



Tuana Samaica Portz

**ADAPTAÇÃO DAS PERSPECTIVAS DO *BALANCED SCORECARD*
PARA A COMUNICAÇÃO E ALINHAMENTO ESTRATÉGICO
EM UMA ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA**

Santa Maria, RS

2021

Tuana Samaica Portz

**ADAPTAÇÃO DAS PERSPECTIVAS DO *BALANCED SCORECARD*
PARA A COMUNICAÇÃO E ALINHAMENTO ESTRATÉGICO
EM UMA ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA**

Trabalho Final de Graduação (TFG) apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, Área de Ciências Sociais da Universidade Franciscana, como requisito parcial para obtenção do Grau de BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Orientadora: Daniele Dias de Oliveira Bertagnolli

Santa Maria, RS

2021

Folha de aprovação do TFG
Tuana Samaica Portz

ADAPTAÇÃO DAS PERSPECTIVAS DO *BALANCED SCORECARD*
PARA A COMUNICAÇÃO E ALINHAMENTO ESTRATÉGICO
EM UMA ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA

Trabalho Final de Graduação (TFG) apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, Área de Ciências Sociais da Universidade Franciscana, como requisito parcial para obtenção do Grau de BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Daniele Dias de Oliveira Bertagnolli – Orientador

Lucas Almeida dos Santos

João Friedrich

Aprovado em de de

Dedico este trabalho e todo o esforço em realizá-lo à minha Família.

AGRADECIMENTO

Quando concluímos uma etapa, nosso olhar se volta para o caminho percorrido e reconhecemos que muitos estiveram ao nosso lado, caminhando conosco, nos enriquecendo com suas experiências e nos encorajando a continuar. Brota espontaneamente a gratidão, ela é um ato de amor que retribui, é resposta ao muito recebido.

Eis que chegou o momento de agradecer!

A Deus, a quem pude sempre recorrer e o qual se pode sentir presente em cada pequena vitória;

À minha comunidade religiosa, minha família, que me oportunizou esta formação acadêmica e em tudo me apoiou. Também foi ela minha inspiração e motivação para a escolha da temática desta pesquisa;

Aos professores pela partilha de seus conhecimentos, ensinamentos e experiências de vida, em especial minha orientadora, a professora Daniele Dias de Oliveira Bertagnolli, pela dedicação e carinho com que me acompanhou na construção deste trabalho. Aos professores João Friedrich e Lucas Almeida dos Santos pelas valiosas contribuições;

A todos que, direta ou indiretamente, construíram comigo este estudo, muito obrigada.

.

RESUMO

A gestão de organizações religiosas, com toda a sua complexidade, vem sendo um desafio e um campo ainda a ser explorado. É importante e necessário que estas organizações possam adotar o uso de mecanismos que as auxiliem para melhores decisões, como garantia para a sua continuidade e a realização de sua missão. A proposta deste trabalho é colaborar com a Contabilidade Gerencial que tem buscado respostas aos inúmeros desafios advindos da sociedade. Para tanto, desenvolveu-se um estudo de caso de abordagem qualitativa, caracterizando-se como pesquisa descritiva, com dados coletados através de análise documental e bibliográfica, questionário e entrevistas. Deste modo, foi possível analisar as perspectivas utilizadas na estruturação do *Balanced Scorecard* (BSC) que melhor atendem as necessidades de comunicação e alinhamento estratégico de uma organização religiosa. Pelos dados coletados, foi possível propor uma estrutura para o BSC que contemple estas organizações em seus aspectos mais relevantes e que melhor interaja com a sua realidade. Esta estrutura, cujo referencial considera a prioridade destas organizações, que se encontra em sua missão e respeita a sacralidade que permeia sua forma de atuação, contribui para suprir as lacunas gerenciais existentes. Por fim, almeja-se que este estudo possa contribuir para o entendimento do potencial do uso do BSC em organizações religiosas e para o surgimento de novas pesquisas que desenvolvam metodologias para sua implementação.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Organização Religiosa. *Balanced Scorecard*. Gestão estratégica.

ABSTRACT

The management of religious organizations, with all its complexity, remains a challenge and a field still to be explored. It is important and necessary that these organizations can adopt the use of mechanisms that help them to make better decisions, as a guarantee for their continuity and the accomplishment of their mission. The purpose of this work is to collaborate with Management Accounting, which has sought answers to the innumerable challenges arising from society. For this purpose, a case study of qualitative approach was developed, characterized as descriptive research, which data were collected through documentary and bibliographic analysis, questionnaire and interviews. Thus, it was possible to analyze the perspectives used in the *Balanced Scorecard* (BSC) structuring that best meet the communication and strategic alignment needs of a religious organization. From the data collected, it was possible to propose a BSC structure that contemplates these organizations in its most relevant aspects and that best interacts with their reality. This structure, whose referential considers the priority of these organizations, which is found in their mission and respects the sacredness that permeates their way of acting, contributes to fill the existing managerial gaps. Finally, it is expected that this study can contribute to the understanding of the potential use of the BSC in religious organizations and to the emergence of new research to develop methodologies for its implementation.

Keywords: Management Accounting. Religious Organization. *Balanced Scorecard*. Strategic Management.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1	Contabilidade no processo gerencial	10
2.1.1	Gestão estratégica – planejamento, controle e tomada de decisões	11
2.2	<i>Balanced scorecard</i>	12
2.2.1	Perspectivas do <i>balanced scorecard</i>	14
2.2.2	Principais concepções de uso do <i>balanced scorecard</i>	15
2.3	Instrumentos gerenciais em organizações religiosas	18
2.3.1	Estudos da utilização de ferramentas contábeis gerenciais em organizações religiosas.....	19
3	METODOLOGIA.....	22
3.1	Classificação da pesquisa	22
3.2	Procedimentos de coleta, tratamento e análise dos dados	24
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	27
4.1	A entidade.....	27
4.2	Aspectos de gestão estratégica e contábil	30
4.3	Aspectos particulares da gestão de organizações religiosas e principais dificuldades em seu alinhamento estratégico	35
4.4	Avaliação das quatro perspectivas do BSC: financeira, cliente, processos internos e aprendizagem, em relação às necessidades da organização religiosa ...	39
4.4.1	Primeira perspectiva – FINANCEIRA	40
4.4.2	Segunda perspectiva – CLIENTES	41
4.4.3	Terceira perspectiva - PROCESSOS INTERNOS	43
4.4.4	Quarta perspectiva - APRENDIZADO E CRESCIMENTO.....	45
4.5	Proposta de perspectivas para a estruturação do BSC em organizações religiosas	47
5	CONCLUSÕES.....	51
	REFERÊNCIAS	54
	APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO	59
	APÊNDICE B– ROTEIRO PARA A ENTREVISTA.....	64

1 INTRODUÇÃO

O cenário atual, marcado pela aceleração das inovações, pela criação de vantagens competitivas e pelo fácil e rápido acesso à informação, tem tornado a gestão das organizações mais complexa, exigindo das mesmas, constante revisão e readequação de seus processos. Também das organizações do terceiro setor, e nele inseridas as organizações religiosas, exige-se o aprimoramento de sua gestão como garantia para a realização de seu propósito social e de sua missão. Esta necessidade é acentuada, por alguns fatores comumente presentes nestas organizações, como a insuficiência na captação de recursos, a carência de profissionais capacitados para conduzir a gestão administrativa e o agravante da crescente complexidade legal e fiscal que onera estas entidades. Salienta-se que o lucro não é a razão das organizações do terceiro setor, mas a rentabilidade é um meio necessário para o custeamento e continuidade das mesmas. Compete destacar que, mesmo sem atuar em uma lógica de vantagem competitiva, estas organizações estão inseridas em espaços em que é preciso atuar de forma empreendedora, adaptando-se continuamente às mudanças (TONDOLO, 2018).

A Contabilidade tem buscado respostas aos inúmeros desafios advindos da sociedade, Dias Filho (2013) compreende que, sob a abordagem sociológica, o papel da Contabilidade não deve se limitar ao fornecimento de informações necessárias à otimização de decisões de caráter econômico, mas sim contemplar os interesses da sociedade de forma mais abrangente. O *Balanced Scorecard* surge para as organizações como uma ferramenta contábil que complementa as medidas financeiras do desempenho passado com medidas vetoriais que impulsionam o desempenho futuro (KAPLAN; NORTON, 1997). Segundo seus desenvolvedores, o *Balanced Scorecard* (BSC) é um sistema de gestão estratégica utilizado com foco no longo prazo, esclarecendo e traduzindo a visão e a estratégia, comunicando e associando seus objetivos e medidas. Ele permite monitorar o progresso na construção de capacidades e na aquisição dos ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro. Assim sendo, o tema desta pesquisa se define na utilização de ferramentas gerenciais em organizações religiosas, a fim de suprir a compreensível necessidade do gerenciamento dos recursos de forma planejada e integrada, incorporando os aspectos financeiros e não financeiros.

A pesquisa que tem como objeto uma organização religiosa com sede matriz na cidade de Santa Maria, RS, apresenta como problemática a seguinte questão: Como pode ser estruturado um sistema de gestão baseado no *Balanced Scorecard* para a comunicação e alinhamento estratégico em uma organização religiosa?

Com o escopo de contribuir com os estudos que envolvem a aplicação gerencial da contabilidade em organizações religiosas e visando responder à problemática levantada, o objetivo geral consiste em analisar as perspectivas utilizadas na estruturação do *Balanced Scorecard* que melhor atendem as necessidades de comunicação e alinhamento estratégico de uma organização religiosa.

Para concretizar o objetivo geral deste estudo e a sua complementação de acordo com as etapas consecutivas, elaboram-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os elementos de gestão estratégica e contábil presentes na entidade participante da pesquisa;
- Realizar o diagnóstico, junto aos gestores, das principais dificuldades no alinhamento estratégico, levantando aspectos particulares da gestão da organização religiosa;
- Avaliar se as quatro perspectivas do BSC: financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento, abrangem todas as necessidades da organização;
- Propor novas perspectivas para a estruturação do BSC.

As organizações religiosas acentuam a razão mais sublime da dignidade humana em sua vocação à comunhão com o divino. Por sua atuação, buscam conduzir as pessoas ao diálogo com Deus (CONCÍLIO VATICANO II, 1964), e possuem uma atuação destacada no oferecimento de serviços sociais e ações que geram externalidades positivas, perpassando tanto os aspectos espirituais como materiais, impactando assim, significativamente, a sociedade. Para Guerra (2002), estas podem ser equiparadas a grandes organizações empresariais, já que utilizam das ações administrativas com base em estrutura hierárquica formal. Porém, como asseguram Portulhak e Pacheco (2020), as igrejas são um tipo de entidade sem fins lucrativos que tem sido pouco estudada apesar de ter um impacto substancial na sociedade. Portanto, em um primeiro momento, este trabalho justifica-se pelo aspecto teórico diante da escassez de estudos acadêmicos que abordem organizações religiosas e suas necessidades gerenciais.

Um segundo aspecto a justificar a relevância do tema escolhido reside na constatação de que tanto o setor público, como o terceiro setor encontraram um instrumento útil para responder as necessidades de gestão no BSC com estrutura adaptável às características das organizações sem fins lucrativos (CAMPOS, 2020), mas que esta ferramenta é pouco explorada por organizações religiosas. Percebendo-se que grande parte das pesquisas relacionadas ao BSC tem foco em empresas privadas, deixando uma lacuna na exploração acadêmica nesta área, e ao observar as limitações das organizações religiosas ao que tange a gestão de seus recursos, verificou-se a viabilidade deste projeto com ênfase na contribuição

que esta pesquisa pode oferecer às instituições. Além destas observações que geraram a oportunidade da pesquisa, há também a motivação pessoal da autora, membro de uma organização religiosa, que percebe estas limitações bem concretamente e traz o anseio por contribuir em melhorias.

Por fim, o estudo se justifica devido ao fato de entrelaçar o conteúdo visto em sala de aula com a prática vivenciada no campo de atuação da Contabilidade, fortalecendo o processo de aprendizagem por meio de bases empíricas.

Assim, a realização deste estudo se justifica em três causas principais: acadêmica, aplicada e social. Em relação à questão acadêmica, visa fortalecer a discussão sobre a utilização de instrumentos contábeis nos processos gerenciais em organizações religiosas. Em relação ao aspecto aplicada, busca-se fornecer parâmetros aos gestores quanto a utilização do BSC com as adaptações que atendem as necessidades específicas. Em relação ao aspecto social, propõem-se contribuir para que estas organizações encontrem formas mais adequadas para gerenciar suas atividades, melhorando seu desempenho em favor do bem social.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são expostos os fundamentos teóricos que embasam o presente estudo, de forma a elucidar o papel da contabilidade no processo gerencial e apresentar definições e características quanto à utilização de instrumentos da contabilidade gerencial em entidades religiosas, bem como, uma abordagem do BSC e suas contribuições.

2.1 Contabilidade no processo gerencial

A contabilidade financeira faz o registro das variações no patrimônio de uma entidade, enfatizando as consequências de atividades passadas. Através destes registros permite-se a elaboração de demonstrações pelas quais se realiza a análise da situação econômico-financeira, com a finalidade de oferecer suporte para a tomada de decisão dos gestores e demais usuários desta Ciência (MONTOTO, 2011). Notou-se que apesar de indispensáveis, as informações apresentadas pela contabilidade financeira são insuficientes para a gestão eficaz de uma organização. Como afirma Major (2009) a contabilidade gerencial vem assumindo importância significativa face à contabilidade financeira, atendendo à necessidade de divulgação junto aos *stakeholders*, e as exigências advindas com as constantes mudanças e a evolução da competitividade provocadas pela globalização. Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 2) apoiam esta ideia e acrescentam que “a diferença fundamental entre os dois tipos é que a financeira atende às necessidades de quem está fora da organização (usuários externos), enquanto a gerencial atende às necessidades dos gestores dentro da organização (usuários internos)”.

Sob esta perspectiva, verificou-se que a contabilidade gerencial cria instrumentos que auxiliam na interpretação dos resultados apresentados pela contabilidade financeira (ATKINSON et al., 2015). Segundo o *Institute of Management Accountants* (IMA- Instituto dos contadores Gerenciais, dos Estados Unidos), principal organização do mundo dedicada à capacitação de contabilidade gerencial e finanças (FRANCIA et al., 1992, apud PADOVEZE, 2010, p. 33),

a Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação, e comunicação de informação utilizada pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Os Sistemas contábeis gerenciais efetivos podem criar valor considerável pelo fortalecimento de informações verificadas e oportunas sobre atividades necessárias para o sucesso das organizações (ATKINSON et al., 2015). Thomson ([19--?] apud GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013, p. 1) define, “criar valor por meio de valores, é o lema da contabilidade gerencial de hoje”. Esta é vista, atualmente, como parte integral do processo de gestão, disponibilizando informações em tempo real com foco no uso dos recursos e na redução de perdas (PADOVEZE, 2012).

Portanto, a contabilidade ao assumir este enfoque diferenciado num grau de detalhes mais analíticos, e desdobrada com maior flexibilidade, sem estar engessada às leis e normas da contabilidade tradicional, atende os aspectos da gestão das organizações onde a informação contábil se torna útil.

2.1.1 Gestão estratégica – planejamento, controle e tomada de decisões

Toda organização deve ter um alicerce estratégico, podendo ser composto pelos seguintes elementos: missão, visão, valores; diagnóstico do ambiente interno e externo; formulação estratégica; mapa estratégico, implantação estratégica; controle estratégico (MARTINS et al., 2012). Tavares (2005, p. 70) também evidencia estes elementos ao afirmar:

A gestão estratégica implica a definição do escopo de negócio e a análise, no nível do ambiente externo, das forças macro ambientais, dos relacionamentos e do ambiente competitivo. No nível interno, consiste no desenvolvimento da visão e da missão e no inventário e adequação das competências distintivas, para o posicionamento competitivo pretendido, no desenvolvimento de valores e políticas, na definição de estratégias e objetivos e em sua implementação e controle mediante a adequação do modelo organizacional.

De acordo com Atkinson et al. (2015), a estratégia possui duas funções principais. Primeira, criar uma vantagem competitiva ao possibilitar que a organização entregue aos seus clientes algo melhor ou diferente de seus concorrentes. Segunda, fornecer uma orientação clara quanto à alocação dos recursos da organização, possibilitando a tomada de decisões e a implementação de políticas consistentes com a realização e sustentação da vantagem competitiva da mesma. No desenvolvimento da estratégia, há períodos de estabilidade, mas também períodos que exigem mudanças, passando por investigação, tentativas e fracassos, mudanças parciais ou até mesmo globais (MINTZBERG, 2009). Neste processo torna-se necessário considerar os dados históricos que mostram os resultados já alcançados, a

utilização dos recursos e dos processos no dia a dia, bem como o direcionamento que a empresa assume para seu futuro (PORTER, 1996).

