

O perfil dos representantes de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras é relacionado com a utilização de práticas gerenciais de mensuração de desempenho?

Is the profile of representatives of Brazilian Non-Governmental Organizations (NGOs) related to the use of performance measurement management practices?

Recebimento dos originais: 07/06/2018

Aceitação para publicação: 13/07/2018

Alan Santos de Oliveira

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba(UFPB)

Instituição: Universidade Federal do Ceará (UFC)

Endereço: Avenida da Universidade, 2486, Benfica, Fortaleza-CE. CEP: 60020-180.

E-mail: asoalansantos@gmail.com - Telefone:(083) 98707-3313

Antônio André Cunha Callado

Doutor em Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

Instituição: Universidade Federal Rural de Pernambuco

Endereço: Av. D. Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos, Recife-PE. CEP: 52.171-900.

E-mail: andreccallado@yahoo.com.br

RESUMO

O objetivo geral deste estudo foi analisar a relação entre o perfil dos representantes de Organizações Não Governamentais (ONGS) brasileiras e a utilização de práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho. A pesquisa foi classificada como exploratória-descritiva. Utilizou-se uma *survey* por correspondência, através de questionário padronizado, fundamentando-se nos estudos de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014). A amostra da pesquisa foi formada por 43 ONGs cadastradas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG). Para analisar a relação proposta, utilizou-se o coeficiente de correlação de *Spearman*, considerando estatisticamente significantes aqueles com níveis de 99% ($p= 0,01$). Os principais resultados revelaram que a utilização de práticas planejamento de desempenho foi relacionada significativamente com a idade dos representantes (presidentes ou gestores) das ONGs; tempo de atuação e escolaridade. Em relação a utilização de metas de desempenho, foi relacionada significativamente com a escolaridade e o tempo de atuação dos representantes nas organizações. No que se refere ao uso de indicadores de desempenho, mais uma vez, a escolaridade e o tempo de atuação foram relacionados significativamente. No que tange a utilização de instrumentos de coleta de dados, apenas a escolaridade foi relacionada significativamente. Por fim, verificou-se que a idade e o sexo dos representantes das ONGs, foram relacionados significativamente com o uso de recompensas e sanções. Diante dos resultados apresentados, constatou-se que o perfil dos representantes das ONGs influenciou na utilização de práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho, por meio de uma série de associações estatisticamente significativas identificadas.

Palavras-chave: Perfil dos representantes; Mensuração de Desempenho; ONGs.

ABSTRACT

The general objective of this study was to analyze the relationship between the profile of the representatives of Brazilian Nongovernmental Organizations (NGOs) and the use of management practices associated to performance measurement. The research was classified as exploratory-descriptive. A survey was used by correspondence, through a standardized questionnaire, based on the studies of Ferreira and Otley (2009) and Wadongo (2014). The research sample was formed by 43 NGOs registered in the Brazilian Association of Nongovernmental Organizations (ABONG). To analyze the proposed relationship, the Spearman correlation coefficient was used, considering statistically significant those with 99% levels ($p = 0.01$). The main results revealed that the use of performance planning practices was significantly related to the age of NGO representatives (presidents or managers); time of performance and schooling. Regarding the use of performance targets, it was significantly related to the schooling and the time of performance of the representatives in the organizations. Regarding the use of performance indicators, once again, the schooling and the time of performance were significantly related. Regarding the use of data collection instruments, only schooling was significantly related. Finally, it was found that the age and gender of NGO representatives were significantly related to the use of rewards and sanctions. In view of the results presented, it was verified that the profile of NGO representatives influenced the use of management practices associated to performance measurement, through a series of statistically significant associations identified.

Keywords: Profile of representatives; Performance Measurement; NGOs.

1 INTRODUÇÃO

Desde a década de 90, as Organizações Não Governamentais (ONGs), integrantes do terceiro setor, passaram a ter visibilidade social, devido ao crescimento da demanda das comunidades, fato este que originou uma necessidade por maiores financiamentos e impulsionou o acesso aos recursos públicos e também empresariais (SOUZA; SOUZA, 2011). Conforme os autores supracitados, desde o surgimento até o presente momento, as ONGs procuraram criar e estimular estratégias de luta e organização, inclusive, inserindo em suas atividades a articulação e a parceria com o Estado e com empresas privadas. Diante disso, os gestores de ONGs além das causas sociais desenvolvidas, precisam profissionalizar suas práticas de mensuração de desempenho (LEE; NOWELL, 2015) visando aumentar a longevidade das organizações e, conseqüentemente, atender os objetivos sociais.

