

AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR: O MODELO INTEGRADO BALANCED SCORECARD

Edvalda Araújo Leal
Mara Alves Soares
Edileusa Godoi De Sousa

Resumo:

Este estudo se fundamentou nas bases conceituais do modelo integrado Balanced Scorecard com foco nas ações desempenhadas das Organizações Não-Governamentais (ONG?s). Com uma abordagem de natureza qualitativa, o objetivo foi analisar a dinâmica das ações nas ONG?s e sua relação com o modelo integrado de avaliação de desempenho o Balanced Scorecard (BSC). Especificamente, pretendeu-se verificar as relações entre os conceitos do BSC e entender como um conjunto de medidas de desempenho monitoradas sustentam as ações sociais de uma ONG. Inicialmente foi apresentado um referencial de análise a partir da revisão bibliográfica sobre os conceitos e definições fundamentais do modelo Balanced Scorecard, enfatizando as quatro perspectivas utilizadas neste modelo. Na seqüência, foram realizadas algumas reflexões acerca do terceiro setor. Apresentou-se ainda, um estudo de caso na ONG o Grupo Luta Pela Vida (GLPV) - responsável pela administração do Hospital do Câncer em Uberlândia-MG. Os resultados da pesquisa sugerem um aprofundamento na composição de um sistema de gestão nas organizações do terceiro setor, que apresenta como princípios orientadores o estabelecimento da visão e estratégias, aliado ao planejamento e estabelecimento de metas, para tornar aplicável o modelo do BSC.

Área temática: *Controladoria*

Avaliação de Desempenho das Organizações do Terceiro Setor: O Modelo Integrado *Balanced Scorecard*

Resumo

Este estudo se fundamentou nas bases conceituais do modelo integrado *Balanced Scorecard* com foco nas ações desempenhadas das Organizações Não-Governamentais (ONG's). Com uma abordagem de natureza qualitativa, o objetivo foi analisar a dinâmica das ações nas ONG's e sua relação com o modelo integrado de avaliação de desempenho o *Balanced Scorecard* (BSC). Especificamente, pretendeu-se verificar as relações entre os conceitos do BSC e entender como um conjunto de medidas de desempenho monitoradas sustentam as ações sociais de uma ONG. Inicialmente foi apresentado um referencial de análise a partir da revisão bibliográfica sobre os conceitos e definições fundamentais do modelo *Balanced Scorecard*, enfatizando as quatro perspectivas utilizadas neste modelo. Na seqüência, foram realizadas algumas reflexões acerca do terceiro setor. Apresentou-se ainda, um estudo de caso na ONG o Grupo Luta Pela Vida (GLPV) - responsável pela administração do Hospital do Câncer em Uberlândia-MG. Os resultados da pesquisa sugerem um aprofundamento na composição de um sistema de gestão nas organizações do terceiro setor, que apresenta como princípios orientadores o estabelecimento da visão e estratégias, aliado ao planejamento e estabelecimento de metas, para tornar aplicável o modelo do BSC.

Palavras-chave: Balanced Scorecard. Organização Não-governamental. Avaliação. Desempenho.

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

A sustentabilidade nas organizações do terceiro setor se relaciona a uma série de variáveis: o crescimento no número destas organizações e o incremento da sua complexidade estrutural, associados à aceleração do ritmo das mudanças ambientais e às pressões por parte dos parceiros. Isto tem exigido destas organizações uma maior capacidade de formular e implementar estratégias que possibilitem superar os crescentes desafios e atingir os seus objetivos, tanto de curto, como de médio e longo prazos.

Neste contexto, para Kaplan e Norton (1997) o modelo de avaliação de desempenho *Balanced Scorecard* reflete o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrência (*lagging*) e entre perspectivas internas e externas de desempenho.

Miranda e Silva (2002, p. 135) afirmam que o *Balanced Scorecard* é um exemplo de modelo integrado de medição de desempenho, que foi “[...] desenvolvido para substituir o sistema tradicional, baseado em medidas contábeis-financeiras. O *Balanced Scorecard* preserva as medidas financeiras tradicionais, complementando-as com medidas que melhor antecipam o desempenho da empresa no futuro.”

Assim, ao pensar em organizações do terceiro setor, é oportuno ressaltar a relevância econômica destas. Segundo os estudos de Rifkin (1997), nos Estados Unidos há 1,2 milhões de organizações sem fins lucrativos ou organizações não-governamentais. Dez por cento de sua força de trabalho remunerada encontra-se nesse setor. De acordo com o autor, se o setor sem fins lucrativos dos Estados Unidos fosse uma economia, seria a sétima maior economia

do mundo. Para se ter ainda mais uma idéia da relevância das organizações do terceiro setor, pode ser citada uma publicação recentemente no Brasil de uma pesquisa realizada pelo Instituto de Estudos da Religião (ISER), no qual detectou-se 29 milhões de pessoas trabalhando em organizações desse tipo em todo o mundo. No Brasil, o levantamento do ISER encontrou 1,45 milhões de pessoas atuando nessas organizações. Atualmente, elas se aproximam de 380 mil registradas na Receita Federal, sob o termo de entidades civis sem fins lucrativos.

Na medida em que as organizações vinculadas ao terceiro setor têm uma importância significativa na sociedade e na economia contemporânea, cresce também a exigência por demonstrar a eficácia na gestão delas. Assim, necessariamente, tende a desenvolver um projeto para o sistema de avaliação de desempenho que enfoque os objetivos da organização, a coordenação da tomada de decisão individual e a provisão de uma base para o aprendizado organizacional.

