

ASSOCIAÇÕES ENTRE OS INDICADORES DE DESEMPENHO FINANCEIRO E A ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL: UM ESTUDO EM OSCIPs BRASILEIRAS

Fernanda Stephanie Camurça Chaves
Universidade Federal do Ceará
E-mail: fernanda_stephanie@outlook.com

Alan Santos de Oliveira
Universidade Federal do Ceará
E-mail: asoalansantos@gmail.com

Linha Temática: Controladoria no Terceiro Setor

RESUMO

O objetivo geral da pesquisa foi analisar a associação entre os indicadores de desempenho financeiro e a estratégia organizacional em Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs) brasileiras. Para tanto, foi utilizado um questionário estruturado, elaborado com base no estudo de Aboramadan e Borgonovi (2016), aplicado aos proprietários e/ou gestores das OSCIPs, por meio de envio online. Os dados foram tratados por meio de análise descritiva e coeficiente de *Spearman*. Os resultados do estudo demonstraram que as associações entre indicadores de desempenho financeiro e a estratégia organizacional das OSCIPs apresentaram resultados com correlações, estatisticamente significantes e positivas, entre si; e destacaram-se as relações entre as variáveis da avaliação e monitoramento da estratégia e da transparência financeira, bem como, entre as variáveis da avaliação e monitoramento da estratégia e eficiência financeira. Esse estudo pode contribuir para as OSCIPs, pois fornece dados sobre a realidade atual em que estas organizações estão inseridas e atuam. Além disso, contém um conjunto de correlações estatísticas e significantes que podem contribuir tanto com a literatura, especialmente para os temas de contabilidade gerencial, quanto para as organizações do terceiro setor brasileiro.

Palavras-chave: Estratégia Organizacional; Indicadores de Desempenho; OSCIPs.

1. INTRODUÇÃO

A partir da década de 1990, as organizações do terceiro setor vêm destacando-se quanto aos seus papéis sociais e financeiros na economia de um país. Pois, além de auxiliarem o governo na prestação de serviços que são de responsabilidade pública e, conseqüentemente, na melhora da qualidade de vida da população, as Organizações Não Governamentais (ONGs) também contribuem com o desenvolvimento nacional ao empregar mão de obra. Conforme o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2018), em 2015, havia quase 3 milhões de pessoas com vínculos de emprego em Organizações da Sociedade Civil (OSCs), esse número equivalia a 9% do total de pessoas empregadas no setor privado com carteira assinada.

O termo OSCs passou a ser adotado no início da década de 90 e diz respeito, de acordo com a Lei nº 13.019/2014, a toda e qualquer instituição que desenvolva, sem fins lucrativos, projetos sociais com finalidade pública, abrangendo tanto as pessoas jurídicas de direito privado quanto as cooperativas sociais e as sociedades cooperativas integradas por trabalhadores em situação social vulnerável (IPEA, 2018). Isto posto, OSCs é apenas a expressão mais recente utilizada para fazer menção às entidades antes denominadas de ONGs.

No universo do terceiro setor, as entidades que possuem a qualificação jurídica de Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs) se destacam, pois para tal reconhecimento essas organizações devem atender às condições impostas pela Lei nº 9.790/1999, regulamentada pelo Decreto nº 3.100/1999. Vale mencionar que, dentre estas exigências legais, há a observância às normas de prestação de contas dispostas na própria legislação, desta forma, evidenciando um interesse coletivo nas informações produzidas por essas instituições.

De acordo com o Ministério da Justiça, em 2017, o número de organizações civis com certificação OSCIP atingiu 7.783 e, neste contexto de relevância e legitimidade, é importante que as OSCIPs deem mais atenção à sua gestão de recursos bem como se preocupem com formas de mensurar seu desempenho social e financeiro, aprimorando assim, sua prestação de contas ao governo e à sociedade como um todo. Ante o exposto, percebe-se a importância da mensuração de desempenho para as organizações sem fins lucrativos.

Em geral, o Terceiro Setor apresenta dificuldades para mensurar seu desempenho e estabelecer suas estratégias organizacionais. Segundo Kaplan (2001) isto ocorre porque as ONGs não possuem o hábito de se planejarem para o longo prazo (planejamento estratégico), costumam dar ênfase apenas ao gerenciamento das operações realizadas no dia a dia (planejamento operacional). No entanto, espera-se que as OSCIPs, com sua maior qualificação, reconheçam a pertinência da estratégia organizacional e apresentem instrumentos de controles que mensurem, especialmente, seu desempenho social.

Ressalta-se, que os objetivos prioritários estratégicos das OSCIPs consistem no atendimento das dimensões sociais que norteiam suas áreas temáticas de atuação, tais como crianças e adolescentes, meio ambiente, saúde, educação, cultura, religião, dentre outras. Contudo, sem a dimensão financeira esses objetivos não podem ser executados e sua missão estratégica pode ser fadada ao insucesso, de forma que indica a relevância do presente estudo para fins práticos.

O presente estudo ainda se justifica por estar fundamentado no elemento Estratégia da Teoria da Contingência, de Otley (1980). Esta Teoria destaca a importância de considerar a influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais das empresas, pois, segundo o autor seminal, a inobservância destes fatores - que se adaptam de acordo com as características de cada organização - leva a controvérsias e/ou limitações dos resultados dos estudos na área de contabilidade gerencial.

Vale mencionar a notável relevância do tema na literatura, fato que pode ser observado no crescente número de estudos que vêm sendo realizados em torno do assunto. Entre estes estudos pode-se destacar: Lengler, Cruz e Jacobsen (2010); Wadongo (2014); Santos e Silva (2015); Aboramadan e Borgonovi (2016); Gonçalves Filho *et al.* (2018) e Oliveira e Callado (2018, 2019, 2020, 2022).

Com base neste contexto, a pesquisa visa investigar o seguinte problema: Qual é a associação existente entre os indicadores de desempenho financeiro e a estratégia organizacional nas OSCIPs brasileiras? Assim, o objetivo é analisar a associação entre os indicadores de desempenho financeiro e a estratégia organizacional em OSCIPs brasileiras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Terceiro Setor e as OSCIPs

O termo Terceiro Setor é utilizado para referir-se às organizações sem fins lucrativos, de estrutura básica não governamental, que se dedicam à prestação de serviços de caráter público. Neste sentido, Gonçalves Filho *et al.* (2018) conceituam esse setor econômico como sendo o conjunto de pessoas jurídicas pertencentes ao direito privado, sem fins lucrativos e, concomitantemente, de caráter não obrigatório que desenvolvem atividades de defesa e promoção dos direitos basilares, ou ofertem serviços públicos.

As entidades do Terceiro Setor, portanto, desempenham importantes papéis sociais e econômicos, auxiliando o governo com a prestação dos serviços no âmbito do interesse público e ainda participam ativamente na economia nacional, especialmente, com a geração de empregos. Em 2016, conforme o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2019), 237 mil Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos (FASFIL) do Brasil empregaram um contingente de 2,3 milhões de pessoas ocupadas assalariadas que receberam, em média, o equivalente a 3 salários mínimos mensais (considerando o valor médio mensal do salário mínimo de R\$ 880,00 para 2016), envolvendo recursos em torno de R\$ 80,4 bilhões.

Mesmo que o ordenamento jurídico brasileiro ainda não tenha definido precisamente o Terceiro Setor, Oliveira (2013) define-o como sendo o conjunto de atividades voluntárias que buscam alcançar o bem-estar social, sendo estas desenvolvidas por instituições privadas não governamentais e sem finalidade lucrativa que, embora possam relacionar-se por meio de parcerias e fluxo de recursos financeiros ou materiais, são independentes dos demais setores.