Com ênfase no controle gerencial, as práticas gerenciais de mensuração de desempenho são amplamente utilizadas em setores com fins lucrativos. Contudo, dentro do contexto das ONGs, as mesmas práticas não podem ser, simplesmente, replicadas nas empresas do setor, pois devido às especificidades das entidades e dos fatores contingenciais do ambiente, os gestores precisam adaptar suas ferramentas de mensuração de desempenho (WAWERU; SPRAAKMAN, 2009; WADONGO, 2014; BOATENG; AKAMAVI; NDORO, 2016).

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

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

Segundo a lei 13.019/2014 e o decreto nº 8.726/2016, que criaram regras gerais para regular as parcerias firmadas pela administração pública com as ONGs, a prestação de contas pode ser considerada um elemento base no monitoramento de avaliação das parcerias pelo estado. Para o decreto nº 8.726, a prestação de contas visa evidenciar e verificar resultados das ONGs, contendo elementos que permitam avaliar a execução do objeto e o alcance das metas.

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

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

Nesse contexto, a pesquisa é norteada no seguinte questionamento: de que forma o perfil dos representantes de ONGs brasileiras é correlacionado com a utilização de práticas gerenciais de mensuração de desempenho? Assim, o objetivo geral deste estudo é analisar a relação entre o perfil dos representantes de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras e a utilização de

práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO EM ONGS

No caso específico das ONGs, definir desempenho é um dos pontos cruciais para a mensuração adequada, visto que as características dessas organizações são únicas e precisam ser levadas em consideração. Para Campos et al. (2011) a mensuração de desempenho deve fazer sentido para todos os diferentes “atores” envolvidos na organização, em particular os membros da própria ONG e seus usuários. Pois diferentemente de outros setores, essas entidades sofrem pressões adicionais para prestação de contas de suas atividades em todos os níveis hierárquicos.

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

Normalmente, a definição de desempenho em ONGs é subdividida em três categorias observadas na literatura, o desempenho econômico, o desempenho gerencial e o desempenho social, conforme Quadro 1:

Quadro 1 - Categorias de Desempenho em ONGs

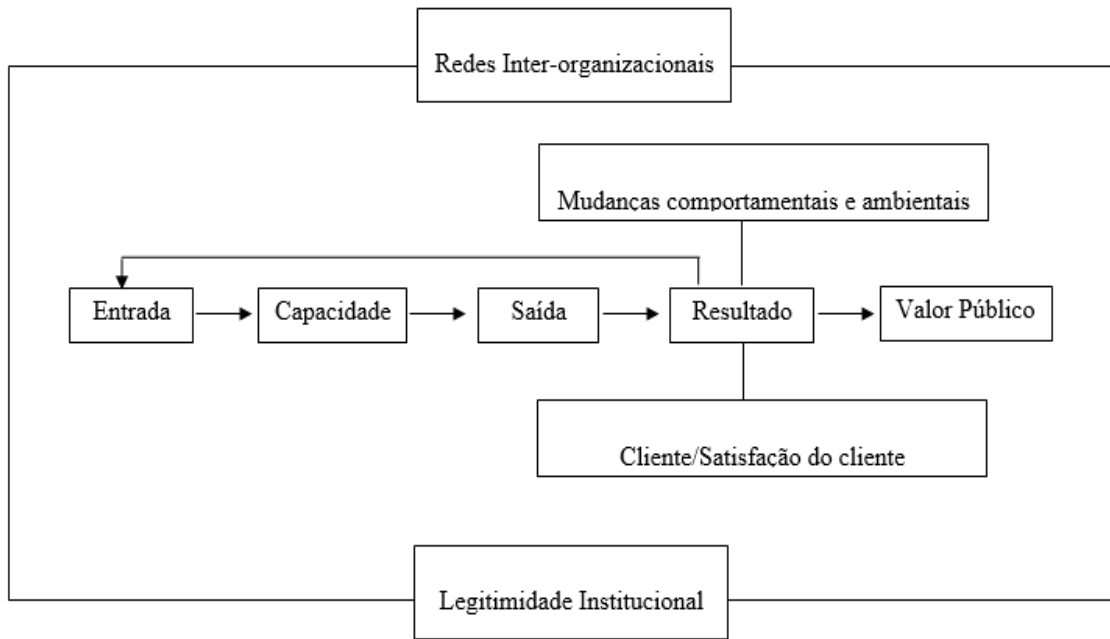
DESEMPENHO ECONÔMICO
O principal objetivo das organizações sem fins lucrativos, consiste no aumento das receitas (doações, concessões, contratos) e no equilíbrio entre as despesas para que a organização possa apoiar os programas. O poder financeiro das organizações sem fins lucrativos é determinada pela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

Fonte: Ciuscescu e Feraru (2014).

