

Prestações de Contas no Terceiro Setor: Um Estudo Aplicado Junto a Uma Fundação Educacional

Accountings In The Third Sector: A Study Applied To An Educational Foundation

Airton Carlos Patzlaff ¹
Priscila Maria Gregolin Patzlaff ²

RESUMO

O trabalho em questão consiste em um estudo acerca dos mecanismos de controle utilizados pelo Ministério Público junto ao Terceiro Setor, especificamente no velamento das Fundações de Direito Privado, haja vista a obrigação prevista no art. 66 da Lei 10.406/2002. Para tanto, inicia-se a pesquisa discorrendo acerca de indicadores e metodologias de *accountability* disponíveis na literatura científica, as quais se mostram compatíveis com o Terceiro Setor e condizentes com a perspectiva pluridimensional do desenvolvimento. Posteriormente, analisam-se as prestações de contas apresentadas por uma Fundação da área educacional ao Ministério Público situado na comarca de Pato Branco/PR, buscando compreender a amplitude e a objetividade dos dados disponibilizados entre os exercícios financeiros de 2009 a 2011. Com efeito, a presente pesquisa almeja investigar o potencial informativo das prestações de contas no caso em apreço, bem como avaliar a capacidade do instrumento de controle atual em mensurar resultados compatíveis com as nuances de um desenvolvimento sustentável.

Palavras-chave: Indicadores, Fundações, Ministério Público, Desenvolvimento.

ABSTRACT

This paper presents a study about the control mechanisms used by prosecutors in the Third Sector area, specifically in the protections of Foundations, considering the obligation under Law 10.406/2002. In this sense, the research begins by talking about accountability indicators and methodologies available in the literature, compatible with the Third Sector and consistent with the multi-dimensional perspective of development. Subsequently, we analyze the benefits of accounts submitted by a Foundation in the education sector, seeking to understand the breadth and objectivity of the data published between the years 2009-2011. Indeed, this research aims to investigate the informative potential benefits of accounts and assess the ability of this control instrument in measuring outcomes compatible with the nuances of sustainable development.

Keywords: Bookmarks, Foundations, Public Ministry, Development.

¹Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Especialista em Gestão de Recursos Humanos e Bacharel em Administração pela UTFPR (2008). Atualmente exerce suas atribuições como Auditor Regional do Ministério Público do Estado do Paraná. E-mail: airtonpatz@gmail.com.

² Pós-graduada (lato sensu) em Gestão de Recursos Humanos pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Servidora Pública Federal da UTFPR. Pato Branco, Paraná, Brasil. E-mail: prikagregolin@hotmail.com.

1. INTRODUÇÃO

Ao consultar livros e periódicos, tanto nacionais quanto internacionais, nota-se uma vasta literatura científica discorrendo acerca de instrumentos e metodologias para avaliação de desempenho em instituições com fins lucrativos. Não obstante, a realidade atual é marcada pela emergência das entidades do Terceiro Setor, as quais vêm ocupando posição de destaque, sobretudo a partir de iniciativas populares e incentivos governamentais direcionados à expansão de entidades sem fins lucrativos, acentuando a demanda por ferramentas estratégicas adequadas.

Nesse sentido, a relevância do presente estudo emana da escassez de trabalhos científicos versando sobre avaliação de desempenho em organizações do Terceiro Setor, sobretudo quando o enfoque avaliativo se direciona ao velamento exercido pelo Ministério Público brasileiro junto às Fundações de Direito Privado. (GOMES e LIDDLE, 2009)

Dentro de uma perspectiva jurídica, Palma (2003) admite que o exercício de velamento exercido pelo Ministério Público junto às Fundações de Direito Privado abarca múltiplas dimensões de monitoramento; em face disso, julga-se prudente que os mecanismos de prestação de contas fundacionais contemplem o máximo de variáveis passível de auditoria pelo Ministério Público.

De acordo com Francischini (2005), os tradicionais indicadores de desempenho utilizados em prestação de contas se caracterizam pela natureza quantitativa genérica, bem como, pela carência de parâmetros específicos de análise, mostrando-se fundamental que - além de indicadores objetivos - também haja a estipulação de diretrizes qualitativas aptas a nortear a interpretação dos resultados. Com efeito, nota-se que a integração de metodologias inovadoras, tais como o Balanço Social-IBASE e o *Balanced Scorecard*, revela-se bastante pertinentes no sentido de direcionar o foco de análise e alicerçar a interpretação de indicadores no Terceiro Setor.

Assim, o presente estudo se utiliza de índices pluridimensionais, com potencial de serem extraídos do banco de dados cronológico desenvolvido pelo Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social (CEFEIS), sendo essa uma organização ligada à FIPE-USP. A opção de coleta de dados a partir do Sistema de Cadastro e Prestações de Contas (SICAP) – criado pela CEFEIS – deve-se a credibilidade e objetividade atribuída ao SICAP como ferramenta de controle utilizada pelo Ministério Público de 22 estados brasileiros, incluindo o Ministério Público do Estado do Paraná. (TORRES, 2007)

Destarte, inicialmente será discorrido acerca das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, delimitando os indicadores relevantes disponíveis na literatura científica, aplicáveis ao Terceiro Setor. Posteriormente, realiza-se uma análise do SICAP, identificando-se quais dos índices abordados nos primeiros capítulos deste artigo podem ser obtidos através de consulta ao banco de dados gerado pelo referido sistema.

Quanto aos elementos que motivam a opção empírica da pesquisa, destaca-se a importância de instituições educativas no contexto atual, e a demanda por controles adequados na mensuração da *performance* destas entidades, sobretudo em face das novas exigências de mercado em prol de uma inserção digna dos indivíduos na sociedade:

O nível de desenvolvimento atingido pela sociedade contemporânea coloca a exigência de um acervo mínimo de conhecimentos sistemáticos, sem o que não se pode ser cidadão, isto é, não se pode participar ativamente da vida da sociedade. (SAVIANI, 2007, p. 160)

Com o propósito de promover o desenvolvimento nacional, o governo brasileiro implementou uma série de

políticas públicas na área de educação, sobretudo a partir da década de 60, as quais implicaram no aprimoramento do ensino brasileiro. Seguindo a perspectiva de Bernartt (2006, p. 109) ao se modernizar a estrutura de ensino, em qualquer dos níveis, “se acentua o controle da educação por parte dos órgãos governamentais”.