Juridicamente, as organizações do Terceiro Setor podem ser constituídas na forma de associações ou fundações. Conforme o artigo 53 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002), uma associação constitui-se pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos. Já para criar uma fundação, consoante com o artigo 62 da legislação supracitada, o instituidor deve fazer, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la; ressaltando-se que somente poderá constituir-se a fundação para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Vale ainda ressaltar que o chamado Primeiro Setor engloba as instituições estatais, pertencentes ao governo municipal, estadual e federal, que administram, por meio da Administração Pública direta e indireta os bens e serviços públicos. Já o Segundo Setor caracteriza-se pelas empresas de iniciativa privada que são constituídas com o objetivo de alcançar retorno financeiro, ou seja, possuem fins lucrativos.

Há registros de que, no Brasil, as organizações do Terceiro Setor estão presentes desde o século XVI - com a Fundação da Santa Casa de Misericórdia de Santos - e, desde então, ganham destaque na conjuntura nacional pelo seus papéis desenvolvidos na sociedade, tais quais: participação na economia, nas políticas públicas e na ,consequente, evolução social. Atualmente, este setor é composto por OSCs (antigas ONGs), Entidades Filantrópicas e outras organizações sem fins econômicos, como por exemplo, partidos políticos, condomínio de edifícios, clubes de futebol e entidades sindicais.

A Lei nº 13.204/2015 trata, em seu artigo 84-C, das atividades que devem ser desenvolvidas pelas OSCs, tais como: promoção da assistência social; da cultura; da educação; da saúde; da segurança alimentar e nutricional; do desenvolvimento econômico e social; de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; bem como, a defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; e experimentação, não lucrativa, de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito.

Diante dessa diversidade, também mencionada por Szazi (2006) em seu estudo, torna-se relevante a busca das organizações por qualificações existentes para o Terceiro Setor, destacando-se a certificação OSCIP. Este título, fornecido pelo Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP) do Brasil, é recomendado apenas para as entidades que pretendam firmar Termo de Parceria - instrumento passível de ser firmado para o fomento e a execução das atividades de interesse público - com o Poder Público, consoante com o previsto na Lei nº 9.790/1999.

De acordo com a Lei nº 9.790/1999, a qualificação OSCIP pode ser atribuída às pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, isto é, que não distribuem quaisquer tipos de excedentes ou participações entre seus sócios ou associados; que tenham sido constituídas e se encontrem em funcionamento regular há, no mínimo, 3 (três) anos, dentre outros requisitos sociais e estatutários previstos nessa legislação. Assim, atendendo a todos as exigências legais, mediante fornecimento da devida documentação comprobatória; a qualificação é concedida.

Relevante mencionar que, mesmo vedando a distribuição de lucros das OSCIPs, a Lei nº 9.790/1999, em seu artigo 4º, inciso VI, determina que os estatutos destas organizações tratem expressamente sobre a possibilidade de se instituir uma remuneração para os dirigentes da entidade, desde que estes atuem efetivamente na gestão executiva, bem como, para pessoas que a ela prestam serviços específicos, observando, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação.

Exige-se ainda dessas entidades qualificadas uma prestação de contas, destacando-se a adequação à estrutura conceitual da contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade, a realização de auditoria, tal como, a aplicação de todos os recursos e bens de origem pública recebidos; visando assim assegurar maior transparência na operacionalização e nos resultados obtidos, pois são informações de interesse público.

De acordo com Aboramadan e Borgonovi (2016), as ONGs em geral operaram em contextos caracterizados por complexidade, riscos e incerteza financeira. Percebe-se então, a importância da utilização de práticas de gestão e da mensuração de desempenho, tanto financeiro quanto social nestas organizações, em conformidade com o demonstrado por Siciliano (1997), de forma a proporcionar uma melhora em suas performances operacionais, financeiras e sociais.

Complementarmente, Analoui e Samour (2012) afirmam que a adoção de instrumentos de gestão melhora a qualidade dos serviços, aumenta o desempenho e auxilia no alcance dos objetivos das entidades. Isto ocorre porque, segundo Koteen (1997), a gestão estratégica funciona como uma bússola para estas entidades, estabelecendo processos e auxiliando na criação de estratégias para lidar com as transformações que se fazem necessárias em ambientes difíceis, objetivando o fornecimento de serviços de alta qualidade a baixo custo para seus beneficiários.

Diante do exposto, nota-se que, sobretudo as OSCIPs, por estarem em um patamar superior às demais instituições sem certificação, devem utilizar um modelo de gestão embasado em transparência e prestação de contas, para que desta forma, seja possível gerar informações úteis e que atendam às necessidades de seus usuários internos e externos. Para tanto, faz-se necessário que os gestores adotem práticas de mensuração de desempenho e estabeleçam seus respectivos indicadores, de forma condizente com a realidade da organização.

2.2 Estratégia Organizacional e Indicadores de Desempenho no Terceiro Setor

Neely, Gregory e Platts (1995) definem um indicador de desempenho como sendo uma medida utilizada para quantificar a eficiência e/ou a eficácia de uma ação. Nesse sentido, Melnyk, Stewart e Swink (2004) afirmam que um indicador de desempenho é uma medida mensurável, podendo ser de teor quantitativo ou qualitativo, definida a partir de um ponto de referência pré-definido e que atinja o intuito de gerar valor aos seus clientes-alvo.

No Terceiro Setor, a Lei nº 9.790/1999 prevê que, no Termo de Parceria firmado de comum acordo entre o Poder Público e as OSCIPs, no qual são discriminados direitos, responsabilidades e obrigações das partes signatárias, deve constar essencialmente a cláusula de previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultados.

Logo, os indicadores de desempenho das OSCIPs devem adequar-se a esse cenário, não podendo ser obtidos considerando apenas conceitos e resultados financeiros, embora estes também sejam importantes para garantir a atração de recursos e, conseqüente, sobrevivência. Seguindo esse raciocínio, alguns autores sugeriram indicadores de desempenho relacionados ao acesso das ONGs aos recursos (PFEFFER; SALANCIK, 1978; YUCHTMAN; SEASHORE, 1967).

Assim, a investigação contingencial apresenta-se com a capacidade de, justamente, determinar o fator ou os fatores singulares ao qual cada aspecto da estratégia organizacional precisa adaptar-se, possibilitando a construção de modelos teóricos de adequação entre contingência e estratégia para análises organizacionais (DONALDSON, 1999).

Para adaptarem-se ao ambiente contingencial, bem como, para sobreviverem aos competitivos mercados nos quais atuam, as organizações em geral necessitam: 1) analisar sua atual situação; 2) definir seus objetivos de curto, médio e longo prazo; 3) elaborar uma estratégia exequível para alcançar estes objetivos; e 4) acompanhar gerencialmente a execução e os resultados desta estratégia, verificando a necessidade de alterá-la para preservar a continuidade da entidade.

Corroborando, Aboramadan e Borgonovi (2016) afirmam que o gerenciamento estratégico proporciona uma estrutura para controlar as atividades gerenciais, alocando melhor os recursos disponíveis, dando condições para atingir os objetivos, auxiliando nas decisões e melhorando o desempenho. Neste sentido, Chenhall (2003) conceitua a estratégia como sendo um meio pelo qual os gerentes podem influenciar a natureza do ambiente externo, as tecnologias da organização, os arranjos estruturais, a cultura e os sistemas de controle de gestão.

Na literatura são apresentadas várias taxonomias genéricas de estratégia que foram desenvolvidas por estudiosos, tais como: “empreendedor-conservador (MILLER; FRIESEN, 1986), prospector-analisador-defensor (MILES; SNOW, 1978); construir-manter-colher (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984); e liderança em custos de diferenciação de produtos (PORTER, 1980)” (apud CHENHALL, 2003).

Aboramadan e Borgonovi (2016) definiram quatro principais práticas de estratégia organizacional que afetam o desempenho organizacional: i) Monitoração ambiental; ii) Formulação da estratégia; iii) Implementação da estratégia; e iv) Avaliação e monitoramento da estratégia. Esta categorização da estratégia organizacional foi utilizada no presente estudo. Aguilar (1967) define monitoração ambiental como a atividade de adquirir informações não apenas através da pesquisa intencional, mas também através da visualização não direcionada por meios informais.

