

Controles gerenciais em ONGs: relações entre o uso de sistema de custeio ABC e fatores contingenciais

Alan Santos de Oliveira (UFC) - asoalansantos@gmail.com

Lorena de souza Arruda (Ufrpe) - lorenaarruda@gmail.com

Antônio André Cunha Callado (UFRPE) - andrecallado@yahoo.com.br

Aldo Leonardo Cunha Callado (UFPB) - aldocallado@yahoo.com.br

Resumo:

O objetivo deste artigo foi analisar a significância das relações entre o uso de sistema de custeio ABC e fatores contingenciais no âmbito de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras. A presente pesquisa do tipo survey possui características descritiva, exploratória e quantitativa. O universo desta pesquisa foi composto por todas as ONGS listadas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG). A amostra foi formada por 43 organizações que aceitaram participar e fornecer informações sobre o uso de sistema ABC e sobre aspectos associados aos fatores contingenciais. A coleta de dados foi realizada a partir de questionários estruturados. Todas as variáveis foram operacionalizadas em escala ordinal de seis níveis. A técnica estatística utilizada para analisar a significância foi o teste de Kruskal-Wallis. Os resultados indicaram evidência se relações estatisticamente significativas entre o uso de sistema de custeio ABC e fatores contingenciais referentes a estratégia, estrutura, tecnologia e cultura.

Palavras-chave: *Custeio ABC. Controles gerenciais. ONGs.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Controles gerenciais em ONGs: relações entre o uso de sistema de custeio ABC e fatores contingenciais

Resumo

O objetivo deste artigo foi analisar a significância das relações entre o uso de sistema de custeio ABC e fatores contingenciais no âmbito de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras. A presente pesquisa do tipo *survey* possui características descritiva, exploratória e quantitativa. O universo desta pesquisa foi composto por todas as ONGs listadas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG). A amostra foi formada por 43 organizações que aceitaram participar e fornecer informações sobre o uso de sistema ABC e sobre aspectos associados aos fatores contingenciais. A coleta de dados foi realizada a partir de questionários estruturados. Todas as variáveis foram operacionalizadas em escala ordinal de seis níveis. A técnica estatística utilizada para analisar a significância foi o teste de Kruskal-Wallis. Os resultados indicaram evidência de relações estatisticamente significativas entre o uso de sistema de custeio ABC e fatores contingenciais referentes a estratégia, estrutura, tecnologia e cultura.

Palavras-chave: Custeio ABC. Controles gerenciais. ONGs.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

1 Introdução

Uma parcela significativa de Organizações Não Governamentais (ONGs) possui dificuldades gerenciais, principalmente associadas a questões relacionadas aos recursos financeiros, que têm sido consideradas como fatores limitantes para que estas instituições alcancem os seus objetivos (FOWLER, 1996; RAMADAN; PILO, 2014).

Diante deste contexto, Ayene, Kumar e Asefa (2014) afirmam que as ONGs precisam desenvolver ferramentas de gestão financeira que possam ser organizadas e customizadas para realização de suas atividades inerentes às suas respectivas metas sociais a partir da otimização do uso dos recursos limitados disponíveis.

Os diversos desafios gerenciais mais comumente identificados no contexto das ONGs estão associados à prestação de contas, controle interno, arrecadação de recursos, limitada experiência financeira e de gestão, capacidade institucional limitada, baixos níveis de auto sustentabilidade, isolamento/falta de comunicação interorganizacional, falta de compreensão do contexto social/econômico mais amplo e outros (MUKASA, 2002; EDWARDS, 1994).

Práticas de mensuração de desempenho e mecanismos de controle gerencial são ferramentas gerenciais amplamente utilizadas por empresas que atuam no mercado e possuem fins lucrativos. Medidas financeiras tradicionais, tais como, rentabilidade, valor de mercado das ações ou retorno sobre investimento, que são amplamente utilizadas por estas empresas, não são úteis para as ONGs, uma vez que elas não buscam especificamente aumentar receitas ou maximizar seu valor do, mas buscam atingir suas respectivas metas sociais (SPAR; DAIL, 2002; GNEITING, 2008). Por outro lado, Gneiting (2008) ressalta que, em contraste com as empresas e os governos, as ONGs não possuem mecanismos gerenciais claros a respeito de quem avalia o seu desempenho.

Para Dillon (2012), as metas sociais das organizações do Terceiro Setor objetivam promover o bem público, o que torna difícil quantificar sua taxa de sucesso, embora a

sociedade venha demandando melhores prestações de contas que sejam capazes de demonstrar se a missão destas organizações está sendo executada de maneira satisfatória.

Além disso, dentro do contexto das ONGs, as práticas gerenciais não podem ser simplesmente replicadas, pois devido às suas especificidades, bem como de fatores contingenciais ambientais, estas instituições precisam fazer ajustes e adaptações para que estas mesmas práticas possam ser úteis.