Sendo assim, em última instância, realiza-se um estudo quanto à adequação do SICAP na mensuração de resultados em uma perspectiva desenvolvimentista, considerando como objeto de análise uma Fundação da área educacional e as prestações de contas enviadas ao Ministério Público (Lei 10.406/2002) entre os exercícios financeiros de 2009 a 2011.

2. ASPECTOS GERAIS QUANTO À METODOLOGIA BALANCED SCORECARD E O TERCEIRO SETOR

O *Balanced Scorecard* consiste em uma técnica criada em 1992 por dois professores de Harvard (Kaplan e Norton), os quais objetivaram implementar um instrumento de gestão e mensuração dos principais indicadores de desempenho existentes em uma organização, passando a integrá-los em um único mecanismo estratégico e metodológico.

De acordo com os argumentos apresentados por Kardec, Flores e Seixas (2002, p. 13) “esta metodologia pressupõe que a escolha de indicadores não pode estar voltada apenas para uma dimensão, por exemplo, a financeira, ou a disponibilidade das instalações, ou aspectos de segurança, ou de confiabilidade”.

Dentro desse prisma, conclui-se que a perspectiva de avaliação unidimensional se mostra limitada e insuficiente na realização de diagnósticos contundentes e conclusivos, enquanto que as avaliações pluridimensionais se revelam – por deveras – satisfatórias nesse propósito.

O *balanced scorecard* inclui indicadores financeiros, que mostra o resultado das ações do passado, e os complementa com indicadores operacionais, relacionados com a satisfação dos clientes, com os processos internos e com a capacidade da organização aprender e melhorar – atividades que impulsionam o desempenho financeiro futuro. (KAPLAN e NORTON, 2004, p. 8)

Seguindo esse raciocínio, concebe-se que as quatro perspectivas elencadas pelos autores Kaplan e Norton são: financeira, cliente, processos internos, aprendizado e crescimento; sendo que cada uma delas ocupa uma função estratégica dentro do âmbito organizacional, aplicáveis tanto para organizações com fins lucrativos quanto não lucrativos.

Para Gomes e Liddle (2009), o *Balanced Scorecard* (BSC) é concebido como uma ferramenta de planejamento estratégico, amplamente utilizada no setor privado, e em ascensão no Terceiro Setor. Entretanto, as quatro dimensões possuem uma ordem de prioridade peculiar em entidades sem fins lucrativos, de modo que a perspectiva financeira cede lugar aos clientes (sociedade) no topo do mapeamento estratégico, haja vista que a prioridade das entidades do Terceiro Setor reside em beneficiar a coletividade, inexistindo pretensões lucrativas.

Segundo Paes (2010), o Terceiro Setor é composto por Associações e Fundações de Direito Privado, recebendo a seguinte conceituação:

O conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de

autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil, visando ao seu aperfeiçoamento. (PAES, 2010, p. 134)

Dentro desse prisma, as linhas subseqüentes buscam discorrer acerca de indicadores condizentes com a nova lógica empresarial (pluridimensional) contemporânea, mas com abordagens estratégicas recentes que denotam sua possível aplicabilidade – também – em organizações do Terceiro Setor que visam promover a sustentabilidade.

3. INDICADORES PARA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Conforme já vinha sendo argumentado nos tópicos precedentes, a metodologia *Balanced Scorecard* (BSC) indica quatro perspectivas de valor a serem consideradas nos processos de avaliação de desempenho, sendo que a compreensão estratégica de cada um desses elementos subsidiará a escolha e a interpretação dos indicadores de *performance*.

De acordo com Alves, Denardin e Silva (2011, 60) “uma série de indicadores têm sido desenvolvidos no sentido de avaliar a sustentabilidade social, econômica e ambiental, dentro do modelo hegemônico de econômica”. Não obstante, os autores supracitados sustentam que há estudos contemporâneos propondo alternativas estratégicas a este padrão reducionista de desenvolvimento.

Para Leff (2005, p. 170) a globalização e complexificação do ambiente leva à “necessidade de gerar novas perspectivas epistemológicas e metodológicas, capazes de pensar a interdependência entre estes processos físicos, biológicos e sociais, que correspondem a diferentes ordens ontológicas e esferas de racionalidade”.

Nesse sentido, o valor dos indicadores reside em sua clareza e objetividade, entretanto, a sua justa e efetiva interpretação deverá ser balizada através de parâmetros estratégicos conjunturais. Para Silva (2012, p. 49) “os indicadores de desempenho podem fornecer uma boa visão acerca do resultado que se deseja medir; mas são apenas aproximações do que realmente está ocorrendo, necessitando, sempre de interpretação no contexto em que estão inseridos”.

Por esse modo, tendo definido quais os parâmetros estratégicos pertinentes ao contexto organizacional, no viés das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, será possível delimitar os indicadores mais apropriados para mensurar os resultados em cada uma das dimensões em apreço.

Os indicadores de desempenho, sinais vitais às empresas, têm a função de quantificar os resultados obtidos nas atividades ou na produção, propiciando a percepção do rumo da empresa e dos eventuais afastamentos relativos aos objetivos estabelecidos. Portanto, da derivação dos objetivos e das metas da organização implica a especificação dos indicadores de desempenho e a descrição do que medir, como medir e onde medir. (BANDEIRA, 2009, p. 39)

Seguindo este diapasão estratégico, primeiramente será feita uma abordagem acerca dos indicadores sob o ângulo financeiro (baseados no Balanço Patrimonial), dedicando-se os tópicos subseqüentes à identificação de novos índices aplicáveis ao Terceiro Setor, sendo esses relativos às demais perspectivas do *Balanced Scorecard* (baseados no Balanço Social).

