

## **Aplicação do *Balanced Scorecard* em Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP: Um Estudo de Caso**

Autoria: Ana Carolina Miranda da Silva, Luiz Carlos Miranda, Adilson Santos Barbosa Jr.

### **Resumo**

O presente trabalho investiga a utilização de ferramentas de medição de desempenho em organizações do terceiro setor. Mais especificamente, o estudo foca um estudo de caso em uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), que é uma entidade que celebra termo de parceria com o Estado, para administrar recursos repassados pelo mesmo. A pesquisa discute as possíveis semelhanças e diferenças existentes entre o modelo de medição atualmente utilizado pela OSCIP Instituto Xingó com o modelo *Balanced Scorecard*, bem como apresentar uma proposta de *Balanced Scorecard* para a referida OSCIP. A avaliação de resultados, no Terceiro Setor, é importante, tendo em vista as necessidades dessas organizações prestarem contas, não só ao governo, mas também à sociedade, que, por meio de doações ou impostos, financiam essas entidades. O estudo foi conduzido com a metodologia do estudo de caso, que inclui a observação direta intensiva, com entrevistas realizadas com os gestores da OSCIP investigada. Os resultados do estudo indicam que as entidades do terceiro setor também podem se beneficiar da implantação de sistemas de medição de desempenho mais sofisticados, como é o caso do *Balanced Scorecard*.

### **1. Introdução**

Em tempos remotos, a ordem sócio-política brasileira estava constituída, basicamente, de dois segmentos: o público e o privado. De um lado, estava o Governo, com objetivos básicos de desenvolvimento, tentando proporcionar, assim, o bem comum e a segurança, com o intuito de promover as ordens política, econômica e social do País. Do outro lado, estavam o mercado e a iniciativa privada, voltada, primordialmente, para o alcance do lucro. Um novo setor, complementar a estes dois setores, foi ganhando destaque: as organizações não governamentais. Estas organizações surgiram com o objetivo de suprir necessidades não atendidas satisfatoriamente pelos dois primeiros setores.

A importância do Terceiro Setor é ressaltada por Ribeiro Filho (2002, p.03), que diz:

*Seja pelo potencial de trabalho representado pelo Terceiro Setor no Brasil, que representa uma capilaridade com extensão considerável, seja pela necessidade de potencializar a incorporação de outros recursos, que não apenas aqueles oriundos exclusivamente do poder tributante do estado, a ação conjunta setor público x setor privado x Terceiro Setor, é uma realidade palpável e incontestável.*

A partir de 23 de março de 1999, por intermédio da Lei Nº 9.790, um novo tipo de organização do Terceiro Setor surgiu: as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIPs. Essas novas entidades são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, voltadas para o alcance de objetivos sociais como, por exemplo, a promoção da assistência social, as promoções gratuitas da educação e da saúde, as promoções da cultura e da segurança alimentar, dentre outras. Para atingir seus objetivos, essas organizações celebram um termo de parceria com o Estado, que é um instrumento legítimo de repasse de recursos públicos para o setor privado sem fins lucrativos, antes só realizado por meio de convênios, desburocratizando, assim, o setor.

A lei que criou as OCIPs aborda os direitos, responsabilidades e obrigações de ambas as partes que firmam o contrato de parceria e, em seu § 2º, inciso II, define que uma das cláusulas essenciais do termo de parceria é “a previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado”. Mas a lei não define um modelo específico para a avaliação do desempenho dessas entidades. Muitos são os Modelos de Avaliação de Desempenho existentes na literatura. Miranda e Silva (2002), por exemplo, fazem uma síntese dos principais modelos de desempenho utilizados pelas organizações com fins lucrativos nas últimas duas décadas.

Tendo em vista a importância que vem sendo atribuída ao *Balanced Scorecard*, decidiu-se então investigar: Quais as possíveis diferenças e semelhanças existentes entre os Modelos de avaliação utilizados pelas OSCIPs e o *Balanced Scorecard*?

Muitos foram os avanços ocorridos no controle gerencial da administração pública que, contemporaneamente, buscam reduzir as ineficiências administrativas e a burocracia excessiva. De acordo com Catelli et al (2001, p. 01) “... Os paradigmas da eficácia gerencial vêm sendo cada vez mais aplicados à gestão pública: o cidadão como cliente, a qualidade total a custos baixos nos serviços...”, no sentido do Governo ser “... orientado por missões e objetivos, descentralizado, preventivo, Governo empreendedor, competitivo, voltado para o mercado, em suma, um Governo por resultados”. Dessa forma, Osborne & Gaebler (apud Catelli et al, 2001, p. 02) “qualquer instituição, pública ou privada, pode ser empreendedora, assim como qualquer instituição, pública ou privada, pode ser burocrática”. A diferença depende, apenas, de como ela for orientada.

As organizações do terceiro setor também estão tendo suas administrações passando por transformações. Este estudo investiga a utilização de ferramentas de medição de desempenho em organizações do terceiro setor. Mais especificamente, o estudo foca um estudo de caso em uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), que é uma entidade que celebra termo de parceria com o Estado, para administrar recursos repassados pelo mesmo. A pesquisa discute as possíveis semelhanças e diferenças existentes entre o modelo de medição atualmente utilizado pela OSCIP Instituto Xingó com o modelo *Balanced Scorecard*, bem como apresentar uma proposta de *Balanced Scorecard* para a referida OSCIP. A avaliação de resultados, no Terceiro Setor, é importante, tendo em vista as necessidades dessas organizações prestarem contas, não só ao governo, mas também à sociedade, que, por meio de doações ou impostos, financiam essas entidades.

