

Como accountability pode contribuir com a legitimidade em organizações sem fins lucrativos?

How can accountability contribute to legitimacy on non-profit organizations?

RESUMO

Maytê Pietrobelli de Souza
mayte@alunos.utfpr.edu.br
Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Ponta Grossa, Paraná, Brasil

Louisi Francis Moura
louisifrancis@utfpr.edu.br
Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Ponta Grossa, Paraná, Brasil

A presente pesquisa teve como principal objetivo analisar como a *accountability* de organizações sem fins lucrativos para seus *stakeholders* pode contribuir para a legitimidade. As estruturas dessas organizações majoritariamente se baseiam em auxílios financeiros oriundos de *stakeholders*, benefícios governamentais, doações e outras contribuições similares. Devido a sua natureza, o conceito de avaliação da legitimidade dentro dessas organizações se torna bastante subjetivo, uma vez que métodos e processos de análises de desempenho devem ser comumente moldados de acordo com as atividades e propósitos de cada instituição, visando um planejamento de médio e longo prazo a fim de gerar legitimidade. O trabalho engloba uma revisão sistemática de literatura a fim de caracterizar as diferentes estruturas de organizações sem fins lucrativos, para então relacioná-las frente as suas peculiaridades e similaridades associadas ao tema. As análises demonstram que, embora o conceito de legitimidade de uma organização social esteja intimamente relacionado com sua prestação de contas e desempenho, e que sua *accountability* atue como ferramenta de fomento para a construção de confiança e valor agregado, fatores multidimensionais, estrutura de múltiplos *stakeholders* e foco em benefícios não monetários dificultam consideravelmente a avaliação do desempenho dessas organizações.

PALAVRAS-CHAVE: Legitimidade. Prestação de contas. Accountability. Stakeholders. Organizações sem fins lucrativos.

Recebido: 19 ago. 2020.

Aprovado: 01 out. 2020.

Direito autoral: Este trabalho está licenciado sob os termos da Licença Creative Commons-Atribuição 4.0 Internacional.



ABSTRACT

The purpose of the research was to analyze how can non-profit organizations accountability to their stakeholders contribute to their legitimacy. The structures of these organizations are based on financial aid from stakeholders, governmental benefits, donations, and similar contributions. Due to their nature, the concept of legitimacy evaluation inside these organizations becomes subjective, once processes of management should be often shaped according to the activities and purposes of each institution. The paper includes a systematic review of literature to characterize different structures of non-profit organizations. The analyzes show that despite the legitimacy concept of a non-profit organization are closely related to their accountability, multidimensional factors, multi stakeholders structure and focus on non-monetary benefits, hinder considerably its performance measurement.

KEYWORDS: Legitimacy. Accountability. Stakeholders. Non-profit organizations.



INTRODUÇÃO

Organizações sem fins lucrativos estão vinculadas a várias demandas sociais e estão presentes em diversas áreas de atuação. Conforme descrito por Moura *et al.*, (2019), a definição de organizações sem fins lucrativos pode envolver organizações sociais, não governamentais, de caridade, igrejas, associações e, ainda, pela sua natureza social, entidades de administração pública (SINUANY-STERN; SHERMAN, 2014) e empresas sociais (CESTARI *et al.*, 2018; MOURA, 2018). Algumas instituições, embora mantenham seu funcionamento baseado na obtenção de lucro para realizar o desenvolvimento de suas atividades, direcionam seu foco principal no impacto social que geram em uma comunidade, como é o caso de algumas cooperativas (tais quais agropecuárias e de crédito), universidades e hospitais. Nesse sentido, o estudo tendo como objeto exploratório uma organização sem fins lucrativos pode ser bastante amplo e, por isso, o escopo definido na presente pesquisa limitou-se em cooperativas, empresas sociais e similares, isto é, entidades relacionadas com administração pública não foram incluídas.