Desde a década de 1990, o balanço social tem o objetivo de demonstrar as ações sociais, os investimentos e os resultados atingidos pela empresa. A validação do balanço social demonstrado por auditorias realizadas por entidades independentes tem sido bem aceita pela sociedade e agrega uma perspectiva externa à avaliação da própria empresa, resultando em incorporação de ações de melhoria no planejamento de gestão. (SILVA, 2012, p. 67)

Convém destacar que o Balanço Social, enquanto instrumento de *accountability* pluridimensional desenvolvido pelo IBASE, serve como um instrumento apto à complementar as tradicionais demonstrações contábeis, as quais se restringem aos aspectos de natureza meramente patrimonial, financeira e econômica da entidade, por vezes não condizentes com a proposta mais abrangente das organizações do Terceiro Setor, que almejam – sobremaneira – alavancar o desenvolvimento sustentável através de ações sócio-ambientais. (DRUCKER, 2012)

4. INDICADORES FINANCEIROS

Tendo em vista que o BSC é uma metodologia que busca traduzir estratégias em sistemas de mensuração, tal instrumento viabilizará a quantificação de elementos contidos nas quatro perspectivas estratégicas de uma organização do Terceiro Setor.

De acordo com Oliveira, Perez e Silva (2005, p. 176) “as medidas financeiras de desempenho indicam se a estratégia de uma empresa, sua implementação e execução estão contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros”.

Sendo assim, entre os indicadores que merecem ser analisados no prisma do *Balanced Scorecard*, destacam-se aqueles relativos ao desempenho financeiro da instituição. Outrossim, uma vez que tais elementos servirão de base para avaliar a *performance* econômica institucional, sugere-se que um conjunto mínimo de variáveis sejam apreciadas em cada exercício contábil.

Na ótica de Silva (2005, p. 228) “a questão sobre a quantidade de índices a serem utilizados na análise de uma empresa é outro ponto importante. Uma grande quantidade de índices pode chegar a confundir o usuário”.

Nesse sentido, uma vez que as análises ora sugeridas possuem um enfoque pluridimensional, a perspectiva financeira da investigação se restringirá aos índices básicos de liquidez, endividamento, rentabilidade e imobilização; de modo que os indicadores subsequentes se ocuparão de especificar as demais dimensões do desempenho.

De acordo com Silva (2005, p. 267) o Índice de Liquidez Geral “indica quanto a empresa possui em dinheiro, bens e direitos realizáveis a curto e longo prazo, para fazer face às suas dívidas totais”. A forma de cálculo deste índice consiste em: $(\text{Total do ativo circulante} + \text{Ativo realizável a longo prazo}) / (\text{Total do passivo circulante} + \text{Exigível a longo prazo})$.

Quanto ao Índice de Liquidez Corrente, segundo Silva (2005, p. 270), este “indica quanto a empresa possui em dinheiro mais bens e direitos realizáveis no curto prazo (próximo exercício), comparado com suas dívidas a serem pagas no mesmo período”. A forma de cálculo deste índice consiste em: $\text{Total do ativo circulante} / \text{Total do passivo circulante}$.

Já o Índice de Liquidez Seca indica quanto a entidade possui em disponibilidades (dinheiro, depósitos bancários a vista e aplicações financeiras de liquidez imediata), aplicações financeiras a curto prazo e

duplicatas a receber, para fazer face ao seu passivo circulante (SILVA, 2005). A forma de cálculo deste índice consiste em: $(\text{Total do ativo circulante (-) contas convênios ativas (-) estoques (-) despesas pagas antecipadamente}) / \text{Total do passivo circulante}$.

No que tange ao Índice de Endividamento, de acordo com Silva (2005, p. 256) “indica o percentual de capital de terceiros em relação ao patrimônio líquido, retratando a dependência da empresa em relação aos recursos externos”. A forma de cálculo deste índice consiste em: $(\text{passivo circulante} + \text{exigível a longo prazo}) / (\text{patrimônio social líquido})$. Ressalta-se que a expressão “patrimônio social” é utilizada como substituta da denominação “patrimônio líquido” nos casos em que se analisam demonstrativos de entidades sem fins lucrativos. (OLAK e NASCIMENTO, 2010)

Seguindo a análise dos indicadores financeiros, para Silva (2005, p. 254) “o índice de imobilização do patrimônio líquido indica quanto do patrimônio líquido da empresa está aplicado no ativo permanente”. A forma de cálculo deste índice consiste em: $(\text{ativo permanente} / \text{patrimônio social líquido}) * 100$.

Por fim, outro indicador a ser considerado é o Índice de Retorno Sobre o Ativo, segundo 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: $(\text{Superávit ou déficit do exercício} / \text{Total do ativo}) * 100$.

5. 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 impactos de 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.

O primeiro índice a ser considerado neste tópico é o Índice de Contribuições Sócio-Ambientais por Destinações Espontâneas, sendo que tal indicador é obtido através de elementos evidenciados no Balanço Social. Segundo Francischini (2005), a fórmula para cálculo deste índice segue a seguinte metodologia: $(\text{total de contribuições para a sociedade} + \text{total dos investimentos em meio ambiente}) / \text{resultado operacional}$.

Quanto ao Índice de Transferência de Recursos Via Tributação, este indicador emana da fórmula: $\text{Tributos (-) encargos sociais} / \text{resultado operacional}$. A relevância desse índice se deve ao direcionamento dado aos recursos arrecadados na manutenção do equilíbrio sócio-ambiental. (FRANCISCHINI, 2005)

Para a obtenção do Índice de Investimento em Projetos Sociais, de acordo com Francischini (2005), efetua-se o seguinte cálculo: $\text{Total das contribuições para a sociedade} / \text{resultado operacional}$.

