

UMA PROPOSTA DE BALANCED SCORECARD PARA ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

RESUMO

A gestão de Organizações do Terceiro Setor, é um tema que tem interessado a muitos pesquisadores no Brasil, principalmente por ser o reflexo de profundas mudanças de ordem social, política e ambiental, que têm ocorrido no país nos últimos anos.

Este artigo, caracteriza o Terceiro Setor e as organizações que dele fazem parte, discorre sobre a organização de tais entidades, notadamente sobre a importância da definição de modelos de gestão a elas aplicáveis. Finalmente, propõe a utilização do *Balanced Scorecard* (BSC), como ferramenta na gestão das Organizações do Terceiro Setor.

1. INTRODUÇÃO

Na última década, o Brasil tem sofrido grandes mudanças nos campos econômico, político e social. Dentre essas mudanças, destaca-se a cada vez maior conscientização da sociedade civil, atuando em questões referentes a cidadania, educação, segurança e meio ambiente.

O Terceiro Setor já é responsável pela geração de uma grande quantidade de empregos no país, além de movimentar de grandes volumes de recursos, cujas fontes não são permanentes.

Ainda que muitos daqueles que atuam nas organizações do terceiro setor, o façam de forma voluntária, é cada vez maior a demanda por uma gestão profissionalizada e eficaz dos recursos, que muitas vezes, se considerarmos as entidades individualmente, são escassos.

Assim, é que este artigo propõe a utilização do *Balanced Scorecard* na gestão de entidades que formam o Terceiro Setor.

3. POR QUE TERCEIRO SETOR ?

Para entender-se o que significa este setor, é preciso discorrer sobre os conceitos e características dos demais setores.

Considera-se aqui, que o Primeiro Setor é formado pelas entidades do poder público, seja no âmbito municipal, estadual ou federal, isto é, o conjunto das entidades que formam o Estado. O Segundo Setor, é aquele formado pelas empresas com fins lucrativos, que têm no lucro sua meta principal.

No Brasil, ao se falar de organizações sem fins lucrativos, é comum se pensar, num primeiro momento, tratar-se apenas de organizações religiosas, de caráter filantrópico, que fazem “caridade” aos mais necessitados materialmente.

Durante muitos anos, o setor sem fins lucrativos caracterizou-se pela atuação das entidades acima mencionadas. Mais recentemente, com as transformações sofridas pela sociedade brasileira, maior tem sido a participação da população na promoção da cidadania e na busca da satisfação de suas necessidades por serviços públicos nas áreas da saúde, segurança, educação, entre outras, que antes só eram prestados pelo Estado.

Segundo Fernandes *apud* Ioschpeⁱ o Terceiro Setor caracteriza-se pelo seguinte:

“...é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil.”

Observa-se nesta definição, que este é um setor de dimensões cada vez maiores, e apesar de suas características filantrópica e voluntária, tem tido uma atuação cada vez mais profissionalizada.

Há estimativas, de que o terceiro setor formal no Brasil, é constituído por aproximadamente 220.000 organizações, como ilustrado na figura 2 da página 3.

Outro aspecto importante, é que mais de 2% da população economicamente ativa possui vínculo empregatício com as entidades do terceiro setor, o que corresponde a mais de um milhão de pessoas, além disso, o setor é responsável por grande parte dos empregos gerados em vários países do mundo, conforme demonstrado na figura 1, a seguir:

Figura 1: Emprego no Terceiro Setor em Relação ao emprego total, por País, em 1995ⁱⁱ

PAÍS	%
Países Baixos	12,4
Irlanda	11,5
Bélgica	10,5
Israel	9,2
Estados Unidos	7,8
Austrália	7,2
Reino Unido	6,2
Média de 22 Países	4,9
França	4,9
Alemanha	4,5
Espanha	4,5
Áustria	4,5
Japão	3,5
Argentina	3,2
Finlândia	3,0
República Checa	2,8
Perú	2,4
Brasil	2,2
Colômbia	2,0
Hungria	1,3
Eslováquia	0,9
México	0,4
Romênia	0,3

Com a diminuição do tamanho do Estado e o desenvolvimento tecnológico, muitas pessoas perderam seus postos de trabalho e o Terceiro Setor já absorveu grande parte dessa mão-de-obra, formada por muitos indivíduos altamente qualificados.

