

A DEFINIÇÃO DE PARÂMETROS E INDICADORES PARA UMA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO PLURIDIMENSIONAL NO TERCEIRO SETOR

Airton Carlos Patzlaff
Gilson Ditzel Santos

RESUMO

Objetivos: O presente estudo almeja analisar a viabilidade da aplicação de demonstrativos com enfoque pluridimensional em processos de avaliação de desempenho realizados junto ao Terceiro Setor, bem como, investigar a possibilidade de mesclar a objetividade dos indicadores (financeiros, sociais, ambientais) com modelos estratégicos de análise de *performance*. **Método:** Esta explanação consiste em um ensaio teórico acerca de novas tendências em controle e prestação de contas no Terceiro Setor. Para tanto, efetuou-se uma ampla pesquisa bibliográfica junto a livros e periódicos, nacionais e internacionais, considerando a demanda emergente por processos de avaliação de desempenho condizentes com o viés de um desenvolvimento sustentável pluridimensional. **Resultados:** Através da literatura científica investigada, constatou-se que a sustentabilidade passa a ser vista no contexto hodierno como uma matriz essencial no alcance de um desenvolvimento efetivo; sob esse prisma, seria ilógico que os modelos de controle e mensuração dos resultados desconsiderassem indicadores inerentes à sustentabilidade. Portanto, os índices emanados do Balanço Social, em conjunto com a metodologia de avaliação sugerida por Kaplan e Norton (2004), evidenciam que o controle sob múltiplas perspectivas possui a capacidade de exponencializar os resultados em prol da coletividade. **Conclusões:** Ao final do trabalho, conclui-se que os processos de prestação de contas, sobretudo no Terceiro Setor, podem ser otimizados pela evidenciação estratégica de indicadores financeiros, juntamente com índices quantitativos de natureza sócio-ambiental, sendo esse um mecanismo viável e relevante na mensuração de resultados sob múltiplas dimensões. Ademais, a utilização estratégica dos instrumentos avaliativos ora explanados pode contribuir efetivamente na promoção do desenvolvimento.

PALAVRAS-CHAVE: Indicadores; Balanço Social; Estratégias

1 INTRODUÇÃO

Ao observar a realidade organizacional contemporânea, constata-se a ascensão de importantes demonstrativos pluridimensionais no universo dos controles contábil-administrativos, como é o caso do Balanço Social - IBASE, o qual se caracteriza pelas múltiplas dimensões de indicadores e também pela objetividade.

Entende-se que o Balanço Social, por ser um demonstrativo desenvolvido pela contabilidade para evidenciar as ações das entidades em benefício do bem-estar social e ambiental, contribui efetivamente para o desenvolvimento sustentável, tendo em vista a evidenciação de indicadores aptos a retratar a perspectiva dos principais elementos constitutivos de uma organização, tais como: Capital Tradicional, Capital Empresarial, Capital Humano, Capital Natural e Capital Social (LIMA e PINHEIRO, 2004).

Os benefícios que advêm da utilização do Balanço Social podem ser inúmeros, sobretudo se o mesmo for elaborado e disponibilizado de forma transparente e objetiva,



O *Balanced Scorecard* serve como instrumento apto a indicar quais as estratégias de ação a serem aplicadas por uma organização, de modo que – a partir de parâmetros bem definidos – seja possível avaliar o nível de aderência das ações organizacionais em relação às metas previamente estabelecidas.

Os argumentos presentes nesse estudo trazem a convicção de que: ao somar a objetividade do Balanço Social enquanto instrumento de mensuração, com a clareza estratégica do *Balanced Scorecard* enquanto norteador metodológico dos parâmetros de avaliação, torna-se possível a realização de análises mais consistentes e a obtenção de resultados mais contundentes para os trabalhos de avaliação de desempenho junto ao Terceiro Setor.

2 NOVAS TENDÊNCIAS EM PRESTAÇÃO DE CONTAS E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Ao ingressar no campo de análise das prestações de contas, vislumbra-se que as categorias de apreciação ideais demandam a interpretação de resultados em múltiplas dimensões; entretanto, frequentemente se identificam processos que restringem o âmbito de análise ao viés estritamente financeiro e normativo, excluindo-se aspectos relevantes como o desempenho, e – outrossim – as perspectivas sócio-ambientais.

