

FATORES CONTINGENCIAIS E O CONTROLE GERENCIAL: UMA AVALIAÇÃO EM ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS (ONGS) BRASILEIRAS

Alan Santos de Oliveira¹
Antônio André Cunha Callado²

Resumo: O objetivo deste artigo foi avaliar as relações entre os fatores contingenciais com as práticas referentes ao controle gerencial no âmbito de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras. Foi realizada uma pesquisa de campo, por meio de um survey por correspondência, com 43 organizações listadas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG). Os fatores contingenciais externos considerados no estudo foram concorrência ambiental, dinamismo ambiental e incerteza ambiental. Os fatores contingenciais internos considerados foram o tamanho, estratégia, estrutura, tecnologia, cultura e liderança. Em relação aos controles gerenciais analisados, foram considerados os seguintes: gerenciamento por projeto; orçamento; controle interno; custeio baseado em atividades; gestão baseada em valor; gestão baseada em atividades; custeio variável e custeio alvo; análise custo/volume/lucro; análise da cadeia de valor; balanced scorecard e demonstrações contábeis adaptáveis aos gestores. Para avaliar a intensidade e a direção das relações entre os controles gerenciais com os fatores contingenciais externos e internos, foi utilizado o coeficiente de correlação de Spearman. O principal resultado em relação ao fator contingencial externo revelou que apenas a variável dinamismo apresentou relação direta e estatisticamente significativa com um sistema de controle gerencial. No que tange aos resultados dos fatores contingenciais internos, exceto para o fator Tamanho, verificou-se diversas relações diretas e estatisticamente significantes com os controles gerenciais utilizados pelos presidentes e gestores das ONGs. Concluiu-se que as práticas de controle gerencial utilizadas pelos presidentes e gestores das ONGs são influenciadas por fatores contingenciais internos e externos.

Palavras-chave: Fatores contingenciais; Controle Gerencial; ONGs.

¹ asoalansantos@gmail.com - Universidade Federal da Paraíba

² andrecallado@yahoo.com.br - Universidade Federal Rural de Pernambuco

■ DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110105>

■ Artigo apresentado no XI Congresso Anpcont, 2017. Além disso, foi indicado a prêmio na área temática de Controladoria e Contabilidade Gerencial - CCG e convidado para o Fast track da ASAA.

■ Artigo submetido em: 01/04/2018. Aceito em: 14/05/2018.

CONTINGENCY FACTORS AND MANAGEMENT CONTROL: AN EVALUATION IN BRAZILIAN NON-GOVERNMENTAL ORGANIZATIONS (NGOs)

Abstract: The objective of this paper was to evaluate the relationship between contingency factors and practices related to management control within Brazilian Non-Governmental Organizations (NGOs). For that, a field survey was carried out, through a correspondence survey, with 43 organizations listed in the Brazilian Association of Nongovernmental Organizations (ABONG). The external contingency factors considered in the study were environmental competition, environmental dynamism and environmental uncertainty. The internal contingency factors considered were size, strategy, structure, technology, culture and leadership. In relation to the managerial controls analyzed, the following were considered: management by project; budget; internal control; activity-based costing; value-based management; activity-based management; variable costing and target costing; cost / volume / profit analysis; value chain analysis; balanced scorecard and accounting statements that are adaptable to managers. In order to evaluate the intensity and the direction of the relations between the management controls with the external and internal contingency factors, the Spearman correlation coefficient was used. The main result regarding the external contingency factor revealed that only the dynamism variable presented a direct and statistically significant relationship with a management control system. Regarding the results of the internal contingency factors, except for the Size factor, there were several direct and statistically significant relationships with the management controls used by the presidents and managers of the NGOs. It was concluded that the management control practices used by the presidents and managers of the NGOs are influenced by internal and external contingency factors.

Keywords: Contingency factors; Management control; NGOs

1. INTRODUÇÃO

Desde o ano de 1990, o papel das Organizações não Governamentais (ONGs) foi fortalecido no desenvolvimento de todos os países, juntamente com o interesse e preocupação com controles gerenciais e, conseqüente, prestação de contas para partes interessadas, como governo, cidadãos, doadores, políticos e acadêmicos (Kaplan, 2001; Nanavati, 2007; Kareithi & Lund, 2012).

Nesse sentido, a motivação ético-social e o profissionalismo técnico nas áreas temáticas das ONGs, tais como crianças e adolescentes, educação, esporte, dentre outras, não são mais suficientes, uma vez que as ONGs precisam de conhecimentos gerenciais para controlar e avaliar a forma como os recursos financeiros e não-financeiros, podem ser efetivamente utilizados para atender às metas sociais (Ramadan & Borgonovi, 2015).

Tem-se constatado um crescimento das entidades do terceiro setor no Brasil, que passaram de 267,3 mil para 290,7 mil entidades, correspondendo a um total de 8,8% (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE], 2012). Esse fato pode ser importante, pois, nacionalmente, essas organizações exercem a função de ajudar o governo a formular políticas, prestar serviços e aumentar a flexibilidade e agilidade nos processos de gestão pública (Gomes & Liddle, 2009).

Não obstante, Benita e Balcik (2008) e Lee e Clerkin (2017) consideram que as ONGs possuem maiores desafios para utilizar controles gerenciais e práticas de mensuração de desempenho em relação às empresas com fins lucrativos, devido a fatores como intangibilidade dos serviços oferecidos, mensurabilidade das missões, diversidade dos seus tipos, interesses e padrões de stakeholders específicos das organizações. Logo, a construção de instrumentos gerenciais em ONGs deve considerar as características não só das ONGs, mas também do tipo de atividade que essas organizações prestam serviços.

Os gestores de qualquer tipo de organização devem capturar a natureza dinâmica do mercado e do ambiente e incluí-la nas práticas de controles gerenciais, de modo customizado para cada contexto (Bititici; Carrie & Mcdevitt, 1997; Medori & Steeple, 2000; Neely, 2005; Pun & White, 2005; Shepherd & Gunter, 2006). Segundo Wadongo (2014), vários fatores de contingência organizacional podem influenciar a adoção de práticas gerenciais de controle nas entidades do terceiro setor, dentre os quais se incluem o ambiente, tamanho, estrutura organizacional, estratégia, tecnologia, cultura e liderança.