Por sua natureza social, muitas dessas organizações dependem de auxílio financeiro provenientes de subsídios governamentais, agências de fomento, financiamentos, doadores, entre outras fontes (MOURA *et al.*, 2020). Em alguns casos, estas organizações atuam em projetos e demandas que a administração pública não dá conta por razões variadas (MEHROTRA; VERMA, 2015). Nesse contexto, essas organizações sofrem pressões para realizar sua *accountability*, ou seja, sua prestação de contas, em virtude dos recursos humanos, financeiros e físicos utilizados, já que as fontes são variadas e podem exigir através de contratos, legislação específica ou por pressões da comunidade (MOXHAM, 2009; TREINTA *et al.*, 2020). Um meio de realizar a *accountability* é o uso de indicadores e relatórios de desempenho (MICHELI; KENNERLEY, 2005). Modelos de medição e gestão de desempenho, em geral, são desenvolvidos para empresas com fins lucrativos, ou seja, empresas tradicionais. E, nesse caso, pesquisas apontam que o uso de sistemas tradicionais, como *Balanced Scorecard* e *Performance Prism*, por exemplo, não são bem aceitos pelos gestores das organizações sem fins lucrativos (HOQUE, 2014; STRAUB; KOOPMAN; MOSSEL, 2010).

Accountability, tanto aquela realizada obrigatoriamente como aquela realizada voluntariamente, pode ser uma oportunidade para que as organizações gerem legitimidade por suas ações. Uma das grandes dificuldades dessas organizações é o planejamento de médio e longo prazo, por exemplo, já que sua fonte de recursos pode variar, pois as demandas são variáveis assim como questões externas – legislação, questões políticas, governamentais, econômicas – e, nesse sentido, impulsionar a legitimidade pode favorecer doações, subsídios, acesso a financiamentos ou empréstimos, além de melhorar a imagem da organização para esses *stakeholders* (partes interessadas) e a comunidade em geral (CONNOLLY; KELLY, 2011). Pode-se perceber ainda uma carência no número de estudos nessa área a despeito da importância que os mesmos desempenham para o crescimento dessas organizações, uma vez que o conteúdo do material e das análises geradas a partir deles auxiliariam diretamente tais entidades a facilitar e promover sua *accountability* para a sociedade, para seus stakeholders, governos e legislações vigentes envolvidas, fatores estes que estão cada vez mais presentes no cotidiano dessas organizações.

Nesse contexto, esse artigo tem como objetivo apresentar um estudo de como a *accountability* em organizações sem fins lucrativos pode contribuir para a legitimidade em organizações sem fins lucrativos.

REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme a revisão sistemática de literatura desenvolvida por Treinta et al., (2020), a *accountability* é uma preocupação recorrente em organizações sem fins lucrativos devido às suas demandas legais e obrigatórias para os relatórios financeiros e/ou de gestão. Moura et al., (2019), realizaram um exaustivo estudo para entender os fatores que influenciam o desenvolvimento de sistemas de medição de desempenho em organizações sem fins lucrativos e administração pública e descreve a *accountability* como um aspecto gerencial crítico, pois envolve informações de um prazo curto sendo que os resultados e impactos sociais podem ser percebidos, muitas vezes, a médio e longo prazo. Além disso, os autores indicam que, em algumas situações, o lucro financeiro pode não acontecer, mas o impacto social pode ser sim significativo, ou seja, é uma questão subjetiva. De qualquer forma, a *accountability* pode ser um meio eficiente para atrair novos doadores e financiadores para ações de curto, médio e longo prazo.

Em um estudo sobre a relação entre os fatores que influenciam o design de sistemas de medição de desempenho, Moura et al., (2020) desenvolveu uma análise a partir de uma rede de relacionamento pela perspectiva do grau de centralidade e identificou que a *accountability* é o fator com maior grau de centralidade. De fato, pressão, envolvimento e influência dos *stakeholders* pode ser um aspecto gerencial relevante e, conforme descrito por Conaty, (2012), esse contexto pode ser uma influência complexa na gerência dessas organizações.