Lawson e Samson (2001) informam que a estratégia determina a configuração de recursos, produtos, processos e sistemas adotados pelas empresas para que estas possam lidar com as incertezas existentes em seu ambiente. Logo, a estratégia deve ser formulada utilizando-se da monitoração ambiental. Já a implementação da estratégia refere-se à execução, preferencialmente dentro dos prazos planejados, das atividades definidas anteriormente na elaboração das estratégias. A estratégia implementada deve ser avaliada e monitorada, visando um constante controle e retroalimentação do processo estratégico.

Ahmed (2014), constatou que os controles gerenciais de organizações com intuito lucrativo e nas ONGs são distintos, uma vez que a natureza e os objetivos destas entidades são diferentes. Além disso, o autor afirma que os sistemas de controle de gestão das ONGs devem manter a transparência; garantir tanto a prestação de contas *both top-down* quanto *bottom-up*; vincular o planejamento estratégico organizacional com as operações diárias; estabelecer seus objetivos e metas; monitorar os planos e servir como base para a adaptação organizacional.

Para Brown e Iverson (2004), a estratégia abrange a interpretação das condições ambientais e o desenvolvimento de sistemas para promover o sucesso: as organizações sem

fins lucrativos, por exemplo, precisam considerar vários participantes na arrecadação de recursos, os potenciais colaboradores e as influências das forças de mercado. Logo, percebe-se uma inicial diferenciação na definição das estratégias de ONGs para as demais organizações.

Segundo Melo *et al.* (2018), com o aumento do número de organizações do terceiro setor, eleva-se a concorrência por fontes de recursos e faz com que estas organizações busquem formas para adaptarem-se à esta realidade. Ainda pela visão dos autores, o desenvolvimento de recursos próprios é um desafio que exige uma ampla capacidade institucional de inovação e flexibilidade e que contribui para o progresso na sustentação das entidades. Neste sentido, para alcançar um bom desempenho na obtenção de recursos, é necessário a elaboração e implementação de uma estratégia eficaz.

Corroborando, Lugoboni *et al.* (2018) enfatizam que a utilização de ferramentas gerenciais - entre elas de monitoramento, controle e análise de desempenho - estão cada vez mais necessárias, especialmente ao considerar a situação do atual cenário competitivo em que as organizações, inclusive as do terceiro setor, estão inseridas. Pois, trata-se de um ambiente que, para a simples continuidade da organização, exige constante evolução e adaptação.

A gestão de mudanças estratégicas é tida, para Adan e Muathe (2018), como uma das principais preocupações das empresas modernas, isto porque as mudanças econômicas e tecnológicas da década passada trouxeram um novo dinamismo que abrange importantes aspectos das operações comerciais; afirmado que o desempenho de uma organização depende de sua capacidade de ajustar-se às alterações em seu ambiente. Ainda atribuem o sucesso do gerenciamento de mudanças estratégicas à capacidade da empresa de não apenas criar e implementar novas estruturas ou processos, mas também de transmitir sua nova missão e objetivos aos seus *stakeholders*.

De acordo com Ahmed (2014), a estratégia exige que os gestores avaliem, continuamente, os ambientes, as tecnologias e as estruturas de negócios, a fim de melhorar o desempenho. O pesquisador também afirma que, em muitas ONGs, o sistema de controle de gestão trata-se principalmente de um meio de controle para confirmar que os fundos foram, efetivamente, usados para as atividades acordadas. Ratificando assim que os principais indicadores de desempenho das ONGs relacionam a esfera financeira e a da efetividade dos serviços prestados.

2.3 Estudos Anteriores

Lengler, Cruz e Jacobsen (2010), buscando identificar as características da captação de recursos e da estrutura organizacional do Terceiro Setor, realizaram um estudo teórico, pesquisando na literatura temas como Terceiro Setor, *marketing* em empresas sem fins lucrativos e a captação de recursos. Os estudos localizados por estes autores indicam que existem características estruturais semelhantes entre organizações sem fins lucrativos e organizações estatais e privadas, destacando-se o planejamento e a necessidade de recursos para investimentos.

Wadongo (2014), em sua tese, teve como um de seus objetivos investigar em que medida as práticas de gerenciamento de desempenho afetam a eficácia organizacional nas organizações sem fins lucrativos. Com base nos resultados alcançados, concluiu que o planejamento de desempenho, a medição de desempenho e o contexto do sistema de gerenciamento de desempenho mede total ou parcialmente as relações entre algumas variáveis de contingência e a eficácia organizacional.

Santos e Silva (2015) trataram em seu artigo dos fatores que influenciam a gestão de finanças no Terceiro Setor e objetivaram identificar as fragilidades do sistema e dos controles financeiros utilizados pela entidade Lar do Idoso Betânia, bem como, relatar os bons resultados e otimização que uma gestão de informações úteis - obtidas com o uso de

ferramentas eficazes, bem regidas e com uma melhor utilização dos recursos financeiros - podem assegurar.

Utilizando uma análise com abordagem dedutiva e bibliográfica, os autores supracitados encontraram resultados que demonstram, de forma clara, as dificuldades encontradas pelo Terceiro Setor em gerir de maneira eficiente os recursos capitados, utilizando-se de profissionais éticos e qualificados, como por exemplo, a necessidade de mudanças em seu quadro de colaboradores, a elaboração de um estudo financeiro, elaboração de orçamento para o próximo exercício com meta mensal, maior transparência e organização.

Aboramadan e Borgonovi (2016), com o objetivo de testar empiricamente o impacto de cada uma das práticas estratégicas de gerenciamento no desempenho financeiro e não financeiro de ONGs, aplicaram um questionário aos coordenadores de projetos, oficiais de programas e oficiais de administração de ONGs que operam nos Territórios Palestinos.

Os resultados desta pesquisa internacional demonstram que práticas de gestão estratégica têm impacto positivo, não apenas no desempenho financeiro, mas no desempenho não financeiro dessas organizações. Além disso, o estudo recomenda que as ONGs confiem no gerenciamento estratégico como um meio para alcançar um alto desempenho.

Lugoboni, MacLennan e Volpe (2016), buscando apontar como ocorre a avaliação de desempenho organizacional no terceiro setor, analisaram o processo de transferência de práticas de avaliação de desempenho em uma ONG com atuação multinacional. Isto é, os autores compararam, através da realização de um estudo de caso, as atividades de gestão de desempenho praticadas na matriz e nas subsidiárias da entidade.

Esta pesquisa apontou que o padrão das práticas de mensuração de desempenho definido, formalmente pela matriz, como modelo de referência organizacional não é aplicado nas subsidiárias, identificando assim uma fragilidade na transferência dessa prática gerencial. A realidade encontrada foi justificada pela existência de aspectos desfavoráveis ao processo: restrições de recursos nas subsidiárias e presença de estruturas mais enxutas nas operações internacionais da ONG.

Biancuzzi e Vicente (2017), ao analisarem o desempenho das ONGs, a partir de um modelo de avaliação e desempenho proposto na literatura, concluíram que, em sua maioria, as entidades estudadas não apresentaram nenhum melhoramento nas suas práticas de gestão, permanecendo no mesmo estágio de quando foram criadas. Ainda notaram que a baixa quantidade de voluntários impacta diretamente o desempenho destas organizações; a baixa profissionalização da gestão provoca uma baixa captação de recursos; e há uma baixa aderência às soluções tecnológicas para melhorar o desempenho.

Adan e Muathe (2018) focaram em estabelecer o efeito do gerenciamento de mudanças estratégicas - que envolve aspectos da estrutura organizacional - no desempenho das ONGs no condado de Manderá, Quênia; dessa forma, determinando o efeito do meio ambiente sobre estas organizações. O estudo encontrou um forte coeficiente de correlação positiva entre o desempenho das ONGs e suas cultura e estrutura organizacional, indicando que a avaliação contínua dos processos internos e do ambiente externo é crucial para sobrevivência no ambiente sempre turbulento.