Ainda sob a perspectiva da instabilidade a que está exposta, Filho (2005) garante que a gestão estratégica deve apoiar-se em quatro processos para atender os desafios: o da análise dinâmica da sociedade e do ambiente de negócios, o da formulação da estratégia, o da implementação da estratégia e o da avaliação e do monitoramento dos resultados, ajustando assim a empresa ao seu ambiente em constante mutação e quase sempre alterando as características próprias da empresa, pois todo o processo de implantação e acompanhamento das estratégias empresariais ocorre em circunstâncias de constante mudança (OLIVEIRA, 2001). Portanto, a estratégia “é parte de um contínuo que começa, no sentido mais amplo, com a missão da organização, que deve ser traduzida para que as ações individuais com ela se alinhem e lhe proporcionem apoio. O sistema gerencial deve assegurar a eficácia desta tradução” (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 84).

Existem dezenas de sistemas de gestão que gerenciam finanças, pessoas e processos, oriundos de algum sistema básico, ou adaptado a partir da necessidade de determinadas empresas. São exemplos *Economic Value Added (EVA)*; *Customer Management (CRM)*; Seis Sigma; Gerenciamento por Competências, entre outros. Entretanto, existem alguns mais adequados ao gerenciamento estratégico como o *Balanced Scorecard* (SILVA, 2006).

A necessidade de informações integradas confere ao *Balanced Scorecard* grande relevância para as organizações, pois sua utilização possibilita um gerenciamento de curto prazo, a partir da visão e estratégia, da análise da atuação em busca de um melhor desempenho futuro.

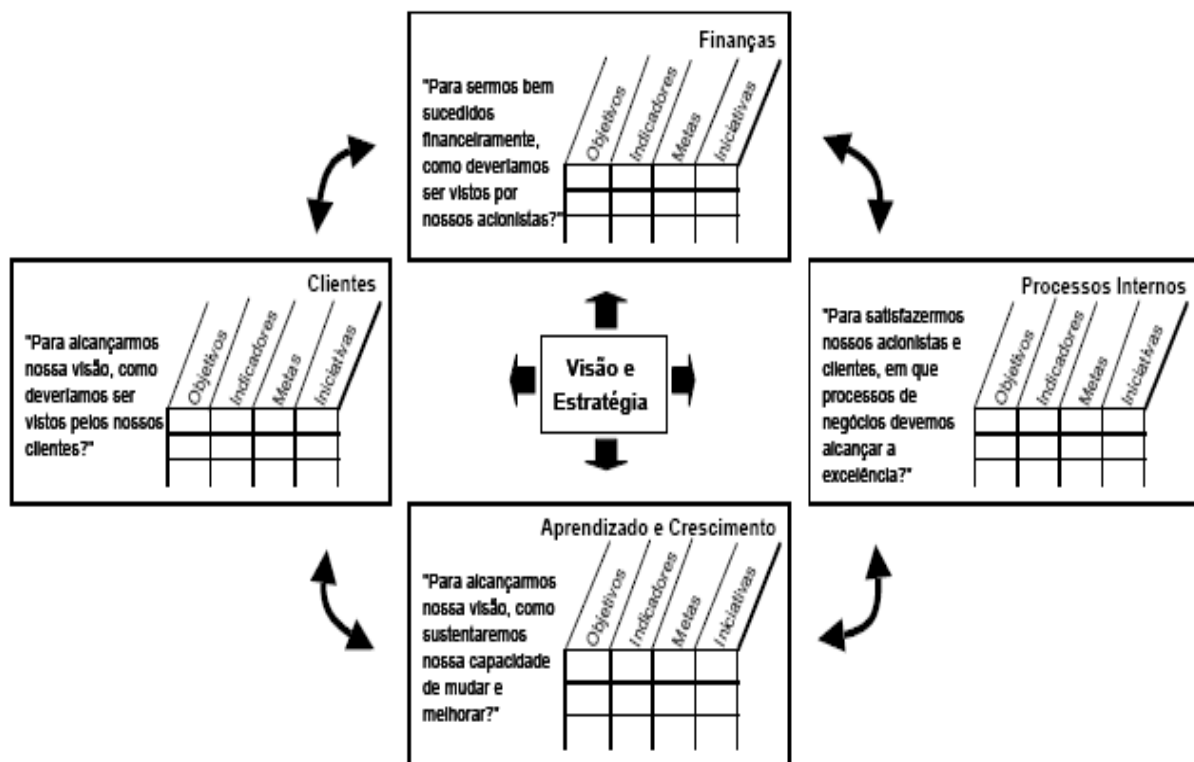
2.2 *Balanced scorecard*

De acordo com Kaplan e Norton (1997), o BSC é um instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia. Ele incorpora os vetores do desempenho futuro, sem menosprezar as medidas financeiras que relatam acontecimentos passados, mas que são insuficientes para orientar e avaliar a trajetória que as empresas da era da informação devem seguir. Estes vetores nascem de um esforço consciente e rigoroso por traduzir a estratégia organizacional em objetivos e medidas tangíveis, abrangendo as perspectivas do cliente, financeira, dos processos internos, e do aprendizado e crescimento. Crepaldi (2008) conceitua o BSC, como um sistema de gestão estratégica que visa alcançar os propósitos de curto, médio e longo prazo integrando as perspectivas empresárias relevantes.

O BSC “capacita a organização a focalizar e alinhar suas equipes executivas, unidades de negócios, recursos humanos, tecnologia de informação e recursos financeiros na estratégia da organização” (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 18). Portanto, sua contribuição pode ser compreendida por duas palavras: alinhamento e foco.

Seus objetivos e medidas derivam da visão e estratégia da empresa e focalizam o desempenho organizacional sob as quatro perspectivas. Estas perspectivas formam a estrutura do *Balanced Scorecard*, conforme demonstra a Figura 1:

Figura 1 – O *Balanced Scorecard* fornece a estrutura necessária para a tradução da estratégia em termos operacionais.



Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 10).

Conforme se demonstra na Figura 1, o BSC é um modelo objetivo que exige a utilização sistemática de medidas objetivas de performance. Embora desenhado para as empresas, ele pode ser ajustado com êxito aos outros setores (PEDRO, 2004). “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 da organização” (CREPALDI, 2008, p. 321). Percebe-se a proposição de um sistema que integra as medidas de resultados com os vetores de desempenho através de várias relações de causa e

feito. “As medidas de resultado são indicadores de ocorrência. Elas indicam os objetivos maiores da estratégia e se as iniciativas de curto prazo geraram os resultados desejáveis” (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 173). Com estes indicadores a empresa reconhece o que deve ser feito para criar valor no futuro.

De acordo com a esquematização de Kaplan e Norton (1997), a visão e a estratégia devem ser colocadas na posição central dentro do processo gerencial. Deste centro decorrem os objetivos que assumidos por todos os envolvidos definem comportamentos e ações que os tornam alcançáveis.

As quatro perspectivas facilitam a comunicação da estratégia para toda a organização e a compreensão por parte dos colaboradores de como os objetivos são interligados e como podem contribuir para a execução da estratégia (KAPLAN; NORTON, 2004). Porém, Silva (2006) atenta ao fato de verificar na implantação do BSC que o processo de projetar um sistema de medição é mais simples do que efetivamente implementá-lo. Isso decorre da necessidade de decidir sobre o que deve ser mensurado e pelo processo de implantação, pois mesmo com medidas selecionadas acertadamente, as decisões tomadas podem torná-las impraticáveis no contexto empresarial. Costa, Fernandes e Pagin (2000 apud CREPALDI, 2008, p. 330) avaliam que o BSC “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”. Os mesmos autores apontam a falta de subsídios para a definição de metas do BSC como outra de suas limitações. Apesar destas críticas, Kaplan e Norton (1997) garantem que ele preenche a lacuna existente na maioria dos sistemas gerenciais.

2.2.1 Perspectivas do *balanced scorecard*

De acordo com Kaplan e Norton (1997) o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta completa que traduz a visão e a estratégia da empresa num conjunto coerente de medidas de desempenho contemplando quatro perspectivas em sua abordagem.

A seleção dessas medidas de desempenho é determinada, pelas seguintes questões fundamentais (ATKINSON et al., 2015, p. 15):

- Finanças – como o sucesso é mensurado por nossos acionistas?
- Cliente – como criar valor a nossos clientes?
- Processos – Em que processos devemos ser excelentes para atender às expectativas dos clientes e dos acionistas?

- Aprendizado e crescimento – Que competências de funcionários, sistemas de informação e capacidades organizacionais necessitamos para melhorar continuamente nossos processos e relacionamentos com clientes?

Estas quatro perspectivas configuram um conjunto coeso e interdependente, de forma que suas metas e indicadores estão inter-relacionados, a partir de um fluxo de causa e efeito (FARIA; COSTA, 2005).

a) A perspectiva financeira cuida da saúde financeira da empresa e do que ela representa para os acionistas, medindo a lucratividade e o retorno do capital. Ela serve também de meta principal para os objetivos das outras perspectivas do BSC, pois mostra se a estratégia estabelecida pela empresa está sendo bem implementada e executada (KAPLAN; NORTON, 1997);

b) A perspectiva dos clientes de acordo com Costa (2008), irá verificar como a empresa é avaliada por seus clientes, buscando obter dados que venham gerar ações com a finalidade de criar mais valor e fidelizar mais clientes. Assim, é necessário estabelecer medidas de desempenho adequadas e identificar o mercado a ser atingido com seus produtos e/ou serviços;

c) A perspectiva dos processos internos, segundo Balzani (2006), deve identificar os processos organizacionais que geram maior impacto na satisfação dos clientes e buscar a liderança do mercado, sendo capaz de atrair e reter os clientes e criar valor para os *stakeholders*. Seus principais indicadores referem-se à qualidade de produtos e serviços, produtividade, gerenciamento de estoques, tecnologia utilizada, *lead time* e custos;

d) A perspectiva do aprendizado e crescimento: preocupa-se por possibilitar o alcance dos objetivos das outras três perspectivas. Tem como tema principal a condição dos recursos humanos, seu capital intelectual e os meios que a organização dispõe para a plena atuação de seus colaboradores (KAPLAN; NORTON, 1997);

Para Pedro (2004), os objetivos desta metodologia, quando aplicada adequadamente, vão muito para além do que se pode extrair de um mero conjunto de indicadores, e permite transformações organizacionais.

2.2.2 Principais concepções de uso do *balanced scorecard*

A primeira utilização do BSC adveio para suprir a necessidade de aumentar a abrangência das medidas de desempenho sem aumentar o número de indicadores. De forma análoga ao piloto de um avião que dispõe de um conjunto de informações relevantes no painel

de controle da aeronave, também o gestor deve poder contar com um conjunto sucinto de medidas relevantes das diversas áreas (COSTA, 2008). Portanto, o BSC como um sistema de mensuração de desempenho, busca suprir a necessidade de melhor medir o desempenho das empresas, alcançando os ativos intangíveis e por meio dessa mensuração, definir ações que gerem valor nestes ativos (MARTINS, et al., 2012).

O BSC mostrou-se um instrumento útil para esclarecer a ligação lógica entre os objetivos específicos, apresentando maior eficácia do que os sistemas tradicionais de controle (COSTA, 2008), passando a ser entendido como uma ferramenta de alinhamento estratégico e comunicação interna e externa que integra um novo conceito: o mapa estratégico. Este consiste em um diagrama contendo as quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos e aprendizado/crescimento), com objetivos estratégicos interligados em uma relação causa-efeito (MARTINS, et al., 2012). “O mapa estratégico do *Balanced Scorecard* é uma arquitetura genérica para a descrição da estratégia” (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 81).

Com a percepção de que podia ser usado como um sistema de comunicação, informação e aprendizado sobre a estratégia da empresa, seu desenvolvimento o tornou um novo sistema de gestão estratégica, realizando seu verdadeiro potencial (COSTA, 2008).

O BSC, como sistema de gestão integrada, orienta-se em cinco princípios; liderança, estratégia em operações, sinergia; estratégia é tarefa de todos e estratégia contínua. O BSC foi concebido como uma medida de desempenho, porém à proporção que seu uso se difundia, o foco passou a ser a gestão estratégica (MARTINS, et al., 2012). “O *Balanced Scorecard* é mais do que um sistema de medidas táticas ou operacionais. Empresas inovadoras estão utilizando o *scorecard* como um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia a longo prazo” (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 9). Ainda segundo Kaplan e Norton, a filosofia do *scorecard* é utilizada para viabilizar processos gerenciais críticos a fim de esclarecer e traduzir a visão e a estratégia, de comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas, planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas além de melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico.

Sua utilização não se limita às empresas que visam lucro. Como afirmam Atkinson et al. (2015, p. 34), “as organizações que não visam ao lucro e as governamentais também necessitam de estratégias e sistemas de medição para comunicar e ajudar a implementar sua estratégia”. Especialmente por possuir este perfil, seu sucesso deve ser mensurado pela eficácia em fornecer a seu público os benefícios a que se propõe. Os mesmos autores chamam a atenção para a necessidade de rever a arquitetura padrão do mapa estratégico do BSC, onde os objetivos financeiros são os resultados finais, além de expandir a definição de quem é o

cliente. Kaplan e Norton (2000, p. 146) afirmam que “a maioria das entidades governamentais e não lucrativas enfrenta dificuldades com a arquitetura original do *Balanced Scorecard*, na qual a perspectiva financeira é colocada no topo da hierarquia”. A Figura 2 evidencia uma possível reformulação desta arquitetura com um modelo próprio para estas organizações:

Figura 2 – Modelo de *Balanced Scorecard* para setor público e organizações que não visam ao lucro.



Fonte: Atkinson et al. 2015, p. 34.

Estas organizações, como mostra a Figura 2, devem pensar na inserção de um objetivo abrangente que represente seu propósito de longo prazo no alto de seus *scorecards*. Justamente porque os indicadores financeiros não demonstram se a organização está cumprindo sua missão, seus objetivos devem ser orientados para a consecução do que se encontra no nível mais alto (KAPLAN; NORTON, 2000).

Uma outra modificação na arquitetura do *Balanced Scorecard*, proposta por Kaplan e Norton sugere a inserção de dois grupos de “clientes”, a perspectiva dos doadores, aqueles que patrocinam a organização e a perspectiva dos beneficiários, aqueles que usufruem

diretamente dos valores gerados pela organização. Seus desenvolvedores garantem que “a aplicação do *Balanced Scorecard* a organizações sem fins lucrativos tem sido uma das expressões mais gratificantes do conceito original” (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 445).

Com uma estrutura adaptada, o BSC pode contribuir para que estas organizações desenvolvam objetivos e medidas para suas estratégias. Desta forma, coopera para que seus gestores possam comunicar aos doadores, voluntários e funcionários como pretendem criar valor social para seu público-alvo, além de fornecer *feedback* sobre os resultados da organização e o desempenho dos direcionadores – processos operacionais, desempenho financeiro, ... – do impacto social almejado (ATKINSON et al., 2015).

2.3 Instrumentos gerenciais em organizações religiosas

Por Religião pode-se entender genericamente uma relação para com o Divino, mas que ao organizar-se em uma associação de pessoas, consoante a legislação, recebe uma personificação jurídica. De acordo com Monello (2014) com a chegada da Lei nº 10.825/2003, foi inserido o artigo 44 no Código Civil Brasileiro, que em seu inciso IV instituiu outro tipo de pessoa jurídica: a organização religiosa. Ou seja, pessoa jurídica de direito privado, que, como tal, possui deveres e obrigações civis. Assim, a partir do ano de 2003 por definição legal, as organizações religiosas são especificamente tipificadas como uma categoria das pessoas jurídicas, diversa à das associações. Com o objetivo de reunir os seus fiéis, afirmam Faria e Rego (2014), estas constituem seu patrimônio, realizam atividades assistenciais e educacionais, desenvolvem funções evangelizadoras e missionárias e praticam atividades econômicas cujo resultado é destinado ao custeio das atividades religiosas.