Por outro lado, o cálculo do Índice de Investimento em Projetos Ambientais segue a fórmula: $\text{Total de investimentos em meio ambiente} / \text{resultado operacional}$. (FRANCISCHINI, 2005)

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

Da mesma forma que o indicador anterior, o Índice de Investimento em Educação resulta de uma análise cronológica comparativa: investimento em educação em t / investimentos em educação em $t + 1$. (REIS e MEDEIROS, 2007)

Para Reis e Medeiros (2007), assim como os indicadores anteriores, a metodologia de análise do Índice de Investimento em Saúde e Saneamento será de ordem horizontal: investimento em saúde e saneamento em t / investimentos em saúde e saneamento em $t + 1$.

Além dos índices já abordados, para obter o Índice de Distribuição do Valor Adicionado, deve-se extrair os percentuais contidos em uma tabela inserida no Balanço Social, a qual evidencia qual o índice de participação dos *stakeholders* no valor adicionado, contemplando: governo, acionistas, colaboradores, terceiros e retido.

O valor adicionado é obtido através do preenchimento de uma planilha demonstrativa conhecida como DVA (Demonstração do Valor Adicionado), sendo esse valor referente à quantidade de riqueza que uma organização agrega aos insumos de sua produção em relação aos bens e serviços pagos a terceiros.

Acerca da distribuição desse valor, infere-se que:

Para a DVA, a distribuição da riqueza gerada pela empresa obedecerá ao critério do beneficiário da renda. Assim, a distribuição será apresentada entre os detentores de capitais, acionistas e financiadores externos, os trabalhadores, destacando-se os salários e encargos e, finalmente, a parte destinada ao governo na forma de impostos, que podem ser municipais, estaduais ou federais. (SANTOS, 2003, p. 36)

Portanto, a relevância do DVA reside na possibilidade de avaliar o desempenho econômico da organização, acompanhado da evidenciação da geração de riqueza; bem como, identificando os efeitos sociais emanados da distribuição dessa riqueza.

6. INDICADORES RELATIVOS AOS PROCESSOS INTERNOS

Nessa categoria de indicadores, insere-se a evidenciação da produtividade, transparência, lucro por empregado, entre outros elementos ligados à eficácia e eficiência dos processos internos.

Segundo os autores Oliveira, Perez e Silva (2005, p. 179) a metodologia *Balanced Scorecard* “permite o correto enfoque de quais processos de negócios a empresa precisa para obter o nível de excelência. Deve mostrar se os processos e a operação estão alinhados com os objetivos estratégicos e se geram valor”.

Portanto, a perspectiva de processos internos almeja evidenciar a capacidade produtiva, a disposição à inovação, a qualidade da comunicação e das informações, enfim, a qualidade intrínseca aos produtos e processos.

No intuito de delinear quais os indicadores relativos aos processos internos, inicia-se inferindo que o cálculo para obtenção do Índice de Transparência é obtido através da seguinte fórmula: número de dados informados no Balanço Social / dados solicitados no Balanço Social. (FRANCISCHINI, 2005)

Para obter o Índice de Produtividade em Atividades Primárias, a autora Francischini (2005) sugere o

cálculo: resultado operacional / receita líquida.

Para a obtenção do Índice de Produtividade Geral do Trabalho, utiliza-se a fórmula: superávit ou déficit / número de empregados. (TINOCO, 2010)

Outrossim, a fim de extrair o Índice de Geração de Receitas, faz-se necessário adotar uma perspectiva horizontal de análise. Sendo assim, tal índice é obtido através da seguinte perspectiva comparativa: receita total prevista para o exercício / receita total efetivamente obtida no exercício.

Da mesma forma que o índice anterior, a fórmula para obtenção do Índice de Efetivação de Despesas ocorre através de uma análise entre o planejado e o executado: despesa total prevista para o exercício / despesa total efetuada no exercício.

7. INDICADORES RELATIVOS AO APRENDIZADO E CRESCIMENTO

Esse conjunto de indicadores evidencia quais os recursos alocados em prol do aprimoramento, qualificação e bem-estar dos funcionários inseridos em uma determinada organização.

Na perspectiva de crescimento e aprendizado, a atenção da empresa estará direcionada ao que é básico para alcançar o futuro com sucesso, pelo gerenciamento da relação dos empregados e funcionários com a empresa, a satisfação dos mesmos, a retenção e a rotatividade de funcionários, a eficácia e a eficiência do quadro de pessoal, a motivação e *empowerment* dos funcionários, além da estruturação da organização em termos de investimentos futuros na capacitação profissional. (OLIVEIRA, PEREZ e SILVA, 2005, p. 182)

Sendo assim, entende-se que esse conjunto de indicadores evidencia a vocação da entidade para inovar, aprender e aprimorar a infra-estrutura necessária para garantir um crescimento contínuo e obter melhorias no longo prazo.

Primeiramente, destaca-se que o Índice de Investimento no Corpo Funcional emana dos seguintes elementos contidos no Balanço Social: Total – indicadores sociais internos / folha de pagamento bruta. (FRANCISCHINI, 2005)

Para Reis e Medeiros (2007), o Índice de Investimento em Capacitação será obtido através da fórmula: (gastos com educação + gastos com capacitação e desenvolvimento profissional) / (folha de pagamento bruta + total – indicadores sociais internos (-) encargos sociais compulsórios).

A fórmula clássica para cálculo do Índice de Rotatividade de Pessoal (*turnover*) segue o seguinte raciocínio: (nº de demissões + nº de admissões / 2) / nº de funcionários ativos.

Tal indicador está diretamente ligado à capacidade de uma organização em manter o seu capital intelectual. Para Lacombe e Heilborn (2003, p. 298) “uma rotatividade elevada pode ser indício de políticas de pessoal deficientes ou de descontentamento por alguma razão”.

Por essa razão, as entidades do Terceiro Setor que possuem um índice de rotatividade de pessoal significativo precisam reconsiderar suas políticas de recursos humanos, de modo a obter uma maior retenção de talentos.

