



Centro Universitário de Brasília
Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD

O BALANCED SCORECARD NAS ORGANIZAÇÕES BRASILEIRAS DO TERCEIRO SETOR

Bruno Felipe Rocha Mendes*

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo avaliar a utilização prática do *Balanced scorecard* (BSC) nas organizações brasileiras do terceiro setor. Esta avaliação é realizada através da relação entre os benefícios e as dificuldades do uso deste sistema, de gestão integrada à estratégia, nas organizações deste setor. Estudos, entre artigos científicos e dissertações, foram utilizados para se obter os dados necessários para se alcançar o objetivo deste artigo. Estes estudos são referentes a aplicação prática do BSC em organizações brasileiras do terceiro setor, onde a partir de seus resultados obteve-se os benefícios e as dificuldades, utilizados para avaliar o uso do BSC. Esta é uma pesquisa qualitativa com procedimentos técnicos exclusivamente bibliográficos. O resultado deste artigo mostrou que o BSC é uma opção real para as organizações brasileiras do terceiro setor, e, que mesmo apresentando dificuldades no seu uso, ainda trazem grandes benefícios, mesmo considerando as características peculiares deste setor.

Palavras-chave: *Balanced scorecard* (BSC), Terceiro Setor, Organização não Governamental (ONG)

* Trabalho apresentado ao Centro Universitário de Brasília (UniCEUB/ICPD) como pré-requisito para obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-graduação *Lato Sensu* em Gestão Estratégica para Resultados, sob orientação da Prof^a Msc. Paula Renata Pantoja de Oliveira.

1 INTRODUÇÃO

Em estudo realizado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES (2001), o terceiro setor vem crescendo em diversos países, assim como no Brasil. A definição do terceiro setor é muito questionada, porém, pode-se definir o terceiro setor como “um conjunto de entidades sem finalidades lucrativas, unidas em prol do bem social, buscando sinergia com o primeiro e o segundo setores” (RHEINHEIMER e SCHEUNEMANN, 2013, p.31).

O terceiro setor é constituído por organizações não governamentais (ONGs), fundações, institutos empresariais, associações comunitárias, entidades assistenciais, entidades filantrópicas, além de outras instituições sem fins lucrativos. (BNDES, 2001)

Nos estudos do IBGE (2012) existem 556,8 mil entidades sem fins lucrativos e destas 290,7 mil são Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL), representando 5,2% do total de entidades públicas e privadas do país, e, ainda empregando 4,9% dos trabalhadores brasileiros. De 2006 até 2010 houve um crescimento 8,8% das FASFIL. Os dados apresentados demonstram que, mesmo com índices menores de crescimento, o terceiro setor aos poucos ainda aumenta sua participação, impactando no mercado brasileiro.

Segundo Rheinheimer e Scheunemann (2013) o terceiro setor já tem uma amplitude de atuação mundial, e, a forma que suas organizações atuam, implicam em novos modelos de gestão, que cada vez mais vêm sendo debatidos.

Existem diversos modelos de gestão na atualidade. Com o tempo alguns destes modelos se transformaram tentando se adaptar as mudanças do mercado, outros se tornaram obsoletos abrindo espaço para surgimento de novos modelos mais adequados. No geral esses modelos são traduzidos por princípios que buscam alcançar a satisfação dos clientes, a qualidade dos produtos, a preservação do meio ambiente, entre outros. Segundo Rheinheimer e Scheunemann (2013), estes novos modelos acarretarão em uma nova organização social no terceiro setor.

Atualmente os modelos de gestão favorecem a estratégia e um sistema gerencial que tem ganhado destaque nesse cenário competitivo, chamado de *Balanced Scorecard* (BSC).

O BSC foi criado por Robert S. Kaplan e David P. Norton. Inicialmente era considerado somente um instrumento capaz de medir o desempenho organizacional dentro de quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos, aprendizado/crescimento). Com as mudanças do mundo e, conseqüentemente, do mercado, o BSC evoluiu e em uma primeira etapa também ficou responsável por melhorar o alinhamento e a comunicação na organização. Posteriormente sua importância para organização ficou ainda maior, pois passou a funcionar como um sistema de gestão de apoio a estratégia, ou seja, auxiliando tanto na implementação como no gerenciamento da estratégia. (MARTINS; GUINDANI; REIS; CRUZ, 2012)

Em 1996, a implementação do BSC em organizações do terceiro setor encontrava-se em um estado inicial. Essas organizações, de um modo geral, apresentam grandes dificuldades na clara definição de suas estratégias. Com passar dos anos, a implementação do BSC evoluiu bastante no terceiro setor, sendo cada vez mais utilizado. (KAPLAN; NORTON, 2001)

Nas organizações alinhadas a sua estratégia, o uso do BSC traz muitos benefícios, mas sua aplicação nas organizações do terceiro setor apresenta dificuldades quanto a sua estratégia, conseqüentemente, a aplicação do BSC nestas também sofrerá grandes dificuldades. Assim, tem-se como problema de pesquisa: Como é avaliado o uso prático do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor?

Para responder o problema de pesquisa deste estudo, foram definidos os objetivos geral e específicos. O objetivo geral deste artigo é avaliar a utilização prática do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor. Os objetivos específicos são: primeiramente, identificar os (possíveis) benefícios, dificuldades e peculiaridades da utilização prática do BSC em organizações brasileiras do terceiro setor, através da análise de estudos, entre artigos científicos e dissertações, sobre o tema; em seguida, correlacionar os benefícios e correlacionar as dificuldades no uso do BSC no terceiro setor encontrados nos estudos analisados; e, por fim, avaliar o uso do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor, através da relação benefícios x dificuldades.

Esta pesquisa utilizou-se de estudos, entre artigos científicos e dissertações, que houvessem aplicado o BSC em organizações brasileiras do terceiro setor. A

partir destes, obteve-se dados que foram analisados e comparados, afim de conseguir informações necessárias para se alcançar os objetivos desta pesquisa.

Assim, a realização da presente pesquisa se justifica em três fatores principais: acadêmica, aplicada e social. Com relação à ordem acadêmica, existe grande relevância por fortalecer a discussão sobre um sistema, no caso o BSC, que está cada vez mais inserido na realidade das organizações. Ainda, favorece a discussão da aplicabilidade do mesmo nas organizações do terceiro setor, que vem crescendo tanto no Brasil como em outros países. Com relação à ordem aplicada ou gerencial, os resultados darão parâmetros aos gestores quanto a utilização do BSC nas suas organizações, principalmente, as do terceiro setor, pois poderão entender que benefícios e dificuldades poderão encontrar na sua utilização e implementação. Com relação à questão social, por se tratar do terceiro setor, esta pesquisa tem grande impacto, pois favorece o crescimento das organizações deste setor, e, conseqüentemente, do desempenho delas em favor do bem social.

Por fim, para alcançar os objetivos propostos e responder o problema levantando, o núcleo deste artigo se divide em cinco partes, de forma a haver uma distribuição lógica para o melhor entendimento, sendo assim composto por: Introdução, Referencial Teórico, Procedimentos Metodológicos, Resultados e Discussão, Considerações Finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta etapa são apresentados os aspectos conceituais necessários para a discussão do estudo proposto. De modo a facilitar a leitura e o entendimento, a fundamentação teórica é dividida em três partes: Terceiro Setor, *Balanced Scorecard* e *Balanced Scorecard* nas Organizações do Terceiro Setor.

A subseção sobre o Terceiro Setor busca identificar uma clara definição do seu conceito e também suas características. Na segunda, define-se o que é o *Balanced Scorecard* e quais suas vantagens, ainda explicando as quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos, aprendizado/crescimento) e o mapa estratégico. Por fim, fala-se sobre o *Balanced Scorecard* nas Organizações do

Terceiro Setor, ressaltando as diferenças da aplicação deste sistema de gestão nas organizações sem fins lucrativos.