As evidências internacionais apontam uma relação direta entre os fatores contingenciais externos e internos com relação às práticas gerenciais de controle nas entidades do terceiro setor, em relação ao ambiente (Edwards, 1999; Jillo, 2009); tamanho organizacional (Zimmerman & Stevens, 2006; Thomson, 2010; Wadongo, 2014); estrutura organizacional (Poole; Davis; Reisman & Nelson, 2001; Wadongo, 2014; Ramadan & Borgonovi, 2015), estratégia (Akingbola, 2006; Waweru & Spraakman, 2009; Aboramadan & Borgonovi, 2016); tecnologia (Al-Ammary & Hamad, 2012; Wadongo, 2014); cultura (Teelken, 2008; Wadongo, 2014; Ramadan & Borgonovi, 2015) e liderança (Teelken, 2008; Wadongo, 2014).

Diante das evidências apresentadas, defende-se a relevância do tema, uma vez que vem sendo alvo de estudos recentes, além de demonstrarem a importância de adaptação da Contabilidade Gerencial para cada contexto, conforme a Teoria da Contingência, o que tornará mais eficiente a utilização de recursos. No entanto, ressalta-se que só foram investigadas empresas com fins lucrativos e, normalmente, de grande porte no Brasil (Guerra, 2007; Espejo, 2008; Junqueira, 2010; Beuren & Fiorentin, 2014; Leite; Diehl & Manvailer, 2015; Lavarda, Gorla, Lavarda & Angonese, 2016). Logo, existe uma lacuna de pesqui-

sas que avaliem as influências dos fatores contingenciais nas práticas de controle gerencial no Terceiro Setor, em especial, nas ONGs brasileiras, objeto de análise.

Frente a essa discussão, a questão que expressa o problema do estudo é: De que maneira fatores contingenciais estão associados às práticas referentes ao controle gerencial em ONGs brasileiras? Assim, o objetivo geral da pesquisa é avaliar as relações entre os fatores contingenciais com as práticas referentes ao controle gerencial no âmbito de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras.

Para a prática profissional, esse estudo pode contribuir para o ambiente de trabalho das ONGs, pois quando se investiga o uso de controles gerenciais em ONGs e a sua adaptação com os fatores contingenciais internos e externos, são apresentados subsídios para compreender a realidade dessas organizações no contexto específico, servindo de base para reflexão dos profissionais atuantes no setor ou que pretendem atuar sobre os desafios pessoais que porventura possam ter, bem como, os desafios situacionais que as organizações do terceiro setor enfrentam na ótica gerencial.

Como contribuição acadêmica do estudo, destaca-se a sustentação conceitual baseada na teoria da contingência, conforme enfatizado por Otley (1980), em que existem controvérsias ou limitações dos resultados das pesquisas em contabilidade gerencial, quando as evidências não são controladas pelas características ambientais internas e externas das organizações, que podem customizar às práticas gerenciais. Adicionalmente, o estudo diferencia-se por tratar globalmente os fatores contingenciais das ONGs dentro da perspectiva do controle gerencial, enquanto pesquisas anteriores se limitavam por investigar apenas fatores contingenciais isolados (Akingbola, 2006; Teelken, 2008; Thomson, 2010; Wadongo, 2014, Ramadan & Borgonovi, 2015).

Os principais resultados do presente estudo indicaram que as práticas de controle gerencial utilizadas pelos presidentes e gestores das ONGs brasileiras são influenciadas por fatores contingenciais internos e externos. Especificamente, os fatores contingenciais internos foram os principais atributos que se relacionaram diretamente com as práticas referentes ao controle gerencial, quando comparados com os fatores contingenciais externos. Assim, o ambiente externo exerceu pouca ou, em muitos casos, nenhuma influência nas práticas de controles gerenciais.

Além dessa introdução, o estudo está subdividido em mais quatro seções. A segunda seção apresenta uma fundamentação teórica que versa sobre o controle gerencial e fatores contingenciais em ONGs. Na terceira seção evidencia-se os procedimentos metodológicos utilizados para a análise da pesquisa. A quarta seção apresenta a análise de resultados e, finalizando, na última seção apresenta-se as considerações finais.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Controle Gerencial

Os sistemas de medição de desempenho estão associados ao controle gerencial, pois auxiliam o acompanhamento da execução da estratégia adotada pelas organizações (Soares, 2006). Teixeira (2006) identifica que os objetivos de um sistema de medição de desempenho abrangem planejamento, controle de desempenho, dimensões e hierarquia.

Assim, é percebido na literatura de instituições com fins lucrativos (Chenhall, 2005; Espejo, 2008; Junqueira, 2010; Leite, Diehl, & Manvailer, 2015) e de instituições sem fins lucrativos (Albuquerque; Lima; Martins & Gonçalves, 2009; Arruda, 2012; Mário; Alves; Carmo; Silva & Jupetipe, 2013; Godoy & Raupp, 2017) 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.

O estudo de Chenhall (2005), desenvolveu um modelo no qual prevê que o sistema de mensuração de desempenho integrativo aumentará a competitividade estratégica das organizações. Os resultados indicaram que a influência do sistema de mensuração de desempenho integrativo nos resultados estratégicos seja indireta através dos papéis mediadores do alinhamento das empresas com o fator contingencial estratégia e o aprendizado organizacional.

Espejo (2008) identificou o perfil dos atributos do sistema orçamentário, a partir das variáveis contingenciais, nas indústrias paranaenses cadastradas em 2006 na Federação das Indústrias do Estado do Paraná. Os resultados apresentados ratificaram a influência do ambiente nos fatores contingenciais intra-organizacionais, a relação dos fatores contingenciais e o sistema orçamentário da empresa.