O ambiente interno e externo no qual as entidades do Terceiro Setor se relacionam é influenciado por mudanças que podem interferir na realização de suas atividades e afetar a mensuração de desempenho das entidades, motivadas por uma série de fatores contingenciais.

A natureza única de trabalho das ONGs, mesmo despertando interesse entre acadêmicos e profissionais, torna-se uma tarefa complexa, pois o contexto gerencial dessas entidades é específico e sua análise não pode ser realizada de maneira tradicional como nos demais setores. Ahmed (2014) observa que os fatores sociais, culturais e políticos podem variar até mesmo dentro dos países em desenvolvimento, ao passo que as ONGs nos países em desenvolvimento trabalham em ambientes ainda mais incertos, dificultando a adoção de mecanismos de mensuração de desempenho.

Na literatura internacional de empresas do terceiro setor, que as ONGs estão inseridas, evidências empíricas sugerem que as práticas de controles gerenciais são influenciadas por fatores contingenciais externos que incluem o ambiente e os determinantes organizacionais, tais como tamanho, estrutura organizacional, estratégia, tecnologia, cultura e liderança (WADONGO, 2014). Nesse sentido, o presente estudo utiliza como *proxies* tais fatores contingenciais para o contexto específico das ONGs brasileiras.

Diante dessa realidade, Kareithi e Lund (2012) ressaltam a relevância de pesquisas sobre os fatores que influenciam o desempenho das ONGs, advertindo que as tendências dos resultados de estudos anteriores no seu desempenho se baseiam em fundamentos ideológicos, com ausência de verificação empírica. O objetivo deste artigo é analisar a significância das relações entre o grau de utilização do sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) e fatores contingenciais no âmbito de ONGs Brasileiras.

2 Referencial Teórico

2.1 Controles Gerenciais e ONGs

Ao longo das últimas décadas, as organizações vinculadas ao terceiro setor, no qual as ONGs estão inseridas, vem ocupando uma função relevante na sociedade e obtendo um crescente papel na economia mundial, pois se propõem a solucionar problemas sociais (QUINTAIROS *et al.*, 2009; CRUZ *et al.*, 2009).

O papel das ONGs, bem como do entendimento no meio ambiente de atuação no qual elas estão inseridas, assumiu relevante destaque na contribuição do desenvolvimento econômico e social de qualquer país (AL-AMMARY; HAMAD, 2012). Desta forma, têm-se observado um significativo número de ONGs atuando para o bem-estar social, para a construção das comunidades e para a prestação de diversas atividades associadas ao serviço público.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2012) constatou-se um crescimento do número de entidades vinculadas ao Terceiro Setor no Brasil, passando de 267,3 mil para 290,7 mil. Esta expansão demonstra sua importância, uma vez que elas auxiliam os governos a formular políticas públicas, prestar serviços à sociedade, bem como contribuem para o aumento da flexibilidade e agilidade nos processos de gestão pública (GOMES; LIDDLE, 2009).

Outro aspecto relevante associado às ONGs é a necessidade de transparência, pois, muitas vezes, doadores fornecem recursos financeiros para essas organizações sem exigir o

pagamento de dividendos em dinheiro, em comparação com as organizações que possuem fins lucrativos, mas esperam dispor de instrumentos capazes de prover um adequado modo de acompanhar o efetivo atendimento do objetivo social ao qual elas se propõem a atingir (KENDALL; KNAPP 2000; MOXHAM, 2009). Para Moxham (2014), a crescente busca por informações e relatórios de atividades junto às ONGs tem sido atribuída como sendo uma resposta a escândalos financeiros ocorridos na década de 1990, bem como de incertezas acerca da eficácia das organizações do terceiro setor como um todo.

A partir deste entendimento, a adoção de controles gerenciais no âmbito das ONGs poderá possibilitar o monitoramento de seu desempenho, bem como gerar informações relevantes para a elaboração de relatórios gerenciais que descrevam as diversas atividades realizadas, bem como possa dar suporte à demonstração do uso dos recursos financeiros recebidos e prestar contas sobre a maneira pela qual eles foram utilizados.

Para Moxham (2014), a utilização de ferramentas gerenciais por parte de ONGs pode ser motivada, independentemente da melhoria de programas sociais aos quais elas estejam envolvidas, pela busca pela legitimação de suas atividades em relação aos seus diversos *stakeholders*. De acordo com Gneiting (2008), a análise do desempenho no contexto de ONGs também pode auxiliar estas organizações a aumentarem sua legitimidade através da adequação aos sistemas de normas, valores e crenças vigentes no país, promovendo aprendizado e adaptação aos diversos aspectos contingenciais (instáveis e complexos) do ambiente de ação, sobretudo por contribuir para sua sobrevivência através da apresentação de resultados visíveis do trabalho realizado.