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

Destaca-se, que o conceito de mensuração de desempenho para ONGs vem sendo discutido academicamente sobre múltiplas perspectivas. Nessa justificativa, Lee e Nowell (2015) realizaram uma pesquisa objetivando rever os modelos contemporâneos de mensuração de desempenho de entidades do terceiro setor para desenvolver um quadro integrado, a fim de identificar as direções para o avanço do estudo de mensuração de desempenho, bem como apresentar uma melhor compreensão de como a mensuração de desempenho é conceituada no setor. Os resultados revelaram, a criação de um quadro integrado conforme Figura 1.

Figura 1 - Principais perspectivas de mensuração de desempenho sem fins lucrativos



Fonte: Lee e Nowell (2015)

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

O processo de mensuração de desempenho em organizações do terceiro setor pode ser formal, completo e estruturado. Em outras situações, a mensuração de desempenho pode ser subjetiva, baseada em percepções e sem evidência formal (CAMPOS et al., 2011). Entretanto, sob os dois aspectos constituem um instrumento para o desenvolvimento de projetos e objetivos de longo prazo.

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

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

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

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

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

Segundo Callado et al. (2012) a seleção de indicadores de desempenho apropriados para auxiliar os gestores de uma determinada empresa deve estar fundamentado em etapas sequenciadas de

maneira lógica. Tangen (2002) sugere que após o indicador de desempenho ser escolhido, necessita possuir algumas características essenciais, tais como:

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

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

O indicador de desempenho precisa igualmente preencher certos requisitos funcionais de forma que seu usuário seja capaz de mensurar, bem como entender os resultados das medições de desempenho realizadas (TANGEN, 2005). Assim, o autor propõe parâmetros de especificações dos indicadores agrupados em três categorias, conforme Quadro 2: informações gerais sobre o indicador de desempenho; instruções de como o indicador é medido e por quem; e, por fim, instruções de como os resultados das medições realizadas devem ser analisadas e utilizadas.

Quadro 2 - Especificações dos indicadores de desempenho

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

Fonte: Tazen (2005)

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

Devido ao objetivo primário das organizações do terceiro setor, que consiste em prestar benefícios para comunidade como um todo, a mensuração de desempenho não pode ser adequadamente refletida utilizando indicadores tradicionais compilados para empresas que operam

em um sistema orientado na obtenção de lucro. Nesse sentido, objetivo multidimensional, estrutura *multi-stakeholder* e os benefícios não monetários gerados para o ambiente e a sociedade tornam difícil identificar indicadores adequados para avaliar o desempenho e o valor gerado por essas organizações (DRUCKER, 1990).

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

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

O estudo de Righi e Andreoni (2014), teve como objetivo contribuir para avaliação de desempenho de organizações do Terceiro Setor, baseando-se na experiência italiana no desenvolvimento e adoção de indicadores harmonizados. Assim, os resultados revelaram a sugestão de 21 indicadores padronizados, mediante Quadro 3, abrangendo dimensões ambientais, sociais e econômicas.

Quadro 3 – Indicadores de Desempenho harmonizados para o Terceiro Setor

DIMENSÃO	DEFINIÇÃO
Econômica	(1) Valor econômico direto, gerado por empregado
	(2) Valor econômico direto, gerado por empregado e voluntários
	(3) Valor econômico direto, distribuído para diferentes partes interessadas sobre o total do valor econômico gerado
	(4) Intervenções ou serviços fornecidos por atividades setoriais.
	(5) Intervenções ou serviços fornecidos por categorias de beneficiários
	(6) O apoio financeiro recebido do governo sobre o total de fontes financeiras
	(7) Os doadores e doações por tipo e projetos realizados
Ambiental	(8) Gastos totais com proteção ambiental e investimentos sobre receitas totais
	(9) O consumo de energia de recursos Renováveis
Social	(10) Número de mulheres em relação ao total de empregados
	(11) Número de empregados com contratos atípicos em relação ao total de empregados.
	(12) Trabalhadores desfavorecidos em relação ao total de empregados
	(13) Rotatividade da força de trabalho (por gênero)
	(14) Funcionários treinados em relação ao total de empregados
	(15) Custo do trabalho per capita
	(16) Disparidade salariais
	(17) Voluntários
	(18) Número de Voluntários Treinados em relação ao total de funcionários
	(19) Acionistas e acionistas em relação ao total de empregados
	(20) Operações implementado o envolvimento da comunidade local, avaliações de impacto e programas de desenvolvimento sobre as operações totais
(21) A participação em redes ou colaborações ativas com outras organizações sobre o total de Operações	

