

O BALANCED SCORECARD COMO FERRAMENTA DE GESTÃO EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Osorio Cavalcante Araujo
Célia Maria Braga Carneiro
Maria Ivany Gomes Araujo

Resumo:

O principal propósito do presente estudo é apresentar a importância de se utilizarem ferramentas de gestão para organizações do terceiro setor. A primeira parte trata das principais funções gerenciais e sua adaptação às organizações do terceiro setor por utilizarem-se de recursos escassos na consecução de seus objetivos. Em seguida são apresentados os fundamentos da ferramenta denominada Balanced Scorecard, como instrumento de comunicação e tradução da estratégia das organizações, para em seguida apresentar-se um modelo dessa ferramenta para organizações do terceiro setor, demonstrando algumas das adaptações necessárias à sua implementação no terceiro setor.

Palavras-chave:

Área temática: *A Mensuração e Gestão de Custos no Setor Público, nas Empresas Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos*

O *BALANCED SCORECARD* COMO FERRAMENTA DE GESTÃO EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Osório Cavalcante Araújo - Mestrando em Controladoria e Contabilidade – USP
Universidade Federal do Ceará

Célia Maria Braga Carneiro – Mestranda em Controladoria e Contabilidade –
USP

Maria Ivany Gomes Araújo - Mestranda em Controladoria e Contabilidade –
USP

Rua Trajano Alves Aguiar – 239 – Cidade dos Funcionários
Cep. 60.820-060 - Fortaleza –CE

e-mail: ivany@roadnet.com.br

Professor do Departamento de Contabilidade

A Mensuração e Gestão de Custos no Setor Público, nas Empresas
Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos

O *BALANCED SCORECARD* COMO FERRAMENTA DE GESTÃO EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

A Mensuração e Gestão de Custos no Setor Público, nas Empresas Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos

RESUMO

O principal propósito do presente estudo é apresentar a importância de se utilizarem ferramentas de gestão para organizações do terceiro setor. A primeira parte trata das principais funções gerenciais e sua adaptação às organizações do terceiro setor por utilizarem-se de recursos escassos na consecução de seus objetivos. Em seguida são apresentados os fundamentos da ferramenta denominada *Balanced Scorecard*, como instrumento de comunicação e tradução da estratégia das organizações, para em seguida apresentar-se um modelo dessa ferramenta para organizações do terceiro setor, demonstrando algumas das adaptações necessárias à sua implementação no terceiro setor.

1. INTRODUÇÃO

O período de grandes transformações por que passa a humanidade tem determinado às organizações a constante busca de aperfeiçoamento de sua gestão, posto que sua sobrevivência passa pelos resultados obtidos e pela forma como os recursos escassos são utilizados.

Relativamente a isso, Tenório (2001:17) ensina que “Para que uma atividade seja bem-sucedida é preciso que haja uma boa utilização dos recursos e o direcionamento desses recursos para o atingimento da finalidade proposta pelos membros da organização.”

Partindo-se desse pressuposto, verifica-se a necessidade de se aplicar e entender as funções gerenciais de forma a se obter o máximo de eficiência e eficácia da organização, como fundamento do trabalho dos gestores.

Para a utilização dessas funções, diversas são as ferramentas a serem utilizadas, de tal modo que se possa elaborar o planejamento, como fazer para se chegar no ponto desejado no futuro; como organizar todos os recursos, sejam materiais, financeiros ou humanos; para se controlar, através de uma direção e liderança que seja capaz de conduzir a organização a esse ponto no futuro; e, ao final, o controle eficaz dos principais aspectos que movem a organização, de modo a se obter subsídios para a correção de rumos nos casos necessários.

Todos esses aspectos, tomados de forma genérica, são aplicados às organizações que buscam os lucros para distribuição aos sócios/acionistas/investidores como forma de remunerarem o capital ali aplicado.

Para efeitos do aqui exposto, verificam-se o surgimento de ferramentas que possibilitam aos gestores a tomada de decisões que conduzam as organizações à eficácia com eficiência, tornando-as efetivas.

Contudo, não apenas as organizações que distribuem dividendos financeiros necessitam utilizarem-se de ferramentas para a gestão de seus negócios. Aplicam-se também às organizações do terceiro setor, sem fins lucrativos, as ferramentas de gestão aplicadas às demais, com um pequeno diferencial: a adaptação de alguns elementos pertinentes e de acordo com as peculiaridades desse tipo de organização.

Neste trabalho, buscou-se apresentar a ferramenta de gestão idealizada por Kaplan & Norton (1997:VII), denominada *Balanced Scorecard*, tida como ferramenta que comunica e transforma em ação a estratégia da organização, funcionando como um cartão de *scores* balanceado de modo a permitir uma visualização das quatro dimensões tratadas inicialmente pelos autores: financeira, de clientes, de processos internos e de aprendizagem e crescimento, tornando assim a estratégia da organização, com base em sua missão, e sua aplicação a organizações do terceiro setor.

Para conclusão deste estudo é apresentado um exemplo prático onde são considerados os aspectos prático-teórico da aplicação do *Balanced Scorecard* ao terceiro setor como ferramenta de gestão para o mesmo.

2. ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Coexistem pacificamente como entes participantes do processo econômico, três setores distintos que promovem o desenvolvimento do ambiente econômico e social no mundo. No primeiro setor estão as entidades governamentais, cuja principal missão é a promoção do bem-estar da sociedade; no segundo setor encontram-se inseridas as empresas privadas ou mistas, cuja principal finalidade está centrada no lucro a ser distribuído aos acionistas; e, por fim, o terceiro setor, onde se inserem as organizações sem fins lucrativos, cuja principal missão é o apoio ao Estado na promoção do bem-estar da sociedade tendo por base o voluntariado.

Essas entidades são dos mais diversos tipos e realizam variados serviços, sempre voltados para a sociedade, agindo inclusive em defesa do meio ambiente.

De acordo com Loschpe (1997:143), ao efetuar comparação entre as organizações do terceiro setor com as organizações dos outros dois setores considera como características mais particulares e complementares do terceiro setor as seguintes:

- a) não têm fins lucrativos, sendo organizações voluntárias;
- b) são formadas, total ou parcialmente, por cidadãos organizados voluntariamente;
- c) o corpo técnico normalmente é constituído por cidadãos ligados à organização por razões filosóficas;
- d) são orientadas para a ação; e
- e) comumente são intermediárias entre o cidadão comum e entidades que podem participar da solução de problemas identificados.