Outro fator, que contribui para a cada vez maior profissionalização das organizações sem fins lucrativos, é que os recursos utilizados em suas atividades são escassos e nem sempre constantes.

Figura 2: Número de Organizações Privadas Sem Fins Lucrativos, por Categoria Legal e Propósitoⁱⁱⁱ

<i>Categoria Legal e Propósito</i>	<i>Número</i>	<i>% total de organizações</i>	<i>% de org. não-religiosas</i>
Fundação	11.076	5,0%	5,8%
Beneficente, religiosa, bem-estar	5.492	2,5%	2,9%
Cultura, ciência, educação	3.964	1,8%	2,1%
Outros	1.620	0,7%	0,9%
Organizações Religiosas	29.743	13,4%	
Associações	169.260	77,1%	89,0%
Benéficas, religiosas, bem-estar	49.671	22,6%	26,1%
Cultura, ciência, educação	31.377	14,3%	16,5%
Esporte, recreação	43.684	19,9%	23,0%
Empregadores	2.536	1,2%	1,3%
Empregados	4.040	1,8%	2,1%
Autônomos, profissionais liberais	2.664	1,2%	1,4%
Outros	35.288	16,1%	18,6%
Sindicatos	7.874	3,6%	4,1%
Empregadores: setor primário	1.701	0,8%	0,9%
Empregadores: setor secundário	671	0,3%	0,4%
Empregadores: setor terciário	475	0,2%	0,2%
Empregados: setor primário	2.864	1,3%	1,5%
Empregados: setor secundário	732	0,3%	0,4%
Empregados: setor terciário	611	0,3%	0,3%
Autônomos, profissionais liberais	820	0,4%	0,4%
Federações	1.451	0,7%	0,8%
Religiosas	127	0,1%	0,1%
Cultura, ciência, educação	151	0,1%	0,1%
Esporte	545	0,2%	0,3%
Empregadores	142	0,1%	0,1%
Empregados	197	0,1%	0,1%
Autônomos, profissionais liberais	74	0,0%	0,0%
Outros	215	0,1%	0,1%
Confederações	425	0,2%	0,2%
Religiosas	79	0,0%	0,0%
Esportes	53	0,0%	0,0%
Empregadores	15	0,0%	0,0%
Empregados	39	0,0%	0,0%
Autônomos, profissionais liberais	8	0,0%	0,0%
Outros	231	0,1%	0,1%
Total	219.559	100,0%	100,0%
Total sem organizações Religiosas	190.086		

Ainda, que os recursos movimentados pelas entidades que formam o terceiro setor no Brasil, sejam muitas vezes escassos, se tais entidades forem consideradas individualmente, os valores são significativos, tanto aqui no país, como no exterior.

Conforme o professor Lester Salomon *apud* Barbosa^{iv}:

“...o Terceiro Setor gera recursos na ordem de US\$ 660 bilhões por ano, movimentando só nos Estados Unidos US\$ 320 bilhões, o que corresponde a 6,3% do PIB americano, e é responsável, também, segundo o professor, por 13% dos empregos criados na última década na França, Alemanha e Estados Unidos.”

Ainda segundo Barbosa^v:

“No Brasil o chamado Terceiro Setor movimenta uma quantia ainda pouco expressiva, de cerca de US\$ 400 milhões/ano, mostrando, contudo, um crescimento de investimentos muito acelerado.”

As entidades sem fins lucrativos, objeto deste artigo, demandam uma gestão cada vez mais profissionalizada e dotada de instrumentos que permitam o alcance da missão para a qual são constituídas.

