

# CONTABILIDADE GERENCIAL: O *BALANCED SCORECARD* COMO FERRAMENTA DE DESENVOLVIMENTO DE GESTÃO PARA A ELO AGÊNCIA DE APOIO SOCIAL E AMBIENTAL - UMA INSTITUIÇÃO DO TERCEIRO SETOR

---

Mariane Aparecida Albergoni<sup>1</sup>  
Tais Cristiane de Jesus Cavallieri<sup>2</sup>  
José Ronkoski<sup>3</sup>

## RESUMO

O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma ferramenta de gestão vinculada aos objetivos estratégicos da empresa, dando foco a quatro perspectivas: financeira, mercadológica, processos internos e aprendizado e conhecimento. A proposta deste trabalho é implementar o BSC no chamado terceiro setor a fim de profissionalizar a gestão, abrindo mais possibilidades de adquirir patrocínio e investimentos. A metodologia utilizada neste trabalho foi o método de pesquisa de cunho exploratório, através de pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. O processo de implantação do BSC na Elo Agência de Apoio Social e Ambiental contou com a colaboração de todos os envolvidos, ou seja, colaboradores da instituição e autores da pesquisa. Foram realizadas entrevistas para a coleta de dados e, a partir destes, estabelecidos os objetivos estratégicos, traçadas as metas e sugeridas as iniciativas para seu cumprimento. A pesquisa proporcionou à equipe desenvolvedora e à organização em estudo uma percepção de oportunidades sinérgicas, provocando o pensamento estratégico, bem como facilitando na decisão e realização gerencial.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. *Balanced Scorecard*. Terceiro Setor. Instituições Sem Fins Lucrativos.

---

<sup>1</sup> Graduanda em Ciências Contábeis pela FAE Centro Universitário. *E-mail*: mariannealbergoni@gmail.com

<sup>2</sup> Graduanda em Ciências Contábeis pela FAE Centro Universitário. *E-mail*: taiscjc@yahoo.com.br

<sup>3</sup> Mestre em Engenharia de Produção pela UFSC. Professor da FAE Centro Universitário.  
*E-mail*: joseonkoski@fae.edu

## INTRODUÇÃO

Em 2013, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) divulgou sua pesquisa referente à sobrevivência das empresas no Brasil, apresentando uma melhora nos índices apurados ao comparar entidades que foram abertas nos anos de 2005, 2006 e 2007. Apesar de o estudo não determinar as razões da melhora nas taxas de sobrevivência, a instituição sugere que seja em parte pelos avanços no âmbito dos negócios e pela evolução das características dos empreendedores brasileiros, tomando por base as demais pesquisas elaboradas pela instituição (SEBRAE, 2013, p. 57).

As taxas levantadas foram em torno de 75%, o que significa que uma em cada quatro empresas fecharam suas portas após dois anos de funcionamento. Pode-se dizer que estas empresas faliram devido à forte concorrência, no entanto, a sobrevivência das demais que vivenciaram condições de mercado semelhantes não justificaria, exclusivamente, esta hipótese. Essas empresas provavelmente vão à falência por falta de conhecimento, de organização, de direção e de controle, aspectos resultantes da ausência de planejamento estratégico.

O planejamento estratégico serve para determinar os objetivos, estratégias e ações da organização, sendo indispensável na tomada de decisões (REZENDE, 2012). Depois de definidos estes itens, estabeleceram-se metas com o objetivo de mensurar seu progresso. Um dos métodos mais conhecidos de mensuração é o BSC, pois, além de ser de fácil compreensão, inclui medidas não financeiras.

Percebe-se que grande parte das pesquisas relacionadas ao BSC tem foco em empresas privadas com fins lucrativos. A proposta deste trabalho é implementar o BSC no chamado terceiro setor, tendo em vista que estas empresas têm maior compromisso com a credibilidade e a transparência, inclusive por serem obrigadas a prestarem contas frequentemente. O intuito de se implementar o BSC em uma instituição deste tipo seria o de profissionalizar a gestão, reforçando ainda mais a responsabilidade social. Todos estes itens aumentariam o valor da instituição, resultando em maior interesse de partes externas a esta, abrindo mais possibilidades de adquirir patrocínio e investimentos.

O terceiro setor é composto por instituições ditas sem fins lucrativos, visto que os lucros (denominados de superávit) não são distribuídos, mas sim reinvestidos na própria entidade, a fim de garantir sua sobrevivência e expansão. Suas principais fontes de recursos consistem em doações, contribuições e subvenções (ALMEIDA, 2012).

