

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO

**APLICAÇÃO DO BALANCED SCORECARD EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO
SETOR NO BRASIL
PESQUISA-AÇÃO NA ONG CATLAND**

GISELE MUNIZ VESCIO VIEIRA

SÃO PAULO
2020

GISELE MUNIZ VESCIO VIEIRA

**APLICAÇÃO DO BALANCED SCORECARD EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO
SETOR NO BRASIL**
PESQUISA-AÇÃO NA ONG CATLAND

Trabalho Aplicado apresentado a Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Gestão para a Competitividade.

Linha de Pesquisa: Finanças e Controladoria

Orientador: Prof. Dr. Samy Dana

SÃO PAULO

2020

Vieira, Gisele Muniz Vescio.

Aplicação do *balanced scorecard* em organizações do terceiro setor no Brasil : pesquisa-ação na ONG Catland / Gisele Muniz Vescio Vieira. - 2020. 74 f.

Orientador: Samy Dana.

Dissertação (mestrado profissional MPGC) – Fundação Getulio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo.

1. Planejamento estratégico. 2. Desempenho - Avaliação. 3. Eficiência organizacional. 4. Terceiro setor. I. Dana, Samy. II. Dissertação (mestrado profissional MPGC) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 658.012.2

Ficha Catalográfica elaborada por: Isabele Oliveira dos Santos Garcia CRB SP-010191/O

Biblioteca Karl A. Boedecker da Fundação Getulio Vargas - SP

GISELE MUNIZ VESCIO VIEIRA

APLICAÇÃO DO BALANCED SCORECARD EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO
SETOR NO BRASIL: PESQUISA-AÇÃO NA ONG CATLAND

Trabalho Aplicado apresentado a Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Gestão para a Competitividade.

Linha de Pesquisa: Finanças e Controladoria

Data da Aprovação

__/__/__

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Samy Dana
FGV-EAESP

Profa. Dra. Edilene Santos
FGV-EAESP

Prof. Dr. Fabio Lotti Oliva
FEA-USP

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus. Sem Sua presença em minha vida, nenhuma conquista seria possível.

Agradeço ao meu pai e à minha mãe por terem me dado, não só a vida, mas a melhor vida que poderiam dar. Tenho total ciência dos esforços e sacrifícios que fizeram e fazem para que eu tivesse os privilégios que eles não tiveram.

Ao meu esposo, João, agradeço a paciência durante esses quase dois anos de mestrado. Foram muito dias difíceis em que sua recusa em me deixar desistir foi crucial para que eu chegasse a essa sessão de agradecimentos. A ele também agradeço a ajuda em muitos dos gráficos, tabelas e apresentações que fiz durante o curso e neste trabalho.

Sempre agradecerei aos meus irmãos Bianca e André, pela companhia e amor durante meus 34 anos de vida e a meus cunhados Ricardo e Gabi, pela companhia e amor que dão a eles.

Agradeço a toda a minha família: primos e primas, tios e tias, sogra, sogro. Todos têm seu papel crucial na minha vida, em especial minha sogra, por ter me dado o suporte que eu precisei em outras áreas da vida das quais tive que abdicar durante esses dois anos.

Não posso deixar de agradecer a muitos amigos. À maioria deles eu agradeço por entenderem minha ausência nesse período: Aline, Flávia e Júlia e meus amados amigos da Costa Mello. À Jessica agradeço por me lembrar, sempre que precisei, que eu seria capaz. Em especial, agradeço àqueles que, no fim, se mostraram ser o maior ganho desse mestrado: Bruna, Eduardo, Flávio e Marcus, obrigada pela companhia, amizade, suporte e força nesses dois anos em que caminhamos juntos.

Agradeço a toda a Catland e, claro, à Perla, pelo trabalho lindo que fazem em benefício de tantos gatinhos e por terem me deixado fazer parte também.

Não posso deixar de agradecer aos meus gatinhos Shoyo, Shakiro, Shakira, Piolho, Emília, e tantos outros que já passaram pela minha vida. Eles foram minha inspiração nesse trabalho.

Por fim, agradeço aos meus professores do mestrado, graduação, ensino médio e fundamental, música, Yôga, e a todos os outros que me ensinam algo todos os dias. Eu não seria nada sem eles. Agradeço ao meu orientador Samy Dana, que me deu dicas valiosas para esse trabalho.

RESUMO

O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma ferramenta de controle estratégico desenvolvida por Kaplan e Norton (1992), como uma alternativa para as ferramentas de desempenho puramente financeiras que dominaram nas organizações da era industrial. Neste estudo, o BSC será aplicado como ferramenta de planejamento e gestão na ONG Catland, uma organização sem fins lucrativos para proteção animal localizada em São Paulo, a fim de contribuir com a gestão dessa organização do terceiro setor. Foi realizada uma pesquisa qualitativa, na forma de pesquisa-ação, e utiliza-se de revisão bibliográfica, diagnóstico, planejamento e ação. Os dados foram coletados através de entrevistas semi-estruturadas. A partir do conhecimento teórico e dos dados coletados, foram elaborados um mapa estratégico e BSC para a ONG, os quais passaram por validação e re-validação da liderança da organização. O estudo mostrou que, com algumas adaptações, o BSC pode proporcionar uma melhor avaliação e controle das atividades institucionais da ONG Catland.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*; Terceiro Setor; Mapa Estratégico; Avaliação de Desempenho.

ABSTRACT

The Balanced Scorecard (BSC) is a strategic control tool developed by Kaplan and Norton (1992), as an alternative to the purely financial performance tools that have dominated organizations during industrial era. In this study, the BSC will be applied as a planning and management tool at the NGO Catland, a non-profit organization for animal protection located in São Paulo, in order to contribute to the management of this third sector organization. A qualitative research was carried out, in the form of action research and uses bibliographic review, diagnosis, planning and action. Data were collected through semi-structured interviews. Based on the theoretical knowledge and the data collected, a strategic map and BSC were prepared for the NGO, which underwent validation and re-validation of the organization's leadership. The study showed that, with some adaptations, the BSC can provide a better assessment and control of the institutional activities of the NGO Catland.

Keywords: Balanced Scorecard; Third Sector; Strategy Map; Performance Evaluation.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Perspectivas do Balanced Scorecard.....	19
Tabela 2: Evolução do Balanced Scorecard	23
Tabela 3: Despesas do Período – 2019.....	41
Tabela 4: Receitas do Período - 2019.....	42
Tabela 5: O BSC da ONG Catland.....	46
Tabela 6: Avaliação do BSC da Catland	49
Tabela 7: O BSC da ONG Catland Revisado	50
Tabela 8: Reavaliação do BSC da Catland	51
Tabela 9: Avaliação da Liderança	52

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Balanced Scorecard	20
Figura 2: Mapa Estratégico Adaptado para Organizações sem Fins Lucrativos	30
Figura 3: O ciclo de pesquisa-ação	35
Figura 4: Espiral de ciclos da pesquisa-ação	36
Figura 5: Organograma da Organização	40
Figura 6: Fluxo de atividades	41
Figura 7: Painel de Controle de Mídia	43
Figura 8: O Mapa Estratégico da ONG Catland	45

LISTA DE ACRÔNIMOS E SIGLAS

ABONG	Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais
BSC	Balanced Scorecard
FASFIL	Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos
GIFE	Grupo de Institutos, Fundações e Empresas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
ONG	Organização Não Governamental
OSC	Organização da Sociedade Civil
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PETA	<i>People for Ethical Treatment of Animals</i>
UIPA	União Internacional de Proteção aos Animais
UNESCO	Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1. Questão de Pesquisa	10
1.2. Justificativa	11
1.3. Objetivos	11
2. REVISÃO DA LITERATURA	13
2.1. O Terceiro Setor	13
2.1.1. Definições	13
2.1.2. Histórico	13
2.1.3. Panorama Atual	16
2.1.4. A Estrutura de Gestão	17
2.2. O <i>Balanced Scorecard</i>	18
2.2.1. As quatro perspectivas	19
2.2.1.1. Perspectiva do Cliente: Como o cliente nos enxerga?	20
2.2.1.2. Perspectiva de Processos Internos: Em que devemos ter excelência?	21
2.2.1.3. Perspectiva de Crescimento e Aprendizagem: Podemos continuar a melhorar e criar valor?	21
2.2.1.4. Perspectiva Financeira: Como parecemos para o investidor?	22
2.2.2. Histórico	22
2.2.3. Aplicação no Terceiro Setor	23
2.2.3.1. O Papel da Estratégia	24
2.2.3.2. O Papel das Finanças	25
2.2.3.3. O Papel dos Clientes	26
2.2.3.4. O Papel dos Processos Internos	27
2.2.3.5. O Papel da Aprendizagem e do Crescimento	28
2.2.4. O <i>Balanced Scorecard</i> Adaptado	29
2.2.4.1. O Mapa Estratégico Adaptado	29
2.2.4.2. Quinta Perspectiva: Sustentabilidade	30
3. METODOLOGIA	33
3.1. Método de Pesquisa	33
3.2. Descrição do Processo	36
3.2.1. Primeiro Ciclo	36
3.2.2. O Segundo Ciclo	37
3.2.3. Avaliação Final	37
3.3. Instrumentos de Coleta de Dados	37
4. RESULTADOS	39
4.1. Diagnóstico da Organização	39

4.2. O Mapa Estratégico e Balanced Scorecard Propostos para a Organização	44
4.2.1. O Mapa Estratégico Proposto para a Organização	44
4.2.2. O Balanced Scorecard Proposto para a Organização	46
4.3. Avaliação da Proposta na Percepção da Organização.....	48
4.4. Avaliação da Organização sobre os Benefícios do BSC	52
5. CONCLUSÕES.....	54
6. LIMITAÇÕES E OPORTUNIDADES	56
7. REFERÊNCIAS	58

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, as organizações do terceiro setor têm um importante papel colaborativo com o governo na implementação de políticas públicas, realização de serviços à sociedade e aumento da agilidade nos processos de gestão pública. Existiam oficialmente no Brasil em 2016 cerca de 820 mil entidades sem fins lucrativos, de acordo Lopez (2018), em pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Chama atenção a participação reduzida das organizações voltadas ao meio ambiente e proteção animal: eram 3.268 no mesmo ano, representando apenas 0,4% do total.

A pouca representatividade das organizações voltadas ao ambiente e proteção animal não diminui sua importância, porém pode explicar a limitada quantidade de estudos voltados para esse tipo de ONG. Pouco tem se falado sobre a administração dessas entidades, apesar do crescimento de número de organizações ter crescido acima da média nos últimos anos, segundo Lopez (2018). Neste sentido, o tema da gestão dessas organizações se tornou urgente, uma vez que elas enfrentam um aumento da competição por recursos escassos.

O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma ferramenta de planejamento estratégico desenvolvida por Kaplan e Norton (1992), como uma alternativa para as ferramentas de desempenho puramente financeiras que dominaram nas organizações da era industrial. Nesse estudo, o BSC será aplicado como ferramenta de planejamento e gestão para contribuir com uma dessas organizações do terceiro setor.

1.1. Questão de Pesquisa

Este trabalho visa explicitar as oportunidades de melhorias de gestão através da aplicação do BSC na ONG Catland, uma organização sem fins lucrativos para proteção animal localizada em São Paulo.

A questão de pesquisa proposta é: Quais adaptações devem ser feitas para implementação do *Balanced Scorecard* na ONG de proteção animal Catland e que benefícios e dificuldades podem advir da aplicação desse modelo à ONG, na percepção da organização?

1.2. Justificativa

Nos últimos anos tem-se assistido a uma onda de transformações na vida humana ao redor do mundo. Salamon (1994) verificou que a sociedade se organiza em associações e fundações para promover serviços sociais, inclusão financeira e desenvolvimento econômico, evitar a degradação ambiental, proteger direitos civis e perseguir milhares de outros objetivos que o Estado, por si só, não consegue resolver. Define-se, então, o terceiro setor como “agentes de natureza privada que praticam ações visando a fins públicos” (ALVES, 2002, p. 8).

No Brasil, segundo Carvalho et al. (2017), as mudanças econômicas e políticas da década de 1990 não foram capazes de erradicar a pobreza e os problemas sociais, demandando organização, mobilização e intervenção da sociedade civil, o que representou um crescimento do terceiro setor. Em 2016, haviam 820 mil organizações da sociedade civil ativas no país, de acordo com Lopez (2018).

Essas entidades encontram dificuldades na captação de recursos financeiros, já que, segundo Santos et al. (2008), mais organizações dessa natureza surgem a cada ano e as instituições financiadoras não tendem a surgir na mesma proporção.

Soma-se a isto o fato de que, “muitas empresas do terceiro setor surgiram por iniciativa de pessoas sem experiência em gestão e apresentam muitas dificuldades na sua administração” (ASSAF NETO, ARAÚJO, FREGONESI, 2006, p. 106). Lopez (2018) identificou que 66% das pessoas nessas organizações não tem ensino superior. Neste contexto faz-se urgente a profissionalização da gestão destas entidades.

A falta de profissionalização que atinge o terceiro setor é ainda mais evidente quando se trata das organizações de proteção animal, visto que o tema aparece como foco de estudo nas universidades somente a partir da década de 1970, segundo Baptistella e Abonizio (2016), tendo, portanto, pouco menos de 50 anos de estudos. Este estudo visa oferecer uma contribuição adicional a essas organizações através da aplicação do BSC e sua utilização como instrumento para formulação de estratégias organizacionais.

1.3. Objetivos

O objetivo deste estudo é descrever a adaptação de um sistema de gestão e medição de performance que foi inicialmente criado para empresas privadas, o *Balanced Scorecard*, para organizações do terceiro setor.

É possível dividir o estudo em três grandes objetivos:

- a. **Identificar o modelo alternativo do *Balanced Scorecard*:** Ao estudar o *Balanced Scorecard*, será possível identificar o modelo proposto por Kaplan e Norton (2001) que pode ser aplicado às empresas em questão.
- b. **Definir adaptações do *Balanced Scorecard*:** O *Balanced Scorecard* proposto por Kaplan e Norton(2001) será adaptado para que possa ser utilizado no gerenciamento de resultado da organização estudada.
- c. **Identificar benefícios e dificuldades:** Com base nas adaptações será possível identificar os benefícios e dificuldades da aplicação da metodologia do *Balanced Scorecard* para a ONG participante.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. O Terceiro Setor

2.1.1. Definições

Foi apresentada, na justificativa deste projeto, no item 1.1.1.1, uma definição para o terceiro setor, o problema criado pela inexperience em gestão e a necessidade de profissionalização dessas organizações. No entanto, ainda não foi aprofundado o conceito de terceiro setor.

Vieira (2011) identificou, em seu estudo bibliométrico, 643 referências sobre o terceiro setor. É justificável, portanto, que haja diversidade na definição deste conceito. Salamon e Sokolowski (2016) também afirmam que existem diferenças enormes sobre quais instituições e atividades individuais devem ser consideradas como parte do terceiro setor e admitem que há uma enorme discrepância no modo em que o termo “terceiro setor” é utilizado ao redor do mundo. Os autores encontraram, em sua pesquisa, um considerável consenso sobre três fatores-chave para definir o terceiro setor:

- i. Privacidade:** ação individual ou coletiva, mas que esteja fora da esfera e controle do governo;
- ii. Propósito público:** serve à comunidade em geral, e não para gerar lucros ou criar valor para as pessoas que realizam as atividades;
- iii. Livre escolha:** voluntário.

Esses fatores suportam o conceito definido no Brasil pela Lei nº 9.637 de 1998:

O Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei (BRASIL, Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998).

2.1.2. Histórico

“Por um breve período de tempo, o Estado de bem-estar social conseguiu manter a articulação entre Estado, mercado e sociedade de uma maneira que possibilitava o crescimento econômico e a expansão dos direitos sociais” (VOLPATO E HALISK, 2018, p. 1.302).

