

**Uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial por Organizações Sem Fins Lucrativos:  
um Estudo Multicasos à Luz da Teoria da Contingência**

**Use of Management Accounting Tools by Nonprofit Organizations: a Multicases Study  
in the Light of Contingency Theory**

**João Gabriel Vasconcellos Godoy**

Mestre em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina  
Av. Madre Benvenuta, 2.037, Itacorubi – Florianópolis, SC  
CEP: 88035-001  
E-mail: [jgodoy.sc@gmail.com](mailto:jgodoy.sc@gmail.com)

**Fabiano Maury Raupp**

Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia  
Professor da Escola Superior de Administração e Gerência – ESAG/UDESC)  
Av. Madre Benvenuta, 2.037, Itacorubi – Florianópolis, SC  
CEP: 88035-001  
E-mail: [fabianoraupp@hotmail.com](mailto:fabianoraupp@hotmail.com)

**Resumo**

O objetivo do estudo consistiu em analisar o uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos de Florianópolis, Santa Catarina. Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada por meio de um estudo multicases, com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados a partir de entrevistas semiestruturadas, além de levantamento de dados secundários. Estes dados foram analisados por meio da técnica da uma análise de conteúdo. Em termos de resultados, foi descrito o uso de artefatos de contabilidade gerencial pelas referidas organizações, identificadas as razões para adoção destes artefatos, e analisada a relação entre características contingenciais e o uso dos artefatos. No caso da Nova Acrópole Florianópolis, a existência de um stakeholder com poder normativo social unilateral levou ao uso de controles formalizados e padronização de atividades. O desempenho do papel estratégico de Expressão de Valores através de atividades de avaliação subjetiva levou à demanda por artefatos de mensuração de desempenho. Nos casos do IEB e da AMUCC, a Demonstração de Resultados Segmentada é adotada por demanda de financiadores pela gestão por projetos. Particularmente em relação ao IEB, a adoção de artefatos de contabilidade gerencial por meio do isomorfismo normativo é potencializada pela existência de um stakeholder com poder utilitário. Em relação ao IVG, atividades de avaliação subjetiva levam à adoção de artefatos de controle como medidas de desempenho.

**Palavras chave:** Artefatos, Contabilidade gerencial, Entidades sem fins lucrativos, Teoria da contingência.

**Abstract**

The objective of the study was to analyze the use of management accounting tools by nonprofit organizations in Florianópolis, Santa Catarina. This is an exploratory research, carried out through a multicases study, with a qualitative approach. Data were collected from semi-structured interviews, as well as secondary data collection. These data were analyzed using the technique of a content analysis. In terms of results, it was described the use of

management accounting tools by said organizations, identified the reasons for adopting these tools, and analyzed the relationship between contingency characteristics and the use of tools. In the case of the New Acropolis Florianópolis, the existence of a stakeholder with unilateral social normative power led to the use of formalized controls and standardization of activities. The performance of the strategic role of Value Expression through subjective assessment activities led to the demand for performance measurement tools. In the cases of the IEB and the AMUCC, Segmented Statement of Income is adopted by demand from funders for project management. Particularly in relation to IEB, the adoption of management accounting tools through normative isomorphism is enhanced by the existence of a stakeholder with utility power. In relation to IVG, subjective evaluation activities lead to the adoption of control tools as performance measures.

**Keywords:** Tools, Management accounting, Nonprofit organizations, Contingency theory.

## **1 Introdução**

Ao participar de um culto religioso, usufruir de serviços de educação e saúde, ser informado acerca de uma questão social, receber auxílio em situações de desastre ou mesmo consultar uma informação online, os cidadãos têm chance de interagir com organizações sem fins lucrativos, mesmo sem saber. Estas organizações representam pouco mais de 5% do PIB nacional, segundo pesquisa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (IBGE, 2010). Esta mesma pesquisa aponta uma desaceleração do crescimento da sociedade civil organizada, contrabalanceado por um aumento da quantidade média de colaboradores registrados. Isto pode ser um indicativo de que o ímpeto de crescimento passou a ceder lugar a um momento de estruturação. Com aproximadamente 26 fundações e associações para cada dez mil habitantes, Santa Catarina apresenta a maior densidade deste tipo de organização dentre todos os estados brasileiros. (IBGE, 2010). Estas organizações empregam formalmente, em média, aproximadamente cinco funcionários cada, sendo a quarta maior média de funcionários formalizados do país.

Um dos sinais deste possível momento de estruturação é a nova regulamentação das organizações da sociedade civil sancionada em 2014 e que denota a crescente influência destas organizações no Estado e na sociedade. (ABONG, 2014). Além disso, tanto Estado quanto sociedade apresenta críticas a estas organizações, como a falta de transparência de algumas, marcando um cenário de necessidade de legitimidade. (KRIEGER; ANDION, 2014). Esta necessidade de estruturação e legitimidade demanda melhor conhecimento e práticas de gestão. (MEYER; BUBBER; AGHAMANOUKJAN, 2013). Dentre as práticas de gestão, destaca-se a contabilidade gerencial que, conforme Atkinson *et al.* (2000), tem por objetivo a gestão dos recursos de uma organização, visando à criação de valor e redução de perdas. Esta noção do papel da contabilidade gerencial de tomada de decisão ao invés de mera fornecedora de informações é uma mudança que ocorreu nas últimas décadas. (SOUTES, 2006).

O processo decisório e de controle em relação aos recursos destas organizações vem recebendo demandas cada vez mais minuciosas por parte de órgãos financiadores nacionais e internacionais (ARRUDA, 2012). Para Olak e Nascimento (2010) são embrionárias as práticas contábeis particulares às organizações sem fins lucrativos. Ressaltam ainda que justamente pelo fato de não possuírem demandas tão rigorosas como as empresas, possuem a liberdade para adotar artefatos contábeis mais adequados a suas necessidades gerenciais. Assim, o objetivo do estudo consistiu em analisar o uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos de Florianópolis, Santa Catarina. Sabe-se que o desenvolvimento de artefatos de contabilidade gerencial para auxiliar a tomada de decisão tem-se voltado tradicionalmente para empresas (BÖHM, 2006).

## 2 Construção Teórica

### 2.1 Artefatos de contabilidade gerencial

Em se tratando do conceito de artefatos contábeis, discorre Soutes (2006, p. 33) que “não existe consenso entre os termos utilizados para práticas, sistemas, artefatos ou outra designação para as atividades, ferramentas, artefatos ou sistemas utilizados pela Contabilidade Gerencial”. A Figura 1 apresenta uma lista de termos e trabalhos que tratam deste assunto. Esta lista não pretende ser exaustiva, mas demonstra a inconsistência do uso dos termos.

Termo	Trabalhos
Tecnologias	IFAC (1998).
Ferramentas	Teixeira <i>et al.</i> (2011); Sulaiman <i>et al.</i> (2004); Coelho <i>et al.</i> , (2008); Gallon <i>et al.</i> (2008); Arruda (2012).
Estratégias	Sulaiman <i>et al.</i> (2004),
Práticas	Chenhall & Langfield-Smith (1998); Joshi (2010); Teixeira <i>et al.</i> (2011); Sulaiman <i>et al.</i> (2004).
Técnicas	Chenhall & Langfield-Smith (1998); Joshi (2010); Sulaiman <i>et al.</i> (2004).
Instrumentos	Coelho <i>et al.</i> (2008); Gallon <i>et al.</i> (2008).
Artefatos	José & Teixeira (2013).
Sistemas	Cooper & Kaplan (1988).

