
Modelagem conceitual do Public Value Scorecard para uma organização eclesial

Conceptual Modeling of Public Value Scorecard by a Ecclesiastical Organization

HENRIQUE PORTULHAK 

VICENTE PACHECO 

RESUMO

A presente investigação teve como objetivo a elaboração de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para uma organização eclesial, tendo como base o modelo *Public Value Scorecard*. A proposição é motivada pelo pressuposto de que sistemas de avaliação de desempenho podem ser importante para organizações religiosas para ajudá-las a melhorar as condições de gestão de seus programas e serviços. A proposição partiu da análise de documentos internos e de entrevistas com os líderes religiosos e administrativos da instituição. A aplicação dos procedimentos metodológicos resultou na elaboração de um modelo composto por mapa estratégico, indicadores de desempenho aderentes às perspectivas do modelo PVSC, metas de desempenho e a atribuição dos grupos responsáveis pelo alcance de cada meta. O processo de modelagem evidencia como principal direcionador estratégico da instituição a criação de valor público por meio da realização de atividades religiosas, sociais e culturais, bem como a importância das atividades de gestão operacional e financeira e de comunicação com meios necessários para o alcance de sua missão social. O processo e resultados apresentados podem contribuir principalmente no aspecto prático como subsídio para modelagens e aplicações de ferramentas de avaliação de desempenho em organizações religiosas e semelhantes.

Palavras-chave: Avaliação de Desempenho; Organizações Religiosas; *Public Value Scorecard*.

ABSTRACT

This investigation aimed to develop a conceptual model of performance management for a ecclesiastical organization, based on Public Value Scorecard model. The proposition is motivated by presupposing that performance management systems can be important for religious organizations to help them to improve the management conditions of their programs and services. This proposal came from the analysis of internal documents and interviews with religious and administrative leaders of the institution. The application of methodological procedures resulted in the development of a model composed by a strategic map, performance indicators adhering to PVSC perspectives, performance goals and the attribution of the groups responsible for achieving each goal. Modeling process accentuates as the main strategic driver of the institution the public value creation through religious, social and cultural activities, as well as the importance of operational and financial management and communication activities as necessary means to achieve its social mission. The presented process and results can contribute mainly in practical aspect as a subsidy for modeling and application of performance management tools in religious and similar organizations.

Keywords: Performance Management; Religious Organizations; Public Value Scorecard.

1. INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor pode ser considerado como uma resposta da sociedade às dificuldades do Estado em resolver questões relacionadas a cenários de crise econômica e falhas na implantação de políticas sociais e, por conta de seu campo de atuação, muitas vezes as atividades realizadas por suas organizações acabam sendo confundidas com as atribuições do próprio Estado (Defourny, Hulgård & Pestoff, 2014). Dentre suas áreas de atuação, destacam-se as áreas de educação, saúde, proteção ambiental (Bettiol, 2005), assistência social, regulação e capacitação de mão de obra (Defourny et al., 2014). Com isso, as organizações enquadradas neste setor exercem historicamente um relevante papel social, político e econômico (Stone, Bigelow & Crittenden, 1999; Vieira, Castro & Oliveira, 2013).

A origem do Terceiro Setor possui suas raízes na atuação de organizações religiosas como provedores de bem-estar, em especial

as igrejas cristãs em sua tradição de realização de ações de caridade nas sociedades europeias modernas. Nesta ótica, há o incentivo pela Igreja de uma “terceira via”, na qual se busca a realização de ações de responsabilidade social de forma alternativa ao coletivismo orientado ao Estado e ao individualismo orientado ao mercado (Gabriel & Kracht, 2004). Atualmente, as organizações religiosas continuam exercendo um importante papel no Terceiro Setor, contribuindo em diversos países principalmente em setores como saúde, educação e assistência social (Ortiz-Gómez, Ariza-Montes & Molina-Sánchez, 2020).

Contudo, mesmo diante de tal importância, “a eficiência e a eficácia das organizações voluntárias estão sob crescente escrutínio” (Moxham & Boaden, 2007, p. 826). No contexto brasileiro, nota-se a recente emersão de propostas para a retirada de isenções e imunidades tributárias concedidas às organizações do Terceiro Setor (Tomazelli & Fernandes, 2017), e que inclui as organizações religiosas (Jasper, 2019).

Com isso, gestores de organizações do Terceiro Setor, ao sofrerem crescente pressão para demonstrar que estão atingindo sua finalidade de forma eficiente e eficaz, bem como para evidenciar que estão gerando impactos sociais positivos, poderão ter a necessidade de obter informações de ordem interna para melhor gerenciar o desempenho da organização, o que pode ser provido com a adoção de ferramentas de contabilidade e controle gerencial (Arvidson & Lyon, 2014; Murray, 2005; Speckbacher, 2003).

No entanto, evidências empíricas apontam que, no Brasil, há uma subutilização de ferramentas de contabilidade e controle gerencial nestas organizações, o que pode ser observado, por exemplo, em Mário, Alves, Carmo, Silva e Jupetipe (2013) e Castro, Donega, Gomes, Rech e Costa (2014). Uma das barreiras pode estar ligada ao fato de que a criação e a manutenção destas instituições por pessoas sem experiência ou com conhecimento limitado em gestão, sendo um fator que restringe a sua utilização, já que tais indivíduos podem desconhecer as potencialidades de ferramentas de contabilidade gerencial no suprimento das necessidades informacionais sobre o desempenho da organização (Arruda, Voese, Espejo, & Vieira, 2013; Mário et al., 2013). Outra barreira mencionada na literatura acadêmica está relacionada ao fato de que gestores dessas

organizações podem observar a adoção de ferramentas de gestão como algo limitado à área de negócios ou a atividades comerciais (Speckbacher, 2003).

Especificamente em organizações religiosas, nota-se que as barreiras existentes para a realização de atividades contábeis, apesar de suas potencialidades e de serem consideradas desejáveis para sua sobrevivência (Booth, 1993; Irvine, 2005; Lightbody, 2001), podem ser consideradas maiores. Tais barreiras envolvem a discriminação entre atividades consideradas espirituais (ou sagradas) e as atividades consideradas não espirituais (ou seculares). Essa diferenciação acaba por implicar na priorização das atividades espirituais e rejeição das atividades seculares por estas serem, por vezes, consideradas irrelevantes para o funcionamento da organização (Abdul-Rahman & Goddard, 1998; Booth, 1993), ou além: pela visão de que as atividades seculares, mesmo que necessárias, não devem provocar interferências nas atividades sacras (Laughlin, 1988).

Sistemas de avaliação de desempenho são especialmente indicados para organizações do Terceiro Setor para ajudá-las a provar o seu valor diante dos receptores dos serviços e dos financiadores e para melhorar o desempenho da organização ao lhes dar condições de avaliar a qualidade de seus programas e serviços (Cordery & Sinclair, 2013; Huang & Hooper, 2011; Lee & Nowell, 2015; Micheli & Mari, 2014; Moxham & Boaden, 2007).

Diante disso, a presente investigação teve como objetivo a elaboração de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para uma organização religiosa. Tomando como base uma situação real, sua motivação reside no potencial de que a modelagem realizada possa subsidiar o desenvolvimento e aplicação desta ferramenta em organizações assemelhadas, aumentando a possibilidade de sucesso na implantação de estratégias (Franco-Santos, Lucianetti & Bourne, 2012; Micheli & Mari, 2014), na eficácia da gestão (Muller, 2003) e no atendimento das expectativas dos seus *stakeholders* (Järvinen, 2016), mitigando as barreiras até aqui mencionadas.

Muitas das ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas em organizações públicas e sem fins lucrativos são replicadas a partir de modelos desenvolvidos para organizações com finalidades de lucro (Lapsley & Wright, 2004), sendo que, para organizações religiosas,

esta prática é considerada uma solução diante das inadequações em suas práticas contábeis (Abdul-Rahman & Goddard, 1998). Contudo, neste processo, deve-se dar a devida atenção para que estes modelos, como os de avaliação de desempenho, sejam adaptados para sua adequada utilização nestas organizações, já que estas possuem importantes especificidades estratégicas e operacionais (Kaplan, 2009; Lapsley & Wright, 2004).

