

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE**  
**MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

**Marcia Maria Machado Freitas**

**O *BALANCED SCORECARD* EM ENTIDADES SEM FINS  
LUCRATIVOS: UM ESTUDO DE CASO NO CENTRO DE  
TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO – CETREDE**

**FORTALEZA**  
**2005**

**MARCIA MARIA MACHADO FREITAS**

**O *BALANCED SCORECARD* EM ENTIDADES SEM FINS  
LUCRATIVOS: UM ESTUDO DE CASO NO CENTRO DE  
TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO – CETREDE**

**Dissertação submetida à Coordenação do Curso de  
Mestrado Profissional em Controladoria, da  
Universidade Federal do Ceará, como requisito  
essencial para obtenção do grau de Mestre  
Profissional em Controladoria.**

**Orientadora: Profa. Maria da Glória Arrais Peter**

**FORTALEZA  
2005**

**MARCIA MARIA MACHADO FREITAS**

O *BALANCED SCORECARD* EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS:  
UM ESTUDO DE CASO NO CENTRO DE TREINAMENTO E  
DESENVOLVIMENTO – CETREDE.

**Dissertação submetida à Coordenação do  
Curso de Mestrado Profissional em  
Controladoria, da Universidade Federal do  
Ceará, como requisito essencial para obtenção  
do grau de Mestre Profissional em  
Controladoria.**

Aprovada em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Profa. Maria da Glória Arrais Peter (Orientadora)**  
**Universidade Federal do Ceará**

---

**Prof. Willian Celso Silvestre**  
**Universidade Federal do Ceará**

---

**Profa. Ana Sílvia Roberta Ipiranga**  
**Universidade Estadual do Ceará**

*Dedico este trabalho ao meu marido,  
Wilton Freitas, que muito me apoiou nos  
momentos mais difíceis, sempre me dando  
forças na minha investida para novos  
conhecimentos. Com sua dedicação e  
compreensão, soube superar os momentos em  
que estive ausente.*

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus e Nossa Senhora, pois sem suas bênçãos não seria possível realizar este trabalho.

À minha mãe, Judite Veras Machado, por ter oferecido as condições necessárias ao meu crescimento pessoal e profissional.

À professora e orientadora, Maria da Glória Arrais Peter, por ter honrado o meu trabalho aceitando orientar-me e pelo interesse e dedicação durante todas as fases deste trabalho.

A meu irmão, Prof. Dr. Marcus Vinícius Veras Machado, pela ajuda e orientação ao longo de todo o trabalho.

Aos meus irmãos, Márcio André, Mônica Valesca e Valcir Filho, agradeço pelo incentivo e apoio dispensado.

Ao meu marido Wilton e meus filhos Filipe e Iara, pela paciência e apoio durante toda essa jornada.

À Coordenação do Curso, representada pela Profa. Sandra Maria Santos.

Ao Diretor Executivo do Centro de Treinamento e Desenvolvimento – CETREDE, Prof. Francisco de Assis Melo Lima, por disponibilizar os dados da entidade para a realização deste trabalho.

*“O progresso é realizado pelos homens que fazem e não pelos que discutem de que maneira as coisas não deveriam ter sido feitas”.*

Franklin Delano Roosevelt

## RESUMO

Atuando de maneira significativa, as entidades sem fins lucrativos representam a força de trabalho que viabiliza o desenvolvimento de diversas atividades relevantes para a sociedade. Com as dificuldades referentes à gestão dessas entidades, compreendendo desde as limitações de recursos financeiros à rigidez da estrutura administrativa, a intenção do presente trabalho é propor um modelo de gestão que contemple a mensuração do desempenho das entidades sem fins lucrativos fundamentado no *Balanced Scorecard*, buscando contribuir para a melhoria do seu processo de gestão. No intuito de verificar a funcionalidade desse modelo, bem como de demonstrar possíveis dificuldades e limitações no que se refere à sua construção, fez-se uma aplicação no Centro de Treinamento e Desenvolvimento - CETREDE. Verificou-se que, apesar das dificuldades observadas na construção de algumas etapas estabelecidas no modelo proposto, sua aplicação é possível e viável. Constatou-se, também, que a inclusão desse modelo possibilitaria que não só o CETREDE mas também outras entidades sem fins lucrativos se tornassem mais ativas, no sentido de seu processo de gestão ser orientado por sua missão e visão e não por previsão orçamentária.

Palavras-chave: Entidade sem fins lucrativos, Estratégia Organizacional, Avaliação de Desempenho, *Balanced Scorecard*.

## ABSTRACT

The non-profit institutions that work in a significant manner represent the workforce that makes possible the development several relevant activities for the society. Focused on the difficulties regarding the management of those institutions, from the limitations of resources financial resources to the rigidity of the administrative structure, the primary purpose of the present research is to provide a management model that contemplates the measurement of performance at these non-profit institutions based on Balanced Scorecard, looking for to contribute for the improvement of its administration process. In the intention of verifying not only the model usefulness but also the possible difficulties and limitations in its creation, it was provided a case study in the Centro de Treinamento e Desenvolvimento - CETREDE. The results indicate that, in spite of the observed difficulties in the construction of the proposed model in some steps, its utilization is possible and workable. The research also confirms that the use of this model would make not only CETREDE but also other non-profit institutions more dynamic, at least in the sense of having its management process conducted by the mission and vision instead of a budget forecast only.

Keywords: Non-profit institutions, Organizational Strategy, Acting Evaluation, Balanced Scorecard.



## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 3.1 Evolução do Pensamento Estratégico	57
FIGURA 3.2 Modelo das Cinco Forças de Porter	61
FIGURA 3.3 Cadeia de Valor	63
FIGURA 3.4 Matriz <i>Ansoff</i>	64
FIGURA 3.5 <i>Portfólio</i> de Negócio da BCG	65
FIGURA 3.6 Representação Esquemática de uma Aliança	67
FIGURA 3.7 Processo de Avaliação e Controle	87
FIGURA 3.8 Perspectiva do <i>Balanced Scorecard</i>	95
FIGURA 3.9 Perspectiva Financeira	96
FIGURA 3.10 Perspectiva dos Clientes	98
FIGURA 3.11 Perspectiva dos Processos Internos	100
FIGURA 3.12 Perspectiva do Aprendizado e Crescimento	103
FIGURA 3.13 Relação de Causa e Efeito	104
FIGURA 3.14 Ciclo das Etapas da Estratégia	105
FIGURA 3.15 Implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	110
FIGURA 4.1 Entidades Sem Fins Lucrativos como Sistema Aberto	116
FIGURA 4.2 Hierarquia das Perspectivas do Modelo Proposto	117
FIGURA 4.3 Estrutura do Modelo <i>Balanced Scorecard</i> para Entidades sem Fins Lucrativos	118
FIGURA 4.4 Etapas para Implementação do Modelo Proposto	120
FIGURA 4.5 Cadeia de Relação de Causa e Efeito	126
FIGURA 5.1 Organograma do CETREDE	137
FIGURA 5.2 Localização do Curso Técnico em Transações Imobiliárias	141

FIGURA 5.3 Aplicação do Modelo Proposto no CETREDE, Curso Técnico em Transações Imobiliárias	144
FIGURA 5.4 Relação de Causa e Efeito do Curso Técnico em Transações Imobiliárias	150

## **LISTA DE TABELAS**

TABELA 1.1 Perfil das Entidades sem Fins Lucrativos

26

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 3.1 Análise <i>SWOT</i>	59
QUADRO 3.2 Sistema de avaliação para cada <i>stakeholder</i>	88
QUADRO 4.1 Objetivos estratégicos relacionados a cada perspectiva	123
QUADRO 4.2 Indicadores de mensuração dos objetivos estratégicos	125
QUADRO 4.3 Quantidade de indicadores por perspectiva	129
QUADRO 4.4 Cronograma típico para o <i>Balanced Scorecard</i>	132
QUADRO 5.1 Quadro de quantificação dos indicadores e identificação da fonte de informação	149
QUADRO 5.2 Definição de metas	152

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1.1 Participação das entidades sem fins lucrativos no total de pessoal ocupado por país.	27
GRÁFICO 1.2 Médias brasileiras, latino-americanas e de 22 países das fontes de recursos para as entidades sem fins lucrativos.	28

## **SUMÁRIO**

<b>LISTA DE FIGURAS</b>	<b>8</b>
<b>LISTA DE TABELAS</b>	<b>10</b>
<b>LISTA DE QUADRO</b>	<b>11</b>
<b>LISTA DE GRÁFICOS</b>	<b>12</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>16</b>
<b>1 PROBLEMÁTICA, METODOLOGIA E DELIMITAÇÃO DO TRABALHO</b>	<b>20</b>
1.1 Definição Temática e Problematização	20
1.2 Pressupostos	23
1.3 Objetivos	23
1.3.1 Objetivo Geral	23
1.3.2 Objetivos Específicos	24
1.4 Relevância do Tema e Justificativa	24
1.5 Delimitação da Pesquisa	29
1.6 Metodologia	29
<b>2 ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS</b>	<b>34</b>
2.1 Conceito	34
2.2 Legislação e Personalidade Jurídica	36
2.3 Objetivos, Finalidades e Características	41
2.4 Contabilidade	43
2.5 Modelo de Mensuração e Avaliação de Desempenho	49
2.6 Modelo de Decisão	50

<b>3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA PARA CONSTRUÇÃO DE UM MODELO</b>	<b>52</b>
3.1 Estratégica Organizacional	52
3.2 Mudança, Cultura e Aprendizagem Organizacional	68
3.3 Mensuração e Avaliação de Desempenho	75
3.3.1 Valor Econômico Adicionado (EVA)	75
3.3.2 Direcionadores de Valor	76
3.3.3 Mensuração do Capital Intelectual	78
3.3.4 Avaliação de Desempenho	85
3.4 <i>Balanced Scorecard</i>	89
3.4.1 Perspectiva Financeira	95
3.4.2 Perspectiva dos Clientes	97
3.4.3 Perspectiva dos Processos Internos	100
3.4.4 Perspectiva do Aprendizado e Crescimento	102
3.4.5 Relações de Causa e Efeito	103
3.4.6 Implementação de um <i>Balanced Scorecard</i>	108
3.4.7 Considerações Finais	110
<b>4 PROPOSTA DE MODELO DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO PARA ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS</b>	<b>112</b>
4.1 O Modelo Proposto	113
4.2 Construindo o Modelo Proposto	119
4.2.1 Etapa 1 – Definir os Limites da Entidade onde o Modelo será Implementado	120
4.2.2 Etapa 2 – Estabelecer ou Definir a Visão e Missão da Unidade Organizacional Seleccionada para Implementação do Modelo	121
4.2.3 Etapa 3 – Definir a Estratégia	122

4.2.4 Etapa 4 – Definir os Objetivos Estratégicos	122
4.2.5 Etapa 5 – Identificar e Selecionar os Indicadores	124
4.2.6 Etapa 6 – Estabelecer as Metas	127
4.2.7 Etapa 7 – Analisar os Indicadores	128
4.2.8 Etapa 8 – Plano de Implementação	129
4.3 Implementação do <i>Balanced Scorecard</i> Proposto	130
<b>5 APLICAÇÃO DO MODELO PROPOSTO NO CENTRO DE TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO - CETREDE</b>	<b>133</b>
5.1 Caracterização da Entidade	133
5.2 Aplicação do Modelo	139
5.2.1 Primeira Etapa: Definir os Limites da Entidade onde o Modelo será Implementado	140
5.2.2 Segunda Etapa: Esclarecer a Missão e a Visão da Unidade onde o Modelo será Aplicado	142
5.2.3 Terceira Etapa: Definir a Estratégia da Unidade	144
5.2.4 Quarta Etapa: Definir os Objetivos Estratégicos	146
5.2.5 Quinta Etapa: Escolher os Indicadores	147
5.2.6 Sexta Etapa: Estabelecer Metas	151
5.2.7 Sétima Etapa: Analisar os Indicadores	152
5.2.8 Considerações finais	155
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>157</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>161</b>



## INTRODUÇÃO

Com as freqüentes mudanças no ambiente organizacional, em virtude da crescente competitividade e do fenômeno da globalização, tarefas cada vez mais complexas surgem nas organizações. Por sua vez, o processo de evolução da sociedade oportuniza novos campos de negócios. Em meio a essas mudanças, as entidades sem fins lucrativos, aquelas que valorizam mais o caráter social, ganham maior foco de atenção. Esse fenômeno não escapa às observações da ciência, daí a preocupação da Contabilidade em prover mecanismos que otimizem a eficiência e eficácia da atuação dessas organizações.

Durante muitos anos, a Contabilidade proporcionou os mais importantes indicadores utilizados pelas organizações na avaliação no desempenho da gestão e contribuiu expressivamente no processo de tomada de decisão. Esses mesmos processos podem ser adaptados às entidades sem fins lucrativos na busca da implementação de novas estratégias.

Para sobreviver nesse mundo de transformações permanentes, as organizações buscam mensurar suas ações, para, através de resultados passados, poderem elaborar estratégias futuras capazes de levá-las à preferência dos clientes. Os métodos de avaliação de desempenho das organizações, apoiados apenas nos indicadores contábeis e financeiros, tornaram-se insuficientes, pois só mostram os resultados dos investimentos e das atividades monetárias ou monetariamente conversíveis, não contemplando os impulsionadores de rentabilidade em longo prazo, assim como os ativos intangíveis. Igualmente, novos componentes não financeiros precisaram ser levados em consideração no processo de condução dos negócios como elemento diferencial para aumentar as possibilidades de transformar a organização em referencial no mercado.

Entretanto, manter a competitividade em alta é um desafio permanente e uma metodologia bastante utilizada para tentar sustentar essa capacidade competitiva é a gestão

estratégica, que, todavia, deve ser compartilhada com outros níveis de gerência, buscando o envolvimento e comprometimento de todos no planejamento, no gerenciamento, na execução, no acompanhamento e na correção de rumos quando necessário. É um processo macro e essencial para a condução dos negócios em um mundo marcado pela necessidade constante de transformação, muitas vezes radicais. Uma das maiores dificuldades da gestão dos negócios é conseguir que todo corpo profissional opere de forma alinhada com o pensamento estratégico da organização. É bastante difícil encontrar modelos de gestão e de comunicação que mantenham toda a equipe agindo de forma alinhada com as metas estratégicas.

Para que alcancem essa diferenciação e competitividade, as organizações necessitam não apenas de medidas de desempenho financeiras, mas precisam também identificar em seus processos aqueles elementos intangíveis que as distinguem das concorrentes e que não são facilmente copiados.

A partir de uma concepção organizacional sistêmica, surgiu o *Balanced Scorecard*, com o propósito de traduzir a estratégia e a missão de uma organização em um amplo conjunto de medidas financeiras e não-financeiras, visando proporcionar a estrutura necessária para um sistema de gestão e visão estratégica, além de indicar tendências para o futuro. Foi criado para resolver problemas de avaliação de desempenho, porém mostrou-se capaz de ajudar na implementação de novas estratégias nas organizações e na criação de valor para o cliente, transformando-se em um instrumento gerencial e estratégico de sucesso.

O *Balanced Scorecard* foi divulgado por seus implementadores Kaplan e Norton na década de 90, que passaram a difundi-lo como um novo sistema de gerenciamento de estratégia organizacional. Revela-se, dentro dos cenários econômicos em constantes mutações, uma valiosa ferramenta capaz de atender às novas exigências de gerenciamento, podendo ser utilizado por organizações que pretendem melhorar seu desempenho no médio e longo prazo. Pode ser utilizado para avaliar importantes processos gerenciais, baseado em

indicadores, proporcionando à organização uma visão de negócios abrangente, atual e futura, estabelecimento de metas individuais e de equipe, remuneração, alocação de recursos, planejamento e orçamento, *feedback* e aprendizado estratégico. Desta forma, uma série de informações são organizadas num conjunto de indicadores que permitem localizar problemas, definir rumos, prever turbulências e entender para onde caminha a organização.

Nesse contexto, as entidades sem fins lucrativos, embora com objetivos distintos das organizações empresariais, também fazem parte do novo ambiente marcado pela competitividade e necessidade de informação, buscando apropriar-se de novas metodologias gerenciais.

Essas entidades, mesmo não tendo como finalidade primária a obtenção do lucro, necessitam ter sustentabilidade e viabilidade financeira, ao mesmo tempo em que buscam cumprir a missão para a qual foram criadas, seja ela social ou filantrópica.

Assim, o presente trabalho propõe-se a contribuir para a melhoria da gestão dessas entidades, sugerindo um modelo de avaliação de desempenho fundamentado no *Balanced Scorecard*, possibilitando a utilização de informações relevantes que orientem as ações desenvolvidas pela organização no alcance de seus objetivos estratégicos.

Para procurar cumprir seus propósitos, o trabalho foi estruturado em cinco capítulos, a seguir comentados.

No primeiro capítulo, elaborou-se a fundamentação do problema, os objetivos da pesquisa, os pressupostos, a delimitação do estudo e a justificativa.

No segundo capítulo, contextualiza-se a análise das entidades sem fins lucrativos. Além dos objetivos, são também descritos os modelos de gestão, mensuração e decisão, bem como as informações financeiras.

O terceiro capítulo aborda o referencial teórico que fundamenta o modelo proposto, buscando definir estratégia empresarial e o *Balanced Scorecard* como uma

metodologia utilizada modernamente nas organizações integrando a estratégia às medidas de desempenho.

No quarto capítulo, apresenta-se uma proposta de modelo de mensuração de desempenho para as entidades sem fins lucrativos como base de apoio ao processo de tomada de decisão nessas organizações.

No quinto capítulo, será feita uma aplicação piloto do modelo apresentado no capítulo anterior a uma entidade sem fins lucrativos, Centro de Treinamento e Desenvolvimento - CETREDE, a fim de verificar sua viabilidade e funcionalidade.

Finalmente, foram elaboradas as conclusões do estudo.

## **1 PROBLEMÁTICA, METODOLOGIA E DELIMITAÇÃO DO TRABALHO**

Embora tenham obtido destaque no cenário mundial pela sua intensa participação no atendimento às necessidades da sociedade, as entidades sem fins lucrativos ainda apresentam problemas gerenciais para os quais não têm conseguido soluções efetivas.

A restrição de recursos e a diversidade de suas atividades são fatores que dificultam a utilização de tecnologias de gestão adotadas amplamente por organizações com fins econômicos, tornando relevante estudos que busquem contribuir para melhorar o processo de gestão dessas entidades.

### **1.1 DEFINIÇÃO TEMÁTICA E PROBLEMATIZAÇÃO**

De acordo com a realidade econômica, as organizações vêm enfrentando mudanças constantes, precisando estar munidas de mecanismos que sinalizem se as decisões tomadas estão trazendo os resultados esperados de acordo com a estratégia adotada. As transformações que ocorrem no ambiente que circunda as organizações vêm ocasionando grandes processos de mudanças nas organizações na busca de melhorar as condições de competitividade, a qualidade dos produtos e serviços, as satisfações dos clientes, além de estimular o desenvolvimento e a aprendizagem interna. As organizações devem estruturar-se para o futuro de uma forma que não seja uma simples projeção, mas adotando uma metodologia abrangente e sistemática.

Nesse ambiente turbulento, as entidades sem fins lucrativos vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes, realizando atividades de caráter beneficente, filantrópico, religioso, cultural, educacional, científico, artístico, recreativo, de proteção ao meio ambiente, além de outros serviços, objetivando sempre a consecução de fins sociais. De

um extremo ao outro do mundo, são notórias as ações voluntárias organizadas através de associações, fundações e instituições similares, com evidente contribuição para o desenvolvimento econômico, social e político das nações, já que suas atividades são voltadas à realização de ações em áreas não atendidas pelo Estado ou por ele deixadas sob sua responsabilidade.

Segundo Melo Neto & Froes (1999:9), as principais causas que têm levado as entidades sem fins lucrativos a crescerem são o aumento das necessidades socioeconômicas, a crise no setor público e o fracasso das políticas sociais tradicionais, o crescimento dos serviços voluntários e a maior participação das organizações que buscam a cidadania empresarial.

Entretanto, observa-se que apesar da importância e relevância dessas entidades no contexto mundial, pouco tem sido feito no sentido de desenvolver ferramentas gerenciais que atendam às suas peculiaridades.

O atendimento às condições legais estabelecidas para lhes garantir o *status* de “sem fins lucrativos” passam a ser meras formalidades. A gestão dessas entidades sofre pela falta de elementos que colaborem com seu desenvolvimento e, ao mesmo tempo, transmitam credibilidade aos colaboradores, instituidores, financiadores, associados e clientes.

Entende-se que, embora a Contabilidade tenha por principal objetivo fornecer informações em tempo hábil para que os gestores possam tomar suas decisões com segurança, o conjunto das informações financeiras consubstanciadas nos relatórios contábeis periódicos satisfaz às necessidades básicas de um bom número de usuários, mas torna-se rapidamente obsoleto e nem sempre é analisado em tempo real. Os indicadores financeiros são importantes, mas fornecem informações sobre fatos passados e, isolados, não oferecem o suporte necessário à avaliação do desempenho total de uma organização nem ao seu potencial de crescimento e desempenho futuro.

Essas organizações necessitam de alternativas que viabilizem a avaliação de seu desempenho, buscando traduzir em resultados que possam ser acompanhados através de um sistema de gestão bem estruturado.

Nesse contexto, um sistema de planejamento participativo, coordenado, integrado e permanente deverá iniciar-se com o diagnóstico estratégico, identificando a visão, ou seja, a projeção da entidade no futuro, procurando acompanhar o cumprimento da missão organizacional, bem como o alcance de objetivos e metas estratégicos, utilizando-se de indicadores financeiros e não financeiros.

Apesar da definição da missão ser um elemento essencial para a gestão de qualquer organização, é comum o gestor não conseguir defini-la com clareza por confundi-la com o próprio produto/serviço oferecido. Quando isso ocorre, a organização restringe a sua missão à mera produção do bem ou do serviço, não conseguindo enxergar a necessidade à qual atende, o que pode limitar a sua perspectiva em termos de atuação estratégica no mercado.

De acordo com Kaplan e Norton (1999), não é seguro e nem sensato que executivos comandem organizações baseando-se apenas em indicadores financeiros, é como se alguém pilotasse um avião conferindo apenas a altitude sem considerar a velocidade, a direção e o combustível. Tudo precisa ser observado em conjunto, caso contrário poderá ocasionar acidentes.

As entidades sem fins lucrativos, assim como as demais organizações, devem buscar cercar-se de informações estratégicas, uma vez que os relatórios contábeis tradicionais não acompanham o cumprimento da missão nem o atingimento dos objetivos e metas organizacionais (PETER 2001:12).

O *Balanced Scorecard* tem sido considerado, tanto pela academia como por algumas organizações que o utilizam, como ferramenta ideal para suprir essa lacuna. Portanto,

o presente trabalho poderá facilitar o entendimento dos gestores e pesquisadores relacionados à mensuração de desempenho em entidades sem fins lucrativos com a utilização do *Balanced Scorecard*.

Diante da argumentação apresentada, coloca-se como questão de pesquisa investigar em que medida a utilização do *Balanced Scorecard*, em entidades sem fins lucrativos, poderá contribuir para a melhoria do processo de gestão dessas entidades.

## **1.2 PRESSUPOSTOS**

Os pressupostos que fundamentam e orientam a pesquisa são os seguintes:

- a) os sistemas de avaliação de desempenho baseados no *Balanced Scorecard* são úteis para prover informações que poderão contribuir para melhorar a qualidade de futuras decisões, bem como balizar as tomadas de decisão no período corrente;
- b) as estratégias adotadas nas entidades sem fins lucrativos poderão, com a utilização do *Balanced Scorecard*, alavancar o crescimento organizacional associado ao cumprimento de sua missão.

## **1.3 OBJETIVOS**

### **1.3.1 Objetivo Geral**

O objetivo geral da presente pesquisa consiste em propor um modelo de mensuração de desempenho para entidades sem fins lucrativos fundamentado no *Balanced*



*Scorecard*, analisando sua contribuição para a melhoria do processo de gestão dessas entidades.

### **1.3.2 Objetivos Específicos**

Pretende-se associar ao objetivo principal do presente trabalho os seguintes objetivos específicos:

- a) ressaltar a relevância das entidades sem fins lucrativos no ambiente atual;
- b) evidenciar a importância da utilização do *Balanced Scorecard* como instrumento de avaliação de desempenho;
- c) demonstrar a viabilidade da utilização do *Balanced Scorecard* em entidades sem fins lucrativos por meio da aplicação piloto em uma entidade selecionada para tal.

### **1.4 RELEVÂNCIA DO TEMA E JUSTIFICATIVA**

Problemas mundiais como baixo índice de desenvolvimento humano, baixa escolaridade, crianças e adolescentes em situação de risco, falta de melhor qualificação profissional são agravados em países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil. A incapacidade do Estado em dar conta de todas essas questões fez com que surgissem entidades sem fins lucrativos, sob a forma de associações ou fundações, que passem a atuar nessas áreas como parceiras ou mesmo preenchendo a lacuna deixada pelo Estado.

Tendo em vista sua forma de atuação, essas entidades necessitam captar recursos para fazer face aos custos e despesas, incorridos no seu processo de produção e distribuição

de bens e serviços, que, no caso das entidades filantrópicas, são gratuitos. A fim de manter o equilíbrio financeiro e ao mesmo tempo cumprir sua missão, surge a busca por novas tecnologias de gestão que tenham a capacidade de suprir a entidade com informações integradas, que forneçam uma medição do grau de sucesso das estratégias implementadas.

As entidades sem fins lucrativos movimentam recursos equivalentes a 4,7% do PIB (Produto Interno Bruto) mundial e, no ano de 1995, essas entidades movimentaram cerca de US\$ 1,1 trilhão em 22 países, incluindo o Brasil. Somente nos Estados Unidos, 40 mil fundações empresariais investem anualmente US\$ 400 bilhões em ações sociais. Estima-se que hoje existam pelo menos 250 mil entidades sem fins lucrativos no Brasil (LIPPI, 1999:7).

Esses dados são confirmados por pesquisadores do Instituto *John Hopkins University*, Universidade americana fundada em 1876 que desenvolve uma série de atividades relacionadas às entidades sem fins lucrativos, que salientam a empregabilidade de 10,4 milhões de pessoas, excluindo-se os voluntários. Esse Instituto realizou uma pesquisa, em 1999, juntamente com o Instituto Superior de Ensinos Religiosos (ISER), intitulada “As organizações sem fins lucrativos no Brasil, ocupações, despesas e recursos”. Apesar das mudanças, o estudo indica a importância do papel e do potencial de crescimento das entidades sem fins lucrativos em termos mundiais, não só pela atuação em prol do desenvolvimento humano e social da população, mas também por sua capacidade geradora de empregos e pelo potencial de mercado de trabalho que representa.

Referida pesquisa levantou o perfil das entidades sem fins lucrativos no Brasil, em pessoal ocupado por área de ocupação, cujos dados são apresentados na Tabela 1.1

Tabela 1.1 Perfil das entidades sem fins lucrativos no Brasil

Área de atuação	Número de pessoas	%
Educação e Pesquisa	381.098	34
Saúde	184.040	16,4
Cultura	175.540	15,7
Assistência Social	169.663	15,2
Associações Profissionais	99.203	8,9
Religião	93.769	8,4
Defesa dos Direitos	13.721	1,2
Meio Ambiente	2.499	0,2

Fonte: Instituto *John Hopkins University* (1999)

Conforme Instituto *Hopkins University* (1999), o tamanho das entidades sem fins lucrativos varia bastante em termos de sua participação percentual no total de empregos. Países como Holanda, Irlanda e Bélgica possuem mais de 10% do total de sua população ocupada em atividades deste setor (12,5%; 11,5% e 10,5%, respectivamente). Já o Brasil situa-se abaixo da média dos países considerados. O número total de pessoas ocupadas em atividades ligadas às entidades sem fins lucrativos foi estimado em 1.500.000.

Considerando apenas o trabalho remunerado, nas entidades sem fins lucrativos, observou-se uma participação de 2,2% da população ocupada em relação ao total de mão-de-obra empregada no país (Gráfico 1.1). No entanto, foram criados, somente entre 1991 e 1995, cerca de 340.000 postos de trabalho no Brasil, fato que confirma a tendência de aumento da participação dessas entidades no mercado de trabalho. Em relação às áreas que concentravam o maior número de empregos, destacam-se educação, saúde e assistência social.

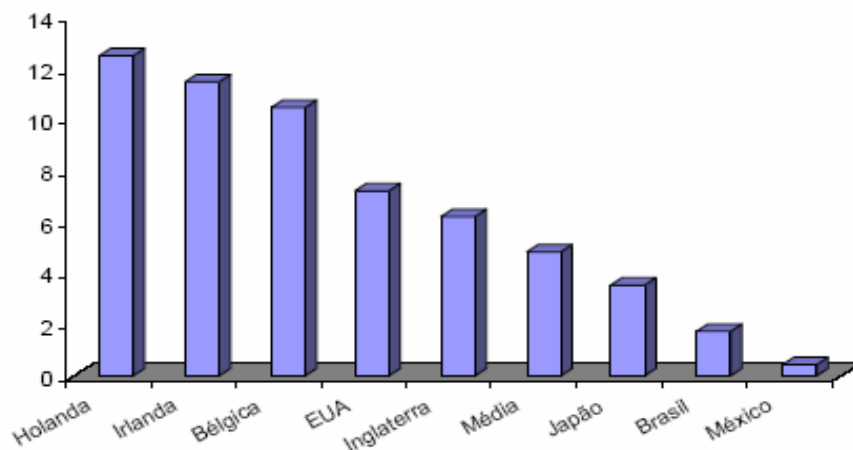


Gráfico 1.1 Participação das entidades sem fins lucrativos no total de pessoal ocupado, por país.  
 Fonte: Pesquisa Comparativa John Hopkins – ISER, 1999.

As despesas operacionais destas entidades somaram US\$10,9 bilhões, o que equivale, aproximadamente, a 1,5% do PIB brasileiro. Para efeitos comparativos, a média de participação no PIB dos 22 países era de 4,7%.

No Brasil, um estudo realizado pela Kanitz & Associados revelou que as 400 maiores entidades filantrópicas do país despendem anualmente em torno de US\$ 940 milhões. Nos Estados Unidos, estima-se que as doações filantrópicas alcancem a cifra de US\$ 180 bilhões. Um dado relevante a respeito das entidades sem fins lucrativos refere-se às origens de suas receitas. A experiência internacional nos países mais desenvolvidos mostra que a principal fonte de recursos dessas instituições era proveniente da venda de produtos ou serviços. Em média, 49% dos recursos originam-se de receitas próprias. Os aportes estatais vêm em segundo lugar na composição do capital disponível, que, em média, contribuem com 40% do orçamento total das entidades sem fins lucrativos.

Em relação à composição do orçamento das entidades sem fins lucrativos brasileiro, a mesma pesquisa revelou números não muito diferentes daqueles encontrados no âmbito internacional. Quase dois terços dos recursos provêm de receitas próprias (68,3%), ficando as doações privadas (17,2%) e as fontes governamentais (14,5%) em segundo e terceiro lugares, respectivamente (Gráfico 1.2).