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

No tocante aos estudos nas instituições sem fins lucrativos, inicialmente, Albuquerque et al. (2009) tiveram como objetivo principal analisar se o orçamento é utilizado como ferramenta de gestão financeira nas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Os principais resultados indicaram que a maior parte das OSCIP do semiárido da Paraíba faz uso do orçamento apenas para prever os gastos dos seus projetos.

O estudo de Arruda (2012) consistiu em identificar as similaridades entre as ferramentas de contabilidade gerencial usadas por organizações do Terceiro Setor no Brasil e na Itália. Os resultados do estudo indicaram que as organizações do terceiro setor utilizam ferramentas de contabilidade gerencial tanto no Brasil quanto na Itália, nas quais o orçamento foi o sistema de controle gerencial similar entre os países, uma vez que foi a ferramenta utilizada nas duas instituições.

A pesquisa de Mário et al. (2013) teve como objetivo apresentar os resultados de pesquisa sobre a utilização de instrumentos de Contabilidade Gerencial por entidades do Terceiro Setor, com ênfase em custos. Em síntese, as evidências indicaram que a maioria dessas entidades ainda necessitam desenvolver seus sistemas de informações contábeis e o uso dos instrumentos em si, devido à falta de conhecimento e de recursos financeiros.

Por fim, a pesquisa de Godoy e Raupp (2017) teve como objetivo analisar o uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos de Florianópolis, por meio de um estudo multicasos. Alguns instrumentos foram observados como: Demonstração de Resultados Segmentada e sistema de medidas de desempenho.

2.2 Fatores Contingenciais em ONGs

Na literatura internacional de empresas do terceiro setor, no qual as ONGs estão inseridas, evidências empíricas sugerem que as práticas de controles gerenciais são influenciadas por fatores contingenciais externos que incluem o ambiente e os fatores contingenciais internos, como tamanho, estrutura organizacional, estratégia, tecnologia, cultura e liderança (Wadongo, 2014). Nesse sentido, o presente estudo utiliza como proxies tais fatores contingenciais para o contexto específico das ONGs brasileiras.

O ambiente externo é um fator contingente significativo que inclui certo grau de imprevisibilidade ou incerteza, grau de competição ou hostilidade e o dinamismo ambiental ou turbulência enfrentados pela organização (Wadongo & Abdel-Kader, 2014). Normalmente, o ambiente externo das ONGs, gera um desafio adicional aos gestores dessas organizações, pois eles precisam sustentar-se em meio a constantes mudanças, particularmente, as flutuações ao financiamento (do ambiente político), a disponibilidade de recursos humanos, tecnologias relevantes e prioridades públicas (Lee & Nowell, 2015). Estudos internacionais revelam indícios de uma relação direta entre os fatores contingenciais externos, mensurados através do monitoramento de incerteza, concorrência e dinamismo, com as práticas gerenciais de controle (Edwards, 1999; Kaplan, 2001; Poister, 2003; Jillo, 2009; Wadongo, 2014).

O fator contingencial tamanho ou porte inicia as discussões sobre os fatores contingenciais internos que podem afetar as práticas gerenciais de controle. Nessa perspectiva, essa variável capta a complexidade das organizações e a sua necessidade de implantação e utilização dos controles gerenciais (Wadongo, 2014). No contexto das organizações do terceiro setor, durante a década de 1990, percebeu-se um sucesso e o rápido crescimento do tamanho e da complexidade das ONGs (Ahmed, 2014). Nessa época foi identificado o potencial das atividades do setor, devido à crescente necessidade da sociedade e, conseqüente, ineficiência para alguns tipos de serviços de empresas privadas e públicas. Entretanto, problemas de gestão que ameaçam a singularidade e eficácia das organizações foram evidenciados (Ahmed, 2014). Internacionalmente, os resultados sugerem uma relação direta entre tamanho organizacional e práticas de controles gerenciais (Zimmerman & Stevens, 2006; Thomson, 2010).

Estratégia é um meio pelo qual os gestores podem influenciar a natureza do ambiente externo, as tecnologias da organização, os mecanismos estruturais, a cultura e os sistemas de controles gerenciais (Chenhall, 2003). Segundo Kaplan (2001), as ONGs têm considerável dificuldade em definir claramente sua estratégia, pois em vez de definir, articuladamente, missão e visão, e demais objetivos de longo prazo, os gestores descrevem e projetam uma lista de programas e iniciativas ao invés dos resultados que a organização está tentando alcançar. Mesmo assim, supõe-se que a estratégia influencia os sistemas de controles gerenciais utilizados nas ONGs (Akingbola, 2006; Waweru & Spraakman, 2009; Wadongo, 2014).

No que tange à estrutura organizacional, Chenhall (2003) define como a relação formal de diferentes funções aos membros da organização ou tarefas para os grupos, visando garantir que os arranjos estruturais influenciem a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e os sistemas de controle, podendo ajudar a moldar o futuro da organização. Destaca-se, no entanto, um quadro mais complexo para as ONGs, pois muitas delas têm dificuldade para ter estruturas padronizadas, com sistema de governança corporativa próprios. Normalmente, não existe uma estrutura administrativa formal ou estabelecida para a maioria das ONGs (Wadongo & Abdel-Kader, 2014). As evidências empíricas revelam a relação direta entre estrutura organizacional com controles gerenciais nas organizações do terceiro setor (Poole et al., 2001; Wadongo, 2014; Ramadan & Borgonovi, 2015).

Tecnologia refere-se à forma como os processos de trabalho da organização funcionam para converter entradas em saídas, que incluem materiais, máquinas, ferramentas, tarefas das pessoas, software e conhecimento (Chenhall, 2003; Wadongo, 2014). Concomitantemente, Chenhall (2003) e Ahmed (2014) apontam que a tecnologia se relaciona à maneira como as tarefas de uma organização transforma entrada em saídas, e inclui hardware (como máquina e ferramentas), os materiais, as pessoas, software e conhecimento. Um subitem relevante dentro do fator contingencial tecnologia, é a Tecnologia da Informação (TI) de modo abrangente, bem como a ênfase na comunicação, com a Tecnologia da Informação e conhecimento (TIC). O resultado da pesquisa pioneira de Wadongo (2014) mostrou a influência da Tecnologia e TI na utilização de controles gerenciais em ONGs.