No entanto, embora procedimentos para medição de desempenho focados em *accountability* das organizações sejam primordiais para promover sua legitimidade, o conjunto de objetivos multidimensionais, estrutura de múltiplos *stakeholders* e foco em benefícios não monetários gerados para o meio ambiente e sociedade dificultam a identificação de indicadores adequados para avaliar seu desempenho e valor gerado (MEYER et al., 2019).

Por isso, a legitimidade pode ser uma aliada nas organizações sem fins lucrativos. O conceito de legitimidade pode ser visto como a percepção de *stakeholders* do que uma organização apresenta (SHUMAN, 1995), podendo influenciar em decisões organizacionais e gerenciais, incluindo a definição de medidas de desempenho (MOURA et al., 2019). Por isso, conforme indicado por Amado e Santos (2009), a legitimidade deve ser melhor explorada e estudada, ainda mais considerando o contexto que as organizações sem fins lucrativos estão atuando já que envolve objetivos, demanda e impacto social, aspectos organizacionais que se diferem às empresas tradicionais, como aqueles relacionados a recursos humanos (como funcionários versus voluntários) e financeiros, e equidade.

METODOLOGIA

Com o intuito de obter uma compilação de dados em que fosse possível comparar as diferentes formas de organização em entidades sem fins lucrativos relacionadas às suas prestações de contas para seus *stakeholders*, realizou-se uma pesquisa baseada no método de revisão sistemática de literatura, o qual oferece uma avaliação estrutural e transparente dos artigos selecionados através de buscas em diferentes bases de dados. A seleção de diversos trabalhos por meio de critérios pré-estabelecidos foi explorada visando proporcionar um melhor entendimento das instituições citadas nas suas diferentes formas de organização.

A delimitação dos trabalhos selecionados foi realizada através da pesquisa de palavras-chave inseridas nas plataformas *Emerald* e *Science Direct*, ambas utilizadas tendo em vista sua facilidade de acesso e vasta disponibilidade de materiais relacionados ao tema. Os trabalhos foram selecionados sem restrição quanto ao período de publicação, considerando o primeiro bimestre do ano de 2020 como referencial temporal máximo.

Relacionados ao tema, inicialmente foram registrados 284 artigos associados às palavras-chave empregadas no momento de busca e excluídos aqueles caracterizados como inadequados para estudo. Ao final dessa etapa, 280 artigos foram submetidos a outras três etapas de análise subsequentes.