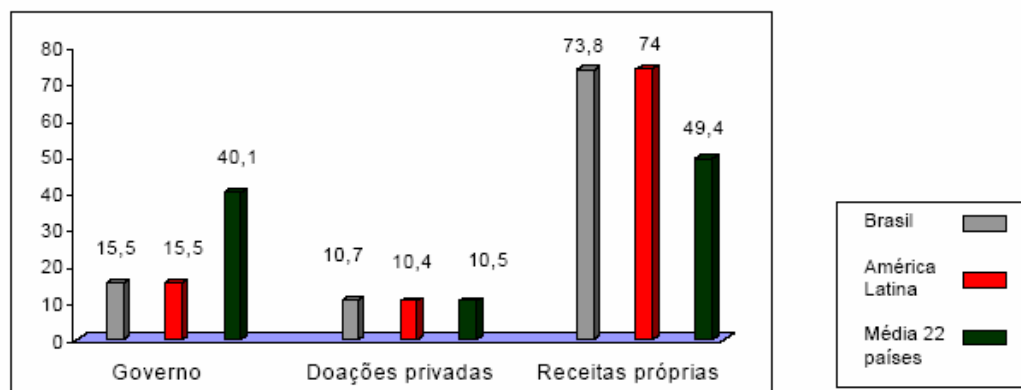


Gráfico 1.2 Médias brasileiras, latino-americana e de 22 países das fontes de recursos para as entidades sem fins lucrativos.

Fonte: Pesquisa Comparativa *John Hopkins* – ISER, 1999.

Os dados da pesquisa indicam que, nos países onde o financiamento estatal é superior, as entidades sem fins lucrativos tendem a desenvolver-se de forma mais efetiva.

Apesar da pequena contribuição das organizações privadas no orçamento total das entidades sem fins lucrativos, sua participação tem sido crescente nos últimos anos. Nesse cenário, as organizações sem fins lucrativos passam a gerir seus próprios projetos sociais ou ainda, o que é mais comum, ao se associarem, com suporte técnico-financeiro, já desenvolvem projetos bem-sucedidos nos mais diversos campos de atuação – educação, saúde, trabalho e renda e assistência social.

Com base nessa contextualização, o presente estudo torna-se importante no meio acadêmico pelo fato de prover mais uma pesquisa que ficará à disposição da academia, bem como do meio profissional, uma vez que trata da gestão de entidades que vêm ocupando um importante papel no cenário econômico e social brasileiro.

Finalmente, o trabalho procura contribuir para o aperfeiçoamento do modelo de gestão dessas entidades com o auxílio de ferramentas gerenciais modernas e sistemas de avaliação de desempenho amplamente utilizados em organizações com objetivo de lucro, apresentando resultados altamente satisfatórios, prestando-se a serem adotados em entidades sem fins lucrativos.

## **1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA**

Apesar de complexas e inúmeras as variáveis relativas ao estudo em questão, o presente trabalho estará circunscrito na busca do entendimento sobre os benefícios resultantes da utilização do *Balanced Scorecard* nas entidades sem fins lucrativos.

As conclusões, a partir das observações realizadas, serão oriundas das conexões de causa e efeito entre a teoria e a aplicação da ferramenta em uma entidade sem fins lucrativos denominada Centro de Treinamento e Desenvolvimento – CETREDE, localizado na cidade de Fortaleza, escolhido como referência por seus dados serem disponibilizados. As investigações realizadas que conduziram à conclusão da pesquisa foram efetivadas no ano de 2004.

Assim, delimitou-se o presente estudo na observação das proposições teóricas e as soluções práticas para a formação de indicadores balanceados capazes de conduzir uma

organização ao encontro da realização de sua missão e a conquista de sua visão, norteados em seus valores e comportamentos organizacionais.

## **1.6 METODOLOGIA**

A metodologia de uma pesquisa é o planejamento necessário para que se possa atingir os objetivos propostos, claramente estabelecidos, com base na identificação correta e clara do problema de pesquisa e de acordo com o referencial teórico.

Segundo Demo (1981:7), metodologia significa, etimologicamente, o estudo dos caminhos, dos instrumentos usados para se fazer ciência. É uma disciplina instrumental à serviço da pesquisa.

De acordo com Bruyne, Herman e Schoutheete (1977:29)

“a metodologia de ajudar a explicar não apenas os produtos de investigação científica, mas principalmente seu próprio processo, pois suas exigências não são de submissão estrita a procedimentos rígidos, mas antes de fecundidade na produção dos resultados. Os princípios de pesquisa científica não devem derivar de fora da prática metodológica, sendo ela própria concebida em sentido amplo como reflexão sobre as dimensões concretas da pesquisa”.

Ainda segundo os autores (Bruyne, Herman e Schoutheete, 1977), a opção metodológica, todavia, não apresenta por si só uma garantia de sucesso para a atividade científica. O critério de cientificidade representa uma idéia reguladora, não um modelo determinado, considerado elaborado de uma vez por todas ou pelo menos em vias de elaboração. A idéia de cientificidade contempla, simultaneamente, uma unidade e uma diversidade, uma vez que representa uma forma absolutamente geral de auto-regulação do processo de aquisição dos conhecimentos e, ao mesmo tempo, diversas formas concretas possíveis de realização.

Bruyne, Herman e Schoutheete (1977) afirmam que, no campo da prática da pesquisa, coexistem quatro pólos que formam o campo metodológico, quais sejam: epistemológico, teórico, morfológico e técnico.

O pólo epistemológico garante a objetivação, ou seja, a produção do objeto da pesquisa científica, e a explicitação da problemática, fazendo distinção entre os objetos científicos e o senso comum.

O pólo teórico, é um instrumento poderoso da ruptura epistemológica face às pré-noções do senso comum, que impregna todo o processo concreto da pesquisa, e é iminente toda observação empírica. É o lugar de elaboração das linguagens científicas, determinando a conceitualização.

O pólo morfológico deve elaborar a teoria, purificar os conceitos e fazer críticas dos dados. Enuncia as regras de estruturação e formação do trabalho, impondo ordem entre os elementos e se utiliza dos principais quadros de análises, realizando as seguintes funções morfológicas: as tipologias, os tipos ideais, os sistemas e os modelos estruturais. A causalidade é pensada de maneira particular em cada um desses quadros de análises.

O pólo técnico trata dos procedimentos de coleta das informações, ou seja, confronta-as com a teoria que o suscitou, os modos de investigação: o estudo de caso, os estudos comparativos, as experimentações e as simulações.

Conforme Bruyne, Herman e Schoutheete (1977:188), o componente morfológico pode se realizar de maneira mais clara e imperativa do emprego de estruturas e método dos modelos. Os modelos devem satisfazer quatro condições: oferecer um caráter sistêmico; pertencer a um grupo de transformações; oferecer a possibilidade de prever de que modo o modelo reagirá em caso de modificações de um de seus elementos e explicar por seu funcionamento, todos os fatos observados.



Ainda segundo Bruyne; Herman e Schoutheete (1977:227), os estudos de caso, baseados numa teoria e referentes a um objeto de conhecimento que dela decorre diretamente, tendem a testar uma validade empírica de um sistema de hipóteses metodicamente construídas com vistas à prova experimental. Na realidade, a pesquisa empírica acaba testando o valor das proposições teóricas, no entanto, não deforma a teoria, apenas a ilustra.

Bruyne, Herman e Schoutheete (1977:225) afirmam que o estudo de caso reúne informações tão numerosas e tão detalhadas quanto o possível com vistas a apreender a totalidade de uma situação. Por isso ele recorre a técnicas de coletas das informações igualmente variadas (observações participante, visitas, documentos) frequentemente refinadas: observação participante se compõe das seguintes fases: exploratória, trabalho em campo, análise do material, discussão conjunta do resultado obtido, sociometria aplicada à organização, pesquisa do tipo etnográfico.

Ainda segundo os autores, alguns estudos têm um intento de exploração e tentam descobrir problemáticas novas, renovar perspectivas existentes ou sugerir hipóteses fecundas, preparando assim o caminho para pesquisas ulteriores. Argumentam que o estudo de caso, embora seja frequentemente de natureza qualitativa, na coleta e no tratamento dos dados, pode também centralizar-se no exame de certas propriedades específicas, de suas relações e de suas variações, e recorrer a métodos quantitativos.

Afirmam esses mesmos autores que a coleta de dados apóia-se numa gama de técnicas, cada uma das quais satisfazendo a regras próprias de utilizações. A coleta de dados obedece a critérios de fidelidade e de validade, como também a critérios de qualidade e de eficiência. Sua validade levanta questões de natureza epistemológica sobre o valor dos processos de coleta e dos próprios dados, a fidelidade da coleta significa rigor no emprego do processo. Serão descritos três modos de coletas com seus principais usos e as características

mais importantes de seu emprego: as pesquisas por entrevista e questionário, as observações direta e participante, as análises documentais.

No presente trabalho se buscará seguir a orientação metodológica que distingue os quatro pólos comentados, uma vez que o estudo propõe no pólo epistemológico fazer uma conexão de causa e efeito entre a teoria e a aplicação do *Balanced Scorecard*, objetivando aperfeiçoar o modelo de gestão das entidades sem fins lucrativos; no pólo teórico trabalhar os conceitos da teoria que fundamentará a construção de um modelo de mensuração e avaliação de desempenho para as entidades sem fins lucrativos; no pólo morfológico indicar a ordenação, fundamentado nos autores Kaplan, Norton e Pessoa, dos elementos constitutivos do objeto de estudo sob a modalidade de modelo; e, no pólo técnico, aplicar o estudo de caso como modo de investigação particular, uma vez que aplica o modelo em uma entidade real, selecionada para esse fim.

Como estratégias que subsidiassem o desenvolvimento do trabalho, foram utilizados os levantamentos bibliográficos, os documentais, a observação participante com a coordenação da entidade selecionada para esse estudo. Foram usados documentos conservados no interior dessa entidade, como, no caso, as demonstrações financeiras e balanço patrimonial referentes ao ano de 2004, folders, informativos, propaganda, estatuto, assim como documentos não disponíveis em publicações: orçamentos da organização, documentos de planejamento, normas e regras institucionais.

## **2 ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS**

Sob a ótica do mercado, as entidades sem fins lucrativos constituem um conjunto de iniciativas individuais para abraçar os interesses coletivos, democratizando o debate dos problemas das exclusões sociais, considerando que interesses coletivos usualmente não correspondem a investimentos lucrativos.

De acordo com Salaman (1998:5), o crescimento das entidades sem fins lucrativos decorre de várias pressões, demandas e necessidades advindas das pessoas, como cidadãos, das instituições e até dos próprios governos. Elas refletem um conjunto nítido de mudanças sociais e tecnológicas, aliado à contínua crise de confiança na capacidade do Estado.

### **2.1 CONCEITO**

As entidades sem fins lucrativos passaram a desempenhar papel de fundamental importância para a sociedade brasileira, na medida em que aparecem como sendo parte da solução para os problemas sociais do desenvolvimento. A sociedade vem se conscientizando de que precisa participar destas soluções e muitas organizações têm atuado com propriedade neste sentido. Para superar os desafios que podem ameaçar sua existência e sua eficiência administrativa, tais entidades devem acrescentar às suas práticas de gestão novos instrumentos que assegurem o cumprimento dos seus objetivos institucionais, tais como: trabalhar por meio de redes, criar mecanismos mais eficazes de controle que possibilitem avaliar o impacto das ações executadas e ganhar maior visibilidade divulgando o produto do trabalho realizado.

Shim e Siegel (1997) definem entidades sem fins lucrativos como aquelas que fornecem serviços desejados pela sociedade sem a intenção de lucro, não possuindo ações ou quotas que possam ser negociadas, além de reinvestirem eventuais *superavits*. Desta maneira,

não deve haver a distribuição de resultados a qualquer de seus membros ou colaboradores. Asseveram ainda que essas entidades são financiadas, ao menos parcialmente, por isenção tributária.

Para a manutenção e desenvolvimento de suas atividades, elas nem sempre contam com recursos públicos, geralmente insuficientes, levando, obrigatoriamente, a busca de outras fontes de financiamento de forma a permitir a sua continuidade. Apesar da grande diversidade de porte, objetivos específicos e recursos econômicos existentes entre as próprias entidades, é possível identificar características comuns, conforme citam os autores Shim e Siegel (1997):

- a) suprem parcialmente o papel do Estado no atendimento de determinadas necessidades sociais;
- b) foram constituídas pelo interesse social e não econômico, portanto sua missão não visa *superávits*, mas a promoção de mudanças sociais;
- c) precisam obter recursos para a própria sobrevivência e manutenção das atividades (estes recursos podem ser públicos e/ou privados), apesar de não visarem *superávits*;
- d) não há qualquer distribuição de resultados aos seus membros ou colaboradores.

No Brasil, as entidades sem fins lucrativos tornaram-se mais competitivas, pois atendem as lacunas deixadas pelo Estado na prestação de serviços, mas estão enfrentando o desafio de sobrevivência. Estima-se que existam hoje pelo menos 250 mil entidades sem fins lucrativos no Brasil. Os gestores entendem como a busca da eficiência e eficácia na correta utilização desses recursos, incluídos aí os financeiros, organizacionais e naturais para alcançar os objetivos definidos. Depreende-se daí que essas entidades também necessitam de dados e informações gerenciais para a sua continuidade e, mais ainda, que a gerência dessas

organizações deve estar estruturada em uma plataforma profissional e alinhada com as mais modernas técnicas de estratégia que se puderem aplicar.

Algumas dessas entidades podem ser custeadas pelo Estado, o que, de certa forma, fazem-nas perder a liberdade de identificar suas necessidades, cumprindo assim um papel determinado pelo principal financiador. Isso também é motivo para que recaia sobre essas entidades uma forte pressão para que demonstrem profissionalismo e eficiência no fornecimento do serviço e no recebimento dos recursos.

Essas entidades, ao serem organizadas, devem assumir uma personalidade jurídica, dentre aquelas reconhecidas na legislação nacional.

## **2.2 LEGISLAÇÃO E PERSONALIDADE JURÍDICA**

O Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406 de 2002, admite a existência de duas classes de pessoas: as pessoas físicas ou naturais e as pessoas jurídicas, ou seja, reconhece o Estado como entes dotados de personalidade (sujeitos de direitos e deveres) os seres humanos individualmente considerados (pessoa física ou natural), o agrupamento organizado de pessoas físicas (sociedades e associações) e um patrimônio vinculado a um objetivo (as fundações).

De acordo com Olak (1996), pode-se dizer que as pessoas físicas têm como substrato o ser humano, enquanto que as pessoas jurídicas se constituem em uma construção do direito, advinda de situações criadas pelo agrupamento de pessoas ou pelo comprometimento de bens a um determinado objetivo. O código civil as divide em duas classes: de Direito Público e de Direito Privado, sendo as de Direito Público divididas em duas subclasses: de Direito Público Interno (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) e de Direito Público Externo (os demais Estados Soberanos). Sabe-se que o artigo 16 do

referido código estabelece que são pessoas jurídicas de Direito Privado, as sociedades civis, religiosas, científicas, as associações de utilidade pública, as sociedades mercantis e as fundações.

As pessoas jurídicas de direito privado são divididas em dois grupos fundamentais: as corporações e as fundações. As corporações têm como fundamento a reunião de pessoas físicas que são denominadas de associações e sociedades e enquanto as fundações são aquelas que têm em sua gênese massas patrimoniais. Entende-se a intenção do código civil em definir as associações civis sem fins lucrativos, as sociedades e as fundações como prestadoras de serviço público, ainda que sejam pessoas jurídicas de direito privado. Ao ocorrer o registro de uma pessoa jurídica de direito privado, sendo ela uma associação ou sociedade, o Estado declara que o conjunto de pessoas físicas que a compõem passa a ser uma só pessoa, dotada de capacidade para os atos da vida civil, perseguindo os objetivos comuns aos sócios ou associados, e com vida totalmente independente de cada um deles. Já quando se tratar de fundação, o Estado vai declarar aquele patrimônio vinculado a um objetivo de interesse social determinado pela vontade humana e com administração previamente definida uma pessoa independente do instituidor, dos administradores ou dos beneficiários.

Segundo Marcovitch (1997:121)

"por desempenhar função de interesse público, espera-se que as entidades sem fins lucrativos cultivem a transparência quanto ao seu *portfólio* de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados". O diagnóstico "*ex-ante*" (planejamento) e a avaliação "*ex-post*" (o que foi executado) constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação de relatórios de avaliação e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade".

Na afirmação anterior, evidenciam-se claramente pelo menos três elementos caracterizadores de uma nova postura gerencial e de controle aplicados às entidades sem fins lucrativos: transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis).

Para Ferrarezi (2002:32), a existência de *accountability* contribuirá para o crescimento da credibilidade e da confiabilidade nas entidades sem fins lucrativos. Por *accountability* entende-se que é uma obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades de uma delegação de poder.

No Código Civil brasileiro, existiam três formas jurídicas de entidades sem fins lucrativos: as associações, as sociedades e as fundações. Já no novo Código Civil, em vigor a partir de 2003, as associações civis e as fundações são as duas únicas formas jurídicas para designar as entidades sem fins lucrativos. Ambas são classificadas como pessoas jurídicas de direito privado, apesar de naturezas distintas. O novo texto as difere claramente das entidades com finalidades lucrativas, agora denominadas sociedades.

Assim, nos termos em que dispõe o artigo 53 do referido Código, as associações são constituídas pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, em que há direitos e obrigações recíprocas entre os associados. De acordo com o artigo 62, do mesmo Código, a fundação é criada por um instituidor que fará dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina. Somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. O artigo 981 determina que a sociedade é constituída contratualmente por pessoas que se obrigam a contribuir reciprocamente, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

No Brasil, assim como em outros países, observa-se o crescimento das entidades sem fins lucrativos, sua atuação direta como agentes de mudanças humanas, cujos resultados são percebidos através de mudanças de comportamento, condições, visão, saúde e, acima de tudo, de sua competência e capacidade. Desta maneira, o propósito maior destas entidades visa o auxílio e o aprimoramento dos indivíduos e, conseqüentemente, da coletividade.

Com esse crescimento surgiu a necessidade de valorização das entidades que realmente buscam fins públicos e representam grandes segmentos da sociedade civil e não

somente pequenos grupos, como forma de melhorar esse esclarecimento e essa monitoração dos recursos com seus parceiros. Através de termos de parcerias e contratos de gestão, foram criadas pelo Governo Brasileiro duas figuras jurídicas classificadas como: Organizações Sociais - OSs, criada pela medida provisória 1.591/97, e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP pela lei 9.790/99, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de entidades. Esta lei transforma tais entidades em parceiras dos órgãos governamentais, tornando-as aptas a realizarem projetos e atividades decorrentes desses termos de parcerias, com financiamento público, prestando contas com transparência e publicidade. A qualificação como OSCIP é um direito da pessoa jurídica, desde que cumpra os rigorosos requisitos do Ministério da Justiça e esteja apta a dar publicidade à sua movimentação financeira.

Ambas não têm fins lucrativos, são de direito privado, têm objetivos similares, atuam praticamente no mesmo campo e podem beneficiar-se de recursos públicos. Entretanto, não se confundem. Aliás, a Lei que trata das OSCIPs é clara ao dizer, em seu artigo 2º, Item IX, que as Organizações Sociais não são passíveis de qualificação como OSCIPs.

De acordo com a referida Lei em seu artigo 1º, são exigidos três requisitos para que uma entidade se qualifique como OSCIP:

- a) ser pessoa jurídica de direito privado;
- b) não ter fins lucrativos;
- c) atender seus objetivos sociais e normas estatutárias aos requisitos instituídos pela lei.

Na constituição e formalização de uma entidade sem fins lucrativos, alguns elementos são fundamentais, quais sejam: Estatuto Social, ata de constituição e registro.

O Estatuto Social é o documento que registra as características e o conjunto de regras de uma entidade civil sem fins lucrativos.



Ata é o termo de reunião de abertura no qual é relatado o conteúdo da reunião da Assembléia Geral para escolha do administrador, aprovação das contas, enfim, as deliberações das entidades. Depois de discutir o propósito, as características e a forma de administração da associação, os fundadores estão prontos para realizar a Assembléia Geral de Constituição. Normalmente, a Assembléia é convocada previamente, com pauta, data, horário e local definidos. É obrigatório o visto de um advogado registrado na Ordem dos Advogados do Brasil - OAB na ata e no estatuto, caso contrário, a entidade não poderá ser submetida ao registro.

O registro da entidade é efetuado em cartório e é equiparável ao registro de uma pessoa física ao nascer: é preciso tornar pública sua existência. As organizações privadas não lucrativas são registradas no Cartório de Registros Cíveis de Pessoas Jurídicas.

Além dos pontos comentados, são necessárias outras formalidades para que a entidade possa exercer suas atividades.

Do ponto de vista fiscal, a regularização da organização junto à Secretaria da Receita Federal permite o seu registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda - CNPJ/MF, o qual possibilita a abertura de conta bancária e prova a regularidade fiscal de sua existência.

Quanto à regularização trabalhista, a entidade, mesmo que não tenha colaboradores, deve apresentar documentos e informações anuais Relação Anual de Informações Sociais - RAIS e Guia do Fundo de Garantia e Informações à Previdência – GFIP. Além disso, se quiser contratar colaboradores, deverá registrar-se no Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS.

O espaço físico a ser utilizado como sede da entidade também precisa ser regularizado perante a Prefeitura do Município em que se localiza.

Além dos registros obrigatórios, há também os registros facultativos, vinculados a certos títulos e qualificações concedidos pelo poder público, a saber: o registro no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS; a obtenção das declarações de Utilidade Pública (em âmbito federal, estadual ou municipal); a obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS e a qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP. Nenhum desses títulos e registros modifica a forma jurídica dessas entidades que continuará a ser uma associação civil ou uma fundação. De qualquer modo, a concessão de um título ou registro normalmente exige que o Estatuto Social contenha algumas disposições específicas, que podem variar a cada caso.

As fundações são constituídas através de Escritura Pública de Fundação e do parecer do Curador das Fundações (Ministério Público) favorável ao registro, ou seja, aquelas pessoas que desejam prestar serviços à comunidade, de caráter mais permanente, com fiscalização mais rigorosa por parte do Estado e cuja administração não possa modificar o objetivo ou a vontade do instituidor, associando tal desejo a algum patrimônio livre e desembaraçado que se vinculará ao fim desejado.

Visando a atender as lacunas deixadas pelo Estado na prestação de serviços ou agindo paralelamente as ações deste, as entidades sem fins lucrativos desempenham atividades de grande relevância para a sociedade, definindo assim objetivos, finalidades e características para o desempenho de suas atividades.

### **2.3 OBJETIVOS, FINALIDADES E CARACTERÍSTICAS**

A responsabilidade da organização, parte do princípio de que esta é um organismo vivo no ambiente em que atua, provocando alterações, sendo afetada pelas oscilações ocorridas dentro de um contexto social.

Do ponto de vista sistêmico, essas entidades interagem com o ambiente externo no qual atuam denominado sistema econômico e social e com a sociedade em um sentido mais amplo. Obtêm desse sistema os recursos (pessoal, materiais, tecnologia, etc.) utilizados na execução de suas atividades de apoio (administração, manutenção, etc.) e atividades principais, como: (filantropia, esporte, lazer, religião, cultura, educação, saúde), gerando, assim, o que se denomina de "produto social", ou seja, pessoas atendidas. Seus resultados são sempre mudanças em pessoas - de comportamento, competência, saúde, capacidade, esperanças, cultura, etc. De fato, a entidade cumpre efetivamente sua missão quando reintegra as pessoas ao sistema econômico e social, modificando-o.

Encontra-se nos textos do Código Civil, artigo 53, a expressão “fins não econômicos” como sinônimo de “sem fins lucrativos”. De acordo com Latorre, Larroude e Ciconello (2003), esta terminologia causou apreensão às entidades, particularmente pela dúvida se elas poderiam ser confundidas com as sociedades ao desenvolverem atividades econômicas, comercialização de bens e serviços para obtenção de receitas, descaracterizando o seu formato associativo e perderiam, dentre outros, o direito aos benefícios fiscais (imunidades, isenções e incentivos). A partir da diferenciação entre “fins” e “atividades”, estes mesmos autores afirmam não haver impedimentos desde que a entidade não distribua os resultados decorrentes entre os associados e os destine à manutenção dos objetivos sociais. Esta condição também se aplica às fundações.

Olak (1996:45) identifica quatro principais características dessas entidades:

- a) o lucro (*superávit*) não é a razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;
- b) seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;

- c) o patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores parcelas de participação econômica no mesmo;
- d) as contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais das entidades sem fins lucrativos.

A partir destas características, Olak (1996) definiu as entidades sem fins lucrativos como instituições com propósitos específicos de provocar mudanças e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e de modo algum se reverte para seus membros ou mantenedores.

Segundo Druker (1994:14)

“as entidades sem fins lucrativos tem por objetivo "provocar mudanças sociais", são agentes de mudança humana. Seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada. Nesse sentido, a mensuração econômica do resultado social torna-se muito difícil. Aliás, talvez devesse ser utilizado um outro enfoque da Contabilidade (social, por exemplo) para tratar dessa questão em particular”.

Para cumprir com seus objetivos, as entidades sem fins lucrativos realizam investimentos e despesas e procuram meios ou fundos para suprir essas aplicações. A instituição pode receber doações, fato que deve ser perfeitamente evidenciado no sentido de dar maior transparência e possibilitar o controle social por parte dos doadores. Percebe-se, então, a importância da Contabilidade para as entidades sem fins lucrativos como fonte de informações.

## **2.4 CONTABILIDADE**

Como as mudanças sociais, políticas e tecnológicas têm sido significativas a partir das últimas décadas do século XX e a competitividade tornou-se mais acirrada, a

Contabilidade evoluiu para atender às demandas geradas pela sociedade, seguindo as tendências e consolidando-se como ferramenta indispensável para a tomada de decisões nas organizações.

A Contabilidade é definida como um sistema de informação e mensuração. Passou a ser requerida em diversos momentos pelos vários organismos governamentais e não-governamentais para fornecer-lhes demonstrações contábeis e outras informações por ela geradas, quer para registros e concessão de certificados específicos quer para fins de prestação de contas das ações realizadas.

Definir as funções da Contabilidade é uma tarefa difícil, fato que se relaciona com a rotina das organizações. De acordo com Iudícibus (1996:98), algumas das principais funções da Contabilidade são:

“organizar um sistema de controle adequado às atividades da organização; registrar todos os fatos que ocorrem e podem ser representados em valor monetário; com base nos registros realizados, elaborar periodicamente quadros demonstrativos da situação econômica e financeira; analisar esses quadros demonstrativos e apurar se a organização teve lucro ou prejuízo num determinado período; acompanhar a execução dos planos econômicos da organização, prevendo os pagamentos a serem realizados, as quantias a serem recebidas de terceiros e alertar para eventuais problemas; cuidar da relação financeira da organização com terceiros (bancos, fornecedores, clientes, etc)”.

Ainda segundo Iudícibus (1996:18), vários são os métodos de realizar a evidenciação contábil, mesmo que tal evidenciação se refira ao quadro de demonstrações contábeis, citando seis desses métodos, os quais serão agora apresentados:

- a) forma e apresentação das demonstrações contábeis;
- b) informação entre parênteses;
- c) notas de rodapé (explicativas);
- d) quadros e demonstrativos complementares;
- e) comentários do auditor;
- f) relatório da diretoria.

Por desempenharem função de interesse público, são crescentes as exigências para que as entidades sem fins lucrativos demonstrem transparência (*disclosure*) e prestem contas (*accountability*) à comunidade, assumindo a Contabilidade um papel fundamental nesse sentido.

Segundo (Iudicibus 1996:24)

“é oportuno questionar de que forma a Contabilidade, definida como "o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica e financeira, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários. Podem-se gerar relatórios de modo que estes usuários compreendam as informações contábeis das entidades sem fins lucrativos, valendo-se das atuais normas técnicas do Conselho Federal de Contabilidade que, com simples adaptações, são as mesmas regras aplicadas às organizações”.

As entidades sem fins lucrativos não devem, contabilmente, ser confundidas com as organizações. Os planos de contas, registros, demonstrativos devem atender às peculiaridades, assim como o estudo do comportamento da riqueza. As entidades sem fins lucrativos, assim como as organizações, possuem Patrimônio. Na organização, o registro inicial recebe o nome de “Capital” e nestas entidades recebe o nome de “Patrimônio Social”, que deve representar a capacidade que a entidade tem de manter-se no mercado, oferecendo seus serviços à comunidade, com eficiência e qualidade, sem contudo comprometer a sua continuidade. As entidades sem fins lucrativos estão obrigadas à observância das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Até a edição da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBCT, que trata dos aspectos contábeis específicos para entidades sem fins lucrativos, não havia normatização, ocasionando procedimentos não uniformes, apesar de a exigência de se observarem os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

A Norma Brasileira Contábil Técnica - NBCT, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, define as entidades sem fins lucrativos como sendo aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de *superávit* ou *déficit*. Percebe-se que foram citados

nessa Norma Técnica dois aspectos fundamentais: não distribuição do eventual resultado positivo e nomenclatura do resultado apurado. As Normas Técnicas são de grande significação, especialmente as que tratam do reconhecimento de receitas e despesas. Nessas entidades, as principais fontes de recursos, como as doações e contribuições, não guardam relação direta com os custos e despesas.

O artigo 9º da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93 institui que as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado no período em que ocorrerem, independentemente do pagamento ou recebimento. Este é o enunciado do Princípio da Competência. A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBCT, trata dos aspectos legais específicos das entidades sem finalidade de lucros, em que os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, *superávit* ou *déficit*, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industrial ou de prestação de serviços. Acredita-se ser inadequado criar uma conta de Resultado, pois seria insuficiente como conceito. Utiliza-se, nestas entidades, a conta Variações Patrimoniais e esta pode desdobrar-se em outras que acusam as Variações Patrimoniais Aumentativas e Variações Patrimoniais Diminutivas. Elas decorrem da movimentação ocorrida com o desempenho da atividade, podendo ser observadas nos procedimentos contábeis dessas entidades.

O Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, em seu artigo 4º, exige que as entidades sem fins lucrativos apresentem as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração do Resultado do Exercício;
- c) Demonstrações das Mutações Patrimoniais;
- d) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos - D.O.A.R e Demonstração de Fluxo de Caixa - DFC;

e) Notas Explicativas.

Em relação às notas explicativas, no disposto do inciso VI do artigo 3º deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial.

A principal característica do Balanço Patrimonial, enquanto demonstração, é evidenciar a posição financeira e patrimonial da entidade em determinada data. Para uma entidade sem fins lucrativos, atende ao mesmo formato e classificação fixados na Lei n.º 6.404/76, apenas contendo alguns ajustes especificados pela NBCT. Algumas adaptações devem ser feitas e dizem respeito, principalmente, à nomenclatura de algumas contas a serem utilizadas.

De acordo com a NBCT, a denominação da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBCT) é alterada para Demonstração do *superávit* ou *déficit*, que deverá evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Portanto, o resultado do exercício será denominado *superávit* ou *déficit*. Tendo em vista que a preocupação dessas entidades é maior com as atividades desenvolvidas do que mesmo com o resultado, essa demonstração é de fundamental importância por evidenciar as ações dos gestores em termos de volume de recursos obtidos e custos e despesas das atividades.

A mudança é natural, pois, nas entidades sem fins lucrativos, não existe a figura do resultado financeiro, que pode ser considerado como os lucros ou prejuízos a serem distribuídos ou suportados pelos detentores do capital em entidades empresariais.

Assim como as outras, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social, que explica as modificações ocorridas durante o período, tem apenas algumas modificações com relação à Demonstração do Patrimônio Líquido estruturada pelas entidades



empresariais. Segundo a NBCT a denominação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o patrimônio da entidade.

Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos - DOAR das entidades sem fins lucrativos existe apenas a substituição da palavra Resultado pela expressão *Superávit* ou *Déficit*. Percebe-se claramente que o legislador simplesmente determina que essas organizações elaborem demonstrativos contábeis de acordo com as exigências da legislação societária e da legislação comercial.

Quando a lei exige a apresentação de demonstração de resultado do exercício, assume que entidades sem fins lucrativos considerem a diferença entre entrada e saída de recursos como um resultado econômico, sendo esse apenas um dos exemplos de tentativa de se considerar a Contabilidade como perfeitamente alinhada com a evidenciação contábil que se exige para as demais organizações.