De acordo com Landim & Beres (1999:08),

Essa noção de 'terceiro setor' evoca não apenas um conjunto diversificado de organizações como também, metaforicamente, um espaço de afirmação de valores e práticas sociais que não pertencem ao terreno do mercado, como altruísmo,

compromisso social, solidariedade, laços comunitários, ambientalismo etc.

As características principais, que determinam a inserção de entidades de diversos “matizes” em um único terceiro setor, são apresentadas por loschpe (2000:29), que cita quatro razões para tal:

- *Faz contraponto às ações do governo* – onde as iniciativas particulares também conduzem determinadas atividades típicas do Estado, tais como: educação, saúde, desporto, cultura, comunicação, geração de emprego e renda, dentre outros.
- *Faz contraponto às ações do mercado* – o mercado não consegue atender à demanda, necessitando portanto, de ações por parte das entidades sem fins lucrativos com o fim de atender uma parte das condições que viabilizam o mercado;
- *Empresta um sentido maior aos elementos que compõem* – estimula a filantropia empresarial, determinando maior valor à empresa como um dos elementos componentes do item continuidade do investimento;
- *Projeta uma visão integradora da vida pública* – dá ênfase ao caráter complementar das ações entre os setores – mercado, Estado e terceiro setor, de tal modo que a tríade é necessária e complementar onde se pode observar que sem o Estado o terceiro setor não seria organizado, sem o terceiro setor o Estado não conseguiria cumprir todas as suas funções e sem o terceiro setor o mercado não conseguiria atender à demanda por produtos, serviços e trabalho, sendo recíprocos os relacionamentos.

Face o exposto, verifica-se a existência do terceiro setor, baseado no voluntariado, onde as organizações que dele participam cumprem seu papel das mais variadas formas, através da cura de doentes, educação, atenção ao meio ambiente, mas sempre ajudando a transformar o ser humano, o que, segundo Drucker (1997:3), é o seu produto.

No entanto, essa condição de auxiliar a transformação do ser humano não lhes dá o condão de resolver todos os seus problemas apenas com a boa vontade dos voluntários que compõem seus quadros. Verifica-se nessas organizações, como em qualquer outra que utilize recursos escassos para a consecução de sua missão e conseqüente manutenção de suas atividades, atitudes profissionais de seus gestores e mandatários.

Com isso surge a necessidade de uma gestão cada vez mais profissional no terceiro setor.

3. GESTÃO DO TERCEIRO SETOR

De acordo com ensinamento de loschpe (1997:153), a gerência das organizações é a busca da eficiência e eficácia na correta utilização dos recursos, incluídos aí os financeiros, organizacionais e naturais, para alcançar os objetivos definidos. Como as organizações do terceiro setor utilizam-se de recursos escassos para o desenvolvimento de suas atividades, depreende-se daí que essas organizações também necessitam de informações gerenciais para tomar decisões que garantam a sua continuidade, e mais ainda, que a

gerência das organizações que operam no terceiro setor deve estar estruturada numa plataforma profissional e alinhada com as mais modernas técnicas de gestão.

Os autores que tratam do assunto, consideram que as técnicas utilizadas pelas demais organizações são também utilizáveis pelas organizações do terceiro setor, desde que sofram algumas pequenas alterações, principalmente considerando suas características particulares de ação.

De acordo com Tenório (2001:21), as funções gerenciais de planejamento, organização, direção e controle são essenciais ao trabalho do gestor e relacionam-se com a previsão, a divisão do trabalho, a execução e o acompanhamento, sabendo-se que essas funções estão presentes tanto em entidades governamentais ou privadas, como nas organizações do terceiro setor.

A primeira dessas funções é o planejamento, e sobre planejamento, Silva (2000:15) diz que: “Planejamento implica falar de futuro, e, embora isso pareça óbvio, é tão óbvio quanto essencial.”

O planejamento é essencial não só nas organizações do terceiro setor, mas em todas as atividades humanas, pois pressupõe sempre um objetivo a atingir. Determinar como vai ser o dia de trabalho, o horário que se vai sair de casa, o horário que se quer chegar ao trabalho, as tarefas que serão executadas, tudo isso é falar de futuro e exige um planejamento.

Conforme Tenório (2001:22), planejamento “É a ação de determinar a finalidade e os objetivos da organização e rever as atividades, os recursos e os meios que permitirão atingi-los ao longo de um período de tempo determinado.”

Esse “falar de futuro”, implica em se determinar onde se está hoje, onde se quer chegar e como se chegará no objetivo explicitado. A visão que se tem desses elementos essenciais ao atingimento da missão da organização, deve ser considerado de acordo com seu significado e sua efetiva utilização. Para tanto, divide-se o planejamento em três níveis distintos, onde em cada um as ações são diferentes e os objetivos também.

Oliveira (1997:43), na consideração de níveis hierárquicos, distingue o três tipos de planejamento, relacionando-os genericamente aos níveis de decisão numa “pirâmide organizacional”, conforme se vê na Figura 1 a seguir:

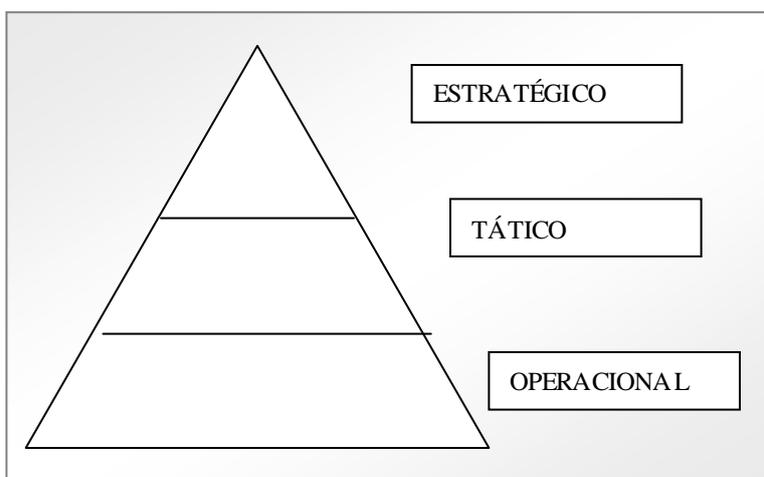


Figura 1 Níveis de decisões (com adaptações)Fonte: Oliveira (1997:43)

Cada um desses níveis de planejamento cuida de uma situação diferente dentro da organização, de forma a se terem definidas, inclusive, as categorias de pessoas que implementarão as ações relativas a cada um dos níveis ou estágios do planejamento.