Fonte: Righi e Andreoni (2014)

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

Corroborando, o estudo de Ramadan e Borgonovi (2015) teve por objetivo realizar uma revisão das diferentes definições e quadros de medição e gestão de desempenho nas ONGs. Os autores destacaram, principalmente, os diferentes quadros de medir o desempenho e os indicadores-chave de desempenho mencionados na literatura. Assim, após um exame de revisão da literatura conseguiram classificar 10 categorias de indicadores específicos mais utilizados em ONGs e suas definições, segundo Quadro 4:

Quadro 4 - Indicadores de Medição de Desempenho em ONGs

MEDIDAS DE DESEMPENHO	DESCRIÇÃO
A eficiência de captação de recursos	A capacidade de uma ONG para aceder ao financiamento.
Transparência financeira	Elaboração de relatórios e submetê-los às partes interessadas.
Programas / Projetos de eficiência financeira	O melhor uso dos recursos financeiros para alcançar o necessário ou o planejado (Este indicador mede a relação entre as entradas e as saídas financeiras).
Programas / Projetos não-eficiência financeira	O melhor uso dos recursos não financeiros para atingir o necessário ou as saídas planejadas. (Este mede a relação entre as entradas não financeiras, tais como o tempo, a equipe, conhecimentos e as saídas).
Desempenho resultados (efetividade)	Em que medida os resultados de um programa da ONG foram alcançados?
Desempenho de impacto	As consequências a longo prazo do programa de uma ONG, incluindo efeitos positivos ou negativos.
Parceria	O nível de <i>networking</i> com parceiros, a sua relevância e satisfação.
Qualidade	A qualidade dos serviços prestados por uma ONG.

Fonte: Ramadan e Borgonovi (2015)

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

3 METODOLOGIA

No que concerne a tipologia do estudo, esta pesquisa é classificada como exploratória-descritiva. De acordo com Andrade (2010) pesquisas exploratórias tem como finalidade proporcionar maiores informações sobre determinado conteúdo; ajudar na delimitação de um tema de pesquisa; definir novos objetivos gerais ou específicos; formular novas hipóteses para serem testadas e, por fim, identificar um novo tipo de abordagem para a pesquisa investigada. Assim, a pesquisa apresenta uma nova perspectiva de estudo pouco discutida na literatura e, conseqüentemente, carente de evidências consistentes e claras sobre a temática.

Complementando, as pesquisas descritivas podem ser utilizadas em três situações distintas, conforme Acevedo e Nohara (2013, p.71), quando a pesquisa objetiva:

- 1) descrever as características de um grupo; (2) estimar a proporção dos elementos de determinada população que apresente características ou comportamentos de interesse do pesquisador; (3) descobrir ou compreender as relações entre os constructos envolvidos no fenômeno em questão (ACEVEDO; NOHARA, 2013, p.71).

Dessa forma, o estudo por investigar se o perfil dos representantes de ONGS brasileiras afeta a utilização de práticas gerenciais de mensuração de desempenho, visa descrever as relações entre os constructos envolvidos no fenômeno em questão (força e direção), não enfatizando na explicação do fenômeno investigado.

Ressalta-se, que a pesquisa apresenta uma abrangência ao investigar dentre as empresas do terceiro setor, as ONGs nacionais, cadastradas no site da Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG), por ser considerada a mais antiga e principal associação do terceiro setor. Além disso, a pesquisa abrange apenas os gestores e presidentes das ONGs analisadas, pois entende-se que são os profissionais mais habilitados para compreender os temas tratados no estudo.

O universo do estudo é formado por todas as 240 ONGs brasileiras listadas na ABONG. Essas organizações listadas são responsáveis por atender diversas áreas temáticas da sociedade, como agricultura; arte e cultura; assistência social; comunicação; comércio; discriminação racial e sexual; dentre outras. Assim, todos os representantes dessas ONGs foram convidados para participar do estudo, através de correspondência eletrônica. Entretanto, apenas 43 representantes se propuseram a participar, correspondendo a amostra da pesquisa.