Destaca-se que, em regra geral, as organizações religiosas, podendo ser Igrejas, Institutos de Vida Consagrada, Institutos Religiosos, possuem direito próprio com regulamento interno que norteiam suas vidas, suas atividades e finalidades (MONELLO, 2015). “São livres para definir sua organização, sua estrutura interna e o seu funcionamento; isso quer dizer que elas têm o direito de se auto regulamentarem [...] Isso, no entanto, não as exime de seguirem uma estrutura jurídica na elaboração de seus estatutos” (OLIVEIRA; ROMÃO, 2006, p. 10). No catolicismo há também o fator do Carisma que confere a cada organização uma identidade própria, um estilo peculiar em vista de uma missão. Esta índole própria define um estilo particular de santificação e apostolado que vai criando uma típica tradição cujos elementos objetivos podem ser facilmente identificados (CONCÍLIO VATICANO II, 1964). Este elemento do Carisma define quais obras deverão ser realizadas e

quais os meios a serem empregados. O principal critério de avaliação das obras não é a rentabilidade, mas sim se correspondem ao Carisma e à missão que o Instituto é chamado a realizar. As obras devem manifestar o Carisma professado (FRANCISCO, 2016). Portanto, como afirma Monello (2015, p.43), “a organização religiosa deve ser entendida e analisada como entidade que existe exclusivamente e tão somente em função de um culto ou de uma prática religiosa”. Ainda, segundo o mesmo autor, ela deverá “exteriorizar a prática da vivência de uma fé e de sua missionariedade, por meio da previsão de culto, da religiosidade, da formação de seus membros (religiosos) e fiéis, da instrução religiosa, da vivência de um Carisma e pela prática das virtudes da fé, da esperança e da caridade”.

Apesar de seu objetivo principal não estar na realização de uma atividade econômica, elas produzem informações de contabilidade gerencial para fins decisórios. Neste sentido, Portulhak (2015) enfatiza que há preocupações relacionadas com a realização de atividades seculares, como as práticas de contabilidade e controle gerencial em organizações cuja característica principal é promover a atividade sagrada. Porém, salienta que a atividade contábil integrada com sua atividade fundamental exerce um papel importante na sobrevivência e continuidade da organização. Segundo Atrill e Maclaney (2017) estas organizações não estão isentas das constantes mudanças do mundo, também se encontram sob pressão cada vez maior para gerar um resultado positivo em custo-benefício na forma em que operam.

Verificada a importância das práticas contábeis e de instrumentos de gestão alinhados aos objetivos das instituições religiosas, é necessário observar suas particularidades, ao querer implementar nelas modelos desenvolvidos com vistas a atender entidades com finalidades lucrativas.

2.3.1 Estudos da utilização de ferramentas contábeis gerenciais em organizações religiosas

As instituições religiosas com suas características peculiares, têm buscado a adoção de técnicas de gestão oriundas de outras formas de organização para responder adequadamente a novos paradigmas da sociedade (ALVES; LUCENA; SOUZA, 2009). Buscando responder às dificuldades encontradas nos processos alguns estudos abordam a utilização de ferramentas gerenciais em organizações religiosas. O Quadro 1 organiza algumas pesquisas com diferentes enfoques, mas que apontam para a necessidade de as organizações religiosas criarem uma sistemática de gestão que lhes permita alcançar com sucesso sua missão.

Quadro 1 – Estudos anteriores sob a temática de gestão em organizações religiosas.

Autores e ano	Metodologia	Objetivo da pesquisa	Resultados
Henrique Portulhak, 2015	Com base no problema de pesquisa, a investigação empreendida foi realizada com uma abordagem qualitativa, adotando-se a pesquisa-ação. Deu-se por meio de um estudo de caso único, tendo sido coletados ao longo do processo de investigação-ação dados primários, como em relatórios financeiros, administrativos e em atas, além dos dados obtidos ao longo do processo de observação participante.	Investigar os procedimentos de implantação e as repercussões com a inclusão de um processo orçamentário na gestão de uma organização religiosa objeto de estudo.	Reforçam a importância da existência de um processo de planejamento e controle orçamentário instituído em organizações religiosas, visto o seu papel relevante no acompanhamento das capacidades financeiras, visando a consecução dos objetivos definidos voltados ao cumprimento de sua missão social.
Júnia Carla Gonçalves dos Anjos, Magno Luiz Coelho de Moura, 2016	A pesquisa foi realizada pelo método dedutivo, utilizando a análise documental e pesquisa bibliográfica. As técnicas de levantamento de dados foram coletadas os dados primários, conversas, “bate-papo” depoimentos etc. Os dados secundários foram coletados por meio de análise documental, relatórios, livros, revistas, jornais, sites e boletins etc.	Identificar e analisar os sistemas de informações gerenciais mais indicados a uma Igreja de Belo Horizonte.	Evidenciou-se que com a implantação de um sistema de gerenciamento, a organização terá mais controle de seus gastos sobre cada atividade e também demonstrará maior envolvimento e controle das operações internas, não só as cotidianas, mas também dos grandes eventos.
Lílian Régia Dias Santos Queiroz; Maria Aparecida do Nascimento Cavalcanti Marques; Roberto Silva Da Penha, 2018	A pesquisa descritiva, utilizou o levantamento de dados pela interrogação direta às pessoas. O tratamento das informações coletadas se deu por técnicas estatísticas, como o percentual e a média. Nas questões em que foi utilizada a escala de Likert, foi utilizado o Ranking Médio.	Verificar se as instituições religiosas mantêm registros contábeis e como os utilizam no processo de apoio à gestão.	Verificou-se que a maioria das instituições estudadas afirma utilizar ferramentas de análise e, dentre as análises propostas, as mais utilizadas são o fluxo de caixa e os orçamentos, porém, a periodicidade do uso dessas informações geradas pela contabilidade não tem sido utilizada de forma contínua, sendo que a maior parte utiliza anualmente ou trimestralmente. Constatou-se, também, que, nas organizações religiosas pesquisadas, os respondentes concordam que as ferramentas contábeis já serviram de apoio à gestão, demonstrando que as entidades têm sido auxiliadas pela contabilidade.
Maria Aparecida Carvalho Veríssimo, Wênyka Preston Leite Batista Costa, Janderson Dantas Da Silva, Luiz Antonio Felix Júnior, Sérgio Luiz Pedrosa Silva, 2020	Quanto aos objetivos, a pesquisa foi caracterizada como descritiva. De acordo com a natureza dos dados e abordagem do problema, a pesquisa se configura como quantitativa. O instrumento de coleta de dados caracterizou-se por um questionário estruturado com perguntas fechadas, o qual foi validado e testado e posteriormente entregue aos tesoureiros das instituições religiosas para ser respondido.	Evidenciar a utilização da contabilidade como instrumento de transparência por parte das instituições religiosas.	Reforçou a afirmação de que as informações contábeis auxiliam no apoio a gestão, bem como, na prestação de contas dessas entidades para seus provedores e gestores de recursos.

Fonte: Elaborado pelo autor.

As diferentes abordagens contempladas pelos autores possibilitam identificar que há um consenso entre pessoas envolvidas no cotidiano de organizações religiosas de que, a deficiência em seu gerenciamento é um dos seus maiores problemas, como afirmou Falconer (1999, p. 11), referindo-se a todo o setor: “Seja pela percepção de seus dirigentes ou por pressão externa de financiadores, a habilidade de gerir é vista como a competência mais desejável e menos presente nas organizações do terceiro setor”.

3 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta o caminho percorrido para a realização desta pesquisa. Segundo Silva (2017), mediante a compreensão acerca da importância da Metodologia, identifica-se a existência de uma multiplicidade de métodos que visam atender as necessidades da pesquisa, conforme seu assunto e sua finalidade. Portanto, completa o autor, “pesquisar com método não implica ter uma atitude reprodutora, pelo contrário, é procurar cultivar um espírito crítico, reflexivo, amadurecido, contribuindo para o progresso da sociedade” (SILVA, 2017, p. 25).

3.1 Classificação da pesquisa

Na compreensão de Gil (2009) a pesquisa se define como o procedimento racional e sistemático pelo qual se busca respostas aos problemas propostos. Deste modo, a escolha da metodologia a ser utilizada para consolidar o estudo é importante para que o processo obtenha resultados satisfatórios e verdadeiros.

Esta pesquisa buscou o aprofundamento da compreensão de uma organização, podendo ser classificada como qualitativa no que se refere à abordagem do problema. Richardson (2008, p. 90) caracteriza a pesquisa qualitativa como “a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentados pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos”. Pela utilização de métodos qualitativos o pesquisador busca explicar o porquê das coisas e exprimir o que convém ser feito, valendo-se de diferentes abordagens sem necessariamente quantificar os valores (CÓRDOVA; SILVEIRA, 2009).

O objetivo desta pesquisa sugere uma análise das perspectivas utilizadas na estruturação do *Balanced Scorecard* que melhor atendem as necessidades de comunicação e alinhamento estratégico de uma organização religiosa. São três as condições que definem a escolha dos procedimentos a serem utilizados em cada pesquisa; “a) o tipo de questão de pesquisa proposto; b) a extensão do controle que um pesquisador tem sobre os eventos comportamentais reais; c) o grau de enfoque sobre eventos contemporâneos em oposição ao totalmente históricos” (YIN, 2015, p. 9).

Constata-se que a forma de questão da presente pesquisa é explicativa, uma vez que buscou averiguar as necessidades de adaptação de uma ferramenta de gestão para sua implantação em uma organização religiosa. Verificou-se também que a pesquisa não exigiu

controle dos eventos comportamentais e que seu enfoque esteve sobre eventos contemporâneos. Logo, segundo os critérios acima apresentados, classifica-se como um estudo de caso. Quanto ao seu escopo, Yin (2015, p. 17) define da seguinte forma: “O estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo (o caso) em profundidade e em seu contexto de mundo real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto puderem não ser claramente evidentes”.

Complementando esta definição, o mesmo autor aborda as características do estudo de caso ao afirmar:

A investigação do estudo de caso

- Enfrenta a situação tecnicamente diferenciada em que existirão muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados e, como resultado
- conta com múltiplas fontes de evidência, com os dados precisando convergir de maneira triangular, e como outro resultado
- beneficiar-se do desenvolvimento anterior das proposições teóricas para orientar a coleta e análise de dados (YIN, 2015, p. 18).

Esta abordagem metodológica apresentou-se como a mais oportuna para a proposta desta pesquisa, pois permitiu a compreensão, exploração e descrição de situações complexas que envolvem diversos e distintos fatores (YIN, 2015). A pesquisa classifica-se também como bibliográfica, “este tipo de pesquisa constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar” (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 86). É assim classificada, pois foram consultados materiais já publicados em relação às adaptações da estrutura do BSC, reunindo conhecimentos sobre a temática abordada.

No que tange aos seus objetivos a pesquisa designa-se descritiva – exploratória. Esse tipo de estudo, inicialmente, busca proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ao construir hipóteses, para depois descrever os fatos e fenômenos observados (CÓRDOVA; SILVEIRA, 2009). Caracteriza-se como exploratória pela busca das melhores perspectivas a serem contempladas em uma estrutura de BSC para Organizações Religiosas.

Além disso, o estudo se configura como descritivo, pois em sua realização foram abordados conceitos, análises e interpretações inerentes à gestão estratégica da organização sob o enfoque do BSC. Para Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 61)

a pesquisa descritiva procura descobrir, com maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características. Busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas.

A partir desta exposição teórica, a pesquisa, classificada como descritiva, foi realizada com os gestores da instituição e envolveu a interpretação e a percepção dos mesmos quanto a estruturação do BSC para atender as suas necessidades específicas. Assim, buscou-se descrever detalhes e expandir a compreensão acerca das informações coletadas.

3.2 Procedimentos de coleta, tratamento e análise dos dados

Nesta seção apresentam-se as fontes de informações, bem como as ferramentas para sua coleta e as técnicas para a análise dos dados utilizadas. Deste modo, com o intuito de efetuar uma análise das perspectivas contempladas no BSC e sua aplicação em uma organização religiosa foram coletadas informações junto à instituição previamente definida.

Para melhor explicar a metodologia utilizada para a realização deste trabalho, elaborou-se o Quadro 2 com uma síntese do enquadramento metodológico no que se refere à execução dos objetivos específicos:

Quadro 2 – Síntese dos procedimentos de análise dos dados por objetivo específico proposto

Objetivos específicos	Enquadramento Metodológico	Instrumento de coleta de dados	Análise dos dados
Identificar os elementos de gestão estratégica e contábil presentes na entidade participante da pesquisa;	Pesquisa descritiva-exploratório -, qualitativa, estudo de caso bibliográfica.	Questionário e Documental	Análise de conteúdo
Realizar o diagnóstico, junto aos gestores, das principais dificuldades no alinhamento estratégico, levantando aspectos particulares da gestão da organização religiosa;		Entrevista	Análise de conteúdo e Análise Interpretativa
Avaliar se as quatro perspectivas do BSC: financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento, abrangem todas as necessidades da organização;		Entrevista e Bibliográfica	Análise de conteúdo e Análise Interpretativa
Propor novas perspectivas para a estruturação do BSC.		Bibliográfica	Análise de conteúdo e Análise Interpretativa

Fonte: Elaborado pelo autor.

A obtenção dos dados para a realização da investigação ocorreu em parte, pela pesquisa documental em relatórios contábeis e documentos institucionais bem como, no *site* da organização religiosa. Marconi e Lakatos (2011) caracterizam a pesquisa documental pela sua fonte de coleta de dados que está restrita a documentos, escritos ou não, compondo o que se denomina de fontes primárias.

Para complementar as informações necessárias ao desenvolvimento do propósito deste estudo foram utilizados o questionário e a entrevista. O questionário constituído por uma série ordenada de perguntas foi respondido por escrito e sem a presença do entrevistador. Algumas de suas vantagens são a economia de tempo e a sua ampla abrangência [...], porém apresenta também algumas desvantagens como [...] a impossibilidade de ajudar o informante em questões mal compreendidas (MARCONI; LAKATOS, 2011). Optou-se pelo uso de perguntas abertas, possibilitando ao respondente utilizar linguagem própria e emitir opiniões e também perguntas fechadas com alternativas fixas. Assim, buscou-se alcançar o primeiro objetivo específico e verificar a compreensão acerca da definição da missão, visão, valores e Estratégia da entidade, bem como da contribuição da contabilidade no processo gerencial.

A aplicação do questionário ocorreu junto ao conselho diretivo, Econômica e gestores das filiais, ao longo dos meses de agosto e setembro do ano de 2021. O conselho diretivo é composto pela Gestora Provincial e 4 Conselheiras Provinciais, as gestoras das filiais, atualmente 9, e 1 Econômica totalizando, 15 pessoas, das quais 14 retornaram o questionário respondido. No desenvolvimento do trabalho será apresentado um organograma com a distribuição dos cargos e explicação das atribuições de cada um. Pelas respostas recebidas e complementadas por uma entrevista semiestruturada com as Conselheiras Provinciais 1e 4, realizada no mês de outubro, buscou-se analisar as necessidades da organização em confrontação com as perspectivas da estrutura padrão do BSC, perseguindo assim o segundo e o terceiro objetivos específicos.

A entrevista é “uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica; proporciona ao entrevistado, verbalmente, a informação necessária” (MARCONI; LAKATOS, 2011, p. 81). Optou-se pela utilização da entrevista semiestruturada, pois na concepção de Boni e Quaresma (2005), por combinarem perguntas abertas e fechadas, dão ao informante a possibilidade de discorrer sobre o tema proposto, cabendo ao pesquisador seguir um conjunto de questões previamente definidas por meio de uma conversa informal. Por isso, quase sempre, produzem uma melhor amostra da população de interesse, uma vez que é mais comum as pessoas aceitarem falar sobre determinados assuntos.

Em sua etapa final, realizou-se uma análise interpretativa em busca de nova estruturação do *Balanced Scorecard* para a organização. Em busca deste quarto objetivo específico, utilizou-se as informações obtidas da análise dos dados coletados em confrontação com publicações que se relacionam ao tema proposto, por meio da pesquisa bibliográfica. Esta, segundo Fachin (2010) é a base para as demais e como já afirmava Ruiz (1986) este tipo de pesquisa consiste no exame e análise do que já se produziu sobre determinado tema.

Para fins de interpretação e análise dos dados coletados foram utilizadas as técnicas de análise de conteúdo e análise interpretativa de dados, visando obter a compreensão da problemática abordada, bem como alcançar os objetivos propostos. Campos (2004, p. 613) aponta que a análise de conteúdo não se limita a “produzir suposições subliminares acerca de determinada mensagem, mas em embasá-las com pressupostos teóricos de diversas concepções de mundo e com as situações concretas de seus produtores ou receptores”. Já a análise interpretativa dos dados, na pesquisa social, refere-se à relação entre os dados empíricos e a teoria. Considerando que na pesquisa utilizou-se uma abordagem qualitativa, as análises e interpretações dos dados foram realizadas de forma descritiva, mas parcialmente com o auxílio de gráficos, quadros e figura.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção serão apresentados os dados coletados junto à organização participante, bem como a confrontação à proposta de Kaplan e Norton, buscando atender aos objetivos propostos neste estudo. Ainda, os dados serão correlacionados, para, por fim, propor uma adaptação à estrutura do BSC.