O planejamento estratégico, de acordo com Tenório (2001:28), “está voltado para a visão ampla, global e de longo alcance da organização, baseada na análise do contexto.” Diz ainda Tenório que o processo de planejamento estratégico não é um processo único e rígido de se elaborar planejamento, mas constitui-se de cinco etapas: a) definição da missão; b) análise do contexto interno; c) análise do contexto externo; d) definição de objetivos; e e) definição de estratégias e redação do plano.

Na Figura 2, verifica-se a interligação entre todas as funções do planejamento estratégico. Após definida a missão, devem ser verificados os contextos interno e externo em que a organização está inserida; a seguir, devem ser discutidos e definidos seus objetivos, para elaborarem-se as estratégias, tudo isso sempre de acordo com a missão da organização.

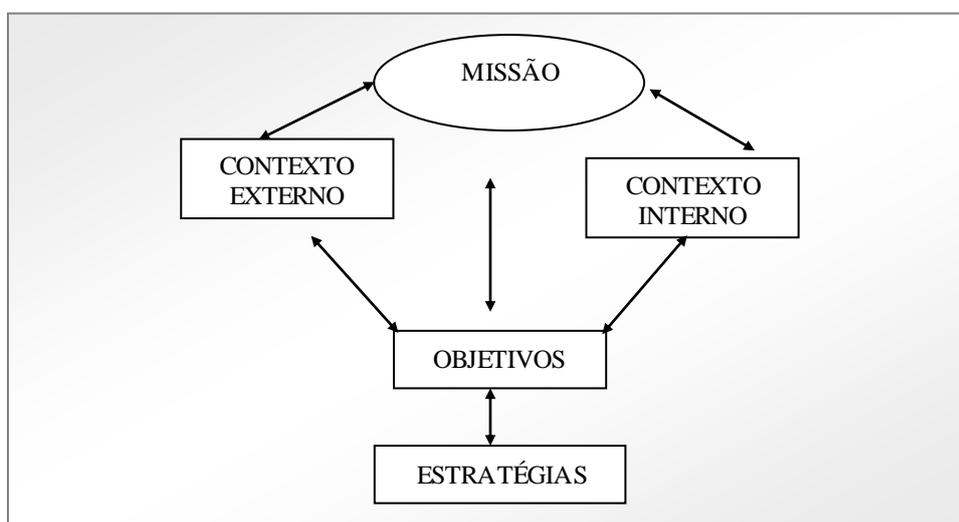


Figura 2 - Diferentes Etapas do Processo de Planejamento Estratégico e Suas Interligações. Fonte: Tenório (2001:29)

De nada adianta o planejamento estratégico se o mesmo não for implementado e se a organização não estiver totalmente alinhada com as estratégias formuladas, as quais devem estar voltadas para o cumprimento da missão, além de haver um comprometimento da administração superior da organização.

De acordo com a Figura 2, definir a missão deve ser a primeira etapa a ser implementada quando do planejamento estratégico, posto que a missão, conforme Hudson (1999:74) é a “razão de ser da organização. Explica por que a organização existe e quem se beneficia dela.” A missão repercute em todos os momentos futuros da organização, fazendo voltarem para si todas as ações dos seus gestores.

A segunda etapa do planejamento estratégico deve ser a análise do contexto externo, que segundo Tenório (2001:32) “São instituições e aspectos da sociedade que afetam nossa organização.”, verificando-se as oportunidades e ameaças do ambiente, passando em seguida para a análise do contexto

interno, que são os aspectos da organização que favorecem ou dificultam sua atuação, é a definição e análise de seus pontos fortes e pontos fracos.

Uma terceira etapa é a definição dos objetivos, que são, de acordo com Hudson (1999:75) elementos que “orientam a organização a obter aquilo que é mais importante para seu sucesso.” São propósitos a serem atingidos em um determinado período de tempo que, obtidos em conjunto, determinam o cumprimento da missão da organização. Segundo Tenório (2001:36), “Através dos objetivos é possível acompanhar e analisar o desempenho dos responsáveis pelo seu cumprimento.”

Após o estabelecimento dos objetivos, cumpre-se uma terceira etapa que é o desenvolvimento e definição de estratégias.

De acordo com Hudson (1999:79), estratégias “são categorias amplas de ações que indicam como os recursos humanos, financeiros e outros são empregados para atingir os objetivos estabelecidos.” A estratégia deve refletir o ambiente em que se encontra a organização, pois por ele é influenciada, sendo portanto mutável de acordo com as mudanças dos cenários e pelas influências que recebe das pessoas.

A importância da definição de estratégias reside no fato de que, conforme Kaplan e Norton (2001:88) “estratégia denota o movimento da organização da posição atual para uma posição futura desejável, mas incerta.” A posição desejável, embora com um nível de incerteza bastante acentuado, deve ser o alvo que a organização tenta atingir, ressaltando-se no entanto, que esse alvo pode ser modificado constantemente a partir de um ponto inicial em que os cenários são definidos.

Ao se definirem as estratégias, encerra-se o processo de planejamento estratégico, através da elaboração do plano, que é a documentação do planejamento. O produto final do planejamento visa oferecer suporte de execução às outras funções gerenciais, tidas neste estudo como as principais, juntamente com o planejamento.

No que se refere à segunda função gerencial nas organizações, ou seja a função organização, para Tenório (2001:22) “É a ação de agrupar pessoas e recursos, definir atribuições, responsabilidades e normas, de modo a atingir a finalidade e os objetivos previstos. Essa função trata basicamente da gestão de pessoas e, nas organizações do terceiro setor esse é um ponto que gera controvérsias e dúvidas, principalmente em se considerando a existência do voluntário, que é elemento característico dessas organizações.