Gonçalves Filho *et al.* (2018) verificaram, por meio da aplicação de um questionário que foi enviado via correio eletrônico, quais fatores se associam com a remuneração dos executivos das OSCIPs do Brasil. Os resultados encontrados nesta pesquisa demonstraram que tais remunerações estão relacionadas ao tamanho da organização, ou seja, evidenciaram que OSCIPs de grande porte são mais suscetíveis de melhor remunerar seus dirigentes do que as de porte menor.

Lugoboni *et al.* (2018) buscaram entender quais indicadores de desempenho são usados por uma entidade sindical, bem como, de que modo estes auxiliam na gestão das organizações. Encontraram que o organizacional do sindicato realiza a avaliação de

desempenho, utilizando ferramentas como: planejamento estratégico, participação em programas de qualidade do segmento e indicadores de desempenho.

Melo *et al.* (2018), considerando as quatro perspectivas *Balanced Scorecard* adaptadas à especificidade das ONGs, analisaram as estratégias desenvolvidas por estas organizações. Os autores perceberam, dentre outras conclusões, que essas instituições possuem um sistema de controle e acompanhamento das atividades; no entanto, há a necessidade de um instrumento administrativo para quantificar os resultados, analisar os impactos das ações e a avaliação de desempenho organizacional.

Oliveira e Callado (2018) realizaram uma pesquisa de campo, por meio de um *survey* por correspondência, com 43 organizações listadas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG), com o intuito de avaliar as relações entre os fatores contingenciais com as práticas referentes ao controle gerencial no âmbito das ONGs brasileiras. Nesta investigação, os pesquisadores concluíram que as práticas de controle gerencial utilizadas pelos presidentes e gestores das ONGs são influenciadas por fatores contingenciais internos e externos.

Da Costa *et al.* (2019), realizaram uma pesquisa documental e revisão de literatura sistemática, visando consolidar os indicadores apresentados nos artigos estudados e sugerir um modelo de mensuração de desempenho para organizações do terceiro setor. Os autores perceberam ampla variedade de indicadores e propuseram 7 dimensões para agrupá-los: econômica/financeira, mecanismos de controle, funcionários/voluntários, eficiência organizacional, eficácia dos serviços, eficácia social e legitimidade institucional.

Oliveira e Callado (2019) buscaram analisar as relações entre os fatores contingenciais externos e as práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho em ONGs brasileiras. Neste estudo, os autores encontraram resultados que apontam que os fatores contingenciais externos não estão relacionados com a maioria das práticas gerenciais de mensuração de desempenho, sugerindo uma ausência de correlação entre ações dos gestores com a configuração organizacional destas entidades. Na mesma direção, Oliveira e Callado (2020) realizaram um estudo com o objetivo de analisar a importância das relações entre o uso do sistema ABC e os fatores contingenciais entre as ONGs brasileiras. Os resultados indicaram evidências de relações estatisticamente significativas entre o uso do sistema do método ABC e fatores contingenciais relacionados à estratégia, estrutura, tecnologia e cultura.

Por fim, o objetivo do estudo de Oliveira e Callado (2022) foi analisar a significância das associações entre Tecnologia e Tecnologia da Informação com as práticas gerenciais de mensuração de desempenho em ONGs brasileiras. As principais evidências revelaram várias correlações positivas e estatisticamente significativas com planejamento de desempenho, metas de desempenho, indicadores de desempenho, instrumentos de coleta de dados e, por fim, recompensas e sanções.

3. METODOLOGIA

O universo da pesquisa foi definido a partir da listagem das OSCIPs do Brasil cadastradas no MJSP, solicitada por mensagem eletrônica (*e-mail*), com base na Lei de Acesso à Informação. Na listagem disponibilizada pelo órgão responsável, foram encontrados 8.317 cadastros de entidades qualificadas como OSCIP. Destes registros, foram desconsiderados um certo número de cadastros pelos seguintes critérios e nesta ordem: 1°. Cadastros repetidos - esta verificação de repetição foi realizada com base no número de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e na razão social das organizações; assim, foram excluídos 113 cadastros que possuíam estas duas informações iguais à de outro cadastro, deixando apenas um único cadastro para cada OSCIP; 2°. Cadastros sem o endereço de e-mail - foram desconsiderados 5.385 OSCIPs que estavam cadastradas sem a informação de endereço de e-mail, pois este é o meio pelo qual o questionário foi aplicado; 3°. Cadastros

com endereços de e-mail repetidos - não foram considerados 77 cadastros de OSCIPs que se encontravam com endereço de e-mail idêntico ao de outra(s) organização(ões).

Depois de realizadas estas adequações, obteve-se o total de 2.742 OSCIPs com cadastros aptos para o envio do questionário de pesquisa. O questionário *online* foi enviado para todas estas organizações, no entanto, por motivos de falha no envio para determinados endereços de *e-mails* cadastrados pelas entidades, 1.360 questionários foram efetivamente enviados aos seus destinatários, definindo-se assim o universo deste estudo. Já a amostra desta pesquisa foi definida por acessibilidade, isto é, com base na taxa de resposta obtida: 24 questionários respondidos durante o tempo definido para a coleta de dados.

A técnica utilizada para a coleta dos dados foi um questionário estruturado, conforme Apêndice A, elaborado com base no estudo de Aboramadan e Borgonovi (2016), aplicado aos proprietários e/ou gestores das OSCIPs, por meio de envio *online*. Para resultados preliminares, a coleta de dados ocorreu durante um período de 3 meses.

O questionário de pesquisa foi enviado, via correio eletrônico, para todos as 2.742 OSCIPs da amostra definida. No entanto, 1.380 e-mails não foram entregues por diversos motivos, tais como: usuário não localizado no servidor, endereço de e-mail incorreto, e-mail bloqueado pelo servidor de destino.

Ante o exposto, o questionário de pesquisa foi entregue à 1.362 OSCIPs. Destas, 24 organizações responderam ao questionário enviado, representando aproximadamente 2% da amostra que teve acesso ao questionário. Importante mencionar que alguns destinatários responderam ao *e-mail* enviado, informando sobre a impossibilidade de responder o questionário por conta da suspensão temporária de atividades nas organizações, causada pela atual pandemia do *COVID-19* (do inglês *Coronavirus Disease 2019*).

Para operacionalização do questionário deste estudo, foram selecionados 2 grupos de variáveis: (1) Estratégia Organizacional e (2) Indicadores de Desempenho Financeiro, conforme quadro abaixo:

Quadro 1 – Variáveis do questionário estruturado

Grupo	Categoria	Variáveis	Fontes de Referência
1. Estratégia Organizacional	Monitoração Ambiental	Ameaças e oportunidades; Fraquezas e forças; Fatores ambientais; Partes interessadas; Comunidades e beneficiários; Participação dos funcionários; Participação de consultores.	ABORAMADAN; BORGONIVI, 2016.
	Formulação da Estratégia	Objetivos de longo prazo; Desenvolvimento de alternativas; Revisão e modificação; Participação das partes interessadas; Comunicação de missão; Dependência de consultores.	ABORAMADAN; BORGONIVI, 2016.
	Implementação da Estratégia	Regras e procedimentos; Objetivos de curto prazo; Alocação de recursos; Atividades ou etapas; Ajuste da estrutura organizacional; Apoio da liderança; Cultura organizacional.	ABORAMADAN; BORGONIVI, 2016.
	Avaliação e Monitoramento da Estratégia	Sistema de monitoramento; Monitoramento regular; Medidas e padrões de desempenho; Avaliação de resultados; Modificação de estratégias; Comunicação de resultados; Prioridades dos doadores; Satisfação da	ABORAMADAN; BORGONIVI, 2016.

		comunidade; Dependência de consultores; Uso de técnicas de avaliação.	
2. Indicadores de Desempenho Financeiro	Eficiência na captação de recursos	Financiamentos eficazes; Geração de fundos, Resposta dos doadores; Minimização dos custos de captação.	ANDREASEN; KOTLER, 2008; KANTER; SUMMERS, 1994; LEWIS, 2009; PFEFFER; SALANCIK, 1978; YUCHTMAN; SEASHORE, 1967; NIVEN, 2008; LEWIS, 2009; ABORAMADAN; BORGONOVI, 2016.
	Transparência financeira	Padrões internacionais; Registros financeiros; Relatórios auditados; Informações financeiras aos doadores.	KEATING; FRUMKIN, 2003; MCCARTHY, 2007; WHITAKER <i>ET AL.</i> , 2004; GEER <i>ET AL.</i> , 2008; BORGONOVI; ABORAMADAN, 2016.
	Eficiência financeira	Recursos financeiros para obtenção dos resultados; Monitoração das despesas dos programas e projetos.	BARMAN, 2007; KENDALL; KNAPP, 2000; MEDIAN-BORJA; TRIANTIS, 2007; ABORAMADAN; BORGONOVI, 2016.