Neste sentido, justifica-se a escolha do *Public Value Scorecard* (PVSC) como modelo de sistema de avaliação de desempenho escolhido para essa proposição. Diante da boa aceitação na literatura acadêmica do modelo *Balanced Scorecard* (BSC) em entidades do Terceiro Setor (Castro et al., 2014), o PVSC surge como uma ferramenta baseada no modelo BSC que reconhece e contempla aspectos específicos da gestão de organizações públicas e sem fins lucrativos, sendo entendida como a sua principal preocupação a geração de valor público (*public value*) (Moore, 2003), conceito emergente na literatura acadêmica (Hartley, Alford, Knies, & Douglas, 2016).

A opção por uma ferramenta de avaliação de desempenho que contemple a ideia do valor público também é respaldada na afirmação de Alford e O'Flynn (2009), que consideram que "... o desenvolvimento de um modelo de avaliação de desempenho para complementar o foco de gestão estratégica do valor público deveria ser uma prioridade" (p. 185).

O presente trabalho é motivado, primeiramente, pela possibilidade de contribuições práticas para organizações religiosas e demais organizações pertencentes ao Terceiro Setor com a proposição de um modelo com maior adequação às suas especificidades, visto que, quando adotadas nestas instituições, muitas vezes as ferramentas de avaliação de desempenho não são bem concebidas, construídas, ou adequadamente integradas ao processo de gestão e de tomada de decisão (Poister, Aristigueta & Hall, 2015). Já pelo aspecto teórico, a abordagem a uma organização religiosa torna a pesquisa importante por se observar uma escassez de pesquisas acadêmicas que envolvem práticas de contabilidade nessas instituições (Carmona & Ezzamel, 2006; Irvine, 2005).

2. REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

2.1. *Public Value Scorecard*

Os sistemas estratégicos de avaliação de desempenho são considerados uma consequência da evolução da contabilidade gerencial para uma abordagem mais estratégica. Para Ittner, Larcker e Randall (2003), estes sistemas são capazes de prover informações que permitem à organização identificar as iniciativas que possam fornecer maior potencial para o alcance dos objetivos organizacionais, além de possibilitar o alinhamento dos processos de gestão com os objetivos estratégicos a serem alcançados.

Waal (2013) afirma que os sistemas estratégicos de avaliação de desempenho são capazes de fazer com que a missão, estratégia e objetivos organizacionais se tornem mensuráveis, por meio da definição de fatores-chave de sucesso e indicadores-chave de desempenho, habilitando a tomada de ações preventivas e corretivas para a melhoria da *performance* organizacional.

Micheli e Mari (2014) apontam, com base na literatura acadêmica, os principais benefícios oferecidos por estes sistemas: (i) apoio na formulação, implantação e revisão da estratégia organizacional; (ii) melhoria na comunicação dos resultados aos *stakeholders*, com consequente fortalecimento da marca e da reputação; (iii) aumento na motivação dos funcionários, resultando na criação de uma cultura de melhoria de desempenho e fomento do aprendizado organizacional.

Dentre os modelos estratégicos de avaliação de desempenho, pode-se afirmar que o mais destacado é o BSC. De acordo com Yadav, Sushil e Sagar (2013), o BSC é um dos modelos de avaliação de desempenho dominantes na literatura e na prática, com contribuições relevantes ao incorporar medidas operacionais no seu desenho, por sua qualidade, por viabilizar uma melhor auto-avaliação e incorporar a importância de diversos *stakeholders* no sucesso organizacional.

Como afirma Hoque (2014), mesmo após 20 anos de seu desenvolvimento, o BSC continua sendo uma ferramenta valiosa para as empresas no desenvolvimento de mapas estratégicos, implantação de políticas, controle organizacional e como ferramenta de apoio para a prestação de contas. Muito por conta dessa proeminência

e relevância em organizações com finalidades de lucro, diversos modelos surgiram como uma adaptação dessa ferramenta para organizações sem fins lucrativos ou aproveitaram de alguma forma as ideias bem-sucedidas presentes no modelo (Arena et al., 2015; Kaplan, 2009; Lee & Nowell, 2015; Moore, 2003; Niven, 2003).

Também tomando como base o modelo BSC, o PVSC é uma alternativa para organizações públicas e do Terceiro Setor que tem como pano de fundo e seu principal direcionador a teoria do valor público, o que possibilitaria auxiliar a gestão a garantir e demonstrar a geração de valor público (Moore, 2003).

O PVSC reconhece muitas virtudes do modelo BSC, como a importância das medidas financeiras, a ligação entre as medidas de desempenho e a estratégia, as relações de causa e efeito entre processos e resultados e a atenção dada para o aprendizado e desenvolvimento organizacional (Moore, 2013), contudo diferencia-se deste modelo em três elementos considerados cruciais para sua adaptação em organizações públicas e do Terceiro Setor: (I) os indicadores financeiros não devem representar o fim, mas sim o meio para o alcance de sua missão social, que é a geração de valor público (Moore, 2003); (II) a distinção entre clientes *upstream* (grupo que envolve os financiadores, como doadores individuais, doadores institucionais e o governo) e clientes *downstream* (grupo que envolve os indivíduos ou organizações que recebem os produtos e serviços oferecidos); (III) considera as organizações que realizam as mesmas atividades como parceiras na resolução de um problema social comum ao invés de concorrentes sobre as quais se deve obter vantagens competitivas.

Ao contemplar tais elementos e reconhecendo as virtudes do modelo BSC, Moore (2003) apresenta o PVSC como uma alternativa útil e considerada mais apropriada para a avaliação de desempenho de organizações públicas e sem fins lucrativos. O modelo desenvolvido pelo autor, representado na Figura 1, é composto por três perspectivas consideradas importantes para que a instituição consiga gerar valor público.

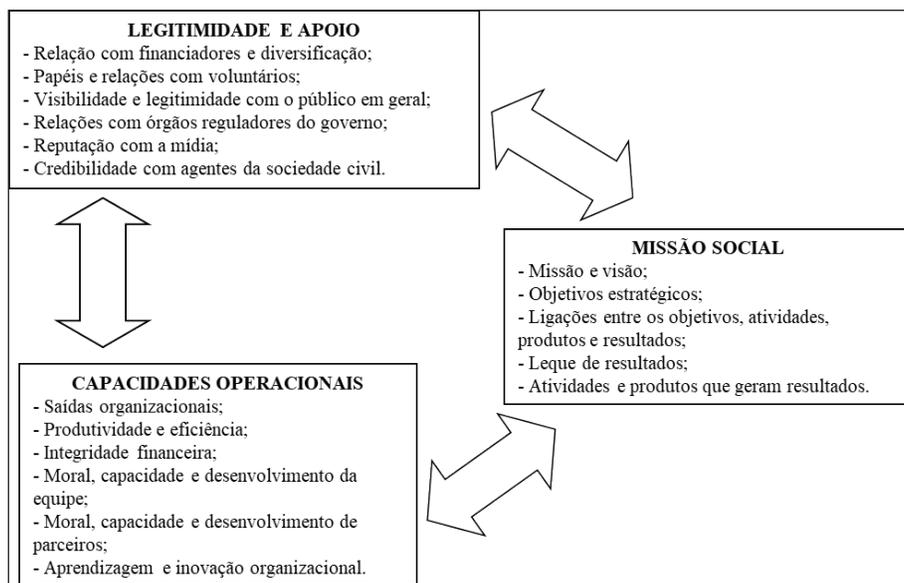


Figura 1 - Modelo Public Value Scorecard para prestação de contas e avaliação de desempenho

Nota. Fonte: Moore (2003, p. 27)

A primeira perspectiva do chamado “triângulo estratégico” do PVSC é a missão social, na qual são incluídos os indicadores-chave que retratam as atividades (*outputs*) e resultados (*outcomes*) que a organização busca oferecer para a sociedade e, por meio deles, gerar valor público. A segunda perspectiva, legitimidade e apoio, busca chamar a atenção para indicadores que monitorem a reputação da organização junto a diversos *stakeholders*, como doadores, beneficiários, voluntários, imprensa, governo, reguladores e o público como um todo, de modo que ela mantenha suas condições de operação. A terceira perspectiva, capacidades operacionais, envolve indicadores que monitoram se a instituição possui condições operacionais internas para converter a legitimidade obtida e os recursos arrecadados em resultados que contribuam para o alcance dos objetivos desejados e a geração de valor público (Moore, 2003).