O estudo descreve os procedimentos de avaliação de desempenho utilizados por uma OSCIP, comparando o contido na Lei 9.790/99, § 2º, inciso II e nas teorias propostas pelo *Balanced Scorecard*, e tem os seguintes objetivos específicos:

- a. Identificar, a partir de um estudo de caso em uma OSCIP que firmou o termo de parceria com o Governo, quais instrumentos de medição são utilizados para avaliar o desempenho desse tipo de organização.
- b. Buscar, na literatura especializada em medição de desempenho de organizações, arcabouços teóricos que possibilitem a realização de uma comparação entre o Modelo utilizado pela OSCIP estudada e o modelo de medição de desempenho conhecido por *Balanced Scorecard*, identificando, assim, as possíveis diferenças e semelhanças existentes entre eles.
- c. Apresentar, a partir do Modelo de Avaliação de Desempenho aplicado na OSCIP estudada e da comparação com o *Balanced Scorecard*, um exemplo prático de um modelo de medição de desempenho apropriado para OCIPs, baseado no *Balanced Scorecard*.

## 2. Metodologia

Tendo em vista a escassez de abordagens no que diz respeito à medição de desempenho em OSCIPs, a metodologia a ser utilizada será o estudo de caso, uma vez que de acordo com Yin (2001, p.6) “... o estudo de caso permite uma investigação capaz de reter características holísticas e significativas de eventos da vida real, tais como ciclos de vida individual, processo gerencial e organizacional (...) relações internacionais, e maturação de empresas”.

A organização objeto do estudo de caso foi o Instituto Xingo, uma organização do Terceiro Setor, situada no Estado de Sergipe, qualificada como OSCIP. Inicialmente, a pesquisa tinha como objetivo investigar mais de uma organização. O processo de busca iniciou-se no site do Ministério da Justiça. Após a obtenção de uma lista, iniciou-se a busca das organizações que já haviam firmado o termo de parceria com o Governo, esbarrando com a primeira dificuldade da pesquisa: da listagem oferecida pelo Ministério e das OSCIPs que se conseguiu manter contato, apenas uma tinha as características necessárias para a realização da pesquisa. O próximo passo foi pesquisar o site da Comunidade Solidária, que dispunha de uma listagem com termos de parceria firmados entre OSCIPs e o Governo em todo o país. Dessa listagem, identificou-se mais 02 (duas) OSCIPs. O último passo foi manter contato com os gestores das organizações e tentar conseguir informações e documentos necessários para a realização do trabalho. Após esta etapa, o número de OSCIPs que atenderam aos objetivos do estudo se reduziu para uma, uma vez que as outras não disponibilizaram o material em tempo hábil.

Todo material da pesquisa foi conseguido mediante entrevistas, via telefone, com o gestor da OSCIPs ou remetido via Internet. Foram aplicadas, na realização do estudo, as seguintes técnicas:

- a. Observação direta intensiva, por meio das entrevistas realizadas com os gestores das OSCIPs;
- b. Técnica de documentação direta, por meio da pesquisa bibliográfica especializada.

## 3. Entidades do Terceiro Setor: Evolução

No Brasil, o Presidente Getúlio Vargas editou, em 1935, a primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal. Mas, conforme Fernandes (2003, p.02) o fortalecimento dessas instituições, no Brasil, aconteceu a partir da década de setenta e estava atrelado a um período de autoritarismo e exacerbação dos embates ideológicos globais, fazendo com que suas características fossem diferentes das demais no que diz respeito à concretização de ações políticas e antiautoritaristas.

Segundo Oliveira (2003, p.01), a expressão Organizações não Governamentais está para o Brasil dos anos 80 como característica de uma Instituição voltada para “...‘assessoria e apoio’ ou ‘a serviço dos grupos de movimentos populares’ - que, de modo quase invisível, havia começado a atuar ‘de costas para o estado’ e ‘nas bases da sociedade’ durante o regime autoritário”. Hoje, as OSCIPs se apresentam com características bem diferentes das organizações daquela época, conforme afirma Fernandes (2003 p.02):

*Fala-se hoje das “organizações da sociedade civil” (OSCIPs) como um conjunto que, por suas características, distingue-se não apenas do Estado, mas também do mercado. Recuperada no contexto das lutas pela democratização, a idéia de Sociedade civil”serviu para destacar um espaço próprio, não governamental, de participação nas causas coletivas. Nela e por ela, indivíduos e instituições particulares exerciam a sua cidadania, de forma direta e autônoma.*

A partir de 1999, com a criação da Lei Nº 9.790, a conjuntura das organizações do Terceiro Setor no Brasil começou a mudar. Anteriormente, havia apenas as Organizações não Governamentais, que eram instituições com regras de funcionamento mais rígidas. Hoje, a lei qualificou um novo tipo de entidades para o Terceiro Setor, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs. As OSCIPs são pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que, de acordo com o Artigo 3º da Lei Nº 9.790/99, tenham pelo menos uma das seguintes finalidades: “promoção da assistência social; promoção da cultura; defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; promoção gratuita da educação, ou saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações que trata esta Lei...”