**Figura 1 – Termos para artefatos contábeis**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os autores identificados na Figura 1 não examinam a concepção de artefatos, mas usam os termos de forma intercambiável para designar ferramentas em comum, como orçamentos e controle de fluxo de caixa. Apesar disso, todos os artefatos apresentados se prestam à consecução dos objetivos da contabilidade gerencial, o que pode ser consequência da contabilidade gerencial ter ampliado seu escopo. Espejo, por exemplo, parte da concepção de Anthony (1970 apud ESPEJO, 2008, p. 27) de que a contabilidade gerencial se refere à informação contábil que é útil ao gestor. A gestão de um negócio pode estabelecer quaisquer regras fundamentais que se deseja para a informação contábil selecionada para uso interno. A partir deste entendimento, a autora postula a finalidade dos artefatos gerenciais como sendo “facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que a priori baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo”. (ESPEJO, 2008, p. 12). Apesar de o conceito de Anthony referir-se a negócios, sua compreensão é a de que a contabilidade gerencial varia conforme a organização que a adota, visto que diversas organizações podem possuir critérios diferentes acerca de qual informação contábil é relevante.

Quando se trata de organizações sem fins lucrativos, estas concepções não tradicionais de contabilidade gerencial ganham destaque ao considerar que as ferramentas tradicionalmente disponíveis foram criadas para as empresas (MOOK, 2010), e também pelo fato de muitas destas organizações serem criadas justamente com fins sociais e/ou ambientais. Neste sentido, recorreu-se ao conceito de Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 5) por considerar abrangente em escopo para contemplar os artefatos que podem ser utilizados para dar suporte à tomada de decisão em organizações sem fins lucrativos, como segue: “processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”. Desta forma, consideram-se artefatos de contabilidade gerencial aquelas técnicas ou métodos que tratem de informações que auxiliem os gestores na consecução dos objetivos organizacionais.

## **2.2 Entidades sem fins lucrativos**

A definição de organizações sem fins lucrativos adotada neste trabalho é a de Salamon e Anheier (1998), na qual estas organizações compartilham necessariamente de cinco características principais. A primeira é a institucionalização. Conforme explicam Powell e DiMaggio (2012), institucionalização é o processo de validação de formas organizacionais pelo contexto. Desta forma, compreende-se neste tipo de organização aquelas estruturas estabelecidas e reconhecidas socialmente. A segunda implica no fato destas organizações serem privadas e são socialmente aceitas como não fazendo parte do governo. Isto é importante, pois, em muitos países, estas organizações concorrem com governo na oferta de serviços públicos (LORENTZEN, 2010). A questão da não distribuição do lucro é a terceira característica, a qual impõe à organização prioridades outras que a geração de superávit, o qual não deixa de ser desejável para a sustentabilidade da organização, ou seja, para que possa cumprir a sua missão no longo prazo (WILLIAMS, 2014). Já o termo “auto-geridas”, a quarta característica, propõe descrever organizações capazes de suas próprias atividades através de seu próprio sistema de governança. A última característica comum a tais organizações é notar que elas possuem algum nível de atividade voluntária. Esta atividade pode ser entendida como trabalho não remunerado, de livre iniciativa, para além das obrigações individuais e que contribua para a sociedade são características que, apesar de bastante discutidas na literatura, prevalecem sobre o que seria trabalho voluntário (BUTCHER, 2010).

A escolha desta definição está alinhada ao objetivo deste trabalho, em primeiro lugar pela sua operacionalização pelos sistemas estatísticos nacionais, como é o caso do IBGE no Brasil. Assim sendo, no Brasil, as formas jurídicas das organizações sem fins lucrativos são Associação, Fundação e Organização Religiosa. (IBGE, 2010). O segundo motivo é o objetivo deste estudo, pois devido à grande influência das noções de mercado na contabilidade e na administração (BÖHM, 2006), caso se adotasse o conceito de empresas sociais, por exemplo, seriam tratadas organizações que podem distribuir lucros, com ou sem restrições, dependendo da corrente teórica. (DEFOURNY; NYSSSENS, 2010), o que levaria a incluir nesta investigação artefatos voltados para lucratividade, o que não é o foco.

No Brasil, o desenvolvimento da sociedade civil, em especial das organizações sem fins lucrativos, deu-se de forma similar ao do mercado: por iniciativa do Estado, autoritário e patrimonialista. Este, em conjunto com a igreja Católica, foram os pilares da sociedade civil brasileira: “A sociedade civil confundia-se com os espaços dessa igreja, sob o regime de padroado”. (LANDIM, 2002, p. 23). O início do século 20 percebeu uma proliferação das associações profissionais, sindicais e mutualistas, as quais, na era Vargas, foram atreladas ao Estado, principalmente no caso de sindicatos, e outras foram combatidas por este, como organizações de defesa de direitos. (LANDIM, 2002). Já o período pós 1964 viu a noção de sociedade civil se confundir com a de oposição política, rompendo com a tradição anterior, embora as práticas filantrópicas e guiadas pela igreja continuassem, estas práticas perderam destaque. (ALVES, 2002).

O termo ONG, por exemplo, foi sendo instituído no Brasil com base nos moldes internacionais, ao longo da década de 1980. Foi adotado por organizações que compartilhavam certas características e estavam fortemente ligados à ideia de democracia e cidadania, a partir de sua posição na sociedade civil. (NEDER, 1996). Pesquisas acerca do tema no Brasil são recentes, sendo o primeiro trabalho em nível de mestrado registrado no início da década de 1990. (VIEIRA, 2011), e em se tratando de periódicos, os primeiros artigos encontrados, a partir de uma seleção de revistas, foram do final da década de 1990, exceto pelo trabalho de 1987 de Landim. (PAULA *et al.*, 2010). Os trabalhos considerados pioneiros na academia brasileira são os de Landim, com o livro “Para Além do Mercado e do

Estado” de 1993; Fernandes, com o livro; “Privado, porém público” de 1994; e Falconer, com sua dissertação de mestrado intitulada “A Promessa do Terceiro Setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão” de 1999. (ALVES, 2002). Já no início dos anos 2000, houve a importante contribuição de França Filho (2002), com sua revisão sobre os conceitos de Terceiro Setor, Economia Social, Economia Solidária e Economia popular. Este último conceito foi desenvolvido por Nyssens (1996) e, conforme explica França Filho (2002, p. 8), consiste em “produção e desenvolvimento de atividades econômicas calcadas numa base comunitária, o que implica uma articulação específica entre necessidades (demandas) e saberes (competências) no plano local”.

### 2.3 Teoria da contingência

Para a teoria contingencial não existe um modelo ideal de organização, mas existem diferentes modelos adaptados a diferentes fatores contingenciais. (BERTERO, 1999). Tanto a estrutura quanto o meio são passíveis de mudança. Embora a teoria tenha surgido propondo um ambiente determinista à organização, a posterior adição da dimensão “estratégia” às contingências determinantes da estrutura organizacional traz de volta a capacidade da organização de moldar a si mesma. (BRADSHAW, 2009). Isso não quer dizer que estudos embasados na teoria da contingência devam relevar o desempenho como variável, pelo contrário, é importante investigar de que formas pode-se lidar com características contingenciais para melhorar a performance da organização. (WATERHOUSE; TIESSEN, 1978).