Todas essas atividades deverão estar alinhadas ao que foi estabelecido na fase de planejamento, pois esse define o que fazer, enquanto a função organização determina quem faz o que, como e com que recursos.

Essa função organização deve ser implementada e conduzida por elementos que compõem a terceira função - a direção, ou conforme Bateman & Snell (1998:28), liderança, que significa “estimular as pessoas a serem grandes executoras (...) envolve o contato diário e próximo com as pessoas, ajudando a guiá-las e a inspirá-las em direção ao atingimento dos objetivos de equipe e organizacionais.”

Através de uma direção centrada nas políticas da empresa e baseadas no que foi planejado, pode-se determinar que as pessoas cumpram os objetivos para os quais estão atuando na organização.

Aos gerentes cabe também acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos e cuidar para que sejam tomadas medidas corretivas nos casos em

que não se cumpram as determinações da direção, que devem estar alinhadas com o planejamento e a organização. A função de acompanhamento dá-se o nome de controle.

De acordo com ensinamento de Bateman e Snell (1998:29), a função controlar “(...) pergunta e responde à questão: ‘Nossos resultados estão consistentes com nossos objetivos?’ E faz ajustes quando necessários.”

O controle está voltado à aprendizagem e ao *feed back* como elementos que permitem aos gestores corrigirem distorções quando os trabalhos não foram executados conforme o planejado, ou quando não se tem a certeza do atingimento dos objetivos.

Conforme Tenório (2001:23), essas quatro principais funções gerenciais cumprem ciclos contínuos que são iniciados com o planejamento, sendo encerrado com o controle, que a seu turno, subsidia “uma nova etapa de planejamento”. Tal situação pode ser evidenciada na Figura 3:

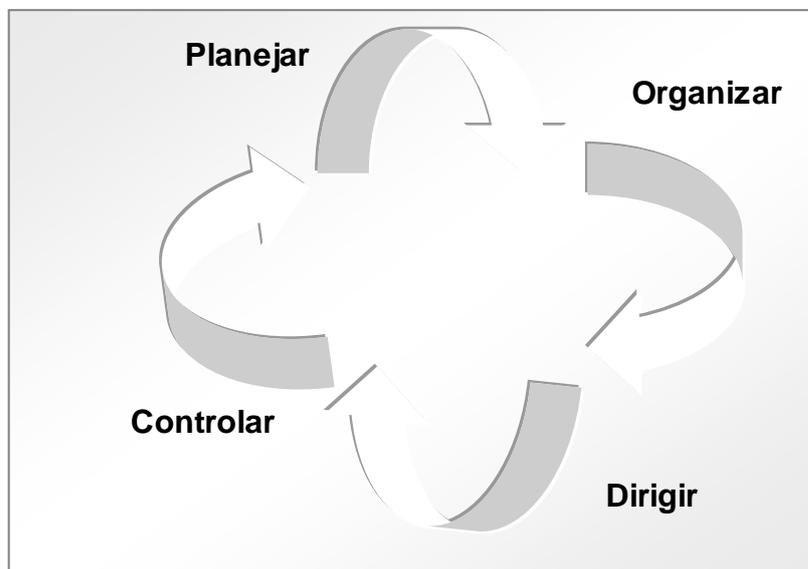


Figura 3 – Principais Funções – Fonte: Tenório (2001:23)

Esse movimento cíclico permite às organizações um exercício constante de gestão e aprendizado, propiciando a continuidade de suas operações com eficiência e eficácia.

Em organizações do terceiro setor, tendo em vista suas peculiaridades no que se refere à obtenção de recursos, cuidados maiores devem ser dados às funções de planejamento e controle, pois um de seus maiores desafios é a gestão dos mesmos que lhes permita permanecerem atuantes e efetivas.

4. BALANCED SCORECARD – CONCEITO, DIMENSÕES E IMPORTÂNCIA

A continuidade de uma organização do terceiro setor passa pela gestão eficaz de custos e receitas, e conseqüentemente, pela forma como é medido o desempenho de seus gestores.

Diversas são as ferramentas de medição de desempenho e controle de gestão de organizações que lidam com recursos econômicos¹. Uma dessas

¹ Entendidos aqui como os recursos escassos.

metodologias é o *Balanced Scorecard*, que será abordada a seguir, em seus aspectos teóricos fundamentais para entendimento como ferramenta de gestão aplicável a organizações do terceiro setor.

Os gestores² precisam de indicadores sobre os vários aspectos do ambiente e desempenho, elementos chave para a manutenção do rumo da excelência organizacional. Os instrumentos de que os gestores necessitam são oferecidos pelo *Balanced Scorecard* - BSC, que, segundo seus criadores, Kaplan e Norton (1997:09) traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto de medidas de desempenho abrangente que é a base do sistema de medição e gestão estratégicas.

Essa ferramenta não elimina as medidas financeiras, que devem continuar sendo utilizadas, mas, por não fornecerem informações suficientes sobre a orientação e avaliação da trajetória a ser seguida pelas empresas, é introduzida para complementar essas medidas financeiras tradicionais do desempenho passado com medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro.

A estrutura da ferramenta gerencial *Balanced Scorecard* está centrada em quatro perspectivas que são: *financeira, do cliente, dos processos internos e da aprendizagem*. Essas quatro perspectivas fornecem os objetivos e medidas do *Balanced Scorecard*, conforme Figura 4.