As OSCIPs surgiram com a finalidade de desburocratizar o repasse de verbas governamentais, antes só feito mediante convênios. Com o advento das OSCIPs, o repasse passou a ser realizado por meio de um termo de parceria firmado entre as Instituições e o Governo.

#### **4. Medição de Desempenho em Entidades do Terceiro Setor**

O Terceiro Setor vem crescendo acentuadamente nos últimos anos, segundo Franco (apud Ribeiro Filho, 2002, p.05), o número destas entidades já chega a 250.000. Todavia, sua forma de administração ainda é amadora em relação às empresas privadas. Uma das principais razões era o fato da legislação que antecedia a Lei Nº 9.790/99 não permitir que os dirigentes dessas instituições fossem remunerados. Esse problema foi minorado, pois, a legislação que cria as OCIPs permite remunerar seus dirigentes, o que pode facilitar a profissionalização da administração dessas organizações. Segundo Drucker (apud Barbosa, 1999, p.03), recursos humanos pouco qualificados acarretam a “falta de preocupação com o desempenho e a falta de planejamento, aliado à falta de compromisso com metas e objetivos claros, que juntamente com a ausência de indicadores de avaliação de desempenho, retroalimentam ações ineficientes”.

Um outro problema a ser enfrentado é, mesmo que essas instituições fossem geridas tal qual às privadas, ainda assim, haveria a grande dificuldade de estabelecer seus objetivos. Em uma instituição privada, por exemplo, o lucro é o objetivo mais procurado. Desta forma, qual seria o grande objetivo almejado por essas organizações? De acordo com Drucker (apud Barbosa, 1999, p.04), “a definição de uma missão clara pode ajudar a nortear as decisões de investimento da organização e ajudar a direcionar, de forma ótima, a utilização dos recursos disponíveis...”.

Nesse sentido, a Lei Nº 9.790/99 que regulamenta as OSCIPs afirma, em seu artigo 3º, que essas organizações devem definir critérios de avaliação de desempenho. A avaliação de desempenho, em entidades do Terceiro Setor, é tão importante quanto para instituições privadas com finalidade lucrativa. De acordo com Freire (apud Guilherme et al, 2002, p.05), “a elaboração de relatórios gerenciais é uma constante preocupação de qualquer instituição que, freqüentemente, tem que apresentar a evolução dos seus projetos, atividades e resultados para vários públicos distintos”. Dessa forma, ainda segundo Freire (op. cit., p.05), a avaliação de desempenho se faz necessária tanto para o público interno da organização quanto para o externo.

A avaliação do desempenho em entidades do Terceiro Setor está intimamente relacionada com o conceito de *Accountability* que, segundo Nakagawa (apud Olak, 1999, p. 03), quer dizer “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poderes”. Assim, o Governo, ao firmar um termo de parceria com uma OSCIP, delega aos gestores dessas instituições o cumprimento de uma tarefa e esses, no término das atividades, terão que prestar contas das ações que realizaram, sejam financeiras ou operacionais, não só para o Governo como, também, para a

comunidade que, mediante o pagamento de impostos ou mesmo de doações, está ligada à consecução do projeto.

Assim, de acordo com Lei Nº 9.790/99, art.11, §1º, as instituições do Terceiro Setor qualificadas como OSCIP assumem, a partir da assinatura do termo de parceria, o compromisso de avaliar seu desempenho, uma vez que os resultados atingidos pelas entidades serão analisados por uma comissão de avaliação composta de comum acordo entre o órgão parceiro e a organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

## **5. Sistemas de Medição de Desempenho**

A administração possui quatro funções básicas que, em ordem, são: planejar, organizar, dirigir e controlar. O planejamento diz respeito a traçar um programa de ação, vislumbrando um ambiente futuro; a organização busca realizar as ações planejadas de forma estruturada, com a finalidade de obter o máximo de resultado com o mínimo de recursos utilizados; a direção tem a finalidade de realizar as ações planejadas, através dos indivíduos que compõem a organização; e o controle tem, como meta, assegurar que todas as ações estejam sendo executadas da forma como foram planejadas.

A função de controlar é a tarefa mais importante da administração, uma vez que monitora todas as outras funções. Sem o controle não se pode saber se as estratégias adotadas pela organização estão sendo obtidas de forma eficiente e eficaz. Segundo Anthony & Govindarajan (2002, p.28), qualquer sistema de controle possui quatro componentes: a) detector ou sensor; b) avaliador; c) executante; d) comunicação.

O sensor ou detector é um componente de medição. O avaliador determina a importância da situação que está ocorrendo e que é avaliada, quase sempre, de acordo com um padrão ou com uma expectativa do que deveria ter ocorrido. O executante é o componente que alerta sobre o comportamento do sistema, quando o avaliador mostra a necessidade de se alterar algo. Este dispositivo também pode ser chamado de retroalimentador. A comunicação forma um fluxo de informação entre o detector e o avaliador e o avaliador e o executante.