A abordagem contingencial aplicada às organizações sem fins lucrativos apresenta, por vezes, outros usos não relacionados à questão de desempenho, como organizações que, a partir do entendimento da relação entre tamanho e estrutura organizacional, optem por manterem-se pequenas para preservarem uma estrutura não hierárquica em consonância com seus valores. (BRADSHAW, 2009). Em uma revisão específica sobre sistemas de contabilidade gerencial, Waterhouse e Tiessen (1978) criaram um framework de análise contendo as variáveis: tecnologia, ambiente, estrutura e controle organizacional, e focaram sua análise em como estas variáveis afetariam o planejamento de recursos, sua alocação e medidas de desempenho. Outros trabalhos da mesma época delinearão diferentes contingências, conforme se observa por meio da Figura 2.

Estudo	Variáveis contingenciais
Burns & Waterhouse	Origem, tamanho, tecnologias, dependências, estrutura (estruturação das atividades, centralização da autoridade)
Daft & Macintosh	Tecnologia (variedade de tarefas e procedimentos de busca)
Dermer	Objetivos organizacionais, Tecnologia, estilo de gestão, estrutura (diferenciação, descentralização)
Gordon & Miller	Ambiente (dinamismo, heterogeneidade e hostilidade) e estrutura (descentralização, burocratização e disponibilidade de recursos)
Hayes	Fatores ambientais, de inter dependência e internos
Khandwalla	Tipo de competição enfrentada
Piper	Complexidade das tarefas (variedade de produtos, variabilidade entre unidades, estrutura (descentralização da tomada de decisão)
Waterhouse & Tiessen	Previsibilidade ambiental, repetitividade da tecnologia, estrutura (subunidades operacionais ou de gestão)

**Figura 2 - Variáveis contingenciais utilizadas por estudos anteriores**

Fonte: adaptado de Otley (1980).

Percebe-se a partir da Figura 2 que poucos itens são comuns a todos os estudos, o que dificulta a comparação dos resultados entre si. Além disso, até este momento os estudos sugeriam o caminho pelo qual as organizações deveriam reagir ao ambiente. Foi a partir da

década de 1980 que as opções estratégicas das organizações começaram a ser consideradas, em particular nos estudos de sistemas de controle gerencial. (LANGFIELD-SMITH, 1997). Esta autora, também em revisão da literatura, destacou as importantes contribuições que os estudos de caso aprofundados podem fazer para gerar proposições sobre as relações entre estratégia e sistemas de controle.

Na década seguinte, Chenhall (2003), em nova revisão da literatura, categorizou as variáveis dos estudos anteriores em seis aspectos contingenciais, sendo eles: ambiente, cultura, estratégia, estrutura, tamanho e tecnologia. Ele também chamou atenção para as oportunidades complementares entre as abordagens contingenciais e teorias como a da agência, oriunda da economia, a da ecologia populacional, referentes aos estudos organizacionais, e de teorias da psicologia em geral. Em uma revisão mais recente, Jesmin e Hu (2012) relataram que um ponto fraco das pesquisas em contabilidade gerencial embasadas na teoria contingencial é o uso de diferentes noções de adequação. Isso é um problema, segundo os autores, por ser feito sem haver uma preocupação com a forma pela qual seus resultados baseados nestas noções poderão complementar pesquisas futuras que usem diferentes concepções.

## **2.4 Trabalhos anteriores**

No âmbito internacional, o estudo de Santos, Laureano e Machado (2014) reportou a percepção de que não haveria a necessidade de métodos de custeio mais robustos, como o custeio ABC, mesmo tendo os recursos humanos necessários para sua implementação. Este estudo contou com a resposta a um questionário online por parte de 61 Instituições Particulares de Segurança Social, das cidades de Setúbal e Lisboa.

Os estudos nacionais incluem um comparativo entre a WWF no Brasil e na Itália, realizado por Arruda (2012), que percebeu diferenças do uso dos orçamentos na filial brasileira, que os usava para apoio à tomada de decisão, da italiana, que se restringia a utilizá-lo como prestação de contas. Além disso, a filial brasileira conta com um *software* de *Customer Relationship Management*.

Santos (2010) realizou um levantamento com 60 organizações em Curitiba, e identificou principalmente o uso de controles para fins de prestação de contas. Paiva (2007), por sua vez, utilizou entrevistas semiestruturadas e pesquisa documental para verificar o uso de artefatos de contabilidade gerencial por seis organizações de assistência social de Florianópolis, revelando que organizações com os mesmos objetivos apresentaram níveis diferentes de uso de instrumentos.

Santos e Leal (2012) investigaram o caso de uma Fundação dedicada à gestão do Hospital de Clínicas de Uberlândia e controlada pela Universidade Federal de Uberlândia. Utilizaram a abordagem de atributos da contabilidade gerencial, e reportaram que o hospital não apresentou indicadores de desempenho, porém, utilizou algumas técnicas de controle financeiro e orçamentário, bem como informações provenientes de Demonstrativos de Resultado, Balanços Patrimoniais, Orçamentos e relatórios internos específicos de cada setor.

Em um levantamento com 41 organizações registradas no Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública, em Minas Gerais, foi observada a ausência de planejamento e sistemas de custo, além de dificuldades na gestão dos recursos. Algumas entidades foram visitadas para entrevistas, permitindo os pesquisadores inferirem que as organizações pesquisadas usam a contabilidade por motivos eminentemente fiscais. (Mário *et al.*, 2013).

No estudo com três unidades da Igreja Presbiteriana do Brasil, Cunha et al. (2015) buscaram verificar o uso dos seguintes artefatos: Orçamento, Valor Presente, Balanced Scorecard, Custo Meta, Benchmarking, Teoria das Restrições, Custeio por Absorção, Custo Padrão, Custeio ABC. Inferiram que estas entidades religiosas utilizam várias destas ferramentas.

### **3 Procedimentos Metodológicos**

A tipologia de pesquisa quanto aos objetivos é do tipo exploratória, pois objetiva uma maior familiaridade e compreensão do tema (GIL, 2002). Parte-se do pressuposto que os artefatos, tendo sido eminentemente criados para empresas, não sejam adequados para organizações com características diferenciadas, como é o caso das organizações a serem estudadas. Para verificar este pressuposto, optou-se por um estudo multicaso, sendo uma adaptação da estratégia de estudo de caso, mas levando em conta mais de um caso (Yin, 2015). Esta escolha se justifica pelo alinhamento com os objetivos exploratórios da pesquisa, visto que um estudo de caso consiste em um estudo aprofundado de um objeto, de forma a gerar um conhecimento amplo e detalhado sobre o mesmo (GIL, 2002).

Dentre as organizações existentes em Florianópolis, procurou-se dar prioridade àquelas com maior tamanho, sendo este medido em receita bruta anual, em decorrência do objeto desta pesquisa estar relacionado à gestão de recursos. Quanto mais recursos, espera-se que maior seja o uso de artefatos. Além disso, espera-se que organizações de maior tamanho apresentem pessoas especializadas no uso de controles contábeis, e que os usem de forma sofisticada, permitindo a análise de variações, adaptações ou congruências com os modelos tradicionais. Outro critério para a seleção, visando abranger a variedade de organizações classificadas como sem fins lucrativos, é o papel estratégico desempenhado pelas organizações na sociedade. Foram quatro os casos estudados: Nova Acrópole, associação cultural e filosófica, o Instituto Ekko Brasil (IEB), associação de estudo e proteção ambiental, a Associação Brasileira de Portadores de Câncer (AMUCC), associação de *advocacy* na área da saúde e o Instituto Vilson Groh (IVG), associação de entidades sociais.