Cultura organizacional é um fator contingencial que pode guiar as ações gerenciais explicita ou implicitamente, refere-se ao conjunto de crenças, atitudes e normas organizacionais (Anthony & Govindarajan, 2008). Para Chenhall (2003) a cultura organizacional representa as características inerentes, tais como o conhecimento, crenças, arte, moral, leis, costumes e outras capacidades e hábitos que as pessoas adquirem a partir da sociedade civil, que são levadas em consideração, direta ou indiretamente, em todos os momentos de existência das entidades. Estudos revelam que as normas, valores e crenças dentro das organizações têm forte impacto sobre os controles gerenciais (Teelken, 2008; Wadongo, 2014; Ramadan & Borgonovi, 2015). Poole et al. (2001) ainda acrescentam que a cultura organizacional é um fator incentivador para tecnologia, apoio à gestão e envolvimento das pessoas, portanto, também pode influenciar as práticas de controles gerenciais e de mensuração de desempenho.

Por fim, liderança organizacional é conceituada como os papéis e processos para facilitar o estabelecimento da direção, criando alinhamento e, dessa maneira, manter o compromisso em grupos de pessoas que compartilham de trabalho comum. Dessa forma, o principal desafio dos gestores é influenciar que sua equipe atue de forma comprometida e em prol dos objetivos das organizações, sejam eles financeiros ou sociais (Vanverlsor, Mccauley & Ruderman, 2010). Para o atingimento dos objetivos estratégicos das ONGs, os líderes devem mobilizar os recursos e, sobretudo, manter uma comunicação eficaz com todos os membros do grupo para que o desempenho organizacional não possa ser afetado negativamente. Estudos anteriores, apontam que a liderança organizacional possui relação com práticas gerenciais de controle e mensuração de desempenho (Teelken, 2008; Wadongo, 2014; Ramadan & Borgonovi, 2015).

Diante dos argumentos e resultados apresentados, postulamos que os gestores adaptam a utilização de controles gerenciais de acordo com as características específicas externas e internas das ONGs, visando a melhor alocação de recursos. Assim, surge a seguinte hipótese central da pesquisa:

H0: Existe relação entre os fatores contingenciais com a utilização de práticas referentes ao controle gerencial no âmbito de ONGs brasileiras.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para investigar as relações entre os controles gerenciais utilizados em ONGs com os fatores contingenciais internos e externos, utiliza-se uma tipologia baseada na pesquisa descritiva, de campo e quantitativa.

O universo da pesquisa foi constituído por todas as ONGs brasileiras listadas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG), totalizando 240 ONGs cadastradas, formando as organizações objeto da pesquisa. Do universo verificado, todos os representantes das ONGs (presidentes e gestores) foram convidados para participar da pesquisa por meio de correspondência eletrônica. Contudo, foi obtido um total de 43 questionários respondidos, representando, assim, a amostra do estudo.

A justificativa de escolher organizações associadas na ABONG, ocorre, pois, a entidade é considerada a mais antiga e respeitada no terceiro setor. Atualmente, a ABONG promove um intercâmbio de construção política e também uma rede de intervenção, com incidência, principalmente, em conselhos e conferências de políticas públicas e, sobretudo, com outras redes e fóruns, em temas de interesse do conjunto de organizações, como o marco regulatório para o setor (ABONG, 2015). Além disso, como requisitos técnicos, as ONGs associadas possuem, compulsoriamente, práticas mínimas de controles gerenciais, como descrição de missão e valores, relatórios contábeis e relatórios de atividades, fato que viabiliza o estudo.

Como técnica de coleta de dados, utilizou-se um survey por correspondência, por meio de questionário padronizado e estruturado, baseando-se em traduções dos questionários utilizados nas pesquisas de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014).

O processo inicial de coleta de dados foi a realização do cadastro, em planilha de excel, de todas as ONGs listadas na ABONG, contendo informações como endereço, bairro, cidade, CEP, e-mail, endereço das mídias sociais, ano de fundação e áreas temáticas. Essas informações são disponibilizadas no próprio site da ABONG e das ONGs. Assim, o período de coleta durou 3 meses, em 2016, iniciando no mês de agosto e finalizando em outubro.

Para operacionalização do questionário da pesquisa foi selecionado um conjunto de variáveis, segundo Quadro 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 (Poole et al., 2001; Akingbola, 2006, Teelken, 2008, Waweru & Sprakman, 2009; Al-Ammary & Hamad, 2012; Wadongo, 2014). Essas variáveis dividiram-se em dois blocos: o primeiro (I) especificando os Fatores Contingenciais em ONGs e o segundo (II) destina-se às variáveis de Controle Gerencial.

Tabela 1: Alguns estereótipos atribuídos à profissão contábil e ao contador/contadora

Bloco	Categorias	Variáveis	Fontes de Referência
I. Fatores Contingenciais em ONGs	Ambiente Externo	Intensidade da concorrência; Dinamismo ambiental; Incerteza ambiental.	Poister, 2003; Wadongo, 2014.
	Tamanho	Número de Funcionários; Faturamento.	Thomson, 2010.
	Estratégia Organizacional	Agressividade; Análise; Defesa externa e interna Futuro; Pro-Atividade Risco, Inovação e Mudança na Estratégia	Akingbola, 2006; Waweru & Sprakman, 2009;
	Estrutura Organizacional	Grau de descentralização Grau de formalização Grau de estratificação Grau de complexidade	Wadongo, 2014.
	Tecnologia	Complexidade tecnológica Incerteza na tarefa Independência tecnológica Aplicação de TI moderna	Wadongo, 2014; Al-Ammary & Hamad, 2012.
	Cultura Organizacional	Cultura proativa / reativa Cultura flexível / rígida Coletivismo / individualismo Centralização / descentralização	Teelken, 2008, Wadongo, 2014.
	Liderança	Excelência em gestão, eficácia do conselho, melhores práticas e estilo de gestão	Teelken, 2008, Wadongo, 2014.
II. Controle Gerencial	Sistemas de Controle Gerencial	Gerenciamento por projeto, Orçamento, Controle Interno, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Gestão Baseada em Valor (VBM); Gestão Baseada em Atividades, Custeio Variável e Custeio Alvo, Análise Custo/Volume/Lucro, Análise da Cadeia de Valor; Balanced Scorecard; Demonstrações Contábeis adaptáveis aos gestores	Chenhall, 2005; Albuquerque et al., 2009; Junqueira, 2010; Espejo, 2008; Arruda, 2012; Mário et al., 2013; Leite, Diehl, & Manvailer, 2015; Godoy e Raupp, 2017.