4.1 A entidade

A entidade escolhida para a realização deste estudo é uma comunidade religiosa feminina, que atua em diversas áreas onde lhe é permitido realizar atividades apostólicas, desenvolvendo projetos sociais de promoção humana, na prestação de serviços educacionais e de formação religiosa, além de propagar a fé por meio da oferta de práticas católicas. Esta comunidade faz parte de uma organização internacional que surgiu na Alemanha em 1926, e atualmente está presente em 29 países, a qual estrutura-se em Províncias, que são independentes umas das outras na captação, utilização e administração de seus recursos. Entretanto, partilham dos mesmos princípios e perseguem os mesmos objetivos, ocorrendo assim, intercâmbio e colaboração mútua de forma cooperativa, sem extinguir a autonomia de cada Província. No Brasil, a instituição possui duas Províncias com o propósito de facilitar a organização das atividades desenvolvidas.

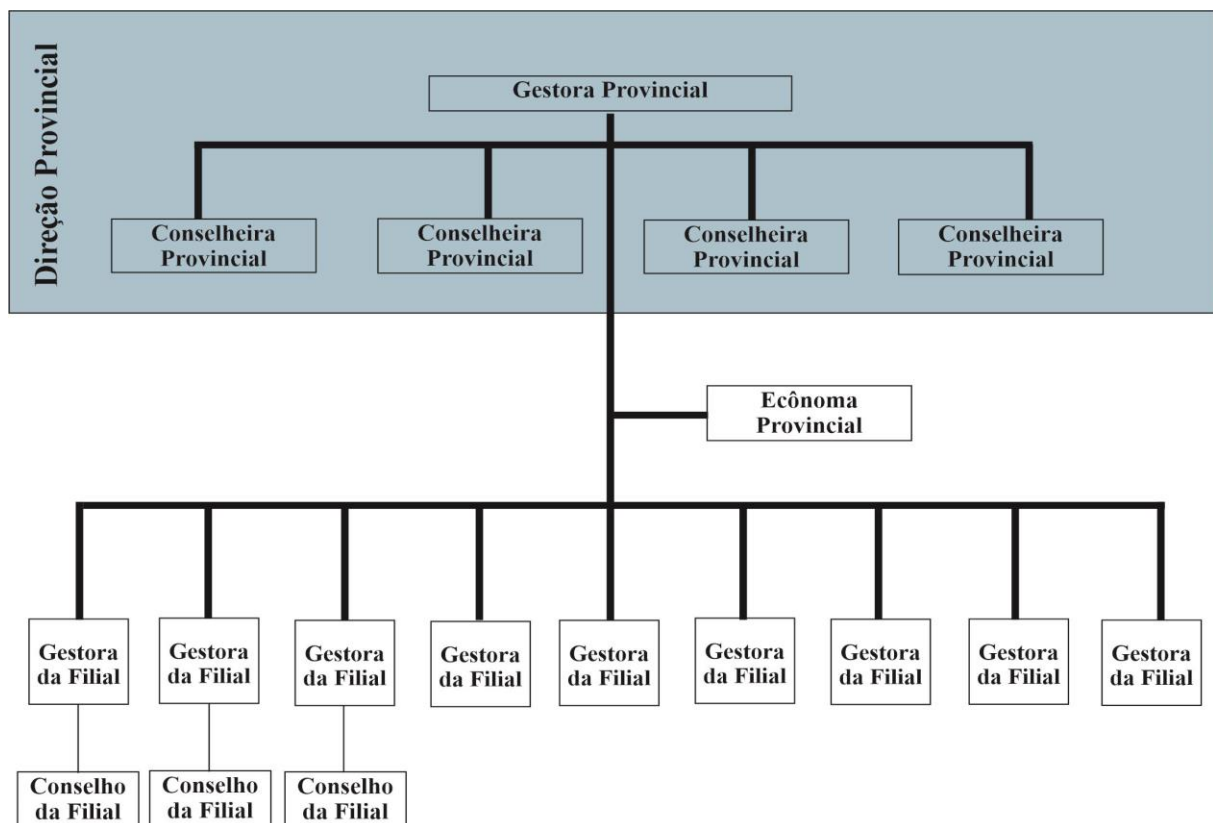
A Província analisada neste estudo é constituída com natureza jurídica de organização religiosa, com sede matriz na cidade de Santa Maria, RS, contando, atualmente, com 96 membros (religiosas) distribuídos em 9 filiais, uma vez que sua cobertura geográfica abrange os estados do Sul e Nordeste do Brasil, além de Portugal. A principal atividade desenvolvida pela instituição é a formação religiosa que ocorre através do acompanhamento e orientação de grupos, formando lideranças católicas, sendo que algumas religiosas trabalham na área pedagógica, e outras na assistência social, coordenando duas instituições de ensino e um projeto social. A organização procura, proporcionar oportunidades de crescimento e desenvolvimento para as famílias, crianças e adolescentes.

A compreensão que a instituição tem acerca de sua atuação em meio a sociedade, permite que alguns membros se dediquem a arte, pela criação de obras sacras e pela formação musical. Além destes campos de atuação, há membros que realizam atividades internas e também atividades profissionais remuneradas, contribuindo financeiramente para a manutenção da comunidade.

Tamanha flexibilidade tem levado a Província a experimentar um crescimento assinalável em termos de oportunidades de atuação, concomitante a uma redução significativa de membros em atividades capazes de atender esta demanda. Estas constatações evidenciam a necessidade de comunicação e alinhamento estratégico em um sistema de gestão adequado que venha a melhorar a capacidade de articulação da Província em seu todo. Sob esta perspectiva, o *Balanced Scorecard*, enquanto ferramenta de referência no contexto da gestão estratégica das organizações, ganha particular valor devido ao fato de colaborar na tradução da estratégia em termos operacionais e elaborar um quadro de indicadores que permite o acompanhamento da implementação da estratégia.

Embora seu campo de atuação seja tão diversificado, a comunidade mantém-se organizada hierarquicamente, sendo as tarefas administrativas distribuídas entre as religiosas que ocupam cargos de liderança dentro da instituição. A Figura 3 representa graficamente a estrutura organizacional e a relação hierárquica entre os cargos.

Figura 3 - Organograma da instituição.



Fonte: Elaborado pelo autor.

A seguir é apresentada uma relação que identifica a formação de cada membro que ocupa cargo de liderança na instituição, evidenciando que a área da educação é a com maior

representatividade, havendo também membros com formação na área da saúde, serviço social, negócios e gestão.

Gestora Provincial - Educadora

Conselheira 1- Licenciatura em Ciências e Matemática, Técnico em Contabilidade

Conselheira 2 - Teóloga

Conselheira 3 - Pedagoga

Conselheira 4 - Serviço Social, pós-graduação em Gestão Escolar

Gestora 1 - Enfermeira

Gestora 2 - Nutricionista

Gestora 3 - Pedagoga

Gestora 4 - Pedagoga

Gestora 5 - Pedagoga

Gestora 6 - cursando administração

Gestora 7 - Pedagoga

Gestora 8 - cursando administração

Gestora 9 - Pedagoga

Ecônoma – Contadora.

A Gestora provincial possui a jurisdição de governar a Província, sendo responsável para que as filiais, sob a direção das respectivas gestoras, possam realizar suas tarefas. Ela é auxiliada por um Conselho Provincial formado por quatro membros, os quais distribuem entre si responsabilidades e representam os interesses das filiais.

A Ecônoma Provincial é responsável pela administração dos bens da instituição, exercendo sua função em dependência da Direção Provincial e provendo os gestores de informações e orientações acerca da situação econômica e financeira da comunidade. Filiais com um número mais expressivo de membros, possuem um Conselho formado por até 2 membros que devem ser complemento e auxílio para a Gestora no exercício de seu cargo.

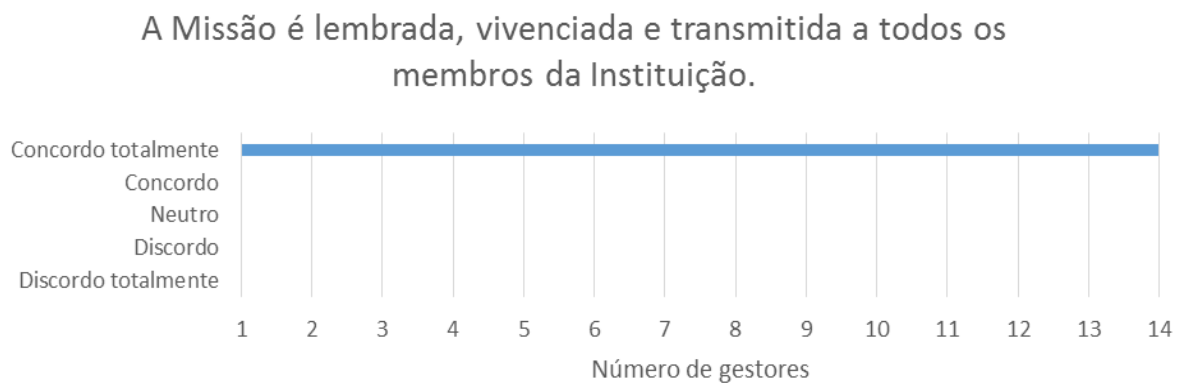
A implementação da estratégia perpassa a estrutura organizacional da entidade, segundo Kaplan e Norton (1997, p. 208) “o ideal seria que todos na empresa, do nível hierárquico mais elevado ao mais baixo, compreendessem a estratégia e como as suas ações individuais sustentam o quadro geral”. Como já foi abordado anteriormente, o BSC permite este alinhamento, porém, para a obtenção deste benefício, os níveis mais altos devem compartilhar sua visão e estratégia com toda a organização bem como, com os principais agentes externos.

4.2 Aspectos de gestão estratégica e contábil

Para o desenvolvimento dos projetos de BSC, torna-se imprescindível a definição clara da missão, visão e valores da organização, pois sua compreensão serve de guia para orientar a escolha entre várias oportunidades existentes (FILHO, 2005).

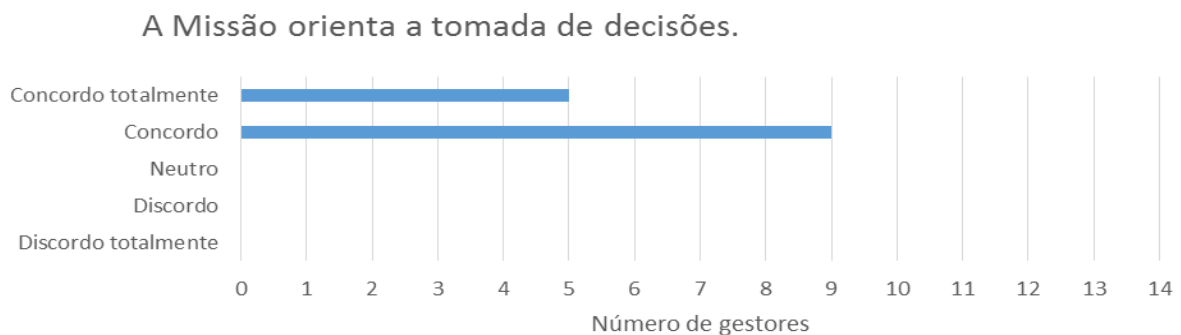
Considerando que a definição da missão é um ponto importante na gestão estratégica, pois estabelece a razão de existir da entidade, tanto sob a perspectiva do que esta pode oferecer, como também de sua utilidade frente às necessidades do público por ela atendido, buscou-se verificar a compreensão dos membros acerca de sua definição. Com este intuito elaborou-se duas questões que compunham parte do questionário, e obteve-se o seguinte resultado:

Gráfico 1 – Transmissão da missão na organização.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Gráfico 2 – Influência da missão na tomada de decisões.



Fonte: Elaborado pelo autor.

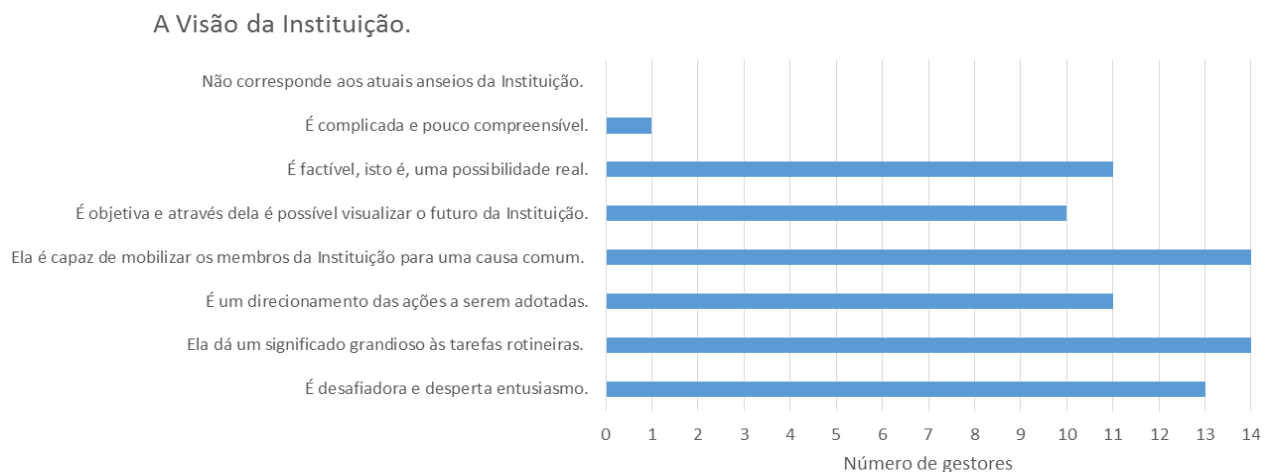
Os Gráficos 1 e 2 evidenciam que a instituição possui uma definição clara de sua missão e que esta é conhecida por todos os seus membros, constata-se, assim, um aspecto

importante que baliza toda a atuação organizacional. Para as instituições religiosas a missão é algo essencial e de grande importância, pois revela sua colaboração com o plano de Deus, sendo comunicada a todos os membros e recordada de forma constante. Neste sentido, o que Kaplan e Norton (2004) defendem em relação às organizações públicas, pode ser aplicado também a estas organizações, pois estes afirmam que a missão da organização deve ser destacada e avaliada no nível mais alto do mapa estratégico. Sua definição deve configurar um propósito abrangente que consolide a missão de forma a comunicá-la com nitidez a toda a organização.

Entretanto, uma dificuldade encontrada nestas organizações é tornar a missão o elemento principal na tomada de decisões. Segundo os gestores questionados, isto ocorre porque a formulação utilizada é excessivamente abrangente e pouco concreta ou quando outros fatores exercem uma pressão maior que inviabilizam a decisão em concordância com a missão da organização. Esta constatação fez com que alguns gestores não estivessem totalmente seguros em afirmar que a missão orienta a tomada de decisões, como foi apontado no Gráfico 2.

Outro aspecto relevante na gestão estratégica é o conjunto de convicções e compreensões para onde deve seguir a organização, trata-se da visão, a qual determina a alocação dos recursos e as estratégias a serem utilizadas. No *site* da organização pesquisada encontrou-se a seguinte definição de visão: “*Ser presença viva de Maria no mundo*”. Pelo questionário aplicado junto aos gestores, buscou-se averiguar se esta definição é a idealização do futuro desejado, assegurando a mobilização e alinhamento dos membros aos temas estratégicos. Chegou-se aos seguintes resultados:

Gráfico 3 – Percepção acerca da visão da instituição.



Fonte: Elaborado pelo autor.

As respostas obtidas e apresentadas no Gráfico 3 mostram que a atual formulação da visão da instituição atende aos parâmetros básicos de eficiência, uma vez que é considerada pelos gestores como precisa, comunicável, inspiradora e viável. Embora um gestor a considere complicada e pouco compreensível, torna-se mais expressivo o número de gestores que destacam elementos positivos em sua formulação, sendo que nenhum gestor a identificou como não correspondente aos atuais anseios da instituição. Kaplan e Norton (1997) garantem que não bastam *slogans* inspiradores, é preciso disciplina que transforme a visão individual em visão compartilhada, que venha a fornecer energia e motivação à empresa. E afirmam que o BSC “traduz a visão e a estratégia da empresa num conjunto coerente de medidas de desempenho” (1997, p. 24).

Compondo os fundamentos básicos da gestão estratégica, os valores da organização devem contribuir para a compreensão de sua missão e de sua visão. Sendo enunciados de forma direta e simples, estes, constituem referências para proporcionar significado às atitudes e comportamentos de todos os interessados.