Foi definido como unidade de análise o artefato de contabilidade gerencial, entendido como técnica ou método que trate de informações que auxiliem os gestores na consecução dos objetivos organizacionais. O ambiente no qual este uso foi investigado é o de organizações sem fins lucrativos. Definido o ambiente de investigação, foi necessário definir os atores a serem envolvidos na investigação. Compreendendo a diversidade de tais organizações, buscou-se abordar a pessoa que de fato faz uso dos controles, independente de cargo ou formação. Para isso, em cada caso, foi primeiramente identificada a pessoa ou grupo responsável pelas contratações e demissões, criação de novos produtos e orçamento. A partir disso, foram identificadas as pessoas ou grupos responsáveis por prover os responsáveis pela tomada de decisão com informações acerca dos recursos da organização. Destes “provedores de informação”, foi entrevistado aquele há mais tempo na função, não descartando a hipótese de entrevistas adicionais caso necessário.

Os dados investigados compreendem o uso de artefatos de contabilidade gerencial por parte dos provedores de informação e as demandas que estes recebem por informação contábil, como forma de compreender a necessidade de informação contábil da organização. A fim de compreender o contexto do uso dos controles, também foram coletados dados acerca da estrutura da organização, seus principais processos e seus principais stakeholders.

A coleta de dados se deu em quatro etapas para cada caso estudado. A primeira etapa foi o contato inicial. Com o apoio de um intermediário ligado à organização, foi marcada uma conversa com um representante da mesma para apresentação da pesquisa. O objetivo desta etapa foi assegurar a cooperação da organização como um todo e conseguir identificar a pessoa a ser entrevistada.

Na sequência foi feito o levantamento de dados secundários. Foram pesquisadas informações sobre as organizações a partir de seus próprios canais de comunicação (Sites, blogs, mídias sociais etc.), trabalhos acadêmicos realizados sobre ela, e textos jornalísticos, sendo levantado o máximo de informações possível visando compreender as características contingenciais destas organizações. A partir destas informações foi elaborado o organograma e o fluxograma de cada organização, bem como um mapeamento das principais partes

interessadas. Todos os dados secundários levantados também foram apresentados às instituições para a validação dos mesmos. Concomitante à etapa anterior, foi iniciado o contato e negociação de horário e local da entrevista, diretamente com o profissional a ser entrevistado. Para o local, foi dada preferência para as instalações da organização. Em todos os casos estudados a entrevista ocorreu na sede da organização.

Após o levantamento de dados secundários, poderiam ser necessárias uma ou mais visitas às instalações da organização, em uma etapa de observação, para melhor compreender seu funcionamento. Foi realizada uma visita à Nova Acrópole, como participante de uma aula inaugural aberta ao público, uma visita ao Instituto Ekko, conhecendo os viveiros sustentados pela organização e assistindo a um vídeo institucional. Nos outros dois casos não foi observada necessidade de maiores esclarecimentos no local.

A etapa final da coleta de dados foi a de entrevista, na qual foram validadas as informações previamente coletadas, além de levantadas respostas aos questionamentos orientados pelo guia de entrevista desenvolvido, para compreender o uso dos artefatos pelo entrevistado, o motivo de sua adoção e sua finalidade. Todas as entrevistas foram gravadas e transcritas. Após o levantamento dos dados secundários e a transcrição das entrevistas foi possível analisar os dados.

A estratégia analítica empregada por este estudo é a que Yin (2015) intitula de construção de explanação, objetivando analisar os dados dos casos e extrair explicações. Para tanto, os dados transcritos da entrevista foram submetidos a uma análise de conteúdo. Seguindo o delineamento desta pesquisa, a análise de conteúdo realizada foi qualitativa, cujo foco é a inferência fundada na presença de índices relativos às variáveis analisadas, e não sua frequência (Bardin, 1979). Estas variáveis são o uso de artefatos de contabilidade gerencial e sua associação com variáveis contingenciais.

## **4 Discussão e Análise dos Resultados**

### **4.1 Nova Acrópole**

Os artefatos adotados pela organização são o Fluxo de Caixa, a Formação estratégica de preços, o Orçamento de fluxo de caixa, os Relatórios de Gestão, os Planos operacionais, a Análise da diferença entre orçado e realizado e a Demonstração de Resultado Segmentada. Conforme explicam Stickney e Weil (2009, p. 173), o Fluxo de caixa mostra “as entradas e saídas de caixa durante o ano, que explicam a alteração do saldo em questão”. Apesar de ser um relatório contábil necessário à elaboração do Livro diário, formalidade obrigatória segundo o código civil brasileiro, Lei nº 10.406 de 2002, ele só pode ser considerado artefato de contabilidade gerencial se for utilizado para auxiliar o gestor na consecução dos objetivos organizacionais, não meramente como formalidade.

A principal contingência identificada com a o uso do Fluxo de Caixa pela instituição é ambiental: uma demanda da OINA, um stakeholder que possui poder normativo sobre a organização, visto que é dela que advém a chancela de ser “Nova Acrópole”. A OINA, no caso o mando nacional, possui uma equipe de contadores que orienta os gestores das unidades. No entanto, o controle pelo Fluxo de caixa também pode ser associado ao uso de orçamentos por fluxo de caixa, descrito por Horngren, Sundem e Stratton (2004, p.185) como “uma tabela de recebimentos e desembolsos de caixa esperados [...] Ajudam a evitar caixa ocioso desnecessário e falta de caixa.”. No caso da Nova Acrópole, a adoção deste recurso se deu por pressões isomórficas normativas, visto que o próprio entrevistado A declarou que “cada vez a gestão da associação está indo para ser uma gestão bem como se fosse uma empresa né?”. O uso deste artefato também se deve à padronização dos processos, sendo possível fazer uma previsão anual, aprovada pelo conselho e pelo diretor. Despesas excepcionais também são aprovadas pelo diretor, o que indica ainda a questão da

centralização da estrutura.

A Nova Acrópole Brasil, representação nacional da OINA, exige índices de suas sedes, como número de novos membros e número de desistentes, os quais estão combinados no que pode ser considerado um relatório de gestão da organização. Isto, por sua vez, gera demanda de relatórios internos, os quais incluem índices de evasão, frequência, além dos financeiros. Estes índices levam a um planejamento operacional das ações da organização, tendo como foco a frequência e evasão de alunos. Estes indicadores identificam o papel estratégico adotado pela organização, o de Expressão de Valores, pois representam o quanto suas ações estão atingindo seu público (membros) em atividades relacionadas aos seus valores (aulas). Este plano operacional, segundo Panegalli (2004, p. 61), envolve a “determinação das ações a serem desencadeadas, em nível setorial e com detalhamento até o nível individual; de modo a serem alcançadas as metas setoriais.” Estas metas, segundo o entrevistado A, foram definidas conforme o histórico das atividades, pois são suficientemente padronizadas para permitir uma comparação, o que significa que a baixa complexidade da tecnologia adotada pela organização é um fator significativo para a o uso desta técnica.