Para coletar os dados, utiliza-se uma *survey* por correspondência, através de questionário padronizado e estruturado criado no programa “*Google Docs*”, fundamentando-se nos estudos de

Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014). O período de coleta de dados foi de três meses, iniciando no mês de agosto de 2016 e finalizando no mês de outubro de 2016.

Neste sentido, visando operacionalizar a *survey* por correspondência, foram selecionadas variáveis baseando-se na literatura específica de organizações do terceiro setor, servindo de fundamento também para o instrumento de análise de resultados (WAWERU; SPRAAKMAN, 2009; WADONGO, 2014). Essas variáveis, foram segregadas em dois blocos estruturais: o primeiro (I) destinado à Demografia e o segundo (II) especificando às variáveis de Desempenho, conforme Quadro 5:

Quadro 5 - Variáveis Estruturais do Questionário da Pesquisa

Bloco	Categorias	Variáveis	Fontes de Referência
I. Demografia	Análise Demográfica	Sexo, Idade, Cargo, Escolaridade e Tempo de Atuação na ONG	WADONGO, 2014.
III. Desempenho	Práticas de Planejamento e Desempenho	Missão, Visão, Valores e Objetivos, fatores chave de sucesso	WAWERU; SPRAAKMAN, 2009; WADONGO, 2014.
	Práticas de Medição de Desempenho	Indicadores de Desempenho; Objetivos de desempenho; Instrumentos de coleta de dados de desempenho; Recompensas e sanções	WAWERU; SPRAAKMAN, 2009; WADONGO, 2014.

Fonte: Elaboração própria.

O primeiro bloco de análise demográfica, tem por objetivo mensurar o perfil dos representantes (gestores ou presidentes) das ONGs que se dispuseram a responder o questionário, por meio das seguintes variáveis: sexo, idade, cargo ou função, escolaridade e tempo de atuação na ONG.

O segundo bloco, chamado de Desempenho, tem por objetivo identificar as práticas gerenciais de mensuração de desempenho utilizadas nas ONGs brasileiras. Para tanto, possui duas categorias base. A primeira destinada às Práticas de Planejamento de desempenho e a segunda destinada às Práticas de Medição de Desempenho.

Especificamente, a primeira categoria destina-se as práticas de planejamento de desempenho, sendo investigadas pelas variáveis, a saber: missão, visão, valores e objetivos e fatores chave de sucesso. Os gestores e presidentes das ONGs brasileiras foram solicitados a responder uma escala linear do tipo *Likert* 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; os principais fatores de sucesso são bem identificados pela ONG; ações e programas da ONG refletem a missão e visão; dentre outras.

Finalizando, a última categoria envolve um conjunto de variáveis representando práticas medição de desempenho, tais como: indicadores de desempenho; objetivos de desempenho;

instrumentos de coleta de dados de desempenho e recompensas e sanções. Os gestores e presidentes das ONGs brasileiras também respondem afirmações sobre níveis de utilização em escala linear do tipo *Likert* variando de 1 (Nunca) até 6 (Sempre), sobre metas de desempenho (objetivos da equipe; metas individuais e metas organizacionais); tipos de indicadores utilizados (indicadores de entradas; indicadores de processo ou atividade; indicadores de resultados e indicadores de resultados/impactos; indicadores de receitas; indicadores de custos administrativos; indicadores da economia; indicadores de eficiência e indicadores de produtividade; qualidade do serviço; satisfação dos beneficiários; indicadores de sustentabilidade ; indicadores de inovação; indicadores de eficácia; flexibilidade da cadeia de suprimentos); tipos de instrumentos de coletas de dados utilizados entrevistas-chave com informantes e grupos focais; *e-mail/website*; telefone/entrevistas do telefone móvel; formulários pré-preparados/questionários de pesquisa; pessoal/conversas casuais; projeto/visitas não estruturados de programa, dentre outros aspectos) e, por fim, utilização de recompensas e sanções (recompensas de equipes; recompensas individuais; demissões, rebaixamentos/ rescisões de contratos e término do programa ou projeto).

Para analisar as relações estatísticas entre o perfil dos representantes das ONGs com práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho, esse estudo utiliza como técnica de análise, o coeficiente de correlação de *Spearman*. Ressalta-se, que as relações mensuradas para serem consideradas estatisticamente significantes precisam obter níveis de 99% ($p= 0,01$).

4ANÁLISE DE RESULTADOS

A Tabela 1 descreve os coeficientes de correlação de *Spearman* das relações entre as práticas de planejamento de desempenho com o perfil dos representantes das ONGs.