Por fim, para se aferir o indicador final denominado Índice de Elevação Produtiva sob Qualificação, busca-se inspiração nos autores Oliveira, Perez e Silva (2005), efetuando o seguinte cálculo comparativo: (gastos totais com educação, capacitação e desenvolvimento profissional em t / receita operacional em t) /

(gastos totais com educação, capacitação e desenvolvimento profissional em $t + 1$ / receita operacional em $t + 1$).

8. ELENCO DE ÍNDICES PASSÍVEIS DE OBTENÇÃO PELO SICAP

Primeiramente, convém tecer algumas considerações acerca do sistema utilizado como banco de dados na obtenção de elementos para subsidiar a presente pesquisa, cuja denominação é: Sistema de Cadastro e Prestações de Contas (SICAP).

O SICAP é um *software* de prestação de contas amplamente utilizado nos processos de controle realizados junto ao Terceiro Setor no Brasil, sobretudo perante os Ministérios Públicos estaduais, uma vez que 22 estados nacionais já se utilizam dessa ferramenta como mecanismo de *accountability* na fiscalização das entidades sem fins lucrativos, a exemplo do Ministério Público do Estado do Paraná. (TORRES, 2007)

De acordo com o entendimento de Cardoso (2006, p. 56), através de instrumentos como esse: “visa-se estabelecer mecanismos reguladores numa determinada população considerada no seu conjunto, mecanismos que sejam capazes de manter um certo estado de equilíbrio quanto às variáveis pertinentes”. Dentro dessa perspectiva, entende-se o SICAP como uma ferramenta essencial ao exercício de controles efetivos, responsável por instrumentalizar a regulação estatal sob o Terceiro Setor.

Quanto ao surgimento do referido programa, ressalta-se que, segundo Torres (2007), o mesmo é produto dos estudos conduzidos pelo Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social – CEFEIS, sendo essa uma entidade criada pela FIPE-USP no ano de 2000 com o propósito de realizar pesquisas junto ao Terceiro Setor.

A aceitação deste *software* por um número significativos de órgãos de controle externo incitou a escolha do SICAP como fonte de apoio na presente pesquisa, de tal sorte que as linhas ulteriores se dedicam à interpretação de seus recursos na evidenciação de índices em múltiplas perspectivas, seguindo – portanto – a concepção epistemológica de Leff (2005).

Os estudos ora realizados denotam que, de um total de 23 índices pluridimensionais identificados na presente explanação, o SICAP disponibiliza dados para extração de 16 índices, conforme explicitado na tabela abaixo:

| PERSPECTIVA | ÍNDICES | |
|--------------------|---------|--|
| Financeira | LG | Índice de liquidez geral |
| | LC | Índice de liquidez corrente |
| | LS | Índice de liquidez seca |
| | IE | Índice de endividamento |
| | II | Índice de imobilização do patrimônio líquido |
| | IRA | Índice de retorno sobre o ativo |
| Clientes/Sociedade | ITR | Índice de transferência de recursos via tributação |
| | DVA | Índice de distribuição do valor adicionado |

| | | |
|-------------------------|-----|---|
| Interna | IT | Índice de transparência |
| | IPA | Índice de produtividade em atividades primárias |
| | IPG | Índice de produtividade geral do trabalho |
| | IGR | Índice de geração de receitas |
| | IED | Índice de efetivação de despesas |
| Aprendizado/Crescimento | ICF | Índice de investimento no corpo funcional |
| | RT | Índice de rotatividade de pessoal |
| | IPQ | Índice de elevação produtiva sob qualificação |

Quadro 01: Índices passíveis de obtenção pelo SICAP

Fonte: Elaborado pelo autor (2012).

Quanto aos sete índices que não puderam ser extraídos do SICAP, elenca-se: índice de contribuições sócio-ambientais por destinações espontâneas; índice de investimento em projetos sociais; índice de investimento em projetos ambientais; índice de investimento em cultura; índice de investimento em educação; índice de investimento em saúde e saneamento; índice de investimento em capacitação.

Embora algumas das informações tradicionalmente identificadas no Balanço Social não sejam disponibilizadas pelo SICAP, nota-se que ainda assim uma gama relevante de índices são evidenciados, permitindo uma análise razoável quanto às quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*.

De acordo com Kaplan e Norton (2004, p. 32) “sob o prisma dos 15 ou 20 indicadores do scorecard, o observador deve ser capaz de visualizar a estratégia competitiva da unidade de negócios”. Para tanto, verifica-se que o número de indicadores alcançados por intermédio do sistema atende às diretrizes mínimas do BSC, haja vista que as quatro perspectivas de análise foram contempladas pelo *software*.

Dos 16 índices passíveis de obtenção através do SICAP, seis são evidenciados de forma direta e objetiva, enquanto os outros 10 dependem de cálculos e fórmulas externas ao programa para serem definidos. Ressalta-se ainda que o sistema desenvolvido pela CEFEIS demonstra eficiência e completude na evidenciação de dados na perspectiva financeira, de modo que os 6 índices desta perspectiva do BSC podem ser extraídos de forma imediata através de consulta ao programa SICAP, além de outros 54 índices financeiros adicionais que não serão aprofundados nesse estudo.

Ao revés dos indicadores financeiros, nenhum dos outros 10 índices que compõem as três perspectivas remanescentes do BSC se mostram passíveis de cálculo diretamente pelo *software*, demandando tratamento *a posteriori* dos dados primários registrados no banco de dados.

Sendo assim, as análises evidenciam que, para a perspectiva financeira, todos os seis índices levantados no estudo podem ser obtidos através de consulta ao SICAP; já na perspectiva dos clientes/sociedade, apenas dois índices dos oito podem ser extraídos via sistema; quanto à perspectiva interna, de um total de cinco índices todos se mostram passíveis de identificação no banco de dados do programa; enquanto que, para a perspectiva do aprendizado/crescimento, evidencia-se que três dos quatro índices podem ser extraídos via consulta ao SICAP.