Em relação aos valores essenciais que identificam o comportamento dos membros da instituição em estudo, embora observada certa congruência em relação aos mesmos, verificou-se que a instituição carece de uma delimitação exata de seus valores. Não foi encontrada uma relação definida.

Compreendendo que os valores não são criados, mas sim identificados porque já permeiam a organização ao longo de sua trajetória, pela análise de documentos da instituição, tais como o Estatuto e através da aplicação do questionário, foi possível estabelecer um rol de valores que são pré-requisitos para a admissão e permanência na instituição e que são partilhados pelos membros, sendo eles: Abertura para a Espiritualidade Mariana, Vida de Oração, Integridade Moral, Aptidão Comunitária e Magnanimidade. Assim, “Todas as organizações têm valores próprios, mas em nenhum setor os valores são tão centrais ao propósito quanto no terceiro setor” (FALCONER, 1999, p. 16).

Estabelecidos estes pilares, missão, visão e valores, é possível gerenciar a estratégia de forma integrada e garantir que todo o empenho da organização esteja direcionado para a estratégia. Pois, “se pretendemos criar um processo gerencial para implementar a estratégia, é necessário antes construir um referencial confiável e consistente para a descrição da estratégia” (KAPLAN; NORTON, 2000, p. 21).

Sendo as Organizações Religiosas voltadas para o cultivo da vinculação com o divino, e cujos valores ultrapassam os bens materiais, torna-se desafiadora a construção e

implementação de uma estratégia que envolva todos os interesses da instituição e, ao mesmo tempo, a fortaleza para enfrentar os desafios do meio competitivo em que está inserida.

Na organização em análise, observa-se como temas estratégicos a Gestão Integrada, a Sustentabilidade e o Carisma Mariano. Estes temas são evidenciados especialmente por duas ações estratégicas que têm colaborado atualmente para a tomada de decisão dos gestores:

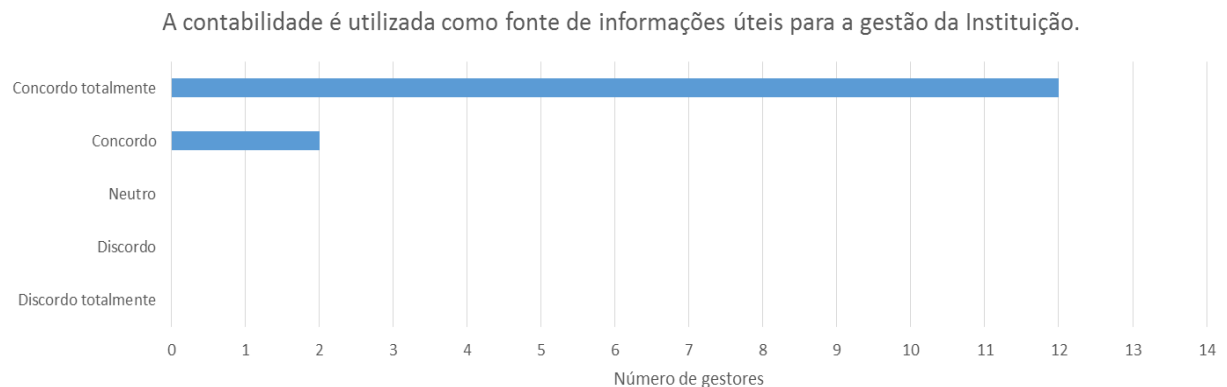
- Concentrar-se no essencial, reduzindo a perda de recursos humanos e financeiros em atividades que não são essenciais para o alcance da missão.

- Acentuar a seleção e formação de seus membros, capacitando-os para que possam realizar um trabalho qualificado.

No que se refere a Gestão Integrada, a instituição mantém um setor vinculado à contabilidade ao qual convergem todas as informações financeiras da instituição. Este setor está sob os cuidados da Ecônoma Provincial, responsabiliza-se por todas as obrigações legais, fiscais e tributárias da Província e auxilia os gestores nas decisões referentes à captação e destinação de recursos. Identificam-se neste setor as funções principais da Contabilidade Gerencial definidas por Kaplan e Norton (1997), a mensuração e a comunicação, a obtenção e o fornecimento de informações.

Observou-se que a contabilidade contribui decisivamente na gestão desta instituição, enquanto fornecedora de informações dos fatos econômicos determinantes que influenciam os resultados. Ela é uma ferramenta imprescindível para a instituição e a estruturação de relatórios adicionais que apresentem enfoques diferenciados são demandas de seus usuários. Tal percepção sugerida pela estrutura organizacional da instituição instiga a uma análise de como estas informações chegam aos gestores e como são percebidas por estes. Em relação a esta questão obtiveram-se os seguintes resultados:

Gráfico 4 – A contabilidade como fonte de informações.

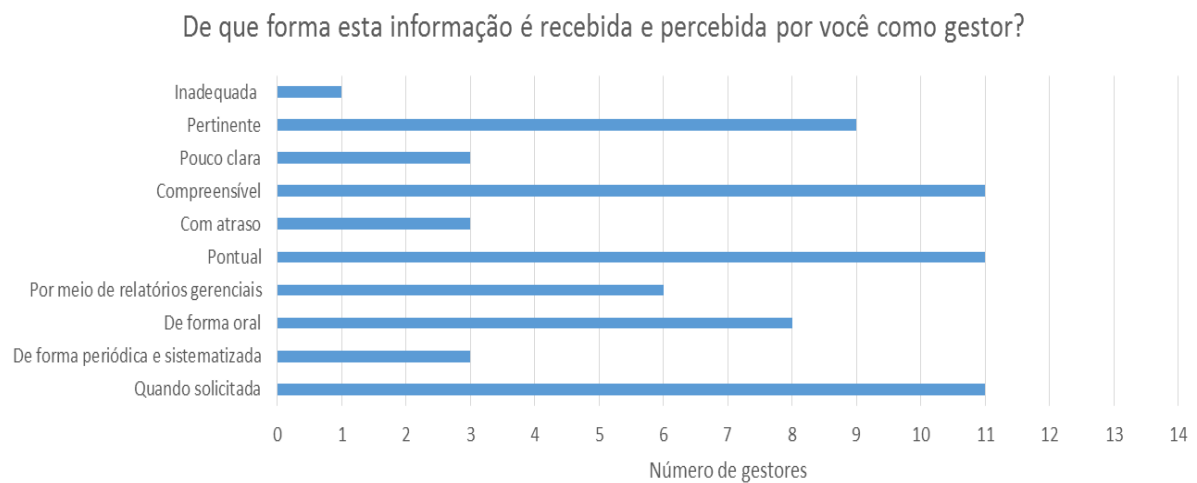


Fonte: Elaborado pelo autor.

Confirma-se pelo Gráfico 4 que o papel da contabilidade é imprescindível para a definição das ações dos gestores, uma vez que identificam nela uma fonte de informações úteis. Porém, questionados sobre como esta informação é recebida e percebida, verificou-se que, por vezes, não atende as expectativas nela depositadas.

No Gráfico 5 é possível visualizar que há gestores que encontram dificuldade para compreendê-la e que a recebem com atraso.

Gráfico 5 – Percepção dos gestores acerca das informações contábeis recebidas.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela análise dos dados obtidos e apresentados no Gráfico 5 constata-se, também, que apenas três gestores recebem as informações de forma periódica e sistematizada, sendo que a maioria tem acesso a estas somente quando solicitadas. Esta forma de operar impede que todos aqueles que partilham responsabilidades possuam a mesma base de informações, confirmando a opinião de Kaplan e Norton (1997 p. 208) que afirmam, “o alinhamento da organização a uma visão compartilhada e uma direção comum é um processo demorado e complexo”. Ainda, segundo estes autores, a visão compartilhada é o ponto de partida essencial para um processo estratégico, permitindo a definição, em termos claros, dos resultados que toda a organização pretende alcançar.

Pelo tema estratégico Sustentabilidade, compreende-se a capacidade de captar recursos financeiros, materiais e humanos suficientes e de forma continuada, e empregá-los com competência a fim de que a organização possa alcançar seus objetivos.

No tema estratégico Carisma Mariano, convergem todos os elementos religiosos que compõem a essência da instituição e sua razão de existir.

Pela estrutura organizacional verticalizada, verifica-se que a instituição opera em dependência de seus gestores, portanto torna-se particularmente oportuna a constatação: “Se as pessoas no topo não atuarem como líderes vibrantes do processo, as mudanças não ocorrerão e a estratégia não será implementada, perdendo-se a oportunidade de desempenho extraordinário (KAPLAN; NORTON, 2001, p. 26). As análises até aqui apontadas evidenciam que a gestão destas organizações exige a abordagem de elementos que não estão presentes em outros setores e um conhecimento profundo de sua identidade e especificidades, além do diagnóstico de suas principais dificuldades.

4.3 Aspectos particulares da gestão de organizações religiosas e principais dificuldades em seu alinhamento estratégico

A gestão de organizações do terceiro setor, que contempla também as organizações religiosas, é tipicamente mais complexa que de uma organização empresarial, “no tipo e variedade de serviços prestados, na relação com múltiplos públicos, na dependência de fontes variadas de recursos e outras dimensões” (FALCONER, 1999, p. 17). Isto reflete em alguns aspectos particulares em sua gestão.

No estudo de Portulhark (2015), anteriormente citado, identificou-se que estas entidades possuem uma tradição de controles gerenciais inadequados e tensões no processo de tomada de decisões por conta da influência de questões financeiras em sua atividade sobremodo espiritual. O ambiente religioso é dotado de grande especificidade, especialmente pela existência de um forte sistema de crenças, onde busca-se gerenciar bens, captar recursos e empregá-los Tateando um plano divino, unindo esta atividade a algo sagrado. “Ganhar dinheiro, para as organizações sem fins lucrativos, é subsidiário ao propósito de prover algum bem ou serviço; enquanto para as empresas privadas, a provisão de produtos ou serviços tem por objetivo gerar dinheiro (FALCONER, 1999, p. 16).

Corroboram com esta constatação as afirmações de gestores da organização analisada: *“A complexidade da gestão de uma organização religiosa reside na dificuldade de usar ferramentas de planejamento e controle empresariais em um ambiente religiosos, onde outros valores são prioridade e transcendem o plano econômico”* (GESTORA 9, 2021). E ainda, *“[...] a abrangência da atuação administrativa de uma comunidade religiosa vai desde o aspecto religioso em si (pastoral), publicações (impressas ou nas mídias), construções, manutenção de propriedades e de sustento dos membros, formação de membros..., é algo multiforme”* (CONSELHEIRA 1, 2021).

Portanto, encontram-se em organizações religiosas as diferentes áreas e departamentos de uma empresa, como gestão de pessoal, operações, gestão contábil e financeira, marketing.... Porém, o perfil religioso reveste estas funções de atribuições próprias que requerem conhecimentos, habilidades, atitudes e valores específicos, tornando este um dos aspectos mais relevantes em sua gestão, somado ao aspecto dos benefícios recebidos com os incentivos fiscais, que também merece uma atenção especial.

Como abordado anteriormente, as organizações religiosas também gozam de apoio fiscal garantido pela Constituição Federal e para manter tal benefício precisam, entre outros, escriturar suas receitas e despesas. Apesar desta obrigação, não existe hoje, no Brasil, uma norma específica de contabilidade direcionada às entidades religiosas e estas se utilizam da legislação vigente para entidades sem fins lucrativos. A Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002) declara que a entidade sem fins de lucro é livre para exercer diversas atividades, dentre elas a atividade religiosa (VERÍSSIMO et al., 2020).

Nesta perspectiva, a contabilidade permanece única, a diferença ocorre pela forma como esta é estabelecida. Segundo Silva et al. (2017), no caso destas organizações, todos os registros contábeis realizados precisam estar de acordo com as Normas, as Resoluções e os Princípios de Contabilidade, sendo orientada pela normatização específica, a ITG 2002. Há algumas particularidades no tocante à titulação das contas como: a conta capital, integrante do balanço patrimonial, deve ser substituída pela denominação de patrimônio social, e as palavras lucro ou prejuízo, devem ser substituídas por *superávit* ou *déficit* do período, segundo a Interpretação Técnica Geral.

Além de propor uma atenção especial aos registros contábeis, os incentivos fiscais demandam um sistema de gestão transparente que inspire credibilidade e legitime as ações desempenhadas pelas organizações. A importância de demonstrar posições claras e resultados concretos é defendida por Falconer (1999, p. 18) que afirma: “Organizações abertas, conhecidas do público, ganham legitimidade social e são menos propensas a sucumbir a escândalos de opinião pública, que já destruíram mais de uma organização bem-intencionada”. Portanto, uma gestão transparente além de ser um valor, tende a estabelecer-se como uma estratégia competitiva.

Assim, foi possível identificar junto aos gestores da entidade em estudo uma mesma compreensão deste aspecto: “*Precisa-se evidenciar que os recursos financeiros estão sendo aplicados de forma acertada e transparente*” (GESTORA 7, 2021).

Ou ainda, *“um aspecto particular é realizar uma gestão coerente com os princípios e valores religiosos pregados, por isso, deve ser íntegra e credível e gerar valor que ultrapassa as expectativas colocadas sobre ela”* (GESTORA 9, 2021).

Além destes dois aspectos elucidados, a tensão existente entre religioso e econômico e as exigências provenientes dos incentivos fiscais, outro aspecto importante a considerar é apontado no questionário pela Gestora 7 (2021), *“(...) uma organização religiosa é como uma família, todos se empenham para mantê-la firme, e nela todos têm abrigo e proteção, a comunidade é responsável pela manutenção de cada membro, e este cuidado pelos membros interfere muito nas decisões”*.

Os membros internos ou religiosos são relevantes para as organizações religiosas sob dois aspectos fundamentais: por um lado os membros cooperam para a existência da entidade e para que ela cumpra sua missão e por outro lado a entidade é responsável pela manutenção dos membros. Considerando que a maior parte das funções e dos cargos diretivos é distribuído entre os religiosos, seu número, formação e capacitação são elementos determinantes para uma gestão eficiente.

Como decorrência do aspecto citado anteriormente, é percebida outra peculiaridade que se revela como uma dificuldade para o alinhamento estratégico da entidade. Trata-se da falta de profissionalização na gestão. Esta realidade é identificada pelo questionário e pela entrevista, entre outros selecionaram-se alguns relatos dos gestores que a apontam: *“Existe a falta de formação adequada ou necessária para iniciar um processo de gestão”* (CONSELHEIRA 4, 2021).

“Outra dificuldade consiste no fato de nossa gestão ser bastante ‘caseira’. Precisamos investir em qualificação dos membros, mas também contar mais com profissionais qualificados para suprir nossas necessidades” (GESTORA PROVINCIAL, 2021). *“Desvio de funções, confusão de responsabilidades e competências”* (CONSELHEIRA 4, 2021).

“(A instituição) Exige um gerenciamento multiforme e isso muitas vezes é feito de forma intuitiva, sem a devida formação na parte gerencial” (CONSELHEIRA 2, 2021). E ainda, *“[...] nem todos que ocupam cargos de liderança estão preparados para tal”* (GESTORA 9, 2021).

Em seu estudo, Falconer (1999) afirma que sanar as insuficiências na gestão das organizações, tornou-se um dos alvos prioritários para o fortalecimento do terceiro setor. Buscar a profissionalização pela formação de líderes, capacitação em administração e profissionalização da direção das entidades tornou-se um discurso corrente. Logo, as ações de

melhoramento no plano organizacional baseiam-se na suposição de que a gestão organizacional é o principal ponto fraco do terceiro setor e das organizações religiosas, por conseguinte, a capacitação em gestão é a principal ferramenta para que estas alcancem plenamente sua missão.

A profissionalização da gestão é uma lacuna existente na organização em análise, pois parte desta dificuldade é suprida pela contratação de profissionais e de consultoria externa, mas não é a realidade de todos os setores. Além destes aspectos particulares da gestão de organizações religiosas, o levantamento de dados realizado através do questionário e complementado pela entrevista possibilitou identificar alguns entraves do atual modelo de gestão que dificultam o alinhamento estratégico. Após uma análise interpretativa destes dados elaborou-se o Quadro 3 que apresenta os resultados.