No que tange à verificação de aderência aos parâmetros normativos, tem-se que tal metodologia recebe a denominação de auditoria de conformidade, bastante frequente no âmbito público; por outro lado, nos aspectos atinentes à auditoria de desempenho, a ausência de parâmetros objetivos implica em uma lacuna quando se trata de mensurar resultados pluridimensionais.

Na perspectiva apresentada pelo Tribunal de Contas da União (2012, p. 31) nota-se que, “ainda sobrevive ao alargamento do controle o velho dilema desempenho *versus* conformidade. Esta questão tem evoluído muito mais no sentido de incluir análises de *performance* nas avaliações das prestações de contas”.

Portanto, infere-se que a Suprema Corte de Contas já reconheceu a importância de contemplar análises de *performance* nos processos de auditoria em prestação de



A forma de cálculo deste índice consiste em: (ativo permanente / patrimônio social líquido)*100. Deste modo, a representação indica quanto de capital próprio a instituição tem aplicado no ativo permanente para cada R\$ 100,00 deste capital.

Nesse sentido, a análise deste índice será no sentido de “quanto maior, pior”, uma vez que quanto menor o investimento em ativo permanente, maiores serão as sobras pecuniárias para outras modalidades de investimento, reduzindo a demanda por financiamento de terceiros e também o grau de endividamento.

4.1.6 Índice de retorno sobre o ativo

O Índice de Retorno sobre o Ativo indica a eficiência com que a administração de uma entidade emprega os seus Ativos, evidenciando o retorno obtido pela organização na relação entre o superávit/déficit e o total de ativos.

Para Silva (2005, p. 237) “o índice de retorno sobre o ativo indica a lucratividade que a empresa propicia em relação aos investimentos totais representados pelo ativo total médio”.

A forma de cálculo deste índice consiste em: (Superávit ou déficit do exercício / Total do ativo)*100. O raciocínio empregado na análise indicará quanto de superávit ou déficit foi gerado para cada R\$ 100,00 de ativo total, e a interpretação do retorno sobre o ativo será no sentido de “quanto maior, melhor”.

4.2 Indicadores relativos aos clientes/sociedade

Tendo em vista que os clientes em entidades do Terceiro Setor são a sociedade e o entorno, ressalta-se que os indicadores pertinentes a esta categoria serão aqueles que objetivam mensurar os recursos direcionados à sociedade, e quais os projetos voltados a apoiar a coletividade e o meio ambiente. (OLAK e NASCIMENTO, 2010)

Seguindo esse pensamento finalístico de natureza altruísta, os autores Cardoso, Mário e Aquino (2007, p. 370) inferem que: “estabelecidos tais valores para os quesitos, que agora podemos chamar de indicadores de desempenho, cria-se uma expectativa nas equipes em relação ao ponto que as mesmas devem dedicar sua atenção, ou seja, no que é prioridade”.



A metodologia *Balanced Scorecard* dá um esqueleto abrangente para incrementar a gestão dos relacionamentos com o cliente/sociedade. Através dessa perspectiva do BSC, as instituições identificam os segmentos prioritários contemplados por seus produtos e serviços, de modo a alinhar suas medidas essenciais de resultado relacionadas aos destinatários fins.

4.2.1 Índice de contribuições sócio-ambientais por destinações espontâneas

Tal indicador é obtido através de elementos evidenciados no Balanço Social. Segundo Francischini e Francischini (2005), a fórmula para cálculo deste índice segue a seguinte metodologia: (total de contribuições para a sociedade + total dos investimentos em meio ambiente) / resultado operacional.

4.2.2 Índice de transferência de recursos via tributação

Este indicador emana da fórmula: Tributos (-) encargos sociais / resultado operacional. A relevância desse índice se deve ao direcionamento dado aos recursos arrecadados na manutenção do equilíbrio sócio-ambiental. (FRANCISCHINI e FRANCISCHINI, 2005)

4.2.3 Índice de investimento em projetos sociais

Para a obtenção desse índice, de acordo com Francischini e Francischini (2005), efetua-se o seguinte cálculo: Total das contribuições para a sociedade / resultado operacional.