Hoje é possível perceber que o Estado não é mais capaz de prestar todos os direitos sociais de maneira eficiente, portanto ele se alia ao terceiro setor para promover o desenvolvimento social de maneira mais eficiente. No Brasil, segundo Volpato e Halisk (2018), o Estado deixa de ser o prestador direto dos serviços sociais para se tornar apenas seu promotor, transferindo uma enorme responsabilidade ao terceiro setor.

Para compreender as especificidades e o papel do terceiro setor no Brasil, faz-se necessário realizar uma breve revisão histórica.

Carvalho (2006) distingue quatro momentos:

- **Da colonização a meados do Século XX:**

As ações de assistência social, saúde e educação eram realizadas principalmente pela Igreja Católica. [...] As chamadas 'associações voluntárias' eram permeadas por valores da caridade cristã, demonstrando como a noção de filantropia, inicialmente, era ligada a preceitos da Igreja Católica (CARVALHO, 2006, p. 19).

O terceiro setor no Brasil teve início, portanto, com a criação da Santa Casa de Misericórdia, por Brás Cubas em 1543, prestando assistência hospitalar, segundo Oliveira e Sousa (2015).

Em 1916, com o decreto do Código Civil “as sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, as associações de utilidade pública e as fundações” (BRASIL, 1916) passam a ser consideradas pessoas jurídicas de direito privado.

- **Era Getúlio Vargas, de 1930 a 1945:**

“Neste período, o Estado assume o papel de formulador e implementador das políticas públicas, contando com a colaboração de organizações sem fins lucrativos para sua implementação” (CARVALHO, 2006, p. 19).

Em 1935 a Lei nº 91 cria as associações e fundações de Utilidade Pública: “As sociedades civis, as associações e as fundações constituídas no país com o fim exclusivo de servir desinteressadamente à coletividade podem ser declaradas de utilidade pública” (BRASIL, Lei nº 91 de 28 de agosto de 1935). A partir dessa lei, Oliveira e Sousa (2015) afirmam que as entidades sem fins lucrativos passam a poder se beneficiar de deduções fiscais.

Ainda no mesmo período, a Lei nº 525 de 1º de julho de 1938 criou o Conselho Nacional de Serviço Social para facilitar o acesso das instituições a subsídios governamentais:

Fica criado, no Ministério da Educação e Saúde, como um de seus órgãos de cooperação, o Conselho Nacional de Serviço Social, com a função de estudar, em todos os seus aspectos, o problema do serviço social, e para funcionar como órgão consultivo dos poderes públicos e das entidades privadas, em tudo quanto se relacione com a administração do serviço social (BRASIL, Lei nº 525 de 1º de julho de 1938).

De acordo com Carvalho (2006), neste período a Igreja continua tendo papel importante na prestação de serviços sociais, recebendo, inclusive, financiamentos do Estado.

- **Regime militar, de 1964 a 1985:**

O período é caracterizado por intensa mobilização da sociedade. Surgem, então, as ONGs ou “movimentos sociais”, unindo instituições de caráter filantrópico e assistencial às organizações contrárias à conjuntura política de repressão às liberdades sociais (CARVALHO, 2006; OLIVEIRA e SOUSA, 2015).

- **Redemocratização, a partir de 1980:**

As questões de cidadania e direitos fundamentais passam a ser o foco das instituições sem fins lucrativos, pois, segundo Carvalho (2006), o modelo intervencionista do Estado passa a entrar em declínio e inicia-se uma profunda reorganização do papel do Estado e da sociedade.

Com a quebra do ciclo de desenvolvimento econômico e explosão da inflação, os problemas como pobreza e desigualdades sociais no Brasil foram potencializados (OLIVEIRA e SOUSA, 2015). A partir de então as instituições começam a atuar em grupo, apesar da heterogeneidade, dando início formal ao Terceiro Setor como um grupo no Brasil (CARVALHO, 2006). No ano de 1991 foi criada a Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG) e, em 1995, o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE), reunindo organizações de origem privada que financiavam ou executavam projetos sociais, ambientais e culturais de interesse público.

Foi nesse momento que as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) foram criadas através da Lei nº 9.790 de 1999, de acordo com Silva et al. (2011), com o intuito de simplificar os procedimentos de concessão de títulos e certificações, facilitando, também, as parcerias com o poder público e estabelecendo critérios mais objetivos de aferição de desempenho das organizações:

Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que tenham sido constituídas e se encontrem em funcionamento regular há, no mínimo, 3 (três) anos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei (BRASIL, Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999).

2.1.3. Panorama Atual

As últimas conquistas do Terceiro Setor no Brasil referem-se ao Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil, que entrou em vigor no país no ano de 2016, através da Lei nº 13.019 de 31 de julho de 2014.

O Marco Regulatório definiu regras mais claras para nortear as relações de parceria entre Organizações da Sociedade Civil (OSCs) e poder público, definindo regras de transparência e acesso à informação, fato que contribuiu para que o número de OSCs aumentasse em 2014 acima da média histórica, segundo Lopez, 2016.

Em 2019 a Lei nº 13.800 “autoriza a administração pública a firmar instrumentos de parceria e termos de execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público com organizações gestoras de fundos patrimoniais” (BRASIL, Lei nº 13.800, de 4 de janeiro de 2019), tendo como objetivo “arrecadar, gerir e destinar doações de pessoas físicas e jurídicas privadas para programas, projetos e demais finalidades de interesse público” (BRASIL, Lei nº 13.800, de 4 de janeiro de 2019).

Sob as novas prerrogativas do Marco Regulatório de transparência e publicidade, foi instituído o Mapa das Organizações da Sociedade Civil, através do Decreto nº 8.726, de 27 de abril de 2016, como ferramenta de gestão pública, gerido pelo IPEA.

O Mapa das Organizações da Sociedade Civil tem por finalidade dar transparência, reunir e publicizar informações sobre as organizações da sociedade civil e as parcerias celebradas com a administração pública federal a partir de bases de dados públicos (BRASIL, Lei nº 8.726, de 27 de abril de 2016).

O IBGE e o IPEA, em parceria com a ABONG e o GIFE, também realizam estudos sobre as organizações da sociedade civil no Brasil.

Importantes características sobre o Terceiro Setor no Brasil puderam ser identificadas a partir da recente publicação de Lopez (2016):

- **Formado massivamente por microorganizações:** 83% das OSCs não apresentam vínculos formais de emprego; outras 7% delas têm até dois vínculos de trabalho, totalizando 90% de OSCs que possuem até dois vínculos.
- **Baixo nível de profissionalização:** 66% das pessoas com atividade remunerada em OSCs não detinham nível superior completo; 13% possuíam o nível fundamental; e 53% detinham o nível médio completo. Entretanto, os níveis de escolaridade variam significativamente entre as finalidades de atuação das OSCs: entre OSCs de educação e pesquisa a escolaridade superior corresponde a 67%.
- **Concentração de recursos governamentais:** Em relação à transferência federal de recursos para OSCs, o valor total alcançou R\$ 75 bilhões, de 2010 a 2017, porém as funções orçamentárias saúde e educação receberam quase 50% do total.

2.1.4. A Estrutura de Gestão

As organizações do terceiro setor, conforme demonstrado por Lopez (2016), tendem a ser conduzidas por indivíduos com pouca ou nenhuma experiência administrativa. Esse fato decorre da crença de que não há necessidade de gestão em organizações que não visam o lucro. Entretanto, ainda que não precisem gerar lucros, segundo Ensslin e Vianna (2007), as organizações do terceiro setor precisam de uma gestão profissionalizada que lhes permita avaliar adequadamente a utilização de recursos na direção de sua missão, visto que esses recursos são, na maioria das vezes, escassos, oriundos de doações. Collins (2005) concorda, defendendo que as organizações sem fins lucrativos precisam de planejamento, administração de pessoas e estratégia.

Ainda que não gerem lucros, elas precisam criar uma sistemática de gestão que lhes permita alcançar com sucesso sua missão. (...) Além disso, a imagem externa da organização tem um papel essencial na captação de recursos por essas organizações, pois é a reputação da instituição que leva as pessoas a apoiá-la (ENSSLIN E VIANNA, 2007, p. 74).

Araujo, Assaf Neto e Fregonesi (2006) observam que um dos principais desafios das organizações do terceiro setor é o desenvolvimento de uma estrutura de gestão adequada às suas necessidades e que garanta sua continuidade. Assis, Mello

e Slomski (2006) afirmam que a estrutura de uma organização sem fins lucrativos deve estar direcionada para uma gestão participativa e que esteja sendo permanentemente avaliada para se constatar o adequado emprego dos recursos em direção às metas estabelecidas.

2.2. O *Balanced Scorecard*

“O que você mede é o que você obtém” (KAPLAN e NORTON, 1992, p.71, tradução nossa). Foi com essa frase que Kaplan e Norton (1992) anunciaram a criação do *Balanced Scorecard* (BSC), um conjunto integrado de medidas que dão aos gestores uma rápida, mas abrangente, visão do negócio. Garrison et al. (2008) complementa, afirmando que a metodologia deriva e suporta a estratégia da companhia: “Sob a abordagem do *Balanced Scorecard*, a alta gerência traduz sua estratégia em medidas de desempenho que os funcionários podem entender e influenciar” (GARRISON et al., p. 490, tradução nossa).

Os métodos tradicionais de gerenciamento de performance, dominados por medidas temporárias, voltadas para o passado e orientadas para dentro da companhia, de acordo com Kaplan e Norton (1992), funcionaram bem na era industrial, mas estão desatualizados com as competências que as companhias desejam ter hoje. Acadêmicos antes de Kaplan e Norton, de acordo com Hoque (2014) criticam essas medidas “por encorajarem gerentes a focarem em resultados financeiros de curto prazo enquanto sacrificam perspectivas de longo prazo” (HOQUE, 2014, p.34, tradução nossa). Garrison et al. (2008) explica que os indicadores financeiros são medidores de resultados de ações passadas, mas os demais indicadores não financeiros podem indicar *performance* financeira futura. Além disso, apenas a alta gestão é responsável pelos resultados financeiros, ficando a baixa gestão responsável pelos indicadores operacionais.

Não existe uma única medida que pode prover um foco claro e objetivo para todas as áreas da empresa, portanto os gestores precisam de uma apresentação balanceada das medidas financeiras e operacionais. O BSC inclui, portanto, medidas financeiras para verificar os resultados de ações tomadas no passado e é complementado por medidas de satisfação do cliente, de processos internos e de inovação e aprendizagem (Kaplan e Norton, 1992). Ao limitar-se a quatro perspectivas minimiza-se o risco de sobrecarga de informação, forçando a gestão a focar nas questões críticas para a empresa.

A metodologia vem sendo largamente utilizada pelas companhias, pois atende a várias necessidades gerenciais.

Primeiro, o scorecard reúne, em um único relatório, muitos dos elementos, aparentemente distintos, de uma companhia: ser orientado ao cliente, diminuir o tempo de resposta, aumentar a qualidade, enfatizar trabalho em equipe, reduzir o tempo de lançamento de novos produtos e gerenciamento de longo prazo

Segundo, o scorecard protege contra a sub-otimização. Ao forçar a gestão a considerar todas as medidas operacionais importantes juntas, o Balanced Scorecard os deixa ver se melhorias em uma área foram conseguidas às custas de outra (KAPLAN e NORTON, 1992, p.73, tradução nossa).

2.2.1. As quatro perspectivas

O BSC permite que a gestão olhe para o negócio sob a ótica de quatro importantes perspectivas que, segundo Kaplan e Norton (1992), respondem às quatro questões básicas da Tabela 1:

Tabela 1: Perspectivas do *Balanced Scorecard*

Questão a ser respondida	Perspectiva
Como o cliente nos enxerga?	Perspectiva do cliente
Em que devemos ter excelência?	Perspectiva de processos internos
Podemos continuar a melhorar e criar valor?	Perspectiva de crescimento e aprendizagem
Como parecemos para o investidor?	Perspectiva Financeira

Fonte: A autora, baseado em Kaplan e Norton (1992).

O modelo proposto por Kaplan e Norton (1992) pode ser visto na Figura 1:

Figura 1: Balanced Scorecard



Fonte: A autora, baseado em Kaplan e Norton (1992).

2.2.1.1. Perspectiva do Cliente: Como o cliente nos enxerga?

Apesar de muitas empresas terem a satisfação do cliente como sua missão, essa missão às vezes não é traduzida em metas específicas. Kaplan e Norton (1992) definem as principais preocupações com relação aos clientes:

- **Tempo:** Pode ser definido como o tempo que a empresa leva para entregar o produto ou serviço ao cliente a partir do momento em que recebe uma ordem de venda, ou o tempo que a empresa leva para criar um novo produto, desde o estudo de mercado até o início das vendas.
- **Qualidade:** Mede o nível de defeitos percebidos pelo cliente, mas também pode considerar entregas no prazo e acuracidade de previsões.
- **Serviço:** Mede como os produtos ou serviços da companhia criam valor ao cliente.
- **Custo:** Apesar de os clientes enxergarem o preço como único componente do custo do produto, outros custos estão inclusos, como entrega, tempo de espera, defeitos e garantia. Um fornecedor excelente pode cobrar um preço mais alto, porém entregar um serviço e produto de qualidade superior.

2.2.1.2. Perspectiva de Processos Internos: Em que devemos ter excelência?

Medidas de desempenho baseadas no consumidor são importantes, mas devem ser traduzidas para o que a companhia deve fazer internamente. As medidas internas devem derivar das medidas do consumidor e devem incluir as que mais afetem a satisfação do cliente. Quatro importantes fatores foram exemplificados por Kaplan e Norton (1992):

- **Tempo do ciclo;**
- **Qualidade;**
- **Habilidades dos empregados;**
- **Produtividade.**

As companhias também devem tentar identificar e medir suas competências essenciais, as tecnologias críticas necessárias para assegurar a continuada liderança de mercado. Elas devem decidir em que processos e competências elas devem ter excelência e especificar medidas para cada um (KAPLAN e NORTON, 1992, p.75, tradução nossa).

2.2.1.3. Perspectiva de Crescimento e Aprendizagem: Podemos continuar a melhorar e criar valor?

Até o momento, as perspectivas do cliente e de processos internos identificam os parâmetros que a empresa considera importante para o sucesso, mas os objetivos estão em constante mudança. De acordo com Kaplan e Norton (1992) a intensa competição global faz com que as empresas tenham que fazer constantes melhorias nos seus produtos e serviços existentes e que tenham habilidades para produzir novos produtos cada vez melhores.

A habilidade da companhia em inovar, melhorar e aprender está diretamente ligada ao valor da companhia. Ou seja, apenas através da habilidade de lançar novos produtos, criar mais valor ao cliente e aumentar a eficiência da produção continuamente é que a empresa consegue penetrar em novos mercados e aumentar receitas e margens – em resumo, crescer e entregar valor ao acionista (KAPLAN e NORTON, 1992, p.76, tradução nossa).

2.2.1.4. Perspectiva Financeira: Como parecemos para o investidor?

Medidas financeiras indicam se a estratégia e sua implementação e execução estão contribuindo para a melhoria do resultado da empresa. O BSC, como criado por Kaplan e Norton (1992), surgiu como uma alternativa para as medidas puramente financeiras que consideram apenas o passado da empresa e para as medidas de valor ao acionista, que consideram estimativas do futuro descontadas a uma taxa estimada de valor presente.

Críticos das medidas de desempenho financeiro defendem que o resultado financeiro é consequência de ações operacionais bem-feitas.

Dizer que as medidas financeiras são desnecessárias, entretanto, é errado. Um sistema de controle bem definido pode melhorar um programa de gerenciamento de qualidade. Fazer que ações operacionais positivas se traduzam em resultado financeiro positivo é o objetivo das medidas de desempenho financeiro.