Segundo Moxham (2014), controlar e mensurar o desempenho das atividades realizadas por organizações do Terceiro Setor pode contribuir para a melhoria da eficiência e eficácia, pois demonstra como informações gerenciais serão utilizadas para orientar a organização no atendimento de suas metas estratégicas. Hillel (2002) percebe que a avaliação da eficácia e eficiência das organizações do setor é um desafio devido a três razões fundamentais: (i) estas organizações, geralmente, trabalham para alterar o comportamento humano; (ii) os indicadores de eficácia são ambíguos; e (iii) o produto produzido por organizações do terceiro setor é geralmente intangível.

O controle gerencial está associado a uma função administrativa responsável pelo acompanhamento das atividades realizadas no âmbito das organizações. Para Atkinson *et al.* (2015), atividades de controle estão associadas a procedimentos, ferramentas, medidas de desempenho e sistema de incentivos utilizados para orientar e motivar com a finalidade de atingir os objetivos organizacionais.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008), controles gerenciais correspondem aos processos pelos quais os gestores influenciam os membros da organização para atingir os objetivos estratégicos. Por outro lado, Canan e Fonseca (2006) observam que os controles gerenciais auxiliam na identificação dos elementos que possibilitam às entidades associar as estratégias estabelecidas pela administração com a resposta dos colaboradores.

O controle gerencial é importante para o conhecimento do nível de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado, possibilitando possível redirecionar, enfatizar, ajustar as ações para atingir os objetivos previamente traçados (FREZATTI, 2013). Corroborando com esta perspectiva, o controle gerencial que visa garantir a efetividade (eficácia e eficiência) de utilização dos recursos em consonância com os objetivos estratégicos das entidades, sofre influência direta ou indireta dos contextos de negócios de cada organização, tais como liderança; cultura; estrutura; organizacional; dentre outros fatores contingenciais (OTLEY, 1994). Logo, as responsabilidades dos gestores aumentam nessas condições, pois eles precisam adequar suas práticas de controle gerencial constantemente para garantir a sobrevivência de qualquer tipo de organização.

No âmbito das Organizações Não Governamentais (ONGs), que historicamente prestavam pouca atenção aos aspectos de controle gerencial, a adoção de ferramentas gerenciais auxiliares de apoio à gestão tem sido considerada como forma de tornar mais eficiente a utilização dos recursos captados visando, não apenas de prestar contas da captação desses recursos junto às entidades financiadoras, como também de aumentar o volume de tais recursos, no intuito de atender seus objetivos sociais e, conseqüentemente, sobreviver no mercado (CARVALHO, 1999).

De acordo com Wadongo (2014), mesmo havendo demandas oriundas do ambiente externo das ONGs no sentido da implementação de práticas gerenciais mais sofisticadas, fatores tais como, incerteza, dinamismo ambiental, estratégia e tecnologia têm sido ignoradas por parte delas. As ONGs precisam manter um controle das mudanças dentro e fora da organização para determinar a sua capacidade de crescer e melhorar constantemente, mesmo aumentando a responsabilidade de seus funcionários, pois são essenciais para conduzir os objetivos estratégicos e alinhar com os objetivos organizacionais (SHARMA, 2012).

2.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

No final dos anos 80 surgiu o conceito do custeio ABC idealizado por Coopers e Kaplan. O custeio baseado em atividades é diferente do custeio tradicional, por causa da maneira pela qual os custos são apurados. O sistema tradicional usa um modelo de acumulação de duas etapas. Inicialmente os custos são acumulados por função, setor ou departamento e depois disso são divididos, pelos produtos produzidos através de um simples fator baseado em volume de medição. O custeio baseado em atividade tem como base os recursos e as atividades que são geradores de custos, enquanto o custeio tradicional tem como base os produtos produzidos como geradores de custos. (GOGAN, 2006).

O custeio baseado em atividades (ABC) surgiu com o objetivo principal de suprir as deficiências dos métodos tradicionais, sendo considerada como principal benefício à apuração de custos com base em atividades para a partir disso poder serem apurados os custos dos bens ou serviços produzidos pela companhia. (DALMÁCIO; REZENDE; AGUIAR, 2007).

O avanço do sistema ABC em relação aos outros métodos de custeio consiste na constatação de que os recursos são consumidos pelas atividades e daí o custo das atividades são repassados aos produtos (FAMA; HABIB, 1999). Segundo Martins (2008, p. 87) “Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio dos produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos”.

De acordo com Queiroz, Costa e Gomes (2004), o ABC é a forma de custeio que mensura o sistema produtivo total, já que tem como premissa básica o fato de que a produção é um processo integrado, que se começa com a aquisição de insumos e continua até depois da entrega dos bens e serviços ao cliente, então, permite o entendimento das relações entre processos, bens e serviços, clientes, recursos e atividades. Esta forma parte da suposição de que as atividades usam os recursos, e os bens e serviços usam as atividades. Assim, esta forma de custeio fundamenta-se em identificar as atividades de uma empresa e atribuir-lhes custos. Dessa forma é visto que as atividades são consumidas pelos produtos e processos. O ABC identifica a relação de causa e efeitos entre recursos, atividades e objetos de custo.