O terceiro setor tem como objetivos o aumento do bem-estar da sociedade, formação pessoal, conscientização e ajuda ao próximo, tendo também uma significativa participação na economia, já que o Governo tem tido dificuldades em atender toda a sociedade.

Delimitou-se o tema como a implantação do BSC a fim de desenvolver a gestão da contabilidade gerencial para instituições do terceiro setor, tomando-se como base a Elo Agência de Apoio Social e Ambiental, que possui sede em Curitiba-PR, fazendo-se a implantação durante o ano de 2015.

Sendo assim, o problema de pesquisa que se propõe a investigar é: É possível implementar um BSC para uma instituição do terceiro setor?

Como hipótese, tem-se a possibilidade de aplicar um modelo de BSC a fim de auxiliar na identificação de fatores críticos para a instituição, na avaliação de desempenho, na tomada de decisão gerencial e na gestão, possibilitando maior transparência da organização. A implementação tem como base o planejamento estratégico da instituição, que ajudará na definição de metas a serem acompanhadas por esta metodologia de desempenho.

Esta pesquisa tem como objetivo geral implantar o BSC na associação Elo Agência de Apoio Social e Ambiental, situada em Curitiba-PR, durante o ano de 2015. Este objetivo foi desdobrado nos seguintes objetivos específicos:

- descrever o BSC;
- descrever o terceiro setor;
- levantar informações referentes à Elo Agência de Apoio Social e Ambiental em termos gerenciais;
- realizar o estudo de caso.

## 1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A contabilidade financeira surgiu da necessidade de registrar as variações no patrimônio de uma entidade. Através destes registros foi possível elaborar demonstrações, a partir das quais se realiza a análise da situação econômico-financeira da *azienda* em questão com o fim de oferecer aparato suficiente para a tomada de decisão dos gestores e demais usuários desta ciência (MONTOTO, 2011).

O fato é que, apesar de indispensável, notou-se que as informações apresentadas pela contabilidade financeira não eram suficientes no gerenciamento de negócios. Mesmo levantando índices que pudessem avaliar, de certa forma, o desempenho da entidade, percebeu-se a limitação desta ferramenta por esta se focar em fatos passados e de cunho exclusivamente interno e financeiro.

Para que a empresa sobreviva ao mercado atual, deve-se considerar a utilização do planejamento estratégico, visto que este é desenvolvido com foco nos problemas ou desafios da organização. Trata-se de um “processo dinâmico, sistêmico, coletivo, participativo e

contínuo para determinação dos objetivos, estratégias e ações da organização” (REZENDE, 2012, p. 20). Na elaboração deste planejamento, deve-se analisar os ambientes interno e externo à organização, estabelecer a diretriz organizacional, formular estratégias, implementá-las e elaborar o controle estratégico (REZENDE, 2012).

A partir deste cenário, Kaplan e Norton (1997) perceberam que era necessário desenvolver uma nova metodologia de análise e avaliação de desempenho que unisse “a visão estratégica com as fases de execução e controle do processo de gestão empresarial” (PADOVEZE, 2010, p. 603).

## 1.1 *BALANCED SCORECARD* (BSC)

O BSC surgiu de um estudo que vinha sendo realizado por Robert Kaplan e David Norton desde 1990 no Instituto Nolan Norton. Por volta dos anos 1980, os tradicionais métodos de análise e avaliação de desempenho das empresas, baseados principalmente em indicadores financeiros, começaram a ser questionados. O que se viu foi uma descrença na capacidade desses indicadores de retratar adequadamente o desempenho organizacional, devido em parte ao fato de os indicadores financeiros fornecerem apenas um retrato estático de decisões passadas e por não haver uma integração clara entre estes indicadores e as estratégias da empresa.

Tudo isso foi motivado pela forte mudança imposta pelo novo modelo de competição, em que a implementação da estratégia e, por consequência, a busca da vantagem competitiva passaram a ser vistas como itens decisivos para o sucesso, forçando as empresas a buscarem meios de obter informações mais confiáveis e, principalmente, relevantes sobre todos os processos da empresa. Foi nesse cenário que Kaplan e Norton (1997) aprimoraram os conceitos até então existentes e trouxeram a público, em 1992, o BSC.

Crepaldi (2008, p. 321) conceitua o BSC como:

Um sistema de gestão estratégica para atingir os propósitos de curto, médio e longo prazo, de forma a integrar as perspectivas empresárias relevantes. Seu principal foco é o alinhamento da organização, dos indivíduos e das iniciativas interdepartamentais de maneira tal que propiciem identificar novos processos para o cumprimento da missão de dada organização [...].