Atkinson *et al.* (2000, p.60), procuram delimitar uma conceituação específica e ao mesmo tempo evidenciar objetivos primários dos sistemas de avaliação de desempenho que são atendidos pelo *Balanced Scorecard*:

- a) ressaltar as causas e os direcionadores de desempenho que devem ser monitorados pelos administradores, em direção ao atingimento dos objetivos fixados;
- b) proporcionar o entendimento de quais estratégias estão sendo utilizadas para alcançar os objetivos, tanto para funcionários quanto para terceiros; e
- c) permitir, por meio de indicadores de desempenho, que os envolvidos compreendam como os diversos componentes do sistema empresa influenciam no alcance dos objetivos, além de contribuir para o aprendizado organizacional.

A partir destas considerações iniciais, o presente estudo pretendeu analisar a dinâmica das ações nas ONG's e sua relação com o modelo integrado de avaliação de desempenho o *Balanced Scorecard*, e entender como um conjunto de medidas de desempenho monitoradas sustentam as ações sociais destas entidades. Assim, este trabalho discutiu, basicamente, **como as quatro perspectivas propostas pelo *Balanced Scorecard* poderão monitorar e sustentar as ações sociais de uma ONG?**

Para que seja possível entender em maiores detalhes a dinâmica da gestão nas organizações do terceiro setor, foi necessário, em um primeiro momento, analisar particularidades deste setor, tendo como base os conceitos e características mais importantes encontrados na literatura. Na seqüência, analisar a aplicabilidade das quatro perspectivas do BSC sugeridas por Kaplan e Norton (1997), quais sejam: a perspectiva Financeira, dos Clientes, dos Processos Internos e do Aprendizado e Crescimento, na avaliação de desempenho social das ONGs.

Logo, tal análise tem a possibilidade de permitir a identificação de pontos críticos, cuja compreensão destes pode contribuir para o êxito destas organizações.

Assim, esperou-se estabelecer uma referência que possibilite uma visão sobre a aplicabilidade do BSC na avaliação de desempenho social, e que isto facilite o entendimento e a aplicação deste, tanto no campo científico como na prática.

Desta forma, o objetivo principal deste estudo foi analisar a dinâmica das ações em uma Organização Não-Governamental e sua relação com o modelo integrado de avaliação de desempenho o *Balanced Scorecard* (BSC). Como objetivos específicos procurou-se: verificar os conceitos de BSC; entender como um conjunto de medidas de desempenho monitoradas sustentam as ações sociais de uma ONG; e compreender as ações de uma ONG no sentido de avaliar desempenho para manter a sustentabilidade e permiti-la alcançar os seus objetivos.

1.1 Metodologia do Trabalho

Este trabalho buscou analisar a dinâmica das ações nas Organizações Não-Governamentais (ONGs) e sua relação com o modelo integrado de avaliação de desempenho o *Balanced Scorecard* (BSC). Para tanto, realizou-se um estudo de caso único e holístico por focar uma unidade de análise como um todo (YIN, 1994). A abordagem predominante estabeleceu-se dentro das premissas da pesquisa qualitativa, no qual foi privilegiada a revisão e a seleção da bibliografia, bem como a análise de documentos que se relacionavam ao problema, ao tema e aos assuntos correlatos. A pesquisa qualitativa, segundo Silva (2000, p.20) é "uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números".

Na pesquisa de campo foi analisada a situação da organização objeto de estudo, por meio da observação não participante, entrevista semi-estruturada e registros documentais. Os dados coletados foram analisados conforme a técnica da triangulação (FLEURY *et al*, 1997), com o objetivo de convergência de conclusões e proposições.

Para o estudo de caso, escolheu-se a organização sem fins lucrativos, o GLPV, por entender que essa entidade filantrópica já está estruturada e pelo interesse de conhecer como um conjunto de medidas de desempenho monitoradas sustentam as ações sociais de uma ONG, permitindo-a alcançar os seus objetivos.

2 Fundamentação Teórica

Visando atender aos propósitos inicialmente apresentados, analisaremos a seguir algumas reflexões acerca do terceiro setor. Na seqüência conceitos e definições fundamentais do modelo *Balanced Scorecard*, enfatizando as quatro perspectivas utilizadas neste modelo.

2.1 Um olhar sobre o Terceiro Setor

O terceiro setor tem crescido de forma contínua nos últimos anos. De acordo com Mackinsey (2001, p.15), "estima-se que atualmente existam cerca de 250 mil entidades no Brasil, movimentando cifras que correspondem a 1,5% do PIB brasileiro. Espera-se que no futuro tais organizações movimentem somas equivalentes a até 5% do PIB".

Esta expansão se deve ao aumento da demanda por serviços, ao engajamento do setor privado nas questões sociais e a uma maior profissionalização, visando à capacitação das entidades sociais, e, principalmente, objetivando a legitimidade e a sustentabilidade (MACKINZEY, 2001).