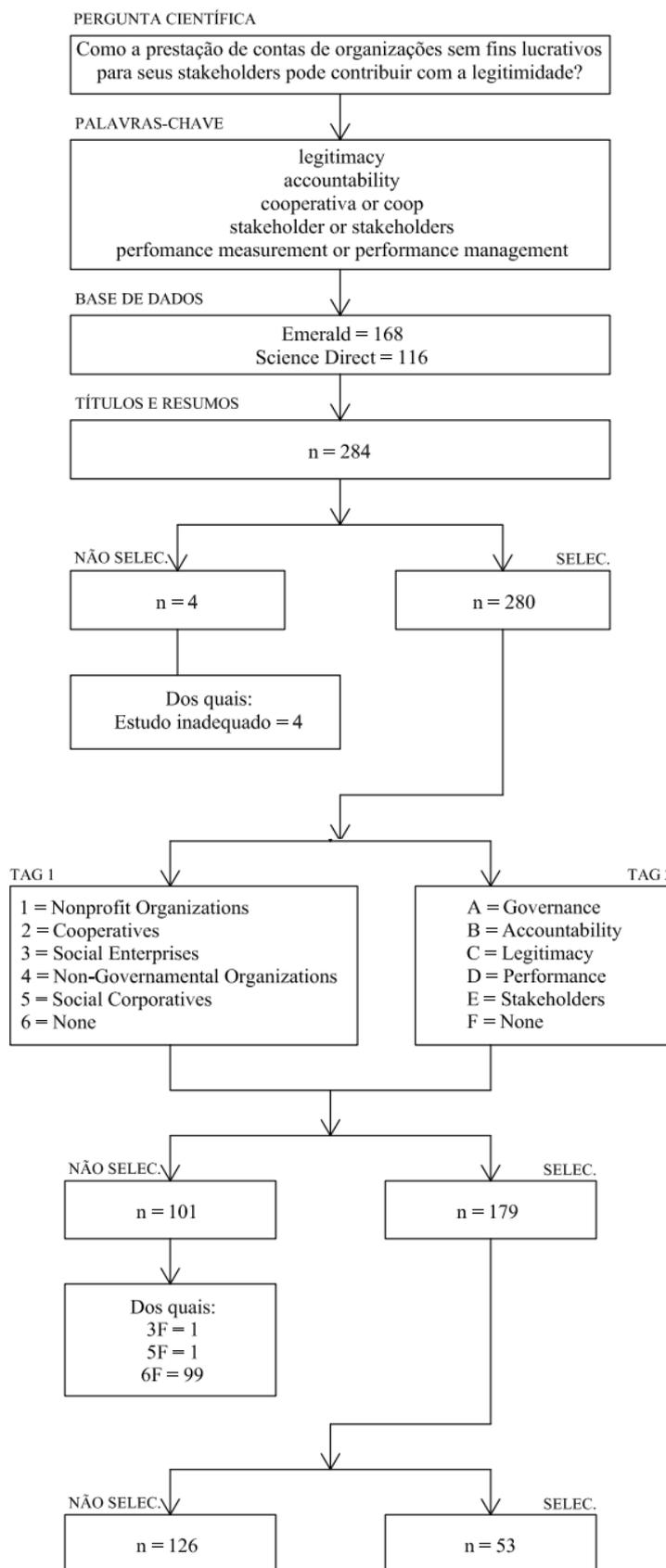
A segunda etapa de análise consistiu no emprego de marcadores (TAG's) para que uma primeira categorização dos artigos em função do seu tema fosse realizada. Estipularam-se 6 marcadores para os possíveis modelos de objetos de estudo, discriminando a natureza das entidades públicas/sociais/sem fins lucrativos presentes nos artigos, e 6 marcadores para a principal linha de pesquisa abordada que fosse englobada pelo artigo, referente ao interesse da presente pesquisa. O resultado dessa análise demonstrou que 179 artigos se encaixaram em combinações positivas entre as TAG's estipuladas e 101 artigos apresentaram pelo menos uma TAG alheia às demais, resultado de combinações negativas oriundas das TAG1-F, TAG2-F e TAG6-F.

A terceira etapa de análise considerou a amostragem dos 179 artigos selecionados anteriormente. Nessa etapa avaliou-se a relevância do tema de cada artigo em prol do objetivo principal do presente trabalho, ponderando a similaridade dos objetos de estudo e possíveis contribuições futuras para o desenvolvimento da pesquisa. Ao final dessa fase, 53 artigos destacaram-se frente aos 284 artigos iniciais coletados anteriormente nas bases de dados.

A quarta e última análise consistiu em extrair o tema principal de cada um dos 53 artigos, expressões variáveis descritas pelos autores diretamente relacionadas entre si ou com termos relevantes à presente pesquisa, descrição *ipsis litteris* dessas mesmas expressões utilizadas pelos diferentes autores e escolhas de "fatores" (termos) adequados para cada uma dessas expressões, visando conceituá-las em motivações e/ou fundamentos adequados à presente pesquisa.

A Figura 1 demonstra um fluxograma de trabalho relacionado às etapas iniciais realizadas para seleção dos principais artigos de estudo.