Segundo Kaplan e Norton (1997 apud SILVA, 2003), o BSC tem como função traduzir a estratégia da empresa na forma de medidas de desempenho que possam ser usadas tanto para um sistema de controle quanto para um sistema de gestão estratégica, tornando claras para todos os níveis hierárquicos, a visão, a missão e a estratégia da empresa.

A base do BSC está na definição de indicadores relacionados aos objetivos estratégicos da empresa, os quais, por sua vez, devem abranger quatro perspectivas do

desempenho organizacional: a financeira, a mercadológica ou de cliente, a dos processos internos e a de aprendizagem e conhecimento.

A perspectiva financeira mantém o foco voltado para a geração de valor para os acionistas. Já a perspectiva mercadológica tem como objetivo a criação de valor para os clientes e o desenvolvimento de segmentos de mercado e/ou clientes. A perspectiva dos processos internos trabalha os processos críticos em que a empresa deve buscar a excelência e que irão impactar na satisfação do cliente e no alcance dos objetivos financeiros. Por fim, a perspectiva de aprendizado e conhecimento tem como objetivo monitorar e desenvolver a estrutura necessária para crescer e para manter esse crescimento no longo prazo.

### 1.1.1 O BSC e sua Utilização por Entidades do Terceiro Setor

Kaplan e Norton (1997, p. 188) reconhecem a possibilidade de o BSC melhorar a administração de empresas públicas e instituições sem fins lucrativos, apesar de a ferramenta ser concebida para organizações lucrativas, numa perspectiva econômica financeira. Ainda que não precisem gerar lucro, as organizações do terceiro setor demandam, cada vez mais, uma gestão profissionalizada, que lhes permita avaliar adequadamente a utilização dos recursos aplicados no alcance de sua missão, especialmente porque estes recursos são, na maioria das vezes, oriundos de doações ou de receitas públicas.

O processo de implementação do BSC em uma organização de terceiro setor compreende algumas fases: traduzir a estratégia em objetivos específicos, elaborar mapas estratégicos com indicadores articulados e que se reforcem mutuamente, revisar relações de subordinação entre as áreas organizacionais, traçar metas para cada indicador, formalizar e especificar medidas táticas e operacionais orientadas para tais metas, verificar a evolução dos indicadores e reavaliar cada perspectiva ao longo do tempo. Também se destacam a necessidade de mudanças culturais e motivacionais, considerando suas peculiaridades e aspectos limitantes; a importância do envolvimento de todos os colaboradores; e a necessidade de um banco de dados que facilite o acompanhamento dos indicadores e metas.

### 1.1.2 Mapas Estratégicos

O mapa estratégico é uma ferramenta que objetiva divulgar com facilidade a estratégia da empresa, compartilhando-a com todos os envolvidos, direta ou indiretamente, na atividade-fim da instituição, o que leva a um melhor alinhamento

das partes relacionadas. Esta ferramenta consiste em uma representação visual que demonstra as relações de causa e efeito dos componentes estratégicos da *azienda* (KAPLAN; NORTON, 2004).

De acordo com Kaplan e Norton (2004), existem alguns princípios que norteiam a elaboração do mapa estratégico. O primeiro deles consiste na tentativa de se equilibrar forças contraditórias, objetivando a sustentabilidade da empresa através da articulação dos “objetivos financeiros de curto prazo de redução de custos e de melhoria da produtividade com o objetivo de longo prazo de aumento lucrativo da receita” (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 12).

Outro princípio seria a proposição de valor diferenciada para os clientes, já que estes são a essência do negócio, sendo necessário definir claramente os segmentos de clientes que se deseja atingir e a proposta de valor necessária para satisfazê-los. Este fundamento considera quatro proposições de valor, sendo elas: (1) baixo custo total, (2) liderança do produto, (3) soluções completas para os clientes e (4) aprisionamento (KAPLAN; NORTON, 2004).

O terceiro princípio trata da criação de valor por meio de processos internos, devendo as empresas se concentrarem nos processos internos críticos que proporcionam valor, contribuem para o aumento da produtividade e preservam a manutenção da *azienda* (KAPLAN; NORTON, 2004).

Parte-se, também, do princípio de que a estratégia é composta de temas complementares e simultâneos, os quais fornecem benefícios em diferentes momentos temporais. A união dos grupamentos de processos internos (gestão operacional, gestão de clientes, inovação e regulatório e social) gera crescimento sustentável da *azienda*, aumentando o seu valor (KAPLAN; NORTON, 2004).