O terceiro setor ao englobar instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias, tem se apresentado no Brasil como um conjunto organizacional diferenciado no bojo do processo de redemocratização, consolidando o trabalho de inúmeros atores que atuam em diversos tipos de trabalho, desde a mobilização civil para assegurar direitos e/ou para canalizar reivindicações até atividades estruturadas de atendimento a necessidades específicas dos vários segmentos carentes da população. (FISCHER; FALCONER, 1998)

Coelho (2000, p.57) considera que "[...] várias denominações têm sido dadas para essas organizações que surgem no seio da sociedade civil: organizações sem fins lucrativos, organizações voluntárias, terceiro setor ou ONG's, termo mais usado no Brasil". Na verdade, de acordo com a autora, essa multiplicidade de denominações apenas demonstra a falta de

precisão conceitual, o que, por sua vez, revela a dificuldade de enquadrar toda a diversidade de organizações em parâmetros comuns.

Mas, para Falconer (1999, p. 4): “Mais do que um conceito rigoroso ou modelo solidamente fundamentado em teoria organizacional, política ou sociologia, o ‘terceiro setor’ no Brasil, é uma idéia força, um espaço mobilizador de reflexão, de recursos e, sobretudo de ação.”

Na mesma direção, Camargo *et al.* (2001) entendem que o terceiro setor deve atuar como agente transformador social, ou seja, construir uma nova consciência caracterizada pela urgência de reverter indicadores sociais paradoxais à grandeza econômica e à diversidade imensa de recursos naturais que detém o Brasil.

Valadão Jr. (2003, p. 90) complementa que: “[...] as organizações de terceiro setor têm-se sobressaído no cenário institucional, porque ocupam o espaço de promotoras de bem-estar social relegado a segundo plano pelo Estado neoliberal, no conjunto de suas políticas.”

Todavia, à medida que se multiplicam as iniciativas no chamado terceiro setor, cresce também a exigência por profissionalização. Sai de cena o mero voluntariado e ascende a necessidade de visão gerencial e rigor financeiro.

Assim, no intuito de entender melhor o processo que estabelece, ou contribui para a sustentabilidade da ação social, neste estudo o foco foi as organizações não-governamentais (ONG's), principalmente, pelo fato do termo estar em destaque dentre os vários que se utilizam como equivalentes, ou como quase-sinônimos de terceiro setor; e ainda, foi realizado um recorte nesse conjunto de organizações focando àquelas prestadoras de serviços assistenciais comunitários, visto que estas estão em crescente visibilidade no atual cenário brasileiro.

De acordo com Bava (2000), existe certa confusão entre o conceito de terceiro setor com o conceito de ONG's que, segundo o autor, se dá por intermédio do compromisso com a construção da cidadania e da democracia difundidos a partir das ONG's e irradiados para o terceiro setor.

Vale ressaltar que, o termo ONG apareceu pela primeira vez em 1945, em documento das Organizações das Nações Unidas (ONU), abarcando um grupo de entidades com perfis muito diversos. Guerreiro (2002) explica que na década de 40, a ONU começou a usar mais intensamente em seus relatórios o conceito de ONG, como forma de distinguir e marcar uma posição, não somente política, mas, social, econômica e cultural que vai influenciar sensivelmente, tanto o debate, como a prática dessas organizações.

Contudo, o uso do termo ONG, na verdade, só vai começar a se consolidar mesmo no Brasil, no início dos anos 90 com a fundação da ABONG e com a realização, no Rio de Janeiro, da Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente, a Eco 92.

Desde então as ONG's passaram a adotar o modelo de “projeto”, pleiteando recursos públicos e privados que possibilitem a prestação de serviços a seu público-alvo.

Contudo, a maior inquietação das ONG's, que fazem parte deste contexto, vai para mais além dos desafios de terminologia e de aspectos gerenciais. A inquietação diz respeito, principalmente, ao seu pensamento de futuro e à capacidade de inovarem suas práticas gerenciais como condição à sustentabilidade.

Dessa forma, verifica-se que as ONG's vêm se adaptando constantemente às exigências que o ambiente impõe. Pressupõe-se que tais adaptações ocorrem por intermédio de decisões estratégicas, uma vez que mudanças exigiram dessas organizações uma reestruturação, em especial, nas suas formas de gestão.

Portanto, diante deste cenário, para se identificar possíveis ações e sua relação com o modelo integrado de avaliação de desempenho o BSC nas organizações do terceiro setor, é necessário, em um primeiro momento, visualizar os conceitos e as perspectivas do BSC, e ao mesmo tempo, avaliar a aplicabilidade do modelo nestas organizações.

2.2 *Balanced Scorecard*: Conceitos e Perspectivas

Com o objetivo de aumentar o nível de eficácia dos modelos de gestão da *performance* organizacional, Robert Kaplan e David Norton desenvolveram, no início dos anos 90, uma ferramenta para medir desempenho organizacional denominado *Balanced Scorecard* (BSC). O modelo de gestão proposto mobiliza os recursos organizacionais para a definição de uma visão partilhada dos objetivos de modo a atingir todos os níveis da organização. O BSC visa tirar a estratégia da empresa do papel, levá-la a todos os níveis da organização e garantir com que todos os funcionários participem da sua execução diária.

O diferencial do *Balanced Scorecard* é que, ao contrário dos modelos de gestão tradicionais, ele permite determinar a estratégia da empresa com indicadores financeiros, que podem ser números, valores resultantes de um período e indicadores não-financeiros que, segundo Kaplan e Norton (1997) são medidas mais genéricas que vinculam o desempenho sob a ótica dos clientes (internos e externos), processos internos, entre outros.

O BSC é mais do que um sistema de medidas táticas ou operacionais. “Empresas inovadoras estão utilizando o *scorecard* como um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia em longo prazo.” (KAPLAN e NORTON, 1997, p. 9).