2.2 MODELAGEM DE UM SISTEMA DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

O ciclo de vida de um sistema de avaliação de desempenho pode ser dividido em três etapas: modelagem, implantação e uso. O processo de modelagem, que seria o desenho do sistema, possui como principal preocupação o que mensurar e como estruturar o sistema de avaliação de desempenho. Este processo envolve essencialmente a identificação do que deve ser mensurado (os objetivos-chave), a definição de medidas de desempenho e a forma de alinhamento entre essas medidas de desempenho e a estratégia da organização (Bourne, Mills, Wilcox, Neely & Platts, 2000; Nudurupati, Bititci, Kumar & Chan, 2011).

Dentre os principais trabalhos indicados por Bourne, Neely, Mills e Platts (2003) sobre o processo de modelagem de sistemas de avaliação de desempenho, destaca-se o artigo *“Putting the Balanced Scorecard to Work”*, de Kaplan e Norton (1993), um trabalho conduzido pelos autores no papel de consultores, em que, por meio de entrevistas com os gestores, atuaram de forma a eleger as necessidades da organização e identificar as necessidades dos seus clientes. Este artigo, com base na experiência vivida na empresa Rockwater, indica seis passos para desenvolver um BSC:

1. Preparação: envolve a definição da unidade de negócio na qual é apropriado elaborar um *scorecard*, sendo aquela que possui seus próprios clientes, canais de distribuição, estrutura de produção e indicadores financeiros;
2. Primeira rodada de entrevistas: nessa etapa, entrevistas são conduzidas junto aos gestores da organização para que, com base no modelo BSC e no planejamento estratégico da empresa (missão, visão e estratégia), sejam desenvolvidos os objetivos estratégicos e propostas de indicadores para o BSC;
3. Primeiro *workshop*: nesta etapa, é apresentada a proposta de desenvolvimento de um BSC e se busca um consenso sobre a missão e a estratégia da organização. Após isso, deve-se buscar a definição dos fatores-chave de sucesso e uma proposta preliminar de BSC contendo medidas operacionais para os objetivos estratégicos;

4. Segunda rodada de entrevistas: nesta etapa, busca-se revisar, consolidar e documentar os resultados do primeiro *workshop*, levando-os ao exame dos gestores; ainda, busca-se levantar questões junto aos gestores que podem ser importantes para que o processo de implantação do sistema seja bem-sucedido;
5. Segundo *workshop*: nesta etapa, a estratégia da organização e o BSC até então desenvolvidos são levados para um debate com gestores de menor nível hierárquico, encaminhando-os para reflexões sobre novas iniciativas organizacionais que serão necessárias para a implantação da estratégia, sobre o desenvolvimento de um plano de implantação e sobre objetivos específicos a serem atingidos para o alcance de cada uma das medidas de desempenho;
6. Terceiro *workshop*: nesta etapa, busca-se um consenso final sobre a estratégia e sobre os indicadores de desempenho, a definição de metas para cada uma das medidas de desempenho e a definição das iniciativas necessárias para o alcance das metas, que envolverão necessariamente um plano de implantação, um plano de comunicação, a integração do BSC no processo de gestão e o desenvolvimento de um sistema de informação que viabilize o BSC.

Já no trabalho de Neely, Richards, Mills, Platts e Bourne (2000) é destacado o processo proposto por Wisner e Fawcett (1991) para o desenvolvimento de um sistema de avaliação de desempenho, composto por nove etapas: (I) definir claramente a missão declarada pela entidade; (II) identificar os objetivos estratégicos da entidade utilizando como guia a missão da entidade; (III) desenvolver um entendimento do papel de cada unidade funcional no alcance dos vários objetivos estratégicos; (IV) para cada unidade funcional, desenvolver medidas globais de desempenho capazes de definir a posição competitiva global da empresa para a alta gestão; (V) comunicar os objetivos estratégicos e metas de desempenho aos níveis hierárquicos mais baixos da organização e estabelecer critérios de desempenho mais específicos para cada nível; (VI) assegurar consistência com os objetivos estratégicos entre os critérios de desempenho utilizados em cada nível; (VII) assegurar a compatibilidade das medidas de

desempenho utilizadas em todas as áreas funcionais; (VIII) utilizar o sistema de avaliação de desempenho; e (IX) reavaliar periodicamente do sistema de avaliação de desempenho estabelecido tendo em vista o atual ambiente competitivo.

O trabalho de Papalexandris, Ioannou, Prastacos e Soderquist (2005) apresenta uma metodologia composta por seis fases para a implantação de um sistema de avaliação de desempenho em uma entidade (preparação, entendimento da visão e da estratégia, identificação dos objetivos e prioridades estratégicas, escolha das medidas de desempenho, operacionalização do projeto e implantação do sistema). Tomando como base o referencial teórico-empírico existente e em especial as recomendações presentes nas obras de Robert Kaplan e David Norton sobre o BSC, os autores apresentam sua metodologia com principal preocupação no processo de modelagem, que pode ser entendido como as cinco primeiras fases retrocitadas.

De acordo com o artigo, a primeira fase do projeto concentra as ações de preparação. Nessa fase, deseja-se que sejam realizadas as seguintes tarefas: (i) planejar e iniciar o projeto, o que envolve a definição da visão do projeto, identificação de escopo e orçamento, além da definição de marcos a serem atingidos ao longo do processo e de ações de contingência; (ii) obter comprometimento das pessoas envolvidas no processo de mudança de forma a evitar uma resistência a mudanças; (iii) avaliar a prontidão da organização para mudanças; (iv) estabelecer mecanismos de qualidade; (v) selecionar a equipe do projeto; (vi) estabelecer um plano de comunicação para que os funcionários possam acompanhar e entender os benefícios esperados com o projeto (Papalexandris et al., 2005).

A segunda fase do projeto compreende as ações para o entendimento da visão e da estratégia da empresa. Nessa fase, são desejadas as seguintes tarefas: (i) avaliar o ambiente interno e o ambiente externo, buscando clarificar a estratégia adotada; (ii) desenvolver um plano de contingências, para que seja possível enfrentar possíveis obstáculos no processo de implantação do sistema; (iii) clarificar a missão e a visão da organização, o que sugere a realização de entrevistas semiestruturadas que busquem responder onde a organização está posicionada agora, para onde ela quer ir e o que está sendo feito para se chegar ao destino desejado; (iv) identificar os

direcionadores estratégicos; (v) desenvolver um plano gerencial para mudanças (Papalexandris et al., 2005).

A terceira fase do projeto compreende as ações para a identificação dos objetivos e das prioridades estratégicas. Nessa etapa, busca-se: (i) a identificação dos objetivos estratégicos; (ii) o desenvolvimento de um mapa estratégico, partindo-se do princípio de mantê-lo simples e coerente nas relações de causa e efeito e que compreenda objetivos estratégicos que sejam, ao mesmo tempo, significativos para o alcance da estratégia, tenham grande potencial de melhoria, sejam viáveis para implantação e estejam inter-relacionados; (iii) a apresentação e a obtenção de aprovação dos objetivos e prioridades estratégicas pelas partes interessadas (Papalexandris et al., 2005)

A quarta fase do projeto compreende as ações para a escolha das medidas de desempenho. Nessa etapa, deseja-se: (i) reunir, classificar e selecionar medidas de desempenho a partir de cada objetivo estratégico do mapa estratégico elaborado na etapa anterior; (ii) estabelecer a forma de mensuração de cada medida de desempenho, por meio de uma fórmula matemática (Papalexandris et al., 2005).

Já a quinta fase compreende a operacionalização do projeto, que conduz para: (i) a definição de metas para cada um dos indicadores de desempenho; (ii) definição da frequência de mensuração; (iii) desenvolvimento das iniciativas estratégicas; (iv) estabelecimento do orçamento do projeto; (v) adaptação dos processos de gestão de desempenho (Papalexandris et al., 2005).