2.1 Terceiro Setor

No Brasil e em outros países observa-se a existência de três setores: o primeiro setor é representado pelas ações do Estado, onde os recursos e os fins são públicos; o segundo setor é relativo ao Mercado, onde os recursos e os fins são privados, ou seja, busca-se o lucro, as ações revertem-se para benefício próprio; por fim, o terceiro setor é representado pela esfera privada, onde os recursos podem ser tanto privados como públicos, mas com fins exclusivamente públicos. (BNDES, 2001; BOCCHI, 2013; RHEINHEIMER; SCHEUNEMANN, 2013)

O terceiro setor teve sua origem entre os séculos XVI e XVII, representado pelas ações da Igreja Católica com o apoio do Estado nas áreas de saúde e educação fundamental para as comunidades carentes. No século XX, novas religiões dividiam o papel com a Igreja Católica nestas atividades com fins filantrópicos. Entre 1930 e 1970, com a evolução da sociedade, principalmente por causa da industrialização, as demandas sociais se tornaram mais complexas. A partir desse momento, diversas entidades da sociedade civil começaram a surgir, vinculadas à um caráter político, onde suas ações eram voltadas para o desenvolvimento comunitário, assistência social, educação básica, saúde, entre outros. (BNDES, 2001; ALBUQUERQUE, 2006)

O crescimento deste setor no Brasil ocorre em meio aos anos 1990, onde as organizações do setor privado (empresarial) começam a participar de programas e projetos sociais. A participação desse setor empresarial mudou a percepção mundial sobre o terceiro setor, pois levaram a modernização e a profissionalização, e assim, qualidade, transparência, visibilidade, credibilidade, sustentabilidade se tornaram novos aspectos desse setor. Estes aspectos levaram ao crescimento destas organizações aumentando sua importância para o contexto do país. (BNDES, 2001; ALBUQUERQUE, 2006)

Segundo o BNDES (2001, p.4), o terceiro setor “constitui-se na esfera de atuação pública não-estatal, formado a partir de iniciativas privadas, voluntárias, sem

fins lucrativos, no sentido do bem comum”. Em uma visão mais atualizada Rheinheimer e Scheunemann (2013, p.30) caracterizam o terceiro setor como “não governamental, não lucrativo; o conjunto de iniciativas particulares com um sentido público; complexo e heterogêneo”. Há uma dificuldade de se obter uma definição única para o terceiro setor, diferentes autores possuem diferentes definições, isso ocorre devido as múltiplas facetas da questão social que envolvem as organizações que compõem esse setor. Porém, observa-se que, mesmo utilizando nomenclaturas diferentes, as duas caracterizações possuem sentido semelhante, mesmo que diferentes autores possam escrever diferentes definições, essas semelhanças perpetuam.

Em estudo da Universidade Johns Hopkins, foi possível observar um padrão existente entre as organizações que compõem o terceiro setor: são organizações, privadas, sem fins lucrativos, autogovernadas e voluntárias (ALBUQUERQUE, 2006). No Brasil, as organizações do terceiro setor podem ser representadas pela Figura 1.

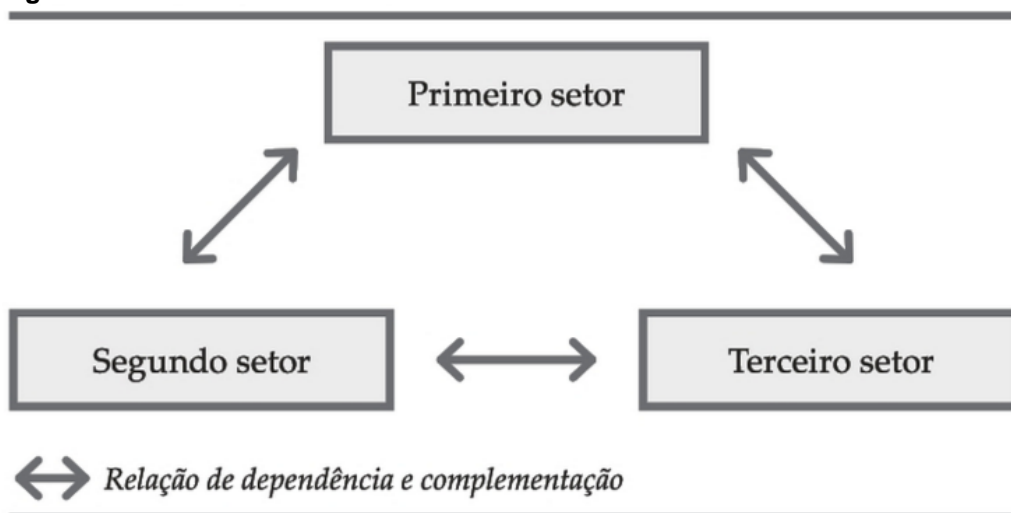
Figura 1 - Organizações do Terceiro Setor



Fonte: Albuquerque (2006, p.40)

A Figura 1, ainda, demonstra a conexão existente entre os três setores. Rheinheimer e Scheunemann (2013) ressaltam que os três setores estão vinculados, para eles estes fazem parte de um circuito, ou seja, os setores são complementares e dependentes uns dos outros, de modo que a retirada de um tornaria inviável a existência do todo, como se pode observar na Figura 2.

Figura 2 - O circuito dos setores



Fonte: Rheinheimer e Scheunemann (2013, p.46)

O terceiro setor no Brasil está crescendo e é de suma importância para desenvolvimento do país como um todo, pois, diferentemente do segundo setor, ele não busca lucro para associados, mas sim benefícios para a comunidade, atuando de forma complementar ao Estado (RHEINHEIMER; SCHEUNEMANN, 2013). Matos (2005, p.41) exalta que “o terceiro setor passou a ser visto como um novo segmento da economia, com potencial de crescimento, movimentação de recursos, lucratividade e geração de empregos”.

Assim, através de pesquisa realizada pelo IBGE (2012) é possível observar o crescimento deste setor como também sua importância para o país. Desde do último estudo (2006) até o mais atual (2010), foi observado que o crescimento do terceiro setor continuava, porém, num ritmo menor que nos anos anteriores. Em contrapartida, o número de trabalhadores formais nestas organizações cresceu em paralelo as remunerações. Estes indicadores exaltam a importância do terceiro setor, porém, ainda não determinam o impacto social do mesmo.

Cabe a cada organização tentar mensurar seu impacto social, mas para tal seria necessária uma gestão estratégica eficaz e eficiente. Porém, segundo Kaplan e Norton (2001), organizações com o perfil do terceiro setor tendem a ter grandes dificuldades nas definições de suas estratégias, e, também, segundo Albuquerque (2006), é necessário que haja a profissionalização, o aprimoramento e a transparência tanto das organizações do terceiro setor como de seus colaboradores.

Ainda, através de um panorama geral do terceiro setor no Brasil, Rheinheimer e Scheunemann (2013), exaltam a configuração que permeia este setor. Ao destacar-se alguns desafios relativos a esta configuração, têm-se: a dependência financeira dos outros setores, a dificuldade de gestão administrativa e financeira, a falta de qualificação dos agentes envolvidos, a captação de recursos no próprio setor, a mobilização da sociedade, etc.

Assim, observa-se que para que as organizações do terceiro setor consigam ter sucesso no seu desempenho social é necessária uma gestão condizente com sua realidade, ou seja, uma gestão estratégica capaz de se adaptar as particularidades do terceiro setor, promovendo o desenvolvimento organizacional, social e sustentável, e, ainda, capaz de mensurar o seu impacto social.

Logo, a necessidade de uma gestão adequada e o fato do terceiro setor ter se tornado um movimento mundial, implicou no estudo de novos modelos de gestão adequados a sua realidade. Nesse contexto, o *Balanced Scorecard* apresenta-se como uma opção para as organizações do terceiro setor que buscam aprimorar sua gestão estratégica, pois tem como uma das suas características o potencial para se adequar a realidade dessas organizações. (KAPLAN; NORTON, 2001)

2.2 Balanced Scorecard (BSC)

O *balanced scorecard* (BSC) foi criado por Robert S. Kaplan e David P. Norton no início da década de 1990, e, inicialmente, funcionava como uma ferramenta de avaliação de desempenho. O desenvolvimento do BSC se deu através da mensuração de aspectos de desempenho futuro, em outras palavras, com a mensuração da estratégia, onde seus objetivos e indicadores decorriam da visão e da estratégia da organização. (KAPLAN; NORTON, 2001)

Segundo Martins et al. (2012), têm-se as seguintes etapas da evolução do BSC: primeiramente um sistema de mensuração de desempenho; em seguida uma ferramenta de alinhamento estratégico e comunicação interna e externa; e por fim, um sistema de gestão integrada.

Como um sistema de gestão integrada o BSC funcionava implementando e gerenciando a estratégia da organização. Nas organizações que utilizavam com sucesso o BSC, Kaplan e Norton (2001), observaram um padrão, eram cinco princípios comuns, que chamaram de princípios da organização focalizada na estratégia (Figura 3).