Quadro 3 – Diagnóstico das principais dificuldades no alinhamento estratégico da entidade

Dificuldade	Consequência
1- Insuficiência de recursos financeiros e de membros internos.	Causa a ruptura entre o planejado e desejado e o efetivamente realizado.
2 - Líderes com pouca formação na área gerencial.	Reflete em falta de profissionalização nos processos gerenciais.
3- Morosidade na tomada de decisões e as muitas instâncias que se percorre até à decisão.	Demanda em tempo e recursos que retardam os resultados.
4- Ausência de referencial comparativo definido por indicadores gerenciais.	Dificulta a avaliação dos resultados alcançados e a proposição de melhorias.
5- Limitações na elaboração e acompanhamento do orçamento anual.	Gera divergência entre o orçado e o realizado, sua elaboração não presta auxílio, apenas compõe uma exigência da instituição.
6 - Distância geográfica entre a matriz e algumas filiais.	Dificulta um acompanhamento próximo e a visão da situação real da filial.
7- Limitação na visão global da instituição.	Impede que as decisões individuais se somem e cooperem para o desenvolvimento da organização em seu todo.
8- Sistema de comunicação limitado.	Impede a fluidez das informações entre as filiais e a direção provincial. Entre os gestores e os demais membros.
9- Sobrecarga de tarefas e acúmulo de funções.	Provoca desgaste dos membros e influencia na qualidade nos serviços prestados.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como demonstrado no Quadro 3, os principais entraves relacionados ao atual modelo de gestão, estão na ausência de planejamento prévio das ações que considere as necessidades e capacidades de cada filial sob a perspectiva da entidade como um todo. Este fator

desencadeia a falta de alinhamento organizacional e estratégico, pois favorece a falta de integração entre os sistemas e mesmo a perda da estratégia. A estratégia da empresa como é definida por Kaplan e Norton (1997), consiste em um conjunto de hipóteses sobre a relação de causa e efeito entre os objetivos e as ações necessárias para que eles sejam alcançados e as medidas do desempenho atingido.

Com o planejamento de ações que perseguem objetivos de curto prazo derivados do BSC, os gestores recebem melhor previsão quanto ao seu desempenho e a necessidade de mudanças. Como já abordado anteriormente, este não é somente uma ferramenta de controle, mas conduz o processo de implementação da estratégia. Sua contribuição perpassa todos os setores da organização e se realiza através de cinco funções que são elencadas por Kaplan e Norton (2004) e Martins et al. (2012). A primeira função consiste em traduzir a estratégia em termos operacionais, o que é facilitado pelo mapa. Em seguida alinhar toda a organização à estratégia que será adota. Então é preciso que essas estratégias sejam tomadas por todos e não somente por um grupo seletivo de pessoas. Outra função do BSC destacada pelos autores, é que este processo não pode parar, as estratégias devem ser convertidas em um processo contínuo. Por último, é preciso mobilizar uma mudança por meio da liderança executiva da organização, quem está liderando deve ser o maior motivador das mudanças.

Kaplan e Norton (1997) asseguram que quando o BSC é utilizado como pedra angular do sistema gerencial, as diversas iniciativas apontam juntas para a consecução dos objetivos, indicadores e metas organizacionais. Portanto, torna-se oportuna uma análise minuciosa de suas quatro perspectivas.

4.4 Avaliação das quatro perspectivas do BSC: financeira, cliente, processos internos e aprendizagem, em relação às necessidades da organização religiosa

Identificadas as particularidades da gestão de uma organização religiosa e verificadas suas principais limitações e necessidades, a presente pesquisa prevê avaliar se as quatro perspectivas do BSC: financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento, atendem todas estas necessidades ou se é preciso agregar alguma perspectiva complementar. Para tal, buscou-se relacionar e comparar as quatro perspectivas padrão do BSC com as organizações religiosas. Uma análise das perspectivas do BSC necessita contemplar também as medidas e indicadores de desempenho, pois, como afirmam Kaplan e Norton (1997), suas medidas são escolhidas para chamar a atenção dos gestores sobre os fatores que se espera levar ao desempenho desejado.

Ressalta-se que não há um conjunto de medidas de desempenho genérico, visto que cada empresa tem uma missão específica, uma visão, uma estratégia, adaptadas a sua realidade e, portanto, um conjunto de medidas adequado. Esta diversificação requer diferentes *scorecards*, que derivam de acordo com a missão da empresa, sua estratégia, tecnologia e cultura.

4.4.1 Primeira perspectiva – FINANCEIRA

Esta ocupa uma posição de destaque no modelo padrão do BSC, pois as medidas financeiras indicam se a empresa está obtendo êxito com as estratégias definidas e praticadas. Normalmente este êxito é mensurado pela sua lucratividade, pelo seu crescimento e pelo incremento do valor para os acionistas. Dentro desta perspectiva Kaplan e Norton (1997) definem conjuntos de medidas para cada um dos três diferentes estágios do negócio, crescimento, sustentação e colheita.

Segundo os autores, no estágio de crescimento a ênfase é dada ao crescimento das vendas, os novos produtos e novos canais de marketing, os novos mercados e novos consumidores, vendas e distribuição, mantendo um nível adequado de gastos. No estágio de sustentação, os objetivos destacarão as medidas financeiras tradicionais, como o lucro operacional e a margem bruta, e a avaliação dos investimentos ocorre pela análise de padrões, fluxos de caixa descontado e o incremento de valor para os acionistas, que representam o objetivo financeiro clássico: o melhor retorno sobre o capital investido. No estágio de colheita é enfatizado novamente o fluxo de caixa, onde todo investimento deverá prover retorno em caixa certo e imediato, pois o ciclo de vida do negócio está em estágio final.

A perspectiva financeira, mesmo sem compor a finalidade de uma organização religiosa, faz parte da composição de seu sistema de gestão. “A perspectiva financeira, no entanto, representa uma limitação, não um objetivo para as instituições sem fins lucrativos” (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 188). Portanto, ela pode ser percebida como SUSTENTABILIDADE, pois: “*mesmo sendo uma instituição religiosa, se quiser cumprir com os seus objetivos, necessita poder manter-se economicamente e desenvolver as suas iniciativas*” (GESTORA 8, 2021).

“Sustentabilidade [...] é entendido aqui como a capacidade de captar recursos – financeiros, materiais e humanos - de maneira suficiente e continuada, e utilizá-los com competência, de maneira a perpetuar a organização e permiti-la alcançar os seus objetivos” (FALCONER, 1999, p. 19). A perspectiva financeira compreendida como sustentabilidade

torna-se necessária para suprir as dificuldades 1 e 5 apresentadas no Quadro 3: A insuficiência de recursos financeiros e as limitações na elaboração e acompanhamento do orçamento anual. A definição de objetivos, metas, iniciativas e indicadores de desempenho, sob esta perspectiva, contribui para que a organização mantenha maior controle sob seus ativos e auxilia no desenvolvimento de estratégias para novas fontes de captação de recursos e formas de fidelização das fontes existentes.

Assim como as empresas, também estas instituições passam pelos estágios de crescimento, sustentação e colheita e, devem da mesma forma monitorar seu desempenho, porém, seus indicadores devem considerar o objetivo da autonomia financeira e não da lucratividade, podendo ser por exemplo, os índices de liquidez que avaliam a capacidade de pagamento frente às obrigações, ou o *superávit* e a disponibilidade para novos investimentos que venham a atender a sua demanda.

Em contradição à posição primordial que a perspectiva financeira ocupa em organizações do segundo setor, a maior preocupação das organizações religiosas é cumprir sua missão. *“Em primeiro lugar, a missão”* (CONSELHEIRA 4, 2021). *“O fim para o qual existimos, ou seja, o cunho apostólico e a salvação das almas”* (CONSELHEIRA 2, 2021), *“A missão da comunidade é fundamental. Tem que estar à frente de todas as tomadas de decisão”* (CONSELHEIRA 1, 2021). *“Antes da perspectiva financeira, vem nossa missão, por ela medimos o sucesso de nossa atuação como comunidade”* (GESTORA 9, 2021).

Isto confirma a afirmação de Kaplan e Norton (2000), já apresentada no referencial teórico sobre a necessidade de reestruturar o BSC, pois às organizações sem fins lucrativos não corresponde a perspectiva financeira ser o topo. O mesmo é defendido por Atkinson et al. (2015) já apresentado na Figura 2, que inclusive apresenta a missão como topo do mapa estratégico para estas organizações.

4.4.2 Segunda perspectiva – CLIENTES

Segundo Kaplan e Norton (1997), esta perspectiva permite às empresas identificar segmentos de clientes e de mercado nos quais desejam competir, bem como a clara identificação e avaliação das propostas de valor dirigidas a esses segmentos. Os mesmos autores propõem o alinhamento das medidas essenciais de resultado com os seguintes segmentos focados nos clientes: participação de mercado, retenção, captação, satisfação e lucratividade dos clientes. Este conjunto de critérios é denominado pelos autores de Medidas Essenciais dos Clientes.

Participação de mercado – representa a proporção de negócio no mercado em que atua, determinada em termos de número de clientes, capital investido, unidades vendidas ou instaladas; Captção de clientes – Mensura, em termos absolutos ou relativos, o volume de novos clientes ou de novos negócios conquistados pela organização; Retenção de clientes – acompanha, em termos absolutos ou relativos, a capacidade de reter ou manter relacionamento comercial com seus clientes; Satisfação dos clientes – mensura o nível de satisfação dos clientes em relação a critérios preestabelecidos de desempenho dentro da proposta de valor. Lucratividade do cliente – mensura a lucratividade de cliente ou de segmento, depois de levantar as despesas específicas requeridas para atender esse cliente ou esse mercado (KAPLAN; NORTON, 1997).

Nas entrevistas realizadas com os gestores observou-se que o termo “Clientes” é um pouco agressivo dentro do ambiente religiosos, pois ali não há a comercialização de bens, nem a prestação de um serviço tendo como contrapartida alguma remuneração. Antes, trata-se da dedicação ao culto sagrado, à propagação da fé e de valores transcendentais, cujo alcance não se limita a uma parcela seleta de pessoas, mas busca proporções sempre maiores de abrangência.

“Os ‘clientes’, sob meu ponto de vista, são o público alvo, ou melhor dito, os destinatários de toda a nossa atuação como instituição religiosa, porque não vivemos para nós, mas como presença viva de Maria no mundo vivemos para os outros, doando todas as nossas forças e capacidades a serviço do Reino de Deus” (CONSELHEIRA 4, 2021).

Para organizações sem fins lucrativos, como ONG’s, instituições filantrópicas ou associações beneficentes, a definição de Clientes pode se restringir a um público restrito que necessite do auxílio específico que a entidade oferece, como por exemplo, atendimento hospitalar, cuidado com o meio ambiente..., e pode contemplar também os doadores que financiam suas atividades. Portanto, como exposto no referencial teórico, Kaplan e Norton (2000) propõem a inclusão de dois grupos de Clientes para o BSC de organizações sem fins lucrativos, os beneficiados pelos serviços da instituição e os financiadores, aqueles que doam recursos ou são voluntários e de alguma forma colaboram e viabilizam a existência da instituição.

Entretanto, para as organizações religiosas que enfatizam o anúncio, e o alcance de todos, buscando atender cada um em sua necessidade individual na esfera espiritual, assistencial ou educacional, seus clientes podem ser definidos com a SOCIEDADE, incluindo aqueles que já estão vinculados à organização religiosa e os que ainda não estão, mas a

instituição busca alcançá-los. Sob esta perspectiva pode-se sugerir a aplicação das Medidas Essenciais de Clientes:

Participação de mercado – representação dos dois grupos de clientes, os vinculados (às práticas religiosas ou aos serviços assistenciais) e os não vinculados à instituição.

Captação de clientes – mensuração do aumento de pessoas vinculadas à instituição, em seus diferentes setores (religiosa, educacional e assistencial).

Retenção de clientes – acompanhamento da capacidade de reter ou manter relacionamento com os usuários de suas diversas atividades.

Satisfação dos clientes – medição do nível de satisfação dos usuários em relação a critérios específicos de desempenho dentro da proposta da organização.

Lucratividade do cliente – mensuração dos resultados em relação a cada segmento, por exemplo, supressão de uma necessidade de um local em particular, alcance de melhores condições de vida para um grupo específico, entre outros....

4.4.3 Terceira perspectiva - PROCESSOS INTERNOS

Nesta perspectiva, de acordo com Kaplan e Norton (1997), os executivos identificam os processos internos críticos nos quais a empresa deve alcançar a excelência e que conduzirão aos objetivos dos clientes e dos acionistas. Para isso é recomendado a definição de uma cadeia de valores que alcance todos os processos internos e cujas medidas estejam voltadas para aqueles que terão maior impacto na satisfação do cliente e na consecução dos objetivos financeiros da empresa.

Os autores chamam a atenção para três processos principais: inovação, operação e serviço pós-venda. Inicialmente devem ser identificadas as necessidades reais e futuras dos clientes e desenvolvidos os produtos e/ou serviços que ofereçam soluções a estas necessidades. Depois seguem-se com os processos de operação, onde as principais medidas são: custo, qualidade e tempo de resposta. Deve se preocupar com a produção e com a disponibilidade dos produtos e serviços até a sua entrega ao cliente. Então, chega-se ao serviço pós-venda, uma etapa de grande influência no processo de criação de imagem e reputação da organização na cadeia de valor do cliente.

Por meio de objetivos e medidas para a perspectiva dos processos internos, o BSC, diferencia-se dos tradicionais sistemas de medição de desempenho, pois permite que a avaliação do desempenho derive das expectativas de interessados externos e por isso a identificação de processos críticos e vitais podem trazer melhorias significativas. As

atividades realizadas por organizações religiosas estão prioritariamente voltadas para o interesse de seus destinatários. Antes da busca de algum benefício ou satisfação próprios, a atuação dos religiosos busca o bem daqueles a quem estão servindo. Portanto, a avaliação de seus processos internos sob o ponto de vista de seus destinatários agrega grande valor ao monitoramento da eficiência de seus processos.

Como já foi abordado anteriormente, algumas das características das organizações religiosas é a tensão entre o aspecto religioso e o econômico e a necessidade de uma gestão transparente. Estes elementos são contemplados pela perspectiva de processos internos, uma vez que, a definição de seus objetivos, iniciativas e medidas de desempenho pode estabelecer um vínculo entre a atividade religiosa e gerencial e ao mesmo tempo definir formas de prestação de contas aos interessados. Os processos regulatórios e sociais também merecem atenção dentro desta perspectiva, pois as organizações religiosas devem manter o direito a atuar com os incentivos fiscais segundo as regulamentações nacionais e locais. Um planejamento minucioso desta perspectiva pode sanar as dificuldades 3, 6 e 8 apresentadas no Quadro 3, o qual traz, a Morosidade na tomada de decisões e as muitas instâncias que se percorre até a decisão; Distância geográfica da matriz e algumas filiais; Sistema de comunicação limitado.

Para organizar estes processos pode-se observar as três etapas anteriormente elucidadas, inovação, operação e serviço pós-venda adaptadas às peculiaridades das organizações religiosas, nas quais são analisadas as atividades religiosas, educacionais e assistenciais praticadas pela instituição. Assim, o Quadro 4 propõe uma organização de grupos de processos.

Quadro 4 – Proposta de grupos de processo para organizações religiosas.

INOVAÇÃO	Gestão de Iniciativas (buscando a adaptação às reais necessidades da sociedade).
OPERAÇÃO	Gestão de Operação (buscando a agilidade e eficiência nas atividades desenvolvidas).
SERVIÇO PÓS-VENDAS	Gestão de Imagem (buscando atender às obrigações fiscais e mostrar de forma transparente os benefícios sociais gerados).

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para implementar um sistema de gestão baseado no BSC, os gestores devem identificar quais objetivos e medidas do processo são os mais importantes para suas estratégias (ATKINSON et al., 2015).

4.4.4 Quarta perspectiva - APRENDIZADO E CRESCIMENTO

Esta é apresentada como quarta e última perspectiva por Kaplan e Norton (1997), considerando que a mesma abarca a capacidade do pessoal, dos sistemas e dos processos organizacionais da empresa. Para os autores a constatada defasagem nestes três aspectos promovem a necessidade de capacitar os funcionários, intensificar a tecnologia e os sistemas de informação e promover a motivação dos funcionários, *empowerment* focalizando o clima organizacional. As medidas nesta perspectiva são: satisfação, retenção e produtividade dos funcionários, com direcionadores específicos dessas medidas, tais como índices detalhados de habilidades específicas requeridas pelo novo ambiente competitivo, alinhamento de metas pessoais, treinamento e habilidades.

São três processos incrementados pelo BSC para o alinhamento dos funcionários com a estratégia da organização; Comunicação e educação, para que todos conheçam e compreendam a estratégia a fim de contribuir em sua implementação; Desenvolvimento de objetivos pessoais e de equipe, para que sejam estabelecidas metas pessoais e de equipe compatíveis com o êxito estratégico; Sistemas de incentivo e recompensas, para que todos sintam que compartilham as recompensas provenientes dos êxitos da organização (KAPLAN; NORTON, 2000).