4. A ORGANIZAÇÃO DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

É aparente, a demanda que as organizações sem fins lucrativos têm, por uma gestão que atue, estabelecendo objetivos claros e alocando os recursos necessários para atingir as finalidades determinadas.

A gestão deve ser constantemente avaliada, para se verificar a adequada utilização dos recursos aplicados no alcance da missão da organização.

Para tanto, apresenta-se na figura 3 a seguir, hipóteses que devemos ter em mente, quando da avaliação do desempenho de entidades do terceiro setor, através da utilização das medidas de *eficiência e eficácia*, conforme Tenório^{vi}:

Desempenho	Avaliação
Eficaz e eficiente	Os objetivos propostos foram atingidos com a menor utilização dos recursos disponíveis
Eficaz, mas ineficiente	Os objetivos foram alcançados, mas com maior consumo de recursos do que o previsto
Efficiente, mas ineficaz	Os recursos foram utilizados conforme o estabelecido, porém os objetivos previstos não foram alcançados
Ineficaz e ineficiente	Os objetivos não foram alcançados e o consumo de recursos ultrapassou o previsto

É preciso considerar o fato, de que os graus de eficácia e eficiência, variam de entidade para entidade, de acordo com o contexto no qual está inserida naquele momento.

4.1 A Utilização do Planejamento Estratégico

As entidades não lucrativas, que formam o terceiro setor, estão sujeitas às mesmas adversidades a que sujeitam-se as organizações que pertencem ao poder público e à iniciativa privada, portanto, precisam utilizar ferramentas que as protejam dos danos causados pelos momentos adversos.

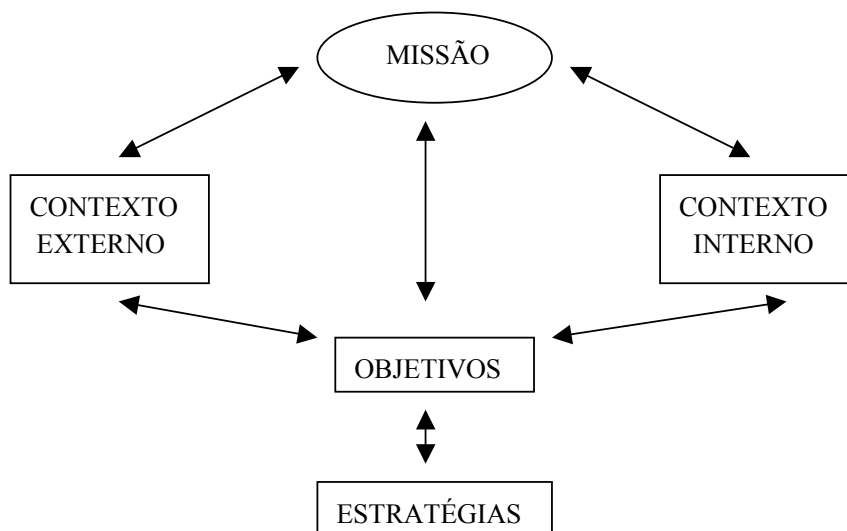
Para Tenório^{vii} planejamento estratégico significa:

“...o planejamento voltado para a visão ampla, global e de longo alcance da organização, baseada na análise do contexto. Sua finalidade é buscar alternativas de ação, sendo normalmente realizado quando da criação da organização ou em momentos de crise. Em termos ideais, no entanto, deveria ser realizado de tempos em tempos, de modo a prevenir crises e a discutir novas perspectivas para a organização.”

Nesse ambiente, é fundamental a participação de todos os que estão envolvidos no processo de gestão.

Como aqui considerado, ainda segundo Tenório^{viii} o planejamento estratégico é composto das seguintes fases: definição da missão, análise do contexto externo, análise do contexto interno, definição dos objetivos, definição de estratégias e redação ou elaboração do plano.

Para melhor ilustrar, apresenta-se graficamente na figura 4 a seguir, as etapas que formam o planejamento estratégico:



Ao utilizar o planejamento estratégico, a gestão da entidade atua no sentido de alcançar a missão à qual se destina.