Fonte: Elaboração própria, 2020.

Os dados foram tratados por meio de análise descritiva e coeficiente de *Spearman*, este último foi realizado para atingir o objetivo principal de analisar a relação entre os indicadores de desempenho financeiro e a estratégia organizacional em OSCIPs brasileiras. Foram considerados estatisticamente significantes os resultados que obtiveram valor igual ou superior a 95% de nível de confiança ($p\ value = 0,05$). Todos os procedimentos estatísticos foram operacionalizados através do STATISTICA® for Windows®.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta sessão, visando atingir o objetivo geral desta pesquisa, estão apresentados os resultados das correlações de *Spearman* realizadas entre as variáveis da estratégia organizacional com os indicadores de desempenho financeiro. A Tabela 1 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as variáveis referentes à monitoração ambiental e as variáveis da eficiência na captação de recursos das OSCIPs.

Tabela 1 – Correlação entre monitoração ambiental e eficiência na captação de recursos

Monitoração ambiental	Financiamentos eficazes	Geração de fundos	Resposta dos doadores	Minimização dos custos de captação
Ameaças e oportunidades	0,32	0,26	0,14	0,36
Fraquezas e forças	0,23	0,07	0,13	0,31
Fatores ambientais	0,18	0,02	-0,22	-0,05
Determinação das partes interessadas	0,44	0,09	0,01	0,21
Comunidade e beneficiários	0,15	0,15	-0,04	-0,12
Participação dos funcionários	0,27	0,10	-0,02	0,24
Participação de consultores	0,29	0,30	0,28	0,09

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados obtidos, pode-se identificar que uma variável representante da eficiência das OSCIPs na captação de recursos demonstrou estar, estatisticamente e de forma positiva, associada com uma prática de monitoração ambiental. Assim, organizações que

determinam suas partes interessadas primárias e secundárias, influenciadas pelas intervenções da organização, tendem a escrever propostas de financiamento eficazes.

A Tabela 2 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as variáveis da monitoração ambiental e as variáveis da transparência financeira das OSCIPs.

Tabela 2 – Correlação entre monitoração ambiental e transparência financeira

Monitoração ambiental	Padrões internacionais	Registros financeiros	Relatórios auditados	Informações financeiras aos doadores
Ameaças e oportunidades	0,27	0,12	0,06	0,06
Fraquezas e forças	0,19	0,07	-0,25	-0,10
Fatores ambientais	0,05	0,08	-0,03	-0,09
Determinação das partes interessadas	0,40	0,52	0,34	0,19
Comunidade e beneficiários	0,16	0,30	0,04	0,27
Participação dos funcionários	0,31	0,35	0,37	0,53
Participação de consultores	0,02	0,13	0,25	0,36

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação aos resultados, é possível observar que duas variáveis referentes à transparência financeira das OSCIPs apresentaram correlação estatisticamente significativa e positiva com as práticas de monitoração ambiental. Novamente, a determinação de partes interessadas primárias e secundárias, influenciadas pelas intervenções da organização, destacou-se e, desta vez, foi associada às OSCIPs que garantem seus registros financeiros precisos e atualizados.

Além disso, a participação dos funcionários da organização na análise do ambiente demonstrou estar diretamente relacionada com a prática de enviar as informações financeiras aos doadores das OSCIPs. Já a Tabela 3 apresenta os resultados da análise dos coeficientes de correlação de *Spearman* entre as variáveis referentes à monitoração ambiental e as variáveis da eficiência financeira das OSCIPs. Nesta abordagem, não se evidenciou resultados estatisticamente significantes para análise.

Tabela 3 – Correlação entre monitoração ambiental e eficiência financeira

Monitoração ambiental	Recursos financeiros para obtenção dos resultados	Monitoração das despesas dos programas e projetos
Ameaças e oportunidades	0,20	0,32
Fraquezas e forças	-0,04	0,21
Fatores ambientais	0,24	-0,11
Determinação das partes interessadas	0,22	0,23
Comunidade e beneficiários	0,04	0,04
Participação dos funcionários	0,11	0,12
Participação de consultores	0,40	-0,10

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as variáveis da formulação da estratégia e as variáveis da eficiência das OSCIPs na captação de recursos.

Tabela 4 – Correlação entre formulação da estratégia e eficiência na captação de recursos

Formulação da estratégia	Financiamentos eficazes	Geração de fundos	Resposta dos doadores	Minimização dos custos de captação
Objetivos de longo prazo	0,10	0,02	0,13	-0,18
Desenvolvimento de alternativas	0,37	0,28	0,37	0,33
Revisão e modificação	0,44	0,40	0,27	0,41
Participação das partes interessadas	0,48	0,21	0,11	0,20
Comunicação de missão	0,14	0,08	-0,09	0,23
Dependência de consultores	0,19	0,38	0,31	0,06

Fonte: Dados da pesquisa

Diante das evidências obtidas, nota-se que duas variáveis da eficiência na captação de recursos (financiamento eficazes e minimização dos custos de captação) demonstraram possuir relação, estatisticamente significativa e positiva, com a variável estratégica revisão e modificação. Indicando que OSCIPs com a prática de revisar e modificar sua declaração de missão, estratégias e planos à luz de ameaças/oportunidades e pontos fortes/fracos escrevem propostas de financiamento eficazes, bem como, minimizam seus custos de captação.

Ainda com relação à eficiência das OSCIPs na captação de recursos, a variável financiamentos eficazes demonstrou estar, estatisticamente e diretamente, correlacionada com a participação das partes interessadas. Desta forma, organizações com participação das partes interessadas internas na formulação de estratégias e planos também escrevem propostas de financiamentos eficazes.

A Tabela 5 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as variáveis da formulação da estratégia e as variáveis da transparência financeira das OSCIPs.

Tabela 5 – Correlação entre formulação da estratégia e transparência financeira

Formulação da estratégia	Padrões internacionais	Registros financeiros	Relatórios auditados	Informações financeiras aos doadores
Objetivos de longo prazo	-0,02	0,04	0,24	0,06
Desenvolvimento de alternativas	0,34	0,30	0,46	0,28
Revisão e modificação	0,72	0,72	0,47	0,64
Participação das partes interessadas	0,28	0,33	0,27	0,37
Comunicação de missão	0,23	0,37	0,14	0,29
Dependência de consultores	0,44	0,27	0,29	0,46

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos resultados obtidos, observa-se que todas as variáveis da transparência financeira demonstraram correlação significativa e positiva com ao menos uma ação representante da formulação da estratégia. Destacando-se as seguintes três variáveis de transparência financeira que apresentaram duas relações estatisticamente significantes com as variáveis estratégicas: i) padrões internacionais, ii) relatórios auditados e iii) informações financeiras aos doadores.

Ressalta-se ainda a variável revisão e modificação, visto que foi associada diretamente com todas as variáveis da transparência financeira. Portanto, OSCIPs que revisam e, quando necessário, modificam sua declaração de missão, estratégias e planos, costumam se comprometer com os padrões internacionais de relatórios contábeis e financeiros; garantir registros financeiros precisos e atualizados; divulgar seus relatórios financeiros anuais

auditados por contadores públicos qualificados; e ainda garantir a correta e oportuna preparação e envio das informações financeiras aos doadores em questão.

A Tabela 6 exibe os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as variáveis da formulação da estratégia e as variáveis da eficiência financeira das OSCIPs.