Idealmente, as empresas devem especificar como melhorias na qualidade, tempo do ciclo, tempo de entrega e novos produtos vão levar a aumento na participação de mercado, margens operacionais e utilização de ativos ou reduzir despesas operacionais. O desafio é aprender como fazer a ligação entre operações e finanças (KAPLAN e NORTON, 1992, p.79, tradução nossa).

2.2.2. Histórico

Kaplan e Norton (1992) utilizaram uma empresa de semi-condutores chamada Electronic Circuits Inc. para introduzir a combinação de perspectivas financeiras e não financeiras em um único modelo de mensuração de resultados, chamando-o de *Balanced Business Scorecard*. Desde sua introdução o conceito do BSC esteve em constante evolução, incorporando a aprendizagem derivada de sua aplicação nas organizações. A partir de 1996, segundo Hoque (2014), os autores publicaram diversos artigos nos quais fazem algumas mudanças, como omitir o termo *Business* do modelo, que ficou conhecido pelo atual nome de *Balanced Scorecard* (BSC).

A Tabela 2 mostra a evolução do escopo do BSC desde sua introdução, em 1992, até 2010, de acordo com Saraiva e Alves (2017).

Tabela 2: Evolução do *Balanced Scorecard*

Período	Evolução	Utilização do BSC
1992 e 1993	Sistema de Medição	Baseado em um conjunto de objetivos e indicadores como uma orientação. Corresponde ao período inicial de aparecimento do BSC.
De 1993 a 1996	Sistema de Comunicação	Utilizado para divulgar a todos dentro da organização seus objetivos estratégicos.
De 1997 a 2004	Sistema de avaliação	Começa a delinear-se como ferramenta de implementação de estratégias, transformando-as em medidas de avaliação de desempenho.
De 2004 a 2008	Sistema de gestão estratégica	Utilizado como elemento de suporte à tomada de decisão e apoio à gestão da organização.
De 2008 a 2010	Sistema de avaliação da gestão	Integra os componentes do capital intelectual das organizações na realização da estratégia.
A partir de 2010	Sistema de gestão de alianças estratégicas	Assume um papel nas relações exteriores da organização, gerenciando as alianças estratégicas.

Fonte: Adaptado de Saraiva e Alves, 2017.

No estudo bibliométrico de Hoque (2014), a primeira aplicação de ferramentas de medida de desempenho em organizações do setor público foi reportada por Poister e Streib (1999a), que confirmam sua efetividade ao aumentar a responsabilidade da administração na busca dos objetivos organizacionais. No mesmo ano, Poister e Streib (1999b) confirmaram o uso do BSC em organizações governamentais nos Estados Unidos, em que as quatro perspectivas foram usadas “como um estrutura para integrar metas e objetivos, estratégias e medidas de desempenho em todo o amplo espectro da cidade” (POISTER e STREIB, 1999b, p.321, tradução nossa).

Nos anos seguintes o BSC foi bastante difundido no setor público, tendo sido estudado em aproximadamente 20% das publicações sobre o tema até 2012, de acordo com Hoque (2014). Pouco, entretanto, foi discutido sobre a aplicação do BSC em organizações do terceiro setor até 2001, quando o assunto foi tema do estudo de Kaplan (2001).

2.2.3. Aplicação no Terceiro Setor

A maioria das empresas, diz Garrison, *et al.* (2008), existe para fornecer recompensas financeiras aos acionistas. O BSC foi inicialmente projetado para essas empresas. Entretanto, mesmo as organizações sem fins lucrativos precisam gerar recursos financeiros suficientes para se manterem em operação.

O tópico da medição de desempenho tornou-se urgente à medida em que essas organizações começam a entrar em competição por recursos de doações particulares, empresariais e governamentais.

Ainda que muitas dessas organizações tenham relatórios de performance, eles focam apenas nas medidas financeiras como doações, gastos e despesas operacionais. Sucesso, para organizações sem fins lucrativos, deve ser medido, segundo Kaplan (2001) “pela forma eficaz e eficiente de atender às necessidades de seus grupos constituintes” (KAPLAN, 2001, p.353, tradução nossa).

“Para corporações com fins lucrativos, a perspectiva financeira fornece um objetivo claro de longo prazo, mas fornece uma restrição e não um objetivo para organizações sem fins lucrativos” (KAPLAN, 2001, p.354, tradução nossa). Kaplan (2001) afirma que essas organizações têm dificuldade em definir claramente suas estratégias: “Estratégia não é apenas o que a organização pretende fazer, mas também o que decide não fazer, uma mensagem que é particularmente relevante às organizações sem fins lucrativos” (KAPLAN, 2001, p.358, tradução nossa).

As múltiplas dimensões do BSC refletem, diz Kaplan (2001), os múltiplos papéis que muitas instituições sem fins lucrativos possuem perante a sociedade. Elas, particularmente, valorizam a participação dos funcionários, o que causa dificuldades em canalizar sugestões em alguns temas coerentes. Muitos dos funcionários voluntariamente aceitam salários abaixo do mercado por acreditarem na missão da organização, o que é uma fonte de forças para o setor, mas também torna-se em um obstáculo na definição da estratégia, pois os “indivíduos motivados têm uma ideia clara, apesar de pessoal, sobre como atingir os objetivos da organização” (KAPLAN, 2001, p.358, tradução nossa). Isso, diz Kaplan, é um motor potente para dispersar a energia organizacional.

Gupta e Salter (2018) também examinam a ligação entre cultura organizacional e o uso do BSC e identificam que a cultura é um ponto crítico na implementação da ferramenta. As razões para sua utilização nas organizações sem fins lucrativos, entretanto, extrapolam as dificuldades e os autores sugerem que o BSC melhora a comunicação estratégica, o alinhamento de objetivos e estratégias e a legitimidade percebida pelos *stakeholders* externos.

2.2.3.1. O Papel da Estratégia

A primeira adaptação feita no BSC das organizações sem fins lucrativos vem do fato de que, em muitas delas, não existe uma estratégia definida. Kaplan (2001) afirma que muitas dessas organizações falham em criar uma estratégia que vá além da definição de visão e missão da empresa e as que criam um planejamento

estratégico o definem como uma lista de programas e iniciativas, ao invés dos resultados que querem alcançar.

Iniciativas devem existir para ajudar as organizações a alcançar seus objetivos estratégicos. Elas são meios, não fins. Estratégia e medição de desempenho devem focar nos resultados que a organização pretende alcançar, não em que programas e iniciativas estão sendo implementadas (KAPLAN, 2001, p.358, tradução nossa).

Ainda na questão da estratégia, Kaplan (2001) demonstra que outro problema decorre do fato de que as organizações sem fins lucrativos valorizam a participação de funcionários e voluntários no planejamento estratégico, que acaba se tornando uma lista dos seus desejos e dificilmente consegue ser canalizada em poucos temas coerentes. “Organizações sem fins lucrativos, como no setor privado, precisam focar seus limitados recursos em uma lista limitada de objetivos. Tentar fazer tudo para todo mundo praticamente garante a ineficiência organizacional” (KAPLAN, 2001, p.359, tradução nossa).

2.2.3.2. O Papel das Finanças

Para organizações do setor privado, a perspectiva financeira tem o papel de fornecer um objetivo de longo prazo, mas consiste em uma restrição, ao invés de um objetivo para o terceiro setor, segundo Kaplan (2001).

Fica claro o desafio de uma organização do terceiro setor na perspectiva financeira. Apesar de não ter o lucro como objetivo, a perspectiva financeira precisa estar muito alinhada com a estratégia no BSC, pois é uma restrição que impacta diretamente nos resultados.

O primeiro BSC publicado por Kaplan e Norton (1992) continha três indicadores financeiros:

- **Sobrevivência:** O modelo de Kaplan e Norton (1992) considera a geração de fluxo de caixa uma medida de desempenho financeira. Essa medida pode ser aplicada à ONG, porém serão utilizados indicadores mais específicos;
- **Sucesso:** Medido através do crescimento de vendas e lucro, que não são objetivos das organizações do terceiro setor;
- **Prosperidade:** Kaplan e Norton (1992) medem prosperidade através do retorno ao acionista, no entanto, o doador não está interessado no retorno financeiro da ONG.

Apesar de ser consenso entre *stakeholders* o interesse no bom desempenho das organizações sem fins lucrativos, Ritchie e Kolodinsky (2003) afirmam que um acordo sobre a mensuração do desempenho financeiro tem permanecido elusivo para pesquisadores e profissionais. A dificuldade decorre do fato de que as organizações do terceiro setor “têm que lidar com questões como variações nas estruturas, múltiplas missões e outras características organizacionais únicas” (RITCHIE E KOLODINSKY, 2003).

Ritchie e Kolodinsky (2003) agruparam dezesseis indicadores financeiros para organizações do terceiro setor nos Estados Unidos divididos em quatro categorias. O estudo dos autores, entretanto, resultou em um conjunto final de três grupos de indicadores financeiros que serão utilizados no BSC da ONG:

- **Eficiência na Captação:** Medidas de eficiência tradicionalmente consideram a relação entre entradas e saídas. A eficiência na captação representa o total captado dividido pelo gasto com a captação.
- **Suporte Público:** Essa categoria contém variáveis relacionadas à captação de fundos e é um indicador da habilidade de geração de receita.
- **Resultado Fiscal:** Usa receita total dividida por despesa total como indicador de resultado.

2.2.3.3. O Papel dos Clientes

Kaplan (2001) afirma que para as organizações sem fins lucrativos, a perspectiva do cliente representa a razão de sua existência, papel do lucro nas organizações do primeiro setor. Essa perspectiva, portanto, deve estar no topo do *scorecard*, ao lado da perspectiva financeira.

Embora o conceito de cliente seja bem difundido e enfatizado para o BSC, não se mostra adequado à realidade das organizações não governamentais, segundo Ensslin e Vianna (2007). Kaplan (2001) corrobora essa preocupação ao afirmar que, no setor privado, o cliente é aquele que paga e recebe o serviço, mas no terceiro setor quem paga são os doadores e outro grupo recebe o serviço. Quem é o cliente? Aquele que paga ou aquele que recebe o serviço? Nas organizações sem fins lucrativos quem financia o serviço são os doadores e quem recebe os serviços é a sociedade em geral. Essa definição é suportada por Catelli et al. (2001) quando menciona “o cidadão como cliente” (CATELLI et al., 2001, p.82).

Dividem-se os clientes, então, em dois grandes grupos: doadores e a sociedade. O desafio da perspectiva do cliente no BSC para organizações do terceiro setor é conseguir adequar as necessidades de ambos os grupos de clientes.

No primeiro BSC publicado por Kaplan e Norton (1992) a perspectiva do cliente era composta por quatro indicadores:

- **Novos produtos:** medida como percentual da venda de novos produtos e produtos com patentes. No caso de muitas ONGs, mesmo que alguns produtos sejam vendidos como forma de arrecadação de fundos, eles não são um objetivo da organização e não são a maior fonte de renda.
- **Entrega no tempo:** deve ser adaptado para atender às necessidades dos usuários.
- **Fornecedor preferido:** para empresas com fins lucrativos, esse indicador mede a participação de mercado, porém as organizações sem fins lucrativos concorrem com as demais ONGs na participação das doações, não dos atendimentos.
- **Parceria com o cliente:** Kaplan e Norton (1992) definiram esse indicador como o número de esforços conjuntos entre a empresa e o cliente. Esse é um indicador que pode ser adaptado, pois a parceria entre os doadores e a organização, na forma de trabalho voluntário, é essencial para o resultado.

2.2.3.4. O Papel dos Processos Internos

Conforme visto anteriormente, a missão deve estar no topo do BSC, mas ela deve ser traduzida em processos em que a organização deve ter excelência para entregar o serviço ao cliente. Como no caso do terceiro setor o cliente pode ser tanto aquele que paga quanto aquele que recebe o serviço, é necessário olhar a perspectiva dos processos internos sob as duas óticas.

No BSC original, Kaplan e Norton (1992) definiram três objetivos para a perspectiva dos processos internos:

- **Capacidade tecnológica:** É um objetivo que deve ser utilizado pelas organizações do terceiro setor. É preciso, no entanto, que se acompanhe e trace medidas de desempenho para o uso de ferramentas tecnológicas.

- **Excelência em manufatura:** Essa categoria é definida pelo tempo de produção, custo unitário e custo total em organizações tradicionais. Para as organizações do terceiro setor, em que não se trata de manufatura, mas sim de serviços prestados, faz-se necessária uma adaptação para excelência dos processos de atendimento aos doadores e usuários.
- **Introdução de novos produtos:** Para organizações com fins lucrativos, a capacidade e velocidade da introdução de novos produtos e serviços no mercado é um objetivo fundamental para o sucesso. As organizações do terceiro setor podem utilizar um objetivo parecido, porém adaptado, pois a introdução de novos serviços ou produtos deve estar mais ligada à busca de excelência no atendimento prestado ou à maior captação de recursos de doadores.

2.2.3.5. O Papel da Aprendizagem e do Crescimento

As perspectivas anteriores visam garantir o sucesso da organização. A perspectiva de aprendizagem e crescimento visa, entretanto, sua continuidade e competitividade através de melhoria contínua. Essa perspectiva é medida, no modelo de Kaplan e Norton (1992), pela habilidade de lançar novos produtos, inovação, melhorias e aprendizagem diretamente ligadas à missão da organização.

Conforme já demonstrado por Kaplan (2001), as organizações do terceiro setor têm dificuldade na definição do planejamento estratégico pois valorizam a participação dos funcionários no processo. Essa também é uma dificuldade no processo de definição das medidas de crescimento e inovação, visto que existe uma pluralidade nos desejos com relação à expansão e novos serviços.

A perspectiva de aprendizagem está intimamente ligada ao desempenho dos funcionários. O desafio, para organizações do terceiro setor, consiste no fato de que grande parte dos funcionários é composta de voluntários e tem uma alta rotatividade, segundo Lopez (2018).

Em sua primeira publicação sobre o BSC, Kaplan e Norton (1992) definiram os objetivos de crescimento e aprendizagem como:

- **Liderança tecnológica:** tempo para desenvolvimento da próxima geração. Já foi observado que as organizações do terceiro setor possuem ferramentas tecnológicas tanto nos processos internos quanto na prestação de serviço. Deve-se, então, utilizar esse objetivo com o

intuito de melhorar a utilização das ferramentas e preparar a empresa para as próximas gerações;

- **Aprendizagem:** tempo de aprendizagem do processo. Esse é um grande desafio do terceiro setor, por ter grande parte do seu quadro de colaboradores formado por voluntários. É preciso, portanto, utilizar esse objetivo voltado à agilidade na aprendizagem, porém mantendo foco na diminuição da rotatividade dos voluntários;
- **Foco no produto:** manter o foco em produtos que correspondem a 80% das vendas. No caso das organizações sociais, o foco deve ser a estratégia, independente da fonte de receita. É importante, entretanto, manter o foco nos clientes do grupo de doadores que representem 80% das doações. Esse objetivo, portanto, pode ser adaptado à realidade da ONG para ser utilizado em seu BSC;
- **Tempo de mercado:** tempo de introdução de novos produtos comparado à concorrência. A introdução de novos produtos ou serviços nas organizações do terceiro setor, conforme já visto na perspectiva dos processos internos, somente faz sentido quando adaptada às necessidades dos usuários dos serviços. A concorrência com o mercado se dá na perspectiva dos doadores, mas na perspectiva dos usuários o que pode se observar é um trabalho de parceria com as demais ONGS. É possível utilizar esse objetivo no BSC adaptado da ONG, porém considerando, novamente, os dois grupos de clientes separadamente, com indicadores específicos.

2.2.4. O Balanced Scorecard Adaptado

As quatro perspectivas analisadas anteriormente foram redesenhadas para a criação de um BSC adaptado às necessidades das organizações do terceiro setor.