Fonte: Questionário utilizado na pesquisa.

O Bloco I investigou os fatores contingenciais. O fator contingencial externo, o ambiente, foi 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). Na variável dinamismo ambiental, os participantes indicam na escala Likert, a frequência que os fatores ambientais externos poderiam ser modificados. Por fim, na variável incerteza, os participantes indicam na escala Likert se o ambiente era representado por 1 (não previsibilidade) a 6 (altamente previsível).

Em relação aos fatores contingenciais internos, para o tamanho, foram criadas questões de múltipla escolha com intervalos de classe, que indicavam a quantidade de funcionários para ser assinalada e o

faturamento das organizações. Nos fatores contingenciais estratégia organizacional e a estrutura organizacional, foi solicitado aos participantes da pesquisa que respondessem uma escala Likert variando em suas extremidades de 1 (Nunca) até 6 (Sempre). Nos fatores tecnologia, cultura e liderança, os participantes da pesquisa indicaram o nível de concordância sobre afirmações que refletem essas variáveis, usando uma escala do tipo Likert, variando de 1 (não concorda) a 6 (concorda fortemente).

Finalizando, o Bloco II investigou os controles gerenciais, por meio das seguintes variáveis: gerenciamento por projeto, orçamento, controle interno, custeio baseado em atividades, gestão baseada em valor; gestão baseada em atividades, custeio variável e custeio alvo, análise custo/volume/lucro, análise da cadeia de valor; balanced scorecard e demonstrações contábeis adaptáveis aos gestores. Dessa forma, os gestores ou presidentes das ONGs, responderam perguntas acerca do nível de utilização dos sistemas de controle gerencial, através da escala Likert variando de 1 (Nunca) até 6 (Sempre).

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. Assim, os resultados demonstram um coeficiente de 0,970790145 ou 97% aproximadamente, logo acima do parâmetro mínimo aceitável de 70%.

Para investigar a intensidade e a direção das relações entre os procedimentos referentes aos controles gerenciais com os fatores contingenciais externos e internos, utilizou-se o coeficiente de correlação de Spearman, considerando, estatisticamente significativos, os coeficientes que obtiveram níveis de 99% ($p = 0,01$). A justificativa para escolha dessa técnica se deu em virtude das variáveis correlacionadas apresentarem natureza ordinal.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

O processo de apresentação e análise dos resultados são formados por duas partes. Na primeira, evidenciam-se os resultados dos testes de correlações de Spearman entre os Controles gerenciais e os fatores contingenciais externos. Na segunda parte, demonstram-se os resultados das correlações entre os Controles gerenciais e os fatores contingenciais internos.

4.1 Controles gerenciais e fatores contingenciais externos

A Tabela 1 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial ambiente externo, por meio de sua variável específica concorrência.

Tabela 1: Correlação entre Sistemas de Controle e o Ambiente externo (concorrência)

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

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme os resultados obtidos na Tabela 1 (tabelas em que nenhum coeficiente foi significativo), observa-se que nenhuma das relações mensuradas se mostraram estatisticamente significantes, indicando que a intensidade da concorrência em distintas áreas das ONGs (equipe e voluntários; financiamento externo; novos programas e projetos e recursos comunitários) não tem relação estatisticamente significativa com a utilização de Sistemas de Controle Gerenciais. Ainda em relação ao fator contingencial ambiente externo, a Tabela 2 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre Sistemas de Controle Gerenciais e a variável dinamismo ambiental.

Tabela 2: Correlação entre Sistemas de Controle e o Ambiente externo (dinamismo)

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

Fonte: Dados da pesquisa
Nota: Coeficientes em destaque, que obtiveram níveis de 99% ($p=0,01$)

Em relação aos resultados, constatou-se que a variável Ambiente regulamentar (por exemplo, leis e regulamentos), com intensidade de 0,44, apresenta relação direta e estatisticamente significativa com as demonstrações contábeis, variável dos sistemas de controle utilizados nas ONGs. Dessa forma, supõe-se que a contabilidade brasileira ainda por ter a característica normativa, influencia as ONGs para implantação de seus relatórios contábeis, servindo de apoio aos controles gerenciais. A Tabela 3 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial ambiente externo, através da última variável mensurada incerteza ambiental.

Tabela 3: Correlação entre Sistemas de Controle e o Ambiente externo (incerteza)

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

Fonte: Dados da pesquisa

Corroborando com os resultados da variável intensidade da concorrência, na Tabela 3 (tabelas em que nenhum coeficiente foi significativo) os sistemas de controle gerenciais não apresentaram relações estatisticamente significantes com o fator contingencial ambiente externo, representado pela variável

incerteza ambiental. Esses resultados sugerem que a previsibilidade dos requisitos dos stakeholders, em relação à prestação de contas, não influenciam a utilização dos sistemas de controle gerenciais.

4.2 Controles gerenciais e fatores contingenciais Internos

Iniciando a apresentação e análise das associações com base nos determinantes organizacionais, a Tabela 4 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Tamanho.