5. O BALANCED SCORECARD PARA UM MODELO DE GESTÃO DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Como o lucro é o grande indicador de desempenho de uma entidade com fins lucrativos e a noção de lucro está muito disseminada no meio empresarial, torna-se difícil definir um parâmetro de avaliação para organizações que não visam lucro.

Todavia, Drucker em sua feliz indagação e simultânea resposta: “Qual é o lucro quando não existe “lucro”?”, disse que: “os lucros” são os resultados esperados ou melhor desejados pelos executivos dessas organizações.

Ora, “resultados desejados” implica em previamente definir os “desejos”. Essa definição deve estar contida, de uma forma geral na missão ou macro-missão da entidade. Consequentemente, os diversos setores da ONG também precisam definir suas próprias missões ou mini-missões.

O conceito de missão necessita ser reformulado ao longo do tempo. Um museu poderia definir sua missão como um guardião da cultura ou então como uma instituição educacional, dependendo dessa visão seus resultados desejados terão conotações completamente diferentes. Consequentemente, as mensurações desses resultados desejados, também deverão acompanhar o propósito definido, visto que a primeira visão é de uma entidade custodiante de obras de arte, enquanto que como instituição cultural sua atuação em relação ao público externo é bem mais envolvente e participativa.

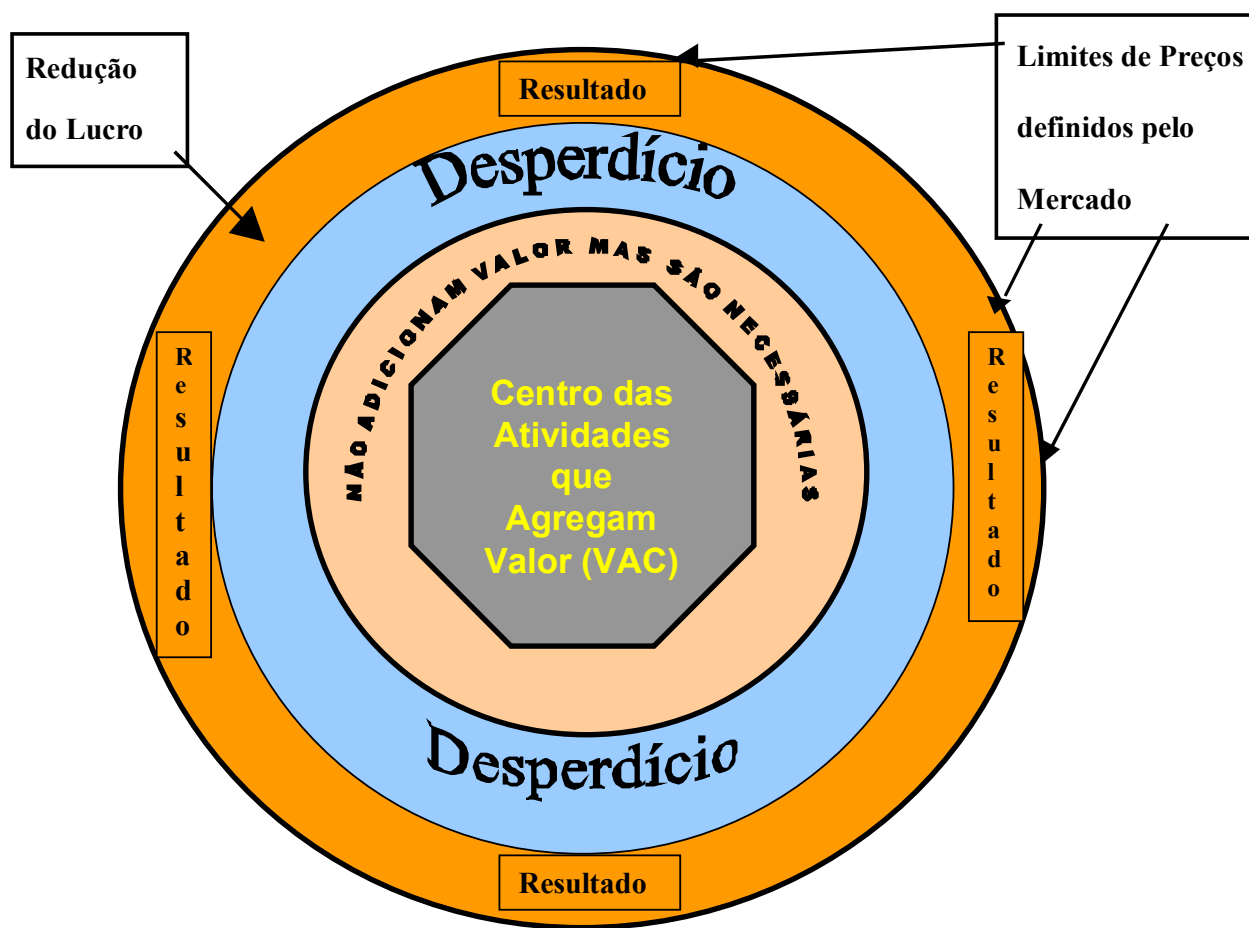
O acompanhamento dos diversos propósitos dessas entidades dependerá dos modelos de gestão e decisão desenhados. Os índices financeiros tradicionais reportando Liquidez e Endividamento poderiam ser aplicados nas ONGs. Porém, considerações profundas a respeito dos indicadores de Atividades precisariam ser frutos de reflexões anteriores, visto que tais entidades podem apresentar indicadores quantitativos e, principalmente indicadores qualitativos.

A Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, torna periodicamente públicos seus indicadores quantitativos, como: Quantidade de Alunos, detalhando em Graduação, Pós-Graduação; Docentes, por sexo, regime de trabalho e departamentos; Funcionários, por sexo e escolaridade; Formandos até a data; Defesas de dissertações e teses; Estágios nacionais e internacionais; Biblioteca, acervo, base de dados, usuários, consultas, empréstimos e comutações; Unidade de Processamento de Dados, pontos de rede, usuários de Internet e equipamentos; Relação candidato/vaga nos vestibulares. Essas informações são separadas pelos campus de São Paulo e Ribeirão Preto.

Através desses indicadores avalia-se em termos quantitativos o cumprimento da missão da Faculdade. Drucker, indaga novamente: Como poder-se-ia medir o desempenho de uma igreja? Seria a frequência? Seria, também o impacto na comunidade? Ou, os autores, também indagam: Haveriam outras “famílias” de indicadores?

Os índices e indicadores precisam concentrar-se nos resultados, pois desempenho significa concentrar os recursos disponíveis onde estão os resultados, pois, só, desempenhos realizados é que transformam os resultados desejados em cumprimento da missão.

Administração do Custo de Capacidade



ÍNDICES FINANCEIROS

Os índices financeiros de uma ONG devem ser extraídos dos demonstrativos gerenciais que evidenciem as diferentes atividades. No caso, nos resultados dessas atividades. Para tanto, torna-se necessário separar as atividades nos demonstrativos contábeis gerenciais, evidenciando o lucro das atividades produtivas e os recursos captados, “fabricados” pelas atividades produtivas e transferidos para as atividades beneméritas.

A soma dessas modalidades de recursos, acrescida dos resultados das aplicações financeiras constituirão a massa de recursos a serem utilizados pelas atividades beneméritas principais bem como pelas atividades de apoio tradicionais.