4.2.4 Índice de investimento em projetos ambientais

O cálculo deste índice segue a fórmula: Total de investimentos em meio ambiente / resultado operacional. (FRANCISCHINI e FRANCISCHINI, 2005)

4.2.5 Índice de investimento em cultura

Na perspectiva de Reis e Medeiros (2007), a metodologia de cálculo será de ordem temporal, observando-se a seguinte regra: investimento em cultura em t / investimentos em cultura em t + 1.



demonstrativos contábeis convencionais, somados ao Balanço Social, poderão subsidiar análises objetivas mesmo em perspectivas pluridimensionais.

No que tange à perspectiva financeira, os autores Oliveira, Perez e Silva (2005) inferem que tais indicadores devem mostrar se a implementação e a execução das estratégias organizacionais estão contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros. Enfatizando que demonstrativos contábeis, como o Balanço Patrimonial, emergem como eminentes recursos informativos na elaboração de indicadores economicamente quantificáveis.

Para os autores Kennerley e Neely (2004), o *Balanced Scorecard* enaltece a relevância sistêmica das quatro perspectivas de valor (financeira, cliente/sociedade, processos internos, aprendizado e crescimento), tanto no que concerne aos ativos tangíveis ligados a aspectos financeiros, quanto aos ativos intangíveis voltados a elementos como melhoria contínua e inovação. Em face disso, admite-se a existência de uma relação de “causa e efeito” na dinâmica interativa das quatro perspectivas do BSC.

Nesta relação “causa e efeito”, vislumbra-se que os indicadores atinentes aos clientes/sociedade deverão mostrar se os serviços prestados pela organização estão de acordo com a missão institucional, e como estas ações tem repercutido no entorno, ciente de que os impactos positivos nessa perspectiva irão repercutir – outrossim – em melhores resultados financeiros.

Ainda no viés “causa e efeito”, de acordo com Kaplan e Norton (2004, p. 16) “os indicadores voltados para os clientes são importantes, mas devem ser convertidos em atividades internas da empresa para atender às expectativas dos clientes”. Para tanto, os índices contidos no Balanço Social auxiliam no mister de captar os impactos em dimensões internas e sociais, bem como, mensurar a *performance* de natureza operacional e suas repercussões no público-alvo.

Sendo assim, os indicadores na perspectiva interna da entidade deverão evidenciar se os processos e as operações estão alinhados com os parâmetros estratégicos da organização, bem como, se tais processos internos estão gerando valor. Em prol de garantir a excelência e a perenidade da qualidade interna, presume-



KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Kaplan e Norton na prática**. 11 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KARDEC, Alan; FLORES, Joubert; SEIXAS, Eduardo. **Gestão estratégica e indicadores de desempenho**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

KENNERLEY, Mike; NEELY, Andy. **Performance measurement frameworks: a review**. In: NEELY, A. (Org.). *Business performance measurement: theory and practice*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004. p. 145-155.

LACOMBE, Francisco J. M.; HEILBORN, Gilberto L. J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LIMA, Helena M. O.; PINHEIRO, Hugo M. B. **A responsabilidade social da contabilidade: uma proposta de balanço social aplicada ao desenvolvimento local**. In: X Seminário de Contabilidade do Estado do Ceará. Fortaleza: UFC, 2004.

MIZRAHI, Saul Eliahú; CANEN, Alberto G.. **Gestão estratégica multicultural baseada no Balanced Scorecard em instituições de ensino**. Revista Ensaio (Fundação Cesgranrio), Rio de Janeiro, v. 20, n. 74, Mar. 2012.

NETO, Alexandre A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLAK, Paulo A.; NASCIMENTO, Diogo T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luís M.; PEREZ, José H.; SILVA, Carlos A. S. **Controladoria estratégica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PAES, José E. S. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 7 ed. São Paulo: Forense, 2010.

REIS, Carlos N.; MEDEIROS, L. E. **Responsabilidade social das empresas e balanço social: meios propulsores do desenvolvimento econômico e social**. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, Ariovaldo. **Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, José P. **Análise financeira das empresas**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, Maurício C. **Demonstrações contábeis públicas: indicadores de desempenho e análise**. São Paulo: Atlas, 2012.

TINOCO, João E. P. **Balanço social e o relatório da sustentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

TREVISAN, Fernando A. **Balanço social como instrumento de marketing**. RAE-eletrônica - FGV-EAESP, São Paulo, v. 1, n. 2, jul/dez. 2002.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Prestação de contas: fundamento da democracia e exercício de cidadania**. Brasília: TCU, 2012.