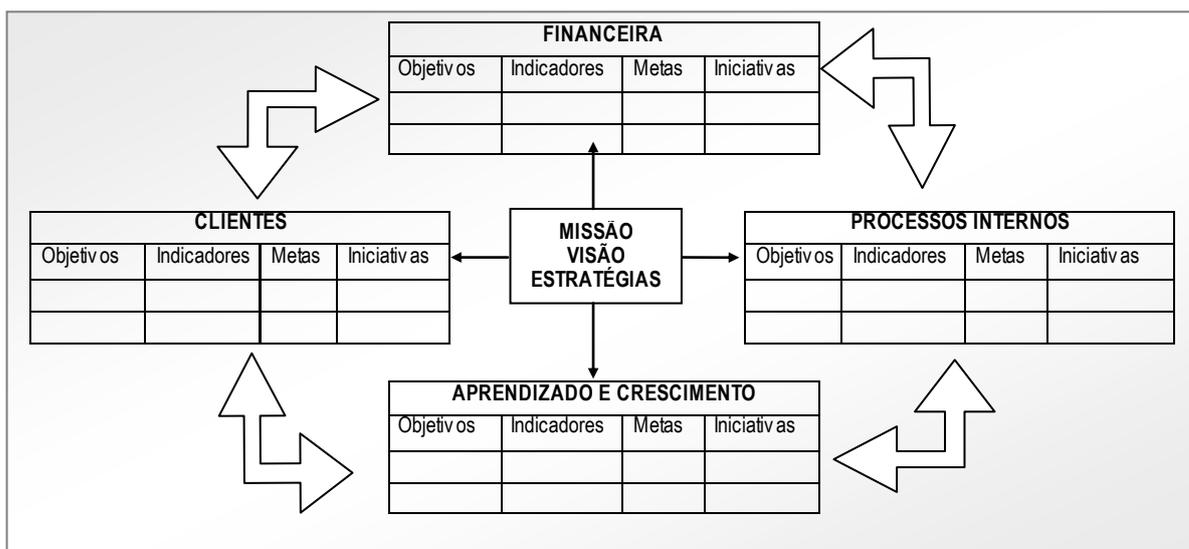


Figura 4 - O BSC fornece estrutura necessária para a tradução da estratégia em termos operacionais. Fonte: Kaplan & Norton (1997:11), com adaptações.

a) *Perspectiva Financeira*

Objetivos financeiros geralmente estão relacionados à lucratividade, e as medidas financeiras normalmente indicam se a estratégia de uma empresa, sua implementação e controle estão contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros.

² Essa abordagem trata de organizações do segundo setor, mas que também aplicam-se às organizações objeto deste estudo, pois as diferenças principais serão consideradas quando se tratar da metodologia de criação e implantação.

b) *Perspectiva do Cliente*

O *Balanced Scorecard*, sob a perspectiva do cliente permite ao gestor das unidades de negócios a articulação das estratégias de clientes e mercados que proporcionarão maiores lucros financeiros futuros.

c) *Perspectiva dos Processos internos*

Na perspectiva dos processos internos são identificados os processos críticos nos quais a organização deve alcançar a excelência, oferecendo condições de satisfazer às expectativas dos clientes e gestores.

d) *Perspectiva do Aprendizado e Crescimento*

Essa perspectiva identifica a infra-estrutura que a empresa deve construir para gerar crescimento e melhoria a longo prazo. O aprendizado e o crescimento organizacionais provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais. O *Balanced Scorecard*, nas perspectivas anteriormente citadas, revelam lacunas entre as capacidades atuais das pessoas, sistemas e procedimentos, bem como identifica o que será necessário para alcançar um desempenho inovador. Para preencher essas lacunas, a empresa deve investir em reciclagem de funcionários, aperfeiçoamento de tecnologia da informação e dos sistemas, e no alinhamento dos procedimentos e rotinas organizacionais.

Observa-se que o *Balanced Scorecard* traduz visão e estratégia em objetivos e medidas através de um conjunto equilibrado de perspectivas, incluindo medidas dos resultados desejados e dos processos capazes de assegurar a obtenção desses resultados desejados no futuro.

Os fundamentos do *Balanced Scorecard*, segundo Campos (1998:60), baseia-se no pressuposto de que uma organização só deverá ser considerada no caminho do sucesso, se os quatro conjuntos de indicadores estiverem devidamente ‘balanceados’.

Seria de pouca valia entender os resultados financeiros de uma organização em um determinado exercício como muito bons, mas os indicadores de atendimento a clientes ou de processos internos não conduzem a uma situação confortável em termos financeiros a médio ou longo prazo, podendo determinar assim, uma situação de descontinuidade.

De acordo com Kaplan & Norton (1997:09), muitas empresas utilizam o *Balanced Scorecard* para viabilizar processos gerenciais:

- *Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia* – o início do processo do *Scorecard* se dá através da tradução, pela alta administração, da estratégia das unidades de negócios em objetivos estratégicos específicos;
- *Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas* – esses elementos são transmitidos para a empresa inteira pelos mais diversos meios, incluindo jornais murais, quadros de avisos, intranet, etc.;
- *Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas* – o maior impacto do *Balanced Scorecard* é a indução da mudança organizacional. O processo gerencial de planejamento e estabelecimento de metas permite que a empresa:
 - quantifique os resultados pretendidos a longo prazo;
 - identifique mecanismos e forneça recursos para que os resultados sejam alcançados;

- estabeleça referenciais de curto prazo para as medidas financeiras e não-financeiras do *scorecard*.

- Melhorar o *feed back* e o aprendizado estratégico – o *Balanced Scorecard* permite aos gestores o monitoramento e ajustamento da implementação de estratégias e, se necessário, a efetivação de mudanças fundamentais na própria estratégia, funcionando como um aprendizado estratégico.

O *Balanced Scorecard* permite aos gestores um processo sistemático para a implementação e obtenção de *feed back* sobre a estratégia, assegurando o alinhamento da organização focalizada na implementação da estratégia de longo prazo.

O *Balanced Scorecard* traduz missão e estratégia da empresa em objetivos e medidas, criando uma estrutura para comunicar a missão e a estratégia (como uma linguagem de comunicação), utilizando indicadores que informam a todos os funcionários sobre os vetores do sucesso atual e futuro, esperando os gestores alcançarem as metas de longo prazo, canalizando as energias e esforços das pessoas na empresa como um todo, devendo ser utilizado como um sistema de comunicação, informação e aprendizagem.

De acordo com Kaplan & Norton (1997:35) as quatro perspectivas anteriormente citadas mostraram-se “adequadas em diversas empresas e setores de mercado”, não devendo no entanto, segundo os autores, serem consideradas como uma “camisa-de-força”, ou como algo pronto e hermeticamente fechado. Outras perspectivas, a depender das estratégias e das circunstâncias em que se encontram a organização, podem e devem ser agregadas de forma complementar.