Outro estudo de referência que versa sobre o ciclo de vida de sistemas de avaliação de desempenho é o de Franco-Santos e Bourne (2005). Com base na revisão sistemática de 73 estudos, os autores identificaram fatores considerados importantes para o processo de modelagem, implantação e utilização de sistemas de avaliação de desempenho. Quanto ao processo de modelagem, os autores ressaltam os seguintes: (i) escolher um modelo existente de avaliação de desempenho (como o BSC, *Performance Prism* e outros) e definir um mapa estratégico; (ii) definir indicadores de desempenho e metas de desempenho; (iii) promover o alinhamento e integração do sistema de avaliação de desempenho (alinhamento vertical com a estratégia da organização; alinhamento organizacional com o processo de negócios e com outros sistemas organizacionais, como

sistemas de informação, orçamento, planejamento e de recompensas); (iv) desenvolver uma infraestrutura de informação adequada para capturar os dados financeiros e não financeiros necessários para os indicadores de desempenho.

Quanto a organizações específicas, destaca-se primeiramente a obra de Niven (2003), voltada para o desenvolvimento de sistemas de avaliação de desempenho baseados no modelo BSC para organizações públicas e sem fins lucrativos. Ela apresenta em seu conteúdo uma estratégia para modelagem de um BSC para tais instituições, estratégia esta que pode ser considerada semelhante ao observado em recomendações e relatos de experiências presentes na literatura destinados a organizações com finalidades de lucro. O processo de modelagem descrito pelo autor é composto por duas fases: uma fase de planejamento e uma fase de desenvolvimento.

A fase de planejamento consiste de seis etapas, a saber: (i) desenvolver um raciocínio orientador para o BSC; (ii) determinar a unidade organizacional na qual é apropriado o BSC; (iii) assegurar o apoio dos principais gestores; (iv) formar e treinar a equipe do projeto BSC; (v) formular o plano de implantação; (vi) desenvolver uma estratégia e um plano de comunicação (Niven, 2003).

A fase seguinte, de planejamento, é composta por dez fases: (i) reunir e distribuir material sobre o BSC; (ii) promover capacitação sobre o BSC; (iii) desenvolver (ou confirmar) a missão, valores, visão e estratégia; (iv) conduzir entrevistas com os executivos; (v) desenvolver um mapa estratégico; (vi) desenvolver as medidas de desempenho; (vii) estabelecer metas e priorizar iniciativas; (viii) reunir dados para o primeiro relatório sobre o BSC; (ix) realizar a primeira reunião sobre o BSC; (x) desenvolver um plano de implantação (Niven, 2003).

Da mesma forma, Poister et al. (2015) sugerem em sua obra um processo para modelagem e implantação de sistemas de avaliação de desempenho para organizações públicas e sem fins lucrativos. Quanto à etapa de modelagem, são indicados os seguintes passos: (i) clarificar o propósito do sistema; (ii) avaliar se a organização está pronta para adotar o sistema (i.e., se possui os requisitos necessários para implantar e manter o sistema); (iii) identificar os *stakeholders* externos (para quem o desenvolvimento do sistema seja importante);

(iv) organizar o processo de desenvolvimento do sistema (identificar a equipe que será envolvida no projeto); (v) clarificar os propósitos e parâmetros do sistema (identificar as necessidades de decisão, os recursos disponíveis e as barreiras existentes); (vi) identificar os resultados esperados e os critérios para mensuração do desempenho; (vii) definir, avaliar e selecionar os indicadores de desempenho.

Tais recomendações encontradas na literatura acadêmica subsidiaram a elaboração da estratégia para o processo de modelagem conceitual do PVSC para a organização religiosa objeto de estudo. A referida estratégia é esclarecida na seção de procedimentos metodológicos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Pesquisa com abordagem qualitativa, aplicou a estratégia metodológica de proposição de planos e programas, que objetiva apresentar soluções para um determinado problema organizacional com a proposição de aplicação de modelos em situações práticas. Nesta estratégia, valoriza-se a criatividade no processo de adaptação de um modelo teórico a um caso prático (Martins & Theóphilo, 2009).

A respeito do escopo de estudo, a presente problemática exigiu a realização de um estudo em profundidade, por conta da necessidade de verificação de detalhes que pudessem servir como evidências para sua resolução (Cooper & Schindler, 2003). De modo a viabilizar o estudo em profundidade, a investigação se deu em uma Igreja Católica localizada na cidade de Curitiba (Brasil), fundada na década de 1970 e que reúne cerca de 110 famílias. Esta escolha foi motivada tanto pelo fato de a religião católica ser a religião que conta com o maior número de seguidores no Brasil (G1 - Globo, 2012), facilitando a replicação desta proposta em outras organizações religiosas, bem como pela proximidade geográfica, viabilizando o acesso necessário para a obtenção de informações e evidências para a consecução do estudo (Yin, 2015) e descrição da realidade social pesquisada (Vieira & Rivera, 2012).

Quanto aos procedimentos de campo, este foi viabilizado com base em documentos internos da instituição (em especial um relatório técnico de diagnóstico organizacional, no qual consta a identificação da estratégia organizacional, sua organização interna

e o mapeamento dos *stakeholders*) e com a realização de entrevistas semiestruturadas junto aos principais atores da gestão interna da organização objeto de estudo.

Tomando como base as informações internas da instituição e as respostas obtidas na entrevista, objetivou-se como resultado a elaboração de um modelo composto pelo mapa estratégico (Franco-Santos & Bourne, 2005; Papalexandris et al., 2005), indicadores de desempenho (Kaplan & Norton, 1993; Waal, 2013) aderentes às perspectivas do modelo PVSC, metas de desempenho (Kaplan & Norton, 1993; Franco-Santos & Bourne, 2005) e com a atribuição dos grupos responsáveis pelo alcance de cada meta (Neely et al., 2000; Papalexandris et al., 2005).

4. RELATÓRIO DE ANÁLISE EMPÍRICA

4.1. Descrição do caso

Como mencionado na seção anterior, o estudo foi desenvolvido em uma Igreja Católica localizada na cidade de Curitiba (Brasil), que reúne cerca de 110 famílias. Com base em documentos internos da instituição, foi possível identificar sua estratégia organizacional, sua organização interna e seus principais *stakeholders*. Em primeiro lugar, destaca-se em sua estratégia organizacional a declaração de sua missão e visão.

A missão da instituição objeto de estudo é a de “atender as necessidades religiosas e espirituais da população, promovendo celebrações religiosas, serviços religiosos e atividades de instrução cristã de acordo com o rito bizantino-ucraniano, com o objetivo de formar uma comunidade capaz de identificar e atender as necessidades espirituais, sociais e materiais de seus membros e das pessoas em seu entorno e de preservar valores culturais da etnia ucraniana”. Nota-se, portanto, que há uma especificidade operacional relacionada a questões culturais e de rito religioso, vinculados à cultura ucraniana, reconhecida como importante em sua missão. Quanto à visão, esta é declarada como: “contribuir para a formação de uma comunidade humana e solidária por meio da difusão dos valores cristãos, o que se dá por meio das atividades religiosas (celebrações, serviços religiosos e instrução cristã)”.

A respeito de sua organização interna, são identificados na instituição estudada os seguintes grupos e atividades: Catequese; Movimento Eucarístico Jovem (MEJ); Grupo de Jovens; Apostolado da Oração; Conselho Administrativo Paroquial (CAP); Comunicação e Coral. Quanto aos principais *stakeholders*, são identificados como os principais grupos atendidos pela instituição: (i) pobres; (ii) fiéis; (iii) membros da hierarquia e paróquia. Também foram identificados os seguintes grupos que se relacionam com a instituição: (i) comunidade local; (ii) financiadores / doadores; (iii) governo; (iv) mídia; e (v) outras igrejas católicas.

Com base nestas informações, foi possível identificar, especialmente com base na missão declarada, que a instituição possui os seguintes objetivos estratégicos: (I) formar uma comunidade humana e solidária; (II) atender as necessidades espirituais, sociais e materiais de seus membros e da comunidade em seu entorno; e (III) preservar valores culturais da etnia ucraniana. Estes objetivos serviram como base para a elaboração dos indicadores e metas que compuseram o modelo de avaliação de desempenho proposta para a organização estudada.