Por fim, Kaplan e Norton (2004) afirmam que o alinhamento estratégico determina o valor dos ativos intangíveis, sendo estes classificados em três grupos: capital humano, capital da informação e capital organizacional. Se estes ativos estiverem alinhados à estratégia da empresa, não haverá empecilhos na execução do planejamento.

### 1.1.3 Limitações do BSC

Mesmo considerando os muitos benefícios oriundos da adoção da proposta de Kaplan e Norton (1997), nota-se que o mesmo não está imune a críticas. Alguns autores elencam pontos, no sentido de limitações ou restrições imputáveis ao BSC, que merecem ser considerados de forma mais detida pelos que pretendem implementar ou manter

o BSC em suas organizações. Costa, Fernandes e Pagin (2000 apud CREPALDI, 2008, p. 330) citam os seguintes pontos negativos:

- Não identifica se a estratégia concebida pela organização está coerente com a estrutura e as limitações que ela possui;
- Falta de subsídios para a definição de metas do BSC;
- É orientado para o econômico e, em especial, o quantificável, em oposição social e político, ou mesmo ao econômico não quantificável. Dessa forma, até mesmo a seleção de estratégia pode ser tendenciosa, porque as estratégias de liderança em custo geralmente contam com mais dados factuais;
- É pouco flexível às mudanças estratégicas, ou seja, uma vez iniciado o confronto estratégico, você fica preso àquilo que tem – mudanças, só antes ou depois;
- Considera igual importância entre os indicadores nas diversas perspectivas. Em muitos momentos pode haver disposição em “sacrificar” a performance de alguns indicadores, diante de ganhos de outros;
- É carente no que se refere à inter-relação entre os indicadores controlados e o desempenho global da organização. É possível que um conjunto de indicadores apresente valores satisfatórios e outro um conjunto de indicadores não satisfatórios.

Ainda cientes das limitações ou das dificuldades encontradas na implementação, os gestores têm maiores possibilidades de analisar, ou adequar, as iniciativas encetadas no intuito de utilizar o BSC.

## 1.2 TERCEIRO SETOR

O terceiro setor pode ser conceituado como aquele composto pelo conjunto de entidades que preenche os requisitos referidos e que tenha como objetivo e finalidade o desenvolvimento de ações voltadas à produção do bem comum.

No Brasil, as seguintes figuras jurídicas apresentam simultaneamente as características de entidades sem fins lucrativos:

- Associações; e
- Fundações privadas.

Dentre as associações, integram o terceiro setor aquelas que perseguem ao bem comum, tendo, portanto, atuação na esfera social, pública.

As fundações, por expressa determinação legal (Código Civil, art. 62, parágrafo 1º), perseguem o bem comum na medida em que a finalidade delas pode ser religiosa, moral, cultural ou de assistência.

## 1.2.1 Terceiro Setor e suas Necessidades

As organizações do terceiro setor têm demonstrado grande importância em aspectos econômicos, políticos e sociais do país. As atividades dessas organizações são mantidas através de parcerias com o governo, de doações de pessoas físicas e jurídicas e do trabalho de voluntários. Assim, elas possuem diversos públicos de interesse e a transparência mostra-se como veículo para a credibilidade e a continuidade de suas ações. Nesse contexto, a avaliação de desempenho organizacional torna-se essencial, à medida que facilita a aferição de resultados, a prestação de contas, a identificação de pontos de melhorias e subsídios para o planejamento.

A deficiência do Estado na promoção de serviços públicos e da sociedade, ao esta se tornar corresponsável diante das demandas sociais, são fatores que contribuíram para o crescimento do terceiro setor no Brasil.

“Um dos grandes desafios que as organizações da sociedade civil enfrentam é a capacidade de gerir com eficiência suas ações e projetos, de forma a alcançar eficácia em seu trabalho” (FUNDAÇÃO ABRINQ; SENAC, 2002, p. 12). Além disso, pode-se citar também a busca de sustentabilidade para assegurar sua sobrevivência no longo prazo.

## 2 METODOLOGIA DE PESQUISA

Silva (2003, p. 59) afirma que “a metodologia oscila de acordo com os objetivos traçados da pesquisa e o problema a ser investigado”. Lakatos e Marconi (2014, p. 109) estabelecem que “a especificação da metodologia da pesquisa é a que abrange maior número de itens, pois responde, a um só tempo, às questões *como?*, *com quê?*, *onde?*, *quanto?*”.

Por meio deste trabalho, foi implementado o BSC em uma instituição do terceiro setor, a organização não governamental denominada Elo Agência de Apoio Social e Ambiental, a qual autorizou a realização da pesquisa em questão.