MODELO SUGERIDO DE DEMONSTRAÇÃO GERENCIAL DE RESULTADOS

Receitas com Doações Recebidas

Resultado Líquido com Venda de Produtos

Aluguéis Recebidos
 Receitas com Aplicações Financeiras
 Outras Receitas
 TOTAL DE RECEITAS (A)
 Custo dos Serviços Prestados
 Despesas de Apoio (Administrativas)
 TOTAL DE DESPESAS (B)

RESULTADO (SUPERÁVIT / DÉFICIT)

INDICADORES QUANTITATIVOS

Os indicadores quantitativos dizem respeito à “produção” de bens a serem comercializados para a geração de recursos complementares, bem como à “produção” de procedimentos visando o atingimento dos objetivos beneméritos.

INDICADORES QUALITATIVOS

As ONGs ao definirem os indicadores qualitativos devem levar em consideração as missões macros e minis previamente consensadas por sua administração (curadores, superintendentes e gerentes).

Quais seriam os indicadores relevantes para uma entidade beneficente que mantém atividades produtivas de apoio à atividade principal? A venda dos produtos deve gerar um lucro que será revertido tanto para a expansão dessa atividade, quanto para complementar os recursos a serem aplicados nas atividades beneficentes.

Dentro deste contexto haveria necessidade de avaliar-se duas atividades: a “produtiva e distribuidora” de produtos e a beneficente. Quanto mais efetivo for o desempenho (lucro) da atividade de apoio, teoricamente mais possibilidades de estender-se os benefícios potenciais a serem gerados pelas atividades beneméritas.

Um Balance Scorecard (BSC) de indicadores qualitativos para uma entidade beneficente deve cobrir, ao menos, os aspectos de: Atendimento, Lead time do Processo, Satisfação do Beneficiário, Qualidade, Inovações, Responsabilidade Social e Endomarketing.

Atendimento diz respeito a avaliação da efetividade das atividades relacionadas à recepção e encaminhamento dos usuários ou beneficiários dos serviços oferecidos pela ONG. Esse atendimento pode ser pessoal ou remoto através de telefone, fax, correio ou email.

Lead time do processo, refere-se à medição do tempo entre a entrada e a saída ou liberação do beneficiário. Dependendo dos procedimentos requeridos esse prazo pode ser maior ou menor. Outra, evidenciação seria através do sucesso ou não do processo. Um curso de pós-graduação é avaliado pelo número de dissertações e teses defendidas em relação à entrada de novos alunos e em relação ao tempo de permanência desses alunos na instituição. Evidentemente, outra avaliação qualitativa seria em relação às dissertações e teses que tornaram-se “produtos”. Quantas estão sendo citadas pela comunidade acadêmica? Quantas foram transformadas em artigos ou livros?

Satisfação do Beneficiário e Qualidade, periodicamente ou permanentemente a ONG deve proceder a pesquisa de opinião a respeito dos serviços prestados aos usuários. Através do resultado da análise da pesquisa, ações corretivas ou recompensatórias devem ser acionadas. O questionário da pesquisa captará respostas qualitativas, do tipo: () concordo plenamente; ()

concordo; () não concordo e () discordo completamente. Para as respostas negativas, o questionário deveria prever possíveis sugestões ou indicação direta do setor ou pessoa prestadora dos serviços avaliados.

Inovações, a evolução tecnológica e administrativa é uma verdade que afeta todos os indivíduos de uma forma direta ou indireta. A ONG como qualquer entidade está exposta às inovações tecnológicas atuais. O BSC reportará a adesão às novas tecnologias, bem como ressaltará os benefícios oriundos de sua adoção. Esses benefícios podem estar relacionados à segurança, caso a ONG adotar, por exemplo, um circuito interno de televisão, informatizar o acesso do público às suas dependências, adotar meios gráficos mais modernos para imprimir o periódico, que normalmente divulga suas atividades beneméritas para o público em geral ou adquirir uma máquina com controle numérico a fim de racionalizar a fabricação dos produtos de sua “atividade meio”.

Responsabilidade Social, à semelhança da General Electric que nos anos cinquenta definiu a Responsabilidade Social como uma de suas áreas de resultados chaves de avaliação, a ONG, com muito mais propriedade deve avaliar e estar atenta ao acompanhamento de sua responsabilidade social em relação à comunidade como um todo: Doadores, Fornecedores, Clientes, Beneficiários, Vizinhos, Governo e “Concorrentes”.