Figura 3 - Princípios da organização focalizada na estratégia



Fonte: Kaplan e Norton (2001, p.19)

O primeiro princípio é a tradução da estratégia em termos operacionais, ou seja, traduzir a estratégia através dos mapas estratégicos e dos *balanced scorecards* (metas, indicadores) para todos da organização. O segundo princípio diz respeito ao alinhamento da organização à estratégia, levando as sinergias entre as diferentes unidades de negócio e serviços da organização, assim desdobrando a estratégia através destas unidades. O terceiro princípio é transformar a estratégia em tarefa de todos, buscando-se difundir a estratégia em toda a organização, alinhando os projetos para todas as unidades e pessoas e ainda buscando oferecer uma remuneração equilibrada. O quarto princípio é o de converter a estratégia em processo contínuo, ou seja, a estratégia deve ser tratada como um processo de

aprendizagem contínua, onde ela vai evoluir e se adaptar conforme as necessidades da organização, além de vincular o BSC e os orçamentos. Por fim, o quinto princípio é mobilizar a mudança por meio da liderança executiva, onde busca-se promover a mudança organizacional para se adequar a evolução da estratégia contínua, através de uma liderança participativa focada na missão e visão organizacional. (KAPLAN; NORTON, 2001; MARTINS et al., 2012)

Esses cinco princípios ajudam a melhor entender o BSC e também como melhor defini-lo. Segundo Martins et al. (2012, p.42)

O BSC é definido como um instrumento que mede o desempenho organizacional em quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem/crescimento), permitindo que a organização acompanhe o desempenho financeiro, monitore e ajuste a estratégia.

De forma mais clara, o BSC prioriza a própria aplicação da estratégia a estratégia propriamente dita, levando em conta não só os aspectos financeiros que levam à sustentabilidade da empresa, como também aspectos não-financeiros relevantes. Dentre os aspectos não-financeiros temos: a relação com os mercados/clientes, os processos produtivos internos, e, o aprendizado e o crescimento das pessoas da organização. (STADLER; MAIOLI, 2012)

Assim, segundo Kaplan e Norton (2001, p.34) o BSC “fornecia um referencial de análise da estratégia utilizada para a criação do valor, sob quatro diferentes perspectivas”, no caso, a perspectiva financeira, a perspectiva do cliente, a perspectiva dos processos internos e a perspectiva de aprendizado e crescimento.

A perspectiva financeira é relativa a estratégia de crescimento, de produtividade, de rentabilidade, de risco, criando valor para os acionistas da organização, através de resultados tangíveis, como o lucro. Já a perspectiva do cliente, como o próprio nome indica, surge sob a ótica do cliente, buscando estratégias de criação de valor pelo consumidor, ou seja, buscando satisfazer o cliente, o que pode levar a mudanças organizacionais. Na perspectiva dos processos internos, encontram-se as estratégias de processos de negócio, através da oferta de produtos/serviços com valor agregado e o aperfeiçoamento dos processos produtivos da organização. Por fim, a perspectiva de aprendizado e crescimento envolve as estratégias da inovação e do crescimento, ou seja, a gestão dos recursos humanos e do seu desenvolvimento, englobando, ainda, os recursos

tecnológicos e o capital organizacional (cultura organizacional, trabalho em equipe). (KAPLAN; NORTON, 2001; STADLER; MAIOLI, 2012)

Essas quatro perspectivas permitem a criação do Mapa Estratégico do BSC. De forma simplificada, segundo Martins et al. (2012, p.34), o mapa estratégico “é um instrumento gráfico que auxilia a visualização, o alinhamento e a comunicação da estratégia. Através dele podemos analisar relações causa-efeito a partir das quais os objetivos são atingidos”.

A Figura 4 busca exemplificar as relações hierárquicas das perspectivas do BSC, de modo que estas são partes de uma cadeia lógica de causa e efeito, que demonstra a transformação dos ativos intangíveis em resultados tangíveis, ou seja, por exemplo, como os objetivos de aprendizado/crescimento podem acarretar no lucro da organização. (KAPLAN; NORTON, 2001)

Figura 4 - Hierarquia do Mapa Estratégico



Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Kaplan e Norton (2001)

Kaplan e Norton (2001, p.83) exaltam os mapas estratégicos pois estes “ajudam as organizações a ver suas estratégias de maneira coesiva, integrada e sistemática”. De modo complementar, Martins et al. (2012, p.32) relatam a importância destes para o sucesso da estratégia organizacional, pois identificam “as forças motrizes do sucesso”.

Para Oliveira (2008) o BSC traz diversos benefícios às organizações que o utilizam, proporcionando desde indicadores financeiros e não-financeiros até a constante discussão da estratégia. Martins et al. (2012) ainda ressalta que o BSC

além de controlar a estratégia, ajudando a criá-la e moldá-la conforme a necessidade, também é um instrumento de aprendizagem. Entretanto, Oliveira (2008) destaca que mesmo sendo benéfico o uso do BSC, sua implantação é difícil, pois acarreta em uma mudança cultural dentro da organização. Por fim, Oliveira (2008) alerta que o BSC deve ser utilizado de forma personalizada à realidade da organização, pois não é possível reproduzir o BSC utilizado em outras organizações, mesmo aquelas semelhantes.

Logo, pode-se concluir que o BSC é um sistema que auxilia a gestão estratégica nas organizações e com atenção nas particularidades de cada organização, após sua implantação é possível usufruir de suas vantagens. Sendo assim, se atento as particularidades, será possível implantar o BSC nas organizações do terceiro setor.

2.3 Balanced Scorecard nas Organizações do Terceiro Setor

Analisando diversas abordagens teóricas sobre o BSC aplicado nas organizações do terceiro setor, Fernandes, Lebarcky e Penha (2010) observam a existência de vantagens, desvantagens, limitações e outro fatores relevantes.

Ao discutir o tema BSC aplicado ao terceiro setor, Fraga e Silva (2010, p.28) relatam

De acordo com a análise das principais obras publicadas relacionadas à gestão no terceiro setor, bem como as referentes à criação e ao desenvolvimento do *Balanced Scorecard*, percebe-se que o BSC pode sim ser de grande importância para a administração dessas organizações [...]

De modo complementar Fernandes, Lebarcky e Penha (2010, p.12) exaltam algumas vantagens que o BSC pode trazer às organizações do terceiro setor, como: contribuição para “o gerenciamento estratégico, planejamento, avaliação do desempenho organizacional, identificação de pontos críticos e apresentação de resultados”, e, ainda, a capacidade do BSC de levar a superação dos desafios/dificuldades do terceiro setor. Fraga e Silva (2010, p.28) esclarecem esses desafios/dificuldades

[...] o terceiro setor passa por problemas culturais e estruturais relacionados ao predomínio amadorismo na sua gestão, são inúmeras as dificuldades peculiares a esses tipos de organizações, como: dificuldades na formulação

do planejamento estratégico; deficiências na comunicação com os stakeholders e na execução dos projetos; falta de avaliação de desempenho e resultados; não há integração entre as organizações, a maioria delas atua de forma isolada; insuficiência de recursos financeiros, físicos, técnicos e humanos, dentre outros.

Assim, para que seja possível aplicar o BSC nas organizações do terceiro setor, é necessário que ocorram ponderações quanto as adaptações necessárias, ou seja, é necessário refletir sobre como adaptar o BSC à realidade das organizações do terceiro setor, considerando suas particularidades. (FERNANDES; LEBARCKY; PENHA, 2010)

Kaplan e Norton (2001, p.146) já haviam observado que as organizações do terceiro setor enfrentavam dificuldades quanto à “arquitetura original do *balanced scorecard*”, devido ao fato da perspectiva financeira se encontrar no topo da hierarquia. Isso ocorre, pois no geral, os indicadores financeiros são incapazes de determinar se organização está desempenhando sua missão.

Deste modo, os autores idealizaram que a missão organizacional deveria ser destacada e avaliada no nível mais alto do BSC, ou seja, no topo da hierarquia, conforme a Figura 5.

Figura 5 - Hierarquia do Mapa Estratégico no Terceiro Setor



Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Kaplan e Norton (2001)

Observa-se na Figura 5, que Kaplan e Norton (2001) mantiveram as quatro perspectivas bases do BSC, modificando a hierarquização das mesmas, onde a perspectiva do cliente sobe em paralelo a perspectiva financeira, devido sua

importância para as organizações do terceiro setor. Porém, para Fraga e Silva (2010), mesmo sendo possível incorporar as quatro perspectivas na realidade das organizações do terceiro setor, estas se mostram insuficientes, pois são incapazes de mensurar a atuação social. Assim, eles propõem a criação de mais uma perspectiva, a Perspectiva Social, onde a mesma tentará mensurar o impacto social da organização.

De forma mais crítica, Fernandes, Lebarcky e Penha (2010, p.12) exaltam diversas limitações do BSC

A falta de clareza no tratamento de questões emergentes da estratégia, a ausência de uma perspectiva que monitore o ambiente, a falta de informações com relação à incorporação de novas perspectivas e à utilização de tecnologias, a dificuldade envolvida no desenvolvimento de medidas não financeiras e a elaboração do BSC concentrada apenas na administração foram as principais limitações encontradas.

Mesmo com algumas limitações aparentes e dificuldades de aplicação no terceiro setor, o BSC, segundo Fraga e Silva (2010), ainda é uma das melhores alternativas, capaz de lidar com as diversas particularidades das organizações deste setor, tendo em vista que estas dificilmente possuem um planejamento estratégico tradicional.