A escolha desta organização levou em consideração aspectos como:

- estabilidade e consolidação: a organização presta serviços há 14 anos em Curitiba e Região Metropolitana;
- relevância e impacto: seus serviços contribuem na ingressão de jovens/adolescentes no mercado de trabalho, formando cidadãos responsáveis;
- representatividade: é uma instituição de referência na inserção, qualificação e desenvolvimento pessoal e profissional de adolescentes.

Observando-se o objetivo geral deste trabalho, optou-se pelo método de pesquisa exploratório, que, segundo Gil (2009, p. 41), tem “como objetivo proporcionar maior



familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”. Para isso, serão utilizados os procedimentos de:

- pesquisa bibliográfica: segundo Silva (2003, p. 60), “essa pesquisa implica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos [...]”;
- pesquisa documental: Ferrari (1982 apud SILVA, 2003, p. 61) afirma que “a pesquisa documental tem por finalidade reunir, classificar e distribuir os documentos de todo o gênero dos diferentes domínios da atividade humana”, e Silva (2003, p. 61) complementa definindo que “a investigação documental é realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados”;
- estudo de caso: de acordo com Silva (2003, p. 63), este procedimento consiste em “um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade”. O mesmo autor afirma que “o objeto a ser pesquisado neste tipo de pesquisa pode ser o indivíduo, a empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação”.

Para descrever o BSC e o terceiro setor, foi realizada a análise de conteúdo de livros, artigos científicos, sites específicos, teses e dissertações a respeito do assunto. A pesquisa documental foi feita com o intuito de analisar documentos internos e meios de divulgação, levantando informações a respeito da instituição em questão. Para a elaboração de indicadores de medidas de desempenho que foram desenvolvidos no estudo de caso, realizou-se entrevistas com os gestores e demais colaboradores da Elo Agência de Apoio Social e Ambiental através de perguntas, complementando a pesquisa documental, a fim de detalhar o planejamento estratégico que será a base deste trabalho.

### 3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

#### 3.1 ELO AGÊNCIA DE APOIO SOCIAL E AMBIENTAL

A instituição selecionada para a realização deste estudo tem como razão social a denominação Elo Agência de Apoio Social e Ambiental e está registrada no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) sob o número 04.626.953/0001-10, consistindo em uma organização prestadora de serviços não governamental sem fins lucrativos que desenvolve projetos sociais e presta serviços de responsabilidade socioambiental.

A Elo está localizada na cidade de Curitiba e atua desde 2001, tendo como missão qualificar e inserir no mercado de trabalho adolescentes aprendizes em situação de risco social por meio do projeto **Plantando o Futuro**.

Sua missão consiste em qualificar e inserir no mercado de trabalho adolescentes aprendizes selecionados por critério de baixa renda familiar, oferecendo aos jovens treinamento para Qualificação Profissional, com foco na sustentabilidade e empreendedorismo, com apoio de instrutores especializados. A instituição envolve a família constantemente no processo de aprendizagem e oferece atendimento psicológico, além de estimular a solidariedade e habilidades artísticas por meio de eventos culturais.

Para a inserção destes adolescentes no mercado de trabalho, a Elo conta com a parceria de diversas Empresas nos mais variados ramos, apresentando uma carteira com 180 clientes aproximadamente.

Em 2015, mais de 700 aprendizes fizeram parte do projeto e, ao longo da história da instituição, mais de 3 mil aprendizes ingressaram no mercado de trabalho.

Uma das principais instituições congêneres é o Senac (Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial), instituição que possui 60 anos de mercado e que apresenta foco na área de comércio de bens, serviços e turismo.

A qualificação e a inserção de adolescentes no mercado de trabalho na condição de aprendizes são realizadas de acordo com a Lei nº.10.097/2000 e o Decreto n. 5.598/2005, atendendo à Portaria n. 723/2012 do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

A Lei n. 10.097/2000 regulamenta a aprendizagem no Brasil, dispondo em linhas gerais que:

Estabelecimentos de qualquer natureza, excluídas as micro e pequenas empresas, devem empregar um percentual de aprendizes entre 5% e 15% do corpo funcional existente em cada estabelecimento, cujas funções demandem formação profissional, excluindo-se as que exijam formação de nível técnico ou superior.

A lei tem o objetivo de facilitar o ingresso do jovem no mundo do trabalho, como meio de transformar a sua realidade pessoal e social, permitindo a qualificação profissional de jovens sem comprometer os seus estudos e o seu desenvolvimento como pessoa.

O Decreto n. 5.598/2005 regulamenta a idade do aprendiz, sendo estabelecido para atender a população entre 14 e 24 anos.