A estrutura das demonstrações contábeis deve contemplar a maior quantidade de informações, evidenciando o que for considerado importante para a tomada de decisões e a prestação de contas, ou *accountability*, não sendo interessante divulgar informações de pouca utilidade ou que possam vir a confundir os usuários. A forma de apresentação destas demonstrações é importante, pois melhora a compreensão e constitui ferramenta para a gestão e controle social. De acordo com NBCT, devem as demonstrações ser complementadas por notas contábeis explicativas elencadas:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, com gratuidades, doações, aplicações de recursos;

- c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial que devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção;
- d) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- e) as informações sobre o tipo de seguro contratados;
- f) as entidades educacionais, além das notas explicativas, que devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoa, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.

Assim, com essas demonstrações implementadas, poderá o gestor avaliar e mensurar o desempenho dessas entidades.

## **2.5 MODELO DE MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO**

A base para a eficácia do gerenciamento financeiro das entidades sem fins lucrativos é a preparação de um planejamento que garanta a otimização dos recursos para o atingimento dos objetivos, delineando-se respostas para problemas do tipo: manter ou ampliar as atividades; buscar ou não fontes alternativas de financiamento; comparar a eficácia de diferentes abordagens ou os locais de prestação dos serviços desenvolvendo métodos de medição.

As entidades sem fins lucrativos devem desenvolver suas atividades baseadas em um plano de trabalho previamente elaborado, que distinga as atividades essenciais das não essenciais, detalhando as ações para cumprimento da missão e dos objetivos a que se propõem, podendo, então, avaliar desempenhos.

Uma ferramenta de grande importância e poder informativo para o plano de trabalho é o orçamento anual, que deve ser estruturado de conformidade com esse plano, constituindo-se peça importante, norteadora das atividades das organizações, pois permite a determinação de metas financeiras e não financeiras e a verificação de seu cumprimento por parte dos gestores.

O sucesso da gestão financeira dessas entidades, portanto, depende dos seguintes pontos:

- a) preparar um orçamento em conformidade com o plano de trabalho;
- b) projetar as receitas e fixar as despesas adequadamente;
- c) monitorar o fluxo de caixa;
- d) estabelecer padrões de controle dos fundos, caso haja constituído;
- e) acompanhar a execução do programa, comparando os resultados projetados com os realizados;
- f) preparar informações que atendam os interesses dos patrocinadores, doadores, financiadores, comunidade, gestores, dentre outros;
- g) prestar contas dos recursos recebidos de organizações.

Utilizando o orçamento como ferramenta gerencial e atendendo aos pontos citados, as entidades sem fins lucrativos terão condições de criar seu próprio modelo de decisão.

## **2.6 MODELO DE DECISÃO**

De acordo com Parisi (*apud*, CATELLI, 2001:118), gestão é o processo de decisão, baseado em um conjunto de conceitos e princípios coerentes entre si, que visa

garantir a consecução da missão da organização. Este conjunto de conceitos é chamado modelo de gestão ou modelo de decisão.

Ser gestor de uma entidade sem fins lucrativos é uma atividade complexa que exige muita dedicação e o uso adequado de diferentes habilidades e conhecimentos. É um grande desafio, porque dependendo da forma com que se lidam com as pessoas e com os recursos, resultará em um melhor ou pior desempenho.

Ao gerar *superávit*, essas organizações provêem sua auto-sustentabilidade. Essas características influenciam na lógica de sua gestão, por isso a importância de um conhecimento mais aprofundado da realidade e de suas demandas. A gestão é uma função genérica em todos os tipos de organizações, pois ela é uma das formas encontradas para ligar o trabalho dos especialistas e manter a organização na direção de sua missão. Segundo Guerreiro (*apud* CATELLI, 2001:126), o processo de tomada de decisão, no nível empresarial, tem uma perfeita correspondência com o ciclo gerencial de planejamento, execução e controle.

As entidades sem fins lucrativos possuem uma finalidade geral, ou seja, promover melhores condições de qualidade de vida à sociedade. Estão voltadas a desenvolver estratégias capazes de gerar desempenho superior. Os gestores percebem que a capacidade de executar estratégias é mais necessária e importante do que a qualidade da estratégia em si, principalmente na avaliação da gerência e da corporação. A estruturação de um plano estratégico é um dos maiores desafios para as entidades sem fins lucrativos.

Entretanto, ainda são poucas as entidades sem fins lucrativos que podem contar com mecanismos de auto-sustentação. Essas entidades padecem da falta de uma coerência gerencial e um planejamento estratégico adequado à sua realidade. As dificuldades são inúmeras, destacando-se, evidentemente, a financeira, apesar da criatividade na captação de recursos estarem sendo um diferencial positivo na manutenção de muitas dessas entidades.

### **3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA PARA CONSTRUÇÃO DE UM MODELO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO**

Para propor um sistema de avaliação de desempenho que atenda às necessidades das entidades sem fins lucrativos, buscou-se uma fundamentação no *Balanced Scorecard*, objeto de estudo do presente capítulo.

#### **3.1 ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL**

As organizações no mundo todo estão enfrentando mercados mais turbulentos, acionistas mais exigentes, clientes/consumidores com maior discernimento e muitas estão se reestruturando em face de tais desafios. O sucesso que terão ao fazer as mudanças necessárias depende muito da qualidade de suas lideranças, não apenas no primeiro nível da organização, mas também entre todos os gerentes responsáveis pelos resultados operacionais.

Nesse ambiente é necessário que não apenas alguns dos gestores estejam envolvidos na formulação e implementação de estratégias. Independentemente do nível e da área de especialidade, todos os colaboradores devem conhecer e perceber os conceitos básicos da gestão estratégica.

Na implementação das estratégias organizacionais, é fundamental o acompanhamento, a partir de seu planejamento, nas fases de execução e controle. Deve-se observar o que a organização pretende fazer, como fazer, onde pretende chegar, ou seja, qual a sua missão e visão de futuro, quais seus objetivos estratégicos, como fazer para alcançá-los, avaliando as ações que deverão ser utilizadas para tanto.

Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000:152) definem estratégia como um conjunto de cinco conceitos, quais sejam:

- a) a estratégia é um plano que indica uma direção, um guia ou um curso de ação para o futuro;
- b) a estratégia é um padrão que é uma função da consistência em comportamento ao longo do tempo;
- c) a estratégia é uma posição ou localização de determinados produtos em determinados mercados;
- d) a estratégia é uma perspectiva, ou seja, a maneira fundamental de uma organização fazer as coisas;
- e) a estratégia é uma manobra específica para enganar um concorrente.

Segundo Steiner (1969), estratégia deriva do grego “*strategos*”, que significa general ou a arte do general ou aquilo que o general fez. O general é responsável por múltiplas unidades em múltiplas frentes e por múltiplas batalhas ao longo do tempo. O desafio colocado ao general é a visão do conjunto. Os grandes generais pensam sobre o todo. O significado da palavra evoluiu e modificou-se ao longo do tempo, sendo mencionada pelo general chinês Sun Tzu, na antiguidade, até chegar ao general Francês Napoleão Bonaparte, estando ligada a objetivos militares, que significando a arte e a ciência de conduzir forças militares.

Já Quinn (1991) define estratégia como um modelo ou plano que integra as maiores metas, os padrões de decisão e as seqüências de ação de uma organização em um todo coeso. O plano ou modelo determina seus objetivos ou metas, apresentando a principal política e planos para alcançá-los, classificando a posição ocupada no mercado, o tipo de contribuição econômica e não econômica que ela pretende oferecer para os seus acionistas, colaboradores, clientes e para a comunidade.

As metas ou objetivos estabelecem o que deve ser atingido e quando deverão ser cumpridos, mas não determinam como os resultados serão atingidos. As políticas são as

regras que expressam os limites entre os quais uma ação deve ocorrer, enquanto os programas especificam a seqüência de ações necessárias à consecução dos objetivos, de acordo com os parâmetros estabelecidos pela política (QUINN, 1991).

Oliveira (1996) define estratégia como:

- a) um conjunto de decisões formuladas com o objetivo de orientar o posicionamento da organização no ambiente;
- b) a determinação de metas básicas à longo prazo e dos objetivos de uma organização e a adoção das linhas de ação e aplicação dos recursos necessários para alcançar estas metas;
- c) o conjunto de decisões que determinam o comportamento a ser exigido em determinado período de tempo;
- d) o conjunto de objetivos, finalidades, metas e diretrizes fundamentais e os planos para atingir esses objetivos, postulados de forma a definir em que atividade se encontra a organização, que tipo de organização ela é ou deseja ser;
- e) um caminho ou ação estabelecida e adequada para alcançar os desafios e objetivos da organização.

Mintzberg (1991) propõe diversas definições para estratégia, abordando-a como plano, manobra, padrão, posição e perspectiva. Enquanto existem várias relações entre estas diferentes definições, nenhuma tem preponderância sobre as outras. Essas definições competem, mas se complementam, adicionando elementos importantes ao entendimento da estratégia.

Mintzberg (2001:26) identificou o que chamou de 5 Ps da estratégia, cinco definições diferentes encontradas na literatura científica para o conceito de estratégia, as quais seriam: *plan* (plano de ação), *play* (manobra), *pattern* (padrão), *position* (posicionamento) e

*perspective* (perspectiva). Segundo o autor, a definição de estratégia como plano ou manobra envolveria uma intencionalidade, a definição de estratégia como padrão ou posicionamento poderia ser apenas emergente, ou seja, não intencional. Nesta discussão, ele também introduz a questão sobre a diferença entre estratégias almejadas e realizadas, concluindo que erros na transformação de intenções em ações fariam com que as estratégias almejadas não se realizassem.

Para desenvolver estratégias, deve-se partir de uma avaliação abrangente do posicionamento de mercado e da situação competitiva da organização. É importante, também, uma análise do ambiente interno da organização, de como ela está pensando e promovendo a evolução das pessoas e da organização.

A maioria dos planos estratégicos considera mais as circunstâncias do presente do que as oportunidades do futuro. Com isso, os ganhos alcançados são, normalmente, incrementais. Mesmo na hora de planejar o futuro, muitas organizações mantêm-se atreladas ao que lhes é familiar, ainda que as reais oportunidades estejam normalmente disponíveis em outras esferas.

A estratégia também permite testar a teoria do negócio. A incapacidade em produzir resultados inesperados é normalmente a primeira indicação séria de que a teoria do negócio precisa ser defendida. Sucessos inesperados também costumam denotar as primeiras indicações de que essa teoria precisa ser repensada.

Em um segmento dinâmico e de constantes mudanças, as organizações precisam agir rapidamente e descobrir como capitalizar com essas mudanças, visando maximizar recursos, aumentar rentabilidade e produtividade, com redução de custos, com experiência e visão estratégica do mercado. A formulação e implementação de estratégias empresariais é um processo de gestão visando à tomada de decisão a médio e longo prazo envolvendo



decisões relativas à definição de negócios, objetivos de desenvolvimento e fatores chave de sucesso.

Manter a competitividade em alta é um desafio permanente para todas as organizações. Uma das ferramentas para sustentar essa capacidade é a estratégia, um processo que deve ser de responsabilidade da alta administração. A estratégia pode ser implementada, considerando-se as proporções e necessidades em grandes, médias e também pequenas organizações. Ao pensar em adotá-la, faz-se necessário, em primeira instância, a vontade e a disposição.

Boljwin e Kumpe (1990) afirmam que a competitividade está fundamentada no trinômio flexibilidade, produtividade e qualidade. A flexibilidade está associada à capacidade de organização de atender às flutuações da demanda do mercado. Assim, a competitividade da organização também está fundamentada na capacidade de perceber mudanças e se preparar para enfrentá-las.

Segundo Zanquetto Filho e Figueiredo (1999), as organizações necessitam de estruturas políticas e diretrizes organizacionais que as capacitem a identificar as novas oportunidades de negócio e as mudanças internas necessárias ao aproveitamento destas.

Segundo Baumann (1996:44)

“num sistema globalizado as diversas unidades nacionais passam a ser componentes da mesma estrutura integrada de geração de valor, cujas estratégias globais levam à procura de redução de custos, à especialização das linhas de produção, entre outros atributos que visam à crescente eficiência e ao maior grau de competitividade. As estratégias empresariais se voltam para estes objetivos, buscando combinar e aplicar os atributos existentes direcionados para a consecução da sua meta, ou seja, visando a criar vantagens competitivas dentro deste ambiente concorrencial”.

Para Porter (1989:85)

“a competitividade passou a ser mais acirrada, a reflexão estratégica deixou de ser importante passando a ser imprescindível. Os clientes passaram a exigir mais, passando a ser menos fiéis às marcas e produtos. A situação econômica de diversos países é instável, com muitos sobressaltos e desacelerações. Deste modo, dar a devida atenção ao meio que envolve a organização, e na sua análise, é essencial, bem como pensá-lo de modo pró-ativo, inteligente. Uma análise *SWOT* (termo em inglês que significa Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças) permite-se esse tipo de análise, sendo por isso bastante utilizada pelas organizações”.

Para focar a síntese dos cenários, análise de mercado e análise competitiva elabora-se a matriz *SWOT*, sintetizando os pontos fortes, os pontos fracos, as oportunidades e as ameaças. São consolidados todos os aspectos relevantes do negócio, tais como: cliente, mercado, ambiente, riscos no negócio, competências internas. Os elementos podem ser agrupados em pares, conforme a dimensão do ambiente da organização que eles envolvem, ou seja, ambiente interno ou externo.

As mudanças de intensidade variável, que ocorrem na envolvente, obrigam cada época a produzir os seus conceitos, as suas práticas, os seus instrumentos de gestão. É precisamente sobre os conceitos, as práticas e os instrumentos de gestão inseridos no contexto em que foram gerados, que iremos refletir para melhor compreendermos a transformação do pensamento estratégico nos últimos 40 anos.

Na evolução do pensamento sobre estratégia organizacional, podemos distinguir dois momentos principais: (a) o momento do posicionamento e (b) o momento do movimento Figura 3.1.

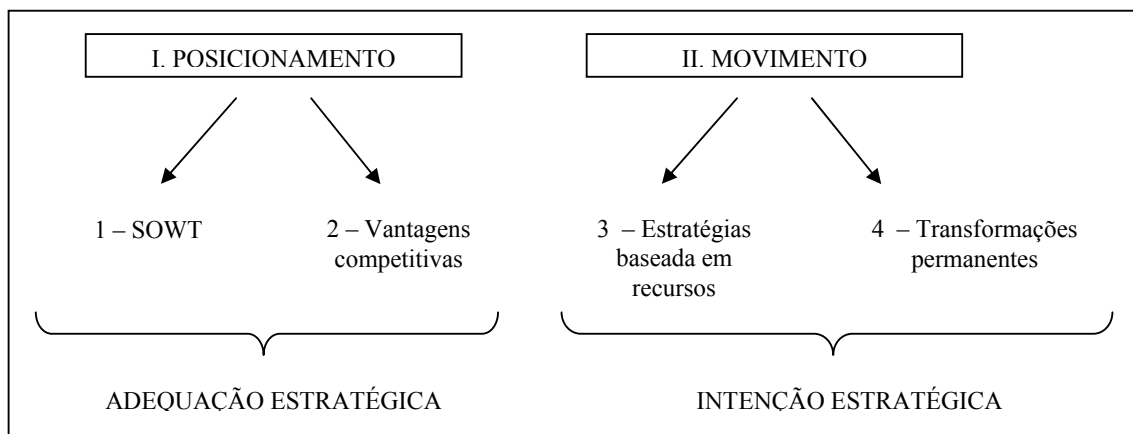


Figura 3.1 Evolução do pensamento estratégico  
Fonte: Adaptado de Porter (1989)

No primeiro momento, a estratégia organizacional é associada a princípios de adaptação e posicionamento, isto é, a estratégia organizacional pressupõe uma adaptação ao meio envolvente para deste modo adquirir uma posição dominante e proceder seguidamente a sua defesa. Este momento inicia-se com a análise das oportunidades, ameaças, pontos fortes e fraquezas, a análise *SWOT*. É precisamente nesta análise que se baseia a reflexão sobre as vantagens competitivas que culminaram com os trabalhos, bem conhecidos, de Michael Porter.

O segundo momento da estratégia organizacional assume-se como uma ruptura, colocando em evidência uma estratégia centrada na intenção e no movimento. Neste segundo momento, a estratégia visa essencialmente à transformação permanente do jogo concorrencial e da própria organização.

Segundo Ghemawat (2000), a *SWOT* começou a ser desenvolvida, nos anos 60, nas escolas americanas de administração. O objetivo inicial era focalizar a combinação das forças e fraquezas de uma organização com as oportunidades e ameaças provenientes do mercado.

As forças e fraquezas perfazem a dimensão interna, enquanto as oportunidades e ameaças referem-se à dimensão externa da organização, como representado no Quadro 3.1. Na análise *SWOT*, será preciso avaliar profundamente o negócio diante dos quadrantes empresariais: Mercado/Clientes, Produtos/Serviços, Recursos Materiais e Recursos Humanos. Em seguida, deve-se avaliar a posição no quadrante de posicionamento de mercado: preço, serviço, qualidade e inovação. Com todos os dados e informações que essas análises vão gerar, pode-se definir qual o posicionamento estratégico que a organização deverá adotar.

Quadro 3.1 – ANÁLISE *SWOT*

AMBIENTE INTERNO	<b><i>Strengths</i></b> (Pontos Fortes/ Forças)	Vantagens internas da organização em relação às organizações concorrentes.
	<b><i>Weaknesses</i></b> (Pontos Fracos/ Fraquezas)	Desvantagens internas da organização em relação às concorrentes.
AMBIENTE EXTERNO	<b><i>Opportunities</i></b> (Oportunidades)	Aspectos positivos do ambiente que envolve a organização com potencial de trazer-lhe vantagem competitiva.
	<b><i>Threats</i></b> (Ameaças)	Aspectos negativos do ambiente que envolve a organização com potencial para comprometer a vantagem competitiva que ela possui.

Fonte: adaptado de Porter (1999:85)

O objetivo da *SWOT* é definir estratégias para manter pontos fortes, reduzir a intensidade de pontos fracos, aproveitando oportunidades e protegendo-se de ameaças. Diante da predominância dos pontos fortes ou fracos e de oportunidades e ameaças, pode-se adotar estratégias que busquem sobrevivência, manutenção, crescimento ou desenvolvimento da organização.

Conforme Porter (1999:85), antes de dar início ao uso da análise *SWOT*, é necessária a execução de duas etapas, quais sejam: identificar os fatores críticos de sucesso e as competências centrais da organização.

Os fatores críticos de sucesso são as atividades e os elementos da gestão nos quais a organização precisa ser excelente, com um desempenho melhor do que os concorrentes, em relação aos seus clientes. Isto significa identificar, com precisão, quais são as variáveis dos produtos ou dos serviços às quais os clientes dão maior importância e que estão, ou não, presentes nas propostas dos concorrentes. Significa responder, basicamente, a duas questões: (1) Como e por que os clientes compram? (2) Com que propostas os concorrentes se posicionam no setor?

Fatores críticos de sucesso têm a função de fornecer informações estratégicas sobre a adequação da organização no mercado. Essas informações têm que estar relacionadas com os objetivos da organização.

Identificar as competências centrais da organização significa identificar, analisando a organização, como são avaliadas as suas vantagens em relação aos concorrentes. Por exemplo, se os produtos vendidos pela organização apresentam uma excelente embalagem, para a qual o consumidor não dá importância, esta não é, certamente, uma competência decisiva no momento da compra (não é o atrativo). As competências centrais possuem três características básicas: colaboram para criar valor para os clientes; são difíceis de imitar; podem permitir e até facilitar a entrada de novos mercados (domínio de novas tecnologias).

Identificados os fatores críticos de sucesso e as competências centrais, pode-se dar início ao uso da ferramenta *SWOT*. Além dessa ferramenta, existem outras técnicas de análise estratégica, como: o Modelo das Cinco Forças de Porter (*Porter's Five-Forces Model*), a Matriz Ansoff e a Matriz *Boston Consulting Group*.

De acordo com Porter (1980), a competição em determinado setor é influenciada por um conjunto de cinco principais forças competitivas: ameaças de organizações ingressantes, ameaça de produtos ou serviços substitutos, poder de negociação dos fornecedores, poder de negociação dos compradores e rivalidade entre as organizações existentes. A vantagem competitiva surge fundamentalmente do valor que uma organização consegue criar para os seus compradores e que ultrapassa o custo de fabricação pela organização. As forças de Porter podem ser entendidas como uma técnica que auxilia a definição de estratégia da organização e leva em consideração tanto seu ambiente externo como seu ambiente interno. O poder de negociação dos fornecedores, por exemplo, é determinante para definir

custos da matéria prima e evitar o desperdício. Auxiliam, com as parcerias, ou prejudicam, com a formação de oligopólios ou exclusividade.

Ameaça de organizações ingressantes requer o monitoramento da concorrência, buscando conhecer quem faz parte do jogo e quais são as regras do mercado. Pode-se definir o tipo de concorrente (cauteloso, seletivo, arrojado ou imprevisível) e identificar situações de perigo, como, por exemplo, concorrentes que jogam seus preços para baixo e obrigam as organizações mais estáveis a remodelar produtos e repensar preços. Figura 3.2.

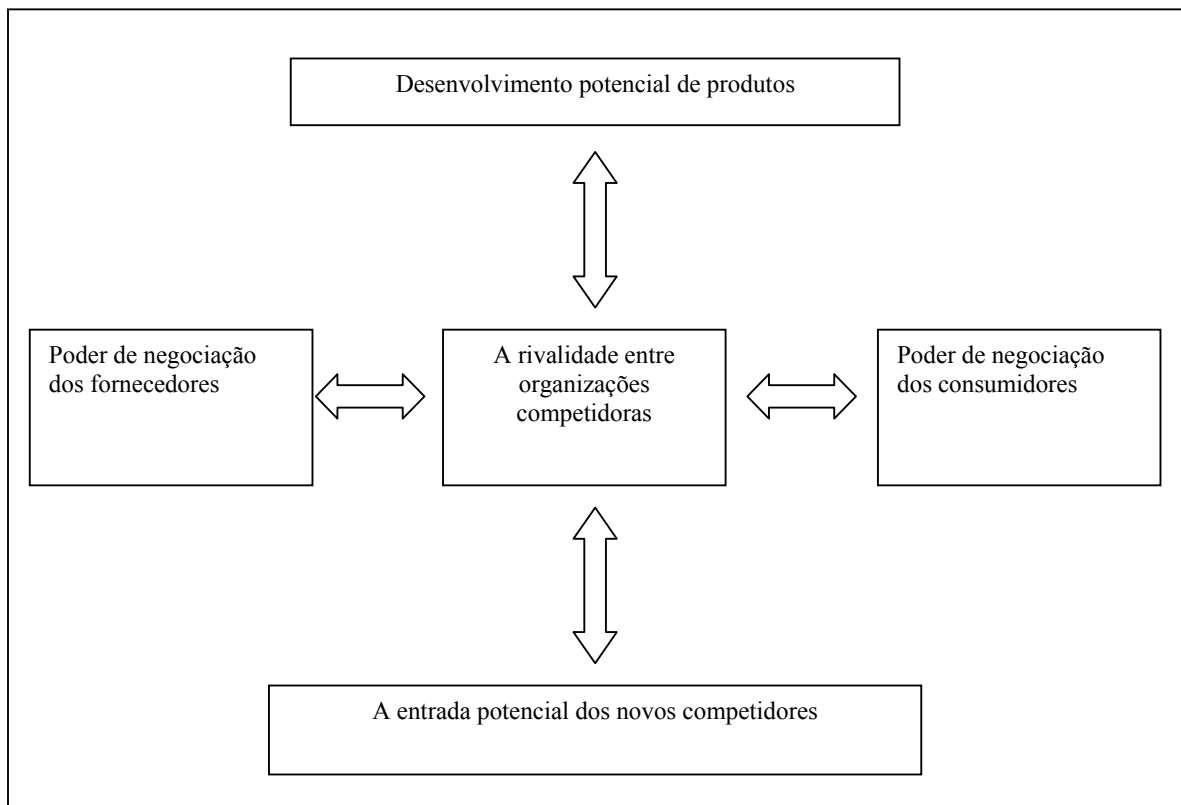


Figura 3.2. – Modelo das Cinco Forças de Porter  
Fonte: A7daptado de David (1998)

O poder de negociação dos compradores trata do grupo de consumidores que ganha vantagem com a força da pressão que exerce sobre o mercado. Dois caminhos podem ser seguidos para assegurar sua posição e criar vantagem competitiva para seus compradores:

criar diferenciação pelo custo ou melhorar o desempenho do comprador. Atendimento e satisfação do cliente são investimentos importantes.

A ameaça de serviços ou produtos substitutos é uma variável que define preços no mercado e ativa a concorrência. No entanto, a qualidade é fator decisório para o comprador. A rivalidade entre organizações existentes traduz-se em uma movimentação dinâmica do mercado que envolve todos os processos estratégicos e alimenta constantemente a criatividade dos gestores os quais lançam mão de inúmeras técnicas, ferramentas, instrumentos de gestão para conseguir um lugar de destaque na preferência dos clientes. O diferencial está nas organizações que sabem aproveitar as oportunidades.

O objetivo geral da compreensão das Forças de Porter esclarece quais as posições a serem tomadas diante dessas forças que agem contra os interesses da organização e quais são as posições que devem ser reforçadas. Pode-se destacar como importante fator relacionado à compreensão das Forças de Porter a análise da cadeia de valor, que é um instrumento para compreensão dos processos da organização e para delinear caminhos para atingir a vantagem competitiva. As principais atividades integrantes da cadeia de valor interna de uma organização são: logística interna, operações logística externa, *marketing* & vendas, serviços, aquisição, desenvolvimento de tecnologia, gerência de recursos humanos e infraestrutura da organização.

Esse conceito de cadeia de valor considera que uma organização pode ser desagregada em suas atividades de relevância estratégica de forma que seja possível compreenderem-se o comportamento dos custos, suas fontes e os potenciais de diferenciação. Assim, a organização obtém vantagem competitiva ao executar estas atividades estrategicamente importantes com o menor custo possível, ou melhor, com os custos menores do que a concorrência. A cadeia de valor pode ser mais bem visualizada pela Figura 3.3.

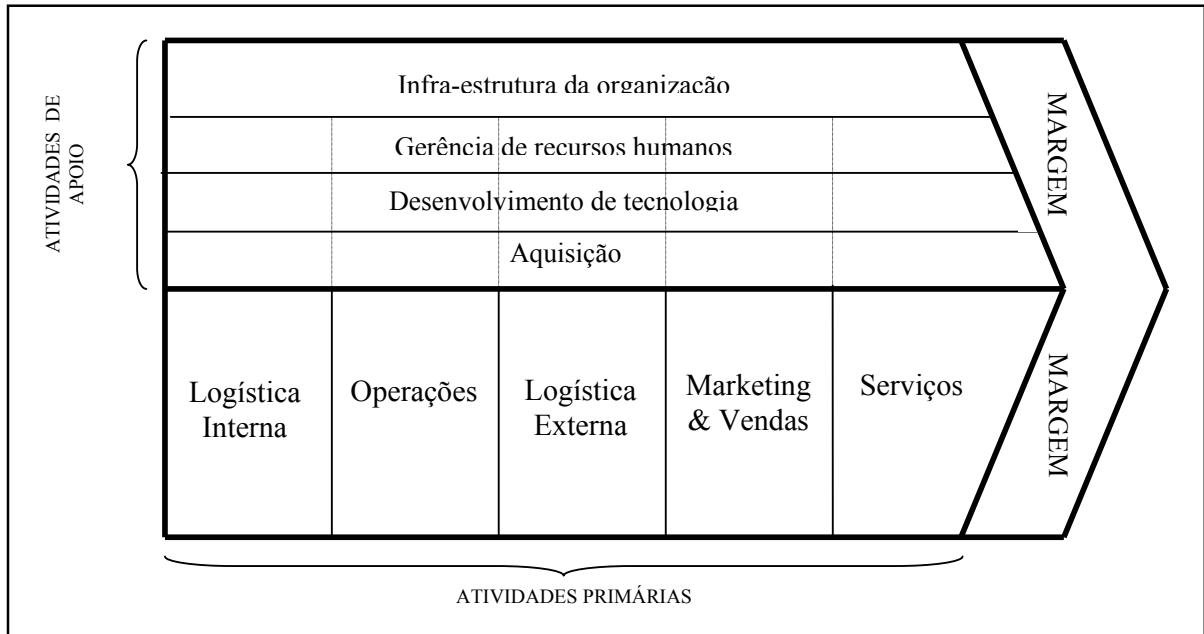


Figura 3.3 – Cadeia de Valor  
 Fonte: PORTER (1990:35)

Agregar valor a um produto, portanto, implica executar uma ou mais atividades primárias e/ou de apoio a um custo menor ou de uma forma melhor que os concorrentes. Dada a complexidade cada vez maior das inter-relações econômicas em um contexto de mercado, é pouco provável que uma organização detenha competência suficiente para dominar todas as atividades da cadeia de valor. Assim, as alianças estratégicas se prestam muito bem ao objetivo de se compensar as lacunas de competência que a organização apresente ao longo de sua cadeia de valor, através do compartilhamento de atividades com outras organizações que agreguem maior valor ao seu produto.

A matriz produto-mercado ou matriz *Ansoff*, representada na Figura 3.4, é usada para o desenvolvimento de estratégias de *marketing* para a organização, tendo como base o uso de uma matriz de dupla entrada, na qual se trabalha com dois vetores: produto e mercado. A partir da análise conjunta, considerando-se um vetor produto (atuais e novos) e um outro mercado (atuais e novos), obtêm-se quatro opções de ações estratégicas de crescimento



intensivo apresentadas em ordem de menor para maior risco para a organização: penetração de mercado (produtos atuais em mercados atuais); desenvolvimento de mercado (produtos atuais em novos mercados); desenvolvimento de produtos (novos produtos para os mercados atuais); e diversificação (novos produtos para novos mercados).

		Produto Atual	Novo Produto
Missão Atual		Penetração no Mercado	Desenvolvimento de Produto
Nova Missão		Desenvolvimento de Mercado	Diversificação

Figura 3.4 Matriz *Ansoff*  
 Fonte: SILBIGER (1997:289)

A matriz *Boston Consulting Group* - BCG, representada na Figura 3.5, é um modelo de planejamento estratégico de *portfólio* em uma organização diversificada com vários ramos de atividade. Cada ramo está localizado em um gráfico bidimensional. Uma dimensão representa o aspecto atrativo do setor resumido pela taxa real de crescimento do mercado.

Conforme Barwise (1999:551), a análise do *portfólio* de produtos (*Boston Consulting Group* - BCG) consiste no uso de uma matriz de dupla entrada, em que no eixo vertical consideram-se as taxas de crescimento do mercado, e no eixo horizontal, a participação relativa da organização, relacionando essas variáveis com o fluxo de caixa dos produtos analisados.

Os produtos então são distribuídos em quatro quadrantes de acordo com as suas posições relacionadas ao crescimento do mercado e à participação da organização em relação ao principal concorrente. Assim, obtêm-se quatro grupos de produtos: vacas leiteiras

(produtos com participação relativa de mercado superior à concorrência, situados em mercados com baixas taxas de crescimento e com fluxos de caixa positivos); estrelas (produtos posicionados em mercados com altas taxas de crescimento, participação relativa de mercado superior ao principal concorrente e fluxo de caixa positivo, porém modesto); ponto de interrogação (produtos posicionados em mercados com altas taxas de crescimento, participação relativa de mercado inferior ao principal concorrente e fluxo de caixa negativo ou modesto e abacaxis (produtos posicionados em mercados com baixas taxas de crescimento, participação relativa de mercado inferior ao principal concorrente e fluxo de caixa negativo). A análise dessa matriz permite uma visão dos resultados e da posição estratégica da organização em relação ao *portfólio* dos seus atuais produtos e a projeção dos movimentos estratégicos possíveis para cada produto.