Tabela 4: Correlação entre Sistemas de Controle e Tamanho

Sistemas de controle	Faturamento	Número de funcionários
Gerenciamento por Projeto	0,02	-0,25
Orçamento	0,20	-0,01
Controle Interno	0,18	0,13
Custeio ABC	-0,08	-0,07
Gestão Baseada em Valor	-0,01	-0,02
Gestão Baseada em Atividades	-0,11	-0,22
Custeio Variável e Custeio Alvo	-0,10	-0,10
Análise custo/volume/lucro	-0,18	-0,04
Análise da Cadeia de Valor	-0,07	-0,04
Balanced Scorecard	0,00	0,14
Demonstrações Contábeis	0,13	0,27

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados obtidos na Tabela 4 (tabelas em que nenhum coeficiente foi significativo), verificou-se que o fator contingencial tamanho, representado pelas variáveis número de funcionários e faturamento, não apresentou relações estatisticamente significantes quanto ao uso dos Sistemas de Controle Gerenciais nas ONGs. Esses resultados contrariaram os estudos de Zimmerman e Stevens (2006) e Thomson (2010), nos quais observaram uma relação direta entre tamanho organizacional e práticas de controles gerenciais.

A Tabela 5 descreve as evidências da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre os Sistemas de Controle e o fator contingencial Estratégia.

Tabela 5: Correlação entre Sistemas de Controle e Estratégia

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

Fonte: Dados da pesquisa
Nota: Coeficientes em destaque, que obtiveram níveis de 99% (p= 0,01)

No que concerne aos resultados, verificou-se que diversas prioridades estratégicas foram correlacionadas diretamente e estatisticamente significantes com a utilização dos Sistemas de Controles

Gerenciais. Destaca-se, por isso, a prioridade estratégica voltada para o futuro, na qual se evidencia na tomada de decisão e planejamento de longo prazo, pois foi relacionada diretamente com todas as variáveis dos Sistemas de Controles Gerenciais, além de apresentarem as maiores intensidades das correlações, por meio do custeio ABC (0,65) e análise da cadeia de valor (0,67). Na mesma direção, a prioridade estratégica que enfatiza na mudança de atividades estratégicas, também foi relacionada diretamente com todas as variáveis dos Sistemas de Controles Gerenciais utilizados nas ONGs.

Assim, mesmo com as ressalvas apontadas por Kaplan (2001), sobre as dificuldades das ONGs definirem suas estratégias, percebeu-se que os resultados do presente estudo foram similares aos realizados internacionalmente (Akingbola, 2006; Waweru & Spraakman, 2009; Wadongo, 2014). A Tabela 6 demonstra as evidências da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Estrutura.

Tabela 6: Correlação entre Sistemas de Controle e Estrutura Organizacional

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

Fonte: Dados da pesquisa
 Nota: Coeficientes em destaque, que obtiveram níveis de 99% (p= 0,01)

As evidências encontradas indicaram que o fator contingencial estrutura organizacional possui relação direta e estatisticamente significativa com algumas variáveis dos Sistemas de Controles Gerenciais utilizados nas ONGs, corroborando com os estudos de Poole et al. (2001), Wadongo (2014) e Ramadan e Borgonovi (2015). O primeiro aspecto da estrutura organizacional, descentralização, foi relacionado com a utilização do controle interno e as demonstrações contábeis. A formalização, foi relacionada com o orçamento, controle interno e as demonstrações contábeis. A Estratificação, foi a variável com o maior número de associações, pois relacionou-se com o Gerenciamento por Projeto, Orçamento, Controle Interno, Custeio ABC, Gestão Baseada em Atividades e demonstrações contábeis. Apresentando também, as maiores intensidades das associações, com destaque para o controle interno que totalizou uma intensidade de 0,59. Por fim, a complexidade foi relacionada com o Gerenciamento por Projeto, Orçamento e demonstrações contábeis. A Tabela 7 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Tecnologia.

Tabela 7: Correlação entre Sistemas de Controle e Tecnologia

Sistemas de controle	Padronizados e automatizados	Variedade de atividades	Claras e facilmente analisadas	Altamente dependentes
Gerenciamento por Projeto	0,20	0,45	0,46	0,40
Orçamento	0,22	0,41	0,47	0,44
Controle Interno	0,29	0,43	0,56	0,39
Custeio ABC	0,41	0,39	0,51	0,34
Gestão Baseada em Valor	0,53	0,35	0,52	0,29

Gestão Baseada em Atividades	0,31	0,39	0,57	0,33
Custeio Variável e Custeio Alvo	0,47	0,27	0,51	0,22
Análise custo/volume/lucro	0,57	0,20	0,58	0,38
Análise da Cadeia de Valor	0,54	0,25	0,63	0,38
Balanced Scorecard	0,59	0,20	0,44	0,34
Demonstrações Contábeis	0,42	0,27	0,63	0,54

Fonte: Dados da pesquisa
Nota: Coeficientes em destaque, que obtiveram níveis de 99% (p= 0,01)

No que tange aos resultados, evidenciou-se que a utilização de vários Sistemas de Controles Gerenciais é relacionada diretamente e estatisticamente significativa com características das tarefas do staff das ONGs, representando o fator contingencial Tecnologia, corroborando com o estudo de Wadongo (2014). Como destaque, a variável característica das tarefas da equipe, sobre medidas de desempenho, claras e facilmente analisadas, foi relacionada com todos os Sistemas de Controles Gerenciais e apresentou a maior intensidade das relações, de modo especial, com os controles da cadeia de valor e demonstrações contábeis adaptáveis aos gestores, ambos com 0,63 de intensidade.

De forma complementar, a Tabela 8 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Tecnologia, enfatizando nos aspectos de tecnologia da informação.

Tabela 8: Correlação entre Sistemas de Controle e Tecnologia (TI)

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

Fonte: Dados da pesquisa
Nota: Coeficientes em destaque, que obtiveram níveis de 99% (p= 0,01)

Através dos resultados obtidos, percebe-se que apenas dois aspectos de tecnologia da informação se mostraram diretamente e estatisticamente significantes relacionados com os Sistemas de Controle Gerenciais. Assim, a utilização da informática foi relacionada com o Gerenciamento por Projeto e Orçamento, com intensidades de 0,40 e 0,42. E a utilização dos sistemas de informação foi relacionada com o Balanced Scorecard e as Demonstrações Contábeis, ambos com intensidades de 0,49 e 0,44.