A Portaria n. 723/2012 define a duração e a carga horária dos Programas de Aprendizagem de acordo com cada curso e regulamenta diretrizes de conteúdos para estes cursos.

Por fim, tem-se a Portaria n. 1.005/2013, que altera a Portaria n. 723/2012, dispondo sobre o Cadastro Nacional de Aprendizagem Profissional (CNAP), destinado ao cadastramento das entidades qualificadas em formação técnico-profissional metódica.

### 3.2 MODELO PROPOSTO DE BSC PARA A ELO

A partir das informações coletadas, seguiu-se os passos de implementação apresentados no referencial teórico, iniciando-se pela tradução da estratégia em objetivos específicos.

O QUADRO 1 apresenta os indicadores criados para cada um dos objetivos específicos definidos, as metas estabelecidas e as iniciativas propostas para a perspectiva financeira.

QUADRO 1 – Perspectiva financeira

Objetivos Estratégicos	Indicadores	Metas	Iniciativas
Manter a atividade.	Razão entre Receita: serviços e Custos/ Despesas.	Receita de serviços: superar custos/despesas em 10% no ano.	Verificar a possibilidade de ampliar as fontes de receitas.
Aumentar faturamento.	Razão entre faturamento: ano anterior e ano corrente.	Aumentar em 10% no ano.	Considerar explorar outros campos de atividade, como, por exemplo, desenvolver cursos de aprendizagem voltados para atividades sazonais.
Firmar novas parcerias.	Número de parcerias existentes.	1 por ano	Procurar centros universitários e universidades para oferecer aos aprendizes palestras e demais atividades.
Estabelecer reserva de recursos.	Razão entre Valor da reserva e Receita.	Aplicar na reserva 10% da Receita por ano.	Criar estratégias de investimentos a longo prazo para melhorar o rendimento.

FONTE: Os autores (2015)

Considerando-se a perspectiva dos Clientes, o QUADRO 2 traz os indicadores elaborados para estes objetivos e suas respectivas metas e iniciativas.

QUADRO 2 – Perspectiva mercadológica /clientes

Objetivos Estratégicos	Indicadores	Metas	Iniciativas
Aumentar o índice de satisfação dos clientes.	Variação das notas de satisfação dos clientes.	Aumentar a variação em 20% ao ano.	Realizar pesquisa de satisfação dos clientes e dos aprendizes a fim de verificar possíveis melhorias.
Aumentar a carteira de clientes.	Variação mensal do número de clientes.	Variação positiva de 3 clientes por mês.	Desenvolver visitas a organizações que possam ter aprendizes. Desenvolver material de divulgação nos diversos meios.
Reter clientes.	Número de clientes que saíram no mês.	Zero	Melhorar o atendimento a clientes com base na pesquisa de satisfação. Trabalhar junto à empresa, oferecendo confiança e segurança.

FONTE: Os autores (2015)

Para a perspectiva dos Processos Internos, o QUADRO 3 apresenta os indicadores desenvolvidos para os objetivos propostos e as respectivas iniciativas sugeridas referentes a esta perspectiva.

QUADRO 3 – Perspectiva dos processos internos

Objetivos estratégicos	Indicadores	Metas	Iniciativas
Acompanhar o desempenho do aprendiz no curso.	Média das notas dos boletins dos aprendizes.	Nota 8,0 no bimestre	Verificar a necessidade de reforço para aprendizes que apresentem dificuldades e desenvolver programas com tal finalidade. Oferecer material <i>on-line</i> para que os alunos possam aprimorar a independência.
Acompanhar o desempenho do aprendiz na empresa.	Avaliações feitas pela empresa.	Nota 8,0 no ano	Realizar pesquisa junto às empresas e analisar os pontos que podem ser melhorados. Fazer acompanhamento presencial nas organizações.

FONTE: Os autores (2015)

Já para a perspectiva de Aprendizado e Conhecimento, no QUADRO 4 é apresentada, por meio dos objetivos estabelecidos, metas delimitadas e iniciativas sugeridas.