Atkinson *et al.* (2000, p. 60) consideram que o BSC reflete “[...] a primeira tentativa sistemática de desenvolver um projeto para o sistema de avaliação de desempenho que enfoca os objetivos da empresa, coordenação da tomada de decisão individual e provisão de uma base para o aprendizado organizacional.”

Na verdade, o *Balanced Scorecard* deixou de ser um modelo de medição de desempenho para se transformar em um sistema gerencial.

Segundo Kaplan e Norton (1997 p.12), o *Balanced Scorecard* visto como sistema de gestão estratégica deverá evidenciar as quatro vertentes:

- esclarecer e traduzir a visão e a estratégia da empresa;
- comunicar e vincular objetivos e medidas estratégicas;
- planejar e estabelecer metas; e
- melhorar o *feedback* e o aprendizado.

O primeiro passo, esclarecer a visão e a estratégia da empresa, consiste em criar um consenso acerca da visão e da estratégia. O objetivo desta etapa é permitir que todos tenham um mesmo entendimento das diretrizes estratégicas e do resultado esperado. Se a missão de uma empresa é oferecer serviços de qualidade, deve-se estabelecer o que é um serviço de qualidade, caso contrário, cada funcionário poderá interpretar de forma diferente, podendo prejudicar os resultados esperados.

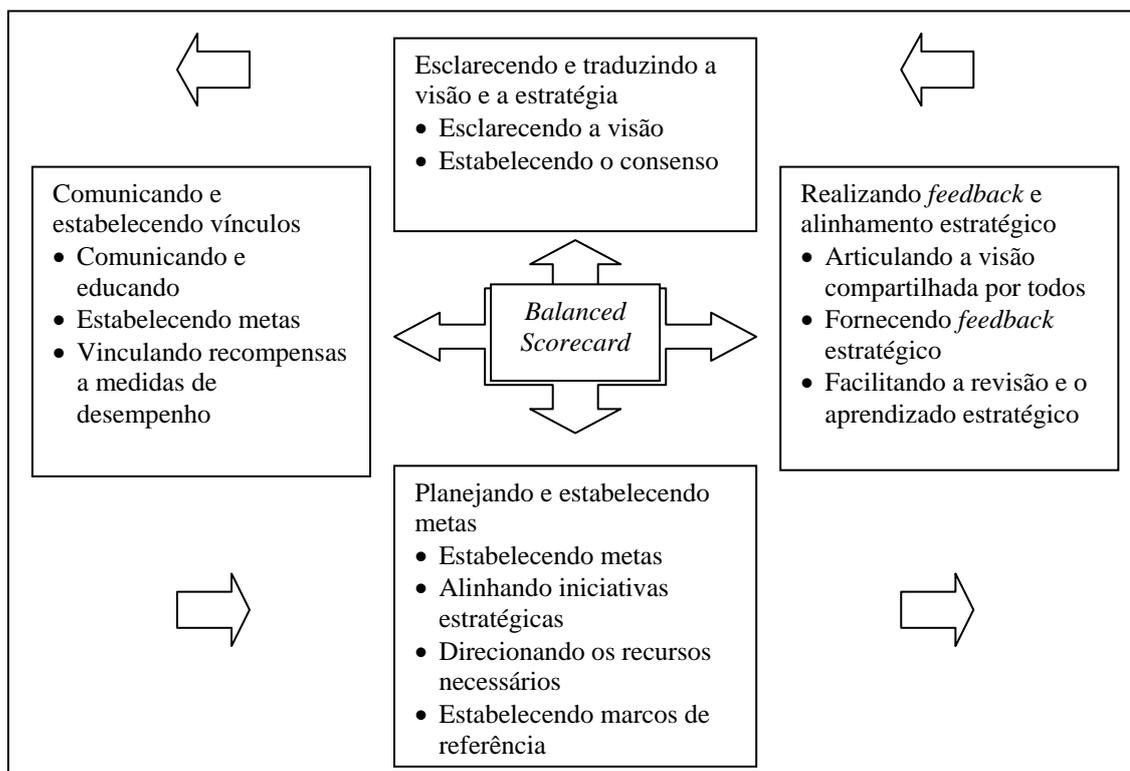
O sucesso do *Balanced Scorecard* depende do envolvimento e comprometimento de executivos e funcionários. Se todos compartilharem da mesma visão e sentirem-se motivados a contribuir, poderão surgir sugestões valiosas de como alcançar os objetivos traçados. A finalidade do segundo passo, comunicar e vincular a estratégia da empresa é transmitir as estratégias a escalões superiores e inferiores, e também integrar todos os objetivos com os departamentais e individuais.

O processo de planejamento e estabelecimento de metas, terceiro passo, define metas ambiciosas a serem alcançadas em longo prazo, num período de três a cinco anos. Essas metas deverão superar os resultados de cada perspectiva (financeira, dos clientes, dos processos internos e do aprendizado), de modo que, se alcançadas, tornem a empresa competitiva.

O quarto passo tem por objetivo monitorar o *scorecard* e averiguar a viabilidade da estratégia implementada. A melhor maneira de monitorar é através de *feedback* estratégico. Por meio de *feedback*, o executivo recebe informações sobre a implementação da estratégia e se ela foi bem sucedida. É fundamental também que os executivos trabalhem em “*double*

loop” (circuito duplo), ou seja, considerem a hipótese de que a estratégia estabelecida inicialmente não seja a mais coerente ou não está adequada às necessidades atuais e precisa de ajustes ou reformulação geral.