A Tabela 9 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Cultura.

Tabela 9: Correlação entre Sistemas de Controle e Cultura

Sistemas de controle	Pensamento proativo	Receptivos a novas ideias	Cooperação, lealdade e boas relações	Abertos, com espírito de equipe e união	Consenso e participação
Gerenciamento por Projeto	0,60	0,48	0,45	0,43	0,45
Orçamento	0,59	0,40	0,43	0,48	0,43
Controle Interno	0,56	0,38	0,37	0,43	0,48
Custeio ABC	0,48	0,43	0,36	0,40	0,27

Gestão Baseada em Valor	0,44	0,33	0,21	0,42	0,17
Gestão Baseada em Atividades	0,47	0,45	0,28	0,36	0,42
Custeio Variável e Custeio Alvo	0,33	0,38	0,22	0,43	0,27
Análise custo/volume/lucro	0,33	0,40	0,26	0,40	0,18
Análise da Cadeia de Valor	0,43	0,47	0,32	0,51	0,34
Balanced Scorecard	0,27	0,35	0,08	0,30	0,21
Demonstrações Contábeis	0,51	0,39	0,39	0,49	0,31

Fonte: Dados da pesquisa
 Nota: Coeficientes em destaque, que obtiveram níveis de 99% (p= 0,01)

Com base nos resultados obtidos, constatou-se que todos os aspectos culturais investigados apresentaram coeficientes positivos e estatisticamente significantes com distintos Sistemas de Controle Gerenciais utilizados nas ONGs, de modo concomitante com as pesquisas de Teelken (2008), Wadongo (2014) e Ramadan e Borgonovi (2015), que destacaram que as normas, valores e crenças dentro das ONGs são associadas diretamente com os controles gerenciais.

Ressalta-se que os aspectos culturais das ONGs, baseados na relação aberta de funcionários e com espírito de equipe e união, compreenderam o maior número de sistemas de controle gerenciais relacionados. Por sua vez, os aspectos culturais fundamentados na atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações informais, apresentaram a menor intensidade das relações e manteve relação apenas com o Gerenciamento por Projeto e Orçamento. Ao passo que a variável de cultura, baseada no pensamento proativo, apresentou os coeficientes com as maiores intensidades de correlações, com destaque para o gerenciamento por projeto (0,60) e orçamento (0,59). Por fim, a Tabela 10 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Liderança.

Tabela 10: Correlação entre Sistemas de Controle e Liderança

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

Fonte: Dados da pesquisa
 Nota: Coeficientes em destaque, que obtiveram níveis de 99% (p= 0,01)

De forma concomitante com o fator contingencial cultura, todas as variáveis utilizadas para representar a Liderança organizacional apresentaram coeficientes de correlação positivos e estatisticamente significantes com distintos Sistemas de Controle Gerenciais utilizados nas ONGs, corroborando com os estudos de Teelken (2008), Wadongo (2014) e Ramadan e Borgonovi (2015).

As características de liderança voltadas para assumir riscos e pensar proativamente, práticas de gestão do setor privado e a relação do conselho fornecendo orientação e liderança global nas ONGs, possuíram o maior número de sistemas de controle gerenciais relacionados. Não obstante, no tocante a intensidade das relações, as características voltadas para práticas de gestão do setor privado apresentaram maior destaque, de modo especial, com o coeficiente de 0,74 do BSC.

5. CONCLUSÕES

O objetivo geral do estudo foi avaliar as relações entre os fatores contingenciais com as práticas referentes ao controle gerencial no âmbito de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras. Para tanto, foi realizado uma pesquisa de campo, por meio de uma survey por correspondência, baseando-se nas pesquisas de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014), com 43 organizações listadas na ABONG. Para avaliar a intensidade e a direção das relações entre os controles gerenciais com os fatores contingenciais externos e internos, foi utilizado o coeficiente de correlação de Spearman, considerando, estatisticamente significativos, aqueles que obtiveram níveis de 99% ($p=0,01$).

Quanto aos principais resultados do estudo, inicialmente, foi investigado as correlações entre controles gerenciais e fatores contingenciais externos. O principal resultado revelou que apenas a variável dinamismo ambiental, em seu aspecto de mudança do Ambiente regulamentar, apresentou relação direta e estatisticamente significante com as demonstrações contábeis, variável dos sistemas de controle utilizados nas ONGs.

No que tange aos resultados das correlações entre Sistemas de Controle Gerenciais e fatores contingenciais internos, identificou-se o Tamanho, por meio das variáveis faturamento e número de funcionários, como sendo o único fator contingencial que não apresentou relações estatisticamente significantes quanto ao uso dos Sistemas de Controle Gerenciais nas ONGs. Os demais fatores contingenciais internos apresentaram várias correlações diretas e estatisticamente significativas (estratégia, estrutura organizacional, tecnologia e TI, cultura e liderança), indicando a influência dos determinantes organizacionais em ONGs brasileiras na utilização de práticas gerenciais associadas ao controle.

Destaca-se, ainda, que os determinantes organizacionais, representantes dos fatores contingenciais internos, foram os principais atributos que se associaram diretamente com as práticas referentes ao controle gerencial em ONGs brasileiras, quando comparados com os fatores contingenciais externos. Assim, o ambiente externo das ONGs nacionais, no qual pode ter apresentado um cenário de baixa competição, mudança e incerteza, exerceu pouca ou, em muitos casos, nenhuma influência na adoção e uso de controles gerenciais.

Nesse sentido, a hipótese da pesquisa (H_0) não pode ser rejeitada, pois foi constatado uma série de associações estatisticamente significativas que podem contribuir para literatura específica de contabilidade gerencial e para o ambiente de trabalho do terceiro setor, porquanto identificou-se que as práticas de controle gerencial utilizadas pelos representantes das ONGs, em sua maioria, são influenciadas por fatores contingenciais internos e externos.