QUADRO 4 – Perspectiva do aprendizado e conhecimento

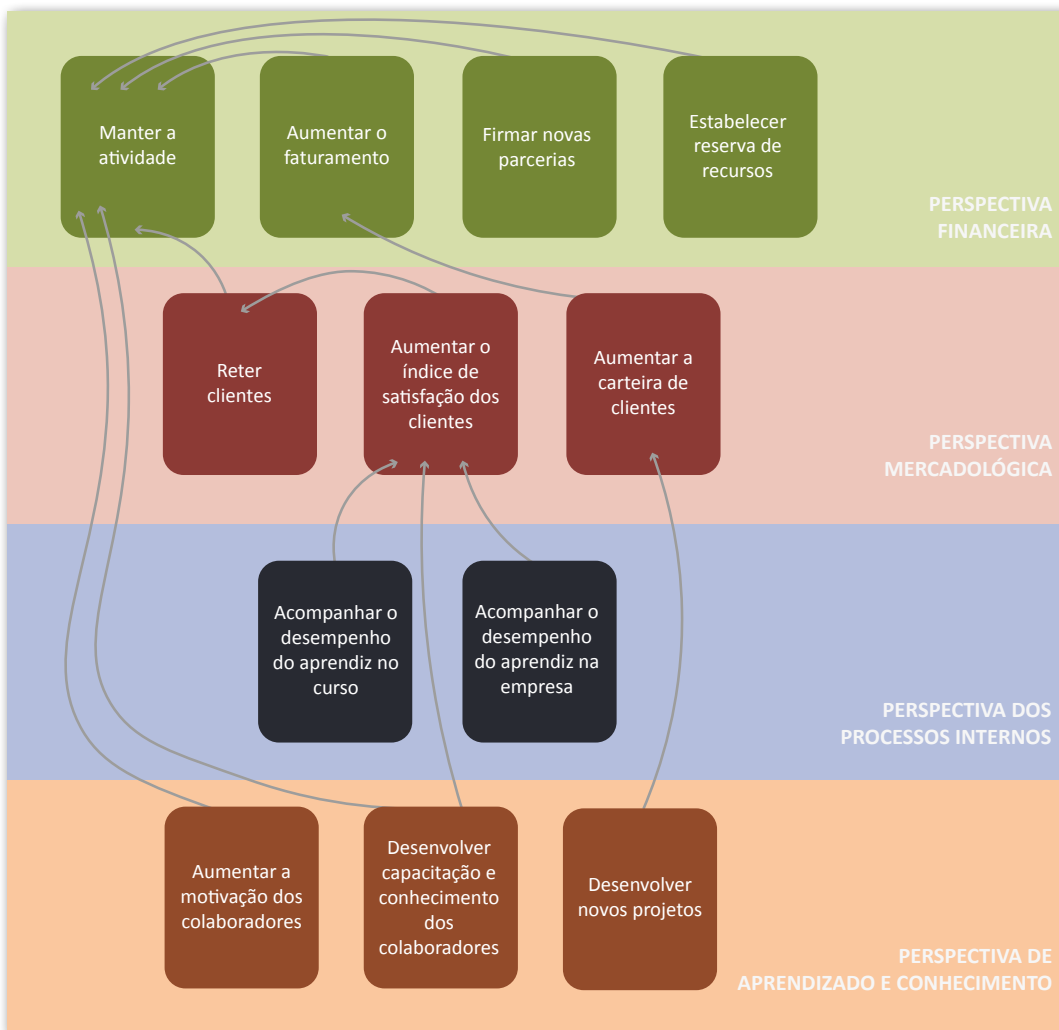
Objetivos Estratégicos	Indicadores	Metas	Iniciativas
Desenvolver capacitação e conhecimento dos colaboradores.	Número de cursos realizados ao ano	3 por ano	Levantar cursos que possam ajudar os funcionários no desenvolvimento de suas habilidades e conhecimento.
Aumentar a motivação dos colaboradores.	Pesquisa de satisfação para os colaboradores	Nota 8,0 por ano	Desenvolver confraternizações (gincanas, festas etc.) anuais para integrar as equipes, compartilhando suas dificuldades referentes às suas funções.
Desenvolver novos projetos.	Número de projetos em processo de implementação	1 por ano	Realizar reuniões anuais com os colaboradores para oferecer sugestões de novos projetos (gestão participativa).

FONTE: Os autores (2015)

Após a realização do painel estratégico supracitado, chegou-se ao mapa estratégico, que traz uma representação visual da estratégia, ilustrando as quatro perspectivas. O mapa também representa uma síntese compreensível do planejamento estratégico, que é indispensável na transição entre a fase de planejamento para a fase de execução dos projetos estratégicos.

Os objetivos estratégicos traçados em cada uma das perspectivas do BSC são ligados por meio de relações de causa e efeito, apresentados na FIG. 1.