Como abordado anteriormente a gestão dos membros internos (religiosos) é particularmente decisiva no resultado da instituição. Sua atividade principal não pode ser terceirizada ou delegada a outros, pois os religiosos são os portadores da missão da organização e sua existência está atrelada a estes. Algumas colocações dos gestores ilustram esta afirmação. *“A formação, crescimento e capacitação dos membros são para mim o mais importante, pois sem membros formados e imbuídos pela missão, a instituição não existe e os meios materiais de nada servem”* (GESTORA 3, 2021). Ou como afirma a Gestora Provincial (2021):

A perspectiva que colocaria como primordial na composição e gestão de uma organização religiosa é os membros ou recursos humanos. As pessoas que compõe a instituição são chamadas a realizar a missão da mesma, a buscar as metas e a oferecer os serviços que se propõe. A organização religiosa, diferente de outras empresas, não busca lucro ou metas financeiras, mas oferece serviços que contribuem para a formação humana e ‘dignificação’ da pessoa. Portanto, depende muito do entusiasmo e capacitação de seus membros para realizar a missão e visão da mesma.

E ainda: “*O recrutamento (entenda-se: vocações) é tarefa de peso existencial, sem seus membros uma instituição religiosa não existe. A seleção que engloba toda a formação, acompanhamento e capacitação dos membros, que devem sentir-se abrigados e felizes na instituição*” (CONSELHEIRA 4, 2021).

Portanto, aquilo que Kaplan e Norton destacam em capacitar os funcionários e promover a sua motivação, vem de encontro aos elementos levantados na organização, e apresentados no Quadro 3. O item 1, no que se refere à insuficiência de membros e os itens 2 e 9; Líderes com pouca formação na área gerencial e Sobrecarga de tarefas e acúmulo de funções, podem ser trabalhados por meio desta perspectiva.

A nomenclatura FORMAÇÃO, dentro do ambiente religioso, compreende além da capacitação profissional, também a formação religiosa em toda a sua abrangência. Engloba a “*transmissão da missão, ideal (visão) e valores que sustentam a instituição e são a razão da sua existência*” (CONSELHEIRA 4, 2021), além de considerar as capacidades e aptidões específicas de cada membro e assim alocar as forças disponíveis de forma a promover maior eficiência.

Portanto, fazendo uma adaptação às comunidades religiosas dos três processos anteriormente abordados, Comunicação e educação; Desenvolvimento de objetivos pessoais e de equipe; Sistemas de incentivo e recompensas, pode-se propor o seguinte:

Quadro 5 – Proposta de processos dentro da perspectiva de aprendizado e crescimento para organizações religiosas.

1- Comunicação	Captação e seleção de novos membros.
2- Educação	Formação e capacitação dos membros para a missão da instituição.
3- Sistemas de incentivos	Manutenção material dos membros.
4- Desenvolvimento de objetivos pessoais e de equipe	Motivação e entusiasmo dos membros

Fonte: Elaborado pelo autor.

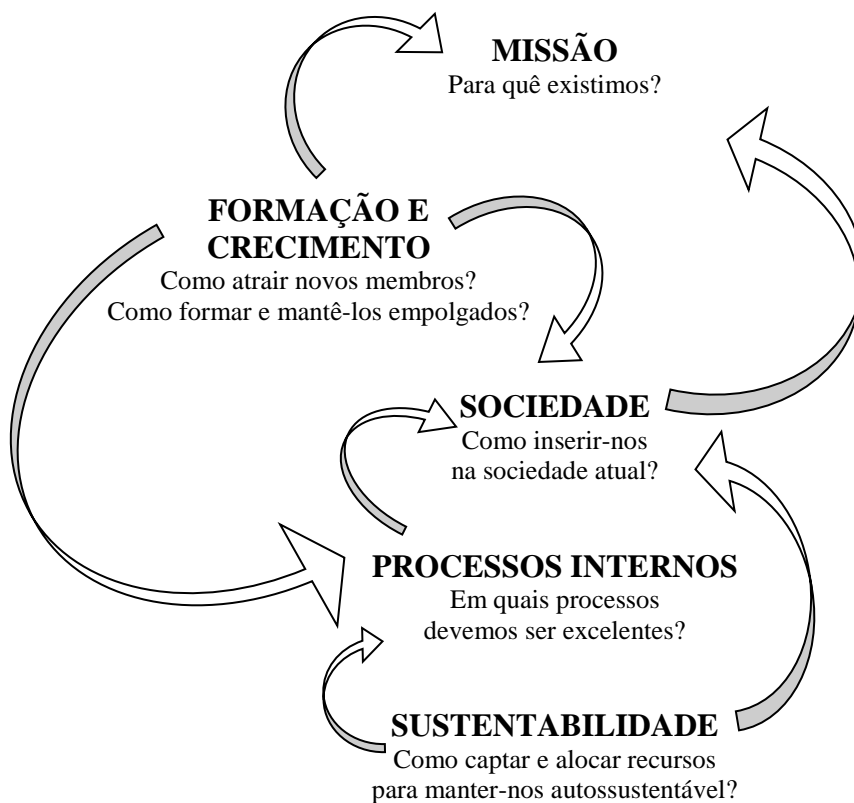
Dentro desta perspectiva muitas especificidades podem receber atenção e gerar melhorias pontuais e também globais, como por exemplo, fechar lacunas de habilidades, iniciativas para atrair novos membros e iniciativas para promover a sua permanência e o engajamento pelas causas da instituição. A utilização de *scorecards*, organiza estas iniciativas relacionando-as a objetivos e proporcionando um monitoramento de seu desempenho.

4.5 Proposta de perspectivas para a estruturação do BSC em organizações religiosas

Os dados coletados, as necessidades levantadas e as análises feitas evidenciam que as organizações religiosas requerem uma estrutura adaptada do BSC, inserindo no alto de seus *scorecards* a sua missão. Assim, confirma-se Atkinson et al. (2015, p. 34); Kaplan e Norton (2000, p. 146; 2004, p. 445), que atentam para a necessidade de modificar a arquitetura do *Balanced Scorecard* para entidades governamentais e não lucrativas.

Verificou-se a necessidade de adequar a nomenclatura utilizada para cada perspectiva, a fim de atender a característica anteriormente abordada sobre a tensão existente entre o religioso e as atividades gerenciais. A Figura 4 apresenta uma proposta para estas adaptações.

Figura 4 – Adaptação do referencial do *Balanced Scorecard* às organizações religiosas.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Uma estrutura assim adaptada pode contribuir para mensurar o sucesso destas organizações, não pelo seu desempenho financeiro, mas pela eficácia em proporcionar benefícios a seus públicos e pela capacidade de equilibrar seus orçamentos garantindo sua continuidade. Para tanto, a perspectiva da sustentabilidade deve tornar-se a base do sistema estratégico e de medição, comunicando-se diretamente com os processos internos e com os

seus públicos. As organizações religiosas também podem adequar o modelo de *Scorecard* da estrutura padrão ao definir os seus membros internos como prioridade ao que se refere ao Aprendizado e Crescimento. Estas mudanças geram a variação ampla de foco e facilitam a definição de estratégias que comunicam mais claramente a missão.

A complexidade destas organizações e os múltiplos desafios aos quais estão expostas requer atenção para que os objetivos e iniciativas de cada setor estejam alinhados às prioridades mais amplas. Com base na proposta anterior, organizou-se elementos a serem considerados e que podem auxiliar na execução bem-sucedida de uma estratégia.

Quadro 6 – Elementos para o *Balanced Scorecard* de uma organização religiosa.

MISSÃO			
FORMAÇÃO E CRESCIMENTO			
Captação e seleção de novos membros.	Formação e capacitação dos membros para a missão da instituição.	Manutenção material dos membros.	Motivação e entusiasmo dos membros.
SOCIEDADE			
Sociedade não vinculada à instituição		Sociedade vinculada à instituição	
Captação → Aumento de pessoas vinculadas à instituição; Aumento de parcerias como outras instituições.	Retenção → Relacionamento como os usuários, colaboradores e patrocinadores.	Satisfação → medição do nível de satisfação dos envolvidos com a instituição.	Impacto Social Mensuração e apresentação dos resultados alcançados.
PROCESSOS INTERNOS			
Gestão de Iniciativas (buscando a adaptação às reais necessidades da sociedade).	Gestão de Operação (buscando a agilidade e eficiência nas atividades desenvolvidas).	Gestão de Imagem (buscando atender às obrigações fiscais e mostrar de forma transparente os benefícios sociais gerados).	
SUSTENTABILIDADE			
Captação de recursos	Alocação de recursos	Transparência	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com a definição dos objetivos para cada perspectiva norteados pelos elementos apresentados no Quadro 6 é possível fixar iniciativas que venham representar o ‘como’ a instituição alcançará o desempenho almejado.

FORMAÇÃO E CRESCIMENTO: É a primeira perspectiva que se relaciona diretamente com a missão da organização. Nesta perspectiva deve-se estabelecer objetivos cujo valor central concentra-se nos membros internos (religiosos) e as iniciativas devem promover a captação, formação, manutenção e motivação dos religiosos. A Formação e Crescimento determinam quais ativos intangíveis são necessários para elevar a qualidade do desempenho das atividades da entidade e o fortalecimento de seu carisma. Portanto, nas organizações religiosas, a capacidade para alcançar os objetivos das outras perspectivas depende de uma boa estruturação da perspectiva de Formação e Crescimento.

SOCIEDADE: Esta perspectiva vem descrever de que forma a instituição poderá inserir-se na sociedade atual. Seus objetivos devem contemplar o grupo que de alguma forma já está vinculado à instituição, buscando sua fidelização e satisfação, e também o grupo que ainda deve ser alcançado pelas suas propostas, definindo iniciativas para atrair e conquistar pessoas em outros círculos. Para tal, as iniciativas devem acompanhar as constantes mudanças da sociedade, suas necessidades, anseios e interesse. Nesta perspectiva a organização religiosa pode mensurar o seu impacto social e a realização concreta de sua missão.

PROCESSOS INTERNOS: Nesta perspectiva são definidos três processos considerados relevantes para uma organização religiosa e que precisam de atenção especial. Os Processos Internos correlacionam-se com as demais perspectivas, alinhando os diferentes objetivos à missão institucional. Suas iniciativas e indicadores de desempenho devem atender aos seguintes processos: Gestão de Iniciativas, voltado às reais necessidades de seus públicos; Gestão de Operação, identificando os processos críticos e buscando agilidade e eficiência nas atividades desenvolvidas; Gestão de Imagem, abrangendo a necessidade de atender às obrigações fiscais e mostrando de forma transparente os benefícios sociais gerados.

SUSTENTABILIDADE: É a perspectiva base desta estrutura proposta, o aspecto financeiro aqui abordado não é uma finalidade, nem um indicador de desempenho, mas meio para a realização da missão da entidade. O objetivo definido nesta perspectiva é a subsistência da organização religiosa, a capacidade de manutenção de suas atividades e a ampliação de sua capacidade para novas iniciativas. Nesta perspectiva os gestores devem estabelecer iniciativas que contemplem a captação e melhor alocação de recursos e iniciativas que promovam uma gestão transparente dos mesmos.

Pode-se ressaltar que o BSC não é um conjunto de objetivos que entram em conflito entre si, pois embora as iniciativas sejam definidas para cada objetivo estratégico, elas devem ser correlatas e integradas e o conjunto de indicadores deve fornecer uma visão abrangente da organização.

5 CONCLUSÕES

A proposta do *Balanced Scorecard* é atender ao tipo de organização que busca colocar a estratégia e a visão de futuro em evidência. Sua estrutura padrão não substitui, nem elimina os indicadores tradicionais, mas propõe novas perspectivas que contemplam a organização em seu todo, auxiliando a identificação de fatores que promovam o seu crescimento. Pela integração de perspectivas relevantes os gestores passam a compreender as interligações entre as diversas atividades e setores organizacionais. Embora não apresente nenhum conceito novo à contabilidade gerencial, o BSC articula aspectos essenciais para atender às exigências gerenciais específicas de cada organização.

Esta flexibilidade oferecida pelo *Balanced Scorecard* proporcionou a oportunidade desta pesquisa, ao instigar uma adaptação de sua estrutura padrão para atender as necessidades de comunicação e alinhamento estratégico em organizações religiosas. Nesse propósito foi escolhida uma Entidade que disponibilizou as informações e documentos necessários e cujos gestores apoiaram a pesquisa contribuindo através do questionário e de entrevistas.

Inicialmente foram estabelecidos objetivos específicos, onde o primeiro buscou conhecer a organização religiosa através dos elementos de gestão estratégica e contábil presentes na mesma. Identificou-se a estrutura organizacional verticalizada da entidade, a presença da definição e/ou comunicação entre os membros, da missão, visão e valores, além de temas e iniciativas estratégicas, onde salientou-se o Carisma Mariano e a sustentabilidade. Encontrou-se que a contabilidade enquanto fornecedora de informações dos fatos econômicos determinantes que influenciam os resultados, contribui decisivamente na gestão desta instituição, mesmo que sua finalidade não esteja na obtenção de lucro.

O segundo objetivo foi realizar um diagnóstico das principais dificuldades no alinhamento estratégico e dos aspectos particulares da gestão da organização religiosa. Para isso, foi necessário fazer um levantamento, juntos aos gestores, e analisar as informações para organizá-las em um quadro. Desta forma, foi possível demonstrar as consequências destas carências no âmbito gerencial e como elas favorecem a falta de integração entre os sistemas e mesmo a perda da estratégia. Assim, ficou evidenciado que seus principais entraves estão na ausência de planejamento prévio das ações que considere as necessidades e capacidades de cada filial sob a perspectiva da entidade como um todo, o que desencadeia a falta de alinhamento organizacional e estratégico.

O terceiro objetivo fez a avaliação das quatro perspectivas do BSC: financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento, quanto a sua capacidade de atender todas as necessidades da entidade. Realizou-se um estudo da proposta de Kaplan e Norton (1997) para cada perspectiva e sua correlação com os dados coletados junto à organização religiosa. Pela análise de conteúdo e interpretativa reconheceu-se que a relevância da perspectiva financeira para uma organização religiosa é menor que a proposta na estrutura padrão do BSC, e abrange a autonomia econômica e a exigência de uma gestão transparente.

No que se refere aos Clientes, a nomenclatura que melhor atende esta perspectiva para uma organização religiosa é Sociedade por contemplar a diversidade de seus públicos. Para a perspectiva de processos internos, propôs-se os seguintes grupos de processos: Gestão de Iniciativas, Gestão de Operação e Gestão de Imagem. Estes processos colaboram para que as organizações religiosas possam atuar de forma a adaptar-se às reais necessidades da sociedade, com agilidade e eficiência nas atividades desenvolvidas, atendendo as obrigações fiscais e buscando mostrar de forma transparente os benefícios sociais gerados. Por fim, constatou-se que a perspectiva aprendizado e crescimento, pode ser explorada nestas entidades, em todos os aspectos que envolvem seus membros internos (religiosos), como captação e seleção de novos membros, formação e capacitação para a missão da instituição, manutenção material, motivação e entusiasmo dos membros. Por tanto, a nomenclatura Formação corresponde mais ao ambiente religioso, dando a esta perspectiva um sentido mais profundo, compreendendo além da capacitação profissional, também a formação religiosa em toda a sua abrangência.

O quarto e último objetivo propôs uma reorganização das perspectivas para a estruturação do BSC. Definindo-as em: Missão, Formação e Crescimento, Sociedade, Processos Internos e Sustentabilidade. Para cada perspectiva foram identificados elementos que podem nortear a definição dos objetivos, iniciativas e indicadores, a fim de conduzir a instituição ao desempenho almejado.

Conclui-se que a proposta de um sistema de gestão baseado na estrutura do BSC e adaptado às características das organizações religiosas, pode atender as suas necessidades de comunicação e alinhamento estratégico. Seu referencial deve considerar a prioridade destas organizações, que se encontra em sua missão, e respeitar a sacralidade que perpassa sua forma de atuação para suprir as lacunas gerenciais existentes. Como definido anteriormente deve ter como base a perspectiva da Sustentabilidade, como articulador a perspectiva dos Processos Internos que se comunica com as demais perspectivas, também deve definir os seus membros internos (religiosos) como fator determinante para a realização de sua missão através da

perspectiva Formação e Crescimento, e atualizar sua missão e carisma às atuais necessidades de seus públicos pela perspectiva Sociedade.