Sabadin, Grunow e Fernandes (2005) definem o custeio baseado em atividades como sendo um método que tem como principal objetivo quantificar as atividades realizadas por uma empresa, utilizando direcionadores para alocar os gastos de forma mais real possível aos produtos e serviços. O princípio básico do custeio ABC diz que as atividades são as responsáveis pela existência dos custos, e os itens produzidos incidem nesses mesmos custos, através das atividades por eles exigidas. Na prática, o custeio ABC estabelece a um rastreamento de dados que normalmente não é considerado nos métodos de custeio

tradicionais. Assim, ele auxiliar a redimensionar a mentalidade gerencial das organizações onde está sendo utilizado.

O custeio ABC é uma forma interessante de se tentar aperfeiçoar o Sistema Tradicional de Custos, principalmente em relação ao objetivo de tomada de decisões administrativas, tais como: determinação de preço, introdução e eliminação de produtos e/ou serviços, e em relação às filosofias recentes de administração da produção voltadas à qualidade e à competitividade, em função de sua maior conformidade (KHOURY; ANCELEVICZ, 2000).

O ABC é um instrumento importante para fornecer informações de custos para os gestores, pois permite que seja feita uma análise crítica sobre cada atividade relevante dentro da entidade e em toda a sua cadeia de valores. Permitindo dessa maneira, que sejam identificadas e eliminadas as atividades que não estejam agregando valor, possibilitando aos gestores a aplicação de técnicas apropriadas para redução de desperdícios de materiais, mão de obra e outros gastos que podem representar parcelas significativas nos custos totais da organização (MAUSS; COSTI, 2006).

Já Borges e Silva (2000) afirmam que o pressuposto fundamental do ABC, é que os recursos são utilizados pelos bens e serviços elaborados pela companhia, gerando custos. Os custos dos departamentos devem ser rateados entre os itens produzidos. E os recursos da companhia são consumidos pelas atividades que são desenvolvidas internamente. Os produtos, por sua vez, utilizam as atividades. O conjunto das atividades acaba sendo o gerador de custos.

Sinisgalli, Urbina e Alves (2009) constataam que o ABC foca sempre nas atividades e não nos produtos da companhia. Isso facilita que distorções sejam evitadas nas informações sobre o custo dos produtos produzidos, que geralmente aparecem quando algum método de custeio tradicional é utilizado, e assim, possibilita que informações mais precisas acerca dos custos sejam dadas aos gerentes.

Desta maneira, o pressuposto básico desse método de custeio é encontrar as atividades de uma companhia e mensurar o custo dessas atividades, para posteriormente, mensurar o custo do produto utilizando como base o consumo de cada atividade. Durante a produção, recursos são consumidos pelas atividades e a demanda de atividades é criada pelos produtos.

O ABC tem como principais objetivos: a obtenção de informação mais detalhada dos custos dos itens produzidos e/ou serviços prestados, a identificação dos custos relacionados às atividades e as razões dessas atividades serem empreendidas. Essa forma de custeio parte da premissa de que as atividades são geradoras de custos e de que os itens produzidos e os serviços prestados causam demanda por essas atividades.

O sistema de custeio ABC utiliza as atividades desenvolvidas nos processos de operação da empresa como vinculação dos custos indiretos aos objetos de custos, definidos como produtos, linhas de produtos, serviços, clientes, etc. (KHOURY; ANCELEVICZ, 2000). O custeio baseado em atividade foi projetado para gerar informações mais precisas sobre as atividades de produção e suporte bem como sobre os custos do produto para que a administração possa concentrar sua atenção nos produtos e processos com maior alavancagem para aumentar os lucros da entidade. (JONES; DUGDALE, 2002).

Conforme visto por Fama e Habib (1999), o método de custeio ABC também possui importância por permitir que os gerentes tenham uma visão empresarial dos processos que ocorrem dentro da entidade, mostrando a ineficiência de alguns processos e avisando-os para os resultados indesejáveis referentes aos problemas ocorridos por causa de algum processo ineficiente.

O ponto de partida de um método de custeio baseado em atividades é fazer a identificação das atividades desenvolvidas na entidade. São as atividades que representam valores significativos em termos de custos. Com a análise das atividades, é possível decompor

uma estrutura complexa em seus itens administráveis, possibilitando, ao mesmo tempo, à gerência, uma visão clara de como estão sendo utilizados os recursos da empresa (SABADIN; GRUNOW; FERNANDES, 2005).