Na seqüência o quadro 1 demonstra as quatro vertentes do sistema de gestão estratégica proposta pelo *Balanced Scorecard*, de acordo com Lunkes (2003, p. 23) *apud* Kaplan e Norton, (1997, p.12).



Fonte: Lunkes (2003 p. 23) *apud* Kaplan e Norton, (1997, p.12)

Quadro 1 - O BSC como sistema gerencial

Kaplan e Norton (1997 p. 25) afirmam que “O *Balanced Scorecard* traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento”. Para esses autores, as quatro perspectivas do BSC equilibram os objetivos de curto e longo prazos, os resultados desejados e os vetores do desempenho desses resultados, as medidas objetivas concretas e as medidas subjetivas mais indeterminadas. A seguir são enfatizadas as diferentes perspectivas que o *Balanced Scorecard* utiliza:

- **Perspectiva Financeira** - A perspectiva financeira exerce um papel duplo: indicar se a estratégia da empresa e a sua implementação e execução estão contribuindo para a melhoria dos resultados, bem como servir de meta principal para os objetivos e medidas das outras três perspectivas.
- **Perspectiva dos Clientes** - O primeiro passo para chegar aos objetivos financeiros é direcionar o foco para o cliente. Entender os clientes e atender às suas necessidades é fundamental para garantir a sobrevivência no mercado competitivo. Segundo o *Balanced Scorecard*, as empresas precisam identificar os segmentos de clientes e mercado nos quais deseja atuar e, partindo daí, definir as suas metas de prazo, qualidade e de desempenho e serviço, para depois converter as metas em indicadores de desempenho.

- **Perspectiva dos Processos Internos** - esta perspectiva ressalta a importância dos processos de inovação, os processos de operações e serviços pós-venda como formas de agregar valor aos produtos/serviços na visão do cliente.
- **Perspectiva do Aprendizado e Crescimento** - Desenvolver medidas para que a empresa possa aprender e crescer é o objetivo da última perspectiva do *Balanced Scorecard*. Esta perspectiva é a base para que os resultados das outras três anteriores possam ser atingidos. O aprendizado e crescimento provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos operacionais.

A partir da visão e estratégia da empresa, são traçadas metas para cada perspectiva, e para cada meta são traçados indicadores para avaliar o seu desempenho. Esses indicadores são responsáveis pelo acompanhamento da estratégia. O sistema de mensuração deve fazer as ligações (hipóteses) explícitas entre os objetivos (medidas) nas várias perspectivas de tal sorte que possam ser geridas e validadas.

O conceito e as perspectivas do BSC, diz respeito à renovação organizacional, por meio do entendimento das diretrizes estratégicas e do resultado esperado. Busca traduzir a missão e estratégias em objetivos e medidas, impulsiona mudanças estruturais em todos os setores relevantes dentro das organizações, o que pode contribuir também para transformações significativas no contexto social.

2.3 *Balanced Scorecard* como uma Ferramenta de Gestão nas ONG's

As ONGs vêm enfrentando desafios ao terem que lidar com o aumento da competição por recursos e com as pressões para adequarem suas práticas administrativas ao que os *stakeholders* consideram como o mais adequado e legítimo.

Diante das mudanças em seu ambiente e da necessidade de legitimação, visto ser um ambiente altamente influenciado pelo aspecto institucional (CARVALHO; VIEIRA, 2003), as ONGs, muitas vezes, vêem-se forçadas a rever sua estrutura, seu organograma e seu processo decisório e a aperfeiçoar o conjunto de práticas de gestão. O grande desafio que enfrentam seria então, construir novos arranjos organizacionais que combinassem elementos de informalidade e participação, com novos patamares de eficiência; inovar e operar com baixo custo e, com as exigências de transparência, controles e profissionalização, necessários para legitimação e, conseqüentemente, obtenção de recursos.

Para melhor utilização de seus recursos e, conseqüentemente, para obtenção de sustentabilidade, reforçando ainda mais a legitimidade conquistada com processos de institucionalização, as ONGs poderiam lançar mão da estratégia de utilização do modelo do BSC. As medidas associadas às quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento) poderiam comunicar e ajudar a implementar uma estratégia consistente, adaptado às suas necessidades ou a identificação e a utilização de práticas não necessariamente voltadas para a otimização da utilização dos recursos, mas que contribuam para sua obtenção, uma vez que conduzem à legitimidade.

Torna-se necessário, então, uma definição mínima, embora consistente, de quais são as metas para cada perspectiva e para cada meta são traçados os indicadores para avaliar o seu desempenho, na seqüência descreve-se algumas metas e práticas associadas às perspectivas propostas pelo BSC em ONGs.

O planejamento estratégico propõe esclarecer e traduzir a visão e a estratégia da empresa, a adoção do planejamento estratégico possibilitaria às ONGs uma visão de futuro, com a antecipação de mudanças estruturais, visando a obter vantagens das oportunidades que, por ventura, venham a surgir.

A definição de escolhas estratégicas tornaria viável a mobilização e o alinhamento da obtenção e da aplicação de recursos, propiciando orientação para a proposição de novos

projetos ou o aprimoramento dos já existentes, e tornando a prestação de contas e a avaliação dos projetos mais fáceis.