Os Sistemas de Avaliação de Desempenho estão intimamente ligados com a função de controle da administração. Ainda segundo Anthony & Govindarajan (2002, p. 559): “os Sistemas de Avaliação de Desempenho (*Performance Measurement Systems – PMS*) tem o objetivo de controlar a obediência à estratégia adotada”. De acordo com Gonçalves (2002, p. 01), de maneira geral, todas as empresas necessitam de um sistema de avaliação de desempenho, pois, a realização contínua do processo de avaliação permite que a empresa saiba como vai a eficiência e a eficácia de sua estrutura e como se comportam as pessoas, os processos e os programas da organização.

Miranda & Silva (2002, p.132) apresentam, de forma sucinta, um rol das principais razões para que uma organização decida investir em Sistemas de Medição de Desempenho. São elas: “controlar as atividades operacionais da empresa; alimentar os sistemas de incentivos a funcionários; controlar o planejamento; criar, implantar e conduzir estratégias competitivas; identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores; verificar se a missão da empresa está sendo atingida”.

Medir o desempenho é uma tarefa bastante complicada e os gestores se deparam com questões que se referem a o que medir na organização e como medir. De acordo com Miranda & Silva (2002, p. 133), “um dos principais problemas da medição de desempenho é a definição precisa do que se quer medir”.

Para se avaliar o desempenho, é necessário que se estabeleçam métricas que possam orientar o gestor a avaliar o que pretende de fato medir. Uma das etapas mais complicadas ao se estabelecerem métricas de desempenho é a escolha da medida que possa melhor traduzir como vai o desempenho de uma organização. As medidas de desempenho são as peças

principais de um sistema de avaliação. Essas medidas podem se apresentar na literatura com outras denominações como, por exemplo: indicadores de desempenho e indicador ou medida de performance. De acordo com Harbour (1997, p.07), “indicador de performance é a medida de performance comparativa usada para responder a questão ‘como nós estamos indo?’ para um aspecto específico”. Para Miranda & Silva (2002, p.134), existem, basicamente, dois tipos de indicadores: os absolutos e os relativos ou índices. Os primeiros compreendem medidas absolutas, financeiras ou não. O segundo compreende o resultado da comparação entre duas medidas, como os usados, por exemplo, na análise e avaliação de demonstrações contábeis.

Avaliar o desempenho das organizações é de fundamental importância, uma vez que é, mediante essa avaliação, que os gestores poderão medir a eficiência e a eficácia em todos os níveis da organização. É, também, importante ressaltar que as métricas escolhidas devem estar ligadas aos objetivos estratégicos da organização e que permitam a todos os níveis hierárquicos da empresa avaliar o progresso das metas pré-estabelecidas.

Muitos são os modelos de medição de desempenho que podem ser utilizados. Para este estudo foi escolhido o *Balanced Scorecard*. O ambiente da era da informação faz com que as empresas buscassem metodologias cada vez mais modernas e eficientes de gerenciamento, surgindo novas técnicas que permitam às organizações se guiar dentro desse novo ambiente turbulento. Segundo Kaplan & Norton (1997, p.03), as organizações “não poderão mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros”.

Em 1990, Kaplan e Norton, com o patrocínio do Instituto Nolan Norton, desenvolveram um modelo gerencial chamado *Balanced Scorecard*, cujo objetivo principal está em gerenciar as organizações com base na interligação de quatro perspectivas básicas: financeira, dos clientes, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. Assim, o modelo não está voltado, unicamente, para medidas financeiras, como ocorre nos modelos tradicionais de medição, mas para uma metodologia de medição de desempenho gerencial que é a representação equilibrada das medidas financeiras e operacionais, organizadas com base nas quatro perspectivas.

Kaplan & Norton (1997, p.09) afirmam que o *Balanced Scorecard* é uma metodologia “que deve traduzir a missão e a estratégia de uma entidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis (...) o *Scorecard* equilibra-se entre medidas objetivas de resultado facilmente quantificáveis e vetores subjetivos das medidas de resultado”. Trata-se de um sistema de gestão baseado em indicadores que impulsionam o desempenho, proporcionando à organização a visão atual e futura do negócio de forma abrangente.

O processo do *Scorecard* é um trabalho desempenhado pelos gestores do negócio, definindo e traduzindo as estratégias da organização. Para tanto, o corpo administrativo estabelece metas de caráter financeiro, relacionadas com os clientes, com os processos internos e com o aprendizado e crescimento.

Ao estabelecerem as metas financeiras, os gestores devem dar prioridade às métricas que dizem respeito, principalmente, às receita, ao crescimento de mercado, à lucratividade ou à geração de fluxo de caixa. Em relação às perspectivas dos clientes, os altos executivos devem definir, claramente, os segmentos de clientes e os mercados competitivos. As medidas de processo interno devem ser escolhidas com base na busca da excelência, para que a organização tenha cumprido as metas que foram estabelecidas. Para que as medidas estejam equilibradas, os gestores devem definir as medidas de aprendizado e crescimento que se referem à reciclagem de funcionários, à tecnologia, aos sistemas de informações e à melhoria de procedimentos organizacionais.