Conforme pronunciamento de Campos (1998:62), “(...) para visualização adequada e acompanhamento do desempenho dos respectivos negócios, algumas unidades ou organizações podem ter necessidade de mais do que quatro perspectivas.”

Essas medidas complementares derivam especificamente das estratégias da organização, portanto sendo consideradas em cada organização em particular, devendo haver inclusive indicadores para os níveis tático e operacional das organizações, sendo dada, nesses casos, ênfase aos que permitem acompanhar os fatores críticos de sucesso (relacionados aos objetivos).

De acordo com Walter & Kliemann (2000:4), considera-se que a etapa de *Elaboração* requer como *inputs* as definições de Visão, a Declaração de Missão e a Estratégia, e serve de antecessora ao processo de *Implantação*, realizado em seqüência, conforme Figura 5.

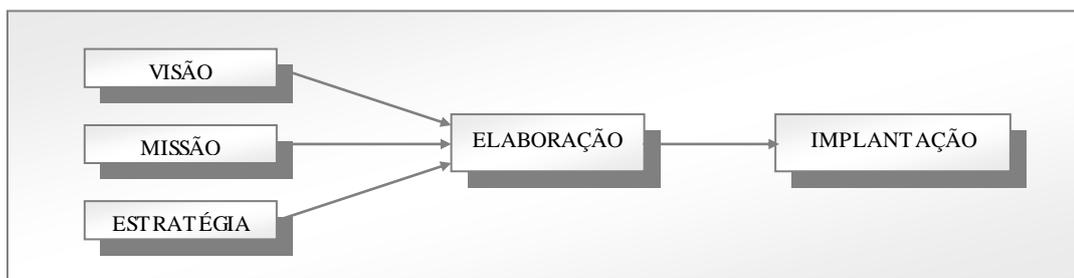


Figura 5 - Seqüência de etapas para a incorporação do *Balanced Scorecard*. Fonte: Walter e Kliemann Neto (2000:4)

Os três elementos fundamentados no planejamento estratégico, visão, missão e estratégia devem ser o ponto de partida, a elaboração é o processamento dos insumos, cujo produto é o plano e reunião de dados para o uso pelos gestores, através da implementação.

5. O *Balanced Scorecard* e sua Aplicação em Organizações do Terceiro Setor

As organizações do terceiro setor, pelas particularidades de sua atuação e diferenças operacionais e de objetivos em relação às organizações do segundo setor, ou setor que visa lucros, ao elaborarem seus *Balanced Scorecards*, devem considerar modificações, às vezes substanciais, na estrutura e nas perspectivas escolhidas.

Um exemplo disso pode ser extraído de Kaplan & Norton (2001:146), que, ao tratar desse aspecto, assim se pronunciam: “Considerando que o sucesso financeiro não é o principal objetivo da maioria dessas organizações, é possível reformular a arquitetura para colocar os clientes ou constituintes no alto da pirâmide.”

Entenda-se o “sucesso financeiro” não pelo aspecto da situação deficitária sempre para a entidade, ou fluxos de caixa negativos, mas tão somente, pelo aspecto de que o retorno sobre o investimento, não é a principal preocupação dos gestores da organização, pois aos instituidores e doadores, não interessa retorno financeiro, mas a satisfação pessoal de estar contribuindo para a mudança de seres humanos através do cumprimento da missão da organização.

Assim, a perspectiva financeira deve ser considerada pelas organizações do terceiro setor quando da elaboração de seu *Balanced Scorecard*, sem no entanto, necessariamente, vir em primeiro lugar na estrutura do BSC. Segundo Kaplan & Norton (1997:189) “(...) o sucesso deve ser medido pelo grau de eficácia e eficiência com que essas organizações atendem às necessidades de seus participantes.³”

A perspectiva do cliente, pelo exposto anteriormente nesse e no item 4, deve ser a primeira preocupação da organização quando da elaboração de seu BSC, e deve estar inserida no ponto mais elevado da estrutura.

O cliente nas organizações comerciais do segundo setor são bem definidos, pagam pelo produto ou serviço e o recebem, mas o cliente nas organizações objeto deste estudo, esses não podem ser considerados apenas como os que se beneficiam dos serviços ou adquirem os produtos dessas organizações.

Os conceitos de cliente primário e cliente secundário de Drucker (2001:42) devem ser considerados quando da elaboração da estrutura do BSC em organizações do terceiro setor. O cliente primário recebe o serviço ou o produto e considera suas expectativas sobre os mesmos; o cliente secundário, ao invés de receber o serviço ou o produto, normalmente presta o serviço ou oferece condições para que a organização o faça, mas como o primário, também considera sua expectativa sobre o produto ou serviço que “financia” ou presta.

³ Entenda-se participantes com o estando inseridos nas duas categorias de clientes, comentadas a seguir.

Portanto, mesmo sendo duas categorias de pessoas distintas, cada uma com suas expectativas em relação aos resultados da organização, devem ser considerados como o principal alvo da gestão da organização.

Tendo em vista esse aspecto, Kaplan & Norton (2001:147), enfatizam que

as organizações sem fins lucrativos devem pensar na inserção de um objetivo abrangente no alto de seus *scorecards*, representando seu propósito de longo prazo (...) em seguida, os objetivos dos *scorecards* devem ser orientados para a consecução desses objetivos de alto nível.

Assim, a missão da organização deve ser inserida no topo da estrutura de seu BSC, de forma a que todos os objetivos e estratégias estejam em acordo com essa missão, que determina uma visão de longo prazo e é mais constante em todos os seus aspectos, posto que é a razão de ser da organização.

Referida situação pode ser visualizada na Figura 06 a seguir.



Figura 6 - Adaptando o referencial do *balanced scorecard* às organizações sem fins lucrativos. Fonte: Kaplan & Norton (2001:148)

Sempre em acordo com a missão, a definição dos clientes da organização é um passo inicial de estruturação do *Balanced Scorecard*. Isso se dá por ser a perspectiva do cliente a que deve estar no topo da estrutura, tendo em vista que o cumprimento da missão dessas organizações tem como principal foco a sua satisfação.

Em seguida, deve-se definir os outros indicadores, sempre de acordo com as necessidades da organização, a ponto de terem-se balanceados os principais indicadores, alinhando-os às estratégias da organização para o

cumprimento da missão e manutenção de suas atividades, determinando assim sua efetividade.