Tabela 1 - Correlação entre planejamento de desempenho e perfil dos representantes das ONGs

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

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados obtidos, pode-se identificar que três variáveis representantes do perfil dos representantes das ONGs se mostraram estatisticamente relacionadas com as práticas de

planejamento de desempenho. Inicialmente, a idade dos presidentes e gestores obteve relação positiva e estatisticamente significativa com a variável conjunto de atividades claras nas ONGs. Sugerindo que o aumento da idade dos representantes favorece a gestão para ter um conjunto de atividades estratégicas claras na organização.

Diferentemente, a escolaridade dos representantes das ONGs apresentou relações inversas e estatisticamente significativas com a maioria das variáveis correspondentes às práticas de planejamento de desempenho. Esses resultados indicam, que o aumento na escolaridade dos representantes das ONGs não resultam, necessariamente, no aumento da utilização de práticas de planejamento de desempenho, justificando-se por uma possível negligência por parte dos gestores ou presidentes das ONGs.

Por fim, o tempo de atuação dos presidentes e gestores nas ONGs, apresentou coeficientes positivos e estatisticamente significativos com as seguintes variáveis representantes das práticas de planejamento de desempenho: enfatiza valores fundamentais; objetivos e metas especificados e comunicados e conjunto de atividades claras. Dessa forma, sugere-se que o aumento da experiência dos gestores dentro da própria organização, afeta diretamente na utilização de práticas de planejamento de desempenho.

A Tabela 2 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Metas de desempenho e o perfil dos representantes das ONGs.

Tabela 2 - Correlação entre Metas de desempenho e perfil dos representantes das ONGs

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

Fonte: Dados da pesquisa

É possível inferir que há relação negativa e estatisticamente significativa entre escolaridade e as metas de desempenho, associadas aos objetivos da equipe (por exemplo de projeto / metas da equipe departamentais) e metas organizacionais (por exemplo trabalhador individual / alvos gerentes). Bem como, há relação positiva e estatisticamente significativa entre o tempo de atuação dos gestores e presidentes nas ONGs com as metas de desempenho, associadas às metas organizacionais. Dessa forma, mais uma vez, a experiência dos representantes nas ONGs influenciou positivamente na utilização de práticas gerenciais.

A Tabela 3 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de indicadores de desempenho e o perfil dos representantes das ONGs.

Tabela 3 - Correlação entre o uso de indicadores de desempenho e perfil dos representantes das ONGs

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

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos resultados obtidos, pode-se identificar que duas variáveis do perfil dos representantes das ONGs se mostraram estatisticamente relacionadas com o uso de indicadores de desempenho. A escolaridade dos presidentes e gestores das ONGs apresentou relação negativa e estatisticamente significativa com diversos indicadores de desempenho, corroborando com os resultados obtidos nas práticas de planejamento de desempenho e metas de desempenho. Por sua vez, o tempo de atuação dos representantes nas ONGs obteve relação positiva e estatisticamente significativa com a utilização de indicadores de entrada (medida da quantidade de recursos previstos para o projeto), indicadores de qualidade do serviço (medidas contra as normas e padrões de referência do setor), indicadores de inovação (medidas de iniciativas de projetos / programas de inovação) e indicadores de eficácia (medidas de obtenção de resultados como planejado).

A Tabela 4 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre instrumentos de coleta de dados e o perfil dos representantes das ONGs.

Tabela 4 - Correlação entre instrumentos de coleta e perfil dos representantes das ONGs

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

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados obtidos, verificou-se que apenas uma variável do perfil dos representantes das ONGs se mostrou relacionada estatisticamente com os instrumentos de coleta de dados. Assim, de forma concomitante com resultados anteriores, a escolaridade dos presidentes e gestores das ONGs apresentou uma relação inversa com os instrumentos de coleta de dados baseados em entrevistas-chave com informantes da organização e grupos focais, *e-mail/website*, telefone/ entrevistas do telefone móvel e pessoal/conversas casuais com os funcionários da organização.

Por fim, a Tabela 5 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre recompensas e sanções e o perfil dos representantes das ONGs.

Tabela 5 - Correlação entre recompensas e sanções e perfil dos representantes das ONGs

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

Fonte: Dados da pesquisa

Através resultados obtidos, evidenciou-se que duas variáveis distintas, das apresentadas anteriormente, do perfil dos representantes das ONGs se mostraram relacionadas estatisticamente com as práticas de mensuração desempenhado ligadas as recompensas e sanções. Assim, o sexo dos gestores e presidentes das ONGs apresentou relação direta com as recompensas individuais (por exemplo, formação, bolsas de estudos, certificados e promoções). Enquanto a idade dos representantes, foi relacionada negativamente com as sanções oriundas de demissão ou rebaixamentos / rescisões de contratos. Ou seja, os resultados sugerem que o aumento da maturidade dos gestores ou presidentes das ONGs, por meio da idade, diminuem a utilização de práticas gerenciais de desempenho associadas a demissão de membros do *staff* das organizações.