Figura 1 – Fluxograma das etapas de análise de conteúdo



Fonte: Autoria própria (2020)

RESULTADOS E DISCUSSÕES

Os resultados obtidos demonstram que, apesar de conceitos como legitimidade e *accountability* dentro de uma entidade geralmente serem diretamente proporcionais, quando dirigido o foco para o terceiro setor, ambos não necessariamente se apresentam desta forma, isto é, por exemplo, o valor social inerente em organizações sociais, não governamentais, de caridade, igrejas, associações e similares, muitas vezes podem fomentar uma parcela de sua legitimidade por si só. No entanto, a promoção e realização da *accountability* de tais instituições não apenas fomenta como também corrobora o advento de legitimidade. Todavia, o processo de *accountability* dessas organizações ainda está inserido como um desafio nas pesquisas sobre o tema, tendo em vista principalmente seu foco em benefícios sociais não monetários, os quais podem ser vistos como objetos subjetivos para sistemas de medição de desempenho.

No que se refere ao processo de *accountability* como fomento para aumentar a legitimidade nas organizações, sugere-se estabelecer um novo regulador – atividade, procedimento, profissional ou similar, para desenvolver processos que permitam operar de maneira eficiente e profissional para atender as necessidades de seus constituintes e da organização. No entanto, a síntese da teoria da legitimidade e uma abordagem do espaço regulatório dentro de uma organização sem fins lucrativos tem o potencial de despertar insights sobre a complexidade e a natureza contextual dos arranjos regulatórios em outros contextos (ARTIACH *et al.*, 2016).

Costa e Pesci, (2016) citam diferentes níveis de *accountability*, no qual o primeiro envolve a responsabilidade formal de *stakeholders* e doadores em geral, para avaliar, por exemplo, se os objetivos declarados em um projeto foram alcançados. O segundo nível de *accountability* envolve a responsabilidade que depende dos beneficiários, funcionários e apoiadores, empregando predominantemente métodos informais, como discussões contínuas entre parceiros. Quando a *accountability* é realizada com diferentes níveis de formalidade e vários destinatários e partes interessadas é difícil manter todas as partes igualmente responsáveis em todos os momentos. Considerando, portanto, todos esses nuances frente ao desafio da *accountability* de uma organização sem fins lucrativos, não é possível julgar os sistemas de prestação de contas dessas organizações simplesmente avaliando a presença/ausência de tais sistemas de contabilidade formal, justamente pelo relacionamento entre essa classe de organização e seus *stakeholders* ser mais complexo e dinâmico do que o relacionamento de uma empresa privada com seu investidor ou acionista. Quando o relacionamento entre uma organização sem fins lucrativos e seus *stakeholders* transborda confiança e solidez, a complexidade do relacionamento é reduzida e os sistemas informais de *accountability* funcionam adequadamente

A relação entre a confiança e a *accountability* para os *stakeholders* e interessados é bastante evidente. As expectativas comuns de organizações sem fins lucrativos é que a organização trará um benefício maior (criar uma mudança positiva, agregar valor social) e agirá eticamente considerando suas atividades. Enquanto essas expectativas forem mantidas, os *stakeholders* continuarão a depositar confiança e apoiá-las. Portanto, sugere-se que uma boa *accountability* impulse a construção de confiança, fator essencial nesse setor (HYNDMAN; MCKILLOP, 2018).

Frente a isso, deve-se optar por processos regulatórios que atendam às necessidades de informações de seus principais interessados, focando principalmente em seus *stakeholders* e características particulares, uma vez que as partes interessadas podem apresentar diferentes visões a respeito da perspectiva e objetivo principal de uma organização sem fins lucrativos. Nesse cenário, (Brown e Hicks, 2013, p. 93) sugerem que sejam adotadas “metodologias que garantam a inclusão dos processos de envolvimento e que representem de forma justa o grupo de partes interessadas que devem ser consideradas”.