Na seqüência, no Quadro 2, foram demonstradas algumas metas das entidades do terceiro setor, no qual aplica-se a avaliação de desempenho, considerando as quatro perspectivas propostas por Kaplan e Norton (1997) no modelo do BSC.

Metas das Entidades do Terceiro Setor e as Perspectivas do BSC			
	Definição	Avaliação	Comentários
Parcerias e redes	Prática associada à Perspectiva Financeira : a busca por parcerias poderia ser caracterizada como uma meta para assegurar e propiciar a otimização de recursos na medida em que estariam apoiadas em organizações que buscassem, de forma conjunta, complementariedade de competências.	A avaliação de desempenho estaria na adoção de uma estratégia que buscasse a realização desse tipo de parceria, que por sua vez promoveria a sustentabilidade.	Adicionalmente à mensuração dos resultados obtidos, a responsabilização dos gestores atenderia a normas e a padrões preestabelecidos e a critérios de validação, empreendendo avaliação de desempenho das ONGs.
Prestação de conta (accountability)	Prática associada à Perspectiva dos Clientes : Os objetivos financeiros estão direcionados ao foco do cliente, que no caso das ONGs são os diversos <i>stakeholder</i> (os conselhos, diretorias, empregados, clientes, fornecedores, doadores, voluntários, governo e comunidades).	A prestação responsável de contas, fundamentada nas melhores práticas contábeis e de auditoria, demonstram o comprometimento dos gestores envolvidos nos processos.	As ONGs devem estar prontas para responder, no que tange às suas atividades, a todas as dúvidas que possam surgir das partes relacionadas (<i>stakeholders</i>). Portanto, é necessário que as entidades sejam transparentes em suas ações e no relato de seus resultados.
Responsabilidade e transparência (disclosure)	Prática associada à Perspectiva dos Processos Internos : a utilização da tecnologia de informação poderia contribuir para a disseminação da informação e para a integração e a capacitação dos colaboradores.	Práticas que promovam a transparência e a responsabilização dos gestores quanto às suas ações perante a missão da entidade e os <i>stakeholders</i> , poderiam ser consideradas medidas de avaliação de desempenho.	A adoção de procedimentos e práticas, entendidos como mecanismos de controle e padronização ou unificação de atividades, permite melhor utilização de recursos, estabelecimento de padrão mínimo de qualidade, estabelecimento de uma base para a adoção de melhorias, e facilidade do aprendizado de novos membros.
Profissionalização	Prática associada à Perspectiva do Aprendizado e Crescimento : a profissionalização poderia ser entendida como a preocupação com a preparação e capacitação da equipe na busca de maior efetividade das ações sociais	As análises sob a luz de cada perspectiva de forma individual, para em um último momento se estabelecer uma perspectiva de conjunto entre as particularidades das perspectivas dos processos internos, da aprendizagem e crescimento, dos clientes e financeira.	A profissionalização foi considerada um grande avanço do modelo emergente, percebe-se que a filosofia de caráter humanitário sem um bom planejamento, estratégias bem definidas, metas, estrutura alicerçada não são garantia de sucesso no cumprimento da missão organizacional.

Fonte: elaborado pelas autoras baseado nas perspectivas de Kaplan e Norton (1997).

Quadro 2 - Metas das Entidades do Terceiro Setor e as Perspectivas do BSC

3 Estudo de Caso

O estudo de caso foi realizado no Grupo Luta Pela Vida (GLPV) que é responsável pela administração do Hospital do Câncer de Uberlândia. Caracteriza-se por entidade filantrópica sem fins lucrativos, será apresentado em duas partes, na seguinte ordem: (1) Histórico da Organização em Estudo e (2) A metodologia do BSC aplicada à GLPV.

3.1 Histórico da Organização em Estudo

Criado em 1995, a organização objeto desta pesquisa desenvolve um trabalho sem fins lucrativos, é responsável pela construção e manutenção do hospital do câncer de Uberlândia, tem como principal objetivo oferecer o melhor serviço em oncologia e aprimorar a qualidade do tratamento de câncer. Preocupa-se também por manter o Núcleo de Voluntários que oferece apoio psico-social e material aos pacientes e a seus familiares, conta atualmente com um contingente de 270 voluntários.

Atualmente, o ambulatório do Hospital do Câncer em Uberlândia atende pacientes de toda a região do Triângulo Mineiro, Alto Paranaíba, Sul de Goiás e Mato Grosso do Sul, visto que não existem outros centros de tratamento oncológico nas proximidades. O número médio de atendimentos ao mês é de 5.500 pacientes, com uma frequência diária de 350 pacientes, sendo que, deste número, 5% são crianças.

O trabalho é desenvolvido por uma equipe médica de oncologia, além de envolver outras especialidades como: neurologista infantil e adulto, ortopedista, urologista, fisioterapia, psicologia, e de assistência social; profissionais estes cedidos pelo Hospital de Clínicas de Uberlândia.

A captação de recursos financeiros é realizada por meio de ações tais como: serviço de telemarketing, parcerias com empresas (Programa Empresa Participativa), sorteios, eventos, bazares, feiras de artesanato e McDia Feliz. O GLPV conta, ainda, com um balcão no hall do Hospital para exposição de peças artesanais produzidas por voluntários e pacientes, além de manter uma loja onde são comercializados produtos que levam a sua marca. Esta loja está localizada no *Center Shopping* num espaço cedido pela direção do mesmo.