O principal objetivo do sistema de custeio ABC é o mesmo objetivo da contabilidade que é gerar informações para auxiliar no processo de tomada de decisões. Mas no caso do custeio baseado em atividade é com o objetivo de melhorar a competitividade das empresas e o planejamento das ações em longo prazo. Com a sua capacidade de rastrear e assinalar os “motivos” que levam ao surgimento dos custos indiretos, o ABC possibilita que seja eliminado o rateio arbitrário (MAUSS, COSTI 2006).

3. Procedimentos metodológicos

O primeiro aspecto associado aos procedimentos metodológicos foi a tipificação da pesquisa. Esta pesquisa pode ser categorizada como sendo descritiva e exploratória realizada através de um estudo de campo com abordagem quantitativa. Para Gil (2010), pesquisas descritivas estão interessadas em descobrir e observar fenômenos, de uma população, fenômeno ou de uma experiência procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los. Andrade (2010) apresenta pesquisas exploratórias como aquelas que buscam prover maiores informações sobre determinado assunto. Marconi e Lakatos (2010) caracterizam as pesquisas de campo como aquelas que objetivam conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar, ou, ainda, de descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles. Richardson (1999) afirma que as pesquisas quantitativas são aquelas que são caracterizadas pelo uso da quantificação, desde as informações coletadas até a análise final por meio de técnicas estatísticas, independentemente de sua robustez.

O segundo aspecto referente aos procedimentos metodológicos foi a definição do universo a ser considerado nesta pesquisa. O universo da pesquisa foi constituído por todas as ONGs brasileiras listadas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG), totalizando 240 ONGs cadastradas, formando as organizações objeto da pesquisa. A escolha da ABONG se baseou no fato dela ser considerada a entidade mais antiga e respeitada no terceiro setor, sendo responsável pela promoção de intercâmbios de construção política, por possuir uma ampla rede de intervenção, com incidência, principalmente, em conselhos e conferências de políticas públicas e, sobretudo com outras redes e fóruns, em temas de interesse do conjunto de organizações, tais como o marco regulatório para o setor (ABONG, 2015). Além disso, a ABONG solicita que seus associados possuam, compulsoriamente, práticas mínimas de controles gerenciais, o que viabiliza a realização desta pesquisa.

O terceiro aspecto inerente aos procedimentos metodológicos desta pesquisa foram as variáveis. Para esta pesquisa foram considerados dois grupos, a saber: Fatores contingenciais; Sistema de custeamento ABC.

O elenco de fatores contingenciais considerados foi extraído de literatura específica de empresas do terceiro setor (POOLE *et al.*, 2001; AKINGBOLA, 2006, TEELKEN, 2008, WAWERU; SPRAAKMAN, 2009; AL-AMMARY; HAMAD, 2012; WADONGO, 2014) e estão apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 – Fatores contingenciais considerados na pesquisa

Categorias	Variáveis	Fontes de Referência
Tamanho	Número de Funcionários; Montante de recursos captados.	Thomson, 2010.
Estratégia Organizacional	Agressividade; Análise; Defesa externa e interna; Futuro; Proatividade; Risco, Inovação e Mudança na Estratégia.	Akingbola, 2006; Waweru; Sprakman, 2009;
Estrutura Organizacional	Grau de descentralização Grau de formalização Grau de estratificação Grau de complexidade	Wadongo, 2014.
Tecnologia	Complexidade tecnológica Incerteza na tarefa Independência tecnológica Aplicação de TI moderna	Wadongo, 2014; Al-Ammary; Hamad, 2012.
Cultura Organizacional	Cultura proativa / reativa Cultura flexível / rígida Coletivismo / individualismo Centralização / descentralização	Teelken, 2008, Wadongo, 2014.
Liderança	Excelência em gestão, eficácia do conselho, melhores práticas e estilo de gestão.	Teelken, 2008; Wadongo, 2014.

Fonte: Elaboração própria.

Todos os fatores contingenciais foram operacionalizados através de escala ordinal de seis níveis, variando de discordo totalmente a concordo totalmente. O uso do sistema de custeio ABC foi operacionalizado através de escala ordinal de cinco níveis, variando de nunca a sempre.

O quarto aspecto relativo aos procedimentos metodológicos foi o estabelecimento da coleta de dados. Como técnica de coleta de dados, foi realizada uma survey por meio de questionário padronizado e estruturado, baseando-se nas pesquisas de Ferreira e Otley (1999) e Wadongo (2014). Segundo Andrade (2010), a coleta padronizada de dados é apropriada para pesquisas descritivas. Todas as ONGs listadas foram contatadas e convidadas a participar da pesquisa por meio de correspondência eletrônica e 43 delas aceitaram participar da pesquisa, representando uma taxa de resposta de aproximadamente 18%. O período de coleta de dados foi de aproximadamente 3 meses. O questionário foi disponibilizado eletronicamente para resposta através do “Google Docs”.