Assim sendo, grande parte dos artigos analisados sugerem, abordam ou citam a importância da elaboração de estratégias regulamentadoras que englobem informações contribuintes para a *accountability* de organizações sem fins lucrativos e auxiliem na tomada de decisão de seus *stakeholders* em relação à administração das entidades. A documentação de números e atividades realizadas pode ser descrita como uma gestão interna de coleta de dados, sendo vista como um *feedback* para as expectativas dos interesses do seu público alvo e *stakeholders*.

CONCLUSÃO

A indagação inicial sobre como *accountability* pode contribuir com a legitimidade em organizações sem fins lucrativos foi esclarecida a partir das análises realizadas através da revisão sistemática da literatura. Tornou-se possível obter uma visão ampla sobre a relação estreita existente entre o sucesso das atividades realizadas pelas instituições sem fins lucrativos e seus *stakeholders*, uma vez que as práticas sociais desempenhadas por essas organizações dependem não somente dos incentivos financeiros recebidos, mas também de um bom relacionamento entre as partes interessadas para se manterem viáveis e longevas. O propósito e a credibilidade de instituições sem fins lucrativos para seus *stakeholders* são peças cruciais no processo de construção da legitimidade, sendo a *accountability* e a medição de desempenho fatores-chave para que esse processo ocorra de maneira sólida e transparente.

Portanto, as considerações apontadas evidenciam de modo majoritário que o conceito de legitimidade de uma organização social está intimamente relacionado com sua *accountability* e medições de desempenho, visto que o caminho mais fácil para o estímulo da construção de confiança dos *stakeholders* para tais organizações acontece a partir dessas atividades.

No entanto, é importante também salientar a extrema dificuldade de realizar prestações de contas e medições de desempenho em tais organizações, principalmente quando o impacto esperado sobre os beneficiários é influenciado por fatores ambientais externos que estão fora de seu controle (CORDERY; SINCLAIR, 2013). Somando-se a isso, a administração mais experiente dentro do ambiente da organização pode se apresentar favorável frente ao processo de medição e *accountability* documentada para seus *stakeholders*, no entanto, não se deve excluir a resistência que pode surgir por parte de alguns funcionários e responsáveis relacionados, visto que, conforme citado anteriormente, os conceitos individuais e pessoais de legitimidade de uma organização social podem também ser moldados de acordo com a experiência e visão de quem o estão interpretando.

A importância do estudo do tema está relacionada com a subjetividade de conceitos que envolvem as diferentes situações organizacionais do terceiro setor, em que, carente de indicadores financeiros para avaliação de sua saúde corporativa, tal como entidades com foco rentável, permanecem reféns de estratégias e metodologias de auxílio que colaborem para a sua *accountability* e medição de desempenho.

Pesquisas futuras sobre como organizações sem fins lucrativos podem realizar efetivamente sua *accountability* para seus *stakeholders* e interessados é uma via de investigação bastante relevante ao tema. Como barreira de estudo, a escassez de material científico no tema relacionado à *accountability* em organizações sem fins lucrativos, em especial em empresas sociais, tende a limitar a revisão da literatura. Contudo, estudos recentes têm apontado a importância da medição e gestão de desempenho de modo voluntário, isto é, além de relatórios obrigatórios por legislação ou contratos. Nesse sentido, a *accountability* pode contribuir com a transparência e assim à legitimidade dessas organizações como descrito por Moura et al, (2019, 2020), Treinta et al, (2020), Cestari et al., (2018).

O foco da presente pesquisa engloba a estrutura geral de organizações sem fins lucrativos, no entanto, tais entidades podem ainda ser exploradas individualmente considerando os mesmos conceitos de *accountability* e sistemas de medição de desempenho, ou seja, podem ser aplicadas análises diretas relacionadas aos temas em cooperativas, administrações públicas, municipais, estaduais e federais, fundações, institutos e similares, tendo em vista a vasta gama de peculiaridades que cada uma dessas entidades apresenta. Nesse quesito, podem também ser considerados conjuntos de documentos e/ou procedimentos internos auxiliares, relacionados ao gerenciamento da produção de material ou gerenciamento da produção organizada da informação da *accountability* apresentada aos *stakeholders* e interessados. Além disso, o estudo de métodos participativos para regulamentar esses processos dentro dessas organizações considerando todos os envolvidos das atividades sociais prestadas também se faz necessário. Os projetos citados podem também ser associados a estudos de caso para melhorar o entendimento prático da área.