Tabela 6 – Correlação entre formulação da estratégia e eficiência financeira

Formulação da estratégia	Recursos financeiros para obtenção dos resultados	Monitoração das despesas dos programas e projetos
Objetivos de longo prazo	0,35	-0,17
Desenvolvimento de alternativas	0,50	0,26
Revisão e modificação	0,76	0,64
Participação das partes interessadas	0,21	0,10
Comunicação de missão	0,26	0,15
Dependência de consultores	0,29	0,16

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados, verifica-se uma relação, positiva e estatisticamente significativa, entre a prática estratégica de revisão e modificação com todas as variáveis da eficiência financeira, a saber: i) recursos financeiros para obtenção dos resultados, que refere-se à adequada disponibilização de recursos para que os programas atinjam os resultados esperados e ii) monitoração das despesas dos programas e projetos, que refere-se à monitorar as declarações orçamentárias dos projetos e programas para garantir que as despesas estão alinhadas com os orçamentos.

Corroborando, a variável desenvolvimento de alternativas ainda apresentou correlação, estatística e positiva, com a variável recursos financeiros para obtenção dos resultados. Indicando que a prática gerencial de desenvolver alternativas estratégicas, para escolha entre uma delas, apresentou associação direta com a existência de programas dotados de recursos financeiros de maneira adequada para permitir a obtenção dos resultados desejados.

A Tabela 7 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as variáveis da implementação da estratégia e as variáveis da eficiência das OSCIPs na captação de recursos.

Tabela 7 – Correlação entre implementação da estratégia e eficiência na captação de recursos

Implementação da estratégia	Financiamentos eficazes	Geração de fundos	Resposta dos doadores	Minimização dos custos de captação
Regras e procedimentos	0,40	0,20	0,20	0,19
Objetivos de curto prazo	0,30	0,23	0,19	0,14
Alocação de recursos	0,42	0,08	0,19	0,35
Atividades ou etapas	0,22	0,25	0,01	0,34
Ajuste da estrutura organizacional	0,28	0,08	0,13	0,19
Apoio da liderança	0,30	0,26	0,33	0,14
Cultura organizacional	0,15	0,24	0,16	0,20

Fonte: Dados da pesquisa

Diante dos resultados obtidos, percebe-se que uma variável representante da eficiência das OSCIPs na captação de recursos demonstrou estar estatisticamente, de modo positivo, associada com uma prática de implementação da estratégia. Indicando que estas organizações, que alocam recursos financeiros, humanos e outros necessários para implementar as estratégias e planos, costumam escrever propostas de financiamento eficazes.

A Tabela 8 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as variáveis da implementação da estratégia e da transparência financeira das OSCIPs.

Tabela 8 – Correlação entre implementação da estratégia e transparência financeira

Implementação da estratégia	Padrões internacionais	Registros financeiros	Relatórios auditados	Informações financeiras aos doadores
Regras e procedimentos	0,45	0,31	0,50	0,28
Objetivos de curto prazo	0,62	0,46	0,33	0,36
Alocação de recursos	0,32	0,20	0,26	0,19
Atividades ou etapas	0,49	0,52	0,39	0,30
Ajuste da estrutura organizacional	0,60	0,24	0,17	0,20
Apoio da liderança	0,23	0,15	0,26	0,28
Cultura organizacional	0,39	0,26	0,22	0,43

Fonte: Dados da pesquisa

As evidências encontradas demonstraram que todas as variáveis da transparência financeira demonstraram relação, de forma significativa e positiva, com ao menos uma prática de implementação da estratégia. Enfatiza-se a variável padrões internacionais, pois apresentou correlação direta com quatro variáveis da implementação da estratégia.

Este resultado indica que o comprometimento das OSCIPs com os padrões internacionais de relatórios contábeis e financeiros pode ser associada às suas práticas de desenvolver regras e procedimentos claros para guiar os planos estratégicos, desenvolver objetivos de curto prazo (até um ano), estabelecer atividades ou etapas claras necessárias para atingir os objetivos de curto prazo e ajustar sua estrutura organizacional para adaptar-se às mudanças trazidas por seus novos planos e decisões estratégicas.

A Tabela 9 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as variáveis da formulação da estratégia e as variáveis da eficiência financeira das OSCIPs.

Tabela 9 – Correlação entre implementação da estratégia e eficiência financeira

Implementação da estratégia	Recursos financeiros para obtenção dos resultados	Monitoração das despesas dos programas e projetos
Regras e procedimentos	0,37	0,61
Objetivos de curto prazo	0,52	0,26
Alocação de recursos	0,36	0,17
Atividades ou etapas	0,37	0,22
Ajuste da estrutura organizacional	0,02	0,35
Apoio da liderança	0,12	0,18
Cultura organizacional	0,33	0,28

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os resultados, cada variável da eficiência financeira correlacionou-se, estatisticamente e positivamente, com uma prática de implementação da estratégia. Por meio destas associações, note-se que OSCIPs com desenvolvimento de regras e procedimentos claros tendem a realizar a monitoração das despesas dos programas e projetos; já as OSCIPs que desenvolvem objetivos de curto prazo possuem programas dotados de recursos financeiros de maneira adequada para permitir a obtenção dos resultados desejados.

A Tabela 10 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as variáveis da avaliação e monitoramento da estratégia e as variáveis da eficiência das OSCIPs na captação de recursos.

Tabela 10 – Correlação entre avaliação e monitoramento da estratégia e eficiência na captação de recursos

Avaliação e monitoramento da estratégia	Financiamentos eficazes	Geração de fundos	Resposta dos doadores	Minimização dos custos de captação
Sistema de monitoramento	0,43	0,12	0,16	0,15
Monitoramento regular	0,49	0,09	0,05	0,25
Medidas e padrões de desempenho	0,41	-0,04	-0,06	0,15
Avaliação de resultados	0,43	0,08	-0,08	0,05
Modificação de estratégia	0,30	0,21	0,02	0,40
Comunicação de resultados	0,16	-0,04	-0,24	0,18
Prioridades dos doadores	0,47	0,21	0,07	0,38
Satisfação da sociedade	0,27	0,25	0,15	0,31
Dependência de consultores	0,28	0,17	0,06	0,45
Uso de várias técnicas de avaliação	0,47	0,22	0,20	0,13

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos resultados obtidos, nota-se que a variável financiamentos eficazes evidenciou correlação, positiva e estatisticamente significativa, com 60% das variáveis da prática gerencial de avaliação e monitoramento da estratégia: i) sistema de monitoramento, ii) monitoramento regular, iii) medidas e padrões de desempenho, iv) avaliação de resultados, v) prioridades dos doadores e vi) uso de várias técnicas de avaliação.

A Tabela 11 exhibe os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as variáveis da avaliação e monitoramento da estratégica e as variáveis da transparência financeira das OSCIPs.

Tabela 11 – Correlação entre avaliação e monitoramento da estratégia e transparência financeira

Avaliação e monitoramento da estratégia	Padrões internacionais	Registros financeiros	Relatórios auditados	Informações financeiras aos doadores
Sistema de monitoramento	0,26	0,35	0,47	0,50
Monitoramento regular	0,38	0,37	0,35	0,42
Medidas e padrões de desempenho	0,41	0,42	0,42	0,22
Avaliação de resultados	0,43	0,55	0,40	0,20
Modificação de estratégia	0,37	0,68	0,40	0,52
Comunicação de resultados	0,26	0,40	0,28	0,14
Prioridades dos doadores	0,48	0,29	0,17	0,35
Satisfação da sociedade	0,08	0,40	0,19	0,36
Dependência de consultores	0,48	0,55	0,52	0,36
Uso de várias técnicas de avaliação	0,54	0,60	0,74	0,68

Fonte: Dados da pesquisa

No que concerne aos resultados, verifica-se que todas as variáveis da transparência financeira apresentaram, significativamente e positivamente, correlação com ao menos quatro práticas de avaliação e monitoramento da estratégia. Destaca-se a variável uso de várias técnicas de avaliação, pois demonstrou relação direta com todas as variáveis da transparência financeira.