Endomarketing, por último mas não menos importante, a ONG deve preservar e incentivar o moral de seu corpo de voluntários e de funcionários regulares. Para tanto, poderia utilizar o chamado “endomarketing” para avaliar o estado de espírito de satisfação de seus colaboradores em geral. Programas de integração entre benfeitores, curadores, diretoria, voluntários e funcionários devem ser implantados e acompanhados por uma efetiva avaliação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O acompanhamento, visando melhorias, é a chave para o sucesso de qualquer sistema ou serviço implantado em uma entidade. É neste ponto, que a Controladoria de uma ONG, cumpre efetivamente sua finalidade de prestação de contas que é a pedra fundamental do princípio da “accountability”. O BSC monitorado por uma Controladoria consciente de sua responsabilidade na prestação de contas de uma ONG, conferirá a necessária credibilidade para a continuidade da prestação de serviços proporcionada à sociedade e principalmente, “financiada” por esta mesma sociedade.

BIBLIOGRAFIA

BARBOSA, Jaercio Alex Silva. A NECESSIDADE DE SE ADMINISTRAR AS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR. *Controversa*, São Paulo: ano 5, p. 13-17, 1999.

BARBOSA, Jaercio Alex Silva. *Op. cit.*, nota 4.

DRUCKER, Peter F., ADMINISTRAÇÃO DE ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS: princípios e práticas, 4ª Edição, São Paulo, Pioneira, 1997.

FALCONER, Andres Pablo. **A PROMESSA DO TERCEIRO SETOR**. Dissertação de Mestrado, FEA/USP. São Paulo, 1999.

FALCONER, Andres Pablo. *Op. cit.*, nota 2.

IOSCHPE, Evelyn et. al. **3º SETOR: DESENVOLVIMENTO SOCIAL SUSTENTADO**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

KAPLAN, Robert S., **NORTON**, David P, **A ESTRATÉGIA EM AÇÃO: Balanced Scorecard**, Rio de Janeiro, Campus, 1997.

NAKAGAWA, Masayuki, **INTRODUÇÃO À CONTROLADORIA**, São Paulo, Editora Atlas.

ROBLES JUNIOR, Antonio, **CUSTOS DA QUALIDADE: Uma Estratégia para a Competição Global**, São Paulo, Editora Atlas, 1994.

STATEMENT ON MANAGEMENT ACCOUNTING OF IMA (Institute of Management Accountants), **PRACTICES AND TECHNIQUES: MEASURING THE COST OF CAPACITY**, SMA no. 4Y, March 31, 1996.

TENÓRIO, Fernando G. org. **GESTÃO DE ONGS: PRINCIPAIS FUNÇÕES GERENCIAIS**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1999.

TENÓRIO, Fernando G. org. *Op. cit.*, nota 6.

TENÓRIO, Fernando G. org. *Op. cit.*, nota 6.

ⁱ **IOSCHPE**, Evelyn et. al. **3º Setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

ⁱⁱ **FALCONER**, Andres Pablo. **A Promessa do Terceiro Setor**. Dissertação de Mestrado. FEA/USP. São Paulo, 1999.

ⁱⁱⁱ **FALCONER**, Andres Pablo. *Op. cit.*, nota 2.

^{iv} **BARBOSA**, Jaercio Alex Silva. **A necessidade de se administrar as organizações do terceiro setor**. *Controversa*, São Paulo: ano 5, p. 13-17, 1999.

^v **BARBOSA**, Jaercio Alex Silva. *Op. cit.*, nota 4.

^{vi} **TENÓRIO**, Fernando G. org. **Gestão de Ongs: principais funções gerenciais**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1999.

^{vii} **TENÓRIO**, Fernando G. org. *Op. cit.*, nota 6.

^{viii} **TENÓRIO**, Fernando G. org. *Op. cit.*, nota 6.