2.2.4.1. O Mapa Estratégico Adaptado

Mapas estratégicos começaram a ser utilizados em conjunto com o BSC a partir do ano 2000, segundo estudo de Hoque (2014) sobre a evolução da ferramenta.

Niven (2006) define o mapa estratégico organizacional como uma representação gráfica das ações que a organização deve realizar bem para o alcance de suas metas. As “ações que a organização deve realizar bem” são representadas

pelos objetivos, afirmações que, tipicamente, começam com um verbo e aparecem em cada uma das perspectivas.

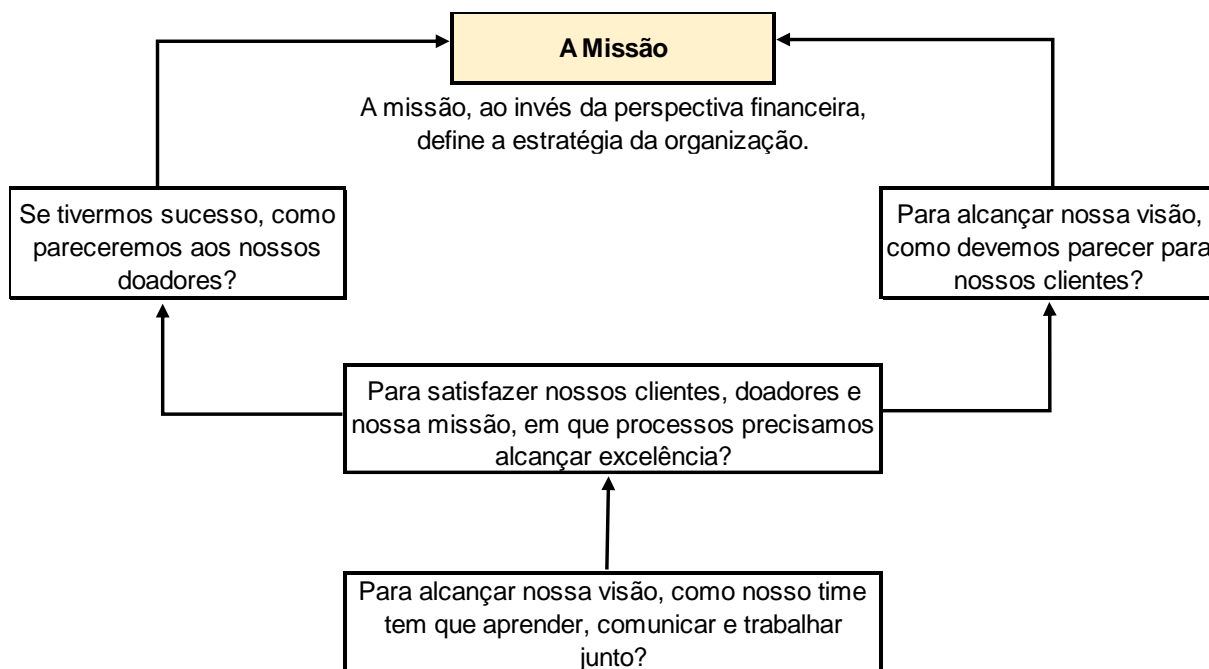
Vincular os objetivos em padrões de causa e efeito entre as perspectivas permite que se conte a estratégia de uma maneira convincente, facilmente compreendida e adotada por todos os funcionários.

Para o mapa estratégico das organizações do terceiro setor, a primeira adaptação a ser feita refere-se ao papel da estratégia, conforme mencionado anteriormente.

A missão de uma organização sem fins lucrativos representa a responsabilidade entre ela e a sociedade - a justificativa para sua existência. A missão deve, portanto, ser destacada e medida no mais alto nível de seu *scorecard* (KAPLAN, 2001, p. 361, tradução nossa).

Outra adaptação que pode ser observada em Kaplan (2001) é colocar a perspectiva do cliente acima ou paralela à perspectiva financeira, além de expandir a definição de cliente, que deve ser dividida em duas: os doadores e os usuários dos serviços. A estrutura do mapa estratégico adaptado é retratada na Figura 2:

Figura 2: Mapa Estratégico Adaptado para Organizações sem Fins Lucrativos



Fonte: Adaptado de Kaplan (2001).

2.2.4.2. Quinta Perspectiva: Sustentabilidade

Recentemente, muitas organizações têm implementado sistemas de gestão ambiental e social. Segundo Samad et al. (2017), o conceito geral de sustentabilidade

refere-se à relação entre sociedade, ambiente e economia. No terceiro setor, “sustentabilidade significa a habilidade de sobreviver para continuar a servir à comunidade” (SAMAD et al., 2017, p. 185, tradução nossa). Essa definição é confirmada por Kalender e Vayvay (2016) como “o desenvolvimento que atende às necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras de atenderem às suas próprias necessidades” (KALENDER e VAYVAY, 2016, p. 79, tradução nossa). Assim, desde o primeiro até o terceiro setor, todas as organizações deveriam integrar o desenvolvimento sustentável à sua estratégia.

Kalender e Vayvay (2016) notam, entretanto, que os sistemas de gestão da sustentabilidade, muitas vezes, funcionam no nível operacional e não estão ligados à estratégia da organização.

Três formas de aplicar a sustentabilidade ao BSC foram propostas por Butler et al. (2011):

- Cenário 1: Integrar aspectos sociais e ambientais nas quatro perspectivas existentes;
- Cenário 2: Criar uma perspectiva adicional para levar em consideração os aspectos sociais e ambientais;
- Cenário 3: Criar um BSC ambiental e social específico além do tradicional BSC para a organização.

Adicionar uma quinta perspectiva já foi considerado por Kaplan e Norton (1996) como uma possibilidade para BSCs adaptados às necessidades específicas de cada organização, porém esse segundo cenário modificaria o mapa estratégico das organizações do terceiro setor conforme proposto por Kaplan e Norton (2001) e não é o objetivo deste estudo.

Um BSC separado, conforme sugerido no terceiro cenário, poderia ser utilizado por empresas que ainda não se apropriam da metodologia ou por empresas que já têm um BSC em funcionamento e não pretendem alterá-lo. Nesses casos, as quatro perspectivas precisam ser redesenhadas para considerar os aspectos ambientais e sociais. Kalender e Vayvay (2016), entretanto, apontam que nesses casos pode haver problemas para alinhar a estratégia corporativa à sustentabilidade.

Este estudo utilizará o primeiro cenário, mantendo a estrutura do mapa estratégico exatamente igual à proposta por Kaplan (2001) e incluindo aspectos sociais e ambientais nas quatro perspectivas existentes. O relatório publicado pela agência Forster Communications (2019) afirma que não é mais suficiente refletir a sustentabilidade no propósito de uma instituição do terceiro setor, mas deve ser

incorporado em todos os aspectos da organização, o que corrobora com a utilização do primeiro cenário.

3. METODOLOGIA

Devido à escassez de estudos interpretativos na literatura de administração do terceiro setor, realizou-se uma pesquisa qualitativa exploratória, enfocando a implementação do BSC como estratégia e estrutura de gerenciamento de desempenho nesse tipo de organização.

3.1. Método de Pesquisa

A pesquisa qualitativa, segundo Creswell (2007), é aquela em que o investigador faz alegações de conhecimento com base em perspectivas construtivistas (experiências individuais ou sociais com o objetivo de desenvolver uma teoria ou padrão) ou participatórias (orientadas para a questão ou para a mudança). "Ela também usa estratégias de investigação como narrativas, fenomenologias, etnografias, estudos baseados em teoria ou estudos de teoria embasada na realidade" (CRESWELL, 2007, p. 35). O pesquisador coleta dados abertos com o objetivo de desenvolver o estudo a partir dos dados.

Rossman e Rallis (1998) definiram as características da pesquisa qualitativa:

- Cenário natural: o pesquisador vai ao local onde está o participante para conduzir a entrevista;
- Métodos múltiplos: os métodos de coleta de dados envolvem a participação ativa do entrevistado e os dados coletados envolvem texto e imagem;
- Emergente: uma vez que diversos aspectos surgem durante um estudo qualitativo, as questões de pesquisa podem mudar e ser refinadas ao longo do estudo;
- Interpretativa: o pesquisador faz uma interpretação dos dados, envolvendo descrição, análise de dados, formulação de temas e interpretação através da teoria, porém utilizando sua experiência pessoal, baseado em um momento sociopolítico e histórico específico;
- Macroanálises: o pesquisador vê amplamente os fenômenos sociais, portanto quanto mais abrangente a narrativa, melhor o estudo;
- Sensível à biografia pessoal do pesquisador: toda investigação qualitativa é carregada de valores pessoais;

- Raciocínio complexo, multifacetado, interativo e simultâneo: o processo de pesquisa é interativo, formando um ciclo que vai da coleta e análise de dados até a reformulação do problema, e voltando;
- Estratégias de investigação: o pesquisador qualitativo adota uma ou mais estratégias de investigação como guia.

Dentre as estratégias de investigação consideradas por Creswell (1998), aqui será utilizada a estratégia de pesquisa-ação, explicada por Coghlan e Brannick (2005) como um tipo de pesquisa que é concebida e realizada em associação com a resolução do problema, no qual o pesquisador e participantes estão envolvidos de modo cooperativo e participativo.

A ideia central da pesquisa-ação, dizem Coghlan e Brannick (2005), é utilizar uma abordagem científica para resolver um problema junto com as pessoas impactadas. O objetivo desse tipo de pesquisa é "estabelecer uma relação entre o conhecimento e ação, entre pesquisadores e pessoas implicadas na situação investigada e destes com a realidade" (BLADISSERA, 2001, p.6).

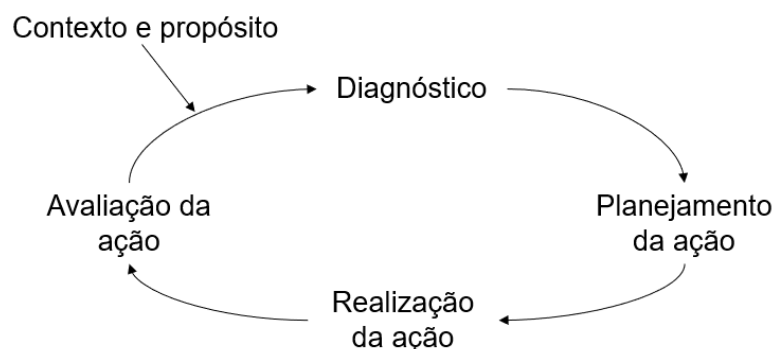
A participação dos pesquisadores não se trata apenas de levantamento de dados, pois a ação é conduzida pelo pesquisador, de acordo com McNiff e Whitehead (2002). Coghlan e Brannick (2005) corroboram dizendo que o pesquisador faz o levantamento dos dados e apresenta àqueles que irão, em conjunto, realizar a ação. Nesse sentido, a pesquisa constitui-se em uma forma de democratização do saber, transferindo conhecimento do pesquisador para o participante.

Bladissera (2001) define as características da pesquisa-ação:

- Objetivo do estudo definido a partir do interesse de um grupo de pessoas;
- Finalidade de transformar a realidade dos participantes;
- Estreita interação entre investigação e ação;
- Superação do distanciamento entre pesquisador e participantes;
- Exige comunicação;
- Ferramenta intelectual a serviço da população;
- Proposta metodológica com propósito de transferir conhecimento.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, esta pesquisa-ação seguirá os momentos definidos por Coghlan e Branninck (2005) como: planejamento, ação e descoberta. Os autores criaram um ciclo a ser seguido antes do início da pesquisa, conforme Figura 4.

Figura 3: O ciclo de pesquisa-ação



Fonte: Adaptado de Coghlan e Brannick (2005).

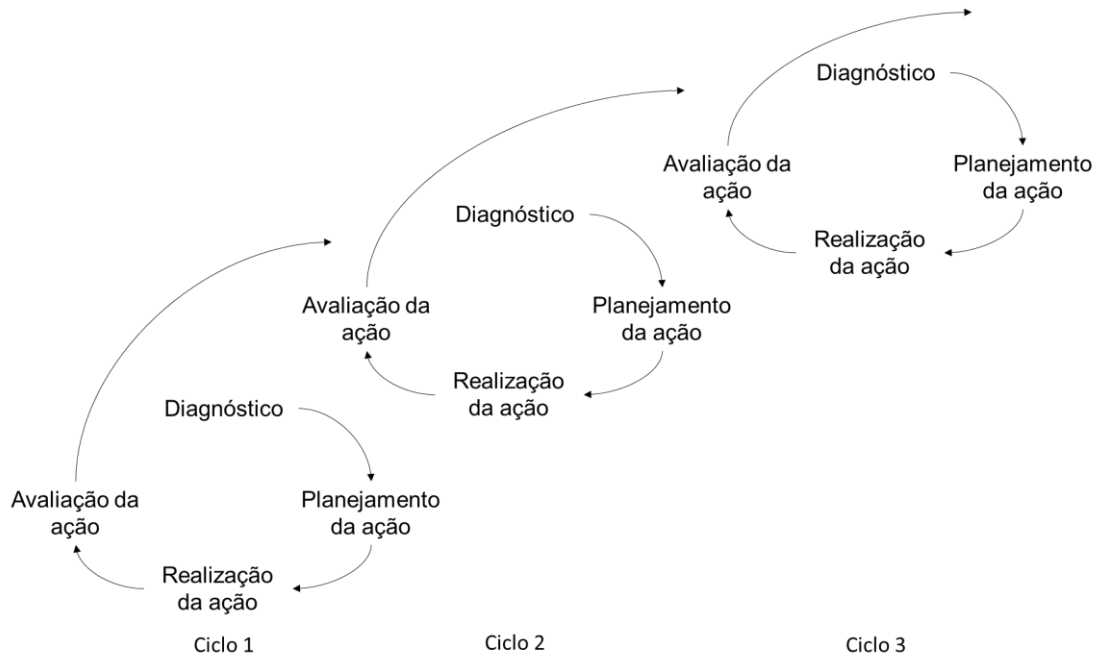
A fase do **diagnóstico**, para Coghlan e Brannick (2005), envolve compreensão da problemática. Bladissera (2001), entretanto, propõe que essa seja, também, a fase de produção de conhecimento. Nesse momento é feito um referencial teórico, buscando informações anteriores e organizando o conhecimento disponível e posteriormente selecionando a área e unidade específica do estudo.

O **planejamento**, para Bladissera (2001), é o momento de reflexão e confronto entre realidade da unidade específica e referencial teórico. Coghlan e Brannick (2005) são mais detalhistas quanto a este momento, dividindo-o em: determinar as necessidades de mudança, definir o futuro desejado e avaliar o presente em termos do futuro desejado.

A **realização** é o momento da ação, quando os planos são implementados e as intervenções realizadas.

O último momento, **avaliação**, acontece quando os resultados da ação são examinados para entender se o diagnóstico inicial estava correto e se a ação foi tomada corretamente. Se a ação foi tomada incorretamente, a experiência alimenta o próximo ciclo de diagnóstico, planejamento e ação, conforme demonstram Coghland e Brannick (2005), na Figura 5.

Figura 4: Espiral de ciclos da pesquisa-ação



Fonte: Adaptado de Coghlan e Brannick (2005).

3.2. Descrição do Processo

O modelo de pesquisa-ação utilizado foi composto por dois ciclos compostos por diagnóstico, planejamento, realização da ação e avaliação, além de uma posterior avaliação para validação final da ação.

3.2.1. Primeiro Ciclo

Como diversos autores mencionaram, é importante que o BSC seja formulado pela alta gestão. Por esse motivo, inicialmente, foram feitas entrevistas presenciais e por telefone com a fundadora e presidente da organização, com participação, em alguns momentos, da vice presidente. A partir dessas entrevistas foi feito o diagnóstico inicial, buscando entender a estrutura, estratégia e os processos da organização.