Além destas fontes de renda, a entidade também conta com as doações de alimentos, materiais de limpeza, brinquedos, enfim, produtos dos mais variados segmentos também são recebidos pela instituição e revertidos em benefício para milhares de pacientes carentes atendidos.

O Hospital do Câncer em Uberlândia foi construído em uma área de 10.000 m², cedido pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU). O projeto da construção é 6.300 m², distribuída em 5 andares. Atualmente, encontra-se em funcionamento o térreo, destinado ao atendimento ambulatorial de quimioterapia e radioterapia e o segundo piso, destinado a internações pelo sistema *day clinic*, ou seja, os pacientes passam o dia internados e a noite voltam para suas moradias.

A próxima meta é inaugurar o terceiro piso, destinado à pediatria. Quanto à manutenção do hospital, o aprimoramento das pesquisas e o desenvolvimento das novas técnicas de tratamento e cura, são desenvolvidos em parceria entre a comunidade e a UFU. Vale ressaltar que a construção já concluída foi realizada de doações feita pela comunidade.

3.2 A Metodologia do BSC Aplicada à GLPV

Conforme mencionado na fundamentação teórica a metodologia do BSC orienta-se em torno de quatro perspectivas distintas - financeira, do cliente, processos internos e de aprendizagem e crescimento. A perspectiva financeira, segundo Kaplan e Norton (1997),

representa um elevado grau de importância na elaboração do BSC, pois os objetivos financeiros servem de foco para os objetivos e medidas das outras perspectivas definidas de acordo com o *Scorecard*. Neste contexto, a grande maioria das organizações estabelece como foco a orientação financeira, objetivando o aumento de receita, melhoria dos custos e da produtividade, incremento na utilização dos ativos e redução dos riscos.

A partir das entrevistas com os gestores da entidade em estudo e análise documental da organização, buscou avaliar metas e iniciativas a partir do desdobramento do BSC em cada uma das perspectivas definidas por Kaplan e Norton (1997). Apresentamos, a seguir, um quadro-síntese do referencial de análise voltado aos aspectos relacionados ao modelo integrado do BSC incorporando as medidas de desempenho e características identificadas na análise empírica.

Análise das Perspectivas do BSC no GLPV		
Perspectivas	Características do BSC	Medidas de desempenho no GLPV
Perspectiva Financeira	<ul style="list-style-type: none"> - Os gestores das entidades identificam as medidas financeiras adequadas à sua estratégia. - As medidas e os objetivos financeiros precisam apresentar dois papéis importantes no BSC: devem estar de acordo com a estratégia da organização para a monitoração do desempenho financeiro esperado e, além disso, necessitam ser o referencial para a definição dos objetivos e medidas de todas as outras perspectivas do <i>Scorecard</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> - Compartilhamento de informações, da Visão e das definições estratégicas da Organização; - A busca por parcerias; - O lucro não é a medida da geração de valor, e sim o impacto social, o superávit do período retorna a organização para servir mais pessoas; - Utiliza-se da medida da viabilidade financeira com uma visão de longo prazo, a medida de eficiência das saídas comparado-se com o custo requerido nas entradas para a obtenção do resultado final, medidas de liquidez, medidas de capital e medidas voltadas para avaliar os recursos humanos.
Perspectiva do Cliente	<ul style="list-style-type: none"> - Permite que as organizações alinhem suas medidas essenciais de resultados relacionados aos clientes - satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade - com segmentos específicos de clientes e mercado. - Torna-se necessário estabelecer um processo no qual é fundamental identificar e avaliar de que forma as propostas de valor podem estar alinhadas com o segmento dos clientes. 	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliar a qualidade na prestação de serviços à saúde, torna um imperativo técnico e social; - Monitoramento dos padrões previamente estabelecidos pelo Ministério da Saúde;
Perspectiva dos Processos Internos	<ul style="list-style-type: none"> - Permite identificar os processos críticos em que se deve buscar a excelência com objetivo de atender às aspirações dos acionistas e de segmentos específicos de clientes. Kaplan e Norton (1997, p. 97); - Orientar os gestores no sentido de definir uma cadeia de valor completa dos processos internos que tenha início com o processo de inovação; - O processo de inovação se caracteriza pela caracterização das necessidades atuais e potenciais dos clientes, providenciar a concepção de soluções adequadas para o atendimento a essas necessidades. 	<ul style="list-style-type: none"> - Liberdade e autonomia - os colaboradores, voluntários ou remunerados, têm espaço para propor novos projetos ou atividades e para influenciar decisões que envolvem os pacientes atendidos. - Troca de informações, do incentivo para realização de melhorias nas atividades já existentes, da análise dos resultados e do compartilhamento de experiências. - A ênfase na estratégia de institucionalização está na demonstração de idoneidade, transparência, efetividade e organização das informações sobre a atividade-fim e nas atividades gerenciais-administrativas.

<p>Perspectiva Aprendizagem e crescimento</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Segundo Kaplan e Norton (1997), é responsável por desenvolver os objetivos e medidas para orientar o aprendizado e o crescimento organizacional; - Esta perspectiva é a base para que os resultados das outras três anteriores possam ser atingidos; - O aprendizado e crescimento provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos operacionais. 	<ul style="list-style-type: none"> - Estímulo à aprendizagem - ocorre tanto por meios formais, como reuniões, seminários e discussões específicas (exemplo - estudos para o planejamento); - A ênfase na estratégia de institucionalização está na demonstração de idoneidade, transparência, efetividade e organização das informações sobre a atividade-fim e nas atividades gerenciais-administrativas; - Para 2006, as decisões estão sendo tomadas prevendo o crescimento de 20% no atendimento ambulatorial adulto e inauguração da onco-pediatria.
--	--	--

Fonte: elaborado pelas autoras.