5 CONCLUSÕES

O objetivo geral deste estudo foi analisar a relação entre o perfil dos representantes de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras e a utilização de práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho. A pesquisa foi classificada como exploratória-descritiva. Utilizou-se uma *survey* por correspondência, através de questionário padronizado e estruturado criado no programa “*Google Docs*”, fundamentando-se nos estudos de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014). Para analisar a relação entre o perfil dos representantes com as práticas gerenciais de mensuração de desempenho, adotou-se o coeficiente de correlação de *Spearman*, considerando estatisticamente significantes aqueles com níveis de 99% ($p=0,01$).

No que tange as práticas planejamento de desempenho, os principais resultados indicaram que a idade dos presidentes e gestores obteve relação positiva e estatisticamente significativa com a variável conjunto de atividades claras nas ONGs. A escolaridade dos representantes das ONGs apresentou relações inversas e estatisticamente significantes com a maioria das variáveis correspondentes as práticas de planejamento de desempenho. Finalizando, o tempo de atuação dos presidentes e gestores nas ONGs, apresentou coeficientes positivos e estatisticamente significantes com as seguintes variáveis representantes das práticas de planejamento de desempenho: enfatiza valores fundamentais; objetivos e metas especificados e comunicados e conjunto de atividades claras.

Em relação as metas de desempenho, os resultados indicaram que o perfil dos representantes das ONGs associado com a escolaridade, apresentou relação negativa e estatisticamente significativa com objetivos da equipe e metas organizacionais. Em contrapartida, o perfil dos representantes das ONGs associado com o tempo de atuação apresentou relação positiva e estatisticamente significativa com as metas organizacionais.

No que se refere ao uso de indicadores de desempenho, a escolaridade dos presidentes e gestores das ONGs apresentou relação negativa e estatisticamente significativa com diversos métricas de desempenho. Por sua vez, o tempo de atuação dos representantes nas ONGs obteve relação positiva e estatisticamente significativa com a utilização de indicadores de entrada; indicadores de qualidade do serviço; indicadores de inovação e indicadores de eficácia.

Os resultados entre instrumentos de coleta e perfil dos representantes das ONGs, indicaram que apenas a escolaridade dos presidentes e gestores das ONGs apresentou uma relação inversa com os instrumentos de coleta de dados baseados em entrevistas-chave com informantes da organização e grupos focais, *e-mail/website*, telefone/ entrevistas do telefone móvel e pessoal/conversas casuais com os funcionários da organização.

Por fim, em relação ao uso de recompensas e sanções, verificou-se que sexo dos gestores e presidentes das ONGs apresentou relação direta com as recompensas individuais utilizadas. Ao passo que, a idade dos representantes das ONGs foi relacionada negativamente com as sanções oriundas de demissão ou rebaixamentos / rescisões de contratos.

Diante dos resultados evidenciados, constatou-se que o perfil dos representantes das ONGs influenciou na utilização de práticas gerenciais de mensuração desempenho, por meio de uma série de associações estatisticamente significativas identificadas. Principalmente, com a variável escolaridade, pois apresentou diversas relações inversamente proporcionais com a utilização de mecanismos de mensuração de desempenho, sugerindo uma possível negligência dos gestores ou

presidentes das ONGs, que por serem mais qualificados acreditam que podem administrar essas organizações sem utilizar práticas de controle gerencial mais formalizadas.

Esses resultados iniciais, podem contribuir para literatura específica de contabilidade gerencial aplicada ao terceiro setor brasileiro e para o ambiente empresarial das ONGs, pois essas organizações e, conseqüentemente, os seus gestores e presidentes possuem características peculiares que afetam de modo customizado a utilização de práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho

Ressalta-se, que devido as limitações metodológicas do estudo não foi possível promover explicações mais abrangentes do fenômeno investigado. Dessa forma, novas pesquisas podem ser realizadas tentando identificar os possíveis fatores de causalidade entre características dos gestores de ONGs nacionais com as práticas de mensuração de desempenho ou outras práticas de contabilidade aplicadas ao terceiro setor, como exemplo de custos.