Como parte do planejamento, foi feito o mapa estratégico da organização, durante uma reunião de Diretoria Executiva, por esse motivo reflete a visão de todos os participantes.

A realização da ação consistiu na elaboração do BSC pela autora, com participação da presidente da organização. Apesar de ter sido produzido com a concordância da presidente, o BSC não realizado nas dependências da ONG e não teve participação da Diretoria.

A avaliação foi realizada através de entrevistas com toda a Diretoria Executiva. Como o resultado da avaliação não foi satisfatório, foi realizado um novo ciclo da pesquisa-ação.

3.2.2. O Segundo Ciclo

O novo diagnóstico foi realizado com base na entrevista de avaliação anterior. Foram consideradas as opiniões de toda a Diretoria Executiva e foi decidido realizar um novo planejamento e ação em uma reunião em que todos os diretores estivessem presentes.

Nessa fase de planejamento, foi mantido o mapa estratégico anterior, porém a realização da ação contou com a participação de toda a Diretoria Executiva na reconstrução do BSC.

A segunda avaliação foi realizada com os mesmos diretores e o resultado dessa vez foi positivo.

3.2.3. Avaliação Final

Para validação final do BSC, foi feita uma terceira avaliação com todos os demais líderes. Para tanto, o BSC foi apresentado em uma reunião em que nem todos os líderes estavam presentes, porém foi feita uma transmissão por vídeo e gravada para aqueles que não puderam participar.

As respostas positivas não foram unânimes, mas já foram a maioria. Então, em conjunto com a Presidente, foi decidido manter o segundo BSC.

3.3. Instrumentos de Coleta de Dados

Foram conduzidas entrevistas semi-estruturadas presenciais e por telefone com a fundadora e presidente da organização a fim de preencher os documentos constantes nos Anexo II e, posteriormente, entrevistas com a Diretoria Executiva e demais líderes, conforme Anexos III e IV.

Para preservar a identidade dos entrevistados, utilizaremos apenas seus cargos para diferenciá-los nas entrevistas. Foram entrevistados todos os componentes do conselho da organização: presidente, vice-presidente, diretor financeiro, diretora de eventos e médica veterinária. Posteriormente, os demais líderes da organização foram entrevistados durante a fase de validação do BSC.

O Anexo II trata de contextualizar a empresa, buscando compreender sua estrutura, funcionamento e estratégia antes da ação e faz parte da fase de diagnóstico proposta por Coghlan e Brannick (2005). A parte 1 trata das características gerais da organização, importantes para entender o tamanho e estrutura da empresa e definir as pessoas que serão entrevistadas nas demais etapas do estudo. A parte 2 refere-se ao planejamento estratégico da organização. As perguntas 1 a 5 buscam compreender o grau de conhecimento da estratégia da organização por parte dos líderes e voluntários. Essas questões são importantes para entender de que maneira o BSC pode ser útil à organização e quais dificuldades serão encontradas na implementação. A parte 3 foi colocada para que possa ser feita uma descrição detalhada dos processos da organização, foi dividida entre as quatro perspectivas do BSC e será a base do BSC proposto. A entrevista realizada no Anexo II foi respondida pela fundadora e presidente da ONG presencialmente, no início deste estudo.

O Anexo III trata da validação da ação depois de implementada e faz parte da fase de avaliação da ação proposta por Coghlan e Brannick (2005). A primeira pergunta busca separar o grupo dos que participaram e não participaram da construção do BSC, para entender as diferenças de opiniões entre os dois grupos. A segunda pergunta busca diferenciar aqueles que conheciam o BSC antes do estudo, para identificar se o conhecimento do BSC afeta a opinião do entrevistado. As perguntas 3 a 5 buscam validar o BSC construído, são as perguntas mais importantes dessa entrevista. As perguntas 6 e 7 foram colocadas para garantir a melhoria do modelo, serão utilizadas para a construção de um modelo revisado, se necessário. Os respondentes da entrevista constante no Anexo III foram os membros da Diretoria Executiva da ONG: Presidente, Vice Presidente, Diretor Financeiro, Diretora de Eventos e Veterinária Chefe.

A última entrevista a ser realizada consta no Anexo IV, que busca validar a opinião da Diretoria Executiva pelos demais líderes da ONG. As primeira quatro perguntas são as mesmas da entrevista anterior, pois o objetivo é o mesmo, utilizando apenas a opinião de pessoas diferentes. As perguntas 5 a 7 buscam responder o terceiro objetivo deste estudo: identificar os benefícios e dificuldades da aplicação do BSC na ONG. Para maior abrangência, a entrevista foi respondida por todos os líderes da organização que não participam da Diretoria Executiva: Líder de Limpeza, Líder de Mída, Líder de TI, Líder Administrativo, Líder de RH, Líder Jurídico, Líder de Logística e Líder de Bem-Estar.

4. RESULTADOS

A partir das entrevistas realizadas com base no Anexo II, foi possível compreender a estrutura da organização, sua estratégia e necessidades específicas, para que fosse possível produzir seu BSC, conforme objetivo desse estudo.

4.1. Diagnóstico da Organização

Conforme descrito na introdução deste trabalho, no item 1.1.1.3, a ONG Catland Adoção de Gatinhos foi fundada no ano de 2012 por sua atual presidente.

A ONG é, na realidade, uma Organização da Sociedade Civil (OSC), constituída por Assembleia Geral, convocada pela presidente, com o intuito de eleger os membros da Diretoria Executiva e do Conselho Fiscal. Participam da assembleia todos os membros associados, pessoas físicas ou jurídicas que contribuem com as iniciativas da organização de forma duradoura.

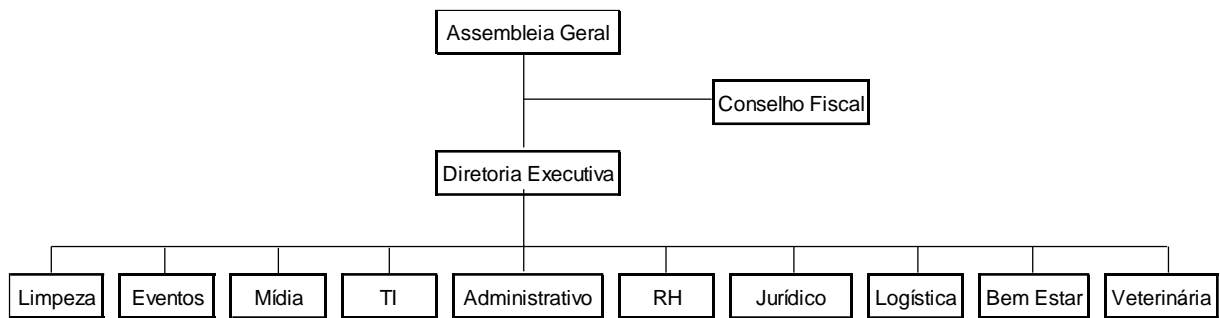
A administração fica a cargo da Diretoria Executiva, responsável pela definição da estratégia, aprovação de novos contratos, parcerias e participação em eventos, avaliação do desempenho da organização e controle de investimentos a fim de manter a organização em linha com os objetivos definidos, além de participação em todas as decisões estratégicas. Participam da Diretoria Executiva a presidente, a vice-presidente, o diretor financeiro, a diretora de eventos e a médica veterinária chefe. Todos os participantes são voluntários e não recebem salário.

O Conselho Fiscal dá suporte à Assembleia Geral nas questões contábeis e é composto por uma pessoa externa à ONG, executivo e apoiador das ações da organização.

Além dos supracitados, a ONG conta com o apoio de 260 voluntários que atuam nas áreas de limpeza, eventos, mídias, TI, administrativo, RH, jurídico, logística, bem-estar e veterinária.

A estrutura administrativa descrita pode ser observada no organograma demonstrado na Figura 6.

Figura 5: Organograma da Organização



Fonte: Elaborado pela autora com base em informações fornecidas pela ONG Catland.

A missão da Catland é “Extinguir a população de gatos de ruas na cidade de São Paulo” e sua principal estratégia “Sensibilizar a população sobre a guarda animal responsável para que os animais não sejam abandonados e os animais de rua sejam castrados e adotados”.

A principal atividade da organização é o resgate, tratamento e adoção de gatos. Nesse processo estão envolvidos a maior parte das áreas e voluntários da Catland. A Figura 7 representa o fluxo das atividades dos voluntários desde o recebimento do pedido de resgate até o momento da adoção do animal.

Durante o ano de 2019 a ONG atuou em 772 resgates e 800 adoções, além de ter realizado 729 castrações e 1.154 vacinações.

Essa é, também, a atividade mais custosa para a organização: 46% do total das despesas da ONG estão diretamente ligadas ao resgate e tratamento dos animais (veterinário, exames e medicamentos), 6% refere-se ao cuidado dos animais no abrigo (ração, areia, banho e tosa) e 9% refere-se à manutenção do abrigo (aluguel, limpeza e manutenção, energia elétrica, telefone e internet). A Tabela 3 demonstra as despesas do exercício de 2019.

Figura 6: Fluxo de atividades



Fonte: Elaborado pela autora com base em informações fornecidas pela ONG Catland.

Tabela 3: Despesas do Período – 2019

DESPESAS DO PERÍODO - 2019	
Veterinário	-625.370,26
Eventos	-314.637,66
Salários	-259.805,64
Exames	-133.973,21
Medicamentos	-120.702,17
Aluguel, Água, IPTU	-117.651,36
Impostos	-115.648,52
Ração	-83.112,85
Contabilidade	-33.674,47
Areia	-33.292,70
Material de Limpeza	-19.760,81
Suprimentos	-11.962,22
Manutenção	-10.281,59
Energia Elétrica	-3.443,04
Empréstimo	-3.000,00
Telefone / Internet	-2.716,66
Banho e Tosa	-1.539,00
Seguro	-640,69
Facebook	-358,82
Outros	-15.516,72
Total Despesas no Período	-1.907.088,39

Fonte: Elaborado pela autora com base em informações fornecidas pela ONG Catland.

Além da atividade principal, a ONG realiza diversos outros projetos e atividades e mantém uma loja com produtos voltados a pessoas que se identificam com a causa animal ou possuam animais de estimação. A loja fica localizada na sede do abrigo, porém a maior parte dos produtos é vendida durante eventos. Foram realizados 102 eventos durante do ano de 2019. Os produtos são comprados de fornecedores parceiros ou recebidos em doação. O lucro da venda constitui 25% da receita total da ONG, sendo, portanto, uma importante fonte de receita, conforme demonstra a Tabela 4.

Tabela 4: Receitas do Período - 2019

RECEITAS DO PERÍODO - 2019	
Receitas de doações	651.367,23
Lucro de vendas de produtos	455.957,06
Receitas de campanhas	547.148,47
Receitas de trabalhos voluntários (catsitter)	108.000,00
Outras receitas	2.720,04
Total Receitas no Período	1.765.192,80

Fonte: Dados fornecidos pela ONG Catland.

Outra importante fonte de receita, conforme Tabela 4, é a realização de trabalho voluntário. Voluntários treinados realizam cuidados em domicílio de animais quando seus donos viajam. Como o trabalho é voluntário, não há custo com essa receita, que equivale ao valor da castração de um animal por cada dia de cuidado em domicílio. São realizadas, aproximadamente, 150 visitas por mês.

Durante o ano de 2019 ocorreram também 30 eventos de adoções em locais como shopping centers, pet shops, parques e feiras, foram realizados 3 eventos em empresas para apresentação do trabalho da ONG e venda de produtos da loja e 8 eventos para conscientização sobre a guarda animal responsável, contando com palestras de especialistas no cuidado com animais.

A realização de um evento pode ser proposta por qualquer voluntário para a diretora de eventos, porém deve ser aprovada pela Diretoria Executiva, garantindo, assim, que o evento esteja alinhado à estratégia da organização. Como a Diretoria Executiva é composta de poucos membros, com baixa rotatividade e que se reúnem formalmente uma vez por mês, a estratégia da organização é bem conhecida e aceita por todos os líderes.

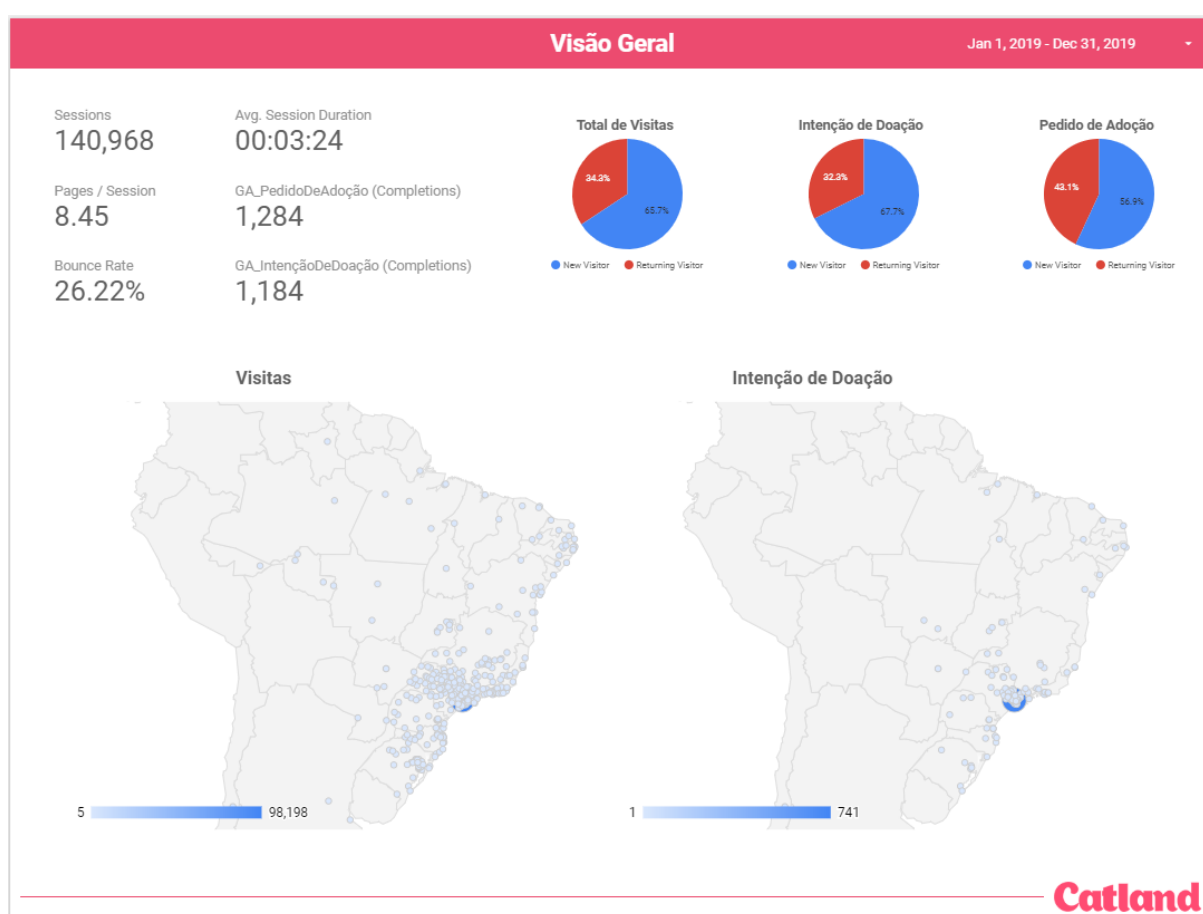
Com relação aos voluntários, a situação é diferente. Uma vez que a rotatividade de voluntários é alta, nem todos conhecem a estratégia da organização, apesar de

serem treinados antes de realizarem as principais atividades como participação em eventos e cuidados com os animais.

A ONG possui alguns de seus processos mapeados com a finalidade de medição de resultados. Os principais processos mapeados são:

- Mídia: foi criado um painel de controle para mapear acessos ao site, conforme Figura 8. Existe uma ferramenta semelhante para mapeamento de Instagram e Facebook. O acompanhamento é feito por um voluntário e é apresentado à Diretoria Executiva nas reuniões mensais.