5.1 EXEMPLO PRÁTICO

Para melhor compreensão do que aqui foi tratado, passa-se à elaboração de um exemplo de implementação de um programa de gerenciamento tendo por base o *Balanced Scorecard*.

A metodologia de criação e implementação de um sistema dessa natureza envolve vários aspectos dentro da organização, partindo-se da definição de visão e missão, do planejamento estratégico, através da definição das estratégias da organização para manutenção de suas atividades e, conseqüente determinação de sua continuidade e efetividade, e da definição de objetivos estratégicos, metas de superação e indicadores de avaliação para o alcance de seus objetivos.

Local - O caso do Hospital Maternidade Dr. Almir Pinto - HMDAP, de Maranguape-CE.⁴

Da organização - uma organização do terceiro setor da área de saúde, cujo foco de atuação se dá no acompanhamento pré-natal de mães carentes, realização de partos e acompanhamento a crianças desnutridas;

A Missão - Prestar serviços de qualidade no acompanhamento da maternidade e da infância para a população de baixa renda do município de Maranguape e cidades vizinhas.

Fontes de receitas - tem como principal fonte de receitas o Sistema Único de Saúde, além de fontes comuns de receitas em organizações dessa natureza (doações, campanhas e prestação de serviços).

A principal estratégia –o tipo de estratégia escolhido pela direção do HMDAP é “de crescimento”, e baseia-se na ampliação do atendimento, principalmente com o objetivo de melhorar o nível de receitas através da assinatura de convênios com associações de empregados de empresas locais, aumentando assim o nível de atendimento em outras áreas de atuação do HMDAP, tais como os da área ambulatorial de emergência, dentre outros.

Perspectivas *Balanced Scorecard* para o HMDAP

Perspectiva do Cliente

Conforme visto anteriormente, a melhor propositura de criação de *Balanced Scorecard* para organizações do terceiro setor começa pela perspectiva do cliente. Baseado nisso, a organização, após a definição da missão, a elaboração do planejamento estratégico, definição da visão de futuro,⁵ dos objetivos e das estratégias, reconheceu seus clientes da seguinte forma:

CLIENTES PRIMÁRIOS - Gestantes, Parturientes, Crianças desnutridas, Famílias

CLIENTES SECUNDÁRIOS – Fundadores, Gestores, Sociedade, Órgãos Públicos e Empregados; Voluntária.

⁴ Este é um caso fictício como uma proposta de criação de BSC para uma entidade real.

⁵ Apresentada aqui apenas a missão da organização.

Perspectiva Processo Interno

Perspectiva mais próxima do atingimento dos objetivos estratégicos, a dos processos internos, por focar no cliente primário os seus objetivos em acordo com a missão. Para tanto, identificou as principais atividades que geram valor para os clientes primários e as alinhou às estratégias de crescimento obtendo-se como principais indicadores para esta perspectiva:

- TEMPO DE ESPERA : Admissões e Altas; Atendimento Ambulatorial.
- QUALIDADE: Índice de infecção hospitalar, índice de satisfação com o atendimento da área de enfermagem, uso de “caminhos clínicos”, índice de reclamações por imperícia ou negligência médicas.
- PRODUTIVIDADE: Duração das internações, Índice de readmissão, Pessoal diário x ocupação.

Perspectiva Financeira

A perspectiva financeira foi colocada em seguida à de processos internos, embora as estratégias da organização sejam de crescimento e aumento de receitas, por entenderem os gestores ser de mais importância a satisfação do cliente, e que o aumento da receita virá através do elemento “diferenciação e excelência no atendimento ao cliente”.

Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento

A Quarta perspectiva, a de aprendizagem e crescimento, se dá pela atuação da organização junto à comunidade acadêmica, através de convênios com escolas de saúde, cujos alunos realizam o estágio obrigatório nas dependências do Hospital, funcionando o mesmo como “laboratório” para as aulas práticas desses estudantes.

Os indicadores de aprendizagem e crescimento refletem as estratégias da organização no trabalho com a comunidade, absorvendo mão-de-obra proveniente das escolas, colaborando assim para a formação de futuros profissionais de saúde, que de forma voluntária prestam serviços ao HMDAP e realizam aulas práticas.

Isso determina um diferencial para a organização em relação às demais existentes no Município, melhorando seu posicionamento estratégico. Esse diferencial permite que as empresas reconheçam a responsabilidade social da direção do HMDAP, devendo levá-las à assinatura de convênios.

Esses objetivos estratégicos serão perseguidos pelas pessoas e deverão ser por elas visualizados de forma a que, segundo Campos (1998:162) “as pessoas raciocinem, selecionem e adotem as ações mais apropriadas para atingir os objetivos. (...) as medições devem ser desenhadas para levar informações às pessoas que as necessitam e para motivá-las a perseguir a visão corporativa.”

Assim, as hipóteses estratégicas vão sendo testadas através do *feed back* oferecido pelo *scorecard*, convertendo a estratégia em um processo contínuo, através da viabilização de processos gerenciais, conforme visto anteriormente.

A Estrutura do BSC para o HMDAP apresenta-se conforme Figura 7.