O quinto aspecto referente aos procedimentos metodológicos foi a definição da técnica estatística adotada para analisar a significância das diversas relações testadas. Considerando a natureza das variáveis utilizadas foi utilizado o Teste de Kruskal-Wallis. Levine, Berenson e Stephan (2000) destacam que este teste investiga a significância das diferenças observadas em três (ou mais) grupos de dados. Para estes autores, este teste possui o mesmo nível de eficácia do teste *F*, bem como a estatística de seu teste de hipótese se aproxima de uma distribuição qui-quadrada na medida em que cada um dos grupos considerados possua tamanho maior que cinco.

Foram considerados significativos os resultados que obtiveram valor igual ou superior a 95% ($p= 0,05$). Todos os procedimentos estatísticos foram operacionalizados através do *STATISTICA for Windows*.

4. Resultados da pesquisa

A partir das respostas obtidas através dos questionários respondidos pelos gestores das OGNS participantes da pesquisa, os dados foram tabulados e utilizados para análise da significância estatística das relações entre o uso de sistema de custeamento ABC e os fatores contingenciais considerados. O primeiro fator contingencial analisado foi o tamanho das ONGS. Os resultados estão apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - Uso do Sistema de Custeio ABC e fatores contingenciais associados ao tamanho

Fatores	p
Recursos captados	0,42
Número de funcionários	0,74

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados obtidos, verificou-se que nenhum dos fatores contingenciais adotados para representar o tamanho obteve resultado estatisticamente significativo, sugerindo que o tamanho não influencia a adoção de sistemas ABC no âmbito destas organizações.

O segundo grupo de fatores contingenciais considerados foi relativo à estratégia das ONGs pesquisadas. Os resultados obtidos estão dispostos na Tabela 2.

Tabela 2 - Uso do Sistema de Custeio ABC e fatores contingenciais associados à estratégia

Fatores	p
Agressividade	0,87
Análise	0,04
Defesa externa	0,25
Defesa interna	0,01
Futuro	0,00
Pró-atividade	0,10
Risco	0,34
Inovação	0,15
Mudança na estratégia	0,06

Fonte: Dados da pesquisa

No que concerne aos resultados, verificou-se que três dos fatores contingenciais pertencentes a este grupo se mostraram relacionados de maneira estatisticamente significativa ao uso de sistema ABC. Prioridade estratégica voltada para análise, defesa interna e futuro, que enfatizam a tomada de decisão e planejamento de longo prazo, se mostraram associadas ao uso de sistema ABC no âmbito das ONGs analisadas.

O terceiro grupo de fatores contingencial considerado foi relativo à estrutura. Os resultados obtidos estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 - Uso do Sistema de Custeio ABC e fatores contingenciais associados à estrutura organizacional

Fatores	p
Descentralização	0,18
Formalização	0,04
Estratificação	0,00
Complexidade	0,06

Fonte: Dados da pesquisa

As evidências encontradas a partir dos resultados obtidos indicaram que dois dos fatores contingenciais referentes à estrutura organizacional possuem relação estatisticamente significativa com o uso de sistema ABC (formalização e estratificação). Descentralização e complexidade não obtiveram resultados significativos.

O quarto grupo de fatores contingenciais testado foi composto por aspectos relativos a tecnologia. Os resultados obtidos podem ser observados na Tabela 4.

Tabela 4 - Uso do Sistema de Custeio ABC e fatores contingenciais associados à tecnologia

Fatores	P
Atividades padronizadas e automatizadas	0,02
Variedade de atividades	0,18
Tarefas claras e facilmente analisadas	0,00
Tarefas altamente dependentes	0,02

Fonte: Dados da pesquisa

A partir dos resultados encontrados, evidenciou-se que o uso de sistemas ABC se mostrou relacionado a três dos quatro fatores contingenciais testados. Como destaque, os fatores característicos referentes a tarefas padronizadas, automatizadas, claras, facilmente analisadas e dependentes se mostraram relacionadas com o uso desta modalidade de sistema de custos. Estes resultados vão de encontro aos resultados apresentados na Tabela 3, consolidando a perspectiva de que o contexto das atividades (complexidade, descentralização e variedade) não é considerado favorável a sua adoção.

Ainda sobre tecnologia, foram considerados fatores contingenciais específicos inerentes à Tecnologia da Informação (TI). Os resultados estão dispostos na Tabela 5.

Tabela 5 - Uso do Sistema de Custeio ABC e fatores contingenciais associados à Tecnologia da Informação (TI)

Fatores	p
Computadores/ <i>laptops</i>	0,81
Internet	0,06
Softwares	0,48
Tecnologias de comunicação	0,45
Sistemas de informação	0,53

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados obtidos, percebe-se que nenhum dos fatores testados obteve resultado estatisticamente significativo. Este resultado indica que aspectos relativos à Tecnologia da Informação (TI) não estejam vinculados a condições mais favoráveis ao uso de sistemas de custeamento ABC.

O quinto grupo de fatores contingenciais considerado nesta pesquisa foi referente a aspectos culturais das organizações investigadas. Os resultados estão dispostos na Tabela 6.