Figura 7: Painel de Controle de Mídia



Fonte: ONG Catland.

- Veterinária: Existe um documento em formato Excel que reúne informações de saúde, localização, características e histórico de cada animal. Esse documento é de responsabilidade da área veterinária, porém contém informações de diversas áreas da organização. Isso gera um desconforto por parte da equipe responsável, devido à falta de comprometimento dos demais voluntários em preencher os dados

adequadamente e em tempo hábil. O documento não é atualizado corretamente, porém é apresentado à Diretoria Executiva mensalmente.

- Financeiro: Apesar de a contabilidade ser realizada por uma empresa terceirizada, o diretor financeiro tem o controle do resultado financeiro da organização e o apresenta à Diretoria Executiva mensalmente e ao Conselho Fiscal. No momento de aprovação de um evento devem ser apresentadas todas as despesas e receitas previstas e ao final do evento, o responsável preenche um documento com a descrição das despesas e receitas realizadas e o apresenta aos diretores financeiro e de eventos. Não existe uma meta de desempenho financeiro além da geração de receitas e captação de doações com a finalidade de cobrir todos os gastos com a operação da ONG.

4.2. O Mapa Estratégico e Balanced Scorecard Propostos para a Organização

4.2.1. O Mapa Estratégico Proposto para a Organização

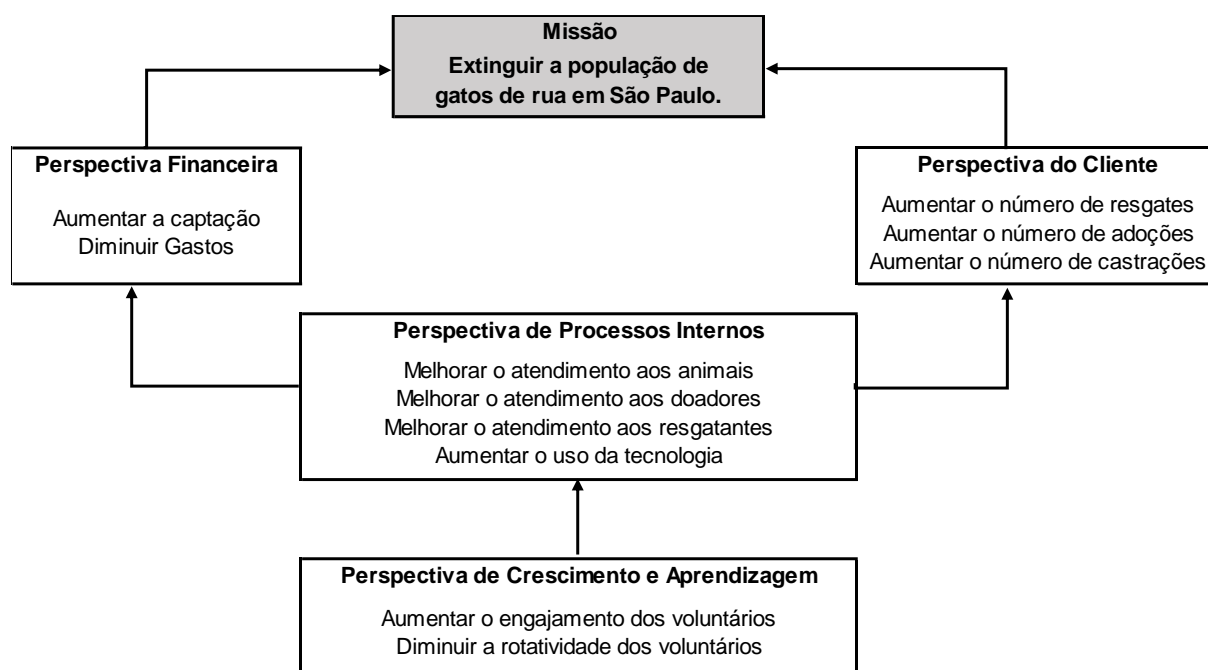
A execução do mapa estratégico, segundo Niven (2006), deve incluir uma avaliação de cada uma das perspectivas em conjunto com a liderança da organização.

Começaremos considerando o que deve ser feito antes da criação do Mapa, incluindo a questão de saber se as quatro perspectivas são ideais para você, reunindo materiais de apoio e entrevistando sua equipe executiva para obter informações importantes. Nesse ponto, cada uma das quatro perspectivas será examinada, com conselhos sobre como você pode determinar quais objetivos são adequados para você. (NIVEN, 2006, p.101, tradução nossa).

O mapa estratégico da Catland foi desenvolvido durante uma reunião da Diretoria Executiva no decorrer deste estudo. Uma vez que todos os participantes estavam presentes, o mapa construído reflete a visão da liderança com relação à estratégia. Foram analisadas as quatro perspectivas do BSC, definidos objetivos para cada uma delas e suas relações de causa e efeito, conforme propõe Niven (2006).

A Figura 9 é a representação do mapa estratégico da Catland.

Figura 8: O Mapa Estratégico da ONG Catland



Fonte: Elaborado pela autora com base em informações fornecidas pela ONG Catland.

O mapa estratégico proposto para a ONG Catland seguiu a estrutura proposta por Kaplan (2001), com a missão no topo. Todas as perspectivas foram construídas de forma a contribuir com o sucesso da missão.

As perspectivas financeira e do cliente estão no primeiro nível do mapa estratégico. A perspectiva financeira tem como objetivo a sobrevivência e perpetuação da organização, portanto inclui o aumento da captação de recursos e a diminuição de gastos de forma que não se configure uma restrição às suas atividades. A perspectiva do cliente representa o principal foco da organização, pois é a razão de sua existência. Aumentar o número de resgates, castrações e adoções são os principais objetivos para que a ONG chegue à sua missão de extinguir a população de gatos de rua na cidade.

No segundo nível encontra-se a perspectiva de processos internos, que traduz as perspectivas anteriores em metas a serem realizadas internamente. As metas dessa perspectiva buscam, principalmente, a melhora no atendimento aos doadores e os animais resgatados, para que se consiga mais apoio da sociedade, tanto financeiramente quanto em número de adoções e diminuição do abandono. Além disso, um maior uso de tecnologia busca facilitar diversas atividades e diminuir os custos.

No nível mais baixo do mapa estratégico encontra-se a perspectiva de crescimento e aprendizagem, que foca na base da organização: os voluntários.

Melhorar o treinamento e engajamento diminuirá a rotatividade dos voluntários, o que contribui para um melhor atendimento e diminuição dos gastos com recrutamento e treinamento.

4.2.2. O Balanced Scorecard Proposto para a Organização

A partir do mapa estratégico construído e das observações da autora durante a reunião com a Diretoria executiva, foi desenvolvido, pela autora deste projeto, o BSC da organização, representado pela Tabela 5 das páginas seguintes.

Tabela 5: O BSC da ONG Catland

MISSÃO E ESTRATÉGIA Extinguir a população de gatos de rua na cidade de São Paulo. Sensibilizar a população sobre a guarda animal responsável para que os animais não sejam abandonados e os de rua sejam castrados e adotados.			
Perspectiva do Cliente			
Objetivos	Medidas	Metas	Iniciativas
Proteção animal	Número de resgates	Aumento de 30% no número de resgates	Busca de lar temporário para os gatos do abrigo. Rede de comunicação com demais ONGs.
Controle animal	Número de castrações	100% dos gatos do abrigo castrados 4 eventos de castração solidária por ano	Parceria com veterinários. Rede de comunicação com demais ONGs. Campanha nas redes sociais para castração de gatos, cachorros, coelhos, porcos e outros animais domésticos e de rua.
Guarda responsável e conscientização de população	Número de adoções permanentes	Aumento de 30% no número de adoções Zero número de devoluções	Atualização e manutenção das redes sociais. Aumento da participação em eventos. Parceria com pet shops para exposição de gatos para adoção. Avaliação do adotante. Palestra pré-adoção e acompanhamento pós-adoção.

Perspectiva Financeira			
Objetivos	Medidas	Metas	Iniciativas
Suporte público	Geração de receita	Aumento de 10% da geração de receita	Diversificação do método de recebimento de doações (transferência, boleto, cartão, etc.). Campanhas para gatos nas situações mais graves. Maior participação da lojinha em eventos.
Eficiência na captação	Gastos na captação	Diminuição de 50% do produto vendido 100% dos gatos com padrinhos	Buscar parceiros para a lojinha com o menor custo possível. Voluntários para captação de recursos através das redes sociais. Atualização da planilha de gerenciamento para prestação de contas aos padrinhos.
Resultado	Despesas totais	Geração de receita suficiente para cobrir 100% das despesas	Buscar parceiros veterinários, fornecedores de medicamentos e ração através de divulgação dos produtos e serviços nas redes sociais.

Processos Internos			
Objetivos	Medidas	Metas	Iniciativas
Capacidade tecnológica	Utilização da planilha de gerenciamento da ONG	Controles 100% atualizados em tempo real	Treinamento de todos os envolvidos para atualizar, a cada procedimento, a planilha de gerenciamento da ONG. Adaptar a planilha para tablet e celular, para agilizar as atualizações. Auditorias e inventários trimestrais.
Excelência no atendimento ao resgatante	Atendimento aos pedidos de resgate	Resposta aos pedidos de resgate em até 24h	Manutenção da planilha de gerenciamento atualizada. Manutenção da rede de comunicação entre voluntários.
Excelência no atendimento aos gatos	Capacidade de resgate	Aumento de 30% da capacidade (390 gatos)	Busca de lar temporário com adotantes e voluntários.
Excelência no atendimento ao adotante	Parceria com adotante	Transformação de 10% dos adotantes em voluntários	Contato e acompanhamento pós-adoção e convite.
Excelência na comunicação com público	Interações nas redes sociais	Aumento de 50% no número de compartilhamentos e curtidas nas redes sociais	Busca de voluntários especializados em redes sociais.

Sustentabilidade			
Objetivos	Medidas	Metas	Iniciativas
Incentivo ao trabalho social e à reciclagem	Venda de produtos artesanais ou reciclados	25% das vendas da lojinha de produtos artesanais provenientes de projetos sociais ou reciclados	Parceria com novas ONGs.
Incentivo ao veganismo	Voluntários veganos	50% dos voluntários veganos	Aumentar a participação em eventos voltados ao veganismo.
Preservação ambiental	Utilização de areia	100% de utilização de areia biodegradável nas dependências da ONG	Manter e ampliar a parceria com o fornecedor de areia. Doar qualquer outro tipo de areia recebida de doação.
Preservação ambiental	Cremação dos animais mortos	100% dos animais mortos cremados	Parceria com empresa de cremação para os animais da ONG e os adotados.

Crescimento e Aprendizagem			
Objetivos	Medidas	Metas	Iniciativas
Liderança tecnológica	Utilização do BSC	Atualizar mensalmente 100% dos KPIs definidos no BSC	Treinar a liderança para a utilização dos KPIs.
Treinamento e aprendizagem	Treinamento de voluntários	100% dos voluntários treinados	Treinamentos específicos para cada tipo de trabalho que o voluntário irá realizar. Treinamentos on-line para atuais e novos voluntários.
Treinamento e aprendizagem	Rotatividade de voluntários	50% dos voluntários com mais de 1 ano	Rotatividade de atividades. Envolvimento de voluntários com mais de 1 ano nas reuniões estratégicas da ONG.
Foco no doador	Número de doadores	80% das doações de doadores antigos	Manter atualizada a base de doadores e acompanhar a situação dos mesmos, enviando lembretes e agradecimentos.

Fonte: Elaborado pela autora com base em informações fornecidas pela ONG Catland.

4.3. Avaliação da Proposta na Percepção da Organização

O BSC foi apresentado à Diretoria Executiva e o questionário constante no Anexo III foi respondido por todos os participantes e importantes conclusões foram levantadas. As respostas foram compiladas na Tabela 6, abaixo.

Tabela 6: Avaliação do BSC da Catland

Cargo	1	2	3	4	5	6	7	8
Presidente	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Semestral	-
Vice-Presidente	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	-	Menos objetivos, mais focado na estratégia.
Diretor Financeiro	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Não	-	A perspectiva financeira está adequada, porém as demais não apresentam uma relação de causa e efeito adequada.
Diretora de Eventos	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	-	A diretoria de eventos não está bem representada no BSC. Existem muitos objetivos e podemos ficar perdidos tentando alcançar todos.
Veterinária	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	-	Não entendo meu papel nesse BSC, precisa ser mais claro quanto aos objetivos da área veterinária.

Fonte: Elaborado pela autora com base em informações fornecidas pela ONG Catland.

As perguntas 3 e 4 demonstram a importância do BSC para a Diretoria Executiva, pois mesmo sem conhecimento prévio, todos os participantes acreditam que o BSC é importante para a administração da ONG. As perguntas 5 e 6, entretanto, demonstram que, para a maior parte dos líderes, o BSC construído não atende às necessidades da ONG e não será aplicado no médio e longo prazo. Pode-se afirmar que os líderes que participaram da construção do BSC (pergunta 2) acreditam que o BSC está adequado, porém os que não participaram acreditam que ele não se adequa às necessidades da ONG e não será mantido.

Com base na espiral de ciclos da pesquisa-ação demonstrado na Figura 5 por Coghland e Brannick (2005), a ação foi avaliada e, como foi considerada incorreta, a experiência alimenta o próximo ciclo de diagnóstico, planejamento e ação.

Inicialmente, a pergunta 8 seria utilizada como base para a reestruturação do BSC pela autora, porém, a pergunta 2 deixa claro que o problema principal foi a não participação de 3 dos 5 líderes na construção do BSC. Foi feita, então, uma nova reunião com a Diretoria Executiva e nessa reunião o BSC foi reconstruído e está representado na Tabela 7.

Tabela 7: O BSC da ONG Catland Revisado

MISSÃO E ESTRATÉGIA Extinguir a população de gatos de rua na cidade de São Paulo. Sensibilizar a população sobre a guarda animal responsável para que os animais não sejam abandonados e os de rua sejam castrados e adotados.			
Perspectiva do Cliente			
Objetivos	Medidas	Metas	Iniciativas
Controle populacional	Número de resgates	Aumento de 30% no número de resgates	Buscar lar temporário para os gatos do abrigo. Criar uma rede de comunicação com demais ONGs.
Controle populacional	Número de castrações	Realizar 4 eventos de castração solidária por ano	Buscar parceria com veterinários para castrações voluntárias. Criar rede de comunicação com demais ONGs. Criar campanha nas redes sociais para castração de animais domésticos e de rua.
Guarda responsável e conscientização de população	Número de adoções permanentes	Aumento de 30% no número de adoções sem devoluções.	Atualizar as redes sociais às terças-feiras com os gatos adotados e prontos para adoção. Aumentar a participação em eventos como feiras de adoção. Aumentar a parceria com pet shops para exposição de gatos para adoção. Aplicar o questionário de avaliação para 100% dos interessados em adoção. Palestra (presencial ou online) pré-adoção e acompanhamento pós-adoção.
Perspectiva Financeira			
Objetivos	Medidas	Metas	Iniciativas
Suporte público	Geração de receita	Aumento da geração de receita, para cobrir 100% dos gastos.	Diversificar os métodos de recebimento de doações (transferência, boleto, cartão, vaquinha online, etc.). Criar campanhas para os gatos nas situações mais graves, com informações veterinárias. Aumentar a participação da lojinha em eventos.
Eficiência na captação	Gastos na captação	Diminuição de 50% do custo do produto vendido	Buscar parceiros para a lojinha com o menor custo possível. Buscar voluntários para captação de recursos através das redes sociais.
Eficiência na captação	Gastos na captação	Manter 100% dos gatos com "padrinhos"	Enviar, às quartas-feiras, prestação de contas aos padrinhos. Indicar novos gatos para substituição dos adotados com padrinhos.