Por fim, Fernandes, Lebarcky e Penha (2010) resumem e colocam que alguns fatores precisam ser levados em consideração para a aplicação do BSC nas organizações do terceiro setor: primeiramente a missão organizacional tem que estar em primeiro plano, ou seja, segundo Kaplan e Norton (2001), no topo da hierarquia; as características da gestão social e as particularidades das organizações do terceiro setor devem estar evidentes no momento da aplicação; ainda, a aplicação do BSC deve ser desenvolvida de forma participativa, com profissionais competentes e buscando o envolvimento dos colaboradores.

Logo, fica claro que o BSC traz diversas vantagens para as organizações do terceiro setor, porém sua aplicação vem envolta de desafios, dificuldades devido as especificidades deste setor, e, mesmo possuindo algumas limitações, sua capacidade de se adequar as diferentes realidades o torna um importante aliado para o crescimento, ou mesmo a sobrevivência das organizações do terceiro setor.

Na evolução deste artigo serão mostrados os resultados do uso do BSC em organizações brasileiras do terceiro setor, baseando-se na consolidação dos estudos analisados, avaliando a sua efetividade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo são apresentados os métodos e técnicas de pesquisa que foram utilizados para o alcance dos objetivos e para responder o problema de pesquisa. Assim, este capítulo foi dividido nos seguintes tópicos: Tipo e Descrição Geral da Pesquisa, Caracterização dos Instrumentos de Pesquisa, Participantes do Estudo e Procedimentos de Coleta e Análise de Dados.

3.1 Tipo e Descrição Geral da Pesquisa

Esta pesquisa é exploratória pois têm como objetivo “proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato” (GIL, 2008, p.27). Conforme Mascarenhas (2012), a pesquisa exploratória serve para aqueles que querem criar uma maior familiaridade com um problema. Ainda segundo Gil (2008), este tipo de pesquisa favorece a criação de problemas mais concisos para futuras pesquisas, por proporcionar o desenvolvimento, o esclarecimento e a modificação de conceitos e ideias. Assim, esta pesquisa busca esclarecer como o BSC se comporta em organizações brasileiras do terceiro setor, de modo a criar parâmetros para a identificar os aspectos relevantes de sua utilização, ou seja, suas principais vantagens, dificuldades, particularidades.

Segundo o procedimento técnico, esta pesquisa é classificada como bibliográfica, pois os dados coletados foram obtidos através de artigos científicos e dissertações de mestrado disponibilizados na internet. “A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” (GIL, 2008, p.50). Conforme Gil (2008) e Mascarenhas (2012), a vantagem deste tipo de pesquisa é a grande quantidade de informação que se consegue reunir sobre o assunto, diferentemente da aplicação de uma pesquisa direta.

Por fim, aborda-se o problema de modo interpretativo e indutivo, não utilizando métodos quantitativos para análise dos dados. Este tipo de pesquisa é

conhecido como qualitativa, utilizada quando se busca descrever mais intensamente nosso objeto de estudo (MASCARENHAS, 2012). Segundo Gil (2008), a análise de dados na pesquisa qualitativa depende muito do seu pesquisador, pois, diferentemente da pesquisa quantitativa, não há fórmulas pré-estabelecidas que o orientem.

3.2 Caracterização dos Instrumentos de Pesquisa

Os dados para a realização desta pesquisa foram obtidos através de artigos científicos e dissertações de mestrado, que abordassem o tema *Balanced Scorecard* apoiado da temática do terceiro setor, organizações não governamentais ou organizações sem fins lucrativos. Além da delimitação do tema, os artigos e as dissertações foram escolhidos com base na sua metodologia de estudo, ou seja, a escolha foi definida pelo fato destes terem realizado um estudo de caso em uma organização brasileira do terceiro setor.

Para obter os artigos e dissertações foi-se utilizado a internet como principal fonte, tendo em vista, não só a facilidade, mas devido ao fato de que, hoje, a boa parte deste conteúdo científico/acadêmico encontra-se disponível digitalmente na internet. Assim, foram-se utilizados os seguintes *sites*, como instrumentos de pesquisa, para obtenção dos artigos e dissertações: Google Acadêmico, Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD), SciELO – *Scientific Electronic Library Online*, Repositório Institucional da UnB (RIUnB) e Repositório Institucional UniCEUB.

Para coletar os dados dos artigos e dissertações foi-se utilizado o instrumento de pesquisa conhecido como análise de conteúdo, onde os artigos e dissertações foram analisados e interpretados através de uma leitura exploratória e do emparelhamento dos dados obtidos com a fundamentação teórica.

3.3 Participantes do Estudo

A escolha dos artigos e dissertações mostrou-se bastante limitada, ou seja, poucas opções surgiram tendo em vista as delimitações mencionadas anteriormente. Assim, foram escolhidos oito documentos, buscando manter um equilíbrio entre os dados coletados, foram escolhidos quatro artigos científicos e quatro dissertações de mestrado. O quadro abaixo apresenta os documentos escolhidos:

Quadro 1 – Classificação dos Artigos e Dissertações

Classificação	Título	Autores	Ano	Tipo
Estudo 1	Estratégia para a promoção da inclusão digital: proposta de <i>balanced scorecard</i> para o comitê de democratização da informática – Regional Minas Gerais	CARVALHO , Adriane M. A.; SANTOS , Amanda B. A.	2004	Artigo Científico
Estudo 2	Avaliação de Desempenho Organizacional no Terceiro Setor: um Estudo sobre a Viabilidade de Aplicação do <i>Balanced Scorecard</i>	FERNANDES , Aline Rodrigues; OLIVEIRA , Adriel Rodrigues de; LEBARCKY , Fernanda da Vitória; PENHA , Pedro Xavier da; MARTINS , Simone.	2009	Artigo Científico
Estudo 3	Aplicação do <i>balanced scorecard</i> a uma organização do Terceiro setor	QUINTAIROS , Paulo Cesar Ribeiro; COSTA , Érico da Silva; SILVA , Marco Aurélio Vallim Reis da; OLIVEIRA , Edson Aparecida de Araújo Querido.	2009	Artigo Científico
Estudo 4	O <i>Balanced Scorecard</i> como instrumento da gestão do desempenho nas organizações do terceiro setor	CABRAL , Igor Vovchenko.	2011	Artigo Científico
Estudo 5	ONG s Ambientalistas:	OLIVEIRA , Aldo	2006	Dissertação

	Desafios e Gestão de Agentes Voluntários de Políticas Ambientais	Eurípedes Soares de.		
Estudo 6	Fatores determinantes do desempenho em Organizações do terceiro setor: um estudo na APAEB	DULTRA , Marcelo Pereira Melo.	2010	Dissertação
Estudo 7	<i>O balanced scorecard</i> aplicado às organizações não-governamentais: um modelo aplicável a uma organização do terceiro sector	COUTINHO , Nalinda de Almeida.	2010	Dissertação
Estudo 8	Gestão de Organizações sem fins lucrativos: uma avaliação de desempenho através do <i>balanced scorecard</i>	LUTIF JÚNIOR , Jorge Assef.	2012	Dissertação

Fonte: Elaborado pelo Autor.

O Quadro 1, serve para classificar os artigos e dissertações, de modo que facilita a manipulação da informação durante a execução do trabalho. O material foi ordenado por tipo (artigo ou dissertação) e depois por ano, para então ser classificado com o nome “Estudo” mais um número, facilitando, assim, futuras referências.

3.4 Procedimentos de Coleta e Análise de Dados

O processo de coleta e análise de dados começou com a delimitação do assunto a ser pesquisado. Com as questões que delimitam as buscas definidas, realizou-se a leitura do material. Assim, foi realizada uma leitura exploratória do material escolhido, que, conforme Gil (2008), é o primeiro passo da leitura do material. Nesta etapa, buscou-se analisar a relevância do material escolhido dentro dos critérios definidos para o alcance dos objetivos desta pesquisa.

Tendo em vista a finalidade deste estudo, após a leitura exploratória, realizou-se a leitura seletiva (GIL, 2008; MASCARENHAS, 2012), aprofundando a leitura,

com o objetivo de definir o material a ser trabalhado. Assim, foram definidos quatro artigos científicos e quatro dissertações, dentro das condições pré-estabelecidas, conforme o Quadro 1.

Com os estudos definidos, as próximas etapas são as leituras analíticas/reflexivas e as interpretativas (GIL, 2008; MASCARENHAS, 2012). Nestas etapas, o conteúdo foi analisado, de modo a ordenar e sintetizar as informações contidas nos artigos e dissertações, conseqüentemente, levando ao fichamento destes.

O fichamento se deu de uma forma diferenciada. Tendo em vista os objetivos desta pesquisa, fez-se necessário a criação de um modelo de fichamento específico para este trabalho. Assim, os artigos e dissertações, aproveitando a classificação do Quadro 1, foram fichados da seguinte forma:

Quadro 2 - Modelo de Fichamento

ESTUDO X
Proposta:
Organização:
BSC na Organização
Benefícios:
Dificuldades:
Observações:

Fonte: Elaborado pelo Autor.