4.2. Modelagem conceitual

Os procedimentos de campo para elaboração do modelo conceitual ocorreram durante o primeiro trimestre de 2018 e envolveram, além do sacerdote como principal gestor da instituição, os líderes das seguintes atividades e comissões: Catequese, Movimento Eucarístico Jovem, Grupo de Jovens, Apostolado da Oração, Comunicação, Coral e Conselho Administrativo Paroquial. Com base no roteiro de entrevista semiestruturada, inicialmente buscou-se identificar, dentre o rol de *stakeholders* identificado na instituição, quais podem ser delimitados como clientes *upstream*, clientes *downstream* e quais estariam relacionados com a perspectiva de legitimidade e apoio, conforme o modelo PVSC.

Quanto à primeira questão, voltada à identificação dos clientes *upstream*, estes foram elencados: (i) doadores e financiadores, que são importantes para a sustentação material da comunidade; (ii) hierarquia (paróquia/bispo), pelo repasse de diretrizes e orientações, para que possam ajudar na resolução de necessidades e carências

da comunidade. Na segunda questão, voltada para a identificação dos clientes *downstream*, foram identificados os seguintes: (i) fiéis, pela oferta de atividades religiosas e culturais; e (ii) pobres e necessitados, pela distribuição de recursos materiais e assistenciais.

Quanto à identificação dos grupos que influenciam a continuidade da organização e que podem ajudá-la a atingir sua missão (perspectiva de legitimidade de apoio), foram destacados os seguintes: (i) comunidade em geral, pelo apoio e participação em eventos da comunidade; (ii) governo, pela manutenção de imunidades e atendimento da legislação; (iii) mídia/imprensa, para a divulgação das características e atividades da comunidade com o objetivo de ampliar o alcance de suas atividades e de aumentar a quantidade de fiéis e benfeitores; (iv) comunidades católicas vizinhas e outras comunidades católicas ucranianas, para a realização de atividades religiosas, sociais, culturais e assistenciais em conjunto; e (v) membros da hierarquia e paróquia, pelo repasse de recursos financeiros e documentações sobre sacramentos ministrados e movimentação financeira.

Clarificado o papel de cada *stakeholder* na execução da estratégia da instituição, partiu-se para o Bloco 2, com o objetivo de elaborar o modelo de avaliação de desempenho com base no modelo PVSC. A consecução dos procedimentos indicados, partindo dos três objetivos estratégicos mencionados na seção anterior, resultou na elaboração do seguinte mapa estratégico, exposto na Figura 2.

Como é possível observar na Figura 2 na página seguinte, inicialmente na perspectiva de missão social, os objetivos estratégicos derivados da missão definida pela instituição compõem o conjunto de resultados (*outcomes*) geradores de valor público que ela busca oferecer à comunidade, enquanto os resultados obtidos em cada atividade (*outputs*) promovida dentro da instituição são entendidos como direcionadores desses resultados. Com isso, entende-se que, quanto maior a frequência de pessoas nas atividades promovidas pela organização (clientes *downstream*) e a quantidade de sacramentos ministrados, mais próxima a organização estará de atingir seus resultados mais amplos.

Na perspectiva de legitimidade e apoio, é possível observar a atenção a ser dada na execução da estratégia da organização, com o uso do modelo PVSC, aos *stakeholders* que podem ajudar ou in-

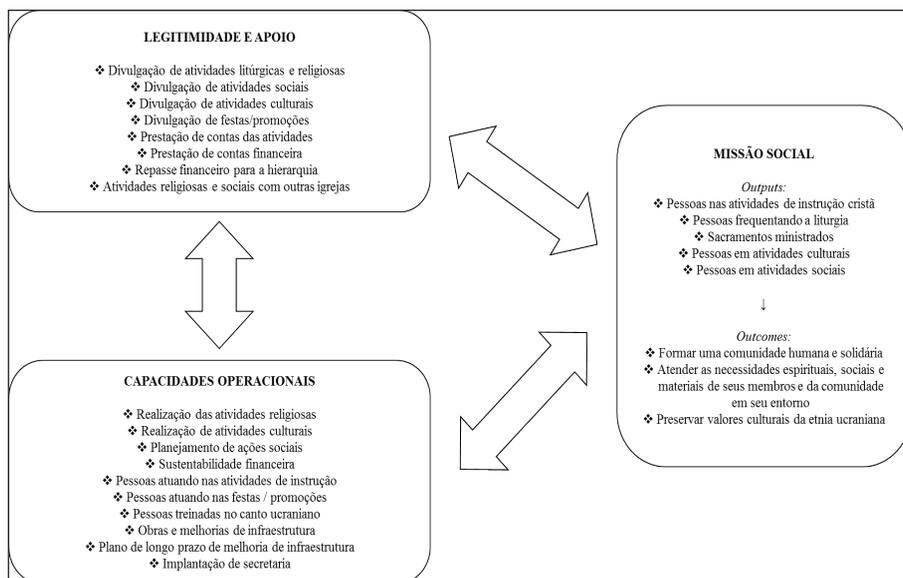


Figura 2 - Modelo Public Value Scorecard para uma igreja católica

Nota. Fonte: Dados da pesquisa

fluenciar no alcance de sua missão social, como a mídia, hierarquia e igrejas parceiras. Já na perspectiva de capacidades operacionais, chama-se a atenção da gestão para a garantia da realização das atividades-chave da organização, nos aspectos estruturais, financeiros e de recursos humanos, que são essenciais para a continuidade da organização e o sucesso no alcance de seus objetivos estratégicos.

A elaboração do mapa estratégico surge a partir do conjunto de indicadores e metas elaboradas para a instituição. Para a definição dos indicadores e metas, definiu-se como marco/2018 a fevereiro/2020 o período da abrangência do planejamento efetuado, o que impactou principalmente nas metas pactuadas. Inicialmente, apresenta-se na Figura 3 os indicadores e metas elaborados para a perspectiva de missão social.

Figura 3 – Indicadores e metas de desempenho: perspectiva de missão social

Objetivo estratégico	Indicadores	Metas	Prazo	Responsável
Formar uma comunidade humana e solidária	Quantidade de pessoas frequentando as atividades de instrução cristã	Aumentar a quantidade de pessoas frequentando a Catequese em 2019 em comparação a 2018	mar/19	Catequese
		Aumentar a quantidade de pessoas frequentando a Catequese em 2020 em comparação a 2019	fev/20	Catequese
		Repassar 2/3 das crianças do 3º ano de Catequese 2018 para o MEJ 2019	mar/19	Catequese
		Repassar 2/3 das crianças do 3º ano de Catequese 2019 para o MEJ 2020	fev/20	Catequese
		Aumentar a quantidade de pessoas frequentando o MEJ em 2019 em comparação a 2018	mar/19	MEJ
		Aumentar a quantidade de pessoas frequentando o MEJ em 2020 em comparação a 2019	fev/20	MEJ
		Repassar 2/3 dos jovens do MEJ 2018 com no mínimo dois anos de grupo para o Grupo de Jovens 2019	mar/19	MEJ
		Repassar 2/3 dos jovens do MEJ 2019 com no mínimo dois anos de grupo para o Grupo de Jovens 2020	fev/20	MEJ
		Aumentar a quantidade de pessoas frequentando o Apostolado em 2019 em comparação a 2018	dez/19	Apostolado
		Aumentar a quantidade de pessoas frequentando o Grupo de Jovens em 2019 para 7 membros	mar/19	Jovens
	Aumentar a quantidade de pessoas frequentando o Grupo de Jovens em 2020 para 9 membros	fev/20	Jovens	
	Quantidade de pessoas frequentando a liturgia	Aumentar a quantidade de pessoas frequentando a liturgia até o final de 2019	dez/19	Apostolado, Jovens, Catequese, MEJ,
	Quantidade de sacramentos ministrados	Aumentar a quantidade de batismos ministrados na igreja em 2019 em comparação a 2018	dez/19	Padre
		Aumentar a quantidade de matrimônios ministrados na igreja em 2019 em comparação a 2018	dez/19	Padre

Nota. Fonte: Dados da pesquisa.