Concomitantemente, a variável medidas e padrões de desempenho, bem como, a variável dependência de consultores evidenciaram associações diretas com 75% das práticas de transparência financeira analisadas: i) padrões internacionais, ii) registros financeiros e iii) relatórios auditados.

A Tabela 12 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as variáveis da avaliação e monitoramento da estratégica e as variáveis da eficiência financeira das OSCIPs.

Tabela 12 – correlação entre avaliação e monitoramento da estratégia e eficiência financeira

Avaliação e monitoramento da estratégia	Recursos financeiros para obtenção dos resultados	Monitoração das despesas dos programas e projetos
Sistema de monitoramento	0,13	0,45
Monitoramento regular	0,32	0,60
Medidas e padrões de desempenho	0,24	0,67
Avaliação de resultados	0,32	0,58
Modificação de estratégia	0,32	0,52
Comunicação de resultados	0,20	0,34
Prioridades dos doadores	0,37	0,45
Satisfação da sociedade	0,47	0,28
Dependência de consultores	0,35	0,56
Uso de várias técnicas de avaliação	0,73	0,61

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados obtidos, é possível destacar a variável financeira relacionada à monitoração das declarações orçamentárias dos projetos e programas. Pois esta prática, que visa garantir o alinhamento das despesas realizadas com os orçamentos, mantém associação positiva e estatística com 80% das práticas de avaliação e monitoramento da estratégia. Sendo que, novamente, o uso de várias técnicas de avaliação destacou-se ao apresentar correlação com todas as variáveis financeiras da dimensão eficiência financeira.

De modo geral, as variáveis estratégicas apresentaram forte correlação positiva com as variáveis referentes aos indicadores de desempenho financeiro; corroborando com os estudos de Aboramadan e Borgonovi (2016) e Adan e Muathe (2018), que foram realizados com ONGs de outros países.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi analisar a associação entre os indicadores de desempenho financeiro e a estratégia organizacional em OSCIPs brasileiras. Para a coleta dos dados, foi utilizado um questionário estruturado, elaborado com base no estudo de Aboramadan e Borgonovi (2016), aplicado aos representantes das OSCIPs, por meio de envio *online*.

As associações entre indicadores de desempenho financeiro e a estratégia organizacional das OSCIPs apresentaram resultados com correlações, estatisticamente significantes e positivas, entre si. Destacaram-se as relações entre as variáveis da avaliação e monitoramento da estratégia e da transparência financeira, bem como, entre as variáveis da avaliação e monitoramento da estratégia e eficiência financeira.

Nesse contexto, o estudo pode concluir que as diversas associações identificadas entre as dimensões da estratégia organizacional e os indicadores de desempenho financeiro utilizados em OSCIPs brasileiras, revelaram que de fato as práticas gerenciais são moldadas por fatores contingenciais internos das organizações, de modo que mesmo que seja uma dificuldade adicional para organizações do terceiro definir adequadamente a estratégia organizacional, quando compara-se com empresas com fins lucrativos, percebe-se a importância para incentivar a utilização de ferramentas gerenciais que visam controlar o atendimento os objetivos financeiros e sociais das organizações investigadas.

Diante dos resultados verificados, esse estudo pode contribuir para as OSCIPs, visto que, ao estudar as práticas de estratégia organizacional que se correlacionam com os indicadores de desempenho financeiro, é fornecido dados sobre a realidade atual em que estas organizações estão inseridas e atuam. Além disso, contribui demonstrando que as OSCIPs, mesmo sendo organizações sem fins lucrativos, estão adotando práticas gerenciais tanto de estratégia organizacional quanto de indicadores de desempenho.

Esta investigação ainda contém um conjunto de correlações estatísticas e significantes que podem contribuir tanto com a literatura, especialmente para os temas de contabilidade gerencial, quanto para as organizações econômicas do terceiro setor. Para pesquisas futuras, sugere-se a realização deste estudo em outras entidades do segmento do terceiro setor, como sindicatos, clubes de futebol, instituições religiosas; bem como, a ampliação de outros fatores contingenciais internos e externos.

Assim, destaca-se que os resultados do estudo não podem ser generalizados para outras organizações do terceiro setor que não estão certificadas como OSCIPs, além disso, o estudo possui algumas limitações tradicionais de pesquisas utilizam a *survey* eletrônica como ferramenta, que foram corroboradas com o período de coleta, no qual muitas organizações estavam com atividades suspensas devido a pandemia de saúde mundial.

REFERÊNCIAS

- ABORAMADAN, M.; BORGONOV, E. Strategic management practices as a key determinant of superior non-governmental organizations performance. *Problems of Management in the 21 Century*, v. 11, n. 2, p. 71-92, nov. 2016. ISSN 2029-6932.
- ADAN, Amir Hussein; MUATHE, Stephen MA. Strategic Change Management and Performance of Non-Governmental Organizations in Mander County, Kenya. *International Journal for Innovation Education and Research*.v. 6., n. 6, p. 87-96, ago. 2018. ISSN 2411-3123.
- AGUILAR, Francis Joseph. *Scanning the business environment*. Macmillan, 1967.
- AHMED, Zahir Uddin. Management control issues in Non-Governmental Organisations (NGOs): an evaluation of contingency factors and potential for future research. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, v. 6, n. 3, p. 251-271, 2014.
- ANALOU, Farhad; SAMOUR, Akram. The managers' characteristics and their strategy development in the Palestinian NGOs: An empirical study in Palestine. *Journal of Management Development*, v. 31, n. 7, p. 691-699, 2012.
- ANDREASEN, A. R.; KOTLER, P. *Strategic marketing for nonprofit organizations*, V. 7. Upper Saddle River: NJ: Prentice Hall. 2008.
- BAGNOLI, L.; MEGALI, C. Measuring performance in social enterprises. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, v. 40, n. 1, p. 149-165, 2011.
- BARMAN, Emily. What is the bottom line for nonprofit organizations? A history of measurement in the British voluntary sector. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, v. 18, n. 2, p. 101-115, 2007.
- BIANCUZZI, Maurício; VICENTE, Victor Manuel Barbosa. Análise do desempenho organizacional das organizações não governamentais no município de Ituiutaba/MG. *Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor*, v. 4, n. 2, p. 477-502, 2017.
- BRASIL. *Lei Federal Nº 9.790, de 23 de março de 1999*. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências, 2014.
- _____. *Lei Federal Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil, 2002.

_____. *Lei Federal Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal, 2011.

_____. *Lei Federal Nº 13.019, de 31 de julho de 2014*. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação, 2014.

_____. *Lei Federal Nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015*. Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, “que 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, 2015.

BROWN, William A.; IVERSON, Joel O. Exploring strategy and board structure in nonprofit organizations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, v. 33, n. 3, p. 377-400, 2004.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

DA COSTA, Larissa Martinatto *et al.* Avaliação de desempenho em organizações do terceiro setor: uma proposta de indicadores baseada na revisão sistemática da literatura sobre o tema. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, v. 11, n. 3, p. 109-135, 2019.

DONALDSON, L. Teoria da Contingência Estrutural. In: *Handbook de Estudos Organizacionais*, São Paulo: Atlas, 1999.

FINE, Todd; SNYDER, Louise. What is the difference between performance measurement and benchmarking. *Public Management*, v. 81, n. 1, p. 24-25, 1999.

GEER, Bobbi Watt; MAHER, Jill K.; COLE, Michele T. Managing nonprofit organizations: The importance of transformational leadership and commitment to operating standards for nonprofit accountability. *Public Performance & Management Review*, v. 32, n. 1, p. 51-75, 2008.

GONÇALVES FILHO, E. D. S. *et al.* Fatores que se associam a remuneração de executivos: um estudo em OSCIP do brasileiro. In: XII Congresso Anpcont, João Pessoa. *Anais...João Pessoa*, 2018.

GREENWAY, Martha Taylor. The emerging status of outcome measurement in the nonprofit human service sector. In: *Measuring the impact of the nonprofit sector*. Springer, Boston, MA, 2001. p. 217-229.