No Quadro 2, o “ESTUDO X” é substituído pela classificação dada no Quadro 1, de modo a facilitar a identificação do artigo ou dissertação que esteja sendo analisada. No campo “Proposta” é identificado o objetivo geral do trabalho analisado. De modo a confirmar a realização do estudo de caso, o campo “Organização” serve para a identificação da organização brasileira do terceiro setor que foi objeto de estudo. No tópico “BSC na Organização”, em conformidade com os objetivos

específicos desta pesquisa, foram identificadas as características da aplicação do BSC nas organizações, ou seja, através dos resultados de cada estudo foram identificadas seus benefícios e suas dificuldades. O último campo, “Observações”, serve para que o pesquisador deste artigo possa esclarecer certas peculiaridades ou fatores relevantes encontrados na análise dos estudos.

Com esse modelo de fichamento foi realizado a análise das informações, de modo a analisar individualmente cada estudo, caracterizando o uso do BSC nestas organizações do terceiro setor. Em seguida, os dados obtidos foram analisados e comparados entre si e à luz da teoria. O resultado desta análise comparativa, deu parâmetros para que esta pesquisa avaliasse o uso do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor, ou seja, avaliando a relação benefícios x dificuldades, tendo em vista as peculiaridades encontradas.

Logo, através destes procedimentos foram possíveis alcançar os objetivos desta pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste capítulo serão apresentados os dados coletados nos oito estudos analisados, buscando esclarecer os principais benefícios, dificuldades e peculiaridades do uso do BSC nas organizações do terceiro setor. Ainda, os dados serão correlacionados, para, por fim, avaliar o uso do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor, determinando se há ou não vantagem no seu uso.

4.1 Identificação dos Benefícios, Dificuldades e Peculiaridades

Neste tópico foram identificados os benefícios, as dificuldades e as peculiaridades no uso do BSC, através dos resultados dos estudos que efetivamente aplicaram o BSC em organizações brasileiras do terceiro setor. Os resultados são apresentados conforme a classificação definida no capítulo “Metodologia”, no Quadro 1, deste artigo.

Assim, de modo geral, os benefícios encontrados nos estudos analisados, conforme Quadro 3, estão em conformidade com as características do BSC segundo o referencial teórico deste artigo. Em cada estudo observou-se entre três a sete benefícios, sendo que alguns benefícios são citados em uns, mas não em outros. No entanto, vale reforçar, que os benefícios evidenciados estão em conformidade com o que se é esperado, seja como ferramenta de avaliação de desempenho, seja como sistema de gestão integrada à estratégia. (KAPLAN; NORTON, 2001; MARTINS et al., 2012; STADLER; MAIOLI, 2012; OLIVEIRA, 2008; FERNANDES; LEBARCKY; PENHA, 2010; FRAGA; SILVA, 2010)

Quadro 3 – Benefícios encontrados nos estudos analisados

BENEFÍCIOS	
Estudo 1	Identificação das ações fundamentais para o alcance dos objetivos; alinhamento da estratégia; comunicação da estratégia para todos os níveis da organização; promoção da relação entre os objetivos estratégicos e as metas e orçamentos anuais; e, identificação de mecanismos fornecedores de recursos para o alcance dos resultados.
Estudo 2	Tradução da estratégia; identificação dos fatores críticos de sucesso; avaliação de desempenho; apresentação de resultados; gestão de ativos intangíveis; tomada de decisão; e, aprendizagem organizacional.
Estudo 3	Integrar a visão e a missão da organização; traduzir os objetivos e as medidas; e, avaliar o desempenho sob a ótica das quatro perspectivas.
Estudo 4	Alinhamento entre as ações e a estratégia em toda a organização; comunicação e tradução da missão e visão em estratégias para implementação; e, gestão do desempenho.
Estudo 5	Avaliação eficiente dos resultados; identifica as relações dinâmicas e interativas entre os objetivos; aponta as falhas da organização; e, permite analisar a eficácia da organização.
Estudo 6	Avaliar o desempenho da organização tendo em vista as quatro perspectivas; identificação de barreiras no processo de gestão de desempenho; e, identificação de barreiras no progresso do gerenciamento.

Estudo 7	Internalização da estratégia organizacional; foco nos resultados através de metas pré-definidas; e, identificar e apresentar medidas reais das ações que impactam diretamente no objetivo da organização.
Estudo 8	Articulação da estratégia, ou seja, o alinhamento da estratégia em toda organização; Modelo flexível e adaptável; promover o desenvolvimento organizacional e humano; incorporação de aspectos financeiros e não financeiros, além de elementos tangíveis e intangíveis; estabelecimento de objetivos e realimentação contínua dos mesmos; e, desenvolvimento das competências internas.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Quanto as dificuldades, conforme Quadro 4, cada estudo evidenciou de uma a duas dificuldades quanto a utilização do BSC. Essas podem ser englobadas em duas categorias: primeiramente, segundo Fraga e Silva (2010), quanto aos desafios/dificuldades do uso do BSC nas organizações do terceiro setor; e, conforme, Fernandes, Lebarcky e Penha (2010), quanto as limitações do modelo do BSC.

Quadro 4 – Dificuldades encontradas nos estudos analisados

DIFICULDADES	
Estudo 1	As autoras tiveram problema com o formato do BSC, pois tiveram que adaptá-lo para alcançar seus objetivos.
Estudo 2	Os autores apresentaram dificuldades relativas ao modelo, sugerindo que o mesmo necessita de adaptações, e, também, com a criação de metas para indicadores qualitativos.
Estudo 3	Dentre as dificuldades encontradas, destaca-se a fragilidade estratégica da organização, ou seja, a organização não possuía nenhum planejamento estratégico, o que dificultou a aplicação do BSC. Além disso, os autores demonstram dificuldades com o uso do BSC, afirmando que o mesmo precisa de adaptações para organizações sem fins lucrativos.
Estudo 4	A principal dificuldade encontrada é relativa a falta de um indicador que possibilite a mensuração do resultado social da missão, ou seja, o

	autor não foi capaz de identificar indicadores que demonstrem os resultados qualitativos para sociedade.
Estudo 5	Ao utilizar o BSC o autor teve dificuldades pois a organização não possuía metas definidas, o que deixou mais evidente a importância do uso do BSC nesta organização, pois o mesmo favorece a elaboração de metas e indicadores. Ainda, sofreu dificuldades com a centralização das estratégias na alta gerência, que atrapalha o processo do BSC.
Estudo 6	Destacou-se como dificuldade, a centralização dos esforços no acompanhamento do desempenho financeiro, ou seja, esta organização do terceiro setor está focada na perspectiva financeira, que segundo a teoria, tem menos relevância para este tipo de organização.
Estudo 7	A principal dificuldade encontrada pela autora foi tentar determinar indicadores que indicassem o impacto social das ações da organização.
Estudo 8	Neste estudo destacam-se duas dificuldades: a cultura organizacional e o modelo de gestão da organização. A cultura organizacional aparece como uma dificuldade pois está com o pensamento direcionado aos resultados financeiros, que são menos relevantes nas organizações do terceiro setor. Já o modelo de gestão aparece como um limitador do desenvolvimento estratégico, pois inibe a criação de indicadores estratégicos.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Já, quanto as peculiaridades, alguns dos estudos se basearam no modelo original do BSC, mesmo o utilizando em organizações do terceiro setor, porém, a maioria baseou-se no modelo para organizações sem fins lucrativos (KAPLAN; NORTON, 2001). Peculiarmente, um dos estudos, mesmo se baseando no modelo para organizações sem fins lucrativos, optou por manter a perspectiva financeira no topo da hierarquia no mapa estratégico, mantendo a estrutura original do BSC, em conformidade com Kaplan e Norton (2001). Ainda, o Estudo 1, alterou a perspectiva “Cliente” para “Sociedade”, o que remete a ideia de Fraga e Silva (2010), que para que o BSC seja mais efetivo nas organizações do terceiro setor é necessário a criação de uma perspectiva social, capaz de mensurar sua atuação social.

Por fim, mesmo com as peculiaridades encontradas, os autores dos estudos foram capazes de executar sua proposta, e, a conclusão geral é que o BSC é vantajoso para as organizações do terceiro setor. Porém, nos tópicos a seguir, os benefícios e as dificuldades encontrados serão melhor analisados, de modo a serem comparados, possibilitando uma avaliação mais a fundo quanto ao uso do BSC em organizações brasileiras do terceiro setor.

4.2 Correlação dos Resultados dos Estudos

O tópico anterior teve como resultado a identificação das principais características do uso do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor. Ao correlacionar estes resultados entre si, destacaram-se alguns benefícios e algumas dificuldades, conforme Quadro 5, a serem analisadas nos tópicos a seguir.