Como é possível observar na Figura 3, a igreja investigada concluiu, a partir deste processo, que os principais indicadores relacionados à continuidade operacional e o cumprimento de sua missão social estão relacionados com a frequência nas atividades litúrgicas e de instrução cristã (que ocorrem nos grupos Catequese, MEJ, Grupo de Jovens e Apostolado da Oração) e a quantidade de sacramentos ministrados (especialmente batismos e matrimônios). Com isso, acentua-se para as lideranças da comunidade a importância das atividades litúrgicas e dos grupos mencionados como protagonistas no cumprimento de sua missão social e geração de valor público da instituição como um todo, atingindo principalmente os seus fiéis na qualidade de clientes *downstream*.

Também foi possível neste processo, por meio das metas, esclarecer para as lideranças envolvidas o inter-relacionamento entre os grupos Catequese, MEJ, Grupo de Jovens e Apostolado da Oração, de forma que sejam promovidas entre eles ações de cooperação. Observa-se que a retenção e transferência de membros entre os grupos, em uma perspectiva evolutiva de instrução cristã (iniciando pela Catequese e finalizando no Apostolado da Oração), é essencial para a continuidade de todas as atividades exercidas e da organização como um todo, sendo a Catequese entendida como a principal porta de entrada para aumento do número de membros nestas atividades e na comunidade.

Quanto às atividades sociais e culturais, para estas não foram definidas metas de desempenho para o período de abrangência (março/2018 a fevereiro/2020), visto que o sacerdote ainda considera que estas atividades precisam ser mais bem organizadas e implantadas na comunidade, para melhor atendimento de seus clientes *downstream* no futuro. Como isso, entende-se que este fato demanda inicialmente ações na perspectiva de capacidades operacionais. Apresenta-se na Figura 4 os indicadores e metas de desempenho definidos para a instituição estudada nesta perspectiva.

Figura 4 – Indicadores e metas de desempenho: perspectiva de capacidades operacionais

Objetivo estratégico	Indicadores	Metas	Responsável	Prazo
Formar uma comunidade humana e solidária	Quantidade de pessoas trabalhando nas atividades	Manter a quantidade de catequistas e auxiliares (05) para o início do ano 2019	Catequese	mar/19
		Aumentar a quantidade de facilitadores do MEJ (para 02) para o início do ano 2019	MEJ	mar/19
		Aumentar a quantidade de facilitadores do Grupo de Jovens (para 02) para o início do ano 2019	Grupo de Jovens	mar/19
		Enviar 1 nova catequista para formação no início do ano 2019	Catequese	mar/19
		Cumprir a escala de 2 coroinhas por missa	Catequese	dez/19
	Quantidade de pessoas que trabalham nas festas/promoções	Aumentar a quantidade de pessoas trabalhando nas festas/promoções em 2019 em comparação a 2018	CAP	dez/19
Atender as necessidades espirituais, sociais e materiais de seus membros e da comunidade em seu entorno	% de atividades religiosas realizadas conforme o calendário litúrgico	100% das atividades religiosas realizadas em 2018 e em 2019 conforme o calendário litúrgico	Padre	dez/19
	Equipe formada de ações sociais	Formar uma equipe de ações sociais na igreja até o início de 2019	CAP, Apostolado	mar/19
	Elaboração de planejamento de ações sociais	Definir um planejamento de ações sociais na igreja até o início de 2019	Grupo de ação social (a ser criado)	jan/19
	% de obras/manutenções realizadas conforme o planejamento	100% das obras/manutenções planejadas realizadas até o final de 2018 e 2019	CAP	dez/19
	Definição de plano de melhoria de infraestrutura da igreja para o longo prazo	Plano de obras de longo prazo definido até o início de 2019	CAP	mar/19
	Resultado financeiro gerado pelas festas da comunidade	Aumentar o resultado financeiro gerado pelas festas da comunidade de 2019 em comparação a 2018	CAP	dez/19

Objetivo estratégico	Indicadores	Metas	Responsável	Prazo
Preservar valores culturais da etnia ucraniana	% de atividades religiosas realizadas de acordo com os costumes populares da etnia ucraniana	100% de atividades religiosas de 2018 e 2019 realizadas de acordo com os costumes populares da etnia ucraniana	Padre	dez/19
	Quantidade de pessoas que conhecem os cantos religiosos ucranianos	Formar 2 novas lideranças do canto litúrgico da comunidade até o início de 2019	Coral	mar/19
	Quantidade de atividades religioso-culturais externas divulgadas na comunidade	3 atividades religiosas-culturais externas divulgadas no grupo por ano (2018 e 2019)	Grupo de Jovens, MEJ	dez/19
		5 atividades religioso-culturais externas divulgadas no grupo por ano (2018 e 2019)	Catequese, Apostolado	dez/19
	Quantidade de atividades culturais promovidas na comunidade	1 atividade cultural na comunidade até o final de 2019	CAP	dez/19
		3 atividades culturais realizadas na Catequese + MEJ até 2019	Catequese, MEJ	dez/19
	Implantar secretaria para registros históricos e atividades burocráticas da comunidade	Organizar espaço e infraestrutura da secretaria até início de 2019	CAP	mar/19
		Secretaria implantada até o final de 2019	CAP	dez/19

Nota. Fonte: Dados da pesquisa.

Como se observa na Figura 4, de forma a criar capacidades operacionais para a realização de atividades sociais, foram estabelecidas metas de desempenho para a criação de um grupo de ação social na comunidade, atualmente inexistente, com a incumbência inicial de estabelecer uma agenda de ações neste campo, que até o momento eram realizadas apenas de forma ocasional. Para o estabelecimento de iniciativas culturais, também foram definidas metas para a promoção de ações culturais internas e externas à comunidade, algo que até o momento ocorria, a exemplo das ações sociais, apenas esporadicamente.

Também é interessante notar que, nesta perspectiva, ocorre a proeminência da Comissão Administrativa Paroquial, como principal responsável pela manutenção das capacidades operacionais da instituição, especialmente quanto à questão estrutural (obras, manutenções e implantação de novas estruturas, como secretaria e grupo de ação social) e financeira (pelo aumento do resultado das festas, que têm como função gerar fundos para o alcance dos objetivos organizacionais). Por fim, apresenta-se na Figura 5 os indicadores e metas de desempenho definidos para a perspectiva de legitimidade e apoio.

Figura 5 – Indicadores e metas de desempenho: perspectiva de legitimidade e apoio

Objetivo estratégico	Indicadores	Metas	Prazo	Responsável
Formar uma comunidade humana e solidária	% de atividades religiosas e litúrgicas divulgadas à comunidade pela internet	100% de atividades religiosas e litúrgicas divulgadas à comunidade pela internet em 2018 e 2019	dez/19	Comunicação
	% de festas/promoções divulgadas à comunidade em geral	100% de festas/promoções divulgadas à comunidade pela internet em 2018 e 2019	dez/19	Comunicação
		100% de festas/promoções divulgadas à comunidade em jornal local em 2018 e 2019	dez/19	CAP
	Quantidade de atividades religiosas realizadas em conjunto com igrejas vizinhas	1 atividade religiosa realizada em conjunto com uma comunidade vizinha até o final de 2019	dez/19	Apostolado
	Quantidade de atividades religiosas realizadas em conjunto com outras comunidades ucranianas	1 atividade religiosa realizada em conjunto com outra comunidade ucraniana até o final de 2019	dez/19	Catequese
		90% dos MEJistas participando do encontro regional do MEJ em 2018 e 2019	dez/19	MEJ