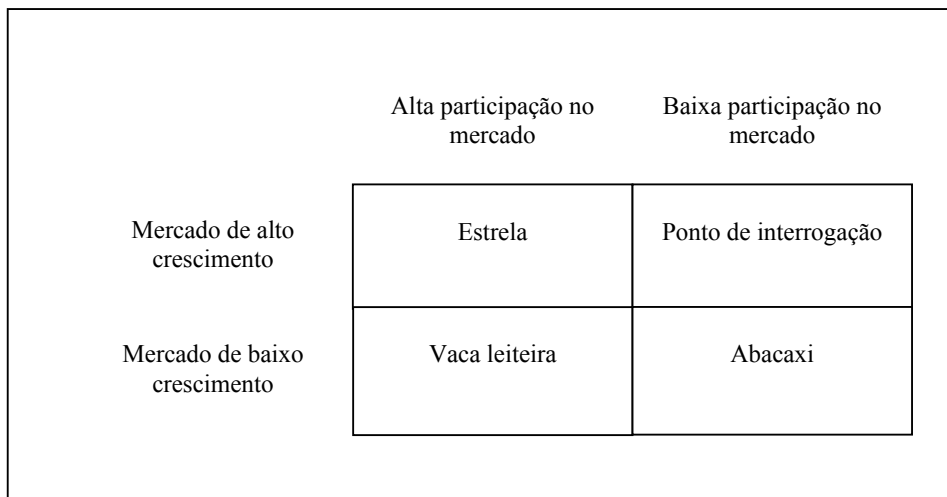


Figura 3.5 *Portfólio* de Negócio do BCG (Matriz BCG)  
 Fonte: Adaptado ao Gráfico de BARWISE (1999:552)

Verifica-se, então, que as organizações podem buscar diversas formas de implementar e obter sucesso com a estratégia adotada.

Dentre as formas de organização empresarial, destacam-se as alianças estratégicas. De fato, a partir do final da década de 80 e ao longo da década de 90, o tema das alianças estratégicas emergiu com maior intensidade. Durante esse período, a aceleração do

processo de integração de mercados concretizado pela formação de blocos econômicos como o Nafta, o Mercosul e o Mercado Comum Europeu motivou uma maior frequência de acordos de cooperação entre organização dentro e fora do Brasil.

Convém ressaltar que o conceito de aliança estratégica utilizado é aquele proposto por Dussauge e Garrette (1999:03), para quem alianças estratégicas são:

“ligações formadas entre duas ou mais organizações independentes que optam por executar conjuntamente um projeto ou atividade específica, coordenando as habilidades e recursos necessários, ao invés de:

- a) executar o projeto ou atividade por conta própria, assumindo todos os riscos e enfrentando a concorrência sozinho;
- b) fundir suas operações ou adquirir e se desfazer de unidades de negócios inteiras”.

Dussauge e Garrette (1999) afirmam que a principal característica de uma aliança é a independência das organizações envolvidas na parceria. Para esses autores, as alianças permitem às organizações unir forças para atingir um objetivo comum sem, contudo, abrir mão de sua autonomia estratégica e de interesses específicos próprios. A Figura 3.6 representa o esquema proposto por estes autores.

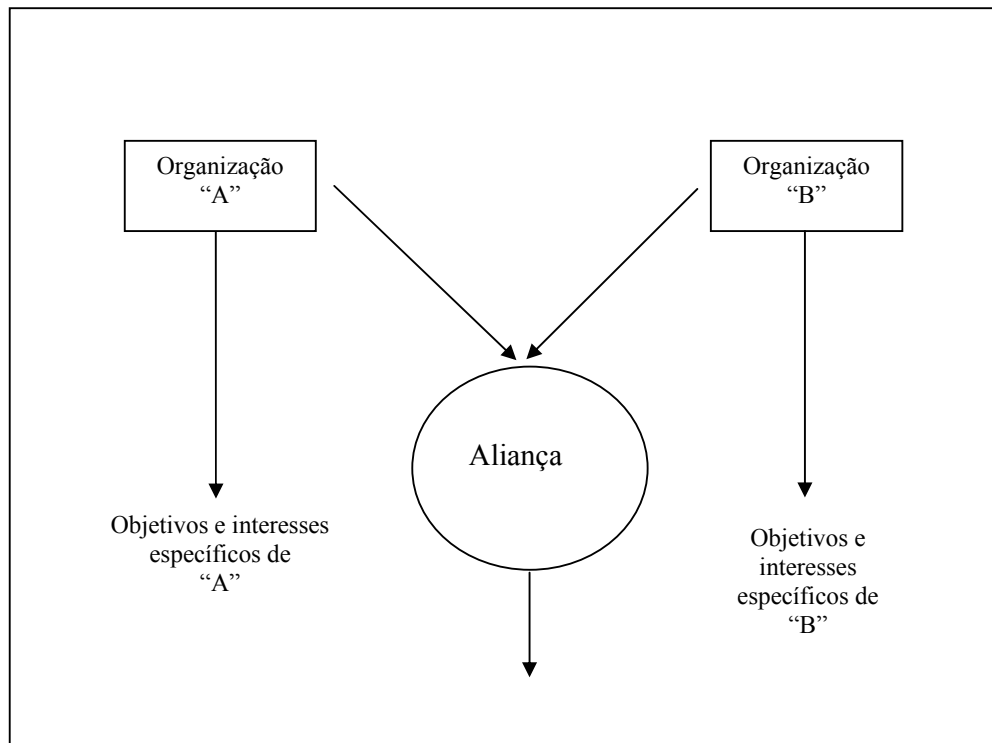


Figura 3.6 Representação esquemática de uma aliança  
Fonte: DUSSAUGE e GARRETTE (1999:03)

A questão da vantagem competitiva é discutida sob o enfoque da teoria de Michael Porter, professor da Universidade de *Harvard* e uma das maiores autoridades mundiais sobre estratégia e competitividade de organizações e países. Trata da criação de valor pelas alianças a partir da concepção teórica de *Yves Doz* e Gary Hamel, professores, respectivamente, do *European Institute of Business Administration* – INSEAD – e da *London Business School*.

De acordo com Mintzberg (1999:104), a maioria das estratégias fracassa porque são oriundas de uma única abordagem, quando, na verdade, deveriam combinar as características das dez principais escolas ou linhas de pensamento divididas em três grandes grupos, a saber:

- a) escolas de natureza que se interessam mais pelo modo como as estratégias devem ser formuladas e menos pela maneira como foram concebidas;
- b) escolas que se concentram no processo de concepção;
- c) escolas que tanto se concentram na concepção quanto na normatização.

Para Oliveira (1996), os gestores devem considerar alguns aspectos quando se está criando e implementando estratégias em uma organização, os quais são:

- a) a estratégia de uma organização deve identificar-se com aqueles na organização que devem conhecê-la;
- b) a estratégia deve ser consistente com o ambiente da organização;
- c) a estratégia deve ser consistente com os pontos fortes, objetivos, políticas, recursos e valores pessoais dos gestores e colaboradores;
- d) a estratégia deve equilibrar o risco mínimo com o máximo potencial de lucros, consistente com os recursos e as perspectivas da organização;
- e) o desenvolvimento de uma estratégia deverá remontar o processo de uma análise dos objetivos e incorporar ao processo a máxima aplicação de imaginação e criatividade;
- f) a estratégia deve ter uma ocasião propícia e não ser limitada no tempo.

Para implementar a estratégia, as organizações devem estar dispostas a empreender mudanças a fim de se manterem na posição definida pela estratégia, ou mesmo, melhorar essa posição.

Segundo Kaplan & Norton (1996:20), os gestores precisam saber se sua estratégia está sendo executada de acordo com o plano, um processo simples de aprendizado. Porém, mais importante que isso é saber se as hipóteses fundamentais traçadas quando do lançamento da estratégia permanecem válidas.

### **3.2 MUDANÇA, CULTURA E APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL**

As organizações estão inseridas em um ambiente e com ele interagem, recebendo influências e influenciando-o. As pessoas que atuam nas organizações são agentes que

contribuem para esse intercâmbio constante. Os valores das pessoas, por sua vez, conduzem à formação da cultura da organização. Essa é a raiz das decisões estratégicas de uma organização. Hall (1982) cita que uma das condições do ambiente externo de vital importância e mais difícil de medir é a cultura e acrescenta: “em seu impacto sobre as organizações, a cultura não é uma constante, nem mesmo num contexto isolado”.

Mintzberg *et al* (2000) mencionam que a cultura foi descoberta em administração nos anos 80 graças ao sucesso das corporações japonesas. No entendimento de Schein *apud* Fleury *et al* (1996:20):

“cultura organizacional é o conjunto de pressupostos básicos que um grupo inventou, descobriu ou desenvolveu ao aprender como lidar com os problemas de adaptações externa e integração interna e que funcionaram bem o suficiente para serem considerados válidos e ensinados a novos membros como a forma correta de perceber, pensar e sentir, em relação a esses problemas”.

Para Srour (1998:175), nas organizações, a cultura impregna todas as práticas e constitui um conjunto preciso de representações mentais, um complexo muito definido de saberes. Srour (1998:168) aborda que esses são reflexos de representações mentais, cujas manifestações:

“assumem formas variadas: princípios, valores e códigos; conhecimentos, técnicas e expressões estéticas, tabus, crenças e pré-noções, estilos, juízos morais, tradições, usos e costumes, convenções sociais, protocolos e regras de etiqueta, estereótipos, clichês e motes, preconceitos, dogmas e axiomas, mitos lendas, superstições e fetiches.

Segundo Mintzberg (2000:195), a força da cultura na gestão empresarial é clara. A cultura organizacional passa a ser a mente da organização, as crenças comuns que se refletem nas tradições e nos hábitos bem como em manifestações mais tangíveis, histórias, símbolos ou mesmo edifícios e produtos; em certo sentido, a cultura representa a força vital da organização, a alma de seu corpo físico. A cultura organizacional não existiria sem as

peças. Neste sentido, ao abordar o tema cultura, é importante mencionar como as peças estão estruturadas nas organizações.

Como o mundo encontra-se em contínua mudança, torna-se necessário um aprendizado organizacional para manter-se atualizado. Organizações que não conseguem ou não querem aprender fatalmente irão tornar-se obsoletas. Os gestores devem periodicamente examinar a estrutura organizacional de sua organização para assegurar-se de que ela continua a proporcionar clima para o aprendizado organizacional. Mudança organizacional é uma implementação de novos procedimentos ou tecnologias projetadas para realinhar a organização com as mudanças nas demandas de seu ambiente de negócios ou para conquistar novas oportunidades. É um processo que envolve modificações de atitude e valores, transformações na estrutura de poder, na distribuição de recompensas e de recursos. Pode ser estabelecida de forma adaptativa ou de forma trágica e através de ciclos de mudança participante ou de mudança imposta. Devido à forma como vêm sendo estruturadas, as transformações tem gerado resistência interna nas organizações por parte de seus colaboradores. A mudança organizacional poderá ser efetivada através um processo de comunicação planejado e permanente, que leva em consideração a participação e o envolvimento dos colaboradores no discurso e nas ações das transformações bem como os padrões culturais inerentes à organização.

O desempenho organizacional depende do comportamento humano e a melhoria de desempenho requerem mudança de comportamento. Portanto, a reestruturação organizacional deve ter como meta fundamental possibilitar comunicações claras e abertas, que permitam o aprendizado organizacional e esclareçam a responsabilidade pelos resultados.

De acordo com Ansoff (1990:45)

“... organizações são sistemas humanos e sua estrutura de sistemas inclui a visão de mundo, as crenças e os estilos de pensamento de seus líderes e participantes. Mudar o comportamento organizacional requer mudar o sistema de crenças de seu pessoal. Este processo de mudar crenças é chamado de aprendizado. O aprendizado eficaz exige comunicações claras e abertas para toda a organização”.

O sentido de propósito, de visão e o compromisso da liderança de uma organização desempenham papel crítico nos resultados que a pode alcançar. Para Fonseca (2002), a cultura organizacional não se modifica através de atos oficiais ou de novos proprietários, de maneira instantânea, pois ela existe através de sua história, do desenvolvimento e valores próprios. Com isso, as mudanças organizacionais são efetivadas em um prazo bem mais longo do que aparentemente se supõe. Elementos que constituem a cultura das organizações, como crenças, valores, procedimentos e pressupostos organizacionais básicos, desenvolvidos para enfrentar problemas, terão que ser reformulados. A mudança cultural é um processo que deve ser planejado e ocorre através da comunicação, quando novos padrões culturais forem absorvidos pelos membros da organização.

As atitudes, os valores, as formas de pensar e agir em relação à situação organizacional representam a forma como os membros da organização esquematizam a realidade vivenciada. Os envolvidos no processo de mudança vão se comportar conforme a forma como definem a nova realidade, ou seja, a nova estrutura será rejeitada ou legitimada pelos colaboradores, conforme as transformações que ocorrem nos valores, percepções, processos cognitivos e tecnológicos inerentes aos membros envolvidos e conforme a interpretação do discurso e das ações de mudança.

A liderança pode fazer uma grande diferença e sua importância está se intensificando no que se refere ao sucesso organizacional. Entretanto, muitas organizações ainda conhecem pouco sobre as qualidades e a prática de uma liderança organizacional eficiente e do gerenciamento de mudanças. Aliada ao desenvolvimento de liderança, a comunicação fortalece as organizações na construção do sucesso. Um fator que mantém unida toda a organização à necessidade dos clientes é a ênfase numa estratégia de comunicação que assegure o compromisso. Destaca-se o desenvolvimento de um processo de comunicação, permeando toda a organização, em função da importância de se conseguir o compromisso de



todos os colaboradores para com a organização, ajudando os clientes com estratégias de comunicação para as iniciativas realizadas internamente.

De acordo com Fonseca (2002), a comunicação organizacional é o processo através do qual os colaboradores emitem, coletam e recebem informações sobre a organização e sobre as mudanças que nela ocorrem. Segundo Kreps (1995:13), a informação é a variável mediadora que conecta a comunicação com a organização. A comunicação possibilita gerar e compartilhar informações que permitem ao colaborador compreender, interpretar e prever fenômenos organizacionais. A informação oportuna e relevante permite reduzir a incerteza inerente às mudanças.

Ao reconhecer o papel vital de cada colaborador nas comunicações, as organizações devem assegurar-se de que todos os colaboradores tenham a capacidade, as ferramentas e o apoio para desempenhar suas responsabilidades. Preparo e treinamento adequado dependerão das necessidades específicas do setor, do indivíduo e da organização; em qualquer caso, proporcionarão capacitação para que pessoas ocupadas se comuniquem de forma competente e facilmente. A comunicação representa um recurso estratégico no processo para revigorar a cultura, possibilita discussões para a solução de conflitos, permite aumentar a participação e administrar o conhecimento, o envolvimento dos colaboradores e a reformulação de novos valores compartilhados e sua expressão através de um texto.

O apoio à comunicação deve incluir um fluxo de informações estratégicas, horários, canais de comunicação com níveis superiores e instalações físicas propícias à boa comunicação. Sem este alicerce, a organização não pode esperar que as pessoas se comuniquem de maneira oportuna e clara com a credibilidade que é essencial. A comunicação precisa ser consistente com a conduta. O sucesso de uma organização depende dos esforços alinhados, inspirados e baseados em princípios sólidos por parte de seus colaboradores. A comunicação é pautada por dignidade e respeito mútuos, porque cria relações de confiança e

responsabilidade entre as pessoas, sendo fundamental para estes esforços e, portanto, para o sucesso da organização.

Informação é a moeda da comunicação e o fluxo rápido e estável de informações estratégicas, enriquece e dá poder a uma organização. As organizações precisam alimentar e sustentar o fluxo sistemático de informações plausíveis, sensatas, oportunas e relevantes, de cima para baixo, de baixo para cima e através de toda a sua estrutura, de maneira a utilizar todos os seus recursos na execução de sua intenção estratégica. Isto requer o compromisso total da liderança, a aplicação da tecnologia adequada e ampla participação e o apoio dos colaboradores. O fluxo de informações para os níveis superiores é crítico; a receptividade da liderança às informações, tanto as positivas quanto as negativas, que lhe chegam de patamares inferiores, é um reflexo da confiança que ela deposita em seu pessoal.

Clareza e objetividade são marcas registradas da excelência na comunicação. Sua ausência leva à confusão, à complacência e até ao caos. Mensagens claras e sólidas são cuidadosamente levadas em conta antes de qualquer outra fonte. Como as mensagens claras tratam das preocupações e necessidades de seus ouvintes, elas naturalmente assumem a forma de uma conversa, em vez de discurso ou anúncio. Elas são coerentes, consistentes e completas, reconhecem seus próprios limites, explicam suas razões e respondem a perguntas que tenham suscitado.

Cada colaborador tem um papel na comunicação e alguns têm múltiplos papéis. Todos os colaboradores devem ter suas responsabilidades claramente definidas para a comunicação vertical (para cima e para baixo) e para a lateral apropriada ao cargo de cada um. Essas responsabilidades devem tratar explicitamente de como receber e enviar informações, bem como construir relacionamentos que levem às comunicações rápidas, plausíveis e estratégicas.

Não pode haver comunicação sem que se ouça e não se pode ouvir sem haver receptividade genuína e uma verdadeira inclinação a agir em resposta ao que a informação ou mensagem está comunicando. Ser bom ouvinte é mais do que fazer o silêncio de boa educação em atenção quando outras pessoas estão falando; é na verdade acreditar que conhecer o que os outros têm em mente é um sábio investimento do próprio tempo. Requer humildade intelectual e vontade de aprender com os outros. Com a presença visível, aprende-se não apenas escutando, mas também estabelecendo um contato receptivo que cria uma relação de respeito e rápida comunicação.

A estrutura e o processo de comunicação devem refletir o fato de que a comunicação é um meio de alcançar o sucesso e não um fim. O propósito fundamental da comunicação no trabalho é aprimorar o desempenho dos negócios da organização. Ela só terá sucesso se permitir e incentivar que os colaboradores alinhem seu trabalho à intenção estratégica da organização. A função de comunicação deve formar alianças com as equipes gestoras das unidades operacionais.

### **3.3 MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO**

Dentre os vários mecanismos existentes, a Avaliação de Desempenho certamente é aquele que apresenta maior eficiência e eficácia, desde que adequadamente adaptado às particularidades e cultura das pessoas e das organizações. Quando isso não acontece, esse mesmo sistema, concebido para permitir avaliar, promover e orientar o crescimento pessoal e profissional das pessoas, passa a ser o principal ponto de insegurança, insatisfação e sentimento de injustiça das pessoas, gerando profundas e inapagáveis frustrações naqueles que são as vítimas do processo, alimentando as estatísticas de desperdícios com dados relativos ao maior de todos eles, que é o desperdício do recurso humano.

De acordo com Stewart (1998:195), as medidas de mensuração do desempenho compreendem o Valor Econômico Adicionado (EVA), os Direcionadores de Valor (DV) e o Capital Intelectual (CI) ou Valor Intangível (VI).

### **3.3.1 VALOR ECONÔMICO ADICIONADO (EVA)**

EVA é abreviação da expressão *Economic Value Added* (traduzindo para o português Valor Econômico Adicionado). É uma marca registrada da organização de consultoria americana Stern & Stewart. O principal objetivo de todas as organizações deve ser a maximização dos lucros dos detentores de capital. É a medida de desempenho financeiro que vê mais perto do que qualquer outro instrumento o lucro econômico verdadeiro de uma organização.

De acordo com Stewart (1998:198), EVA® é uma das medidas de desempenho utilizadas para monitorar a criação de valor de um determinado negócio ou unidade operacional, permitindo que os gestores estejam capacitados a entender o ganho real ou retorno de uma forma mais adequada. É a medida de desempenho ligada diretamente à criação de riqueza aos acionistas. É o indicador para a tomada de decisão referente a criação de valores para o dono do capital. Isso significa que, sob a ótica do EVA®, a organização estará criando valor para os acionistas caso obtenha um retorno sobre o capital investido que exceda o custo do capital próprio e de terceiros, combinados. A fórmula do EVA® é a seguinte: Lucro Operacional (ou Econômico) – Custo Médio do Capital Empregado. O custo médio do capital empregado é composto pelo custo do capital próprio e pelo custo do capital de terceiros (Allen, 2000). A organização agregará valor se o EVA® for positivo, caso contrário, o acionista investiu de forma errônea o seu dinheiro.

O sucesso do EVA® está diretamente ligado ao fato de que as organizações devem unir aos planos de incentivos à metodologia de criação de valor, usando a imaginação e a iniciativa dos colaboradores e gestores para melhorar a produtividade e aumentar o valor da organização para os acionistas. A metodologia do EVA® enfatiza que o banco de bônus é necessário para que não se distribuam todos os recursos ganhos em um determinado ano. Isto serve para evitar que os gestores tomem atitudes que os beneficiem no curto prazo, deixando de investir para aumentar a taxa de lucro e, conseqüentemente, o EVA®, dimensões que poderão penalizar a organização no longo prazo.

De acordo com Frezatti (1999), o EVA®, de uma maneira simplificada, mede aquilo que sobra para a organização depois que ela remunera, paga e retorna recursos consumidos no seu processo. O cálculo é desenvolvido com base na apuração das seguintes variáveis:  $EVA = (RODIR / CI - CPCE) \times CI$ , em que:

- a) resultado operacional depois do imposto de renda (RODIR) – corresponde ao resultado apurado a partir do resultado líquido contábil após o imposto de renda e devidamente ajustado por valores a expurgar;
- b) capital investido (CI) – refere-se aos recursos necessários para que a organização possa desenvolver suas atividades operacionais;
- c) custo ponderado de capital da empresa (CPCE) – composto pela ponderação dos recursos que financiam as operações da organização, tanto recursos próprios como de terceiros.

### **3.3.2 DIRECIONADORES DE VALOR**

Direcionadores de Valor, segundo Rappaport (2001), são medidas pró-ativas sobre as quais as organizações podem atuar para antecipar resultados com o objetivo de criar valor

para os acionistas. Os direcionadores podem ser de dois tipos: financeiros e não financeiros. Os financeiros são dados históricos que avaliam o desempenho depois de o fato ter ocorrido. Por isso, são considerados indicadores de ocorrência (*lagging indicators*) (YOUNG e O'BYRNE, 2001).

Black e Wright (2001), identificaram sete direcionadores financeiros e os dividiram em três categorias, a saber: crescimento, retorno e risco.

Os indicadores de crescimento consideram que o nível de atividade é a medida relacionada com o objetivo de crescimento e engloba o crescimento nas vendas, o investimento em capital de giro e o investimento em capital fixo.

Os indicadores de retorno consideram que o retorno do investimento precisa ser superior ao custo de capital necessário para financiar esse investimento e engloba a margem de lucro operacional e a alíquota de imposto de renda.

Os indicadores de risco demonstram que o fluxo de caixa esperado pode ser alterado pelo grau de exposição a riscos e engloba o custo de capital e o período de vantagem competitiva.

As organizações necessitam de indicadores que tenham a capacidade de projetar a criação de valor, que indiquem o valor que está sendo criado ou destruído, antes dos fatos ocorrerem. Segundo Ittner et al. (1997), conhecidos como indicadores de tendência (*leading indicators*), são os indicadores não financeiros, uma vez somente a utilização de medidas financeiras para avaliar desempenho não é suficiente para motivar administradores a agir de acordo com os interesses dos proprietários. Com base em um trabalho de Ittner et al. (1997), são apresentados os seguintes indicadores não financeiros: satisfação do cliente, objetivos estratégicos não financeiros, qualidade do produto ou serviço, segurança do empregado, produtividade, participação de mercado, satisfação do empregado, treinamento do colaborador e inovação.

As medidas de desempenho não se limitam somente a dados financeiros quantitativos. A passagem da economia industrial para a economia do conhecimento impera que novas medidas de desempenho unam-se às medidas tradicionais, buscando adequar as estratégias da organização à nova realidade imposta pelo ambiente.

As medidas financeiras tradicionais relacionam os retornos da organização e suas vendas a seus ativos e ao seu patrimônio. Gitman (2001), afirma que essas medidas, em conjunto, permitem avaliar os lucros da empresa em relação a um dado nível de vendas, um certo nível de ativos ou o investimento dos proprietários.

### **3.3.3 MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL**

Na mensuração do capital intelectual, o conhecimento é a base principal de valorização nas organizações de hoje, considerando-se que muito pouco poderá dar errado em uma estratégia orientada para o conhecimento. Um dos principais problemas para aqueles que desejam adotar esse tipo de estratégia é o fantasma herdado da era industrial, que ainda “assombra” o mundo empresarial, a visão do gasto com as pessoas como custos e não como oportunidade de geração de receitas.

O termo capital intelectual teve sua origem na propriedade intelectual: os componentes de conhecimentos de uma organização, reunidos e legalmente protegidos. É um conjunto de benefícios intangíveis que agregam valor às organizações. Segundo Brooking, *apud* Antunes & Martins (2002), o capital intelectual pode ser dividido em quatro categorias; Ativos de Mercado e o potencial que a organização possui em decorrência dos intangíveis que estão relacionados ao mercado, tais como: marca, clientes, lealdade dos clientes, negócios recorrentes, negócios em andamento (*backlog*), canais de distribuição, franquias etc., Ativos Humanos compreendem os benefícios que o indivíduo pode proporcionar para as

organizações por meio da sua criatividade, conhecimento, habilidade para resolver problemas, tudo visto de forma coletiva e dinâmica, Ativos de Propriedade Intelectual incluem os ativos que necessitam de proteção legal para proporcionar às organizações benefícios, tais como: *know-how*, segredos industriais, *copyright*, patentes, *designs* etc., Ativos de Infra-Estrutura compreendem as tecnologias, as metodologias e os processos empregados, como cultura, sistema de informação, métodos gerenciais, aceitação de risco, banco de dados de clientes etc.

Os fatores que geram o Capital Intelectual, de acordo com Brooking *apud* Antunes & Martins (2002), são:

- a) conhecimento, pelo funcionário, de sua importância para os objetivos da organização;
- b) funcionário tratado como ativo raro;
- c) alocação da pessoa certa na função certa considerando suas habilidades;
- d) oportunidade do desenvolvimento profissional e pessoal;
- e) identificação do *know-how* gerado pela P & D;
- f) avaliação do retorno sobre o investimento em P & D;
- g) definição de uma estratégia proativa para tratar a propriedade intelectual;
- h) mensuração do valor de marcas;
- i) avaliação de investimentos em canais de distribuição;
- j) avaliação da sinergia resultante de treinamento e os objetivos corporativos;
- k) provimento de infra-estrutura e adequado ambiente de trabalho;
- l) valorização da opinião dos colaboradores;
- m) oportunidade da participação dos colaboradores na definição dos objetivos da organização;
- n) estímulo aos colaboradores para a inovação.



A Tecnologia da Informação vem evoluindo aceleradamente nos últimos anos. Se as organizações não souberem dominar a equação informação-conhecimento-sabedoria e aplicá-la nas resoluções dos problemas organizacionais, dificilmente poderão obter vantagens estratégicas no crescimento econômico e financeiro.

Organizações que adotam uma abordagem estratégica à gestão de seu capital intelectual vêem uma oportunidade de melhorar suas posições de mercado em relação às organizações que continuam a gerenciar tal capital de forma oportunista: Se, na realidade, “conhecimento é poder”, então seu controle e canalização fazem mais sentido, em termos de negócios, do que simplesmente deixar que as fagulhas voem. (KLEIN, 1998). Conforme Davenport e Prusak (1998), pessoas que compartilham a mesma cultura de trabalho podem comunicar-se melhor e transferir conhecimento de forma mais eficaz do que aquelas que não têm uma cultura em comum.

De acordo com Klein (1998), para gerir seu capital intelectual de forma mais sistêmica, a organização deverá elaborar uma pauta com o intuito de se transformar de uma organização que simplesmente compreende indivíduos detentores de conhecimento em numa organização focalizada em conhecimento, que cuida da criação e do compartilhamento de conhecimento em através de funções internas, de negócios e que orchestra o fluxo de *know-how* para organizações externas. A trama de tal pauta compreende muitas interligações: pessoas, incentivos, tecnologia, processos e outros elementos, que devem e precisam ser tecidos cuidadosamente de forma compatível com as estratégias, cultura, capacidades e os recursos da organização. Embora o programa de cada uma vá ser igualmente singular, com um conjunto comum de temas, questões e desafios subjazem os objetivos e a implementação de tais programas.

A gestão do conhecimento surgiu, na década de 1990, como uma proposta de agregar valor à informação e facilitar o fluxo interativo em toda a corporação. Desenvolve

sistemas e processos que visam adquirir e partilhar ativos intelectuais. Reporta inevitavelmente ao uso pleno do conhecimento, direcionando-o como diferencial estratégico competitivo de sucesso. Aumenta a geração de informações que sejam úteis e significativas e promove atividades, enquanto procura aumentar o aprendizado individual e grupal. Além disso, pode maximizar o valor da base de conhecimento da organização em funções diversas e localizações diferentes.

Considerando-se que os ativos de uma organização são mensurados e avaliados pela Contabilidade, o que se faz necessária é a procura de novos meios de mensuração e avaliação do Capital Intelectual que possam contribuir para melhorar a evidenciação da performance financeira empresarial. A informação sobre esse capital incluiu dados como: competência de seus colaboradores, índice da satisfação de seus clientes, capacidade dos sistemas de informação e várias outras medidas de Capital Intelectual.

Segundo Stewart (1998), o conceito, embora não seja novo, está aumentando em razão de muitas organizações de *softwares*, consultorias e novas tendências do trabalho o trabalho por projetos que se utilizam principalmente do chamado Capital Intelectual. O Capital Intelectual representa um componente não contabilizável hoje e, em muitas organizações, supera o valor dos ativos tangíveis.

Conforme Frank Miller (2000), as organizações efetuam grandes investimentos em treinamentos aos seus colaboradores. Mas, esses treinamentos nem sempre são eficientes em termos de mudanças comportamentais ou mudanças organizacionais efetivas, objetivando alcançar um alinhamento que beneficie o negócio, traga harmonia organizacional e desempenho empresarial sustentável. Projetos demorados e que ao longo não vão de encontro aos objetivos iniciais podem ser atribuídos aos problemas relacionados com a quantidade de informação (excesso ou mesmo sonegação) e a qualidade tanto pessoal quanto organizacional.

Os ativos intangíveis permitem que uma organização desenvolva relacionamento; conserve a fidelidade dos clientes, lance produtos e serviços inovadores; produza bens e serviços customizados de alta qualidade a preços baixos e com ciclos de produção mais curtos; mobilize as habilidades e motivações dos colaboradores para melhoria contínua de processos, qualidade e os tempos de resposta; e utilize tecnologia da informação, banco de dados e sistemas.

Ao reconhecer o valor dos intangíveis, representado pelo Capital Intelectual, o mercado volta-se principalmente para a capacidade da organização em gerar benefícios futuros e de manter competitiva, acreditando que a sua capacidade de expansão resulta em uma avaliação positiva do empreendimento, que é refletido no aumento dos investimentos e valorização das ações no mercado aberto. Ao desacreditar no empreendimento, o mercado conduz a organização a uma situação de concordata, ou até mesmo falência, já que retira ou deixa de investir no empreendimento.

De acordo com Stewart (1998), entre os diversos instrumentos que buscam mensurar o Capital Intelectual da organização, destacam-se:

- a) razão entre o Valor de Mercado e o Valor Contábil;
- b) "Q" de Tobin;
- c) cálculo do Valor Intangível (CVI);
- d) navegador do Capital Intelectual.