9. EVIDÊNCIAS DO MAPA ESTRATÉGICO E O ENQUADRAMENTO DOS INDICADORES

Ao decidir pela interpretação de índices em uma perspectiva pluridimensional, faz-se mister efetuar algumas escolhas elementares no que tange à sistemática/lógica hermenêutica dos dados. (ALVES, DENARDIN e SILVA, 2011)

Por deveras, a fim de respaldar a análise dos dados quantitativos, a presente pesquisa se utiliza da metodologia *Balanced Scorecard* (criada pelos professores de Harvard) no afã de nortear qualitativamente a interpretação dos números evidenciados nas prestações de contas, subsidiando a mensuração dos impactos gerenciais em múltiplas perspectivas. Nesse sentido, Mészáros (2008) argumenta que é necessário romper com a lógica cartesiana se quisermos contemplar a criação de uma alternativa metodológica significativamente diferente.

Seguindo essa perspectiva, nota-se a relevância de uma visão epistemológica holística, haja vista as contribuições trazidas pelos indicadores emanados de instrumentos pluridimensionais como o Balanço Social, integrados com instrumentos estratégicos consagrados, a exemplo do *Balanced Scorecard*, os quais (juntos) são capazes de evidenciar - com objetividade - as múltiplas repercussões de uma entidade no entorno.

De acordo com Engels (2004):

Confrontando e analisando os materiais proporcionados pela história, vamos aprendendo pouco a pouco a conhecer as consequências sociais indiretas e mais remotas de nossos atos na produção, o que nos permite estender também a essas consequências o nosso domínio e o nosso controle. (ENGELS, 2004, p. 15)

Com efeito, entende-se que os reflexos da atuação organizacional produzem efeitos em diferentes nuances, repercutindo direta e indiretamente no entorno por meio de variados ângulos passíveis de mensuração, fazendo-se necessário tabular as estratégias e os respectivos indicadores de desempenho para cada uma das perspectivas de análise.

| PERSPECTIVA | <i>Missão: Promover mudanças sociais</i> | |
|---------------------------|--|---------------------|
| | ESTRATÉGIA | INDICADOR |
| Clientes/Sociedade | Atuar com responsabilidade fiscal | ITR |
| | Atuar com responsabilidade social | DVA |
| Processos Internos | Agir com transparência | IT |
| | Aumentar a produtividade e a eficiência | IPA, IPG, IGR e IED |
| Aprendizado e Crescimento | Investir na qualificação dos colaboradores | IPQ |
| | Elevar o grau de satisfação interna | ICF e RT |
| Perspectiva Financeira | Honrar com seus compromissos financeiros | LG, LC e LS |

| | | |
|--|--|-----|
| | Reduzir o grau de endividamento | IE |
| | Aumentar o investimento em infra-estrutura | II |
| | Melhorar o desempenho na gestão dos recursos | IRA |

Quadro 02: Relação de indicadores por perspectiva estratégica

Fonte: Elaborado pelo autor (2012).

Na visão de Saviani (2008):

Para produzir materialmente, o homem necessita antecipar em ideais os objetivos da ação, o que significa que ele representa mentalmente os objetivos reais. Essa representação inclui o aspecto de conhecimento das propriedades do mundo real (ciência), de valorização (ética) e de simbolização (arte). Tais aspectos, na medida em que são objetos de preocupação explícita e direta, abrem a perspectiva de uma outra categoria de produção. (SAVIANI, 2008, p. 12)

Ciente da importância das representações mentais na construção de estratégias, buscou-se conciliar os pressupostos da metodologia *Balanced Scorecard* com os objetivos elementares vislumbrados por organizações do Terceiro Setor (Drucker, 2012), obtendo-se a explicitação do seguinte Mapa Estratégico:

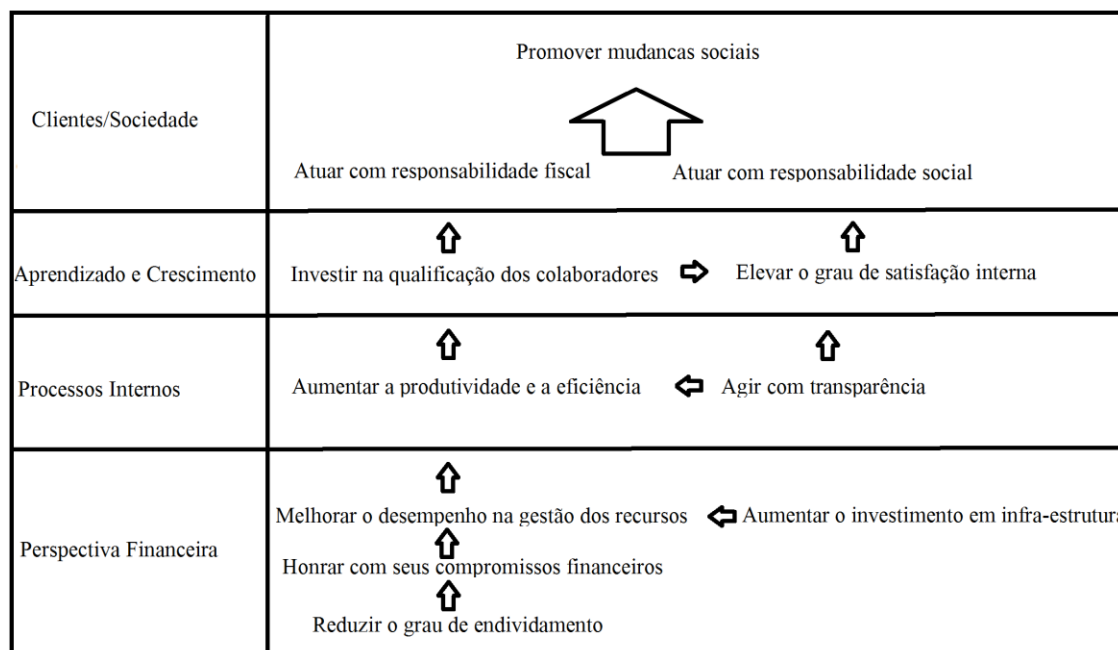


Imagem 01: Mapa Estratégico

Fonte: Elaborado pelo autor (2012).