HALL, L. M.; KENNEDY, S. S. Public and nonprofit management and the “new governance”. *The American Review of Public Administration*, v. 38, n. 3, p. 307-321, 2008.

HATRY, Harry P. Where the rubber meets the road: Performance measurement for state and local public agencies. *New directions for evaluation*, v. 1997, n. 75, p. 31-44, 1997.

HERMAN, Robert D.; RENZ, David O. Advancing nonprofit organizational effectiveness research and theory: Nine theses. *Nonprofit management and leadership*, v. 18, n. 4, p. 399-415, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil: 2016*. 32. ed. Rio de Janeiro: IGBE, Coordenação de Cadastro e Classificações, 2019.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Perfil das organizações da sociedade civil no Brasil*. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8396>>. Acesso em: 11 set 2020.

- KANTER, R. M.; SUMMERS, D. V. Doing well while doing good: Dilemmas of performance measurement in nonprofit organizations and the need for a multiple-constituency approach. From McKeivitt, D. and Lawton, A. *Public sector management theory, critique and practice*, Londres: Sage, p. 54-70 1994.
- KAPLAN, R. S. Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, v. 11, n. 3, p. 353-70, 2001.
- KEATING, Elizabeth K.; FRUMKIN, Peter. Reengineering nonprofit financial accountability: Toward a more reliable foundation for regulation. *Public Administration Review*, v. 63, n. 1, p. 3-15, 2003.
- KENDALL, Jeremy; KNAPP, Martin. Measuring the performance of voluntary organizations. *Public Management Review*, v. 2, n. 1, p. 105-132, 2000.
- KEYSTONE. *A bond approach to quality in NGOs: Putting beneficiaries first. A report by keystone and accountability for the British overseas NGOs for development*, 2006.
- KOTEEN, Jack. *Strategic management in public and nonprofit organizations: Managing public concerns in an era of limits*. Greenwood Publishing Group, 1997.
- LAMPKIN, Linda M. *Building a common outcome framework to measure nonprofit performance*. 2006.
- LAWSON, Benn; SAMSON, Danny. Developing innovation capability in organisations: a dynamic capabilities approach. *International journal of innovation management*, v. 5, n. 03, p. 377-400, 2001.
- LEGLER, F. R.; CRUZ, R. D. L. C.; JACOBSEN, A. D. L. Captação de recursos pelo Terceiro Setor: a importância de um intermediário como canal de comunicação entre doador e tomador. *Revista das Faculdades Integradas Vianna Júnior, Juíz de Fora*, v. 1, n. 1, abril 2010. ISSN 2177-3726.
- LEROUX, Kelly; WRIGHT, Nathaniel S. Does performance measurement improve strategic decision making? Findings from a national survey of nonprofit social service agencies. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, v. 39, n. 4, p. 571-587, 2010.
- LETTS, C. W.; RYAN, W. P.; GROSSMAN, A. High performance nonprofit organizations: *Managing upstream for greater impact*. New York, NY: John Wiley, 1999.
- LEWIS, T. *Practical Financial Management for NGOs—Getting the Basics Right*. 2009.
- LUGOBONI, Leonardo Fabris *et al.* Indicadores de desempenho como ferramenta de gestão no terceiro setor: um caso prático aplicado a um sindicato patronal. *Race: revista de administração, contabilidade e economia*, v. 17, n. 2, p. 733-756, 2018.
- LUGOBONI, Leonardo; MACLENNAN, Maria Laura Ferranty; VOLPE, Rafael. Desempenho Organizacional: Transferência de Práticas em ONG Multinacional. *NAU Social*, v. 7, n. 12, 2016.
- MCCARTHY, Jack. The ingredients of financial transparency. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, v. 36, n. 1, p. 156-164, 2007.
- MEDINA-BORJA, Alexandra; TRIANTIS, Konstantinos. A conceptual framework to evaluate performance of non-profit social service organisations. *International Journal of Technology Management*, v. 37, n. 1-2, p. 147-161, 2007.
- MELNYK, S.A; STEWART, D.M; SWINK, M. Metrics and performance measurement in operations management: dealing with the metrics maze. *Journal of Operations Management*, v. 22, n. 3, p. 209-217, 2004.
- MELO, Ana Paula Santana *et al.* Análise da gestão estratégica em organizações não governamentais (ongs) pernambucanas por meio da perspectiva do balanced scorecard. *REMIPE-Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco*, v. 4, n. 2, p. 197-214, 2018.
- MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. Disponível em: <<https://www.justica.gov.br/seus-direitos/politicas-de-justica/entidades/oscip-1>>. Acesso em 04 de outubro de 2019.

- MOORE, Mark H. The public value scorecard: a rejoinder and an alternative to 'strategic performance measurement and management in non-profit organizations' by Robert Kaplan. *Hauser Center for Nonprofit Organizations Working Paper*, n. 18, 2003.
- MOXHAM, C. Quality or quantity? Examining the role of performance measurement in nonprofit organizations in the UK. In: *Proceedings of the 16th International European Operations Management Association Conference*, Goteborg, Sweden. 2009. p. 14-17.
- MULLEN, Edward J. Outcomes measurement: A social work framework for health and mental health policy and practice. *Social Work in Mental Health*, v. 2, n. 2-3, p. 77-93, 2004.
- NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, v. 15, n.4, p. 80-116, 1995.
- NIVEN, Paul R. *Balanced scorecard: Step-by-step for government and nonprofit agencies*. John Wiley & Sons, 2008.
- OLIVEIRA, A.S; ARRUDA, L. S.; CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Relations between the use of activity based costing system and contingency factors: evidence from brazilian NGOS. *Advances In Scientific And Applied Accounting*, v. 13, p. 85-102, 2020.
- OLIVEIRA, A. S.; CALLADO, A. A. C. Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não organizacionais (ONGs) brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 92-109, jan./abr. 2018. ISSN 1983-8611.
- _____. Fatores contingenciais externos e a mensuração de desempenho: um estudo em ONGS brasileiras. *Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 13, n. 2, p. 235-249, 2019.
- _____. Tecnologia, Tecnologia da Informação e Práticas Gerenciais de Mensuração de Desempenho: Um Estudo em ONGs Brasileiras. *Revista Ciências Administrativas*, v. 28, p. 1-14, 2022.
- OTLEY, D. T. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*. v. 5, n. 4, p. 413-428. 1980.
- PENNA, Robert M. *The nonprofit outcomes toolbox: A complete guide to program effectiveness, performance measurement, and results*. John Wiley & Sons, 2011.
- PFEFFER, J.; SALANCIK, G. R. The external control of organizations: A resource dependence perspective. New York, NY: *Harper & Row Publisher*. 1978.
- SANTOS, A. A. P. D.; SILVA, M. G. D. Gestão de Finanças no Terceiro Setor. *Visão, Caçador*, v. 4, n. 1, p. 22-35, jan./jun. 2015.
- SICILIANO, Julie I. The relationship between formal planning and performance in nonprofit organizations. *Nonprofit management and leadership*, v. 7, n. 4, p. 387-403, 1997.
- SZAZI, E. (2006). *Terceiro Setor: regulação no Brasil*. São Paulo: Petrópolis.
- WADONGO, B. I. *Performance management and evaluation in non-profit organisations: an embedded mixed methods approach*. Pós Doutorado. Universidade de Bedfordshire, Bedfordshire, 2014.
- WADONGO, B.; ABDEL-KADER, M. Contingency theory, performance management and organisational effectiveness in the third sector: A theoretical framework. *International Journal of Productivity and Performance Management*, v. 63, n. 6, p. 680-703, 2014.
- WHITAKER, Gordon P.; ALTMAN-SAUER, Lydian; HENDERSON, Margaret. Mutual accountability between governments and nonprofits: Moving beyond “surveillance” to “service”. *The American Review of Public Administration*, v. 34, n. 2, p. 115-133, 2004.
- YUCHTMAN, E.; SEASHORE, S. E. A system resource approach to organizational effectiveness. *American Sociological Review*, p. 891-903, 1967.