Outro artefato identificado foi a utilização da Demonstração de Resultados Segmentada. Um segmento é uma parte ou atividade de uma organização sobre a qual os gerentes gostariam de ter dados de custos, receitas ou lucros. As Demonstrações de Resultado Segmentadas são úteis para analisar a lucratividade dos segmentos, a tomada de decisões e a mensuração do desempenho dos gerentes de segmentos. (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013). No caso da Nova Acrópole, os gastos fixos não são alocados às contas dos Institutos e secretarias, nem às suas atividades, apenas os gastos variáveis diretos das atividades são registrados. No entanto, na fala do entrevistado A não foi possível identificar se o registro dos gastos de cada secretaria segue o regime de caixa ou de competência. Este artefato foi identificado com a estratégia justamente por não ser tão acurado na alocação dos custos, mas, conforme explicou o entrevistado A, “[...] Não faz falta, mas se sabe que tem uns 20% de perda, com certeza tem, não faz falta e também não é o objetivo fim NE?”. O objetivo, segundo o mesmo é gerar convivência, aprendizado, que são características de avaliação bastante subjetiva, o que indica também um alto nível de incerteza no quesito tecnologia da organização.

O último artefato identificado se apresenta relacionado a variáveis diferentes dos anteriores, exceto pela padronização das atividades. A formação estratégica de preços envolve “decisões estratégicas que afetam a quantidade produzida e vendida e, conseqüentemente, receitas e custos. [...] As três influências que incidem sobre a oferta e a procura são: os clientes, os concorrentes e os custos. (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 384-385). No caso posto, não são analisados concorrentes, mas sim os associados e os potenciais associados, ou seja, o público alvo da instituição. A estratégia adotada foi ajustar a contribuição associativa conforme o aumento da inflação, independente dos custos: “E todo ano normalmente, a gente já tem o histórico aí, para reajustar eu uso como indicador a inflação, o que se usasse até as despesas efetivamente deste último ano [...] (Entrevistado A).

#### **4.2 Instituto EKKO BRASIL**

Tal como a Nova acrópole, o IEB também faz controle do Fluxo de caixa, embora não tenha sido identificado motivo específico para isso. Isso acontece, pois, o uso do Fluxo de caixa como forma de controle gerencial, nesta instituição, está relacionado à adoção de outro instrumento, o orçamento de fluxo de caixa. Quanto ao Orçamento de Fluxo de Caixa, percebeu-se que seu uso está relacionado a uma exigência decorrente do patrocínio recebido da Petrobrás, sendo, portanto um stakeholder com poder utilitário, além de influência normativa pela Pós-Graduação em Gestão de Projetos realizada pela entrevistada, decorrente também do patrocínio da Petrobrás. Outra característica relacionada ao orçamento de fluxo de

caixa, se deve ao fato de a organização se organizar completamente “por projetos”, ou seja, cada produto ou serviço é planejado e executado em uma base ad hoc, o que indica alta complexidade do traço contingencial tecnologia. Já a análise da diferença entre orçado e realizado é feita em razão do contato dos gestores com as melhores práticas de gestão de projetos, sendo um caso de isomorfismo normativo.

Quanto ao planejamento operacional, o IEB adotou em decorrência de diversos fatores. Da mesma forma que os artefatos anteriores, pôde-se identificar a importância da Petrobrás e da gestão de projetos para a adoção deste artefato. No entanto, este artefato está intimamente ligado ao projeto Lontra, que é o programa de conservação que conta com o turismo de conservação como fonte de renda e mão de obra. É possível identificar a importância deste stakeholder, com poder utilitário, que financia a organização através das tarifas do turismo e trabalho voluntário. Também se pode identificar, por este motivo, o papel estratégico Produção, pois há uma preocupação na prestação de serviços efêmeros aos ecovoluntários, e estes à comunidade. Além disso, identifica-se a questão da incerteza (traço tecnologia) do programa, pela dificuldade em se avaliar objetivamente o benefício do mesmo para o ecovoluntário.

Outro artefato associado ao programa de ecovoluntários é a Relação Custo Volume Lucro. Este artefato, segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 55), “examina o comportamento das receitas totais, custos totais e o lucro das operações com a ocorrência de mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade e/ou nos custos fixos de um produto”. Este cálculo é realizado para prever quantas vagas de ecovoluntários serão criadas por temporada, bem como o valor a ser cobrado, levando-se em consideração as necessidades de se cobrir os gastos fixos da instituição. Este artefato foi adotado pela padronização das atividades disponibilizadas aos voluntários, bem como padronização do processo de captação dos mesmos, conforme foi identificado no trecho a seguir: “começamos a trabalhar primeiro de agosto já, para lá em setembro a gente iniciar um novo processo de captação de recursos, de captação de ecovoluntários, de quanto a gente vai precisar para manter”. (Entrevistada B). Esta análise de quantos ecovoluntários são necessários para manter todos os gastos fixos da instituição está intimamente ligada à forma como são alocados os custos pela organização. De forma similar à Nova Acrópole, O IEB não aloca custos fixos aos seus produtos, exceto ao programa de ecovoluntários, que arca com todos os gastos fixos.

Em se tratando de planejamento no nível operacional da organização, foi identificada a utilização de um artefato que não constava na lista identificada, embora seja similar ao Benchmarking Interno, que são as tratativas de reunião, conforme nome identificado pela própria organização. Já no nível estratégico do planejamento, foi identificado o uso da análise SWOT, que é uma análise das forças e fraquezas da organização, bem como de oportunidades e ameaças do ambiente onde se encontra. Para Andrade e Amboni (2010, p. 54), “a Análise SWOT é utilizada para conhecer a organização e o seu entorno.” Esta ferramenta é bastante tradicional no mundo da administração, de forma que foi identificado na fala da Entrevistada B a influência isomórfica normativa do ambiente indireto.

### **4.3 Associação Brasileira de Portadores de Câncer**

O primeiro artefato identificado foi o Fluxo de Caixa: “todo o controle dos nossos recursos eles estão na base do, a maioria, fluxo de caixa” (Entrevistada C). O uso deste artefato está relacionado à natureza de organização do trabalho por projetos, indicando alta complexidade, e também à forma de financiamento, também por projetos, indicando poder utilitário de seus financiadores, sejam estas empresas e organizações similares à AMUCC. Ainda relacionado a esta forma de organização do trabalho por projetos, a organização se utiliza da Demonstração de Resultados Segmentada, adotada não só devido à alta

complexidade dos serviços realizados, mas também a uma demanda dos financiadores dos projetos para que haja um fluxo de caixa individual para cada projeto. A AMUCC busca cobrir seus gastos fixos através de ações da “sustentabilidade AMUCC”, que são ações para balancear o caixa da organização, não havendo uma alocação de fato dos custos fixos, sendo estes registrados como despesas do período.

Outra exigência dos financiadores são os relatórios de gestão. A parte destes relatórios, a AMUCC avalia o desempenho das atividades através de pesquisa de satisfação das pessoas que usufruíram destas atividades. Estas pesquisas variam muito de forma, visto que “a satisfação global do cliente não pode ser medida diretamente; sendo variável latente, requer alguns indicadores na sua mensuração.” (URDAN; RODRIGUES, 1999, p. 111). Além da questão do relatório, foi possível identificar a influência da subjetividade das atividades realizadas, gerando incerteza na mensuração do desempenho, como razão para o uso deste artefato.

Ainda em termos de desempenho, a organização adota o registro de horas de trabalho voluntário, conforme explica a Entrevistada C em relação às atividades realizadas por voluntários: “Isso tudo é parceria, porque se tu tivesse que pagar por um serviço desse, quanto seria? Qual é a hora de um médico? Isso nós também fizemos, agora me veio na cabeça, nós temos um livro, que nós colocamos a hora do voluntário. (Entrevistada C). A razão identificada para o uso deste artefato é a indicação do uso do mesmo por organizações similares, o que indica uma influência do ambiente indireto através de isomorfismo mimético. Além deste artefato, também o registro de reuniões realizado pela AMUCC não consta nas listas de artefatos identificados. Este registro é relevante, pois é parte do planejamento da organização. Este registro de reuniões foi considerado artefato de contabilidade gerencial na medida em que é necessário para a operacionalização das estratégias da organização, e seu uso deve-se à centralização da estrutura da AMUCC.