## **6. Histórico da OSCIP Estudada**

A Organização da Sociedade Civil de Interesse Público objeto deste estudo foi o Instituto de Desenvolvimento Científico e Tecnológico de Xingó – Instituto Xingó, no Estado de Sergipe. Esta organização foi criada em 1999, com o objetivo de gerir as ações do Programa Xingó (criado em 1996 por iniciativa da Chesf, CNPq e Comunidade Solidária). Em 19 de julho de 2001, o Instituto recebeu a qualificação de OSCIP.

O Instituto tem como missão promover o progresso econômico e a prosperidade social no semi-árido do Nordeste, compreendendo o trecho do Rio São Francisco, entre Itaparica e Xingó. Para tanto, desenvolve atividades ligadas à educação, à pesquisa e às inovações tecnológicas, associadas às vocações sócio-econômicas, com o intuito de explorar as vocações e potencialidades locais, obtendo, assim, resultados de elevado benefício sócio-econômico para as comunidades.

O Instituto Xingó é gerido por um Presidente e onze Conselheiros. Desenvolve projetos relacionados com: aquicultura, arqueologia e patrimônio histórico, atividades agropastoris, biodiversidade da caatinga, educação, gestão do trabalho, energia e recursos hídricos. Atualmente, o Instituto vem promovendo o cultivo e beneficiamento de peixes, a produção de alevinos, o apoio à pesquisa arqueológica, a documentação do Baixo São Francisco, as agroindústrias de frutas e cana-de-açúcar, a apicultura, a avicultura alternativa, a caprinocultura, a implantação de hortas comunitárias, a transferência e difusão de tecnologia, a coleta e identificação de plantas nativas para herbário, o processamento de plantas medicinais, a educação de jovens e adultos, a formação continuada de professores, a organização de Associações e Cooperativas, a instalação de sistemas energéticos, a construção de barragens subterrâneas, a reutilização de águas residuárias, o monitoramento de águas subterrâneas, o treinamento e capacitação profissional, o fomento ao turismo e empreendedorismo e a sistematização de informações georeferenciadas.

O Instituto tem como regiões de abrangência o Estado de Alagoas, Bahia, Pernambuco e Sergipe. Com a liderança institucional da CHESF, a qual coube disponibilizar a infraestrutura física e o apoio financeiro logístico, e com o CNPq, responsabilizando-se pela concessão de bolsas de pesquisadores e recursos destinados ao auxílio para pesquisa, a OSCIP conta, ainda, com a participação do Programa Comunidade Solidária e das Universidades Federais dos Estados de Alagoas, Bahia, Pernambuco e Sergipe.

## **7. A Medição de Desempenho na OSCIP Estudada**

Para que fosse observada a forma como a OSCIP (Instituto de Desenvolvimento Científico e Tecnológico de Xingó – Instituto Xingó) avalia seu desempenho, foram analisados o Termo de Parceria e o Programa de Trabalho do Instituto. Verificou-se que, por meio de um Termo de Parceria com o Governo, a OSCIP tem que definir indicadores de resultado específicos para cada projeto. De acordo com o modelo do Termo de Parceria proposto pelo artigo 9º da Lei Nº 9.790/99, a cláusula, segunda do Termo de Parceria, deve ser composta pelo programa de trabalho, o qual apresenta o detalhamento dos objetivos, das metas, dos resultados a serem atingidos, bem como, do cronograma e dos critérios de avaliação do projeto com os indicadores e a previsão de receitas e despesas.

Ao analisar o Programa de Trabalho do Instituto Xingó, constatou-se que sua avaliação de desempenho é realizada por uma comissão composta por quatro membros, representantes das partes envolvidas no projeto e que a organização avalia, separadamente, a parte física e financeira. A física é avaliada mediante a comparação entre as metas e os resultados alcançados. As metas físicas funcionaram como indicadores de resultado, pois, uma vez alcançadas, considera-se que o projeto vai bem. A parte financeira é medida por um

demonstrativo proposto pela Lei Nº 9.790/99, artigo 10, § 2º, Inciso IV, no qual são descritas as categorias de despesas, sua previsão, o que realmente foi realizado e a diferença, enfatizando o resultado encontrado. A avaliação financeira considera apenas se as metas físicas foram realizadas com o orçamento previsto, sem qualquer preocupação com uma avaliação de eficiência dos recursos aplicados.

Na OSCIP estudada, o Modelo de Avaliação de Desempenho é denominado prestação de contas. Segundo o Decreto Nº 3.100/99, art. 11, parágrafo 2º que também dispõe e regulamenta as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, a Prestação de Contas relativa à execução do Termo de Parceria deve constar dos seguintes documentos:

*relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo comparativo entre as metas propostas e os resultados alcançados; demonstrativo integral da receita e despesa realizadas na execução; parecer e relatório de auditoria, nos casos previstos no art. 19 e entrega do extrato da execução física e Financeira estabelecidos no art. 18.*

O estudo revelou que a avaliação do desempenho é feita de uma forma muito simples. Verificou-se, no estudo de caso, que os critérios de avaliação não são definidos de forma clara e objetiva. Além disso, a organização não se utiliza de instrumentos que permitam avaliar o desempenho do projeto de maneira unificada, integrando a parte física e financeira.