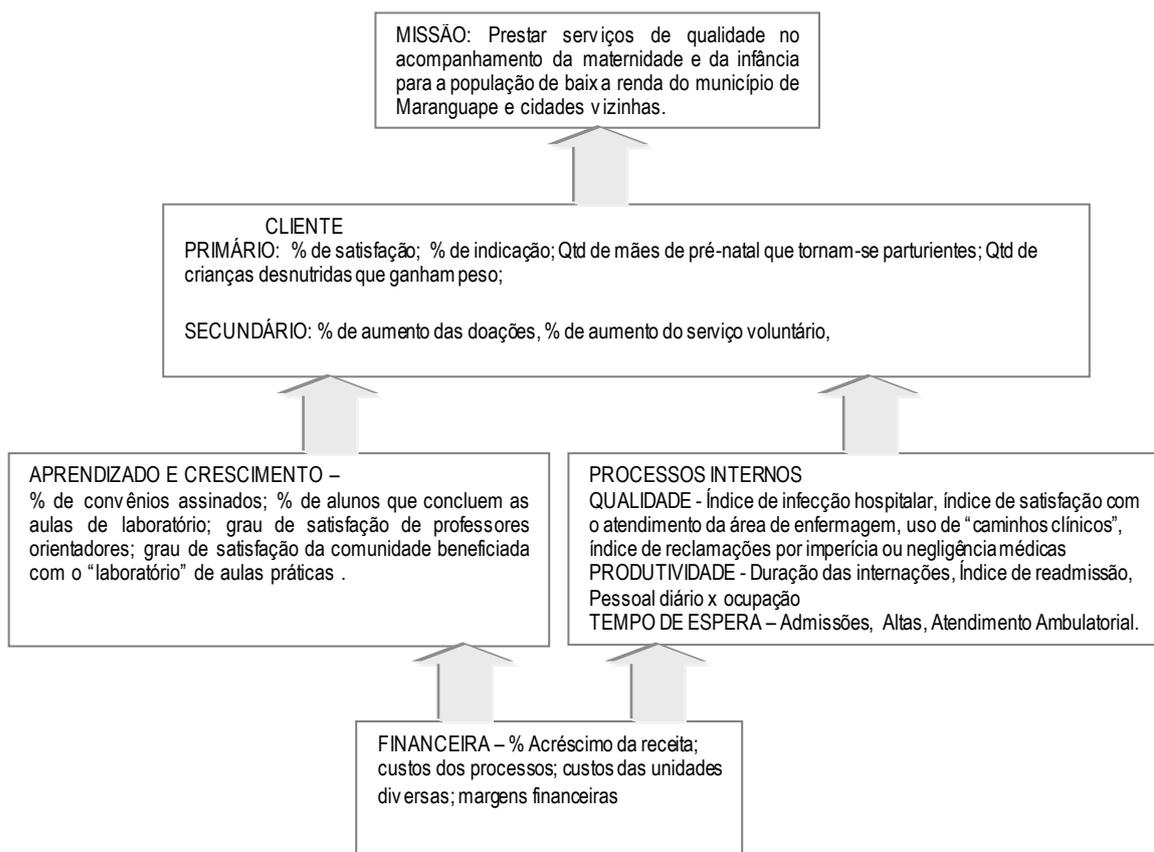


Figura 7 - Estrutura do BSC para o HMDAP

A partir da adoção do *Balanced Scorecard*, todas as pessoas envolvidas com HMDAP, desde os instituidores, doadores, voluntários, gestores, até os funcionários que participam do nível de decisões operacionais imediatas, todos têm a condição de compreender a estratégia da organização e elaborar seu trabalho em acordo com essas estratégias, buscando sempre o cumprimento da missão e a continuidade da organização.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O crescente aumento da competitividade das organizações do terceiro setor, desencadeada principalmente, pelo crescimento desse setor de forma agressiva, com a criação de organizações dos mais diversos tipos e estilos de atendimento às necessidades humanas, fez com que os gestores dessas organizações voltassem suas preocupações para a manutenção da organização no contexto em que se acha inserida, tendo em vista a possibilidade de perda de funções e conseqüente descontinuidade.

Essa situação de competitividade se dá, não apenas pelo aspecto de aumento no número de organizações, mas também pela luta em busca dos recursos a cada dia mais escassos, pelo grau de exigência dos doadores e voluntários, até pela melhoria na qualidade dos serviços exigidos pelos usuários, posto que o concorrente pode vir a oferecer um mesmo serviço com qualidade superior e a um custo para o instituidor ou patrocinador mais barato.

Dessa forma, as organizações, seguindo a tendência de melhoria nos processos e na qualidade dos serviços que presta, buscam de forma mais amígdue a utilização de ferramentas que até há bem pouco tempo, só eram utilizadas por empresas comerciais ou industriais.

O terceiro setor não falava de aspectos financeiros, nem tampouco de problemas administrativos, de gestão ou mesmo de estratégias. Simplesmente tinha uma missão e os recursos para o cumprimento dessa missão vinham com mais facilidade, sem concorrentes, na maioria dos casos, sendo considerado um tabu falar-se de gestão financeira ou de resultados nessas organizações.

O *Balanced Scorecard*, ferramenta de gestão surgida na metade dos anos 90 do século passado, aplica-se de forma bastante eficaz em organizações pertencentes ao segundo setor, conforme se pode verificar na literatura a respeito do assunto. No entanto, conforme Kaplan & Norton (2001:145), “Em 1996, A MIGRAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* para setores governamentais e sem fins lucrativos ainda se encontrava em estado embrionário. Durante os quatro anos seguintes, o conceito tornou-se amplamente aceito e adotado nesse tipo de organizações em todo o mundo.”

Dessa forma, pode-se verificar a aplicabilidade de tal ferramenta em organizações do terceiro setor, ainda que se efetuem algumas alterações, conforme se pode observar no que foi evidenciado neste trabalho, tendo como principal contributo, a continuidade da organização e a melhoria na qualidade dos serviços prestados por essas organizações a seus clientes primários e a satisfação que permite gerar em seus clientes secundários.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- BATEMAN, Thomas S. & SNELL, Scott A. *Administração: construindo vantagem competitiva*. São Paulo: Atlas, 1998.
- CAMPOS, José Antonio. *Cenário balanceado. Painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios*. São Paulo: Aquariana, 1998.
- DRUCKER, Peter F. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira, 1997.
- _____, *Terceiro setor: exercícios de auto-avaliação para empresas*. São Paulo: Futura, 2001.
- HUDSON, Mike. *Administrando organizações do terceiro setor: o desafio de administrar sem receita*. São Paulo: Makron Books, 1999.
- KAPLAN Robert S. & NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- _____. *Organização orientada para a estratégia*. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- SILVA, Antonio Luiz de P. *Utilizando o planejamento como ferramenta de aprendizagem*. São Paulo: Global, 2000.
- TENÓRIO, Fernando G. *Gestão de ONGs: principais funções gerenciais*. Rio de Janeiro: FGV, 2001.
- WALTER, Fábio & KLIEMANN NETO, Francisco J. *Uma proposta de elaboração do balanced scorecard*. Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos. Recife, 2000.