Atender as necessidades espirituais, sociais e materiais de seus membros e da comunidade em seu entorno	Elaboração de planejamento de ações sociais em conjunto com igrejas vizinhas	Firmar parceria para ação social com uma igreja católica da região até o final de 2019	dez/19	Grupo de ação social (a ser criado)
	% de informações repassadas para a hierarquia dentro do prazo	100% de informações das atividades de 2018 e 2019 repassadas para a hierarquia (bispo) dentro do prazo (até fevereiro do ano seguinte)	fev/20	Padre
		100% de documentações de sacramentos repassadas para a hierarquia (paróquia) dentro do prazo (até o final do mês seguinte ao encerramento do semestre)	jan/20	Padre
		100% de informações financeiras de 2018 e 2019 repassadas para a hierarquia (paróquia) dentro do prazo	jan/20	CAP
	% de repasses financeiros para a hierarquia dentro do prazo	100% de repasses financeiros para a hierarquia (paróquia) dentro do prazo em 2018 e 2019	dez/19	CAP
	% de atividades sociais divulgadas à comunidade pela internet	100% de atividades sociais divulgadas à comunidade pela internet em 2018 e 2019	dez/19	Comunicação
	Prestação de contas de atividades realizadas aos financiadores / doadores	Prestação de contas das atividades de 2018 e 2019 realizada aos financiadores até o final de fevereiro do ano seguinte	fev/20	Padre
	Prestação de contas financeira realizadas aos financiadores / doadores	Prestação de contas financeira de 2018 e 2019 realizada aos financiadores até o final de fevereiro do ano seguinte	fev/20	CAP
	Prestação de contas de atividades realizadas à comunidade	Prestação de contas das atividades de 2018 e 2019 realizada pela comunidade em jornal local até o final de fevereiro do ano seguinte	fev/20	CAP
Prestação de contas das atividades de 2018 e 2019 realizada pela comunidade pela internet até o final de fevereiro do ano seguinte		fev/20	Comunicação	
Preservar valores culturais da etnia ucraniana	% de atividades culturais divulgadas à comunidade pela internet	100% de atividades culturais divulgadas à comunidade pela internet em 2018 e 2019	dez/19	Comunicação
	Quantidade de atividades culturais realizadas por outras instituições e divulgadas na igreja	1 atividade cultural divulgada por mês na internet nos anos de 2018 e 2019	dez/19	Comunicação
		1 atividade cultural divulgada por mês no final das missas nos anos de 2018 e 2019	dez/19	Comunicação

Como é possível observar na Figura 5, as atividades de Comunicação e do Conselho Administrativo Paroquial surgem como importantes para a perspectiva de legitimidade e apoio da organização, realizando interações com *stakeholders* que exercem influência nas suas atividades, como a mídia e a comunidade em geral. Também se observa nesta perspectiva a importância da realização de prestação de contas financeira aos clientes *upstream* (financiadores e hierarquia) e para o governo por parte do Conselho Administrativo Paroquial, como forma de manutenção da legitimidade para a continuidade de suas atividades.

Nota-se também que o modelo PVSC contribui ao chamar a atenção para a realização de parcerias com outras instituições que compartilhem a mesma missão social, como forma de conjunção de esforços para enfrentamento de um problema comum. Neste caso, o reconhecimento das igrejas católicas da mesma região e de outras igrejas católicas de rito ucraniano como instituições que podem auxiliar no alcance de sua missão social e na geração de valor público – e não como concorrentes – motivou a definição de metas de desempenho para a promoção de atividades religiosas, sociais, culturais e assistenciais de forma conjunta, algo até então não reconhecido pela instituição estudada.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente investigação teve como objetivo efetuar a modelagem conceitual de um sistema de avaliação de desempenho para uma organização religiosa, baseado no modelo *Public Value Scorecard*. Para tal, tomou-se como base uma igreja católica de rito ucraniano localizada na cidade de Curitiba (Brasil), na qual foram realizadas análises de documentos internos e entrevistas com o sacerdote da instituição e os líderes dos grupos que a compõe, resultando em um conjunto de indicadores e metas de desempenho congruentes com as três perspectivas do modelo PVSC e com a missão social da organização.

A realização desta modelagem conceitual com base no modelo PVSC foi capaz de destacar importantes aspectos estratégicos e operacionais para uma organização religiosa. Tendo como principal direcionador estratégico a criação de valor público por meio da realização de atividades religiosas, sociais e culturais, esclarece-se o

papel central exercido pelas atividades religiosas e de instrução cristã já estabelecidas (Catequese, MEJ, Grupo de Jovens, Apostolado da Oração), bem como o inter-relacionamento entre estas para o crescimento e continuidade da comunidade e de suas atividades principais.

Reconhece-se que a religião pode ter um efeito social positivo, encorajando seus membros a participar de cultos e celebrações, a passar mais tempo com suas famílias e a aprender lições morais vinculadas às tradições religiosas; contudo, seu impacto na sociedade poderá diminuir caso este seja o seu único papel (Wuthnow, 1999). Desta forma, entende-se que o modelo PVSC pode contribuir para estas organizações ao direcionar atenção de seus gestores, por meio de indicadores e metas de desempenho, para a realização de ações que vão além das atividades religiosas, como atividades sociais e culturais no caso estudado, potencializando a geração de valor público e sua percepção pelo público como um todo e pelos demais grupos que exercem (ou podem exercer) influência em sua continuidade operacional, questão que se observa como importante visto a contextualização apresentada neste artigo.

Na perspectiva de capacidades operacionais, a principal contribuição percebida com a aplicação do modelo PVSC na realidade estudada é a compreensão do posicionamento da sustentabilidade financeira, uma das principais incumbências da Comissão Administrativa Paroquial, como importante meio para viabilizar a continuidade e ampliação das atividades centrais da instituição que geram valor público para a coletividade. Na perspectiva de legitimidade e apoio, o modelo aplicado contribui na elucidação da importância da promoção de atividades, de forma proativa, junto à *stakeholders* que influenciam ou podem influenciar a continuidade da organização ou que podem ajudá-la a atingir sua missão social, tendo como principais destaques no caso estudado a definição de rotinas de prestação de contas e de ações religiosas, sociais e culturais em conjunto com instituições semelhantes.

Com isso, entende-se que a modelagem conceitual realizada contribui inicialmente ao indicar um ajustamento do modelo PVSC à realidade de uma instituição do Terceiro Setor, no caso uma organização religiosa, sendo plausíveis à suas especificidades operacionais tanto suas premissas quanto suas perspectivas, fator considerado im-

portante para o sucesso de sua implantação e utilização. Ressalta-se como um elemento diferencial deste modelo o seu direcionamento para a mensuração e gestão do valor público, conceito considerado em ascensão na literatura acadêmica.

Na mesma linha, espera-se que a investigação contribua no aspecto teórico de forma a agregar evidências empíricas ao estado da arte sobre contabilidade e controle gerencial, mais especificamente em organizações religiosas. Já no aspecto prático e social, espera-se que o processo e resultados aqui apresentados possam encorajar e subsidiar modelagens e aplicações empíricas em organizações assemelhadas, possibilitando a melhoria em seus processos de gestão e impactando positivamente na geração de valor público.

Conforme Lee e Nowell (2015), pouco ainda se sabe academicamente sobre os efeitos práticos da implantação e utilização de ferramentas de avaliação de desempenho em organizações sem fins lucrativos. Ainda, Hartley et al. (2016) entendem ser importante a aplicação prática das ferramentas relacionadas à teoria do valor público e ao seu “triângulo estratégico”, de modo a avaliar os seus efetivos impactos na gestão. Por isso, sugere-se a partir desta pesquisa a implantação e utilização desta ferramenta em organizações religiosas ou organizações do Terceiro Setor, de modo a promover avaliações sobre suas consequências na gestão e no desempenho organizacional.

REFERÊNCIAS

- Abdul-Rahman, A. R., & Goddard, A. (1998). An interpretive inquiry of accounting practices in religious organisations. *Financial Accountability and Management*, 14(3), 183–201.
- Alford, J., & O’Flynn, J. (2009). Making sense of public value: concepts, critiques and emergent meanings. *International Journal of Public Administration*, 32(3–4), 171–191.
- Arena, M., Azzone, G., & Bengo, I. (2015). Performance measurement for social enterprises. *Voluntas*, 26(2), 649–672.
- Arruda, L. L., Voese, S. B., Espejo, M. M. dos S. B., & Vieira, F. G. D. (2013). Ferramentas de contabilidade gerencial no terceiro setor: um estudo comparativo entre as WWF Brasil e Itália. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 11(22), 1–21.
- Arvidson, M., & Lyon, F. (2014). Social impact measurement and non-profit organisations: compliance, resistance, and promotion. *Voluntas*, 25(4), 869–886.