Processos Internos			
Objetivos	Medidas	Metas	Iniciativas
Excelência no atendimento ao resgatante	Número de pedidos de resgate atendidos	Resposta aos pedidos de resgate em até 12h	Manter a planilha de gerenciamento atualizada diariamente. Ampliar a rede de comunicação entre voluntários, criando um grupo de WhatsApp específico para comunicação de resgate.
Excelência na comunicação com público	Interações nas redes sociais	Aumento de 50% no número de compartilhamentos e curtidas nas redes sociais	Buscar voluntários especializados em redes sociais. Acompanhar semanalmente o dashboard de mídia.

Fonte: Elaborado pela autora com base em informações fornecidas pela ONG Catland.

Uma nova entrevista de validação, em que os participantes responderam às perguntas do Anexo III, foi realizada e os resultados encontram-se na Tabela 8.

Tabela 8: Reavaliação do BSC da Catland

Cargo	1	2	3	4	5	6	7	8
Presidente	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Semestral	-
Vice-Presidente	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Anual	-
Diretor Financeiro	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Mensal	-
Diretora de Eventos	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Anual	-
Veterinária	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Semestral	-

Fonte: Elaborado pela autora com base em informações fornecidas pela ONG Catland.

A segunda avaliação mostrou que o BSC agradou unanimemente à Diretoria.

Os 19 objetivos iniciais foram diminuídos para 12, simplificando o BSC e tornando-o mais possível de ser utilizado e memorizado por toda a equipe. Todos os objetivos foram escolhidos com base na missão da organização e, portanto, apresentam uma relação de causa e efeito mais coerente.

Com a participação de toda a Diretoria Executiva, todas as principais áreas da organização estão representadas no BSC e possuem objetivos claros para o médio e longo prazo.

Todos os participantes acreditam que o BSC atende às necessidades da ONG e sua utilização será mantida nos próximos anos. Para tanto, ele será acompanhado mensalmente nas reuniões de Diretoria e os objetivos serão revistos anualmente.

4.4. Avaliação da Organização sobre os Benefícios do BSC

Depois de sua validação pela Diretoria Executiva, o BSC foi apresentado aos demais líderes e foi realizada uma pesquisa, conforme Anexo IV, para que fosse possível identificar quais os benefícios percebidos por toda a organização.

As respostas foram compiladas na tabela 9.

Tabela 9: Avaliação da Liderança

Cargo	1	2	3	4	5	6	7
Líder de Limpeza	Não	Não	Não	Não	-	-	Não acho que precisamos de um documento desses para fazer o trabalho bem feito. Todos sabem o que deve ser feito.
Líder de Mídia	Não	Não	Sim	Sim	a, d	Sensação de pertencimento.	-
Líder de TI	Não	Não	Sim	Sim	a, c, d	-	Falta sistema integrado de gestão.
Líder Administrativo	Não	Não	Sim	Sim	b, c, d	O BSC vai pressionar para que todos preencham as planilhas de gerenciamento e a ONG vai funcionar melhor.	-
Líder de RH	Não	Não	Sim	Sim	a, b, c, d	Excelente ferramenta! Vai melhorar muito a motivação de toda a equipe e vamos conseguir salvar mais gatinhos!	-
Líder Jurídico	Não	Não	Sim	Não	-	-	Os líderes não podem ser cobrados quando não foram envolvidos na definição dos objetivos.
Líder de Logística	Não	Não	Sim	Sim	a, b, c, d	-	-
Líder de Bem-Estar	Não	Não	Sim	Sim	a, b, c, d	Vai ajudar muito no dia-a-dia, principalmente quando os diretores não estão, porque agora temos uma estratégia.	-

Fonte: Elaborado pela autora com base em informações fornecidas pela ONG Catland.

A partir da análise das entrevistas foi possível identificar que a reação da liderança, em geral, foi positiva: a pergunta 3 demonstra que 87,5% dos respondentes acredita que o BSC é útil na administração da ONG e a pergunta 4 demonstra que 75% dos respondentes acredita que o BSC apresentado atende às necessidades específicas da ONG.

A perguntas 5 e 6 tinham o objetivo de identificar os benefícios percebidos pela liderança da organização. Dos 8 líderes entrevistados, 6 acreditam que o BSC contribui para a motivação da liderança da organização e 5 acreditam que o BSC contribui para a motivação dos voluntários. A presidente também afirmou que agora consegue mostrar à equipe como cada um contribui para a missão e a líder de mídia afirmou que importante voluntária que realiza a comunicação com adotantes comentou que agora sente que faz parte de uma estratégia maior. A líder de RH também reforçou a percepção de aumento da motivação. O primeiro benefício que pode ser observado, portanto, é o **aumento da motivação dos líderes e voluntários**.

A definição clara da estratégia é um benefício percebido por 5 dos 8 líderes na aplicação desse BSC. A presidente também demonstrou muito entusiasmo com relação às metas traçadas, pois sentia certa obrigação de colocar em prática diversas iniciativas propostas pelos voluntários, porém agora conseguirá defender as iniciativas que vão ao encontro das metas da organização. A líder de bem-estar também afirmou agora ser possível manter a estratégia mesmo na ausência da diretoria executiva. É possível inferir que **a definição clara de metas em direção à estratégia** é o segundo benefício do BSC.

Com relação ao envolvimento da equipe, metade dos respondentes afirmou que esse é um benefício do BSC. Não é possível, portanto, defender que esse seja um benefício claro dessa ferramenta.

Outros benefícios citados pelos entrevistados foram: sensação de pertencimento e melhoria nos processos internos.

5. CONCLUSÕES

Ao finalizar este estudo de consultoria, foi possível responder à questão inicial de pesquisa: Quais adaptações devem ser feitas para implementação do *Balanced Scorecard* na ONG de proteção animal Catland e que benefícios e dificuldades podem advir da aplicação desse modelo à ONG, na percepção da organização?

Antes do início da definição do BSC para a ONG, foram definidas as adaptações do BSC original através, principalmente, de revisão de literatura e aplicação do modelo definido por Kaplan e Norton (2001). As principais mudanças referem-se à estratégia da organização. Nas organizações com fim lucrativo o objetivo é o lucro, portanto a perspectiva financeira deve ficar no topo do BSC, o que não se aplica às organizações do terceiro setor.

Outra adaptação do BSC original é a perspectiva do cliente, que na organização do terceiro setor não é o mesmo que paga pelo serviço, portanto precisam ser separadas as categorias de clientes: doadores e sociedade.

Definido o modelo, foram feitas duas principais adaptações. A primeira refere-se à estrutura, que passa a ter a missão da organização no topo e as perspectivas do cliente e financeira no mesmo nível. A segunda adaptação refere-se a uma quinta perspectiva, a perspectiva da sustentabilidade, incluindo aspectos sociais e ambientais nas quatro perspectivas existentes.

O terceiro objetivo deste estudo era identificar os benefícios e dificuldades que advêm da aplicação do BSC na ONG Catland. A partir das entrevistas feitas com a Diretoria Executiva e demais líderes da ONG, foram percebidos os seguintes benefícios:

- **Definição clara de metas em direção à estratégia;**
- **Aumento da motivação dos líderes e voluntários.**

As dificuldades foram percebidas em todas as avaliações realizadas:

- **Necessidade de envolvimento de toda a alta gestão, não apenas da Presidente;**
- **Necessidade de definir claramente os objetivos de cada área da organização;**

- **Necessidade de boa comunicação no momento de implementação, para diminuir possíveis atritos.**

É, portanto, possível defender que foi benéfica a aplicação do BSC na ONG de proteção animal Catland, atentando-se às particularidades da estratégia e às necessidades e especificidades do usuário e do doador.

6. LIMITAÇÕES E OPORTUNIDADES

O *Balanced Scorecard* adaptado foi aplicado na ONG Catland e comunicado aos principais administradores e voluntários, a maioria dos quais considerou a inovação um sucesso e tem entusiasmo com relação aos resultados de curto prazo da organização. Uma limitação deste estudo, porém, foi o tempo. Não será possível acompanhar os resultados por alguns meses e entender se, no médio e longo prazo, o sistema de gestão será mantido e o resultados positivos esperados serão realmente alcançados.

Apesar de toda a Diretoria Executiva ter feito parte da construção do BSC, um maior envolvimento dos demais gestores durante o processo talvez trouxesse resultados diferentes, com um BSC de maior qualidade e com mais benefícios para a organização. Essa foi uma queixa de um dos líderes, que se incomoda por ser cobrado por algo que não ajudou a construir.

Os respondentes mostraram-se satisfeitos com o sistema de gerenciamento de resultados criado, porém, ainda precisam de um sistema integrado de gestão para que a equipe consiga entregar todas as metas propostas. Atualmente a ONG possui planilhas e existe uma dificuldade no preenchimento por vários dos voluntários e administradores. Preencher essas planilhas corretamente e diariamente é crucial para várias das metas propostas, motivo pelo qual a presidente acredita que um sistema integrado de gestão seja essencial para a ONG. A proposta deste estudo não atende essa necessidade da ONG.

A partir deste trabalho a autora acredita que seja possível defender que o BSC permite que a organização do terceiro setor construa uma ponte entre a missão vaga e as ações operacionais do dia-a-dia. Como sugestão para futuros estudos, o tempo de aplicação deve ser estendido e os resultados que essas organizações obtiveram devem ser analisados, para entender se os benefícios se mantêm. O BSC foi criado em 1992 e, apesar de ter sido formulado para empresas com fins lucrativos, seu uso em organizações do terceiro setor foi descrito em 2001 por Kaplan (2001). Como sugestão para futuros estudos, entender quais ONGs no Brasil já aplicam esse sistema e quais resultados obtiveram pode trazer benefícios para as organizações de defesa dos animais.

Existem diversos outros métodos de gestão de resultados que podem ser aplicados às organizações do terceiro setor. Watson e Whitley (2017) elencaram doze outros métodos aplicáveis, seus benefícios e limitações. A aplicação desses métodos às organizações de proteção animal é uma oportunidade para futuros estudos.

No Brasil, as organizações que atuam na proteção ambiental são mais

numerosas que as que atuam na proteção animal. Aplicar o BSC e outras medidas de desempenho a essas organizações é uma oportunidade para futuros estudos.

7. REFERÊNCIAS

- ALVES, M. A. Terceiro setor: as origens do conceito. In: **EnANPAD**, 26, 2002, Salvador.
- ANTONSEN, Y. The downside of Balanced Scorecard: A case study from Norway. **Scandinavian Journal of Management**, vol. 30, n. 1, p. 40-50, 2014.
- ASKARANY, D. An Overview of the diffusion of advanced techniques. **Advanced Topics in Global Information**, vol. 2, p. 225-250, 2003.
- ASSAF NETO, A.; ARAÚJO, A.; FREGONESI, M. Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. spe, p. 105-118, 1 ago. 2006.
- ASSIS, M. S.; MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. Transparência nas entidades do Terceiro Setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. **Anais..** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2006.
- ATKINSON, A. A.; et al. New directions in management accounting research. **Journal of Management Accounting Research**, vol. 9, p. 79–108, 1997.
- BAPTISTELLA, E. T.; ABONIZIO, J. Entre espécies e ciências: uma reflexão sobre a utilização de argumentos científicos para legitimação da causa animal. **Revista Internacional Interdisciplinar INTERthesis**, Florianópolis, v. 13, n. 2, p. 76-105, jun. 2016.
- BESSIRE, D., BAKER, C. R. The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: a critical analysis. **Critical Perspectives on Accounting**, vol. 16, n. 6, p. 645-664, 2005.
- BLADISSERA, A. Pesquisa-ação: uma metodologia do “conhecer” e do “agir” coletivo. **Sociedade de Debate**, vol. 7, n. 2, p. 5-25, 2001.

BRAAM, G. J. M.; NIJSSEN, E. J. Performance effects of using the BSC: a note on the Dutch experience. **Long Range Planning**, vol. 74, n. 4, p. 335–349, 2004.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 26 jun 2019.

BRASIL, Código Civil, Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L3071.htm>. Acesso em 12 mar 2019.

BRASIL, Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L0091.htm>. Acesso em 10 mar 2019.

BRASIL, Lei nº 525, de 1º de julho de 1938, disponível em <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-525-1-julho-1938-358399-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 10 mar 2019.

BRASIL, Lei nº 9.367, de 7 de maio de 1998, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9637.htm>. Acesso em 27 set 2018.

BRASIL, Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L970.htm>. Acesso em 4 mar 2019.

BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em 4 mar 2019.

BRASIL, Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13019.htm>. Acesso em 12 mar 2019.

BRASIL, Decreto nº 8.729, de 27 de abril de 2016, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8726.htm>. Acesso em 12 mar 2019.

BRASIL, Lei nº 13.800, de 4 de janeiro de 2019, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13800.htm>. Acesso em 12 mar 2019.

BRUDAN, A. Balanced Scorecard Typology and Organizational Impact. **The actKM Online Journal of Knowledge Management**, vol. 2, n. 1, p. 1-25, 2005.

BUTLER, J. B.; HENDERSON, S. C.; RAIBON, C. Sustainability and the Balanced Scorecard: Integrating Green Measures into Business Reporting. **Management Accounting Quarterly**, vol. 12, n. 2, p. 1-10, 2011.

CRABTREE, A.; DeBUSK, G. The Effects of Adopting the Balanced Scorecard on Shareholder Returns. **Advances in Accounting**, vol. 24, n. 1, p. 8-15, 2008.

CARVALHO, A. O.; RIBEIRO, I.; CINTRA, R.; CIRANI, C. Impactos sociais ou impactos financeiros? Reflexão sobre o uso de indicadores financeiros em projetos sociais. **Perspectivas Contemporâneas**, vol. 12, n. 1, p. 46-66, 2017.

CARVALHO, D. N. Gestão e Sustentabilidade: Um Estudo Multicasos em ONGs Ambientalistas em Minas Gerais. 2006. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Brasil.

CATELLI, A.; PARISI, C.; SANTOS, E. S.; ALMEIDA, L. B. Um Sistema para a Gestão Econômica de Organizações Governamentais Empreendedoras. **Revista do Serviço Público**, ano 52, vol. 3, p. 82-99, 2001.

COBBOLD, I. E.; LAWRIE, G. G. The development of Balanced Scorecard as Strategic Management Tools. **PMA conference**, p. 1-9. Boston USA: e2GC Conference, 2002.

COGHLAN, D.; BRANNICK, T. Doing action research in your own organization. London, Sage, 2005.

COLLINS, J. Good to great and the social sectors: a monograph to accompany good to great. Collins, Michigan, 2005.

CRESWELL, J.W. Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto. Tradução Luciana de Oliveira da Rocha, 2ª ed., Porto Alegre, Artmed, 2007.

DAVIS, S.; ALBRIGHT, T. An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. **Management Accounting Research**, vol. 15, n. 2, p. 135-153, 2004.

DeGEUSER, F.; MOORAI, S.; OYON, D. Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance. **European Accounting Review**, vol. 18, n. 1, p. 93-122, 2009.

DIAS, E. C. A Defesa dos animais e as conquistas legislativas do movimento de proteção animal no Brasil. **Revista Brasileira de Direito Animal**, vol. 2, n. 2, p. 149-168, 2007.

DIAS, C. M.; RODRIGUES, R. Avaliação de impacto nas organizações do terceiro setor: uma abordagem baseada na teoria dos stakeholders. In: ENCONTRO NACIONAL DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS, 2002, Recife. **Anais...** Recife: ANPAD, 2002.

ENSSLIN, L.; VIANNA, W. B. Adaptação de Ferramentas Gerenciais para Gestão no Terceiro Setor: Relevância do Balanced Scorecard – uma simulação. **Revista de Economica e Administração**. vol. 6, n. 1, p. 69-82, 2001.