Tabela 6 - Uso do Sistema de Custeio ABC e fatores contingenciais associados à Cultura

Sistemas de controle	p
Pensamento proativo	0,01
Receptivos a novas ideias	0,02
Cooperação, lealdade e boas relações	0,02
Abertos, com espírito de equipe e união	0,01
Consenso e participação	0,02

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados obtidos, pode-se observar que todos os aspectos culturais investigados se mostraram relacionados ao uso de sistema de custeamento ABC de maneira significativa. Este resultado aponta para evidências que dão suporte a uma significativa influência de aspectos culturais no contexto de ONGs acerca da adoção de sistemas de custeio ABC como ferramenta de suporte ao controle interno nestas organizações.

O sexto grupo de fatores contingenciais testado nesta pesquisa está associado a aspectos de liderança. Os resultados obtidos estão apresentados na Tabela 7.

Tabela 10 - Uso do Sistema de Custeio ABC e fatores contingenciais associados à Liderança

Sistemas de controle	p
Assumir riscos e pensar proativamente	0,03
Práticas de gestão do setor privado	0,17
Relação de trabalho com diretores	0,08
Conselho fornece orientação e liderança	0,33

Fonte: Dados da pesquisa

De maneira semelhante aos resultados obtidos para os fatores contingenciais referentes a TI, nenhum dos fatores relativos a liderança obteve resultado estatisticamente significativo, indicando que liderança não esteja associada ao uso de sistemas de custeamento ABC.

Estes resultados fornecem evidências empíricas significativas para a compreensão das relações entre o uso de sistemas de custeamento ABC e fatores contingenciais no âmbito de ONGs, bem como demonstram que a identificação de fatores específicos associados ao uso desta ferramenta de controle gerencial e pode gerar informações relevantes para auxiliar o entendimento de seu desempenho operacional a partir na análise das diversas atividades executadas ao longo da prestação de serviços à sociedade.

5 Conclusões

O objetivo deste artigo foi analisar a significância das relações entre o uso de sistema de custeio ABC e fatores contingenciais no âmbito de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras. Para tanto, foi realizado uma pesquisa de campo, por meio de uma *survey* por correspondência, baseando-se nas pesquisas de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014), com 43 organizações listadas na ABONG.

Os resultados obtidos apontaram para evidências estatisticamente significativas em relações de uso de sistemas ABC e fatores contingenciais pertencentes a quatro dos seis grupos testados, indicando que a adoção gerencial de tais sistemas está associada a diversos aspectos internos das ONGs investigadas. Nesse sentido, a presente pesquisa identificou diversas relações estatisticamente significativas que podem contribuir para literatura específica sobre controles gerenciais em geral, bem como a adoção de sistemas de custeamento ABC em particular, no contexto de organizações do terceiro setor.

No que tange aos resultados das relações entre o uso de sistemas de custeamento ABC e os fatores contingenciais internos propriamente ditos, merece destaque os achados obtidos acerca dos fatores referentes à tecnologia e à cultura, onde a quase totalidade dos fatores considerados se mostrou relacionada de maneira significativa, fornecendo indícios consistentes que estes dois fatores exercem influência decisiva sobre a utilização desta ferramenta de controle interno no conteúdo das ONGs investigadas.

A partir destes achados, diversos eixos de pesquisas posteriores podem ser trilhados para prover uma compreensão mais aprofundada acerca da adoção de ferramentas de controle

gerencial por parte de organizações sem fins lucrativos que possam prover parâmetros mais sólidos sobre este tema tão pouco investigado até o momento.

Embora os resultados obtidos não possam ser extrapolados para todas as organizações do terceiro setor, as evidências observadas nesta pesquisa exploratória sugerem que este campo de investigação ainda possui vertente a serem exploradas com maior profundidade.

Referencias

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS – ABONG. Disponível em: < <http://www.abong.org.br/>>. Acesso em: 31 mai. 2016, 2015.

AHMED, Z. A. 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.

AKINGBOLA, K. Strategic choices and change in non-profit organizations. **Strategic Change**, v. 15, n. 6, p. 265-281, 2006.

AL-AMMARY, J.; HAMAD, S. Information technology for enhancing NGOs' performance in the kingdom of BAHRAIN. **International Journal of Electronic Commerce Studies**, v. 3, n.1, p.111-120, 2012.

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

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw Hill, 2008.

BORGES, A.; SILVA, T. M. Custeio ABC aplicado em instituições filantrópicas de ensino. *Revista Sociais e Humanas*, v. 13, n. 1, p. 77-85, 2000.

CANAN, I.; FONSECA, A. C. P. Sistemas de controle gerencial: estudo de caso nas empresas Bunge e Amaggi. **Revista Capital Científico**, v. 4, n. 1, p. 1-22, 2006.