Quadro 5 – Principais benefícios e dificuldades

Benefícios	Dificuldades
<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação do desempenho. • Identificação dos fatores críticos de sucesso. • Alinhamento da estratégia. • Comunicação da estratégia. • Tradução da estratégia. • Promoção da aprendizagem organizacional. • Gestão dos ativos tangíveis e intangíveis. • Identificação das falhas da organização. • Modelo flexível e adaptável. 	<ul style="list-style-type: none"> • Modelo do BSC necessita de adaptações. • Criação de metas e indicadores que mensurem o impacto social da organização. • Fragilidade estratégica da organização. • Cultura organizacional focada no desempenho financeiro. • Centralização da estratégia na alta gerência.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

4.2.1 Análise da Correlação dos Benefícios

Um dos benefícios que mais se destacou foi a “Avaliação de Desempenho”. Este benefício remete a característica original do BSC, tendo em vista que o mesmo

foi criado para mensurar o desempenho organizacional dentro de suas quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos, aprendizado/crescimento). (KAPLAN; NORTON, 2001; MARTINS et al., 2012)

Trabalhar com estas perspectivas leva a um outro benefício, a “Gestão dos ativos tangíveis e intangíveis”. Como o BSC funciona dentro de quatro perspectivas distintas, criou-se a necessidade de mensurar não só os ativos tangíveis, como também os ativos intangíveis, de modo a desenvolver indicadores e metas, tanto quantitativos como qualitativos. Deste modo as organizações que utilizam o BSC, segundo Stadler e Maioli (2012), realizam a gestão de seus ativos levando em conta os aspectos financeiros e os não-financeiros, buscando ações que levam a criação de valor nestes ativos.

Ao se utilizar o BSC, dentre os benefícios esperados, a “Tradução da Estratégia” é um dos que tiveram destaque na sua utilização em organizações brasileiras do terceiro setor. Esse benefício remete ao primeiro princípio que Kaplan e Norton (2001) observaram nas organizações que utilizaram com sucesso o BSC. Inicialmente, traduzir a estratégia em indicadores dentro das quatro perspectivas era uma das funções básicas do BSC, porém, com a evolução deste modelo a tradução da estratégia se deu em termos operacionais, aumentando sua amplitude, de modo que se necessário seria possível corrigi-la.

Com a evolução do BSC, de uma ferramenta de avaliação de desempenho para um sistema estratégico, novos benefícios foram evidenciados, sendo que, dois deles tiveram grande destaque nesta pesquisa, no caso, os benefícios “Alinhamento da estratégia” e “Comunicação da estratégia”, conforme Martins et al. (2012), esses benefícios são referentes a segunda etapa da evolução do BSC, e, também, de acordo com Kaplan e Norton (2001), são observados dentre os princípios das organizações focalizadas na estratégia. Esses benefícios surgiram a partir da criação e da incorporação do mapa estratégico. O mapa estratégico, segundo Kaplan e Norton (2001) e Martins et al. (2012), permitiu que a estratégia da organização fosse alinhada e comunicada para todos da organização, tornando mais fácil o entendimento da estratégia, pois o mesmo, também proporciona uma melhor visualização da estratégia.

Ainda, com a evolução do BSC neste sistema estratégico ou sistema de gestão integrada, o BSC leva a “Identificação dos fatores críticos de sucesso”,

benefício que ficou evidente ao se utilizar o BSC nas organizações do terceiro setor. De acordo com Fernandes, Lebarcky e Penha (2010), esse é um dos principais benefícios que se espera ao se utilizar o BSC nestas organizações. Identificar os fatores críticos é um benefício que deriva de diversos outros, pois, a partir da tradução, alinhamento da estratégia, fazendo uso do mapa estratégico, da avaliação de desempenho, entre outros, é possível apontar quais os aspectos relevantes para o sucesso da organização.

O BSC como sistema de gestão integrada, segundo Kaplan e Norton (2001), tem como quarto princípio da organização focalizada na estratégia, buscar a estratégia contínua, ou seja, a estratégia deve estar vinculada através da aprendizagem organizacional contínua, e esta característica ficou evidenciada nas organizações brasileiras do terceiro setor, pelo benefício “Promoção da aprendizagem organizacional”. Deste mesmo modo, a “Identificação das falhas da organização” fica evidente, pois quando se estuda constantemente a estratégia é possível observar em quais aspectos estão ocorrendo falhas e como corrigi-las.

Por fim, destaca-se o benefício “Modelo flexível e adaptável”, que diferentemente dos outros benefícios, este só foi mencionado diretamente no Estudo 8, porém, indiretamente diversos dos estudos realizados deixaram claro este benefício, pois sentiram a necessidade de adaptar o modelo do BSC, e, efetivamente o adaptaram. Vale destacar este benefício, pois como Fernandes, Lebarcky e Penha (2010) avaliam, o BSC precisa de adaptações que se adequem as particularidades das organizações do terceiro setor e são estas características, flexível e adaptável, do BSC que o tornam um modelo com grandes possibilidades de se adequar a realidade dessas organizações.

4.2.2 Análise da Correlação das Dificuldades

Para analisar as dificuldades que se destacaram nos estudos ao se utilizar o BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor, se utilizará, conforme fundamentação teórica, a divisão em duas categorias: 1 - desafios/dificuldades do uso do BSC nas organizações do terceiro setor; e, 2 - limitações do modelo do BSC. (FERNANDES; LEBARCKY; PENHA, 2010; FRAGA; SILVA, 2010)

Quanto aos desafios/dificuldades do uso do BSC, três dificuldades foram evidenciadas, no caso, “Fragilidade estratégica da organização”, “Cultura organizacional focada no desempenho financeiro” e “Centralização da estratégia na alta gerência”.

A “Fragilidade estratégica da organização” remete-se desde a total falta de planejamento estratégico até um planejamento precário, o que dificulta o processo de implementação do BSC, porém, não o impossibilita. Segundo Kaplan e Norton (2001) e Fraga e Silva (2010), esta é uma dificuldade comum neste tipo de organização. Esta dificuldade está ligada diretamente às outras, de modo que leva as organizações do terceiro setor a pensarem como empresas com fins lucrativos, focando no seu desempenho financeiro, e, de certo modo, negligenciando o seu fim social. Este pensamento está vinculado na cultura dessas organizações e a tendência é que esta cultura implique em outras dificuldades. Segundo Oliveira (2008) a mudança da cultura organizacional, alinhando-a com seus reais objetivos, é essencial para que o BSC seja aplicado.

A “Centralização da estratégia na alta gerência” aparece em decorrência tanto da fragilidade estratégica, como da cultura organizacional, e, vai em contrapartida ao BSC, pois o mesmo favorece a integração de toda a organização. Em conformidade com o quinto princípio da organização focalizada na estratégia, observado por Kaplan e Norton (2001), a liderança deve ser participativa com foco na missão e na visão, ainda, Fernandes, Lebarcky e Penha (2010) complementam afirmando que necessita também de profissionais competentes e que buscam o envolvimento dos colaboradores.

Deste modo, estes desafios/dificuldades se apresentam como grandes barreiras para utilização do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor. No entanto, conforme Fernandes, Lebarcky e Penha (2010), o BSC tem o potencial de levar a superação destes desafios/dificuldades.

Agora, quanto as limitações do modelo do BSC, foram destacadas duas dificuldades. A primeira dificuldade é sobre o “Modelo do BSC necessita de adaptações”. Alguns dos estudos analisados mostraram grandes dificuldades com o modelo do BSC, seja ele no seu formato original, ou, seja no formato para organizações sem fins lucrativos. Em ambos os formatos, houve a necessidade de adaptação para que fosse possível alcançar sucesso no uso do BSC. Em

contrapartida a esta dificuldade, o modelo do BSC tem características que permitem que sejam feitas as adaptações necessárias sem nenhum prejuízo, porém, segundo Fernandes, Lebarcky e Penha (2010), não oferece informações suficientes de como realizar essas adaptações, como exemplo, a falta de informações sobre a inclusão de novas perspectivas.

Já a segunda dificuldade desta categoria, “Criação de metas e indicadores que mensurem o impacto social da organização” é uma dificuldade mais complexa de se lidar. O BSC, mesmo favorecendo a criação de metas e indicadores não-financeiros, conforme Fernandes, Lebarcky e Penha (2010), ele não esclarece formas de criar essas metas e indicadores capazes de avaliar o impacto social das organizações do terceiro setor. Para Fraga e Silva (2010) é necessário que seja criada uma nova perspectiva, a Perspectiva Social, com o objetivo de tentar mensurar este impacto social. No entanto, aqui, apresenta-se, o que pode ser considerado, um dos reais desafios da utilização do BSC nas organizações do terceiro setor no geral, pois como já mencionado, em conformidade com Fernandes, Lebarcky e Penha (2010), o BSC não oferece informações suficientes nem para mensurar o impacto social, nem para a criação de uma nova perspectiva.