#### **4.4 Instituto Pe. Vilson Groh**

Assim como nos outros casos, o IVG também adota o fluxo de caixa como forma de controle. No caso do IVG, o fluxo de caixa é realizado através de um *software* e a adoção se deu pelo seu uso por parte das instituições associadas: “Antes, a gente fazia tudo no Excel. No Centro Cultural a gente até fazia e a contabilidade refazia” (entrevistado D). As instituições associadas apresentam um poder normativo social em relação ao IVG, e decidiram que o IVG deveria ser gerido por pessoas que já faziam parte das organizações fundadoras, neste caso o Centro Cultural Escrava Anastácia.

O uso do orçamento por fluxo de caixa realizado pelo IVG teve origem a partir da estruturação por projetos (alta complexidade) que é uma demanda de suas associadas (ambiente direto). Relacionado a este artefato foi identificado o uso da análise da diferença entre o orçado e realizado, que também apresentou influência das instituições associadas (poder normativo) e de boas práticas de gestão financeira (ambiente indireto normativo). Além destes dois motivos, identificou-se a influência utilitária da comunidade que financia o trabalho do IVG através de doações e a estratégia de formação de capital, conforme trecho a seguir: “Mas eu acho que isso é uma coisa quase um consenso, que era importante a gente se organizar desse jeito, até porque sempre se teve a ideia de disseminar esse conhecimento com as ONGs”. (Entrevistado D).

Já no processo de planejamento em nível estratégico, foi possível identificar um conjunto de artefatos. O primeiro é a análise SWOT, adotada por influência normativa de membros da diretoria que gerenciam empresas: “A análise SWOT, a tendência é que ela fique e eu acho que o 5W2H também. O empresário traz muito isso, eles estão muito acostumados com isso”. (Entrevistado D). O IVG também utiliza como suporte a seu planejamento estratégico a análise de seus stakeholders através do Eco-mapa. O uso desta ferramenta está

novamente associado a uma influência normativa do ambiente indireto, oriunda dos cursos realizados pelos gestores do IVG.

Pelo fato de as decisões serem concentradas neste conselho, o que indica uma estrutura centralizada, dois artefatos foram adotados. O primeiro é o registro das reuniões, servindo não só como apoio para a execução do planejamento, mas também como forma de avaliar o desempenho do Instituto. O segundo artefato adotado em decorrência desta centralização da estrutura organizacional é o relatório de gestão. No caso do IVG, seu uso também se deve à prestação de serviços a suas associadas, ou seja, ao papel estratégico produção, pois o Instituto desenvolveu ferramentas de prestação de contas além de suas próprias exigências, mas alinhadas com as exigências de suas associadas. Não se pode ignorar, no entanto, a presença novamente do ambiente indireto através de sua influência normativa oriunda das demandas sociais de legitimidade e prestação de contas.

Relacionado ao relatório de gestão estão os artefatos utilizados para avaliar o desempenho da organização. O primeiro é a pesquisa de satisfação, utilizada em decorrência do relatório e da centralização das decisões no conselho gestor. Outro artefato também relacionado à centralidade da estrutura do IVG é a avaliação de risco financeiro, avaliada pelo conselho gestor, em relação ao fundo patrimonial desenvolvido pelo IVG. Outros motivos para esta avaliação são o grau de aversão ao risco, identificado como alto, e a baixa incerteza do fundo, pois, apesar de haver risco envolvido, seus resultados podem ser objetivamente analisados por índices de rentabilidade.

O último artefato refere-se ao de um software de Customer Relationship Management (CRM). O uso do software está relacionado à natureza ad hoc dos serviços realizados pelo Instituto, bem como ao grau de incerteza devido à subjetividade do seu desempenho. A adoção deste software em específico foi uma influência do ambiente indireto, no caso da empresa de contabilidade, de caráter normativo, e também está relacionada ao papel estratégico de coordenação: “o que é mais importante para a gente é mostrar se, de fato, a gente está atendendo bem uma criança. Por isso a gente precisa ver quantas vezes a gente atendeu ela, quantas vezes ela foi no psicólogo, para a gente começar a ter o histórico dela, um registro”. (Entrevistado D).

#### **4.5 Contingências**

Para identificar características contingenciais relacionadas ao uso de artefatos de contabilidade gerencial foram adotadas as categorias de Chenhall (2003) como variáveis para a análise, devido a sua abrangência, exceto a variável cultura nacional ou cultura local. Embora haja trabalhos anteriores que tragam as informações sobre a cultura brasileira e local, os métodos de coleta de dados acima descritos não são suficientemente robustos para identificar se o uso de determinado artefato se deve à cultura nacional, regional, organizacional ou a valores individuais. As outras variáveis são a estrutura, o ambiente, a estratégia, tecnologia e tamanho organizacional, a partir das quais foram definidos índices para cada variável, com base na literatura.

Buscou-se comparar os resultados encontrados com as proposições sumarizadas por Chenhall (2003), o quanto estas convergirem ou divergirem. Quanto às características ambientais, as proposições apresentadas por Chenhall (2003) tratam o ambiente como um ator único, diferentemente do que foi abordado neste trabalho, onde o ambiente foi estudado em maior profundidade. Da relação da organização com o ambiente destaca-se a questão do ambiente indireto, em especial daquilo que é considerado pelos profissionais de gestão como melhores práticas, que leva a organização a adotar determinados artefatos. Esta percepção é evidente no caso do IEB, que participou de um programa de capacitação de seus colaboradores, os quais inclusive fizeram pós-graduação em gestão de projetos, e diversas ferramentas foram adotadas.

Outro caso é o incentivo à capacitação do IVG, o que não só trouxe artefatos novos para implementação por parte dos colaboradores que realizaram cursos, mas também de diretores voluntários realizando cursos sobre governança. Estas evidências ressoam com o que propõe o isomorfismo normativo, de forma que é possível esperar que quanto maior capacitação possuírem os colaboradores da organização, maior será a influência das comunidades de prática no uso de artefatos pela organização. (DIMAGGIO; POWELL, 1983). No que tange a estratégia, Chenhall (2003) sumariza proposições baseadas em estratégias de mercado, nenhuma das quais se aplica aos casos estudados, embora possam se aplicar a determinadas organizações sem fins lucrativos.

Chenhall (2003) aponta que estruturas organizadas por times ou equipes são mais participativas e usam medidas de performance abrangentes e relacionadas a compensações dos colaboradores. No caso da Nova Acrópole, não há esta avaliação de desempenho, sendo que seria possível haver compensações financeiras ou não financeiras mesmo tratando-se de trabalho voluntário, conforme explica o Entrevistado A: “Acho que é da nossa cultura de não querer cumprir metas, se não querer estar comprometido, mas mesmo voluntário, uma coisa é você assumir a sua função e poder gerir o seu espaço e tempo e de repente ter um resultado”. (Entrevistado A). Para o Entrevistado A, a não existência deste controle é devido a valores culturais. Quanto à questão de participação dentro dos grupos, não foi identificado um padrão, sendo alguns grupos de trabalho da Nova Acrópole mais democráticos e outros menos.