FIGURA 1 – Mapa estratégico



FONTE: Os autores (2015)

Na perspectiva de Aprendizagem e Crescimento, percebe-se que a motivação dos colaboradores e o desenvolvimento da capacitação dos mesmos estão diretamente ligados à manutenção da atividade. O desenvolvimento pessoal também acarreta no aumento da satisfação de clientes, que sentirão diretamente os benefícios deste objetivo. Já o desenvolvimento de novos projetos possibilita a ampliação da carteira de clientes da instituição, levando, possivelmente, ao aumento do faturamento.

Nos processos internos, nota-se que o acompanhamento do aprendiz no curso e na empresa interfere na satisfação do cliente, visto que este quer contar com uma parceria mais presente, podendo confiar nos serviços fornecidos pela Elo e na qualificação do jovem aprendiz inserido em sua empresa. Na mesma linha de raciocínio, a satisfação

de cliente faz com que este mantenha sua relação com a instituição, ganhando sua credibilidade e ajudando a manter a atividade.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O BSC é uma importante ferramenta para o processo de gestão de uma organização. De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 21), se as empresas quiserem sobreviver e prosperar na era da informação, elas devem utilizar sistemas de gestão e medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidade.

O BSC identifica os pontos-chave das deficiências nos processos da empresa e dá ênfase aos bem-sucedidos. Esta ferramenta possui um diferencial por proporcionar a integração de todos os setores. Para que os resultados esperados sejam atingidos, faz-se necessário o acompanhamento periódico, buscando sanar possíveis falhas e propondo novas metas. Por isso, a interação de todos os colaboradores no processo de implantação é importante, podendo ser feito através de *workshops* e reuniões.

Verifica-se que o objetivo geral de implantar o BSC na associação Elo Agência de Apoio Social e Ambiental durante o ano de 2015 foi atingido e que o problema de pesquisa foi respondido, sendo possível implementar um BSC para uma instituição do terceiro setor. Entretanto, é válido salientar que se faz necessário o acompanhamento do BSC, a fim de se levantar os benefícios por este gerados, sendo esta uma sugestão para futuras pesquisas.

Um das dificuldades encontradas para a elaboração do BSC é que a organização não tem suas demonstrações contábeis elaboradas em tempo hábil, o que dificulta a avaliação do negócio, principalmente nesta nova fase em que a Elo se encontra, após a mudança de sede, de estrutura e de pessoal, conseguindo mensurar seus gastos entre as várias atividades da instituição. Apesar desta dificuldade, no entanto, a empresa já possui uma parcela das metas propostas em fase de execução e os colaboradores apresentam alto grau de comprometimento.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, V. E. de. **Contabilidade no terceiro setor**. Curitiba: IESDE Brasil, 2012.

BRASIL. Decreto n. 5.598, de 1º de dezembro de 2005. Regulamenta a contratação de aprendizes e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 dez. de 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/decreto/d5598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5598.htm)>. Acesso em: 18 maio 2015.

BRASIL, Lei n. 10.097, de 19 de dezembro de 2000. Altera dispositivos da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n. 5.452, de 1 de maio de 1943. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 dez. de 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l10097.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10097.htm)>. Acesso em: 18 maio 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em: 18 maio 2015.

BRASIL. Ministério do Trabalho e Emprego. Portaria n. 723, de 23 de abril de 2012. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 abr. 2012. Disponível em: <<http://portal.mte.gov.br/data/files/8A7C816A36A27C140136E58C60317C60/Portaria%20MTE%20n%C2%BA723,%20de%2023%20de%20abril%20de%202012.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2015.

\_\_\_\_\_. Portaria n. 1.005, de 1º de julho de 2013. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 jul. 2013. Disponível em: <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=255996>>. Acesso em: 18 maio 2015.

CREPLADI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FUNDAÇÃO ABRINQ; SENAC SÃO PAULO. **Guia de gestão: para quem dirige entidades sociais**. 2002. Disponível em: <[www.fundabrinq.org.br/\\_Abrinq/documents/biblioteca/guia\\_de\\_gestao.pdf](http://www.fundabrinq.org.br/_Abrinq/documents/biblioteca/guia_de_gestao.pdf)>. Acesso em: 7 mar. 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. 12. reimpr. São Paulo: Altas, 2009.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

\_\_\_\_\_.; \_\_\_\_\_. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MONTOTO, E. **Contabilidade geral esquematizada**. São Paulo: Saraiva, 2011.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

REZENDE, D. A. **Planejamento estratégico público ou privado: guia para projetos em organizações de governo ou de negócios**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.



SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SEBRAE. **Sobrevivência das empresas no Brasil**. Disponível em: <[http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia\\_das\\_empresas\\_no\\_Brasil=2013.pdf](http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil=2013.pdf)>.

Acesso em: 24 fev. 2015.