4.3 Avaliação do BSC nas Organizações Brasileiras do Terceiro Setor

Ao avaliar o uso do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor, observou-se que em todos os estudos analisados seu uso se mostrou favorável, sendo avaliado como vantajoso, benéfico, eficaz, possível, um benefício real. Mesmo com as dificuldades encontradas, os benefícios obtidos levaram os estudos a avaliar positivamente o uso do BSC.

Porém, esses resultados positivos, quando avaliados individualmente, só apresentam um parecer de sucesso para as organizações que efetivamente foram avaliadas, e, não, necessariamente, para as outras organizações do terceiro setor. Oliveira (2008) lembra que não é possível reproduzir o BSC que obteve sucesso em uma organização para outra, conseqüentemente, sendo necessário estudar a realidade de cada organização. Deste modo, este tópico buscará avaliar, através da relação dos benefícios e das dificuldades, o uso do BSC nas organizações

brasileiras do terceiro setor, ou seja, dando um parecer de sua efetividade nestas organizações.

No tópico anterior, analisou-se as dificuldades e os benefícios, no uso do BSC, que mais se destacaram ao correlacionar os resultados dos estudos. Através da análise destes resultados, observou-se que o alcance de alguns benefícios e a superação de algumas dificuldades está vinculado aos princípios das organizações focalizadas na estratégia de Kaplan e Norton (2001).

Ao se avaliar o uso do BSC no terceiro setor, observa-se que as próprias características do BSC, seguindo os princípios das organizações focalizadas na estratégia (KAPLAN; NORTON, 2001), favorecem a superação dos desafios/dificuldades, e, conseqüentemente, a obtenção de benefícios para organização. Ainda, Fernandes, Lebarcky e Penha (2010, p.12) afirmam que estes benefícios estão “estritamente vinculados à melhoria da gestão e à superação dos desafios que permeiam o setor”. Assim, quando se analisa a relação dos benefícios com as dificuldades/desafios encontradas nos estudos, nota-se esta superação.

Uma das principais dificuldades encontradas diz respeito a fragilidade estratégica das organizações do terceiro setor, e, como o BSC funciona de forma integrada a estratégia da organização, leva-se a crer que isso inviabilizaria sua utilização, porém, na inexistência ou na ineficácia da estratégia na organização, o BSC também favorece a criação e a implementação da estratégia (MARTINS et al., 2012). Nas organizações do terceiro setor onde há a centralização da estratégia e o pensamento voltado aos resultados financeiros, a mudança cultural é essencial e o BSC favorece essa mudança, pois traduz e comunica a estratégia para todos da organização, e, ainda, nas organizações do terceiro setor, destaca a importância do lado social acima do financeiro, exaltando a missão organizacional (KAPLAN; NORTON, 2001). Evidentemente que tais desafios/dificuldades não são simples de se lidar, mas o BSC possui características e traz benefícios que auxiliam na superação destes.

No entanto, o BSC ainda traz dificuldades quanto as limitações do seu modelo. Mesmo com essas limitações, as características/benefícios do BSC também favorecem, em parte, a sua superação. Uma das principais limitações observadas foi a necessidade de adaptar o modelo do BSC, mas o próprio BSC tem como característica/benefício ser um modelo flexível e adaptável, ou seja, o BSC favorece

a adaptação do seu modelo, de modo a se adequar a realidade da organização. No entanto, a grande crítica aqui é sobre as informações necessárias para se realizar essas adaptações (FERNANDES; LEBARCKY; PENHA, 2010). Mesmo sendo um modelo flexível e adaptável, o BSC não esclarece como essas adaptações podem ser realizadas. Vale destacar, que mesmo com esta limitação, em alguns dos estudos, os autores foram capazes de realizar as adaptações necessárias para que o uso do BSC fosse eficaz, evidenciando não só a flexibilidade e adaptabilidade do modelo, como também que este processo adaptativo é bem dedutivo.

Ainda, quanto as limitações do modelo do BSC, a capacidade de mensurar o impacto social das ações da organização, apresenta-se como um real desafio para as organizações do terceiro setor. Ao avaliar esta limitação, nota-se que mesmo utilizando a missão organizacional como foco principal nas organizações do terceiro setor (KAPLAN; NORTON, 2001) e utilizando-se uma perspectiva social (FRAGA; SILVA, 2010), não se explica como é possível desenvolver metas e indicadores capazes de avaliar esse impacto social (FERNANDES; LEBARCKY; PENHA, 2010).

É necessário afirmar que mesmo com esses desafios/dificuldades e limitações encontradas, não impedem que o uso do BSC obtenha sucesso nas organizações brasileiras do terceiro setor, ainda, segundo Fraga e Silva (2010), o BSC é uma das melhores opções para estas organizações com tantas particularidades. Deste modo, mesmo com as dificuldades encontradas, os principais benefícios do BSC ainda se destacaram, apresentando não só uma maior quantidade de benefícios em comparação com as dificuldades, quando avaliados tanto individualmente quanto comparativamente, mas também benefícios que levam a superação dessas dificuldades (FERNANDES; LEBARCKY; PENHA, 2010).

Logo, quando avaliado através da relação benefícios x dificuldades, os resultados favorecem a avaliação inicial, que o uso do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor é possível e é vantajoso, pois mesmo com os desafios do setor e das limitações próprio BSC, os benefícios que serão encontrados, garantirão o sucesso no uso deste modelo, desde que seguidos os princípios das organizações focalizadas na estratégia.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa foi realizada com o objetivo de avaliar, através de artigos científicos e dissertações, a utilização prática do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor, mostrando por meio da relação entre os benefícios e as dificuldades se o BSC é ou não vantajoso para estas organizações.

Ao analisar os oito estudos, sendo quatro artigos científicos e quatro dissertações, observou-se benefícios e dificuldades ao se utilizar o BSC em organizações brasileiras do terceiro setor. Cada estudo apresentou alguns benefícios e algumas dificuldades similares, porém, nenhum estudo teve os benefícios e as dificuldades totalmente iguais, ou seja, que englobassem em sua totalidade todos dos outros estudos.

Verificou-se, ainda, algumas particularidades nos estudos, como: o uso do BSC como ferramenta de avaliação de desempenho; o uso do BSC como ferramenta de diagnóstico organizacional; adaptações das perspectivas do BSC; o uso do modelo original do BSC no lugar do modelo para organizações sem fins lucrativos. Essas particularidades ajudaram a entender alguns dos benefícios e das dificuldades encontradas.

Com os benefícios e as dificuldades identificadas através dos estudos, realizou-se a correlação dos benefícios e correlação das dificuldades. Primeiramente, correlacionou-se os benefícios entre si, analisando à luz da teoria aqueles que se destacaram, no caso: avaliação do desempenho; identificação dos fatores críticos de sucesso; alinhamento da estratégia; comunicação da estratégia; tradução da estratégia; promoção da aprendizagem organizacional; gestão dos ativos tangíveis e intangíveis; identificação das falhas da organização; e, modelo flexível e adaptável.

A avaliação de desempenho foi o benefício no uso do BSC que mais se destacou entre os estudos analisados, este benefício remete ao modelo original do BSC, que buscava avaliar o desempenho organizacional. Os outros benefícios que se destacaram também foram observados e estão em conformidade com a fundamentação teórica deste artigo. Porém, ainda vale ressaltar o benefício do BSC de ser um modelo flexível e adaptável, pois esta é uma característica

importantíssima, que faz com que o BSC tenha um grande potencial de se adaptar à realidade das organizações do terceiro setor.

Igualmente aos benefícios, as dificuldades foram correlacionadas, e depois, aquelas que se destacaram foram analisadas à luz da teoria. Para facilitar a análise das dificuldades, as mesmas foram classificadas em duas categorias sendo: desafios/dificuldades do uso do BSC nas organizações do terceiro setor e limitações do modelo do BSC.

Os desafios/dificuldades do uso do BSC nas organizações do terceiro setor que se destacaram nos estudos foram a fragilidade estratégica da organização, a cultura organizacional focada no desempenho financeiro e a centralização da estratégia na alta gerência. As dificuldades encontradas nesta classificação, no geral, são relativas a estrutura interna da organização, focado na existência e na qualidade do planejamento estratégico, além de uma cultura que não favorece o tipo de organização, no caso do terceiro setor, onde o impacto social é mais importante que o financeiro.

Quanto as limitações do modelo do BSC, duas dificuldades se destacaram, uma diz respeito a necessidade de realizar adaptações no modelo do BSC e a outra é relativa a criação de metas e indicadores que sejam capazes de mensurar o impacto social da organização. A principal crítica nesta classificação é sobre a falta de informações relativas de como realizar as adaptações necessárias, além dos métodos para criar formas de mensurar o impacto social das ações das organizações.