Ressalta-se que devido as limitações metodológicas do estudo não foi possível promover explicações mais abrangentes do fenômeno investigado. Além disso, os resultados foram baseados nas percepções de presidentes e gestores de ONGs listadas na ABONG, por meio de uma survey por correspondência, logo, os resultados podem possuir restrições e não devem ser generalizados para outras organizações do terceiro setor.

Novas pesquisas podem ser realizadas tanto de forma qualitativa quanto quantitativa. Assim, sugere-se pesquisas qualitativas sobre as práticas de controle gerenciais utilizadas em ONGs brasileiras. Na ótica quantitativa, outros fatores contingenciais poderiam ser acrescentados para investigar as relações com as práticas referentes ao controle gerencial em organizações do terceiro setor, tomando como exemplo, o estágio dos ciclos de vida.

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.
- 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), 251-271.
- Akingbola, K. (2006). Strategic choices and change in non-profit organizations. *Strategic Change*, 15(6), 265-281.
- 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), 111-120.
- Albuquerque, L. S., Lima, D. H. S., Martins, J. D. M., & Gonçalves, L.S. (2009) Orçamento como Ferramenta de Gestão de Recursos Financeiros no Terceiro Setor: Um Estudo nas OSCIP do Semi-Árido da Paraíba. In: 6º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. Anais... São Paulo: USP.
- Anthony, R. N.; & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: McGraw Hill.
- Arruda, L. L. (2012). *Ferramentas de contabilidade gerencial no terceiro setor: um estudo comparativo entre as WWF Brasil e Itália*. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba.
- Associação Brasileira de Organizações não Governamentais (2016). Recuperado em 31, maio, 2016 de <http://www.abong.org.br/>
- Benita, M. B; & Balcik, B. (2008). Performance measurement in humanitarian relief chains *International Journal of Public Sector Management*, 21(1), 4-25.
- 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),196-212.
- Bititici, U. S.; Carrie, A. S.; & Mcdevitt, L. (1997). Integrated performance measurement systems: a development guide. *International Journal of Operations & Production Management*, 17(5), 522-34.
- 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), 127-168.
- _____ (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.
- Edwards, M. (1999). NGO performance—what breeds success? New evidence from South Asia. *World Development*, 27(2), 361-374.
- Espejo, M.M.S.B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.

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.

Godoy, J. G. V., & Raupp, F. M. (2017). Uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial por Organizações Sem Fins Lucrativos: um Estudo Multicasos à Luz da Teoria da Contingência. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 12(3), 70-87.

Gomes, R. C.; Liddle, J. (2009). The balanced scorecard as a performance management tool for third sector organizations: the case of the Arthur Bernardes foundation, *Brazil. BAR*, 6(4), 354-3666.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. As Fundações Privadas e Associações Sem fins Lucrativos no Brasil. (2016). Recuperado em 16 maio, 2016, de ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf.

Jillo, R. (2009). NGO Law Reform in Kenya: Incorporating Best Practices. *International Journal of Not-For-Profit Law*, 11(4), 40-54.

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.

Kaplan, R. S. (2001). Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 11(3), 353-701.

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), 1-8.

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), 115-124.

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.

Lee, C.; Nowell, B. (2015). A Framework for Assessing the Performance of Nonprofit Organizations. *American Journal of Evaluation*, 36(3), 299-319.

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.

Mário, P.C., Alves, A.D.F., Carmo, J.P.S., Silva, A.P.B., & Jupetipe, F.K.N. (2013). A Utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Entidades do Terceiro Setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1), 2013.

Medori, D.; & Steeple, D. (2000). A framework for auditing and enhancing performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(5), 520-33.

Nanavati, A. (2007). Performance Evaluation of Non-government Development Organizations: A Study in Vadodara, Gujarat. *Journal of Health Management*, 9(2), 275-299.

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.

Neely, A. (2005). The evolution of performance measurement research: developments in the last decade and a research agenda for the next. *International Journal of Operations & Production Management*, 25(12), 1264-77.

- Otley, D. T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Poole, D. L.; Davis, J. K.; Reisman, J.; & Nelson, J. E. (2001). Improving the Quality of Outcome Evaluation Plans. *Nonprofit Management and Leadership*, 11(4), 405-421.
- Pun, K.F.; & White, A. S. (2005). A performance measurement paradigm for integrating strategy formulation: a review of systems and frameworks. *International Journal of Management Reviews*, 7(1), 49-71.
- Ramadan, M. A., & Borgonovi, E. (2015). Performance Measurement and Management in NonGovernmental Organizations. *IOSR Journal of Business and Management*, 17(2), 70-765.
- Shepherd, C.; & Gunter, H. (2006). Measuring supply chain performance: current research and future directions. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 55(4), 242-58.
- Soares, E. A. R. (2006). Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais: uma investigação sobre a Medição de Desempenho Organizacional. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis (UnB, UFPE, UFPB, UFRN), Recife, Brasil.
- Teelken, C. (2008). The intricate implementation of performance measurement systems: Exploring developments in professional-service organisations in the Dutch non-profit sector. *International Review of Administrative Sciences*, 74(4), 615-635.
- Teixeira, M. L. M. (2006). Gestão de ONGs de Pequeno e Médio Porte. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Porto Alegre, Brasil.
- Thomson, D. (2010). Exploring the role of funders performance reporting mandates in nonprofit performance measurement. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 39(4), 611-629.
- Vanvelsor, E., Mccauley, C. D., & Ruderman, M. N. (2010). *The center for creative leadership handbook of leadership development* (Eds.), (122), Jossey-Bass, New York.
- 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.
- 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), 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, AAA 2010 Management Accounting Section (MAS), Meeting Paper.
- Zimmerman, J.; & Stevens, B. (2006). The Use of Performance Measurement in South Carolina Nonprofits. *Non profit Management and Leadership*, 16(3), 315-327.