## **8 Medição de Desempenho na OSCIPs Estudada Versus o *Balanced Scorecard* : Diferenças e Semelhanças**

Nesta seção compara-se o modelo de avaliação de desempenho, atualmente utilizado pelo Instituto Xingó, com o modelo de avaliação conhecido como *Balanced Scorecard*. propõem. Segundo Kaplan e Norton, as maiores dificuldades de se aplicar o *Balanced Scorecard* original em organizações sem fins lucrativos é o fato de que no original a perspectiva financeira se encontra no topo da hierarquia do Modelo. Como o foco dessas instituições não é o lucro, os gestores teriam que reestruturar o Modelo original, definindo, assim, uma nova perspectiva para o topo que espelhasse o objetivo maior da Instituição.

Desta forma, a perspectiva que melhor se encaixaria no alto do *Scorecard* seria a dos clientes ou constituintes. Mas, quem seriam os clientes dessas organizações? Nas empresas com fins lucrativos, os clientes ao mesmo tempo pagam pelos serviços e os recebem, enquanto que nas não lucrativas, quem financia os serviços são os doadores e quem recebe os serviços é a comunidade em geral. Assim, a melhor alternativa seria colocar no topo a perspectiva do doador e a perspectiva do beneficiário, uma vez que a missão da organização será atender às necessidades dos beneficiários, utilizando os recursos doados da melhor forma possível.

De forma indutiva, apresenta-se uma proposta de Modelo de Medição de Desempenho para o Instituto Xingó. Para fins desta proposta, utilizou-se o projeto de promoção do progresso econômico e da prosperidade social no semi-árido do Nordeste, compreendendo o trecho do rio São Francisco entre Itaparica e Xingó.

O primeiro passo é estabelecer quem são os componentes do topo do *Scorecard* do projeto desenvolvido pela organização. Pode-se afirmar que, para esse projeto, o papel dos doadores seria desempenhado pelo Governo e que os beneficiários seriam a comunidade que vive no semi-árido do Nordeste, compreendendo o trecho do rio São Francisco entre Itaparica e Xingó. Feito isso, poder-se-ia, utilizando como material o Termo de Parceria e o Plano de Trabalho do Instituto, desenvolver um esboço do *Scorecard* da Instituição, composto das quatro perspectivas que compõem o *Balanced Scorecard* original, adaptadas à realidade da organização e ao projeto que desenvolve. O referido *Scorecard* está descrito na figura 1.



**MISSÃO:** promover o progresso econômico e a prosperidade social no semi-árido do Nordeste, compreendendo o trecho do Rio São Francisco entre Itaparica e Xingó.