O último objetivo deste artigo avaliou, com base nos estudos analisados, o uso do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor. Os estudos mostraram um parecer positivo quanto ao uso do BSC, sendo assim avaliado como vantajoso para as organizações do terceiro setor. Porém, a avaliação individual dos estudos não traz um parecer definitivo quanto ao uso do BSC. Para tal, realizou-se a avaliação através da relação entre as dificuldades e os benefícios que foram analisados comparativamente.

De um modo geral, os benefícios do uso do BSC auxiliam na sobreposição das dificuldades encontradas. Quando se observa os desafios/dificuldades do uso do BSC nas organizações do terceiro setor, nota-se que são relativos a questões

estruturais e culturais, onde os benefícios do BSC favorecem a superação destas dificuldades. De forma semelhante, o benefício do BSC relativo à sua flexibilidade e adaptabilidade auxilia na superação de uma das limitações do modelo do BSC, no caso, a necessidade de adaptação do modelo para as organizações do terceiro setor.

Ainda, sobre as suas limitações, o BSC não oferece informações suficientes quanto a forma de realizar as adaptações necessárias e também quanto a criação de metas e indicadores qualitativos, no caso desta pesquisa, observa-se a dificuldade de mensurar o impacto social das organizações. No entanto, essas dificuldades não impedem que o uso do BSC seja eficaz. Como resultado desta pesquisa, o uso do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor é avaliado como positivo e vantajoso, pois os benefícios acabam se sobrepondo as dificuldades, reforçando, assim, o parecer positivo dos estudos analisados. Assim, observa-se que o objetivo deste estudo foi alcançado.

Em relação as limitações desta pesquisa, primeiramente, tendo em vista as delimitações para os estudos que seriam utilizados, o número de estudos encontrados, dentre os canais de busca utilizados, foi muito baixo, limitando a quantidade de estudos analisados. Como consequência da primeira limitação, foi-se necessário utilizar estudos que não utilizaram o BSC em todo seu potencial, ou seja, que o utilizaram como ferramenta de avaliação de desempenho e de diagnóstico organizacional. Vale ressaltar, que essas limitações não impediram que os objetivos fossem alcançados.

Por fim, espera-se que esta pesquisa possa contribuir para entendimento do potencial do uso do BSC nas organizações brasileiras do terceiro setor, tendo em vista seus benefícios e suas dificuldades. Assim, para estudos futuros, sugere-se que sejam realizadas pesquisas voltadas para: a mensuração do impacto social das organizações; o estudo de uma possível perspectiva social, que melhor interage com a realidade das organizações do terceiro setor; e, também, a criação de uma metodologia mais didática do BSC para as organizações do terceiro setor, tendo em vista as particularidades dessas organizações.

THE BALANCED SCORECARD IN BRAZILIAN ORGANIZATIONS OF THE THIRD SECTOR

ABSTRACT

This article aims to evaluate the practical use of the Balanced Scorecard (BSC) in the Brazilian third sector organizations. This evaluation is performed by the relationship between the benefits and the difficulties of using this integrated management system to the strategy in organizations of this sector. Studies among scientific articles and dissertations were used to obtain the data necessary to achieve the purpose of this article. These studies are related to practical implementation of the BSC in Brazilian third sector organizations, where from the results it was obtained the benefits and the difficulties, used to evaluate the use of BSC. This is a qualitative research with only bibliographic technical procedures. The result of this article has shown that the BSC is a real option for Brazilian third sector organizations, and that even with difficulties in its use, also bring great benefits, even considering the peculiar characteristics of this sector.

Key words: Balanced scorecard (BSC), Third Sector, Non-governmental organization (NGO)

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, A. C. C. **Terceiro setor: história e gestão de organizações**. São Paulo: Summus, 2006.

BNDES. **Terceiro setor e desenvolvimento social**. 2001. Disponível em: <www.bndes.gov.br>. Acesso em: 14 out. 2015.

BOCCHI, Olsen Henrique. **O terceiro setor: uma visão estratégica para projetos de interesse público**. Curitiba: Editora InterSaberes, 2013.

CABRAL, Igor Vovchenco. **O Balanced Scorecard como instrumento da gestão do desempenho nas organizações do terceiro setor**. *Estratégica*, vol.11 (01), jun. 2011, p. 66-88. Disponível em: <<http://estrategica.fAAP.br/ojs/index.php/estrategica/article/view/42/35>>. Acesso em: 13 out. 2015.

CARVALHO, Adriane M. A.; SANTOS, Amanda B. A. **Estratégia para a promoção da inclusão digital: proposta de balanced scorecard para o comitê de democratização da informática – Regional Minas Gerais**. VI CINFORM – Encontro Nacional de Ciência da Informação. Salvador/BA – 14 a 17 de junho de

2005. Disponível em: <
http://www.cinformanteriores.ufba.br/vi_anais/docs/AdrianeMariaArantesCarvalho.pdf
>. Acesso em: 17 set. 2015.

COUTINHO, Nalinda de Almeida. **O balanced scorecard aplicado às organizações não-governamentais: um modelo aplicável a uma organização do terceiro setor**. 2010. 49 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia Universidade do Porto, Porto, 2010, Disponível em: <<https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/56160/2/O%20BSC%20APLICADO%20S%20ONG.pdf>
>. Acesso em: 23 out. 2015.

DULTRA, Marcelo Pereira Melo. **Fatores determinantes do desempenho em Organizações do terceiro setor: um estudo na APAEB**. 2010. 143 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Salvador (UNIFACS), Salvador, 2010. Disponível em: <http://tede.unifacs.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=536>. Acesso em: 28 out. 2015

FERNANDES, A. R.; LEBARCKY, F. da V.; PENHA, P. X. da. **Aplicabilidade do Balanced Scorecard ao Terceiro Setor: uma Abordagem Crítica**. XXXIV Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro/RJ – 25 a 29 de setembro de 2010. Disponível em: <
http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2010/ESO/2010_ESO2695.pdf>. Acesso em: 23 out. 2015.

FERNANDES, A. R.; OLIVEIRA, A. R. de; LEBARCKY, F. da V.; PENHA, P. X. da; MARTINS, S. **Avaliação de Desempenho Organizacional no Terceiro Setor: um Estudo sobre a Viabilidade de Aplicação do Balanced Scorecard**. XXXIII Encontro da ANPAD. São Paulo/SP – 19 a 23 de setembro de 2009. Disponível em: <
<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/ESO2444.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2015.

FRAGA, R. V.; SILVA, C. E. **Balanced Scorecard: planejamento estratégico no contexto das organizações do Terceiro Setor**. Revista Brasileira de Administração Científica, Aracaju, v.1, n.1, p.5-31, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2010**. Rio de Janeiro, 2012.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

LUTIF JÚNIOR, Jorge Assef. **Gestão de Organizações sem fins lucrativos: uma avaliação de desempenho através do balanced scorecard**. 2012. 152 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2012. Disponível em: <
http://repositorio.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/15038/1/JorgeALJ_DISSERT.pdf
>. Acesso em: 13 out. 2015.

MARTINS, Tomás Sparano [et al.]. **Incrementando a estratégia: uma abordagem do Balanced Scorecard**. Curitiba: Editora InterSaberes, 2012.

MASCARENHAS, Sidnei Augusto. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

MATOS, M. I. S. **Terceiro setor e gênero: trajetórias e perspectivas**. São Paulo: Cultura Acadêmica: Instituto Presbiteriano Mackenzie, 2005.

OLIVEIRA, Aldo Eurípedes Soares de. **ONG s Ambientalistas: Desafios e Gestão de Agentes Voluntários de Políticas Ambientais**. 2006. 140 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Brasília, Departamento de Economia, Brasília, 2006. Disponível em:
<http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/1599/1/2006_AldoEuripedesDeOliveira.pdf>. Acesso em: 13 out. 2015.

OLIVEIRA, Maxwell Ferreira de. **Balanced scorecard: uma análise da produção acadêmica brasileira na área de administração**. 2008. 176 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2008.

QUINTAIROS, P. C. R.; COSTA, E. da S.; SILVA, M. A. V. R. da; OLIVEIRA, E. A. de A. Q. **Aplicação do balanced scorecard a uma organização do Terceiro setor**. RDE – Revista de Desenvolvimento Econômico, ano XI, nº 19, jan. 2009, p. 75-81, Salvador/BA. Disponível em:
<<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs/index.php/rcc/article/view/15265/10742>>. Acesso em: 13 out. 2015.

RHEINHEIMER, I.; SCHEUNEMANN, A. V. **Administração do Terceiro Setor**. Curitiba: Editora InterSaberes, 2013.

STADLER, A.; MAIOLI, M. R. **Organizações e desenvolvimento sustentável**. Curitiba: Editora InterSaberes, 2012.