- Bettiol, A., Jr. (2005). *Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Booth, P. (1993). Accounting in churches: a research framework and agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(4), 37–67.
- Bourne, M., Mills, J., Wilcox, M., Neely, A., & Platts, K. (2000). Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(7), 754–771.
- Bourne, M., Neely, A., Mills, J., & Platts, K. (2003). Implementing performance measurement systems: a literature review. *International Journal of Business Performance Management*, 5(1), 1–24. <https://doi.org/10.1504/IJBPM.2003.002097>
- Carmona, S., & Ezzamel, M. (2006). Accounting and religion: a historical perspective. *Accounting History*, 11(2), 117–127.
- Castro, V. R. de, Donega, P. H. C. da C., Gomes, G. de S., Rech, I. J., & Costa, P. de S. (2014). Instrumentos contábeis e gerenciais nas pesquisas relacionadas a organizações do Terceiro Setor. In *Anais do 9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*. São Paulo: USP.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração* (7a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Cordery, C., & Sinclair, R. (2013). Measuring performance in the third sector. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 10(3), 196–212.
- Defourny, J., Hulgård, L., & Pestoff, V. (2014). *Social enterprise and the third sector: changing European landscapes in a comparative perspective*. New York: Routledge.
- Franco-Santos, M., & Bourne, M. (2005). An examination of the literature relating to issues affecting how companies manage through measures. *Production Planning & Control*, 16(2), 114–124.
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: a review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, 23(2), 79–119.
- G1 - Globo. (2012). Número de evangélicos aumenta 61% em 10 anos, aponta IBGE. Recuperado de <http://g1.globo.com/brasil/noticia/2012/06/numero-de-evangelicos-aumenta-61-em-10-anos-aponta-ibge.html>
- Gabriel, K., & Kracht, H. J. G. (2004). The Catholic Church and its Third Sector Organizations. In A. Zimmer & E. Priller (Eds.). *Future of Civil Society* (pp. 199-216). Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften.
- Hartley, J., Alford, J., Knies, E., & Douglas, S. (2016). Towards an empirical research agenda for public value theory. *Public Management Review*, 19(5), 670-685.
- Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the balanced scorecard: trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *British Accounting Review*, 46(1), 33–59.

- Huang, H. J., & Hooper, K. (2011). New Zealand funding organisations. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(4), 425–449.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7–8), 715–741.
- Irvine, H. (2005). Balancing money and mission in a local church budget. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(2), 211–237.
- Järvinen, J. T. (2016). Role of management accounting in applying new institutional logics: a comparative case study in the non-profit sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5).
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1993). Putting the Balanced Scorecard to work. *Harvard Business Review*, 71(5), 134–147.
- Lightbody, M. (2001). Accounting and accountants in church organizations: a critical reflection. In *Proceedings of the 3rd Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*. Adelaide: University of Adelaide.
- Jasper, F. (2019). Bolsonaro reage a secretário da Receita e diz que igrejas não pagarão imposto. *Gazeta do Povo*. Recuperado de <https://www.gazetadopovo.com.br/republica/bolsonaro-secretario-receita-igrejas-imposto/>
- Kaplan, R. S. (2009). Conceptual foundations of the Balanced Scorecard. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 3, pp. 1253–1269). Amsterdam: Elsevier.
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355–374.
- Laughlin, R. C. (1988). Accounting in its social context: an analysis of the accounting systems of the Church of England. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(2), 19–42.
- Lee, C., & Nowell, B. (2015). A framework for assessing the performance of nonprofit organizations. *American Journal of Evaluation*, 36(3), 299–319.
- Mário, P. do C., Alves, A. D. de F., Carmo, J. P. S., Silva, A. P. B., & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1), 64–79.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Micheli, P., & Mari, L. (2014). The theory and practice of performance measurement. *Management Accounting Research*, 25(2), 147–156.
- Moore, M. H. (2003). *The Public Value Scorecard: a rejoinder and an alternative to “strategic performance management and management in non-profit organizations” by Robert Kaplan* (The Hauser Center for Nonprofit Organizations, Harvard University, Working Paper No. 18).
- Moore, M. H. (2013). *Recognizing public value*. Cambridge, MA: Harvard University Press.

- Moxham, C., & Boaden, R. (2007). The impact of performance measurement in the voluntary sector - identification of contextual and processual factors. *International Journal of Operations & Production Management*, 27(8), 826–845.
- Muller, C. J. (2003). *Modelo de gestão integrando planejamento estratégico, sistemas de avaliação de desempenho e gerenciamento de processos (MEIO - Modelo de estratégia, indicadores e operações)*. Tese de Doutorado, Departamento de Engenharia de Produção e Transportes, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.
- Murray, V. (2005). Evaluating the effectiveness of nonprofit organizations. In R. D. Herman (Ed.), *The Jossey-Bass handbook of nonprofit leadership and management* (2a. ed., pp. 345-370). New Jersey: Wiley.
- Neely, A., Mills, J., Platts, K., Richards, H., Gregory, M., Bourne, M., & Kennerley, M. (2000). Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(10), 1119–1145.
- Niven, P. R. (2003). *Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*. New Jersey: Wiley.
- Nudurupati, S. S., Bititci, U. S., Kumar, V., & Chan, F. T. S. (2011). State of the art literature review on performance measurement. *Computers and Industrial Engineering*, 60(2), 279–290.
- Ortiz-Gómez, M., Ariza-Montes, A., & Molina-Sánchez, H. (2020). Human values and work engagement: the mediating role of authenticity among workers in a Spanish religious organization. *Frontiers in Psychology*, 11, 1-19.
- Papalexandris, A., Ioannou, G., Prastacos, G. P., & Soderquist, K. E. (2005). An integrated methodology for putting the balanced scorecard into action. *European Management Journal*, 23(2), 214–227.
- Poister, T. H., Aristigueta, M. P., & Hall, J. L. (2015). *Managing and measuring performance in public and nonprofit organizations: an integrated approach* (2a ed.). San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Portulhak, H. (2013). *Proposta de modelagem conceitual do Public Value Scorecard como instrumento integrado ao planejamento estratégico de um hospital universitário federal*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba.
- Speckbacher, G. (2003). The economics of performance management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management & Leadership*, 13(3), 267–281.
- Stone, M. M., Bigelow, B., & Crittenden, W. (1999). Research on strategic management in nonprofit organizations: synthesis, analysis and future directions. *Administration & Society*, 31(3), 378-423.
- Tomazelli, I., & Fernandes, A. (2017). *Relator da reforma da Previdência quer acabar com isenção a filantrópicas*. Recuperado de <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,relator-da-reforma-da-previdencia-quer-fim-de-isencao-a-entidades-filantropicas,70001679243>
- Vieira, A. M., Castro, D. S. P., & Oliveira, R. J. (2013). *Políticas públicas integradas: conceitos, metodologias participativas e casos*. São Bernardo do Campo: Editora Metodista.
- Vieira, A. M., & Rivera, D. P. B. (2012). A Hermenêutica no Campo Organizacional: duas possibilidades interpretativistas de pesquisa. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 14(44), 261–273.

Waal, A. de. (2013). *Strategic performance management: a managerial and behavioral approach* (2a. ed.). Londres: Macmilian.

Wisner, J. D., & Fawcett, S. E. (1991). Link firm strategy to operating decisions through performance measurement. *Production and Inventory Management Journal*, 32(3), 5–11.

Wuthnow, R. (1999). Mobilizing civic engagement: the changing impact of religious involvement. In T. Skocpol & M. Fiorina (Eds.), *Civil engagement in American Democracy* (pp. 331–364). Washington: Brookings Institution Press.

Yadav, N., Sushil, & Sagar, M. (2013). Performance measurement and management frameworks: research trends of the last two decades. *Business Process Management Journal*, 19(6), 947–971.

Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (5a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Recebido em: 2-12-2021

Aprovado em: 31-5-2023

Avaliado pelo sistema double blind review.

Disponível em <http://mjs.metodista.br/index.php/roc>