Chenhall (2003) identificou três proposições em relação a grandes organizações, sendo que o caso da Nova Acrópole suporta apenas uma delas, a de que uma organização grande tende a ter uma estrutura mais dividida. Apesar disso, a Nova Acrópole não conta com pessoas altamente especializadas, pois um membro pode participar de diversas secretarias ou Institutos, bem como trocar de posto quando sente que precisa ou quando orientado pelo seu professor. A última proposição seria a de controles sofisticados e participação nos orçamentos, os quais não foram identificados. Quanto à tecnologia, Chenhall (2003) relata que há relação entre subjetividade na avaliação das tarefas e Artefatos de Contabilidade Gerencial menos padronizados e mais abrangentes em sua análise, como pôde ser evidenciado a partir das entrevistas.

#### **4.6 Relação com trabalhos anteriores**

Em relação ao isomorfismo normativo, ou seja, a influência das comunidades de prática na adoção de artefatos de contabilidade gerencial, foi percebido nos quatro casos estudados neste trabalho que uma maior capacitação ou profissionalização dos colaboradores leva a uma maior influência das comunidades de prática. No mesmo sentido, Paiva (2007) relata que a organização sem fins lucrativos AMORCÉU, também de Florianópolis, alegou não adotar nada que possa ser considerado artefato de contabilidade gerencial por falta de capacitação de seus colaboradores. Por outro lado, a mesma autora relata que outra entidade, que contava com um contador no processo de tomada de decisão, utilizava artefatos mais sofisticados. Já a pesquisa de Santos e Leal (2012), que descreve o uso de informações por parte de uma Fundação de apoio a um Hospital Universitário, corrobora a previsão apresentada por Chenhall (2003) de que uma instituição maior tende a ter mais controles formalizados. A fundação apresenta diversos artefatos, mais do que qualquer instituição estudada neste trabalho, tendo apresentado uma receita bruta superior a 140 milhões de reais e 1485 funcionários em 2015 (FAEPU, 2016).

No caso do IVG, foi percebido um incentivo à capacitação dos colaboradores que levou a maior influência das comunidades de prática no uso de artefatos da instituição. O estudo de Silva (2007) não encontrou relação estatística, embora em uma pequena população, do nível de capacitação e de artefatos, o que sugere que a relação entre capacitação e adoção pode estar relacionada a outros fatores contingenciais. Por outro lado, a pesquisa de

Mário et al. (2013) relata que as organizações sem fins lucrativos entrevistadas em Belo Horizonte e Betim, em Minas Gerais, não utilizavam diversas ferramentas devido à falta de conhecimento. A comparação desta pesquisa com a pesquisa de Silva (2007), acima apresentada, e ao caso exposto do IVG, sugere que a capacitação é componente necessário, mas não suficiente, ao isomorfismo normativo em relação aos artefatos de contabilidade gerencial.

## **5 Considerações Finais e Recomendações**

O presente estudo buscou analisar o uso dos artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos de Florianópolis. Para o alcance deste objetivo, primeiramente foi descrito o uso de artefatos de contabilidade gerencial pelas referidas organizações. Na sequência, foram identificadas as razões para adoção destes artefatos. Por fim, foi analisada a relação entre características contingenciais e o uso dos artefatos, sendo percebido um equilíbrio entre influências externas para a adoção e uso de artefatos e características contingenciais internas, como centralização da estrutura, complexidade e incerteza da tecnologia adotada e papel estratégico adotado.

No caso da Nova Acrópole Florianópolis, a existência de um stakeholder com poder normativo social unilateral levou ao uso de controles formalizados e padronização de atividades. O desempenho do papel estratégico de Expressão de Valores através de atividades de avaliação subjetiva levou à demanda por artefatos de mensuração de desempenho baseados em sua quantidade de membros. Nos casos do IEB e da AMUCC, a Demonstração de Resultados Segmentada é adotada por demanda de financiadores pela gestão por projetos. Particularmente em relação ao IEB, a adoção de artefatos de contabilidade gerencial por meio do isomorfismo normativo é potencializada pela existência de um stakeholder com poder utilitário. No caso do IVG, atividades de avaliação subjetiva levam à adoção de artefatos de controle como medidas de desempenho. A adoção de artefatos de contabilidade gerencial por meio do isomorfismo normativo é potencializada pela centralização da estrutura organizacional e o incentivo à capacitação dos colaboradores da organização potencializa a influência das comunidades de prática na adoção de artefatos pela organização.

As conclusões decorrem de informações analisadas a partir das entrevistas com gestores das organizações estudadas e de informações coletadas através de visitas e dados secundários. Elas são embasadas no elo de causalidade percebido nos casos estudados, o qual pode fortalecer correlações identificadas em estudos que investiguem um maior número de organizações. Além das conclusões dos casos específicos, ao se comparar o levantado com a literatura, também foi possível perceber que a capacitação dos gestores pode ser fator necessário, mas não suficiente, para a ocorrência de isomorfismo normativo. É preciso reconhecer, no entanto, que mais aspectos contingenciais podem influenciar na adoção de artefatos por outras organizações, aspectos que não estiveram presentes nestes casos, como estrutura descentralizada, categorias de tamanho organizacional, predominância de atividades de avaliação objetiva e predominância dos papéis estratégicos Coordenação e Formação de capital. A questão do tamanho é eminentemente relevante, visto que, segundo Chenhall (2003), organizações maiores tendem a possuir sistemas de contabilidade gerencial mais sofisticados, sendo casos ricos para estudo.

Ainda assim, o presente trabalho contribuiu com o conhecimento acerca do uso destes artefatos provendo relações de causalidade, muitas vezes ausentes em trabalhos quantitativos que se apóiam na abordagem contingencial. (CHENHALL, 2003). Da mesma forma, empreendedores sociais líderes buscando institucionalizar suas organizações poderão identificar ferramentas úteis para sua estruturação, conquanto esta preconize características contingenciais similares às características apresentadas no estudo. Destaca-se, por exemplo, o uso da quantidade de participantes como medida de desempenho relacionada à estratégia de

expressão de valores, adotada pela Nova Acrópole, e o uso de ferramentas de CRM para medir o desempenho em termos de atendimento às associadas utilizado pelo IVG. Recomenda-se ainda, para pesquisas futuras, o estudo de outros casos cujas características não puderam ser abrangidas neste estudo, para enriquecer os laços de causalidade e trazer novos subsídios para estudos qualitativos sobre o tema, bem com a estruturação de linhas gerais de um modelo que possa ser usado para avaliar e projetar sistemas de contabilidade para organizações sem fins lucrativos.