Ao retomar a justificativa e contribuições esperadas para este estudo, considera-se pelo aspecto teórico que a presente revisão temática buscou abordar as dificuldades gerenciais em organizações religiosas e contribuir na busca de ferramentas que venham em seu auxílio, constatando a viabilidade da utilização do BSC adaptado. Com isso, no aspecto prático, esta investigação pode ajudar a apontar caminhos para que essas organizações consigam formular critérios para estruturar um sistema de gestão específico para acompanhar seu desempenho organizacional. Embora o estudo tenha as limitações inerentes ao método de pesquisa empregado, no que se refere à impossibilidade da generalização dos resultados obtidos, acredita-se que os mesmos possam contribuir expressivamente para um melhor entendimento dos fatores que cercam a organização para um sistema gerencial baseado no BSC.

A partir das contribuições realizadas por esta investigação, também são sugeridos novos estudos, com o intuito de se avançar na temática tratada. Ao considerar a delimitação da pesquisa, realizada em apenas uma organização religiosa, os resultados nela apresentados poderão ser reforçados com a investigação em outras entidades, de modo a verificar a existência e relevância dos elementos identificados. Da mesma forma, o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial poderá se beneficiar com a aplicação da estrutura proposta neste estudo em uma entidade, a fim de validá-la e apresentar exemplos de sua aplicação.

Por fim, almeja-se que esta pesquisa possa contribuir para o entendimento do potencial do uso do BSC nas organizações religiosas, e para o desenvolvimento de novas metodologias para sua implementação, que melhor interagem com a realidade destas organizações.

REFERÊNCIAS

ALVES, Ivan, VILAR; Luanna Lopes; LUCENA, Marcelo Victor Gouveia; SOUZA, Luciane Albuquerque Sá de. Entidades Religiosas Cristãs: um ponto de vista administrativo. **Revista anagrama**, v. 2, N. 3, p. 1-15, 2009. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/anagrama/article/view/35374>>. Acesso em: 15 abr. 2021.

ANJOS, Júnia Carla Gonçalves dos, MOURA, Magno Luiz Coelho de. Sistemas de informação gerenciais aplicados às Organizações Religiosas. **Revista de Administração & Ciências Contábeis**, Minas Gerais, v. 10, n. 1. 2016. Disponível em: <<http://periodicos.redebatista.edu.br/index.php/ADMCC/article/view/26>>. Acesso em: 14 abr. 2021.

ATKINSON, Anthony A.; KAPLAN, Robert S.; MATSUMURA, Ella Mae; YOUNG, Mark. **Contabilidade Gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ATRILL, Peter; MCLANEY, Eddie. **Contabilidade gerencial para a tomada de decisão**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BALZANI, Haylla. **Balanced Scorecard (BSC): uma ferramenta de gestão**. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/balanced-scorecardbscumaferamenta-degestao/12951/>>. Acesso em: 24 abr. 2021.

BONI, Valdete; QUARESMA, Sílvia Jurema. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. **Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC**, v. 2, n. 1 (3), p. 68-80, jan/jul. 2005. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/emtese/article/view/18027>>. Acesso em: 24 abr. 2021.

CAMPOS, Claudinei José Gomes. Método de análise de conteúdo: ferramenta para a análise de dados qualitativos no campo da saúde. **Revista Brasileira Enfermagem**, Brasília, v. 57, n. 5, p. 611-614, set/out. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/reben/v57n5/a19v57n5>>. Acesso em: 20 maio 2021.

CAMPOS, Luciana Albertina Morais de Sousa. **Elaboração do mapa estratégico da organização pela metodologia de *Balanced Scorecard***. Dissertação Mestrado em Gestão e Economia de Serviços de Saúde – Faculdade de Economia Universidade do Porto, Porto, 2020. Disponível em: <https://sigarra.up.pt/fep/en/pub_geral.show_file?pi_doc_id=264264>. Acesso em: 14 abr. 2021.

CERVO, Amando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CONCÍLIO VATICANO II, 1962-1965, Vaticano. Constituição Dogmática Lumen Gentium. **Vaticano**: 1964. Disponível em: <http://www.vatican.va/archive/hist_councils/ii_vatican_councilsdocuments/vat-ii_const_19641121_lumen-gentium_po.html>. Acesso em: 20 maio 2021.

CÓRDOVA, Fernanda Peixoto; SILVEIRA, Denise Tolfo. A pesquisa científica. In: GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (org.). **Métodos de Pesquisa**. Porto

Alegre: UFRGS, 2009. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em 15 maio 2021.

COSTA, Ana Paula Paulina da. **Balanced Scorecard: Conceitos e guia de implantação.** São Paulo: Atlas, 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIAS FILHO, José Maria. A Contabilidade e a ordem social: uma abordagem das teorias semióticas e da comunicação. **Revista da FAE**, Curitiba, v. 16, n.1, p. 6-17, jan. /jun. 2013. Disponível em: <<https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/download/120/66>>. Acesso em: 20 maio 2021.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FALCONER, Andres Pablo. **A promessa do Terceiro Setor – Um estudo sobre a construção do papel das Organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão.** São Paulo, 1999. Disponível em: <http://www.lasociedadcivil.org/wp-content/uploads/2014/11/andres_falconer.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2021.

FARIA, Ana Cristina de; COSTA, Maria de Fatima Gameiro da. **Gestão de custos logísticos.** São Paulo: Atlas, 2005.

FARIA, Juliano Almeida de; REGO, André Lourenço da Silva. Transparência nas entidades religiosas: Um estudo de caso sobre a aplicação de fatores que contribuem para a transparência financeira na paróquia Senhor do Bonfim. **Revista de Teologia e Ciências da Religião**, Boa Vista, v. 4 n. 1, dez. 2014. Disponível em:<<https://revista.fisul.edu.br/index.php/revista/article/download/121/115>>. Acesso em: 05 abr. 2021.

FILHO, Emilio Herrero. **Balanced scorecard e a gestão estratégica: uma abordagem prática.** 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

FRANCISCO, Papa. **Mensagem do Papa Francisco no II Simpósio internacional sobre a economia dos religiosos.** Disponível em: <<https://es.zenit.org/2016/11/27/texto-completo-del-mensaje-del-papa-francisco-al-ii-simposio-internacional-sobre-economia/>>. Acesso em: 20 maio 2021.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric w.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial.** 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013. E-book.

GIL, Antonio Carlos. **Estudo de Caso: Fundamentação Científica, Subsídios para coleta e análise de dados.** São Paulo: Atlas, 2009.

GUERRA, Yolanda. **A instrumentalidade do serviço social.** São Paulo: Cortez Editora, 2002.

INSTITUTO Secular das Irmãs de Maria de Schoenstatt, **Estatuto**, Schoenstatt- Alemanha, 1994.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David R. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 21. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

_____. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

_____. **Mapas estratégicos: Balanced Scorecard convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MAJOR, Maria João. Reflexão sobre a investigação em contabilidade de gestão. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, 8(1), 43-50. 2009. Disponível em: <<https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/14350/1/Reflex%C3%A3o%20sobre%20a%20Investiga%C3%A7%C3%A3o%20em%20Contabilidade%20de%20Gest%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2021.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Tomas Sparano; GUINDANI, Roberto Ari; REIS, Júlio Adriano Ferreira dos; CRUZ, June Alisson Westarb. **Incrementando a estratégia: uma abordagem do balanced scorecard**. 2012. E-book.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes Estruturas em cinco configurações**. 2. ed. 5. reempr. São Paulo: Atlas. 2009.

MONELLO, Sérgio Roberto. Religião e Assistência Social. **Revista Filantropia**, São Paulo, n. 68, p. 41- 43, set. 2014.

_____. A Organização Religiosa, sua Tipificação Jurídica e suas Atividades. **Revista Filantropia**, São Paulo, n. 71, p. 45- 47, maio, 2015.

MONTOTO, Eugenio. **Contabilidade Geral e Avançada Esquematizando**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

OLIVEIRA, Aristeu; ROMÃO, Valdo. **Manual do Terceiro Setor e Instituições Religiosas**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Estratégia empresarial e vantagem competitiva: como esclarecer, implementar e avaliar**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

_____. **Contabilidade gerencial**. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2012.

PEDRO, José Maria. O Balanced Scorecard (BSC) no Sector Público. **Revista Informática e informática** n. 28 p. 14-23 Disponível em: <[http://www.rcc.gov.pt/SiteCollection Documents/ BSC_Sector_Publico_2004.pdf](http://www.rcc.gov.pt/SiteCollection/Documents/BSC_Sector_Publico_2004.pdf)>. Acesso em: 27 abr. 2021.

PORTER, Michael. **What is Strategy?** *Harvard Business Review*, 1996. Disponível em: <https://moodle.ifsc.edu.br/pluginfile.php/140941/mod_resource/content/1/Artigo%20Porter%201996%20-%20O%20que%20é%20estratégia.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2021.

PORTULHAK, Henrique; Controle gerencial em organizações eclesiais: Planejamento e controle orçamentário em uma igreja católica no estado do Paraná. In: **Anais do EVINCI - UniBrasil**: v. 1 n. 4 (2015): Cadernos de Artigos Científicos e Resumos Expandidos. Disponível em: <<https://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/anaisevinci/article/view/352>>. Acesso em: 08 mar. 2021.

_____; PACHECO, Vicente. Valor público gerado por uma denominação religiosa: uma análise a partir de seus outputs e outcomes. In: **CONGRESSO ANPCONT XIV**, 2020 Foz do Iguaçu. Disponível em: <http://anpcont.org.br/pdf/2020_CSP194.pdf>. Acesso em: 08 mar. 2021.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. Teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RUIZ, João Alvaro. **Metodologia Científica**. Guia para eficiência nos estudos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

SILVA, Priscila Karla Ferreira da; CORREA, José Jonas Alves; LIMA, Andreza Cristiane Silva de, silva, Filipe Emmanuel Alves da. Práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor: uma análise junto a templos religiosos de Pernambuco à luz da ITG 2002. In: **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**. João Pessoa, v.5, n.3, p.123-139, set./dez. 2017. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin>>. Acesso em: 26 maio 2021.

SILVA, Jorge Gerson. **Plano de implantação do balanced scorecard em uma empresa industrial do ramo couro calçadista**. 2006. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/12583>>. Acesso em: 08 mar. 2021.

QUEIROZ, Lílian Régia Dias Santos, MARQUES Maria Aparecida do Nascimento Cavalcanti, PENHA Roberto Silva Da. Instituições religiosas: uma análise sobre a utilização da Contabilidade no apoio à gestão. **Revista de Administração e Contabilidade - RAC (CNEC)**. Ano 17, n. 33, p. 19-33, jan./jun. 2018.

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão estratégica**. São Paulo: Atlas, 2005.

TONDOLO, Vilmar Antonio et al. Capacidades dinâmicas em organizações sem fins lucrativos: uma proposta de mensuração para o Terceiro Setor. **RECC – Revista Eletrônica Científica do CRA-PR**, v. 5, n. 1, p. 18-33, 2018. Disponível em:< <http://recc.cra-pr.org.br/index.php/recc/article/view/101>>. Acesso em: 30 maio2021.

VERISSIMO, Maria Aparecida Carvalho; COSTA, Wênika Preston Leite Batista; SILVA, Janderson Dantas Da; FELIX Luiz Antonio; SILVA, Sérgio Luiz Pedrosa Silva. A

contabilidade como ferramenta de *disclosure* para as organizações religiosas. In: **RAGC**, v.8, n.35, p.73-90/2020. Disponível em: <<http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/2073#:~:text=Quanto%20à%20elaboração%20das%20demonstrações,notas%20explicativas%2C%20com%2055%25.>>. Acesso em: 11 abr. 2021.

YIN, K. Robert. **Estudo de Caso Planejamento e Métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

Este questionário faz parte da pesquisa desenvolvida pela acadêmica Tuana Portz, referente ao Trabalho Final de Graduação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Franciscana. O preenchimento deste questionário colabora para a verificação de elementos básicos de comunicação e alinhamento da estratégia na gestão de uma Instituição Religiosa. Cabe ressaltar que, os dados serão analisados em contexto geral, não expondo as respostas individuais, preservando assim, o sigilo dos respondentes.

BLOCO I – Identificação dos participantes

1- Formação Acadêmica:

2- Há quanto tempo ocupa (ou ocupou) um cargo diretivo na Instituição?

BLOCO II – Identificação de elementos de gestão estratégica

No que se refere à **Missão da Instituição** que é assim definida em seu Estatuto: *“Por meio da espiritualidade de Schoenstatt, cooperar na transformação do mundo em Cristo, por Maria, para que surja o Reino Mariano do Pai”*,

3- há outra definição utilizada atualmente pela Instituição?

() Não

() Sim. Qual?

4- A missão é lembrada, vivenciada e transmitida a todos os membros da Instituição.

() Discordo totalmente

() Discordo

() Neutro

() Concordo

() Concordo totalmente

5- A Missão orienta a tomada de decisões.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Neutro
- Concordo
- Concordo totalmente

Sobre a Visão da Instituição “O que queremos ser?”: A seguinte definição encontrada nos materiais de divulgação da Instituição: “*Ser presença viva de Maria no mundo*”,

6- Assinale todas as alternativas coerentes:

- é desafiadora e desperta entusiasmo.
- ela dá um significado grandioso às tarefas rotineiras.
- é um direcionamento das ações a serem adotadas.
- ela é capaz de mobilizar os membros da Instituição para uma causa comum.
- é objetiva e através dela é possível visualizar o futuro da Instituição.
- é factível, isto é, uma possibilidade real.
- é complicada e pouco compreensível.
- não corresponde aos atuais anseios da Instituição.

Referente aos Valores essenciais que identificam o comportamento dos membros da Instituição.

7- São bem definidos.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Neutro
- Concordo
- Concordo totalmente

8- São partilhados por todos os membros da Instituição.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Neutro
- Concordo
- Concordo totalmente

9- Enumere os elementos abaixo em uma escala na qual o número 1 representa o valor de maior relevância.

- () Liberdade interior;
- () Magnanimidade;
- () Aptidão Comunitário;
- () Iniciativa Apostólica;
- () Vida de Oração;
- () Integridade Moral;
- () Abertura para a Espiritualidade Mariana.

Para alcançar seus objetivos a Instituição atua com a seguinte estratégia: *Empenhar-se na formação mariana da juventude e das famílias.* E nos últimos anos têm definido 2 ações estratégicas principais:

- Concentrar-se no essencial.
- Acentuar a seleção e formação de seus membros.

10- Esta dupla estratégia tem sido colocada em prática em todos os níveis da Instituição.

- () Discordo totalmente
- () Discordo
- () Neutro
- () Concordo
- () Concordo totalmente

11- Quais as dificuldades encontradas para a implementação da estratégia?

BLOCO III – Contribuição da Contabilidade no processo gerencial e aspectos peculiares da gestão de organizações religiosas

12- A contabilidade é utilizada como fonte de informações úteis para a gestão da Instituição.

- () Discordo totalmente
- () Discordo
- () Neutro
- () Concordo
- () Concordo totalmente

De que forma esta informação é recebida e percebida por você como gestor?

- 13- () Quando solicitada ou () De forma periódica e sistematizada;
- 14- () De forma oral ou () Por meio de relatórios gerenciais;
- 15- () Pontual ou () Com atraso;
- 16- () Compreensível ou () Pouco clara;
- 17- () Pertinente ou () Inadequada;

18- Quais as carências que dificultam a tomada de decisões na Instituição?

19- Na sua percepção, quais aspectos devem ser considerados na gestão de uma organização religiosa?

20- Enumere em ordem de prioridade quais perspectivas devem ser consideradas para a construção de um sistema de gestão que atenda às necessidades da Instituição.

- () Financeira – (recursos financeiros, fontes, aplicação...);
- () Clientes – (beneficiários das atividades e serviços oferecidos pela organização);
- () Processos Internos – (etapas dos processos realizados internamente para a realização das atividades da Instituição);
- () Aprendizado e Crescimento (busca de melhorias, capacitação de seus membros e colaboradores).

21- Há alguma perspectiva, das acima citadas, que poderia ser desconsiderada na estruturação de um sistema de gestão para Organizações Religiosas?

22- Quais perspectivas, além das acima citadas, deveriam compor um sistema de gestão para Organizações Religiosas?

Muito obrigada pela colaboração e pelo tempo dedicado que o bom Deus lhe recompense. Tuana

APÊNDICE B – ROTEIRO PARA A ENTREVISTA

- Como pode ser caracterizada a gestão de uma organização religiosa?
- Quais são as suas vantagens, dificuldade e particularidades?
- Quais são os principais entraves encontrados no desempenho das atividades gerenciais?
- Quais aspectos devem ser abrangidos pelo sistema gerencial?
- Qual a importância da missão para a organização religiosa?
- Qual a importância dos membros internos (religiosos) para a organização religiosa?
- Qual a importância do aspecto financeiro para organização religiosa?
- Qual a importância dos processos internos para a organização religiosa?
- Quem é o público alvo da organização religiosa?