Para as organizações que possuem ações em bolsas de valores, o valor estimado pelos investidores é denominado valor de mercado, que é o preço por ação multiplicado pelo número total de ações em circulação. A razão entre o Valor de Mercado e o Valor Contábil é uma medida simples que consiste na diferença entre o patrimônio contábil e o valor de mercado.

Entretanto, essa medida revela problemas, pois mudanças bruscas no comportamento do mercado de ações podem ser provocadas, por exemplo, por alterações no comportamento do mercado financeiro, como aumento da taxa de juros, ocasionando queda no valor de mercado da organização, o que não significa que o capital intelectual sofreu redução. Se a organização for negociada abaixo do valor contábil, significaria, então, a organização não possui Capital Intelectual? Outro problema é quando da adoção de critérios e procedimentos contábeis diferentes por parte das organizações que impossibilitam comparação entre os dados obtidos.

Desenvolvido pelo economista James Tobin, o método denominado Q de Tobin consiste na comparação entre o valor de mercado e o custo de reposição dos ativos. Foi desenvolvido para prever decisões de investimentos independentes de influências macroeconômicas. Stewart (1998:202) explica que "se o Q for menor que 1, ou seja, se um ativo vale menos que seu custo de reposição, é improvável que uma empresa compre novos ativos do mesmo tipo; por outro lado, as empresas tendem a investir quando o valor de ativos semelhantes é maior do que seu custo de reposição".

*A priori*, o Q de Tobin não foi desenvolvido como forma de mensurar o capital intelectual. Entretanto, uma situação em que a organização apresenta uma razão entre valor de mercado e valor contábil positiva poderá refletir valor de investimentos em tecnologia e capital humano.

O cálculo do Valor Intangível (CVI), desenvolvido por uma organização norte-americana que atua no ramo da indústria farmacêutica, o método consiste em atribuir valor aos ativos intangíveis de uma organização, pressupondo que o valor de ativos intangíveis é igual à capacidade de uma organização de superar o desempenho de um concorrente médio que possui ativos tangíveis semelhantes.

Conforme Stewart (1998), para calcular o valor intangível de uma organização, deve-se proceder da seguinte forma:

- a) calcular as receitas, antes da tributação, referentes aos três últimos anos;
- b) calcular a média dos ativos tangíveis no final do ano referente aos três anos, através do balanço patrimonial;
- c) dividir as receitas pelos ativos para obter o retorno sobre os ativos;
- d) calcular o "ganho médio do setor" e multiplicar o retorno médio sobre o ativo do setor pela média dos ativos tangíveis da organização;
- e) calcular o imposto de renda sobre o valor adicional e multiplicar o resultado do retorno em excesso pela média da alíquota de imposto de renda no período analisado;
- f) diminuir do retorno em excesso, o valor do imposto de renda encontrado no item anterior, representando este valor o prêmio a ser atribuído aos ativos intangíveis;
- g) calcular o valor presente líquido do prêmio, dividindo o prêmio por um percentual apropriado, por exemplo, o custo do capital da organização.

Apesar das dificuldades encontradas na busca da mensuração desse grande ativo que é o capital intelectual, a ciência contábil está procurando dar a sua contribuição em mais uma tarefa árdua de avaliação de todos os elementos que interagem sobre o patrimônio. Independente dos obstáculos a serem transpostos, qualquer ativo pode ser avaliado, alguns mais facilmente do que outros. Pode-se acreditar que qualquer tipo de regulamentação ou padronização de informações sobre Capital Intelectual não gerará qualquer benefício às entidades, que iriam somente fazê-la por imposição legal. O Capital Intelectual deve, sim, ser mensurado e analisado para que se possa utilizar esta informação com propósito de atender às necessidades específicas nas fases de planejamento, execução, controle e tomada de decisão

das atividades desenvolvidas, em uma ótica estratégica, por parte da empresa, utilizando algumas das alternativas aqui analisadas.

### 3.3.4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

De acordo com Beuren (1998:22)

“entende-se que para avaliar é necessário primeiramente mensurar. Por sua vez mensuração tem sido definida como a atribuição de números a objetivos de acordo com regras, especificando o objetivo a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões da unidade. Compreende-se que a mensuração do desempenho pode ser feita quantificando os planos, podendo apresentar-se em forma de orçamento ou padrões”.

Para Catelli (1999:189), a expressão avaliação de desempenho pode assumir vários significados: irá depender do sentido atribuído ao termo avaliação. “Avaliar um desempenho pode ser um meio para se tomar decisões adequadas”.

Segundo Dopuch, Birnberg e Demski (*apud* Beuren 1998:77), os sistemas de avaliação de desempenho são úteis para prover informações que possam contribuir para melhorar a qualidade de futuras decisões e balizar as tomadas de decisões no período corrente.

Evidencia-se a importância da avaliação de desempenho para manter as empresas competitivas, visto que todas tentam constantemente melhorar qualidade, reduzir tempo de ciclo, aumentar produção, maximizar a produtividade e reduzir custo de seus produtos e negócios.

Não sendo dada a devida importância aos valores relacionados com avaliação de resultados, poderá ser gerada nos gestores, falta de interesse pelos planos e estratégia, entretanto, se há um sistema de controle de resultados, com conseqüente atribuição de responsabilidades, favorecendo a ação dos gestores com autoridades compatíveis, haverá o fortalecimento da cultura de avaliação pela disseminação desses valores em todos os níveis da organização.

O termo avaliação é empregado no sentido de atribuir-se valor no sentido qualitativo (importância) ou quantitativo (mensuração ou quantificação). O termo desempenho está relacionado à realização de uma atividade ou de um conjunto de atividades. Desempenhar é exercer, executar, cumprir o que se estava obrigado a fazer.

Conforme Pereira (1993:155), o processo de avaliação de desempenho é composto das seguintes etapas:

- a) determinação dos padrões de desempenho (objetivos, metas, orçamentos, custo-padrão);
- b) observação do desempenho realizado (identificação, mensuração e discriminação dos atributos do desempenho);
- c) análise do desempenho, mediante a classificação, acumulação, comparação (padrão x real) e a identificação de eventuais desvios e de suas respectivas causas;
- d) interpretação desses desvios e de suas respectivas causas;
- e) conclusão ou emissão de um parecer, conceito ou julgamento sobre o desempenho.

O objetivo é mapear os resultados apresentados pelos colaboradores, tendo como foco o levantamento dos pontos fortes e dos pontos a melhorar, estabelecendo um plano de ação que favoreça a melhoria da qualidade dos serviços prestados.

A avaliação de desempenho requer o estabelecimento de expectativas e padrões que fazem parte do processo de planejamento e definição da mensuração das atividades. Envolve uma comparação entre o padrão e o real, concluindo o processo com atribuição de conceitos sobre níveis de eficácia e eficiência desse desempenho. A implementação da avaliação de desempenho no contexto organizacional requer que esta seja concebida como um

instrumento de gestão, sendo útil, contribuindo para que sejam atingidos os resultados desejados.

Segundo Peléias (1992:118), a avaliação de desempenho corresponde “... à gestão econômica de operações e relacionam-se aos custos e contribuições destas operações ao resultado da organização”.

Associada ao sistema de gestão, a avaliação de desempenho é um meio auxiliar na tomada de decisões. Refere-se à avaliação de resultados gerados pelas atividades sob responsabilidade dos gestores. Um dos resultados que se espera é que ela estimule a congruência de objetivos entre os interesses individuais, representados pelos gestores e os da empresa como um todo, o que favorece um gerenciamento eficaz desses desempenhos.

Conforme Peléias (1992:120), avaliação e controle é o processo pelo qual as atividades e os resultados de desempenho são acompanhados de modo que o desempenho efetivo possa ser comparado com o desempenho desejado. As informações de avaliação e controle consistem em dados de desempenho e relatórios de atividades, representados na Figura 3.7.

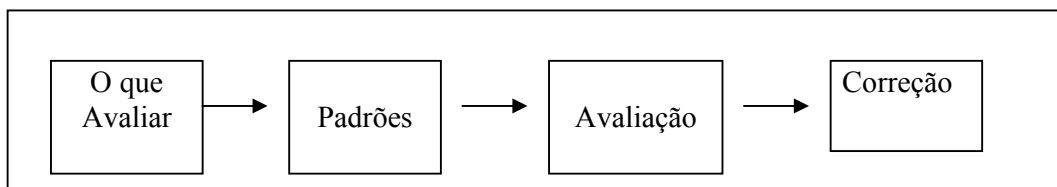


Figura 3.7 Processo de avaliação e controle.  
Fonte: Adaptado de J. David Hunger e Thomas L. Wheelen (2002)

A administração e os gerentes operacionais identificam os processos de implementação e os resultados a serem acompanhados e avaliados. Os padrões usados para avaliar o desempenho são uma expressão detalhada dos objetivos estratégicos. As avaliações devem ser feitas a intervalos de tempo predeterminados.

Se os resultados efetivos estiverem fora dos limites de tolerância desejados, devem ser adotadas medidas para corrigir o desvio. Os controles podem ser estabelecidos para



focalizar tanto os resultados de desempenho real (controle de saída), o cumprimento de condições para seu atingimento, quanto às atividades que geram o desempenho (controles de comportamento), o próprio desempenho e a aferição do valor agregado.

Os gestores devem estabelecer um ou mais sistemas de avaliação simples para cada categoria de *stakeholder* (grupos de interessados nas organizações), cada um tem seu próprio conjunto de critérios para determinar até que ponto o desempenho é bom ou não, mas o importante é o valor para cada *stakeholder*, representado no Quadro 3.2.

Quadro 3.2 Sistema de avaliação para cada *stakeholder*

<i>Stakeholder</i>	<b>Critérios e Avaliação</b>
Cliente	Satisfação – nova compra
Fornecedor	Pontualidade – nova venda
Governo	Recolhimento de tributos – empregos gerados
Meio Ambiente	Cumprimento a legislação ambiental
Colaboradores	Desafio, responsabilidades, felicidade
Concorrentes	Valorização do mercado
Acionista	Retorno sobre o investimento

Forte: Adaptado de J. David Hunger e Thomas L. Wheelen (2002)

A organização necessita ser eficaz e para isso terá de otimizar o resultado econômico de suas atividades. Alguns elementos tornam-se primordiais, como: atuação dos gestores e mensuração e avaliação do desempenho de cada área da organização e da organização como um todo. É necessária a identificação dos gestores, suas decisões e o impacto delas no resultado gerado. O comportamento dos gestores pela continuidade e desenvolvimento da organização está direcionado pelas suas contribuições, identificadas na gestão dos recursos a que tem responsabilidade. Percebe-se, assim, a importância de um sistema de mensuração e avaliação de desempenho.

A mensuração do resultado das transações, eventos e atividades devem considerar os recursos sobre os quais o gestor tem responsabilidade na decisão. Isso colabora para a formação da identidade da área, seu papel e contribuição na organização, aspectos da cultura organizacional importantes para o comportamento das pessoas. Dentro desta idéia, fica claro que o controle está baseado no fato realizar-se por meio de pessoas.

De acordo com Gomes (1997:54)

“o controle abrange os vários processos nos quais a organização determina seus objetivos, delinea os planos para alcançar esses objetivos, organiza e supervisiona as operações necessárias para a implementação dos planos e desempenhos esperados. O controle também está relacionado com a investigação dos eventuais desvios dos objetivos planejados. Dessa forma, os níveis de desempenho podem ser comparados aos níveis planejados e devem ser feitas mudanças para que os níveis de desempenho se adaptem às novas circunstâncias”.

Ressalta-se que a contabilidade foi e continua sendo o sistema de medição de resultados financeiros, uma visão do passado da organização. Entretanto, um sistema que meça e reconheça o capital intelectual é imprescindível para que se possa divulgar, para os vários usuários da informação, o real valor de um empreendimento, voltado para o valor da organização em termos presentes e futuros, cuja base fundamental pode ser encontrada nos critérios contábeis. Em se tratando da adoção novas perspectivas, Norton & Kaplan (1997:8-18) apresentam o *Balanced Scorecard - BSC*, sistema de gestão que, além da perspectiva financeira, adota outras, tais como: de clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, e abre espaço para a utilização de outras perspectivas, desde que a organização a considere relevante para o processo de mensuração do desempenho. Neste caso poderia incluir, como exemplo, a perspectiva de recursos humanos – capital intelectual.

### **3.4 BALANCED SCORECARD**

Um dos sistemas de gerenciamento mais utilizados para otimizar a medição do desempenho organizacional é o *Balanced Scorecard*, também conhecido pela sigla *BSC*, desenvolvido por Robert S. Kaplan, professor da *Harvard Business School* em *Boston*, e David P. Norton, presidente da *Balanced Scorecard Collaborative*, sediada em *Lincoln, Massachusetts* (ROEST, 1997).

O *BSC* foi criado pelos professores Robert Kaplan e David Norton para substituir a prática das organizações em fixar atenção apenas nos indicadores tradicionais de

desempenho financeiro. O raciocínio deles é que existem outros indicadores fundamentais, que permitem aos executivos tomar decisões com segurança sobre o rumo da organização.

O *Balanced Scorecard* transformou-se no sistema operacional de um novo processo gerencial estratégico, criando um novo tipo de organização estruturada sob as exigências da estratégia.

O *Balanced Scorecard* deve traduzir a missão e a estratégia de uma unidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis. As medidas representam o equilíbrio entre indicadores externos voltados para acionistas e clientes e as medidas internas dos processos críticos de negócios, inovação, aprendizado e crescimento.

Conforme Olve (2001), o *BSC* é uma poderosa ferramenta de gestão estratégica que avalia a organização com base em indicadores financeiros e não financeiros, possibilitando uma gestão voltada à eficiência de longo prazo, traduzindo a estratégia organizacional em objetivos operacionais que devem ser cumpridos por todos os envolvidos no processo. Esses objetivos passam a ser explicitamente medidos pela organização, facilitando a compreensão de sua estratégia por todos e motivando as pessoas a se envolverem no seu alcance.

O modelo tradicional de medidas financeiras, entretanto, não é abandonado, relata acontecimentos passados em uma abordagem da era industrial, mas não inadequada para orientar e avaliar a trajetória das organizações na era da informação. O *BSC* complementa essas medidas do passado com medidas dos vetores que derivam da visão e da estratégia da organização e que impulsionam o desempenho futuro.

Kaplan e Norton (2004) afirmam que o *BSC* reflete o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazos, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrências (*lagging*) e, ainda, entre as perspectivas interna e externa de desempenho.

Este conjunto abrangente de medidas serve de base para o sistema de medição e gestão estratégica através do qual o desempenho organizacional é mensurado de maneira equilibrada sob quatro perspectivas: financeira, processos internos, clientes e aprendizado e crescimento. Desta forma o *Balanced Scorecard* contribui pra que as organizações acompanhem o desempenho financeiro, monitorando, ao mesmo tempo, o progresso na construção de capacidades e na aquisição dos ativos intangíveis necessários para seu crescimento futuro.

#### Segundo Kaplan e Norton (1996)

“muitas pessoas pensam em mensuração como uma ferramenta para controlar comportamentos e para avaliar desempenhos passados. Controles e sistemas de mensuração tradicionais pretendem manter unidades organizacionais de acordo com um plano pré-estabelecidos. As medidas no *Balanced Scorecard* estão sendo usadas pelos executivos de forma diferente, para articular a estratégia do negócio, comunicá-la e ajudar a alinhar as iniciativas individuais, organizacionais e departamentais, para alcançar um objetivo comum. Esses executivos estão usando o *scorecard* como um sistema de comunicação, informação e aprendizado, não como um sistema tradicional de controle. Para que o *Balanced Scorecard* seja dessa maneira, entretanto, as medidas devem expressar claramente a estratégia de longo prazo da organização para o sucesso competitivo”.

Ainda segundo os autores (Kaplan e Norton, 1997), o conteúdo das medidas de desempenho pode ser aperfeiçoado através de três critérios: causa e efeito, resultados alcançados e resultados financeiros.

O critério “causa e efeito” significa que cada medida selecionada deve ser parte de uma cadeia de relação entre as quatro perspectivas anteriormente mencionadas. Por exemplo: se os clientes da organização estão satisfeitos com os produtos e serviços, é devido à atenção que é dada ao atendimento e aos processos administrativos que são ágeis e modernos. Ao medir a satisfação, a organização está respondendo se será capaz ou não de continuar a atender esse cliente no futuro.

Quanto ao critério resultados alcançados, os indicadores devem contemplar não só resultados alcançados, como também participação de mercado e indicadores de projeção de futuro, exemplificando disponibilidade de tecnologia.

O critério resultados financeiros implica a compreensão de que a mais detalhada das estratégias é implementada por si mesma. Portanto, a decisão de dar prosseguimento ao que foi planejado e de decidir a respeito das metas a serem alcançadas no futuro deve ser o foco principal da medição de desempenho das organizações.

De acordo com Kaplan e Norton (1997:32), o *Balanced Scorecard* é como um prisma pelo qual todos os investimentos são focados. Toda a energia é direcionada para poucos críticos objetivos.

Segundo Kaplan e Norton (1997:09)

“os objetivos e as medidas utilizadas no *Balanced Scorecard* não se limitam a um conjunto aleatório de medidas de desempenho financeiro e não financeiro, pois derivam de um processo hierárquico (*top-down*) norteado pela missão e pela estratégia da unidade de negócios”.

Não há uma tradução própria para se referir ao *Balanced Scorecard* na língua portuguesa, entretanto, existem expressões utilizadas como quadro de comando e cenário balanceado (CAMPOS, 1998). Traduzindo-se literalmente a expressão *Balanced Scorecard*, obtém-se cartão de marcação equilibrado e o *scorecard* nada mais é que um sistema que vai “balancear”, “equilibrar” indicadores para que a organização possa obter êxito na implementação de sua estratégia. A organização deve criar valor futuro investindo em clientes, fornecedores, funcionários, processos, tecnologia e inovação de produtos e/ ou serviços.

É importante que haja a consciência de explorar também os ativos intangíveis, como já foi comentado, pois eles têm a capacidade de criar valor futuro, sendo, em determinadas circunstâncias, tão ou mais importantes que os ativos físicos da organização. O *BSC* não é simplesmente uma lista estática de indicadores, mas sim uma estrutura para a implementação e para o alinhamento de programas complexos de mudança, ou seja, para o gerenciamento de organizações voltadas para a estratégia.

É um instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia sem menosprezar o desempenho passado. Assim esse modelo traduz a missão e a estratégia de uma organização em indicadores externos (voltados para acionistas e clientes) e as medidas internas dos processos críticos de negócios (como a inovação, o aprendizado e o crescimento). O *BSC* diz onde se deve competir, que clientes deve-se conquistar, o que é preciso fazer para criar valor para os clientes.

De acordo com Kaplan e Norton (2004)

“um dos principais motivos do sucesso do *Balanced Scorecard* deriva, em grande parte, do rigor do modelo que estabelece relações de causa-efeito entre os objetivos estratégicos traçados pela organização e promove vínculos coerentes entre esses objetivos estratégicos traçados pela organização e os indicadores, as metas e as ações necessárias para alcançá-los”.

Esses autores afirmam que a primeira fase de um projeto do *BSC* é a construção do modelo estratégico: a escolha dos objetivos, sua tradução nas quatro perspectivas (financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento), o desenho das relações de causa e efeito entre eles, o estabelecimento das metas a serem atingidas e a definição das ações e iniciativas que devem ser executadas para sua realização. A segunda fase é a da implementação, na qual deve-se fazer com que tudo o que foi definido no modelo ganhe vida e seja efetivamente incorporado ao cotidiano da organização.

A implementação envolve a comunicação da estratégia para os vários níveis hierárquicos, a definição dos grupos de permissão de acesso às informações, os métodos de cálculo dos indicadores, bem como a definição de suas fontes de dados, dos procedimentos de atualização e de sua periodicidade.

Oferece uma visão do futuro e um caminho para chegar até ele. É uma metodologia a ser utilizada pelos executivos que precisam tomar decisões a respeito de suas operações, de seus processos de produção, de seus objetivos, produtos e clientes. O *Balanced Scorecard* é baseado nas quatro perspectivas já citadas, formando um conjunto coeso e interdependente, com seus objetivos e indicadores se interrelacionando e formando um fluxo ou

diagrama de causa e efeito que se inicia na perspectiva do aprendizado e crescimento e termina na perspectiva financeira.

Berton (1998), ressalta que *BSC* permite à organização estudar e refletir sobre os efeitos das decisões nas corporações bem como a avaliação destas decisões.

O principal efeito dessa metodologia é a sua capacidade de possibilitar aos gerentes o poder de medir quase tudo. O fato de que a maioria das organizações faz a gestão a partir de valores históricos ou puramente financeiros dão ao *Balanced Scorecard* um *status* diferente, pois ele abriga, no seu conceito, a dimensão de avaliação de eventos não financeiros, fazendo com que, na organização, se passe a medir os mais diversos processos. A metodologia do *Balanced Scorecard* tem uma vasta área de aplicações, podendo ser implementado tanto em grandes quanto em micro e pequenas organizações. Não há distinção se a organização é Pública ou Privada, com ou sem fins lucrativos.

O *Balanced Scorecard* proporciona aos gestores o conjunto de instrumentos necessários para a navegação em direção ao futuro imaginado na visão. Permite, ainda, a correção da rota em um ambiente competitivo e mutável. As organizações devem utilizar sistemas de gestão e medição de desempenho de sua estratégia. Segundo Kaplan e Norton (1997), o que não é medido não é gerenciado.

A necessidade de um *Balanced Scorecard* surgiu na medida em que aumentou a pressão por desempenho financeiro no curto prazo, o que poderia levar as organizações a reduzirem investimentos, trazendo um aumento momentâneo da lucratividade, mas a insatisfação e a infidelidade dos clientes deixariam a organização vulnerável aos ataques da concorrência, comprometendo sua continuidade.

O *Balanced Scorecard* preenche essa lacuna dos sistemas de informação e controle puramente financeiro. Ele retém as medidas financeiras do desempenho passado, mas acrescenta, medidas de três perspectivas adicionais: clientes, processos internos e

aprendizagem e crescimento. Essas perspectivas fornecem a estrutura para o *Balanced Scorecard*, apresentada na Figura 3.8.

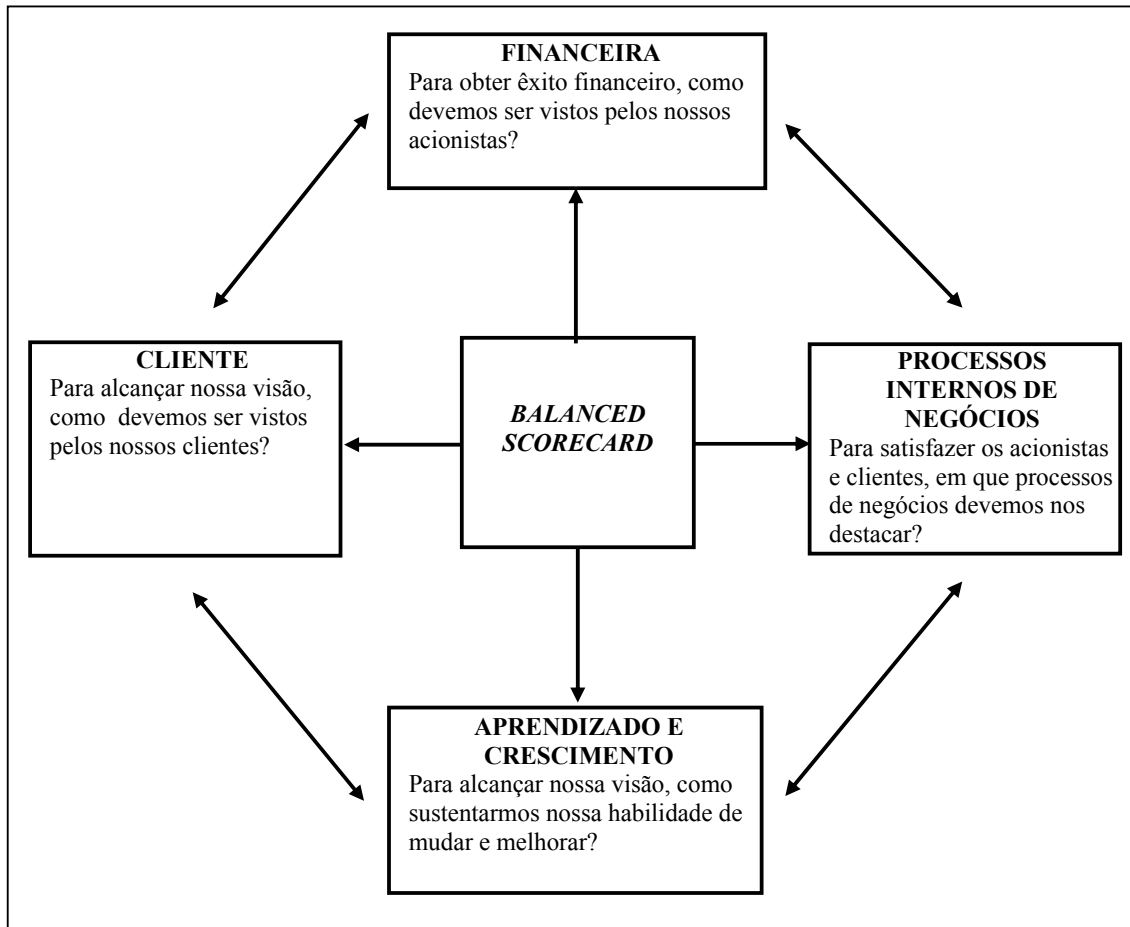


Figura 3.8 Perspectivas do *Balanced Scorecard*  
Fonte: Kaplan e Norton (1996:10)

### 3.4.1 PERSPECTIVA FINANCEIRA

A análise de indicadores financeiros é uma atividade tradicional, que acompanha todos os procedimentos de negócio das organizações desde a constituição ao encerramento das atividades, independente do tipo de negócio, porte, ou área de atuação.

Olve, Roy e Wetter (1999) afirmam que a perspectiva financeira deve ser concebida de uma forma que seja capaz de identificar os resultados de curto prazo decorrentes



das escolhas estratégicas feitas nas outras perspectivas. Além do que, deve estar atenta para os objetivos de longo prazo, responsáveis pelo desempenho futuro da organização.

Através da perspectiva financeira, um interesse na performance a curto prazo, o *Balanced Scorecard* revela também os valores que garantirão resultados financeiros e desempenho competitivo no longo prazo. A perspectiva financeira permite medir e avaliar resultados que o negócio proporciona e necessita para o seu crescimento e desenvolvimento, assim como para a satisfação dos seus acionistas.

De acordo com Kaplan e Norton (1997:49), na grande maioria das organizações, temas financeiros como aumento de receita, melhoria dos custos e da produtividade, incremento da utilização dos ativos e redução dos riscos servem de base para integrar as quatro perspectivas do *scorecard*. A Figura 3.9 apresenta a perspectiva financeira do *scorecard*.

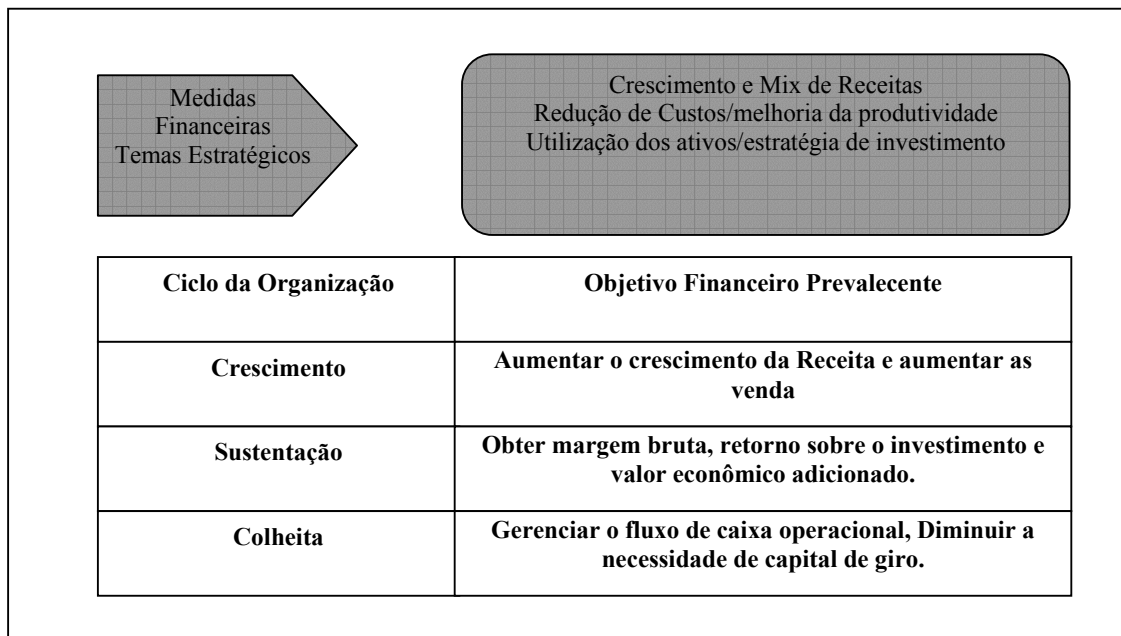


Figura 3.9 Perspectiva Financeira  
 Fonte: Kaplan e Norton (1997:50-51)

A perspectiva financeira serve de foco para os objetivos e as medidas das outras três perspectivas. Procura mensurar, de forma efetiva, através da reunião de elementos que explicitem os objetivos, indicadores e metas, os anseios dos acionistas.

De acordo com Olve (2001), a perspectiva financeira deve mostrar os resultados das escolhas estratégicas feitas sob outras perspectivas e ao mesmo tempo estabelece vários objetivos de longo prazo, que se constituem em grande parte das regras e premissas básicas gerais para as outras perspectivas.

Kaplan e Norton (1997), também alegam que os objetivos financeiros servem de foco para os objetivos e as medidas das outras três perspectivas, pois qualquer medida selecionada deve fazer parte de uma cadeia de relações de causa e efeito que culminem com a melhoria do desempenho financeiro.

### **3.4.2 PERSPECTIVA DO CLIENTE**

A perspectiva dos clientes não só possibilita alinhar as medidas de avaliação da satisfação, lealdade, retenção, aquisição e rentabilidade para os mercados e clientes alvo, como também possibilita a identificação das principais tendências do mercado, permitindo que a organização desenvolva produtos/serviços de valor para os seus clientes.

Sob a perspectiva do cliente, o *Balanced Scorecard* inclui algumas medidas básicas que representam os resultados próprios de uma estratégia bem formulada e bem implementada, como a satisfação do cliente, sua retenção, obtenção de novos clientes, rentabilidade e parte da conta e do mercado em segmentos designados. Também pode incluir medidas específicas, como tempo de atendimento e de entregas ou a quantidade de novos produtos e serviços, que conduzem a melhorias nas medidas básicas da clientela.

Kaplan e Norton (1997:67), ressaltam que a organização deve determinar seu segmento-alvo de clientes e negócios e dispor de um conjunto de medidas essenciais para esses segmentos. As medidas essenciais envolvem os seguintes aspectos: participação, retenção, captação, satisfação e lucratividade. Além disso, é preciso identificar o que os clientes do segmento-alvo valorizam e elaborar uma proposta de valor para esses clientes. Ao estabelecer os indicadores dessa perspectiva, deve-se considerar os atributos de funcionalidade, qualidade, preço, experiência de compra, relações pessoais, imagem e reputação (Figura 3.10).