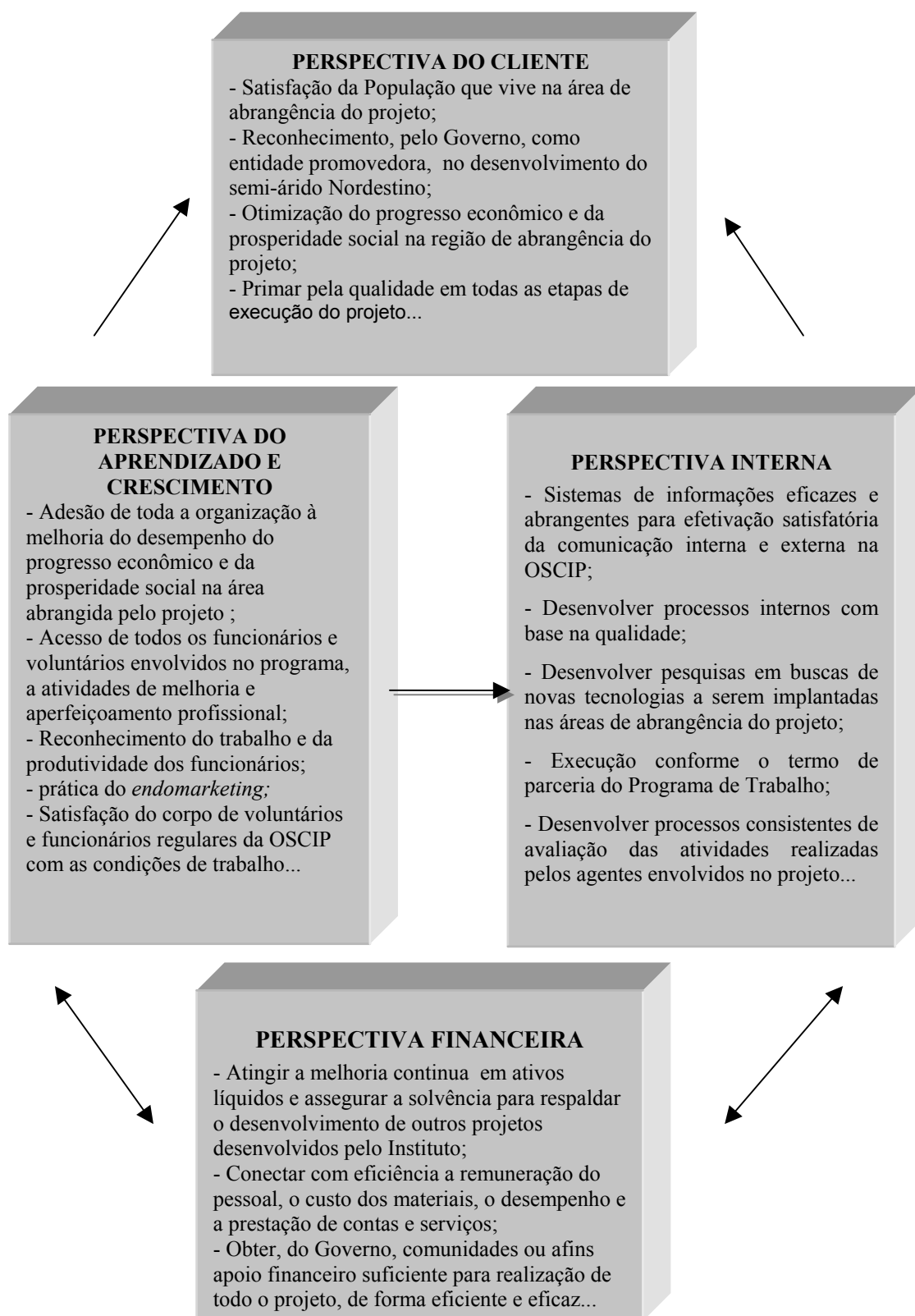


Figura 2. Esboço de um *Balanced Scorecard* para o Instituto Xingó: adaptação feita de Kaplan & Norton (2000, p.162).

O uso do *Balanced Scorecard* em instituições privadas sem fins lucrativos dará aos gestores o suporte necessário no momento de avaliar os resultados obtidos. A perspectiva do topo do *Scorecard* será determinada a partir da missão da organização e que a OSCIP deve extrair seus indicadores financeiros das demonstrações contábeis que elabora, não com a finalidade de saber se ocorreu lucro, mas, de saber se os recursos serão suficientes para realização das etapas do projeto e se a organização teve um *superávit* que poderá ser reaplicado no projeto. A maioria das medidas das demais perspectivas é não-financeira.

A perspectiva de aprendizado e crescimento subsidiará o gestor, no que se refere, principalmente, ao comprometimento dos funcionários e dos voluntários da OSCIP com o projeto. A organização só terá êxito na atividade que desempenha se os funcionários e voluntários estiverem satisfeitos com o trabalho que realizam e com as condições desse trabalho.

A perspectiva interna auxiliará no âmbito dos processos internos da organização, como a capacidade e eficiência do seu sistema de informações, o conhecimento e uso de novas tecnologias para atingir a excelência nas ações desenvolvidas, evitando, muitas vezes, o retrabalho. É importante, também, ressaltar que, de acordo com o Termo de Parceria do Instituto Xingó, a continuidade do projeto está intimamente ligada ao progresso físico-financeiro médio ponderado, que se entende como sendo a média dos índices de realização das ações, ponderada pelos seus correspondentes valores de desembolso. Assim, o Governo faz o repasse da verba a partir de um determinado percentual de progresso, estabelecido previamente no Termo de Parceria. Logo, se todas as perspectivas não estiverem equilibradas, o projeto poderá ser interrompido.

Em suma, se as perspectivas que envolvem o aprendizado e crescimento, os processos internos e a parte financeira da Organização forem bem sucedidos, inevitavelmente, a perspectiva que está no alto do *Scorecard* (os clientes) terá sucesso. Sendo assim, a missão da Organização será cumprida com excelência.

## 8. Conclusão

Muitos foram os avanços ocorridos na gestão de Entidades do Terceiro Setor, mas, mesmo assim, pode-se afirmar que ainda é feita de forma simplista, comparando-a com a gestão de empresas privadas com fins lucrativos. Inúmeros foram os fatores que, antes da criação da Lei Nº 9.790/99, acarretaram problemas na gestão das entidades privadas sem fins lucrativos. Dentre eles, pode-se citar a proibição da remuneração dos gestores dessas organizações. É, por meio da integração de gestores com sólida formação e domínio dos mecanismos administrativos e contábeis, que se pode alavancar o setor em vários aspectos, principalmente, no que concerne ao resultado gerado por essas entidades.

Foi por meio da lei supracitada que surgiu, no Brasil, um novo conceito de organização do Terceiro Setor, as denominadas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs. Essa nova denominação veio agilizar e facilitar, na esfera pública, a captação de recursos para o Terceiro Setor, além de tornar este ramo mais transparente. Para tanto, essas organizações firmam um Termo de Parceria com o Governo, que será um instrumento legítimo de repasse de verbas.

Várias são as exigências que as OSCIPs tem que cumprir ao firmarem o Termo de Parceria. Uma delas é a avaliação permanente de seus resultados. Tal avaliação para o Terceiro Setor é tão importante quanto para o Primeiro e Segundo Setores.

Este estudo analisou o processo de avaliação de desempenho do Instituto de Desenvolvimento Científico Tecnológico de Xingo. Foi constatado que, mesmo com a imposição da lei e com a necessidade de transparência, esta organização ainda necessita aprimorar seu Modelo de Avaliação de Desempenho, no que se refere, principalmente, a

transparência, a objetividade e a clareza na determinação de seus indicadores de resultado. Uma alternativa seria a utilização, como referência, de Sistemas de Medição já utilizados por instituições com fins lucrativos, tornando, assim, seu Modelo de Medição mais consistente e estruturado.