10. RELAÇÃO DE ÍNDICES E DADOS INFORMADOS PELA FUNDAÇÃO INVESTIGADA

Após identificar quais os indicadores em condições de serem extraídos via SICAP e quais as diretrizes estratégicas inerentes ao Terceiro Setor, mostra-se pertinente verificar quais os índices e dados efetivamente informados pela Fundação de Direito Privado investigada nesta pesquisa, considerando-se os exercícios financeiros de 2009 a 2011.

Para tanto, inicialmente, fez-se necessário converter os dados brutos em índices compatíveis com as fórmulas discutidas nos tópicos iniciais deste artigo, a fim de – posteriormente – analisar os resultados e a amplitude das informações:

| Indicadores financeiros | | 2009 | 2010 | 2011 |
|-------------------------|--|-------|------|------|
| 1 | Índice de liquidez geral | 0,60 | 6,79 | 2,69 |
| 2 | Índice de liquidez corrente | 0,60 | 6,79 | 2,69 |
| 3 | Índice de liquidez seca | 0,60 | 6,79 | 2,69 |
| 4 | Índice de endividamento | 12,82 | 1,03 | 2,28 |
| 5 | Índice de imobilização do patrimônio líquido | 1,05 | 1,04 | 0,96 |
| 6 | Índice de retorno sobre o ativo | 2,12 | 9,37 | 3,09 |

Quadro 03: Indicadores financeiros

Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

| Indicadores relativos aos clientes/sociedade | | 2009 | 2010 | 2011 |
|--|--|------|------|------|
| 1 | Índice de transferência de recursos via tributação | 0,05 | 0,01 | 0,06 |
| 2 | Índice de Distribuição do Valor Adicionado | - | - | - |

Quadro 04: Indicadores relativos aos clientes/sociedade

Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

| Indicadores relativos aos processos internos | | 2009 | 2010 | 2011 |
|--|---|------|------|------|
| 1 | Índice de transparência | 0,92 | 0,90 | 0,89 |
| 2 | Índice de produtividade em atividades primárias | 0,05 | 0,12 | 0,03 |

| | | | | |
|---|---|---------|---------|--------|
| 3 | Índice de produtividade geral do trabalho | 1335,25 | 3279,76 | 383,32 |
| 4 | Índice de geração de receitas | - | - | - |
| 5 | Índice de efetivação de despesas | - | - | - |

Quadro 05: Indicadores relativos aos processos internos

Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

| Indicadores relativos ao aprendizado e crescimento | | 2009 | 2010 | 2011 |
|--|---|------|------|------|
| 1 | Índice de investimento no corpo funcional | 1,54 | 1,28 | 1,32 |
| 2 | Índice de rotatividade de pessoal | 0,33 | 0,18 | 0,50 |
| 3 | Índice de elevação produtiva sob qualificação | 1,00 | 1,33 | 0,70 |

Quadro 06: Indicadores relativos ao aprendizado e crescimento

Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

Primeiramente, destaca-se que dos 16 indicadores passíveis de obtenção via SICAP, três índices não puderam ser extraídos do sistema em virtude do não preenchimento de dados elementares pela instituição pesquisada. Não obstante, ainda assim fez-se possível executar uma avaliação pluridimensional com base na metodologia BSC.

A leitura dos dados acima explicitados permite inferir que, em termos gerais, a Fundação ora investigada tem apresentado avanços econômicos e sociais no transcorrer dos últimos três anos, sobretudo na perspectiva financeira e na perspectiva dos clientes/sociedade. Entretanto, os indicadores pertinentes aos processos internos e ao aprendizado e crescimento têm explicitado certas debilidades, sobretudo no que tange ao corpo funcional e aos sistemas operacionais.

Nesse sentido, mostra-se notória as contribuições da metodologia BSC na evidenciação dos Pontos Fortes e dos Pontos Fracos de uma entidade pertencente ao Terceiro Setor, haja vista que as potencialidades e fragilidades são reveladas com clareza em cada uma das quatro perspectivas em apreço.

Quanto à perspectiva financeira, verifica-se que os seis indicadores apresentaram avanços entre os anos 2009 e 2011, embora os índices de liquidez e de retorno sobre o ativo tenham sofrido decréscimos entre 2010 e 2011, e o índice de endividamento tenha se elevado no interstício desse último ano. De qualquer sorte, entre 2009 e 2011 houve melhoria na gestão dos recursos financeiros, redução no grau de endividamento, e ampliação na capacidade de honrar com os compromissos financeiros.

No que tange à perspectiva dos clientes/sociedade, o único índice passível de aferição para essa Fundação na categoria clientes/sociedade, evidenciou que entre 2009 e 2011 houve ampliação na

transferência de recursos à sociedade, caracterizando – à luz do Mapa Estratégico – uma atuação comprometida com a responsabilidade fiscal.

Para os indicadores relativos aos processos internos, verificou-se que nos últimos três anos ocorreu redução no desempenho dos processos internos para os três índices coletados a partir do banco de dados, repercutindo – sobretudo – na redução da produtividade e da eficiência dos processos internos.

Por fim, os indicadores relativos ao aprendizado e crescimento, entre 2009 e 2011, revelaram decréscimos no desempenho para essa perspectiva, haja vista que houve redução de investimento no corpo funcional, acréscimo na rotatividade de pessoal, e redução da produtividade sob qualificação. Tais questões, vistas através de um ângulo estratégico, indicam minimização no grau de satisfação interna e redução no investimento em qualificação.