REFERÊNCIAS

ACEVEDO, C. R.; NOHARA, J.J. **Como fazer monografias: TCC, dissertações e teses**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ANDRADE, M.M. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS – **ABONG**. Disponível em:<<http://www.abong.org.br/>>. Acesso em: 31 mai. 2016.

BAND, W. Performance metrics keep customer satisfaction programmes on track, *Marketing News*. **Marketing News**, v. 24, n.11, 1990.

BOATENG, A.; AKAMAVI, R. K.; NDORO, G. Measuring performance of non-profit organizations: evidence from large charities. **Business Ethics: A European Review**, v.25, n.1, p. 59-74, 2016.

BRASIL. **Decreto nº 8.726, de 27 de Abril de 2016**. Dispõe sobre regras e procedimentos do regime jurídico das parcerias celebradas entre a administração pública federal e as organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. 2016.

_____. **Lei Federal nº 13.019/2014**. Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as

organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público, 2014.

CALLADO, A.A.C.; CALLADO, A.L.C.; ALMEIDA, M.A.; HOLANDA, F.M.A. Relacionando fatores contingenciais com o uso de indicadores de desempenho em empresas do Porto Digital. **Revista de Negócios**, v. 17, n.3, p. 20-35, 2012.

CAMPOS, L. et al. Performance Evaluation in Non-Governmental Organizations (NGOs): An Analysis of Evaluation Models and their Applications in Brazil. **Voluntas**, v. 22. n. 2, p. 238-258, 2011.

CIUCESCU, N.; FERARU, A. The performance of Non-Governmental Organizations. **Studies and Scientific Researches**, n. 20, p. 116-121, 2014.

DILLON, B. Organizational Leadership and the Balanced Scorecard: Lessons to be learned from Marketing Activities in a Nonprofit Setting. **International Journal of Business and Social Science**, v. 3, n. 15, p.105-112, 2012.

DRUCKER, P. F. **Managing the Nonprofit Organizations: Principles and Practices**, Harper Collins, New York, NY. 1990.

FERREIRA, A., OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis, **Management Accounting Research**, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009.

GNEITING, U. Assessing the Effects of Market-Based Performance Measurement on NGOs. **Journal of Development and Social Transformation**, v. 5, p. 33-42, 2008.

KAPLAN, R. S. Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 11, n. 3, p. 353-70, 2001.

LEE, C.; NOWELL, B. A Framework for Assessing the Performance of Nonprofit Organizations. **American Journal of Evaluation**, v.36, n.3, p.299-319, 2015.

MOUCHAMPS, H. Weighing elephants with kitchen scales: The relevance of traditional performance measurement tools for social enterprises. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 63, n. 6, p.727-745, 2014.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RAMADAN, M.A. BORGONOV, E. Performance Measurement and Management in NonGovernmental Organizations. **IOSR Journal of Business and Management**, v.17, n.2, p.70-76, 2015.

RIGHI, A.; ANDREONI, V. Towards a comparable and harmonised set of performance indicators for Third Sector organisations: The Italian experience. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 63, n. 6, p. 766-778, 2014.

SOARES, E. A. R. **Entidades Benéficas de Assistência Social Educacionais: uma investigação sobre a Medição de Desempenho Organizacional**. 2006. 131 p. Dissertação (Mestrado). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional e Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPE, UFPB, UFRN). Recife, 2006.

SOUZA, F. A.; SOUZA, B. C. Análise de Desempenho em ONGs: propondo um modelo adaptado. **RESAC – Revista Sociedade, Administração e Contemporaneidade**, v. 1, n. 1, p.21-32, 2011.

SPAR, D.; DAIL, J. Of Measurement and Mission: Accounting for Performance in Non-Governmental Organizations. **Chicago Journal of International Law**, v. 3, n. 1, p. 171-181, 2002.

TANGEN, S. **A theoretical foundation for productivity measurement and improvement of automatic assembly systems**. Licentiate thesis, The Royal Institute of Technology, Stockholm. 2002.

TANGEN, S. Improving the performance of a performance measure. **Measuring Business Excellence**, v.9, n.2, p. 4-11, 2005.

WADONGO, B. I. **Performance management and evaluation in non-profit organisations: an embedded mixed methods approach**. Thesis (Doctor of Philosophy in Management Accounting) - University of Bedfordshire, UK, 2014.

WAWERU, N.; SPRAAKMAN, G. **The appropriateness of performance measurement systems in the services sector: Case studies from the micro finance sector in Kenya**, AAA 2010 Management Accounting Section (MAS), Meeting Paper. 2009.