O que mais diferencia o Modelo utilizado pela organização com o proposto é que não existe dentro da organização uma preocupação em avaliar todas as perspectivas que estão ligadas ao projeto (beneficiários, doadores, aprendizado e crescimento, processos internos e financeiro), mas, apenas, de avaliar o que a lei determina, ou seja, a parte física e financeira do projeto. O que a organização ainda não percebeu é que, segundo Kaplan e Norton, todas as perspectivas do *Scorecard* devem estar equilibradas para que cada uma, individualmente, tenha sucesso.

Dessa forma, como o terceiro Setor vem crescendo acentuadamente nos últimos anos, é importante que os envolvidos neste segmento tentem aperfeiçoá-lo em todos os aspectos com a finalidade de proporcionar aos interessados nas suas atividades resultados satisfatórios. Vale lembrar ainda, que como as organizações que compõem este Setor têm como fonte de sustentação as doações e os repasses de verbas governamentais, estas entidades têm que desenvolver sistemas de medição de desempenho que promovam a “accountability”, facilitando assim o contínuo fluxo de recursos.

## 9. Bibliografia

- ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.
- ARIMA, Carlos H. Sistemas de informações gerenciais. In: Schmidt, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBOSA, Jaércio A. S. A necessidade de se administrar as organizações do terceiro setor. **Controversa**, São Paulo, ano 9, p. 13-17, 1999.
- BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. São Paulo, Saraiva, 2000.
- \_\_\_\_\_. Lei Nº 9.790, de 23 de março de 1990. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências. **A Lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor**. 2 ed. rev. e amp., Brasília, 1999.
- \_\_\_\_\_. Decreto Nº 3.100, de 30 de junho de 1999. Regulamenta a Lei Nº 9.790 de 23 de março de 1999. **A Lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor**. 2 ed. rev. e amp., Brasília, 1999.
- CAMPOS, Gabriel & ROBLES, Antonio. Uma proposta de balanced scorecard para organizações do terceiro setor, In: **CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE**. 16., 2000, Goiânia. Anais. Goiânia, 2000.
- CATELLI, Armando (org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CATELLI, Armando et al. Gestão econômica de organizações governamentais, In: **CONGRESSO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS**. 7., 2001, Leon. Anais. Espanha, 2001.
- CONSELHO DA COMUNIDADE SOLIDÁRIA. **Cartilha sobre OSCIP**. Brasília, 2001.
- FARRAREZI, Elizabeth & REZENDE, Valéria. **OSCIP – Organização da sociedade civil de interesse público: a lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor**. 2ª ed. Brasília: Comunidade Solidária, 2002.

FERNANDES, Rubem C. **O que é terceiro setor**. Disponível em <<http://www.rits.com.br>> Acesso em; 16 jan. 2003.

GARRISON, Ray H. & NORREN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Tradução: José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIULHERME, Hiponio F. et al. Uma contribuição a contabilidade das entidades sem fins lucrativos não governamentais, In: **SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE**. 2., 2002, São Paulo. Anais. São Paulo, 2002.

GONÇALVES, José P. Desempenho organizacional. **Semanário Econômico**. São Paulo, n. 815, ago/2002.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P.. **Organização orientada para estratégia**: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

\_\_\_\_\_. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

MARCONI, Marina de Andrade & LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MIRANDA, Luiz C. & SILVA, Dionísio G. Medição de desempenho. In: Schmidt, Paulo (org.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MIRANDA, L. C. et al. O estado da arte da medição de desempenho gerencial nas empresas, In: **CONGRESO DEL INTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS**. 7., 2001, Leon. Anais. Espanha, 2001.

MIRANDA, L. C. e Azevedo, S.G. Indicadores de desempenho gerencial mais utilizados pelos empresários: estudo comparativo Brasil-Portugal, In: **ANPAD**. 24., 2000. Anais. São Paulo, 2000.

OLAK, Paulo A. Conceitos econômicos aplicados à contabilidade de entidades privadas sem fins lucrativos, In: **CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**. 6., 1999, São Paulo. Anais. São Paulo, 1999.

\_\_\_\_\_. Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos, In: **ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**. 24., 2000, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 2000.

OLIVEIRA, Miguel D. **ONGs, sociedade civil e terceiro setor em seu relacionamento com o estado no Brasil**. Disponível em <<http://www.rits.com.br>> Acesso em; 16 jan. 2003.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Modelagem de sistemas de custos e resultados para procedimentos de compras e contratações em organizações da sociedade civil de interesse público – OSCIP**. Recife, 2002.

SANTOS, Edilene Santana & PONTE, Vera. Modelo de decisão em gestão econômica. **Caderno de Estudos**. São Paulo: FIECAFI, n. 19, p. 43-56, Set/Dez/1998.

SCHMIDT, Paulo (org). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VAZ, José C. **Medindo o desempenho da gestão**. Disponível em <<http://www.rits.com.br>> Acesso em; 16 jan. 2003.

\_\_\_\_\_. José C. **Medindo a gestão**. Disponível em <<http://www.rits.com.br>> Acesso em; jan. 2003.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman. 2001.