## **Referências**

- ABONG. **Publicada lei que adia entrada em vigor do marco regulatório das ONGs.** Disponível em: <<http://www.abong.org.br/informes.php?id=8453&it=8468>>. Acesso em 22 maio 2015.
- ALVES, M. A. Terceiro setor: as origens do conceito. In: XXVI Encontro da ANPAD, 26., 2002, Salvador. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2002.
- ANDRADE, R. O. B. de; AMBONI, N. **Estratégias de gestão: processos e funções do administrador.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- ARRUDA, L. L. **Ferramentas de contabilidade gerencial no terceiro setor: um estudo comparativo entre as WWF Brasil e Itália.** Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 1979.
- BERTERO, C. O. Nota técnica: teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Org.). **Handbook de Estudos Organizacionais.** São Paulo: Atlas, 1999.
- BÖHM, S. Positioning organizational theory. In: BÖHM, S. (Org.). **Repositioning organization theory: impossibilities and strategies.** Basingstoke: Palgrave, 2006.
- BRADSHAW, P. A contingency approach to nonprofit governance. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 20, n. 1, p. 61-81, 2009.
- BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Brasília, 2002.
- BUTCHER, J. Volunteering in developing countries. In: TAYLOR, R. (Org.). **Third sector research.** Springer, 2010.
- CHENHALL, R. 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, p. 127-168, 2003.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management Accounting Research**, v. 9, p. 19, 1998.
- COELHO, A. L. D. A. L. et al. Avaliação de desempenho organizacional: uma investigação científica das principais ferramentas gerenciais. In: XV Congresso Brasileiro de Custos, 15., 2008, Curitiba. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2008.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. Measure costs right: make the right decision. **Harvard Business Review**, September-October, p. 96-103, 1988.
- CUNHA, O. C. et al. Utilização dos artefatos gerenciais nas entidades religiosas no Brasil. **Revista de Administração de Roraima**, v. 5, n. 1, p. 20, 2015.
- DEFOURNY, J.; NYSSSENS, M.. Conceptions of social enterprise and social entrepreneurship in Europe and the United States: convergences and divergences. **Journal of social entrepreneurship**, v. 1, n. 1, p. 32-53, 2010.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 40, n. 2, p. 14, 1983.

- ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. 2008. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. FAEPU. **Relatório de gestão, de atividades e balanço social**. Disponível em: <[http://www.faeu.org.br/upload/documentos/RelatoriodeAtividadesFAEPU2015\\_305116155718964.pdf](http://www.faeu.org.br/upload/documentos/RelatoriodeAtividadesFAEPU2015_305116155718964.pdf)> Acesso em 22 maio 2016.
- FERNANDES, R. C. **Privado porém público**: o terceiro setor na América Latina. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.
- FRANÇA FILHO, F. C. D. Terceiro setor, economia social, economia solidária e economia popular: traçando fronteiras conceituais. **Bahia Análise & Dados**, v. 12, n. 1, p. 11, 2002.
- GALLON, A. V. et al. Mapeamento das ferramentas gerenciais para avaliação de desempenho disseminadas em pesquisas da área de engenharia. **Revista Pesquisa & Desenvolvimento em Engenharia de Produção Engenharia de Produção**, n. 7, p. 53-72, 2008.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. Porto Alegre: AMGH Editora Ltda, 2013.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.
- IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil em 2010**. Brasília: IBGE, 2012.
- IFAC. **International management accounting practice 1**: management accounting concepts. 1998. Disponível em: <[http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap\\_1.htm](http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2015.
- JESMIN, I.; HU, H. A review of literature on contingency theory in managerial accounting. **African Journal of Business Management**, v. 6, n. 15, 2012.
- JOSÉ, A. M. D. R. A.; TEIXEIRA, C. Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 4, p. 16, 2013.
- JOSHI, P. L. The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, v. 10, p. 25, 2010.
- KRIEGER, M. G. M.; ANDION, M. C. Legitimidade das organizações da sociedade civil: análise de conteúdo à luz da teoria da capacidade crítica. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 4, p. 83-110, 2014.
- LANDIM, L. Múltiplas identidades das ONGs. In: HADDAD, S. (Org.). **ONGs e universidades**: desafios para a cooperação na América Latina. São Paulo: Fundação Petropolis, 2002.
- LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.
- LORENTZEN, H. Sector labels. In: TAYLOR, R. (Org.). **Third sector research**. Springer, 2010.
- MÁRIO, P. D. C. et al. A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, p. 16, 2013.
- MEYER, M.; BUBER, R.; AGHAMANOUKJAN, A. In search of legitimacy: managerialism and legitimation in civil society organizations. **Voluntas**, v. 24, n. 2, p. 167-193, 2013.
- MOOK, L. Social Accounting. In: TAYLOR, R. (Org.). **Third sector research**: Springer, 2010.
- NEDER, R. T. **Organizações não-governamentais na (re)construção da sociedade civil no Brasil**. São Paulo: FGV, 1996.

- NYSSSENS, M. Economie populaire au sud, économie sociale au nord. In: SAUVAGE, P. **Réconcilier l'économique et Le social: vers une économie plurielle.** Paris: OCDE, 1996.
- OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos** (terceiro setor): inclui capítulos sobre contabilidade por fundos. São Paulo: Atlas, 2010.
- OTLEY, D. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 16, 1980.
- PAIVA, K. S. E. D. **Utilização de instrumentos de gestão contábil- financeira em organizações do terceiro setor: um estudo em entidades assistenciais de Florianópolis.** 2007. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, 2007.
- PANEGALLI, J. C. Facilitando o processo de planejamento e gestão nas organizações. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 2, p. 14, 2004.
- PAULA, M. L. B. et al. Produção sobre terceiro setor no Brasil: pontualidade, dispersão e lacunas teóricas. In: XXXIV Encontro da ANPAD, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.
- PAVLATOS, O.; KOSTAKIS, H. Management accounting practices before and during economic crisis: evidence from Greece. **Advances in Accounting**, v. 31, n. 1, p. 150-164, 2015.
- PELEGRINI, A. V. **O processo de modularização em embalagens orientado para a customização em massa: uma contribuição para a gestão do design.** 2005. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia Mecânica, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005.
- POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. Introdução. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. (Org.). **The new institutionalism in organizational analysis.** Chigaco: University of Chicago Press, 2012.
- PUTNAM, Robert D. **Comunidade e democracia: a experiência da Itália moderna.** Rio de Janeiro: FGV, 2002.
- SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K. social origins of civil society: explaining the nonprofit sector cross-nationally. **Voluntas**, v. 9, n. 3 p. 36, 1998.
- SANTOS, C. A. D. **Práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba.** 2010. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010.
- SANTOS, D. V.; LEAL, E. A. Atributos da contabilidade gerencial: Um estudo de caso em uma Organização Hospitalar sem fins lucrativos. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 9. 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2012.
- SANTOS, M. C.; LAUREANO, R.; MACHADO, M. J. Contabilidade de gestão no terceiro setor: estudo empírico em instituições particulares de solidariedade social. **Tourism & Management Studies**, v. 10, p. 9, 2014.
- SILVA, A. C. M. D. Práticas de contabilidade gerencial no terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos, 14., 2007, João Pessoa. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2007.
- SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** 2006. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- STICKNEY, C. P.; WEIL, R. L. **Contabilidade Financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos.** São Paulo: Atlas, 2009.
- SULAIMAN, M. et al. Management accounting practices in selected asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 19, 2004.
- TEIXEIRA, A. J. C. et al. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 20, 2011.

- URDAN, A. T.; RODRIGUES, A. R. O modelo do índice de satisfação do cliente norte-americano: um exame inicial no Brasil com equações estruturais. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 3, n. 3, p. 109-130, 1999.
- VIEIRA, Rodrigo. **Produção científica brasileira sobre terceiro setor**: uma análise bibliométrica e cienciométrica baseada no Banco de Teses da CAPES. 2011. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciência da Informação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.
- WATERHOUSE, J. H.; TIESSEN, P. A contingency framework for management accounting systems research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 3, n. 1, p. 12, 1978.
- WILLIAMS, K. S. **NonProfit financial sustainability**. Royal Roads University, 2014.
- WOERRLEIN, L. M.; SCHECK, B. Performance management in the third sector: a literature-based analysis of terms and definitions. **Public Administration Quarterly**, v. 40, n. 2, p. 36, 2016.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2015.