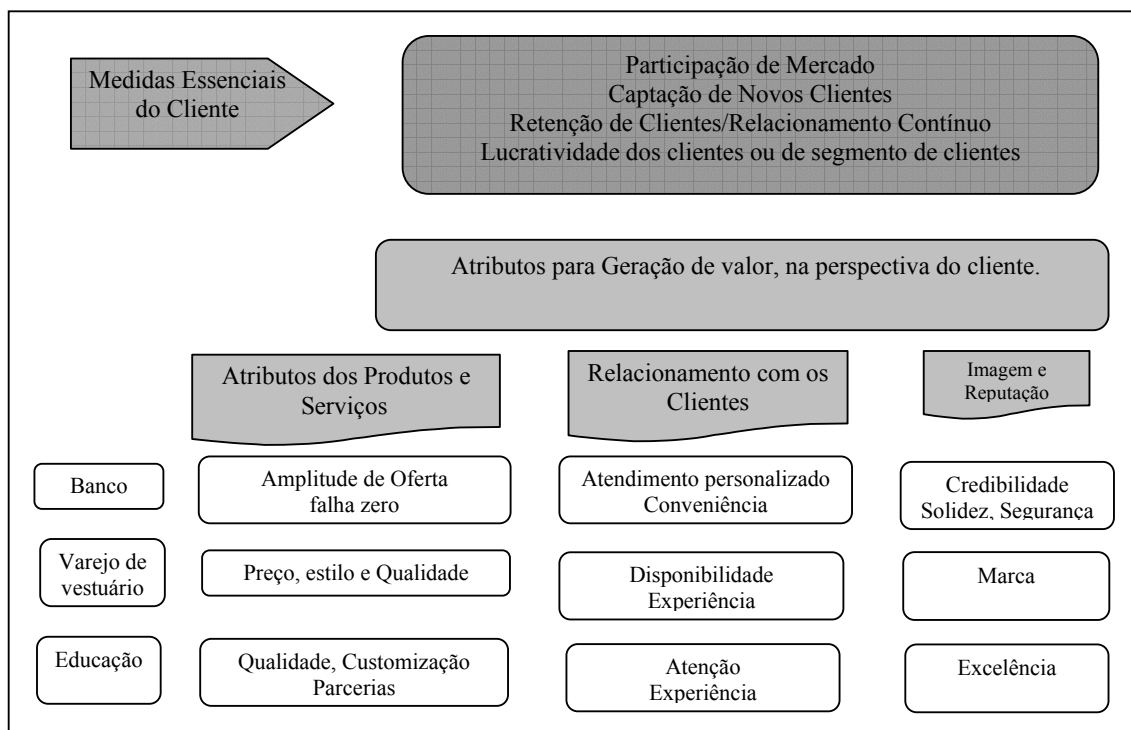


Figura 3.10 Perspectiva do Cliente  
Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997)

Olve (2001), resalta que a perspectiva do cliente descreve as formas de criação do valor para a clientela, como a demanda do cliente deve ser satisfeita e o motivo pelo qual o cliente vai querer pagar pelo valor criado.

Olve, Roy e Wetter (1999), consideram a perspectiva dos clientes como essencial para a organização, pois descreve as maneiras pelas quais a organização cria valor ao seu produto/serviço, qualidade do serviço interno, satisfação do cliente interno, retenção do

cliente interno, qualidade do serviço externo, satisfação do cliente externo e retenção do cliente externo, de que maneira o cliente identifica esse valor e o quanto está disposto a pagar por ele. Se a organização falhar na entrega de produtos e serviços certos, com preços compatíveis, satisfazendo o cliente tanto a curto como a longo prazo, não serão gerados lucros e, dependendo do caso, pode levar a organização à falência.

Kaplan e Norton (1997) sugerem, para a perspectiva dos clientes dois grupos de medidas: as medidas essenciais e as medidas de proposta de valor com essa última, a organização tentará oferecer aos seus segmentos específicos de clientes e mercado, fidelidade e satisfação, através do oferecimento de seus produtos e ou serviços.

O *Balanced Scorecard* permite que os gestores identifiquem os segmentos de clientes e mercados nos quais desejam competir. Esses segmentos representam as fontes que irão produzir o componente de receita dos objetivos financeiros da organização.

Campos (1998) enfatiza que a perspectiva dos clientes possibilita não só alinhar as medidas de avaliação da satisfação, fidelidade, retenção, captação e rentabilidade para os mercados e clientes alvo, como também permite identificar e medir as principais tendências e indicadores do mercado que possibilitarão à organização desenvolver soluções de valor para os seus clientes.

Embora cada organização deva desenvolver um conjunto próprio de propostas de valor e registrá-las na perspectiva dos clientes, praticamente todas as propostas costumam incorporar medidas relacionadas ao tempo de resposta, à qualidade do produto/serviço e ao preço dos processos que envolvem os clientes.

### 3.4.3 PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS

Para a perspectiva dos processos internos da organização, os gestores identificam os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas. Afirmam Kaplan e Norton (1997:97) que, na perspectiva dos processos internos, são identificados os processo críticos em que se busca a excelência, visando atender aos objetivos financeiros e dos clientes. Ressaltam a inclusão nessa perspectiva do processo de inovação, que consiste na análise de mercado e desenvolvimento de novos produtos e processos. Além disso, a organização deve preocupar-se com seu processo operacional e com serviços de pós-venda, identificando as características de custo, qualidade, tempo e desempenho, visando a oferta de produtos e de serviços de qualidade superior. Figura 3.11.

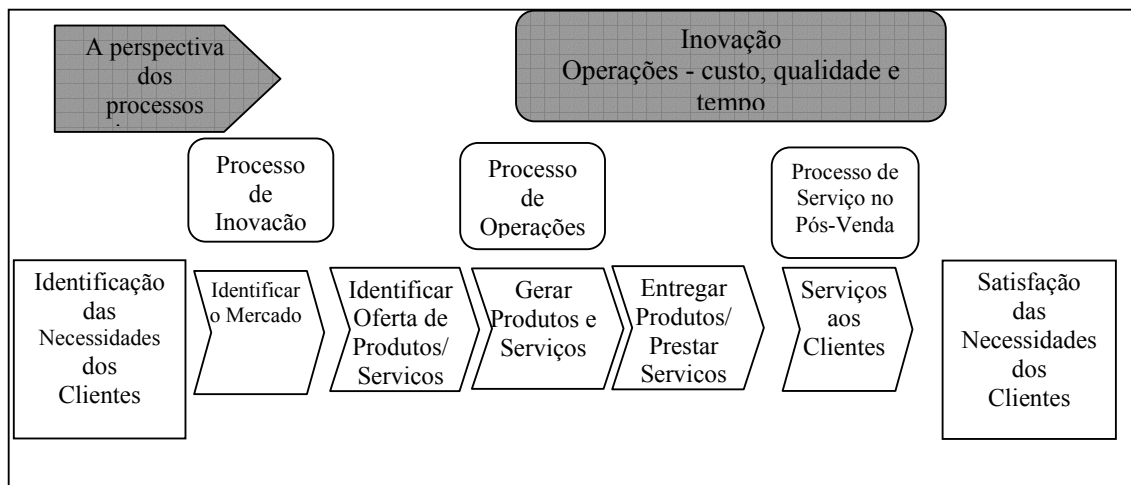


Figura 3.11 Perspectiva dos Processos Internos  
Fonte: adaptado de Kaplan e Norton (1997:102)

Segundo Kaplan e Norton (1997), na perspectiva dos processos internos os gestores identificam os processos críticos em que se deve buscar a excelência, com o propósito de atender os objetivos dos acionistas e de segmentos específicos de clientes.

Olve (2001) alega que, em um *Balanced Scorecard*, a perspectiva dos processos internos envolve a descrição de todos os processos da companhia a partir da análise das

necessidades do cliente através da entrega do produto e ou serviço, utilizando-se da cadeia de valor.

Para cada tipo de organização, há um conjunto específico de processos cujo objetivo é criar valor para seus clientes e produzir resultados financeiros.

As tendências mais recentes reforçam a importância de medir o desempenho dos processos internos que atravessam vários departamentos, ao contrário dos sistemas convencionais, que visam o controle e a melhoria dos centros de responsabilidade de departamentos individuais, focalizando apenas a monitoração e a melhoria dos indicadores de custo, qualidade e tempo dos processos de negócios existentes.

O *Balanced Scorecard*, ao contrário, faz com que os requisitos de desempenho dos processos internos decorram das expectativas de participantes externos específicos. A simples utilização de medidas financeiras e não-financeiras de desempenho para os processos internos existentes não levará as organizações a melhorar a sua performance econômica. Pode estimular melhorias locais, mas a concentração exclusiva em ganhos no tempo de ciclo, produtividade, qualidade e custo nos processos existentes, talvez não leve a competências exclusivas.

Kaplan e Norton (1997) recomendam que, principalmente, as organizações de serviços devam identificar os defeitos de seus processos internos que possam afetar negativamente os custos, a capacidade de resposta ou o nível de satisfação dos clientes para poder desenvolver medidas que permitam oferecer produtos e serviços de qualidade superior a de seus concorrentes.

### 3.4.4 PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E CRESCIMENTO

Na perspectiva de aprendizado e crescimento, o *Balanced Scorecard* desenvolve objetivos e medidas para orientar o aprendizado e crescimento organizacional. A perspectiva do aprendizado e crescimento, segundo Kaplan e Norton (1997:131), é segmentada em três partes: funcionários, sistemas e alinhamento organizacional. Os autores consideram que os vetores de resultado dessa perspectiva são mais genéricos e menos desenvolvidos do que das outras perspectivas. (Figura 3.12). Kaplan *et al apud* Zingales *et al* (2002:06) indicam alguns fatores para o sucesso do *BSC*:

- a) manter o foco na visão estratégica, com a utilização de um número limitado de indicadores;
- b) fornecer a base para o sucesso presente e futuro ao informar o caminho a ser seguido e o modo adequado de melhorar o desempenho; incentivar o alcance de metas sem provocar desequilíbrios entre os potenciais fatores de sucesso; e promover a integração de programas de melhoria, tais como: reengenharia, TQM etc.

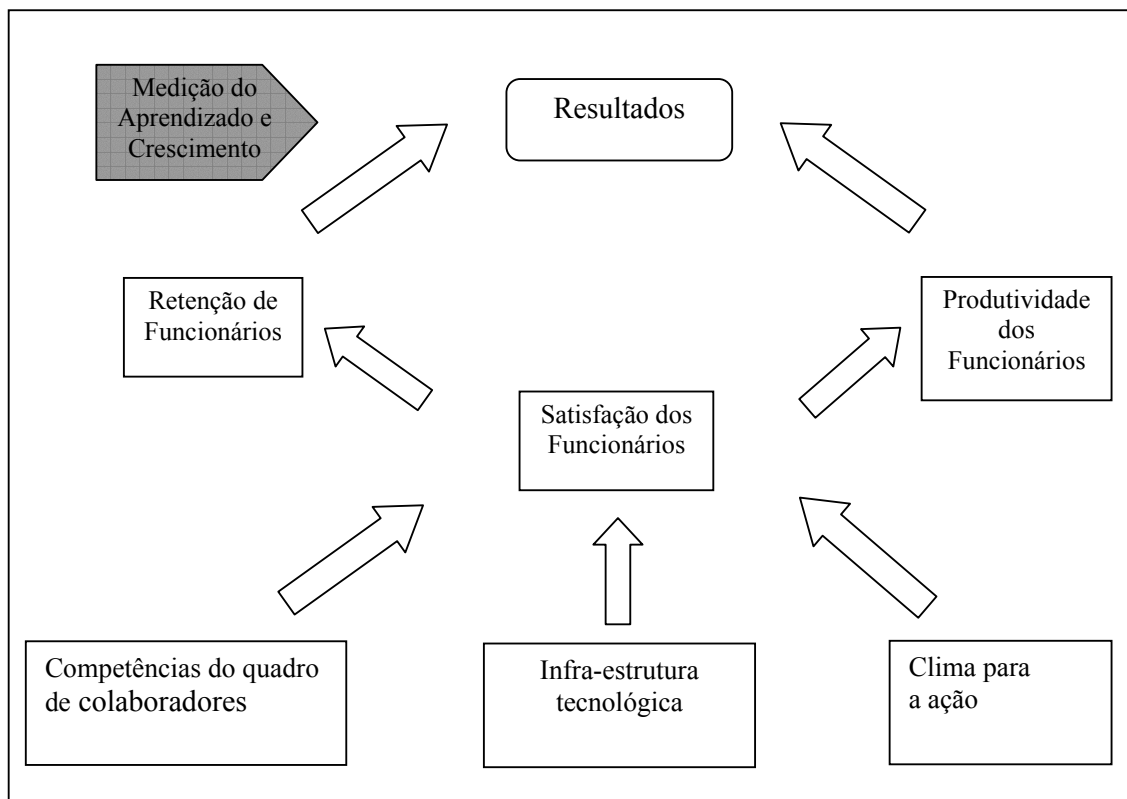


Figura 3.12 - Perspectiva do Aprendizado e Crescimento  
 Fonte: adaptado de Kaplan e Norton (1997:135)

Segundo Olve (2001), esta perspectiva permite à organização assegurar sua capacidade de renovação no longo prazo, algo fundamental na economia do conhecimento para a sobrevivência da organização no decorrer do tempo.

A organização deve levar em conta não somente o conhecimento necessário para entender e satisfazer as necessidades da clientela. Deve também considerar como é possível manter a eficiência e a produtividade necessárias dos processos que são geradores de valor para o cliente.

### 3.4.5. RELAÇÕES DE CAUSA E EFEITO

A inter-relação entre as perspectivas não é determinada de forma aleatória, mas sim com base em relações de causa e efeito. Kaplan e Norton (1997) afirmam que a ênfase na



construção de relações de causa e efeito no *scorecard* gera um raciocínio sistêmico dinâmico, permitindo que os indivíduos nos diversos setores da organização compreendam como as peças se encaixam, como o seu papel influencia o papel de outras pessoas, além de facilitar a definição dos vetores de desempenho e as iniciativas correlatas que não apenas medem a mudança como também a alimentam. Isso permite o estudo da dinâmica do negócio de forma a aumentar a capacidade da organização de aprender, de trabalhar em processos que efetivamente agregam valor estratégico e de projetar o futuro. A Figura 3.13 mostra a inter-relação entre as perspectivas.

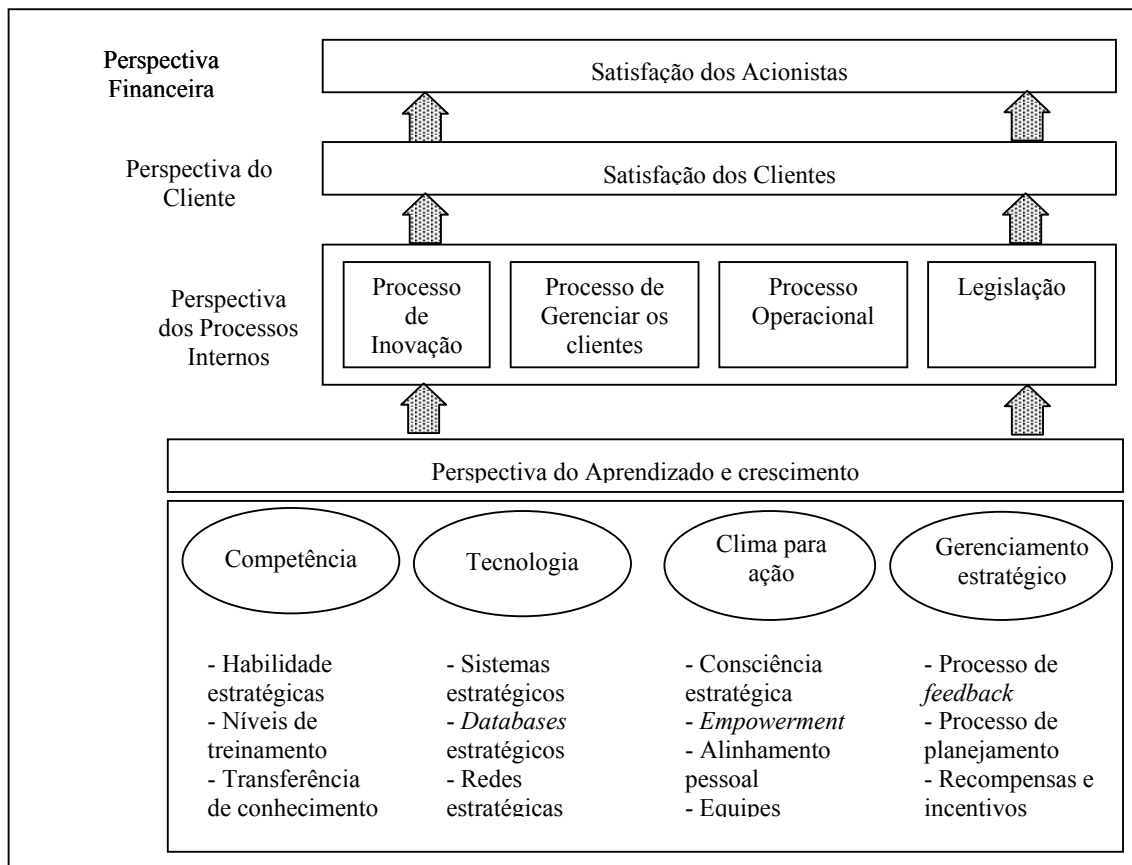


Figura 3.13 Relação de Causa e Efeito  
 Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1999)

De acordo com Kaplan e Norton, em seu artigo publicado na *Havard Busines Review* (1999), em muitas organizações, o *know-how* de colaboradores, os sistemas de tecnologia da informação e organizacional valem muito mais do que os ativos tangíveis. Muitos programas de treinamento pouco valem se não forem suplementados por ferramentas

tecnológicas. Investimentos em Recursos Humanos (RH) e Tecnologia da Informação (TI) devem ser integrados e alinhados à estratégia para que a organização extraia deles todo seu potencial.

A perspectiva de aprendizado e crescimento identifica os ativos intangíveis mais importantes para a estratégia. Os objetivos dessa perspectiva identificam os cargos (o capital humano), os sistemas (o capital informacional) e o clima (o capital organizacional) necessários para respaldar os processos internos de geração de valor.

Diferentemente de ativos financeiros e físicos, os intangíveis são difíceis de serem imitados pela concorrência, o que os torna uma poderosa fonte de vantagem competitiva sustentável. Esses ativos intangíveis têm pouco valor se não forem complementados com o treinamento de pessoal e programas de incentivos. Esses ativos intangíveis devem estar integrados e alinhados aos processos internos críticos.

De acordo com Kaplan e Norton (1999), o processo de destacar os pontos focais dos esforços da organização pode ser como um ciclo, representado na Figura 3.14.

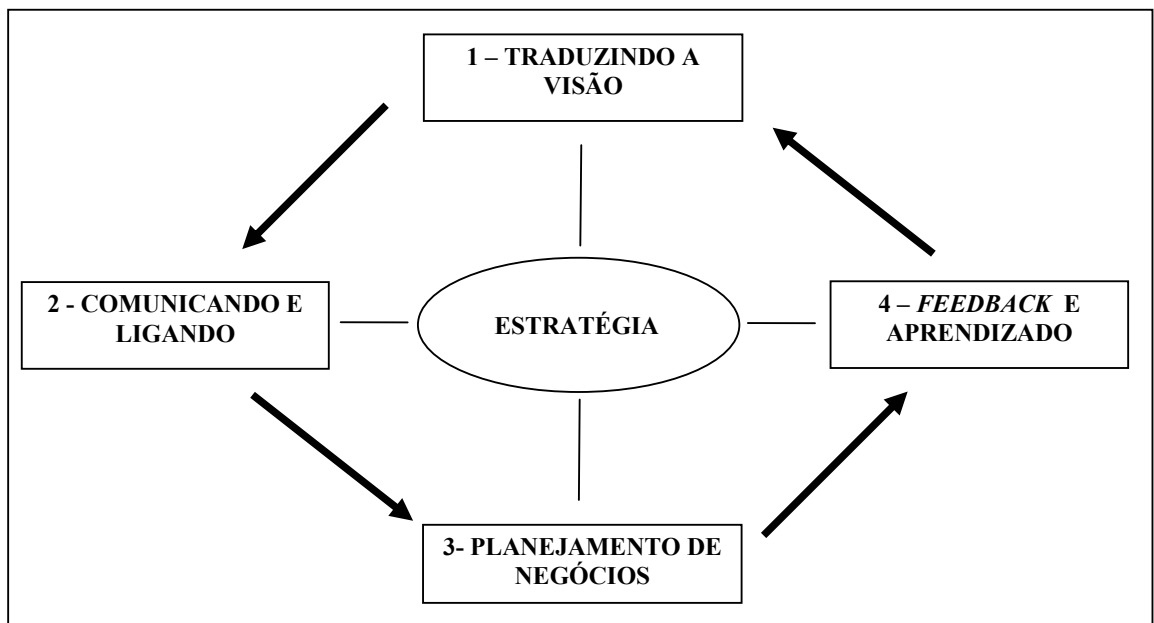


Figura 3.14 Ciclo das etapas da estratégia  
Fonte: Kaplan e Norton (1997:12)

Os aspectos destacados no ciclo apresentado na Figura 3.14, quais sejam: traduzindo a visão; comunicando e ligando; planejamento de negócios e *feedback* e aprendizado serão mais detalhados a seguir:

A visão é o estado futuro desejado pela organização. Para atingir a visão, a organização concebe e implementa estratégias, de acordo com a sua ideologia central, tem como objetivo construir um consenso em torno da visão da organização e da estratégia necessária para alcançar essa visão. O processo se inicia com os gestores para construírem, em torno da visão e estratégia, metas financeiras.

Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas, com o propósito de mostrar a todos os colaboradores os objetivos críticos que devem ser alcançados para que a estratégia da organização seja bem sucedida, tem como finalidade criar uma sinergia capaz de fazer com que o desempenho geral seja maior que a soma dos desempenhos individuais. Todos os instrumentos disponíveis devem ser utilizados para a comunicação dos objetivos estratégicos. Uma vez que os colaboradores entendam os indicadores estabelecidos pelos gestores, poderão estabelecer objetivos que suportem as estratégias. Ao final todos deverão entender as metas de longo prazo e alinharem-se para as mudanças necessárias.

Quanto ao planejamento de negócios, o *Balanced Scorecard* tem grande impacto quando é desdobrado para promover as mudanças organizacionais. Planeja, estabelece metas e alinha iniciativas estratégicas, com o intuito de quantificar os resultados pretendidos no longo prazo, identificando os mecanismos e recursos necessários ao alcance desse resultados, ou seja, busca integração entre os planos financeiros e os corporativos.

A etapa final, *feedback* e aprendizado, consiste em um importante momento de aprendizagem para a organização no nível gerencial através do recebimento de *feedback* de suas estratégias e da oportunidade de testar as hipóteses sobre as quais a estratégia foi baseada, ou seja, devem ser criados instrumentos, visando o aprendizado organizacional no

nível estratégico. O aprendizado permite validar a estratégia e saber como ela está sendo operacionalizada.

De acordo com Kaplan e Norton (2001:16), esses quatro processos gerenciais são denominados de quatro princípios e a essência é a mesma:

- a) o processo de “tradução da visão” (*translating the vision*) passa a ser denominado de princípio de traduzir a estratégia em termos operacionais, que tem como resultado o desenho dos mapas estratégicos e do *Balanced Scorecard*;
- b) o processo de “comunicação e vinculação” (*communicating and linking*) passa a ser denominado de princípio de alinhar a organização à estratégia, que prescreve a geração de sinergias entre as especialidades funcionais e as unidades de negócio;
- c) o processo de “planejamento” (*business planning*) passa a ser denominado de princípio de fazer com que a estratégia esteja incorporada no trabalho de todos, todos os dias, que diz respeito à comunicação e ao aprendizado da estratégia, à definição dos objetivos pessoais e a ligação do sistema de recompensa ao *Balanced Scorecard*;
- d) o processo de “realimentação e aprendizado” (*feedback and learning*) passa a ser denominado de princípio de fazer da estratégia um processo contínuo, que diz respeito à ligação da estratégia ao processo orçamentário, à definição de reuniões gerenciais específicas para discutir a estratégia e ao processo de aprendizado e de adaptação da estratégia.

Kaplan e Norton (2001), ainda apresentam um quinto princípio: “mobilizar a mudança via executivos líderes”. Isso é o reconhecimento de que ferramentas e processos, por si sós, não garantem o sucesso do *Balanced Scorecard*. Quando a organização estiver

preparada para a mudança, os esforços desses líderes devem centrar no processo de governança para guiar a transição. Esse processo é o que define, demonstra e reforça os novos valores culturais para a organização.

Kaplan e Norton (1999), ressaltam que o *Balanced Scorecard* preenche a lacuna que persiste na maioria dos sistemas gerenciais adotados pelas organizações, nos quais falta um processo sistemático para implementar e obter *feedback* sobre a estratégia. Alegam, ainda, que os processos gerenciais desenvolvidos a partir do *scorecard* asseveram que a organização fique alinhada e focalizada na implementação da estratégia de longo prazo.

### **3.4.6 IMPLEMENTAÇÃO DE UM *BALANCED SCORECARD***

Pereira (2000:43), afirma que a dinâmica de implementação de um *Balanced Scorecard* pode ser compreendida nas dez fases abaixo descritas:

- a) esclarecer a visão – a equipe executiva da organização inicia o *Balanced Scorecard* com a finalidade de traduzir uma visão genérica em uma estratégia que possa ser compreendida e comunicada. O processo ajuda na obtenção de consenso e no comprometimento com a estratégia;
- b) comunicar aos gerentes de nível médio – a equipe gerencial se reúne para aprender e discutir a nova estratégia. A partir daí, usando o *Balanced Scorecard* como modelo, cada unidade de negócio traduz sua estratégia em seu próprio *scorecard*;
- c) identificar programas de mudanças que afetam as unidades e eliminar investimentos não-estratégicos;
- d) avaliar o *Balanced Scorecard* de cada unidade de negócio pela equipe executiva;

- e) refinar a estratégia e validar as diretrizes e metas anuais, com base em dados de baixo para cima;
- f) comunicar o *Balanced Scorecard* a toda a organização – os níveis gerenciais devem, também, relacionar seus objetivos individuais e a sua remuneração variável aos seus *scorecards*;
- g) atualizar orçamentos e planos de longo prazo – metas de cinco anos são estabelecidas para cada indicador. Os investimentos necessários para atender a essas metas são identificados e recebem verbas. O primeiro ano do plano de cinco anos passa a ser o orçamento anual;
- h) realizar reuniões mensais e trimestrais – após a aprovação dos *scorecards* das unidades de negócios pela corporação, tem início um processo de revisão mensal, complementado por revisões trimestrais que focalizam com mais ênfase as questões estratégicas;
- i) realizar revisões anuais de estratégia – ao final do terceiro ano, a estratégia inicial deve ser revisada. A equipe executiva relaciona dez temas estratégicos. Cada unidade de negócios deverá tomar uma posição em relação a cada tema, atualizando sua estratégia própria e seu *scorecard*;
- j) relacionar o desempenho de todos ao *Balanced Scorecard* – todos devem ter seus objetivos individuais ligados ao *Balanced Scorecard*. Toda a remuneração variável da organização deve ser relacionada ao *scorecard*.

Durante a integração dessa sequência de 10 passos, o gestor não apenas lança uma nova estratégia, como também revisa completamente o sistema gerencial pelo qual a organização funcionava. O que começou como uma tentativa de esclarecer a visão resultou em uma nova e abrangente abordagem à gestão organizacional.

A Figura 3.15 mostra a implementação do *Balanced Scorecard*, de acordo com as etapas citadas e a filosofia que ele representa, ou seja, a melhor forma de gerenciar uma organização:

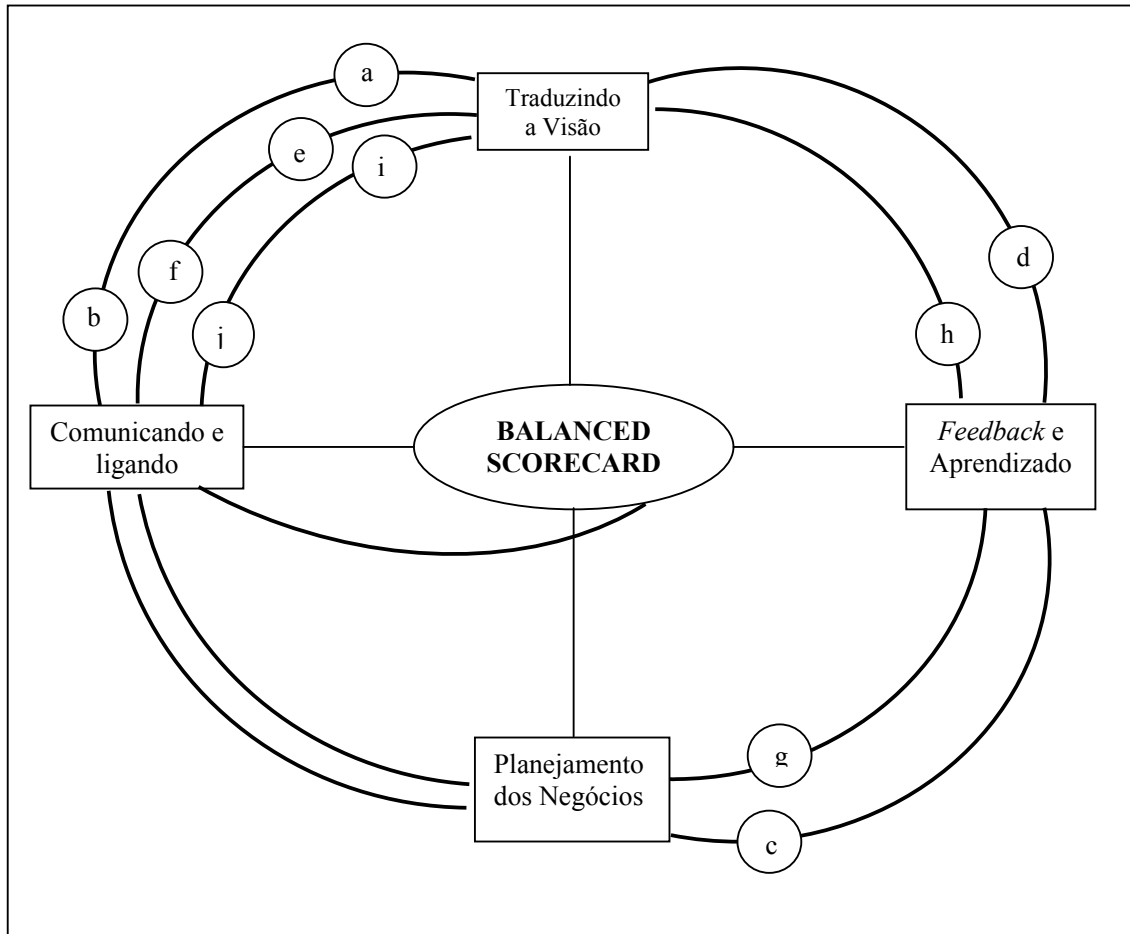


Figura 3.15 Implementação do *Balanced Scorecard*  
Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997:291)

### 3.4.7 Considerações Finais

De acordo com os objetivos do presente trabalho, a utilização do *Balanced Scorecard*, como ferramenta de mensuração e avaliação de desempenho para entidades sem fins lucrativos, necessita de algumas adaptações, considerando-se a idéia do modelo original concebido por Kaplan e Norton.

Fundamentado no estudo teórico sobre o tema, no Capítulo IV será apresentada uma proposta de *Balanced Scorecard* a ser adotada para mensuração e avaliação de desempenho em entidades sem fins lucrativos, buscando contribuir para melhorar o processo de gestão dessas entidades.



#### **4 PROPOSTA DE MODELO DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO PARA ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS**

As entidades sem fins lucrativos possuem especificidades que as diferem das demais organizações, tendo em vista que seus valores e sua missão estão voltados ao atendimento de necessidades sociais. Assim, as responsabilidades inerentes a essa missão fazem com que essas entidades tenham dificuldades em seu processo de gestão, pois seus objetivos são quase sempre de longo prazo e a verificação do alcance desses objetivos mais complexa.