Destarte, à luz do Mapa Estratégico, pode-se inferir que apesar do baixo desempenho nos processos internos e no aprendizado e crescimento, ainda assim a Fundação investigada ampliou seu potencial financeiro, bem como, melhorou o atendimento aos clientes/sociedade. Por outro lado, caso os indicadores pertinentes aos processos internos e ao aprendizado/crescimento tivessem apresentado melhores resultados, certamente o cumprimento da missão institucional seria incrementado, haja vista a correlação existente entre as diferentes perspectivas do BSC. (KAPLAN e NORTON, 2004)

Analisando-se de forma mais profunda a perspectiva dos clientes/sociedade, verifica-se que há estreito vínculo destes indicadores com as outras três perspectivas da entidade ora investigada, uma vez que os dados da pesquisa evidenciam correlações significativas dos índices ligados aos clientes/sociedade perante os vieses financeiros, do aprendizado/crescimento e dos processos internos.

Para os fundadores da metodologia BSC, Kaplan e Norton (2004, p. 26), entende-se que “ao combinar as perspectivas financeiras, dos clientes, dos processos internos, e de aprendizado e inovação organizacional, o *balanced scorecard* ajuda os gerentes a compreender, pelo menos implicitamente, muitas interconexões dentro da empresa”.

Com efeito, as constatações obtidas através desta investigação empírica confirmam a aplicabilidade da metodologia BSC junto ao Terceiro Setor, além de evidenciar a eficácia instrumental do instrumento avaliativo proposto nessa pesquisa, o qual pode – deveras – otimizar os trabalhos de auditoria realizados pelo Ministério Público no velamento das Fundações de Direito Privado.

11. CONSIDERAÇÕES

Primeiramente, as evidências do estudo permitem inferir que a metodologia *Balanced Scorecard* se mostra aplicável – também – a instituições do Terceiro Setor, haja vista a disponibilidade de índices e parâmetros científicos (ainda que escassos) condizentes com os princípios que norteiam as entidades sem fins lucrativos.

Além disso, os dados empíricos exprimem a existência de múltiplas dimensões evidenciativas no Sistema de Cadastro e Prestações de Contas (SICAP), mostrando-se um *software* bastante eficaz na disponibilização de dados para trabalhos em múltiplas dimensões junto ao Terceiro Setor, corroborando os pressupostos epistemológicos de Silva (2012) e Leff (2005).

Entretanto, faz-se uma ressalva, pois nem todos os 23 índices explanados no estudo são passíveis de obtenção através do SICAP; mas ainda assim houve condições de extrair indicadores pertinentes às quatro perspectivas de análise do BSC, obtendo-se um total de 16 índices pluridimensionais através da consulta ao sistema.

Ademais, os argumentos defendidos por Kaplan e Norton acerca da interação entre os indicadores

emanados do *Balanced Scorecard* se mostraram válidos – outrossim – para a entidade fundacional ora investigada. Tal circunstância indica que as nuances da metodologia BSC, se aplicadas estrategicamente, podem beneficiar o universo das organizações do Terceiro Setor, não se limitando unicamente às entidades com fins lucrativos.

Por derradeiro, os indicadores extraídos do banco de dados evidenciaram que a Fundação de natureza educacional investigada nessa pesquisa tem alcançado incrementos no cumprimento de sua missão institucional, sendo esse um aspecto que sugere a eficácia do velamento exercido pelo Ministério Público, e – outrossim – revela os efeitos pragmáticos da crescente relevância atribuída à educação no contexto moderno.

REFERÊNCIAS

- ALVES, João B; DENARDIN, Valdir F; SILVA, Christian L. **Aproximações entre os principais indicadores de sustentabilidade e as alternativas ao desenvolvimento propostas por E. Leff**. RDE. Revista de Desenvolvimento Econômico, v. 8, p. 59-71, 2011.
- BANDEIRA, Anselmo A. **Indicadores de desempenho: instrumentos à produtividade organizacional**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2009.
- BERNARTT, Maria L. **Desenvolvimento e ensino superior: um estudo do sudoeste do Paraná nos últimos cinquenta anos**. Tese de Doutorado. Faculdade de Educação da Unicamp. Campinas: Unicamp/FE, 2006.
- CARDOSO, Miriam Limoeiro. Sobre as relações sociais capitalista. In: LIMA, J. C. F. & NEVES, Lúcia, W. (orgs). **Fundamentos da educação escolar do Brasil contemporâneo**. RJ: Editora Fiocruz/SPSJV, 2006. p. 25-65
- CARDOSO, Ricardo L.; MÁRIO, Pueri C.; AQUINO, André C. B. **Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivo**. São Paulo: Atlas, 2007.
- DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos - princípios e práticas**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- ENGELS, Friedrich. O papel do trabalho na transformação do macaco em homem. In: ANTUNES, R. (org). **A dialética do trabalho**. São Paulo: Expressão Popular, 2004.
- FRANCISCHINI, Andresa S. N.. **Proposta de modelo de análise de balanço social por meio de indicadores de performance baseados no Balanced Scorecard**. In: Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social. (Org.). Responsabilidade Social das Empresas: O Papel das Universidades. 4 ed. São Paulo: Editora Peirópolis, 2005, v. 4, p. 345-378.
- GOMES, Ricardo C.; LIDDLE, Joyce. **The balanced scorecard as a performance management tool for third sector organizations: the case of the Arthur Bernardes Foundation, Brazil**. BAR, Braz. Adm. Rev., Curitiba, v. 6, n. 4, dez. 2009.
- 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.

LEFF, Enrique. **Saber ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder**. 4 ed. Petrópolis: Vozes, 2005.

MÉSZÁROS, István. **A educação para além do capital**. 2 ed. São Paulo: Boitempo, 2008.

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.

SAVIANI, Demerval. **Pedagogia histórico-crítica: primeiras aproximações**. 10 ed. Campinas: Autores Associados, 2008.

SAVIANI, Demerval. **Trabalho e educação: fundamentos ontológicos e históricos**. Revista Brasileira de Educação. v. 12, n. 34, jan./abr. 2007. pp. 152-180.

SILVA, Christian S. **Inovação e sustentabilidade**. Curitiba: Aymara, 2012.

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.

TORRES, Leandro V. **O Sistema de Cadastro e Prestação de Contas (SICAP) como instrumento de accountability em fundações: um estudo com fundações privadas da comarca de Ribeirão Preto**. São Paulo: USP, 2007.