Quadro 3 - Análise das Perspectivas do BSC no GLPV

Ao analisar o Quadro 3 e com base nas próprias colocações do gerente administrativo do GLPV, conforme parte retratada abaixo, tudo aponta para a existência de algumas dificuldades em estabelecer indicadores de desempenho individuais e organizacionais vinculados ao objeto de atuação social.

[...] o GLPV é uma instituição que atua de forma transparente, mas na maioria das vezes os resultados são intangíveis, e são raros os indicadores que possibilitam a comparação entre organizações, devido à dificuldade de parametrização de indicadores de eficiência. A instituição possui o planejamento e algumas metas, no qual a avaliação de desempenho é restrita às atividades internas. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Conclusão

Este estudo buscou contribuir para o desenvolvimento de um referencial de análise que possibilite a identificação de aspectos gerenciais e estratégicos com a utilização do *Balanced Scorecard* em organizações não-governamentais, associando elementos relacionados à obtenção e à otimização do uso de recursos, à consecução de objetivos e à sustentabilidade.

O referencial de análise das metas e iniciativas a partir do desdobramento do BSC em ONGs, apresentado neste trabalho, corresponde a um esforço de avaliação de desempenho fundamental para os gestores como um instrumento que orienta um aprofundamento na composição de um sistema de gestão que apresenta como princípios orientadores o estabelecimento da visão e estratégias, que deve ser implementado com base na comunicação e estabelecimento de vinculações, aliado ao planejamento e estabelecimento de metas para fomentar o *feedback* e aprendizado estratégico.

Alguns autores consideram que a eficiência de uma organização sem fins lucrativos deve ser mensurada por indicadores relacionados ao bem-estar social. Contudo, verificou-se que essa mensuração é difícil de obter devido à complexidade das atividades e aos benefícios sociais associados aos projetos que podem ser alcançados apenas em longo prazo. Nem sempre é possível estabelecer causalidade entre os programas realizados e os efeitos aos beneficiários. As medidas precisariam combinar o papel do gestor e a reputação filantrópica da organização.

Muito do que se tem debatido sobre ONGs mostra-se ainda incipiente, dado o dinamismo e a importância do tema. Buscou-se, assim, por meio desse trabalho, contribuir para uma melhor compreensão das práticas e estratégias das ONGs e lançar as bases para posteriores aprofundamentos.

Referências

- ATKINSON, A.A. *et al.* **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BAVA, S. C. O terceiro setor e os desafios do Estado de São Paulo para o Século XXI. *In: Cadernos ABONG*, São Paulo, n. 27, maio 2000.
- CAMARGO, M. F. de. *et al.* **Gestão do terceiro setor no Brasil: estratégias de captação de recursos para organizações sem fins lucrativos**. 3. ed. São Paulo: Futura, 2001.
- CARVALHO, Cristina Amélia Pereira de; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. **Organizações, Cultura e Desenvolvimento Local: a agenda de pesquisa do observatório da realidade organizacional**. Recife: Editora Universitária UFPE, 2003.
- COELHO, S.C.T. **Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. São Paulo: Senac, 2000.
- FALCONER, A. P. **A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. São Paulo, 1999. 164 p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Departamento de Administração, Faculdade de Economia, administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- FISCHER, R.M.; FALCONER, A. P. Desafios da Parceria Governo-Terceiro Setor. **Revista de Administração**. São Paulo, v.33, n.1, p. 12-19, jan./mar. 1998.
- FLEURY, Maria Tereza Leme, SHINYASHIKI, Gilberto, STEVANATO, Luiz Arnaldo. Entre a Antropologia e a Psicanálise: dilemas metodológicos dos estudos sobre cultura organizacional. **Revista de Administração**, São Paulo, v.32, n.1, p.23-37, jan./mar. 1997.
- GUERREIRO, E. P. Gestão social integrada; o empreendedorismo das organizações não-governamentais e a parceria estratégica com a administração municipal. *In: CONGRESSO MINEIRO DE MUNICÍPIOS*, 19, Belo Horizonte, MG, 21 maio 2002. **Anais...** Belo Horizonte, 2002. 1 CD-ROM.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MACKINSEY & COMPANY. **Empreendimentos Sociais Sustentáveis: Como elaborar Planos de negócio para organizações sociais**. Editora Fundação Peirópolis, 2001.
- MIRANDA, L.C.; SILVA, D.G.da. **Controladoria : agregando valor para a empresa**. Org. por Paulo Schmidt. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- RIFKIN, Jeremy . Identidade e Natureza do Terceiro Setor. *In: IOSCHPE*, Evelyn Berg (org.). **3º Setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra,1997.
- SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação** – Edna Lúcia da Silva, Estera Muszkat Menezes, Florianópolis, Laboratório de Ensino a distancia da Universidade Federal de Santa Catarina, 2000.
- VALADÃO JR., V. M. **Bases Epistemológicas e modo de gestão em organizações geradoras de trabalho e renda**. Florianópolis, 2003. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- YIN, Robert K. **Case study research: design and methods**. 2nd ed., Applied social research methods series, v. 5. SAGE Publications, International Educational and Professional Publisher, Thousand Oaks, London – New Delhi. 1994