Comparando essas entidades às organizações com fins lucrativos, tem-se uma clara percepção de que, enquanto a medida da eficácia organizacional nessas entidades é financeira, lucro ou retorno sobre investimento, nas entidades sem fins lucrativos, outros fatores precisam ser considerados, embora a sustentabilidade financeira seja a garantia de sua continuidade.

A interação com o ambiente social é imprescindível considerando-se que a sociedade, ao mesmo tempo em que demanda serviços dessas entidades, contribui para a sua manutenção por meio de doações e contribuições ou mesmo pela aquisição onerosa de serviços, ressaltando-se que somente as filantrópicas prestam serviços totalmente gratuitos.

Essa interação submete as entidades em fins lucrativos a tensões oriundas de grupos sociais distintos que têm também interesses distintos. Os mantenedores buscam eficiência e eficácia nas aplicações dos recursos aportados e exigem prestação de contas e transparência quanto aos resultados obtidos: os beneficiários/usuários dos serviços prestados, quer a títulos gratuito ou oneroso, que buscam qualidade e preços compatíveis nesses serviços; o governo, que exige o cumprimento das formalidades legais. Devem, portanto, ser

definidos objetivos tangíveis não só para mantenedores e clientes como também para o governo.

Reconhecendo as peculiaridades que distinguem as entidades com e sem fins lucrativos, torna-se mais premente a busca de modelos de gestão que possam, embora desenhados para as primeiras, ser adotados, com algumas adaptações, de forma a contribuir para melhorar o desempenho das entidades sem fins lucrativos, trazendo, conseqüentemente, importantes ganhos para a sociedade.

Um modelo de gestão que contemple a mensuração do desempenho das entidades sem fins lucrativos deve ser capaz de captar as especificidades dessas organizações atendendo às necessidades informacionais de seus gestores e principais usuários. Deverá constituir-se em uma ferramenta de controle estratégica, cujo objetivo consiste em melhorar a gestão, propiciando o cumprimento da missão institucional.

#### **4.1 O MODELO PROPOSTO**

No capítulo 3 foram apresentados conceitos e teorias que fundamentam o modelo a ser proposto no presente trabalho, que é uma tentativa de fazer emergir nas entidades sem fins lucrativos a cultura de mensurar e avaliar desempenhos. O modelo fundamenta-se no *Balanced Scorecard* idealizado por Norton e Kaplan com algumas modificações, visando sua utilização nessas entidades.

Kaplan e Norton (2000:147), destacam que a missão das entidades sem fins lucrativos deve ser avaliada no nível mais alto do *scorecard* e é nela que deverão estar ligados seus objetivos estratégicos. Considerando que o sucesso financeiro não é o principal objetivo dessas organizações e que os indicadores financeiros não demonstram se a

organização está cumprindo sua missão, é possível reformular a estrutura do *Balanced Scorecard*.

O conceito do *Balanced Scorecard* permite colocar a estratégia no centro dos processos de gerenciamento, possibilitando a análise do desempenho da missão através das perspectivas do cliente, fornecedores de recursos ou financeira, de processos internos e crescimento e aprendizagem para termos uma visão equilibrada do desenvolvimento da organização. Através da aplicação do *BSC*, a estratégia delineada torna-se mais precisa, sendo possível o seu monitoramento.

É uma ferramenta gerencial, baseada em um mapa estratégico de informações, onde é possível visualizar e acompanhar as metas e objetivos da organização. É muito útil, pois evidencia os desequilíbrios, permitindo redirecionamento de recursos para setores fragilizados. O grande diferencial do *BSC* é exatamente representar o equilíbrio entre os indicadores internos e externos à organização.

Como já mencionado, o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta estratégica que analisa a organização com base em indicadores financeiros e não financeiros possibilitando uma gestão voltada à eficiência de longo prazo. Tais indicadores são desenvolvidos a partir de uma visão estratégica da organização, em que os objetivos operacionais devem ser alcançados por todos os envolvidos no processo.

Segundo Kaplan e Norton (1997), a oportunidade do *scorecard* melhorar a administração de entidades sem fins lucrativos é, no mínimo, maior do que em outras organizações.

Nessas entidades, a perspectiva financeira é uma limitação e não um objetivo. Manter-se dentro dos limites orçamentários estabelecidos para o exercício, até mesmo reduzir os gastos, obtendo *superávits*, não significa que a entidade operou de forma eficaz ou eficiente.

O processo de construção do *Balanced Scorecard* deve ser iniciado com a participação e do comprometimento da alta administração e seu corpo de executivos. Sem isso, o *BSC* não dará certo, pois é uma iniciativa top-down (de cima para baixo), que visa sinergia através de um processo sistemático que busca o consenso e a clareza sobre como traduzir a missão e a estratégia da organização em objetivos e medidas operacionais.

Nas entidades sem fins lucrativos, a eficácia deve corresponder ao grau de atendimento às demandas da sociedade em relação aos serviços por ela oferecidos. As medidas financeiras poderão oferecer ou inibir suas ações, mas certamente essa perspectiva não será o objetivo central do *scorecard*.

Assim, as entidades sem fins lucrativos poderiam considerar como uma perspectiva a missão vigente e tentar executar suas funções com maior eficiência de modo a cumprir essa missão.

Uma entidade em fins lucrativos, numa visão sistêmica, poderá ser classificada como um sistema aberto, em trocas constantes com outros elementos presentes em seu ambiente próximo e remoto (Figura 4.1).

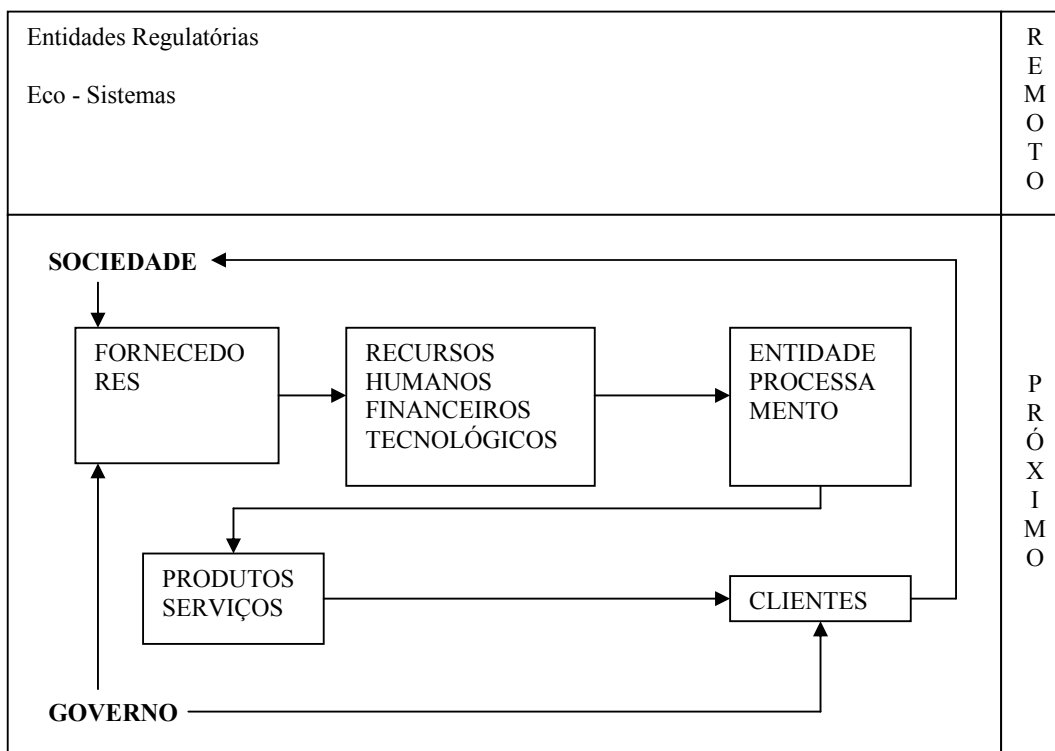


Figura 4.1 Entidades sem fins lucrativos como sistema aberto

Na identificação dos elementos que fazem parte do macro ambiente das entidades sem fins lucrativos, observa-se que a sociedade é, ao mesmo tempo, fornecedora e cliente, assim como o Governo. Ambos são fornecedores de recursos sob a forma de tecnologia, pessoas (voluntários), doações em dinheiro etc. e clientes, por demanda em serviços dessas instituições a título gratuito (entidades filantrópicas) ou oneroso.

As entidades sem fins lucrativos enfrentam dificuldade com a arquitetura original do *Balanced Scorecard*, na qual a perspectiva financeira é colocada no topo da heirarquia. No modelo aqui proposto, considera-se que o sucesso financeiro não é o principal objetivo dessas entidades, pois eles não demonsntram se as entidades estão cumprindo sua missão. É possível reformular a arquitetura e colocar os clientes no alto da pirâmide, uma vez que a prestação de serviços eficazes aos clientes explica a própria razão de ser da maioria das entidades sem fins lucrativos.

Com isso os objetivos financeiros não mais desempenham o papel de meta principal para os objetivos e as medidas estabelecidas para as demais perspectivas. Em uma

entidade sem fins lucrativos, a perspectiva dos clientes envolve outras questões, além das financeiras, que são importantes para a estratégia organizacional, como a questão da qualidade do atendimento aos clientes.

Atendendo às peculiaridades das entidades, objeto do presente estudo, o modelo proposto apresenta uma estrutura composta de quatro perspectivas, sendo a dos clientes colocada no topo do *scorecard*, considerando-se que, por meio desses, a entidade poderá avaliar o cumprimento da sua missão. Dessa forma, as outras perspectivas a serem consideradas na arquitetura do modelo deverão guardar, na definição de seus objetivos e medidas, uma relação de causa e efeito que possibilite indicar uma melhoria na perspectiva dos clientes. A Figura 4.2 apresenta a hierarquia das perspectivas na arquitetura do modelo em questão.



Figura 4.2. – Hierarquia das Perspectivas do Modelo Proposto  
Fonte: Adaptado de Pessoa, (2000:201)

Ressalte-se que, para entidades que não recebem nenhum tipo de pagamentos pelos serviços prestados, a perspectiva financeira passaria a constituir um aspecto interno de uma perspectiva dos fornecedores de recursos ou mantenedores.

Enfim o modelo proposto possui a estrutura apresentada na Figura 4.3.

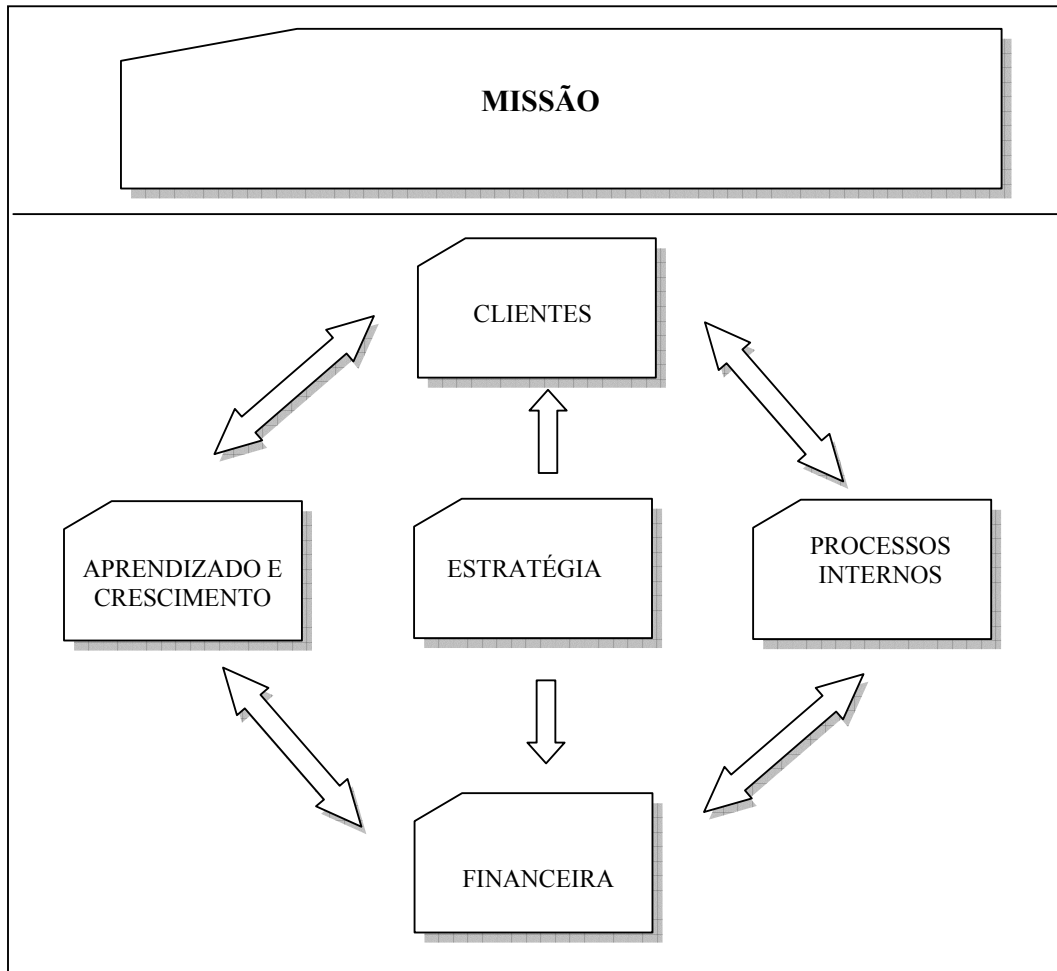


Figura 4.3 – Estrutura do modelo *Balanced Scorecard* para entidades sem fins lucrativos  
Fonte: Adaptado de Pessoa, (2000:203)

Após a execução dessas modificações, os gestores das entidades sem fins lucrativos utilizam o *scorecard* para promover o acordo quanto à estratégia e depois alinhar a organização para executá-la com eficácia.

O objetivo maior de toda organização é criar valor. Valor para o cliente, para os beneficiários do serviço, para os financiadores, para a comunidade, para os colaboradores, para os proprietários, para os consumidores.

O meio mais utilizado para isto é a formulação de uma estratégia ligada à visão e à missão da organização. Tendo em vista que a estrutura do modelo apresenta a missão como orientadora do scorecard, torna-se imprescindível que a organização ou a unidade onde o modelo será aplicado tenha consciência plena de sua missão, visão e estratégias. Portanto, sua construção implica a existência de um processo sistemático que busque consenso e clareza sobre como traduzir essa missão e estratégia em objetivos e medidas operacionais.

#### **4.2 CONSTRUINDO O MODELO PROPOSTO**

A construção do primeiro *scorecard* funciona melhor em uma unidade estratégica de negócios, pois a maioria das corporações é bastante diversificada e essa experiência em nível corporativo pode tornar-se por demais complexa. O importante é que a unidade organizacional possua uma estratégia para realizar sua missão (Kaplan e Norton, 1997: 314-315). A seguir, serão comentadas as etapas a serem seguidas para a construção do modelo, demonstradas na Figura 4.4.



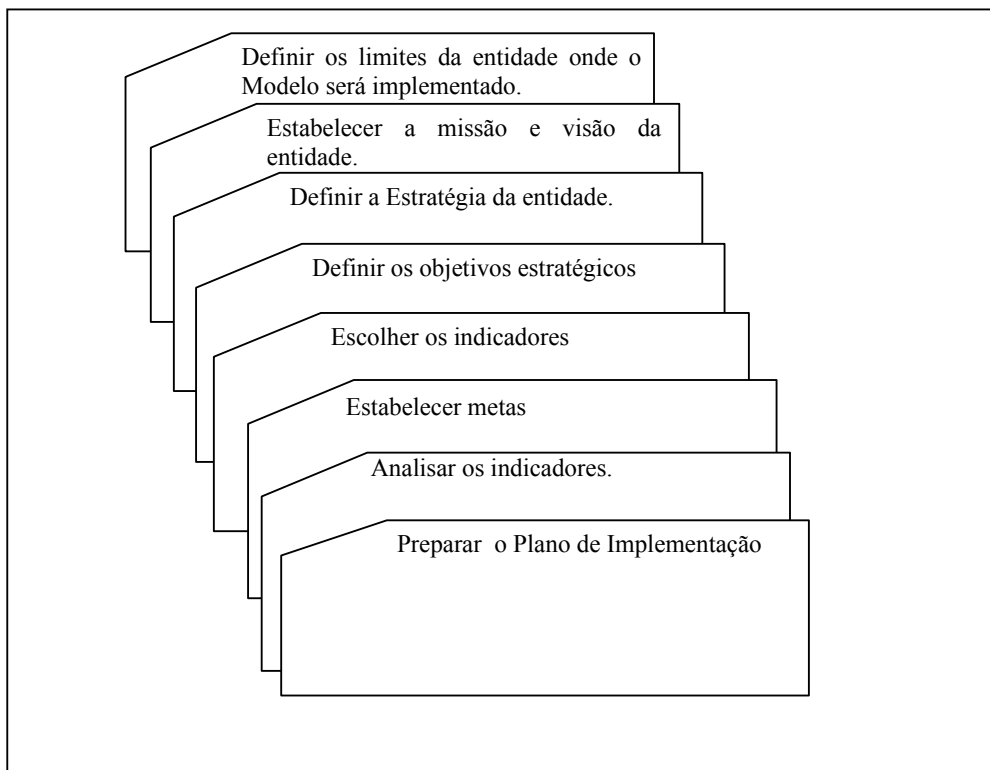


Figura 4.4. – Etapas para construção do modelo proposto  
Fonte: Adaptado de Pessoa, (2000:204)

#### **4.2.1 Etapa 1 – Definir os Limites da Entidade onde o Modelo será Implementado**

A primeira etapa para a construção do *scorecard* consiste em selecionar a Unidade Organizacional adequada, que deverá atender aos requisitos anteriormente mencionados. Em se tratando de entidades sem fins lucrativos, a precaução é válida, uma vez que tais entidades, mesmo possuindo recursos e serviços corporativos que atendem às suas diversas unidades organizacionais, têm objetivos distintos que não seriam facilmente agregadas em um *scorecard* único.

Entretanto, cada entidade deverá avaliar suas características próprias e decidir sobre a abrangência de implementação do modelo.

Decidindo-se pela construção de um *scorecard* para uma unidade de negócios, deverá ser identificada a relação da unidade selecionada com as demais unidades e com a entidade como um todo, a fim de que os objetivos individuais não se tornam restrições a organização como um todo. Assim, as limitações e oportunidades da unidade selecionada tornam-se claras e o papel da corporação é estabelecer as diretrizes gerais a partir das quais cada unidade estabelecerá seus objetivos.

#### **4.2.2 Etapa 2 – Esclarecer ou Definir a Visão e Missão da Unidade Organizacional Selecionada para Implementação do Modelo**

A segunda etapa consiste em esclarecer ou definir a visão e a missão da unidade organizacional selecionada para implementação do modelo. Para o modelo em estudo, define-se visão como a situação desejada pela unidade, identificando como quer ser conhecida em um determinado período de tempo. Missão compreende à razão de ser da unidade ou entidade, devendo delimitar o campo de ação da gestão. Muitas vezes, alguns elementos da missão e da visão são combinados para atender aos propósitos, às metas e aos valores da organização. Há ocasiões em que ambos são sinônimos.

Conforme comentado no capítulo anterior, deve ser lembrada a interação da unidade organizacional selecionada com as demais unidades e com a entidade como um todo, compreendendo que a sua visão e missão devem guardar perfeita sintonia com a visão e missão da entidade.

### **4.2.3 Etapa 3 – Definir a Estratégia**

A terceira etapa compreende definir a estratégia da unidade selecionada para implementação do modelo. A estratégia é o entendimento comum, o consenso de como fazer a transformação. O *Balanced Scorecard* prevê o meio de transformar a visão de futuro em um conjunto de objetivos. Esses objetivos se transformam em um sistema de medidas de desempenho que comuniquem, com maior clareza, o enfoque estratégico das organizações. Definida ou identificada a estratégia, a última etapa da fase inicial de implementação, ou fase preparatória, o modelo passa à fase operacional.

### **4.2.4 Etapa 4 – Definir os Objetivos Estratégicos**

A fase operacional inicia-se com a definição dos objetivos estratégicos, seguindo-se a escolha dos indicadores e estabelecimento das metas.

A quarta etapa do processo e primeira da fase operacional é a definição dos objetivos estratégicos. Os objetivos devem estar alinhados nas quatro perspectivas sugeridas no modelo proposto. Na elaboração dos objetivos estratégicos, sugere-se que sejam feitas indagações para cada uma das perspectivas obedecendo a construção do modelo proposto na figura 4.3.

- a) a primeira indagação deve ser encaminhada à perspectiva dos clientes, ou seja, “como as entidades sem fins lucrativos podem satisfazer às expectativas dos seus clientes?”;
- b) a segunda indagação dirige-se à perspectiva dos fornecedores de recursos ou financeira. Deve-se questionar “como as entidades são vistas pelos seus mantenedores?”;

- c) conhecendo as perspectivas dos clientes e dos fornecedores de recursos (ou financeira), necessita-se conhecer como as entidades sem fins lucrativos irão detectar quais processos de negócios precisa ter a excelência, no sentido de atender às necessidades já identificadas nas questões a e b.;
- d) ao final deve-se perguntar “que objetivos de aprendizado e crescimento poderão contribuir para que a entidade atenda às expectativas dos clientes, dos fornecedores de recursos e de melhoria dos seus processos internos?”.

Após concluir esse processo, obtém-se como resultado um conjunto de objetivos abrangendo as quatro perspectivas sugeridas. Em seguida deverão ser escolhidos os indicadores para cada um desses objetivos.

O quadro 4.1 apresenta sugestão de objetivos estratégicos para cada perspectiva do modelo proposto.

Quadro 4.1 Objetivos Estratégicos Relacionados a cada Perspectiva

<b>PERSPECTIVAS</b>	<b>OBJETIVOS ESTRATÉGICOS</b>
CLIENTES	- Aumentar a satisfação dos clientes; - Obter a fidelização do Clientes
FINANCEIRA	- Equilibrar receitas e despesas; - Sistematizar os processos financeiros; - Obter financiamento suficiente para todos os programas e serviços
PROCESSOS INTERNOS	- Lançar novos produtos; - Prover atendimento de qualidade; - Melhorar a qualidade e pontualidade nos serviços;
APRENDIZADO E CRESCIMENTO	- Propiciar treinamento e desenvolvimento dos colaboradores; - Incentivar o trabalho em equipe; - Estabelecer comunicação aberta e eficaz;

#### 4.2.5 Etapa 5 – Identificar e Selecionar os Indicadores

A quinta etapa consiste identificar e selecionar os indicadores. O *Balanced Scorecard* traduz a missão e estratégia da organização, transformando-as em um conjunto abrangente de medidas que servirão de base para um sistema de medição e gestão estratégica. Nesse sentido, o conjunto de indicadores utilizados deve constituir um sistema equilibrado.

Os indicadores, segundo Pessoa (2000:211), devem comunicar da melhor maneira o significado da estratégia formulada. A seleção desses indicadores compreende à sua associação a cada um dos objetivos definidos anteriormente, buscando captar e comunicar a intencionalidade do objetivo a que se refere. A identificação da fonte de informação para a obtenção dos indicadores é crucial, pois deve ser acessível e de fácil obtenção. Outro ponto relevante nessa etapa do desenho do *scorecard* é a identificação das relações entre os indicadores de cada perspectiva, bem como das quatro perspectivas entre si, buscando verificar como uma medida influencia a outra.

Como conclusão dessa etapa, tem-se como produtos (PESSOA, 2000: 211) (1) a descrição dos indicadores selecionada para cada objetivo; (2) a informação de como cada indicador poderá ser quantificada; (3) a identificação da inter-relação dos indicadores em cada perspectiva e entre as demais perspectivas do modelo em uma cadeia de relações de causa e efeito.

O quadro 4.2 apresenta uma sugestão de indicadores relacionados aos principais objetivos estratégicos, vinculados à cada perspectiva do *Balanced Scorecard*, para entidades sem fins lucrativos.

Quadro 4.2. Indicadores de mensuração dos objetivos estratégicos.

PERSPECTIVAS	OBJETIVOS	INDICADORES
CLIENTES	- Aumentar a satisfação dos clientes; - Obter a fidelização do clientes.	- índice de reclamações recebidas; - índice de satisfação dos clientes; - número de clientes retidos.
FINANCEIROS	- Equilibrar receitas e despesas; - Sistematizar os processos financeiros; -Obter financiamento suficiente para todos os programas e serviços.	- percentual de despesa em relação à receita; - percentual de receita; - índice de processos financeiros sistematizados.
PROCESSOS INTERNOS	- Lançar novos produtos; - Prover atendimento de qualidade; - Melhorar a qualidade e pontualidade nos serviços.	- tempo médio de desenvolvimento de produtos; - Volume de reclamações recebidas; - tempo médio de resposta.
APRENDIZADO E CRESCIMENTO	-Propiciar treinamento e desenvolvimento dos colaboradores; - Incentivar o trabalho em equipe; - Estabelecer comunicação aberta e eficaz.	- Número de colaboradores treinados; - Índice de satisfação dos colaboradores; - número de sugestões recebidas dos colaboradores.

A figura 4.5. demonstra como ocorre uma vinculação entre as medidas das quatro perspectivas do *scorecard* no modelo proposto. Os gestores podem ajudar a validar as relações hipotéticas de causa e efeito medindo a correlação entre duas ou mais medidas. Essa correlação representa uma vigorosa confirmação da estratégia da unidade de negócios, indicando, caso não sejam encontradas as correlações esperadas, que a teoria em que a estratégia da entidade se apóia não está funcionando (KAPLAN e NORTON, 1997:266).

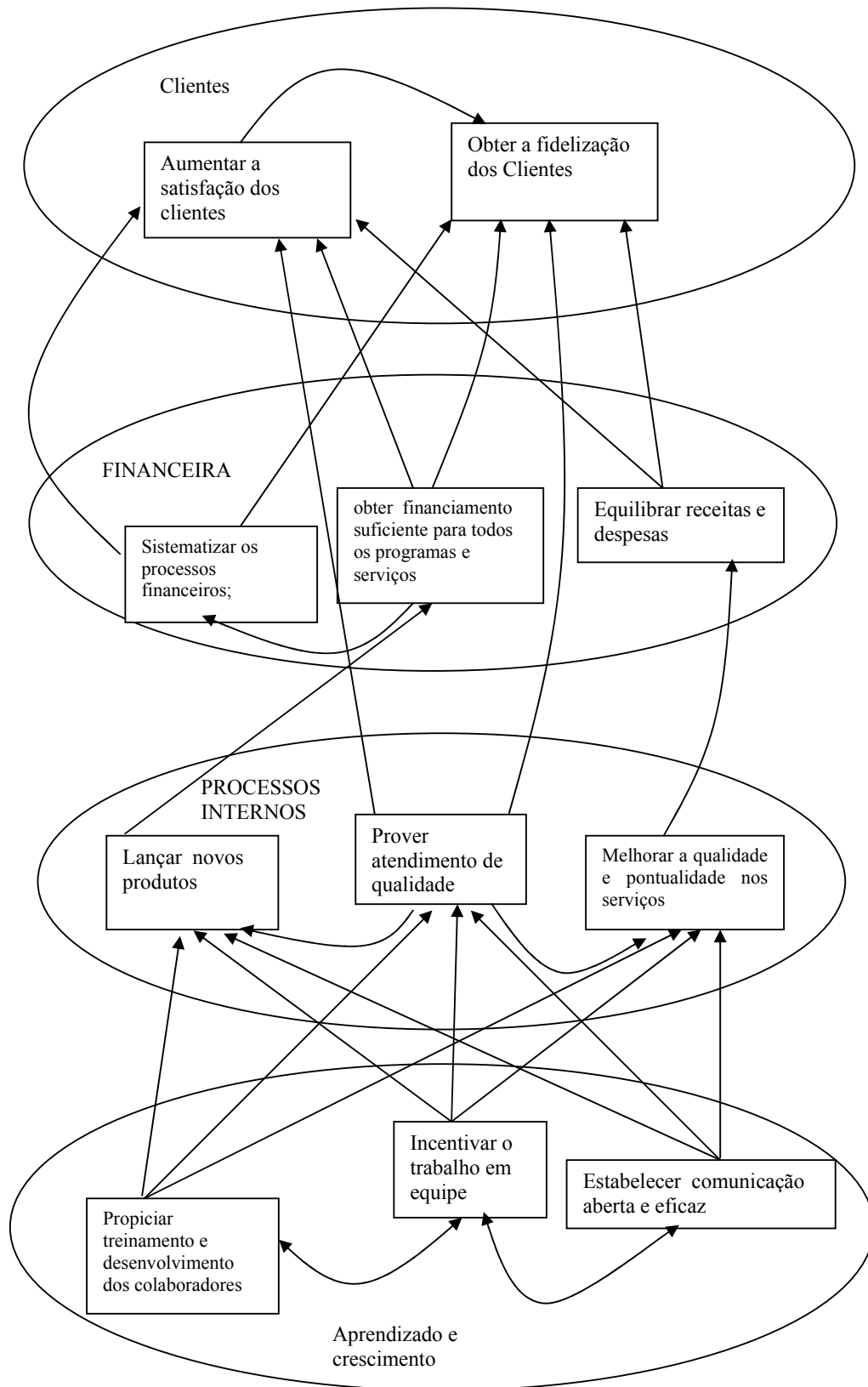


Figura 4.5: Cadeia de relação de causa e efeito  
 Fonte: adaptado de Kaplan e Norton (1997: 267)

#### 4.2.6 Etapa 6 – Estabelecer as Metas

Na sexta etapa, são estabelecidas as metas a serem atingidas para determinados períodos de tempo. A maioria das organizações tem adotado o princípio de que as metas dos quadros de indicadores devem ser fixadas pelos gestores que estarão envolvidos no projeto. Para comunicar a necessidade de mudança, os gestores devem estabelecer metas para os indicadores três a cinco anos à frente, que se alcançadas, transformarão a organização.

São projetados também marcos de referência para cada medida no próximo ano fiscal e até onde pretendem ir nos dez primeiros anos do plano. As melhores práticas no mercado devem ser incorporadas a organização pelo processo de *benchmarking*. Uma atenção deve ser dada às metas internas para verificar se elas não aprisionam o setor em um nível inaceitável de desempenho estratégico.

O processo gerencial de planejamento e estabelecimento de metas permite que a organização:

- a) quantifique os resultados pretendidos a longo prazo;
- b) identifique mecanismos e forneça recursos para que os resultados sejam alcançados;
- c) estabeleça referenciais de curto prazo para as medidas financeiras e não financeiras do *scorecard*.

Ao estabelecer metas, a entidade deverá oferecer ao seu pessoal os recursos necessários para que essas metas sejam alcançadas. Comparação com os líderes do segmento no estabelecimento de metas é um processo interessante, mas pode levar a um isolamento de determinados setores, não alavancando o desempenho da entidade como um todo.



Segundo Pessoa (2000:214), ao criar metas de longo prazo para os indicadores estratégicos, direcionando as iniciativas e vinculando os recursos necessários ao seu alcance, cuidando ao mesmo tempo em escolher marcos de referência de curto prazo a fim de dar um rumo à estratégia, os gestores passam a assumir o compromisso e a responsabilidade de cumprir a missão e realizar a visão da entidade.

#### **4.2.7 – Etapa 7 – Analisar os Indicadores**

A sétima etapa é a análise dos indicadores. Um grande desafio na definição de indicadores-chave é estimular e desenvolver a cultura de avaliação de desempenho estratégico. O objetivo essencial da seleção de indicadores específicos para o *BSC* é a identificação dos indicadores que melhor comuniquem o significado da estratégia. Como cada estratégia é única, cada *scorecard* deve ser único e conter vários indicadores únicos (KAPLAN E NORTON, 1997:320).