CARVALHO, C.A.P. El Control Organizativo en las Organizaciones No Gubernamentales: un Estudio de la Realidad Española. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 3, n. 3, p. 37-56, 1999.

COGAN, S. Custeio ABC e Outras Sistemáticas de Custeio: Uma Proposta de Aperfeiçoamento. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 1, n. 1, p.19-27, 2006.

CRUZ, J. A. W. *et al.* Avaliação de desempenho no terceiro setor: uma abordagem teórica de *strategic accounts*. **Revista Brasileira de Estratégia**, v. 2, n. 1, p. 11-26, 2009.

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.

EDWARDS, M. NGO performance—what breeds success? New evidence from South Asia. **World Development**, v. 27, n. 2, 361-374, 1999.

FAMA, R., HABIB.; C. V. S. Implantação do sistema do custeio abc em empresa prestadora de serviços de saúde: vantagens e limitações. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6, 1999, São Paulo. **Anais...**São Paulo: ABC, 1999.

FOWLER, A. Demonstrating NGO performance: problems and possibilities. **Development in Practice**, v.6, n. 1, p.58-65, 1996.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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

GOMES, R. C.; LIDDLE, J. The balanced scorecard as a performance management tool for third sector organizations: the case of the Arthur Bernardes foundation, Bazil. **Brazilian Administration Review**, v. 6, n. 4, p. 354-366, 2009.

HILLEL, S. Relationships between organizational properties and organizational effectiveness in three types of nonprofit human service organizations. **Public Personnel Management**, v. 31, n. 3, p. 377-395, 2002.

IBGE. **As Fundações Privadas e Associações Sem fins Lucrativos no Brasil**. Rio de Janeiro: IBGE. Disponível em:<ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2016, 2012.

JONES, T. C.; DUGDALE, D. The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity Accounting. **Organizations and Society**, v.27, n.1-2, p. 121–163, 2002.

KAREITHI, R.N.M; LUND, C. Review of NGO performance research published in academic journals between 1996 and 2008. **South African Journal of Science**, v. 108, n. 11-12, p.1-8, 2012.

KENDALL, J.; KNAPP, M. Measuring the performance of voluntary organizations. **Public Management Review**, v. 2, n. 1, p. 105–132, 2000.

KHOURY, C. Y., ANCELEVICZ, J., Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, v. 40, n. 1, p.56- 62, 2000.

LEVINE, D. M; BERENSON, M. L; STEPHAN, D. **Estatística: Teoria e prática**. Rio de Janeiro: LTC; 2000.

MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAUSS, C. V.; COSTI, R. M. O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 3., 2006, Resende. **Anais...** Resende, AEDB, 2006. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/784_Artigo%20Abc_Seget1.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2018.

MOXHAM, C. Performance measurement: examining the applicability of the existing body of knowledge to nonprofit organizations. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 29, n.7, p.740–763, 2009.

MOXHAM, C. Understanding third sector performance measurement system design: a literature review. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 63, n. 6, p. 704-726, 2014.

MUKASA, S . Are expatriate staff necessary in international development NGOs? A case study of an international NGO in Uganda. **Centre for Civil Society at London School of Economics**, 2002.

OTLEY, D. T. Management competitive advantage: combining institucional and resource-based views. **Management Accounting Research**, v.5, p.289-299, 1994.

_____. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v.10, n. 4 p.363–382, 1999.

POOLE, D. *et al.* Improving the Quality of Outcome Evaluation Plans. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 11, n. 4, p. 405–421, 2001.

QUEIROZ, A. D.; COSTA, R.; GOMES, S. M. S. O ABC em uma empresa de desenvolvimento de *Software*. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 01, p. 29-44, 2004.

QUINTAIROS, P.C.R.; SILVA, M.A.V.R.; COSTA, E.S; OLIVEIRA, E.A.A.Q.O. Aplicação do *Balanced Scorecard* a uma organização do terceiro setor. **Revista de Desenvolvimento Econômico**, v. 1, n. 2, p. 164-174, 2009.

RAMADAN, M. A.; PILO, M. C. Investigating the Impact of Strategic Planning on Access to Funding Performance in Non-Governmental Organizations. **The International Journal of Business & Management**, v.2, n.11, p. 28-33, 2014.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SABADIN, A. L., GRUNOW, A.; FERNANDES F. C. Integração do Custeio ABC com o método UP: um estudo de caso. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 3, p. 21-36, 2005

SHARMA, P. Performance Measurement in NGOs. **The Management Accountant**, p. 1442-1445, 2012.

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.

TEELKEN, C. The intricate implementation of performance measurement systems: Exploring developments in professional-service organizations in the Dutch non-profit sector. **International Review of Administrative Sciences**, v. 74, n. 4, p. 615-635, 2008.

THOMSON, D. Exploring the role of funders performance reporting mandates in nonprofit performance measurement. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 39, n. 4, p. 611-629, 2010.

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.

Congresso Brasileiro de Custos