REFERÊNCIAS

AMADO, Carla Alexandra da Encarnação Filipe; SANTOS, Sérgio Pereira dos. Challenges for performance assessment and improvement in primary health care: The case of the Portuguese health centres. **Health Policy**, v. 91, n. 1, 2009. p. 43–56

ARTIACH, Tracy et al. The legitimising processes of a new regulator: The case of the Australian Charities and Not-for-profits Commission. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 29, n. 5, 2016. p. 802–827.

CESTARI, José Marcelo Almeida Prado et al. A case study extension methodology for performance measurement diagnosis in nonprofit organizations. **International Journal of Production Economics**, v. 203, 2018. p. 225–238.

CONATY, Frank J. Performance management challenges in hybrid NPO/public sector settings: an Irish case. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 61, n. 3, 2012. p. 290–309.

CONNOLLY, Ciaran; KELLY, Martin. Understanding accountability in social enterprise organisations: a framework. **Social Enterprise Journal**, v. 7, n. 3, 2011. p. 224–237.

CORDERY, Carolyn; SINCLAIR, Rowena. Measuring performance in the third sector. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 10, n. 3–4, 2013. p. 196–212.

COSTA, Ericka; PESCI, Caterina. Social impact measurement: why do stakeholders matter? **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, v. 7, n. 1, 2016. p. 99–124.

HOQUE, Zahirul. 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. **The British Accounting Review**, v. 46, n. 1, 2014. p. 33–59.

HYNDMAN, Noel; MCKILLOP, Donal. Public services and charities: Accounting, accountability and governance at a time of change. **British Accounting Review**, v. 50, n. 2, 2018. p. 143–148.

MEHROTRA, Sonia; VERMA, Smriti. An assessment approach for enhancing the organizational performance of social enterprises in India. **Journal of Entrepreneurship in Emerging Economies**, v. 7, n. 1, 2015. p. 35–54.

MEYER, Victor et al. Convergence between performance and amateur management of a social organisation. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 68, n. 8, 2019. p. 1493–1509.

MICHELI, P.; KENNERLEY, M. Performance measurement frameworks in public and non-profit sectors. **Production Planning & Control**, v. 16, n. 2, 2005. p. 125–134.

MOURA, Louisi Francis. **Performance measurement system for nonprofit organization and public administration: a study of the design factors and practical implications**. 2018. Tese de doutorado. Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2018. 399p.

MOURA, Louisi Francis et al. Designing performance measurement systems in nonprofit and public administration organizations. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 68, n. 8, 2019, p. 1373-1410.

MOURA, Louisi Francis et al. Factors for performance measurement systems design in nonprofit organizations and public administration. **Measuring Business Excellence**, v. 24, n. 3, 2020. p. 377-399.

MOXHAM, Claire. Performance measurement Examining the applicability of the existing body of knowledge to nonprofit organisations. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 29, n. 7, 2009. p. 740-763.

SHUMAN, Mark C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, 1995. p. 571-610.

SINUANY-STERN, Zilla; SHERMAN, H. David. Operations research in the public sector and nonprofit organizations. **Annals of Operations Research**, v. 221, n. 1, 2014. p. 1-8.

STRAUB, Ad; KOOPMAN, Marnix; MOSSEL, Henk-Jan Van. Systems approach and performance measurement by social enterprises. **Facilities**, v. 28, n. 5/6, 2010. p. 321-331.

TREINTA, Fernanda T. et al. Design and implementation factors for performance measurement in nonprofit organizations: a literature review. **Frontiers in Psychology**, v. 11, 2020. p. 1-14.