FORSTER Communications. Matching Method to Mission. Key Considerations for the Charity Sector on Sustainability and Corporate Responsibility. 2019. Disponível em < <https://s16882.pcdn.co/wp-content/uploads/2019/05/Matching-method-to-mission.pdf>>. Acesso em 27 abr 2020.

FORTUNE. Global 500. 2017. Disponível em< <https://fortune.com/fortune500/2017/>>. Acesso em 31 jul 2019.

GARRISON, R. H., NOREEN, E. W., BREWER, P. C. Managerial accounting. Boston: McGraw-Hill/Irwin, 2008.

GUPTA, G.; SALTER, S. B. The Balanced Scorecard beyond Adoption. **Journal of International Accounting Research**, vol. 17, n. 3, p. 115-134, 2018.

HOQUE, Z. 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. **The British Accounting Review**, vol. 46, n. 1, p. 33-59, mar 2014.

HORTA, O. What is Speciesism. **Journal of Agricultural & Environmental Ethics**, vol. 23, n. 2, 243-266, 2010.

IBGE. CONCLA - Comissão Nacional de Classificação: tabela de natureza jurídica, 2009, Rio de Janeiro, Brasil, disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/concla/naturezajuridica/naturezajuridica.php>>. Acesso em: 4 mar 2019.

IBGE. FASFIL – Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil, 2010, Rio de Janeiro, Brasil.

IBGE. FASFIL – As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil, 2016, Coordenação de Cadastro e Classificações, Rio de Janeiro : IBGE, 2019.

ITTNER, C. D.; LARKER, D. F. Coming Up Short on Non- Financial Performance Measurement. **Harvard Business Review**, vol. 81, n. 11, p. 88-95, 2003.

KALENDER, Z. T.; VAYVAY, O. The Fifth Pillar of the Balanced Scorecard: Sustainability. **12th International Strategic Management Conference**, ISMC, 2016, 28-30 Outubro 2016, Antalaya, Turquia.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. **Harvard Business Review**, v.70, n.1, p. 71-79, 1992.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. **Harvard Business Review**, vol. 74, n. 1, p. 75-85, 1996.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Competitive Environment. **HBS Press**, Boston, 2001.

KAPLAN, R. S. Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. **Nonprofit Management & Leadership**, vol. 11, n. 3, p. 353-370, 2001.

LOPEZ, F. G. Perfil das organizações da sociedade civil no Brasil. **IPEA**, Brasília, 2018.

MADSEN, D. O.; STENHEIM, T. The Balanced Scorecard: A review of five research areas. **American Journal of Management**, vol. 15, n. 2, p. 24-41, 2015.

MALMI, T. Balanced Scorecards in Finnish Companies: A Research Note. **Management Accounting Research**, vol. 12, n. 2, p. 207-220, 2001.

MCNIFF, J.; WHITEHEAD, J. Action Research: principles and practice. 2nd ed. RoutledgeFalmer, Taylor & Francis Group, New York, 2002.

NIVEN, P.R. Balanced Scorecard step-by-step: maximizing performance and maintaining results. 2nd ed. John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2006.

NORREKLIT, H. The Balance on the Balanced Scorecard: A Critical Analysis of Some of its Assumptions. **Management Accounting Research**, vol. 11, n.1, p. 65-88, 2000.

NORREKLIT, H.; MITCHELL, F. Contemporary Issues on the Balanced Scorecard. **Journal of Accounting and organizational change**, vol. 10, n. 4, 2014.

OLIVEIRA, E. A.; SOUSA, E. G. O Terceiro Setor no Brasil: Avanços, Retrocessos e Desafios para as Organizações Sociais. **Revista Interdisciplinar de Gestão Social**, vol. 4, n. 3, p. 181-199, 2015.

OLIVEIRA, E. M.; GOLDIM, J. R. Animal protection legislation for scientific purposes and the non-inclusion of invertebrates a bioethical analysis. **Revista Bioética**, vol. 22, n. 1, p. 45-56, 2014.

PERKINS, M., GREY, A., REMMERS, H. What do we really mean by “Balanced Scorecard”? **International Journal of Productivity and Performance Management**, vol. 63, n. 2, p. 148-168, 2014.

PHELPS, N. The longest struggle: Animal advocacy from Pythagoras to PETA. Lantern Books, New York, 2007.

POISTER, T. H.; STREIB, G. D. Performance Measurement in Municipal Government: Assessing the State of the Practice. **Public Administration Review**, [s. l.], vol. 59, n. 4, p. 325–335, 1999a.

POISTER, T.H.; STREIB, G.D. Strategic Management in the Public Sector: Concepts, Models and Processes. **Public Productivity & Management Review**, vol. 22, n. 3, p. 308-325, 1999b.

RITCHIE, W. J.; KOLODINSKY, R. W. Nonprofit Organization Financial Performance Measurement: An Evaluation of New and Existing Performance Measures. **Nonprofit Management & Leadership**, vol. 13, n. 4, p. 367-381, 2003.

ROSSMAN, G.B.; RALLIS, S.F. Learning in the field: An introduction to qualitative research. Thousand Oaks, California, Sage, 1998.

SALAMON, L. M. The Rise of the Nonprofit Sector. **Foreign Affairs**, v.73, n.4, p. 109-122, 1994.

SALAMON, L. M.; SOKOLOWSKI, S. W. Beyond Nonprofits: Re-conceptualizing the Third Sector. **Voluntas: International Journal of Voluntary & Nonprofit Organizations**, vol. 27, n. 4, p. 1515–1545, 2016.

SAMAD, N. H. A.; et al. Sustainability and Accountability of Social Enterprise. **Management & Accounting Review**, vol. 16, n. 2, p. 181–202, 2017.

SANTOS, N. C.; SUBLABAN, C. S. Y.; NETO, M. S.; GIULIANI, A. C.; SPERS, V. R. E. Captação de recursos financeiros em organizações sem fins lucrativos: a utilização de indicadores de gestão para os doadores e beneficiários dos projetos sociais. **REGE Revista de Gestão USP**, vol. 15, n. especial, p. 75-91, 2008.

SARAIVA, H; ALVES, M.C. Evolução do Balanced Scorecard: Comparação com outros sistemas e evoluções recentes. **XXIV Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica**, 2014.

SILVA, C. E. G. et al. Formas Jurídicas No Terceiro Setor Brasileiro: Estatuto Legal, Evidências Empíricas e Formalismo. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, [s.l.], vol. 16, n. 58, p. 42-61, jan 2011.

SINGH, R. K.; SETHI, S. The Balanced Scorecard: Churning the Existing Literature. **Amity Global Business Review**, [s. l.], v. 12, n. 2, p. 20–31, 2017.

SODERBERG, M.; KALAGNANAM, S.; SHEEHAN, N. T.; VAIDYANATHAN, G. When is a balanced scorecard a balanced scorecard? **International Journal of Productivity and Performance Management**, vol. 60 n. 7, p. 688-708, 2011.

SPECKBACHER, G. S.; BISCHOF, J.; PFEIFFER, T. A Descriptive Analysis of the Implementation of Balanced Scorecards in German-speaking Countries. **Management Accounting Research**, vol. 14, n. 4, p. 361-387, 2003.

TABORDA, D.; DA COSTA, J. F. Institucionalização Da Filantropia Pela Legitimação. **RACE- Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, vol.13, n. 2, 767-791, 2014.

TISCHLER, J. The History of Animal Law, Part I (1972-1985). **Stanford Journal of Animal Law and Policy**, vol. 1, n. 1, 1-49, 2008.

THOMPSON, K. R.; MATHYS, N.J. The aligned Balanced Scorecard: An improved tool for building High-Performance Organizations. **Organizational Dynamics**, vol. 37, n. 4, p. 378-393, 2008.

VIEIRA, R. Produção científica brasileira sobre terceiro setor: uma análise bibliométrica e cienciométrica baseada no Banco de Teses da CAPES. 2011. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.

VOELPEL, S. C.; LEIBOLD, M.; ECKHOFF, R. A. The tyranny of the Balanced Scorecard in the innovation economy. **Journal of Intellectual Capital**, vol. 7, n. 1, p. 43-60, 2006.

VOLPATO, E. C.; HALISK, A. Process of Transformation of State Models and the Role of the Third Sector/Processso de Transformação dos Modelos de Estado e o Papel do Terceiro Setor. **Quaestio Iuris**, vol. 11, n. 2, p. 1.302-1323, 2018.

WATSON. D. Ripened by human determination, **The Vegan Society**, 2014.

WATSON, K. J.; WHITLEY, T. Applying Social Return on Investment (SROI) to the built environment. **Building Research & Information**, vol. 45, n. 8, p. 875-891, 2017.

YANCY, A. A. Who Adopts Balanced Scorecard? An Empirical Study. **International Journal of Business, Accounting and Finance**, vol. 11, n. 2, p. 24-37, 2017.

YEMESHVARY, A.; UPADHYAY, A., PALO, S. Engaging employees through balanced scorecard implementation. **Strategic HR Review**, vol. 12, p. 302-307, 2013.

ANEXO I

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS DOS ANIMAIS

Proclamada pela UNESCO em sessão realizada em Bruxelas em 27 de janeiro de 1978.

Preâmbulo: Considerando que cada animal tem direitos; considerando que o desconhecimento e o desprezo destes direitos levaram e continuam a levar o homem a cometer crimes contra a natureza e contra os animais; considerando que o reconhecimento por parte da espécie humana do direito à existência das outras espécies animais constitui o fundamento da coexistência das espécies no mundo; considerando que genocídios são perpetrados pelo homem e que outros ainda podem ocorrer; considerando que o respeito pelos animais por parte do homem está ligado ao respeito dos homens entre si; considerando que a educação deve ensinar à infância a observar, compreender e respeitar os animais,

Proclama-se:

Art. 1. Todos os animais nascem iguais diante da vida e têm o mesmo direito à existência.

Art. 2. a) Cada animal tem o direito ao respeito. b) O homem, enquanto espécie animal, não pode atribuir-se o direito de exterminar os outros animais ou explorá-los, violando esse direito. Ele tem o dever de colocar a sua consciência a serviço dos outros animais. c) Cada animal tem o direito à consideração, à cura e à proteção do homem.

Art. 3. a) Nenhum animal deverá ser submetido a maus-tratos e atos cruéis. b) Se a morte de um animal é necessária, deve ser instantânea, sem dor nem angústia.

Art. 4. a) Cada animal que pertence a uma espécie selvagem tem o direito de viver livre no seu ambiente natural terrestre, aéreo ou aquático e tem o direito de reproduzir-se. b) A privação da liberdade, ainda que para fins educativos, é contrária a este direito.

Art. 5. a) Cada animal pertencente a uma espécie que vive habitualmente no ambiente do homem tem o direito de viver e crescer segundo o ritmo e as condições de vida e de liberdade que são próprias da sua espécie. b) Toda modificação deste ritmo e destas condições impostas pelo homem para fins mercantis é contrária a este direito.

Art. 6. a) Cada animal que o homem escolher para companheiro tem o direito a uma duração de vida correspondente a sua longevidade natural. b) O abandono de um animal é um ato cruel e degradante.

Art. 7. Cada animal que trabalha tem o direito a uma razoável limitação do tempo e intensidade do trabalho, a uma alimentação adequada e ao repouso.

Art. 8. a) A experimentação animal que implica um sofrimento físico ou psíquico é incompatível com os direitos do animal, seja uma experiência médica, científica, comercial ou qualquer outra. b) As técnicas substitutivas devem ser utilizadas e desenvolvidas.

Art. 9. No caso de o animal ser criado para servir de alimentação, deve ser nutrido, alojado, transportado e morto sem que para ele resulte ansiedade ou dor.

Art. 10. a) Nenhum animal deve ser usado para divertimento do homem. b) A exibição dos animais e os espetáculos que os utilizam são incompatíveis com a dignidade do animal.

Art. 11. O ato que leva à morte de um animal sem necessidade é um biocídio, ou seja, um delito contra a vida.

Art. 12. a) Cada ato que leva à morte de um grande número de animais selvagens é um genocídio, ou seja, um delito contra a espécie. b) O aniquilamento e a destruição do ambiente natural levam ao genocídio.

Art. 13. a) O animal morto deve ser tratado com respeito. b) As cenas de violência de que os animais são vítimas devem ser proibidas no cinema e na televisão, a menos que tenham como fim mostrar um atentado aos direitos do animal.

Art. 14. a) As associações de proteção e de salvaguarda dos animais devem ser representadas em nível governamental. b) Os direitos do animal devem ser defendidos por leis, como os direitos do homem.

ANEXO II

Diagnóstico da Organização

Esse documento tem como objetivo obter informações relacionadas à estrutura, funcionamento e estratégia da ONG Catland e faz parte do desenvolvimento de um trabalho aplicado (TA) para obtenção de título de Mestre pela Fundação Getulio Vargas – FGV EAESP.

Parte 1: Características da organização:

1. Tipo de organização:
2. Número de funcionários:
3. Número de voluntários:
4. Estrutura organizacional:

Parte 2: Planejamento estratégico da organização:

1. Missão da organização:
2. Em que medida você acredita que o Planejamento Estratégico da organização reflete a visão dos líderes?
3. Como você classifica o grau de conhecimento da estratégia por parte dos líderes da organização?
4. Como você classifica o grau de conhecimento da estratégia por parte dos voluntários da organização?
5. Como a organização se enquadra quanto ao gerenciamento de desempenho:
 - a) Não possui processos mapeados
 - b) Possui processos mapeados
6. A organização utiliza alguma das ferramentas de planejamento abaixo?

- a) Matriz SWOT (Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças)
- b) Análise Ambiental
- c) Mapa estratégico
- d) Balanced Scorecard
- e) Outra

7. Como a organização mede seus resultados?

Parte 3: Elaboração do BSC:

- i. Perspectiva financeira
 - a) Recursos captados
 - b) Gastos
- ii. Perspectiva do cliente
 - a) Doadores
 - b) Usuários
- iii. Perspectiva dos processos internos
 - a) Descrição dos processos
- iv. Perspectiva de aprendizado e crescimento
 - a) Turnover de voluntários
 - b) Turnover do conselho

ANEXO III

Avaliação da Proposta

Essa avaliação tem como objetivo obter informações relacionadas ao *Balanced Scorecard* proposto à ONG Catland e faz parte do desenvolvimento de um trabalho aplicado (TA) para obtenção de título de Mestre pela Fundação Getulio Vargas – FGV EAESP.

1. Você participou da construção do mapa estratégico da ONG Catland?
2. Você participou da construção do BSC?
3. Você conhecia o BSC antes?
4. Você acha que o BSC vai ajudar na administração da ONG?
5. Você acredita que o BSC construído atende às necessidades da ONG?
6. Você acredita que a utilização no BSC será mantida no médio e longo prazo?
7. Caso a resposta tenha sido “sim”, com qual frequência o BSC deve ser atualizado?
8. Caso a resposta tenha sido “não”, o que deve ser feito para que o BSC seja utilizado por mais tempo?

Anexo IV

Avaliação do BSC

Essa avaliação tem como objetivo obter informações relacionadas ao *Balanced Scorecard* proposto à ONG Catland e faz parte do desenvolvimento de um trabalho aplicado (TA) para obtenção de título de Mestre pela Fundação Getulio Vargas – FGV EAESP.

1. Você participou da construção do BSC?
2. Você conhecia o BSC antes?
3. Você acha que o BSC vai ajudar na administração da ONG?
4. Você acredita que o BSC construído atende às necessidades da ONG?
5. Dos benefícios abaixo, quais você acha que se aplicam ao BSC?
 - a) Definição da estratégia
 - b) Envolvimento da equipe
 - c) Motivação de voluntários
 - d) Motivação da liderança
6. Gostaria de adicionar algum benefício?
7. Gostaria de adicionar algum ponto negativo?