Considerando este grande objetivo, os indicadores deverão ser definidos em números necessários para monitorar e avaliar a estratégia da organização. Na medida em que se consegue monitorar esse conjunto limitado de medidas, a organização terá condições de acrescentar novos indicadores ao longo do tempo, não recaindo no risco de definir um conjunto incontrolável de variáveis que não poderão ser implementadas.

Nessa etapa ocorre a identificação de indicadores de tendência (indicam a tendência de resultados futuros) e de resultados (indicam os efeitos e as ações realizadas) que medem diretamente cada objetivo estratégico. Kaplan e Norton recomendam a utilização de um número limitado de medidas balanceadas de tendência e de resultado a fim de viabilizar o processo de monitoramento e controle.

Outra preocupação é a disposição balanceada desses indicadores nas quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*. O Quadro 4.3. mostra a sugestão de número de indicadores por perspectiva.

Quadro 4.3 Quantidade de Indicadores por perspectiva

PERSPECTIVA	QUANTIDADE DE INDICADORES
Clientes	5 indicadores (22%)
Fornecedores de Recursos ou Financeira	5 indicadores (22%)
Processos internos	8 indicadores (34%)
Aprendizado e Crescimento	5 indicadores (22%)

Fonte: Kaplan e Norton (2000:392)

Para cada indicador definido, mapeia-se sua origem de dados, ou seja, quais entidades da organização serão responsáveis pelo fornecimento de informações associadas a cada medida.

A etapa em questão também objetiva a definição de planos de implementação para indicadores cujos dados ainda não existem na organização. É necessário, nesta etapa, que cada indicador seja detalhado para que sua medição siga um critério único e padronizado ao longo do tempo. Como atributos do detalhamento, destacam-se nome, descrição do indicador, escalas, *benchmarks*, frequência de mensuração, fontes de dados etc.

#### 4.2.8 Etapa 8 – Plano de Implementação

Por fim, na oitava etapa, um plano de implementação deverá ser elaborado. A equipe então desenvolverá um plano de implementação para o *Balanced Scorecard*, incluindo a maneira como os indicadores se ligam aos bancos de dados e sistema de informação, comunicando o *BSC* a toda a organização.

### 4.3 IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* PROPOSTO

Uma vez definidos os indicadores associados aos diferentes objetivos estratégicos e suas respectivas metas, a implementação do *scorecard* poderá ser iniciada.

Para dar início ao processo, é imprescindível o envolvimento dos principais gestores, bem como dos demais colaboradores da entidade, fazendo-se necessária a definição de uma equipe do projeto que acompanhará o desenvolvimento de todas as etapas. O líder dessa equipe será o responsável pelo treinamento dos envolvidos e pela coordenação geral do processo de implementação do modelo.

Como já comentado, a definição da unidade organizacional onde será implementado o modelo proposto deverá ser coordenada pelo líder do projeto com o envolvimento dos principais gestores. Ressalta-se a oportunidade de definir a missão e a visão da entidade, caso não estejam ainda formalizadas, ou apenas esclarecer e obter consenso entre a cúpula da entidade em relação a esses pontos, o que poderá ser conseguido em um primeiro *workshop*.

Afirmam Kaplan e Norton (1997) que a unidade organizacional não deverá ser trabalhada de forma isolada, verificando-se sempre sua relação com as outras unidades e com a entidade como um todo.

Em um segundo momento, a equipe deverá promover entrevistas com os principais gestores da unidade a fim de obter informações sobre os objetivos estratégicos e sugestões sobre indicadores que melhor traduzam a sua estratégia. Um outro *workshop* deverá ser realizado para estabelecer consenso sobre a estratégia da entidade, seus objetivos estratégicos e os indicadores relacionados a esses objetivos.

A partir do consenso obtido entre os principais gestores, o líder do projeto deverá promover reuniões com a participação da cúpula da unidade e dos colaboradores considerados

elementos-chave para o sucesso da estratégia. Por meio do debate, nesse momento os objetivos e indicadores poderão ser reformulados, buscando-se o alinhamento em todos os níveis da entidade. Em seguida, passa-se ao estabelecimento do consenso em relação às metas, buscando distinguir metas de curto, médio e longo prazos.

Segundo Kaplan e Norton (1997:322)

“para criar valor, o *Balanced Scorecard* deve ser integrado ao sistema gerencial da organização. Recomenda-se que os executivos comecem a utilizá-lo no prazo de 60 dias. É óbvio que um plano de implementação progressiva precisará ser desenvolvido, mas podem ser utilizadas as melhores informações disponíveis no intuito de focalizar a ação gerencial sobre as prioridades do *scorecard*. Com o tempo, os sistemas de informações gerenciais serão ajustados ao processo”.

Um projeto típico de introdução do *scorecard* pode durar até 16 semanas (Quadro 4.4). Nem todo esse tempo é ocupado com as atividades do *scorecard*. O cronograma é, em grande parte, determinado pela disponibilidade dos executivos para entrevistas, *workshops* e reuniões de subgrupos (KAPLAN e NORTON, 1997:323).

Quadro 4.4. – Cronograma Típico para o *Balanced Scorecard*

Semana	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
<b>ATIVIDADES</b>																
<b>I. Arquitetura do Programa de Medição</b>																
1. Definir os limites da entidade onde o modelo será implementado																
2. Estabelecer a missão e visão da entidade																
<b>II. Definição dos Objetivos Estratégicos</b>																
3. Definir a estratégia																
4. Definir os objetivos estratégicos																
5. <i>Workshop</i> Executivo: Primeira Etapa																
<b>III. Escolha dos Indicadores Estratégicos</b>																
6. Estabelecer metas																
7. Analisar os indicadores																
8. <i>Workshop</i> Executivo: Segunda Etapa																
<b>IV. Elaboração do Plano de Implementação</b>																
8. Preparar o plano de implementação																
9. <i>Workshop</i> Executivo: Terceira Etapa																
10. Finalização do Plano de Implementação																

Fonte: Kaplan e Norton, 1997:323

Ao final do cronograma do projeto, os gestores da unidade de negócios deverão ter esclarecido e chegado a um consenso em relação à tradução da estratégia em objetivos e indicadores específicos para as quatro perspectivas, definidas em um plano de implantação destinado a consolidar o *scorecard*, incluindo, talvez, novos sistemas e responsabilidades para a captação e comunicação de seus dados, além de terem compreendido bem os processos gerenciais que serão alterados em consequência da posição central que os indicadores do *BSC* passaram a ocupar nos sistemas gerenciais da organização (KAPLAN E NORTON, 1997:324).

Buscando verificar a funcionalidade do modelo proposto, foi desenvolvido um estudo de caso em uma entidade sem fins lucrativos, objeto do capítulo 5.

## **5 APLICAÇÃO DO MODELO PROPOSTO NO CENTRO DE TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO – CETREDE**

Com base na proposta deste trabalho, de desenvolver um modelo de mensuração de desempenho para as entidades sem fins lucrativos, fundamentado no *Balanced Scorecard (BSC)*, o capítulo V tem como objetivo verificar a funcionalidade desse modelo por meio da aplicação no Centro de Treinamento e Desenvolvimento – CETREDE, utilizando dados do ano de 2004. Ressalte-se que se trata de uma aplicação piloto, não havendo pretensão de implementação do modelo.

### **5.1 CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE**

O Centro de Treinamento e Desenvolvimento - CETREDE é uma entidade sem fins lucrativos vinculada à Universidade Federal do Ceará, direcionando suas ações para o desenvolvimento de programas sócio-educacionais, atuando na capacitação gerencial de dirigentes, executivos e profissionais de instituições públicas e privadas. Empreende, igualmente, ações no campo da consultoria organizacional e da informática, participa de programas de geração de emprego e renda e promove cursos de natureza profissionalizante, na modalidade do ensino à distância, cursos de especialização e de extensão.

Foi fundado no ano de 1964 como parte integrante de convênio celebrado entre a Organização dos Estados Americanos (OEA) e o Governo Brasileiro, tendo como entidades executoras o Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB) e a Universidade Federal do Ceará (UFC). O convênio firmado teve como objetivo a execução do “Programa de Treinamento em Elaboração de Projetos”, destinado à qualificação de técnicos de vários países encarregados de dar suporte às ações direcionadas para o processo de desenvolvimento econômico das regiões mais carentes da América Latina.

Como unidade tipicamente nacional, a instituição continuou a funcionar, na qualidade de Programa, com o apoio do Ministério do Interior/Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB) e Universidade Federal do Ceará (UFC).

Em 1979, essas mesmas instituições decidiram conferir personalidade jurídica ao CETREDE, transformando-o em uma sociedade civil sem fins lucrativos vinculada à Universidade Federal do Ceará.

A partir de 1964, o CETREDE, com uma participação efetiva na capacitação de recursos humanos para o mercado de trabalho, diversificou suas atividades direcionando as ações para o atendimento de demandas específicas de organizações públicas e privadas, na realização de eventos de treinamento em diversas áreas do desenvolvimento de recursos humanos, no campo da consultoria organizacional e da informática, nos cursos profissionalizantes, na modalidade de ensino a distância, em programas que viabilizam a geração de emprego e renda, no apoio à implantação de indústria de tecnologia avançada e nos cursos de especialização.

Como principais objetivos do CETREDE, tem-se:

- a) desenvolver o ensino como instrumento de transição entre a escola e o mundo do trabalho, capacitando jovens e adultos com conhecimentos e habilidades, gerais e específicas, para o exercício de atividades produtivas, proporcionando a formação de profissionais aptos a exercerem atividades características do ambiente de trabalho, com escolaridade correspondente aos níveis médio, superior e de pós-graduação;
- b) especializar, aperfeiçoar e atualizar recursos humanos no que diz respeito a conhecimentos organizacionais e tecnológicos;

- c) qualificar, reprofissionalizar e atualizar jovens e adultos trabalhadores, com qualquer nível de escolaridade, visando a sua inserção e melhor desempenho no mundo do trabalho. Administrar projetos de pesquisa em que sejam partes interessadas instituições públicas e privadas e, de forma especial, a Universidade Federal do Ceará, por seus departamentos acadêmicos;
- d) executar programas e projetos de desenvolvimento local integrado e sustentável, mediante a capacitação de lideranças comunitárias, como forma de contribuir para a melhoria das condições de vida da população.

Constituído por profissionais qualificados oriundos, em grande parte, da própria Universidade Federal do Ceará, o corpo de professores e consultores combina formação e titulação acadêmicas, experiência institucional e conhecimento da realidade e cultura regionais.

Adotando uma política de aproveitamento de professores e técnicos domiciliados nas localidades em que se desenvolvem os cursos e projetos, coordenados por um gerente pertencente ao núcleo central, o CETREDE vem conseguindo reduzir o custo operacional de seus programas, adequando-os às reais necessidades de sua clientela, além de valorizar os recursos humanos da região onde são executados os trabalhos.

A agilidade no atendimento das demandas da comunidade é uma máxima que orienta as ações do CETREDE, aliada a uma forma de atuação em que prevalece a busca permanente pela melhor qualidade na prestação de serviços.

O CETREDE tem suas finalidades definidas em estatuto, obedecendo a um conjunto de princípios quando do desenvolvimento de suas atividades básicas. Conforme estatuto, o CETREDE tem por objetivo:

- a) desenvolver o ensino como instrumento de transição entre a escola e o mundo do trabalho;



- b) especializar, aperfeiçoar e atualizar recursos humanos no que diz respeito a conhecimentos organizacionais e tecnológicos;
- c) possibilitar a transferência de resultados de pesquisa da Universidade Federal do Ceará para a sociedade;
- d) elaborar pesquisas, estudos, diagnósticos e pareceres nas áreas sócio-econômica, urbanística, ambiental, de turismo e de desenvolvimento microrregional de interesses das mais variadas instituições.

A instituição compõe-se de um quadro reduzido de pessoal técnico-administrativo efetivo, porém qualificado, e adota uma estrutura organizacional com poucos níveis hierárquicos, o que lhe oferece mobilidade e baixo custo. Pratica uma política de contratação de recursos humanos especializados em função de projetos e cursos que serão executados.

A estrutura organizacional do CETREDE é composta pelos seguintes órgãos: Conselho Deliberativo, formado pelos representantes da Universidade Federal do Ceará (UFC), Banco do Nordeste do Brasil (BNB), Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), Governo do Estado do Ceará e Desenvolvimento Nacional de Obras Contra a Seca (DNOCS); Diretoria Executiva; Conselho Fiscal, formado por membros da Universidade Federal do Ceará (UFC), Banco do Nordeste do Brasil (BNB) e Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE).

O CETREDE é constituído, além da Diretoria Executiva, por duas Gerências, sendo uma Gerência Técnico-Operacional e uma Gerência Administrativa Financeira, e por oito células de trabalho. A figura 5.1 apresenta a estrutura organizacional do CETREDE.

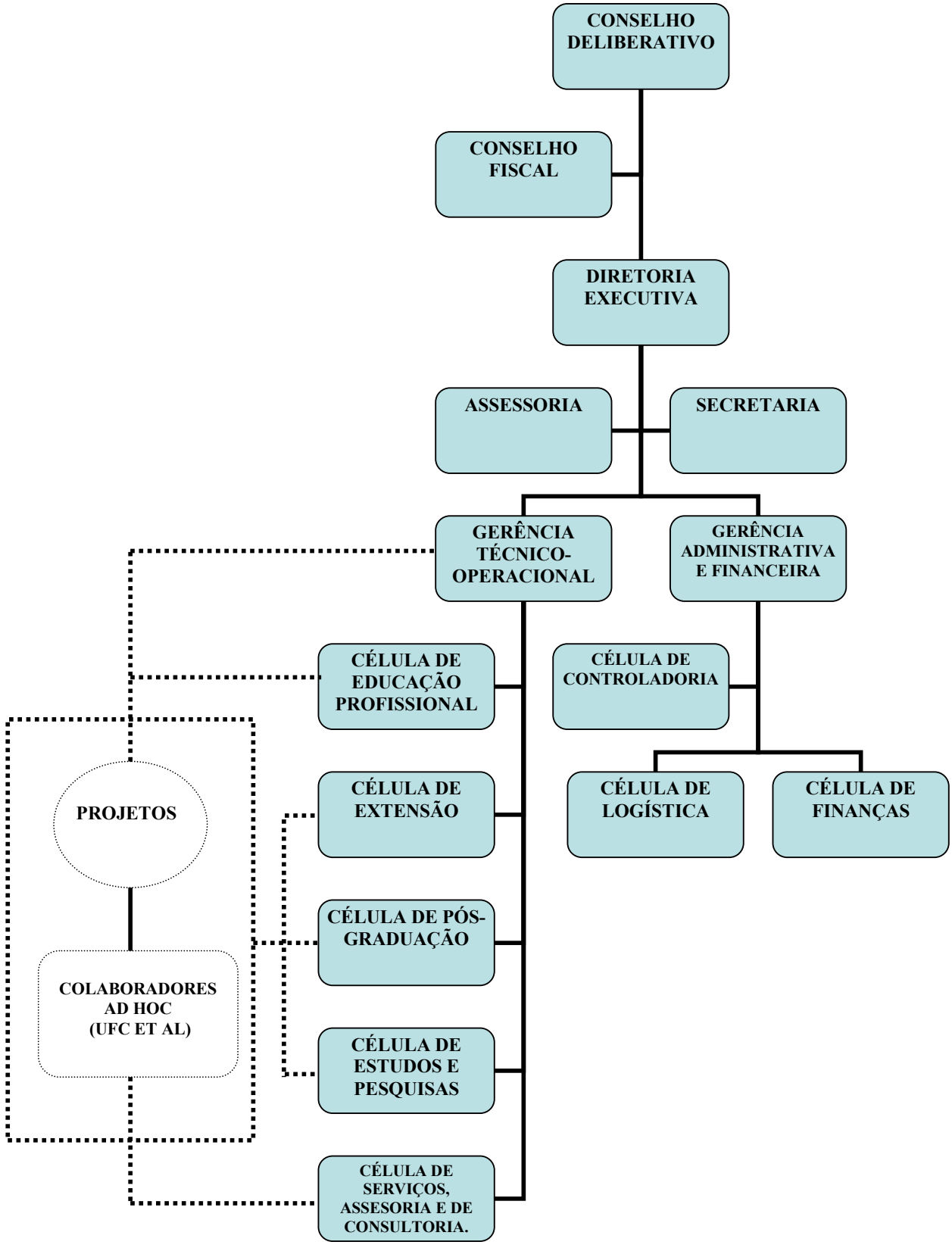


Figura 5.1 Organograma do CETREDE

A Célula de Educação Profissional tem a função de executar e promover os cursos profissionalizantes; a Célula de Extensão executa os cursos de extensão que são voltados a diferentes segmentos da sociedade com o objetivo de difundir novos conhecimentos ou atualizar, aprofundar e aperfeiçoar recursos humanos nos diversos campos do saber, visando também a melhoria na produção de bens e serviços, em função das necessidades e interesses da comunidade; a Célula de Pós-Graduação, promove os cursos de pós-graduação “*lato sensu*” que são direcionados para profissionais graduados que almejam atualizar-se com relação às mais modernas técnicas pedagógicas de gestão e de capacitação no âmbito institucional, ministrados em ação conjunta com a Universidade Federal do Ceará; a Célula de Estudos e Pesquisa desenvolve novos projetos e participa de licitações; a Célula de Serviços, Assessoria e Consultoria desenvolve trabalhos com a Diretoria; a Célula de Controladoria tem como função dar apoio à Gerência Executiva Financeira, desenvolvendo sistemas integrados de gestão; a Célula de Logística é responsável pela manutenção e compras; e a Célula de Finanças, volta-se para a área financeira.

A contabilidade do CETREDE elabora Balanço Anual, que é analisado pelo Conselho Fiscal. Adota regime contábil único, em que as receitas e despesas são registradas pelo regime de competência. Seu livro Diário é registrado em cartório de registros públicos. Sua execução ocorre através de lançamentos no programa de contabilidade gerencial, que integra e centraliza toda a execução orçamentária, financeira e contábil.

O exercício financeiro de 2004, com base no balanço anual apresentou, resultado de R\$ 437.334,45 (quatrocentos e trinta e sete mil trezentos e trinta e quatro reais e quarenta e cinco centavos), saldo este destinado à manutenção de programas, qualificação dos colaboradores e investimentos do próprio CETREDE. O montante da receita foi de R\$ 11.812.859,15 (onze milhões oitocentos e doze mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e quinze centavos). R\$ 2.388.942,84 (dois milhões trezentos e oitenta e oito mil novecentos e

quarenta e dois reais e oitenta e quatro centavos) referem-se a receita dos cursos oferecidos, R\$ 9.157.719,36 (nove milhões cento e cinquenta e sete mil setecentos e dezenove reais e trinta e seis centavos) à transferência de Contratos e Convênios e R\$ 166.248,33 (cento e sessenta e seis mil duzentos e quarenta e oito reais e trinta e três centavos) referentes a receitas financeiras.

O CETREDE não recebe dotações a fundo perdido, mas recebe taxas de inscrição dos cursos e gestão programática dos contratos e convênios.

Sediado em adequada edificação, localizada no Campus do Benfica da Universidade Federal do Ceará, em Fortaleza, o CETREDE dispõe de amplas salas de aula, de laboratórios de computação, espaço para reuniões e realização de trabalhos técnicos, além de contar com equipamentos audiovisuais e de reprodução de documentos, dotado, portanto, de toda a infra-estrutura indispensável à plena consecução de suas atividades.

Considerando as características das demandas originadas da comunidade e objetivando o cumprimento de sua missão, o CETREDE está passando por um processo de reestruturação, possibilitando atender às novas necessidades como excelência no atendimento a clientes, treinamentos e consultoria.

## **5.2 APLICAÇÃO DO MODELO**

De acordo com a proposta apresentada no capítulo 4, a aplicação do modelo de mensuração de desempenho fundamentada no *Balanced Scorecard* compreende oito etapas, distribuídas em fase preparatória – etapas de 1 a 3 e fase operacional – etapas de 4 a 8.

### **5.2.1 PRIMEIRA ETAPA - DEFINIR OS LIMITES DA ENTIDADE ONDE O MODELO SERÁ IMPLEMENTADO**

Para aplicação do modelo proposto neste trabalho decidiu-se pelo Curso Técnico em Transações Imobiliárias, localizado na Célula de Educação Profissional, uma das maiores fontes de receita da entidade. O referido curso representa para o CETREDE 15% da receita total, realizando aproximadamente nove turmas por ano. Até o ano de 2004 já foram formadas 101 turmas.

A Figura 5.2 identifica o T.T.I. na estrutura organizacional da entidade.

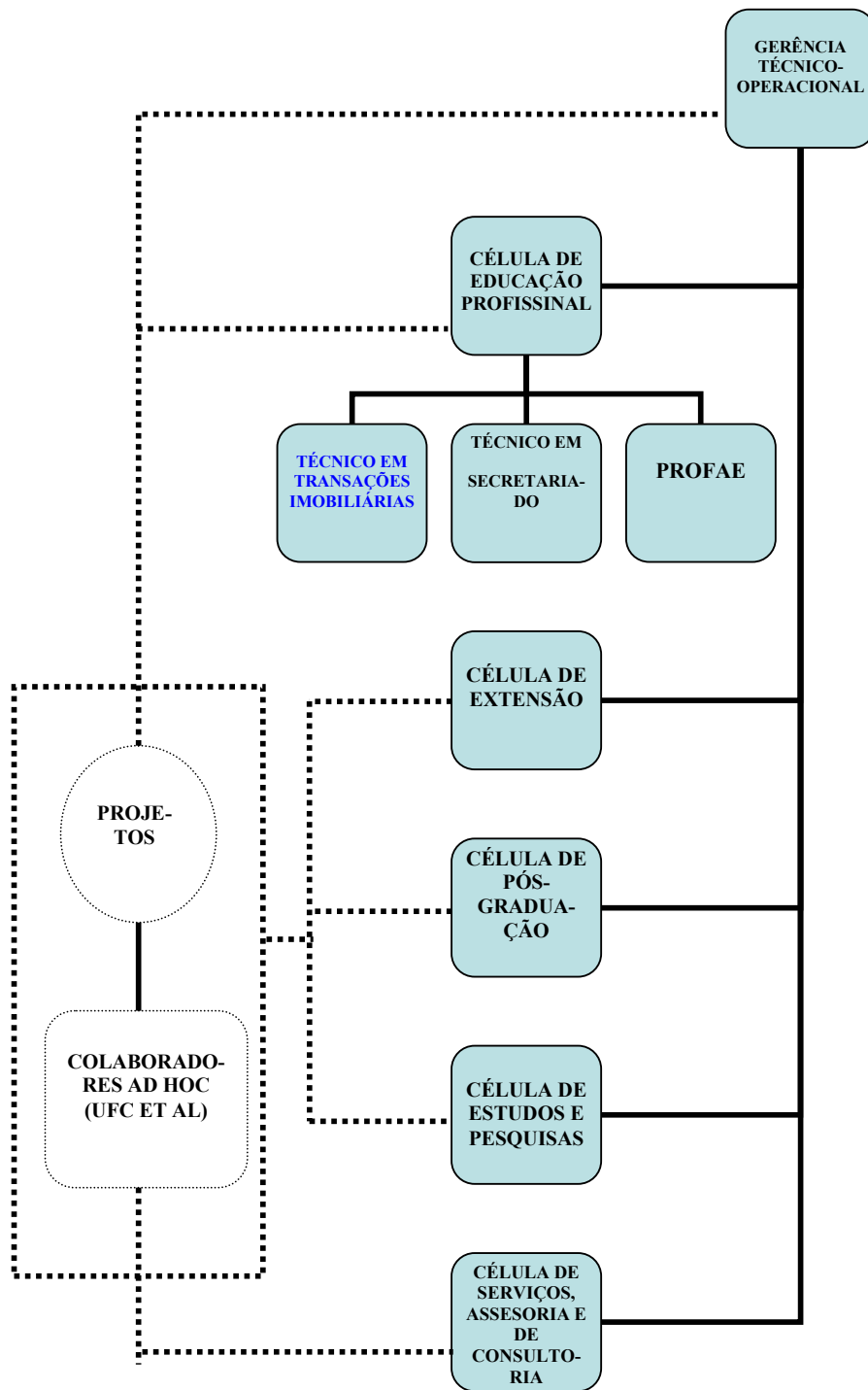


FIGURA 5.2 Localização do Curso Técnico em Transações Imobiliárias

O Curso Técnico em Transações Imobiliárias – TTI aprovado pelo Parecer nº 661/02 de 23 de outubro de 2002 do Conselho de Educação do Ceará é ministrado utilizando a metodologia de “Ensino Programado a Distância – EPD”, através da qual o aluno utiliza livros e exercícios estruturados, elaborados por equipe de professores contratados pelo CETREDE, além de participar de aulas presenciais. A escolha dessa metodologia objetiva possibilitar ao discente planejar seu horário de estudo e conciliar a participação no curso com o desempenho de suas atividades profissionais.

O curso habilita profissionais para o desempenho de atividades imobiliárias, caracterizadas como agenciamento, corretagem, mediação e avaliação, levando em conta conhecimentos exigidos pelo mercado. O conteúdo programático obedece ao Programa de Habilitação definido pela Secretaria da Educação do Estado do Ceará. Além das disciplinas, o aluno deverá cumprir um estágio de no mínimo 160 horas, em situação real de trabalho, em organizações vinculadas ao setor imobiliário.

#### **5.2.2 SEGUNDA ETAPA - ESCLARECER A MISSÃO E A VISÃO DA UNIDADE ONDE O MODELO SERÁ APLICADO**

Definir a missão e visão do CETREDE faz-se imprescindível, pois é partindo dela que se sabe o que a entidade se propõe a fazer, devendo ser trabalhada de maneira coerente para a execução dos objetivos organizacionais, sem que haja conflitos de propósitos. A definição da missão, que é a razão da existência da entidade, permite que seja moldado seu futuro, como também a prospecção de caminhos e segmentos.

O CETREDE tem como missão “repassar para a sociedade conhecimentos produzidos no âmbito da Universidade Federal do Ceará, mediante o desenvolvimento e execução de planos, projetos e programas” (ESTATUTO da entidade).

O CETREDE tem como visão ser referência em excelência no atendimento a clientes, treinamentos e consultoria até o ano 2010, passando assim por um processo de reestruturação, em que será redefinida a estrutura organizacional. Esse trabalho resultará no planejamento estratégico rumo à transformação para a excelência em treinamentos e consultoria.

A Diretoria Executiva pretende transformá-lo em um grande centro de desenvolvimento e treinamento que preste consultoria a diversas organizações, acreditando que assim, poderá dotá-lo de maior capacidade operacional, maior eficiência e eficácia, promovendo a maximização da sua contribuição à sociedade e proporcionando o cumprimento de sua missão.

Tendo em vistas os pressupostos organizacionais, o Curso Técnico em Transações Imobiliárias - TTI tem como missão projetar, promover e gerenciar o curso, proporcionando aos alunos habilitações profissionais em conformidade com as diretrizes do Ministério da Educação e do Conselho Estadual de Educação e em articulação com parceiros em todos os estados brasileiros. Como visão, o curso definiu tornar-se referência em curso profissionalizante em transações imobiliárias até o ano 2010.

Para melhorar a sua performance, o T.T.I. delineou algumas projeções, como: para atender a essa visão, em que seu principal fator de avaliação está diretamente relacionado ao desempenho obtido na atividade principal da organização, é necessário fazer mudanças na estrutura existente, como aumentar a quantidade de salas de aula, considerada hoje grande necessidade devido ao número de cursos que o CETREDE vem realizando, criar um setor de *marketing* e recursos humanos, considerados de fundamental importância para seu contínuo crescimento e reestruturar a recepção para que seus clientes tenham atendimento personalizado.



A Figura 5.3 representa a estrutura do modelo proposto, fundamentado no *Balanced Scorecard* para o CETREDE, na unidade de negócio, Curso Técnico em Transações Imobiliárias - TTI), selecionada para esse fim.

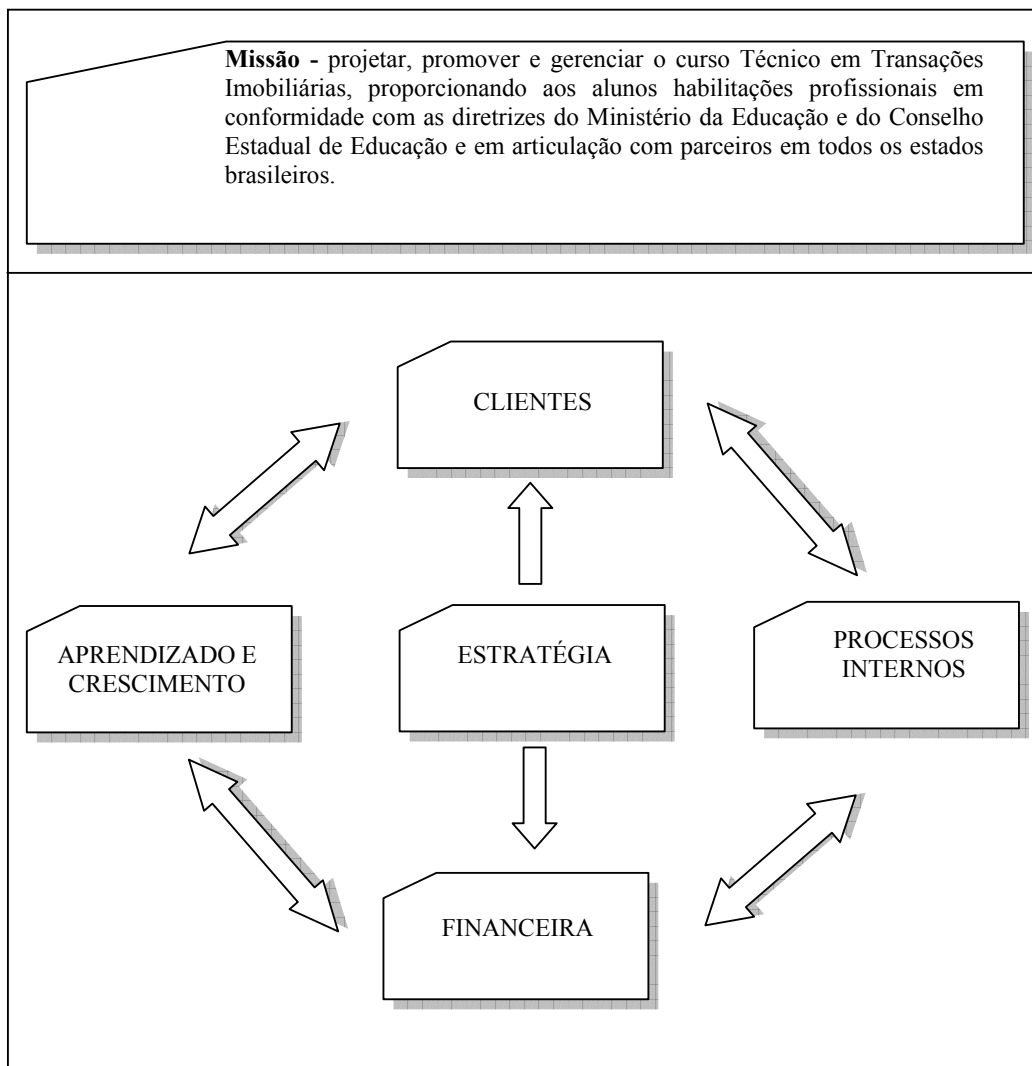


Figura 5.3. - Aplicação do modelo proposto no CETREDE no Curso Técnico em Transações Imobiliárias

### 5.2.3 TERCEIRA ETAPA - DEFINIR A ESTRATÉGIA DA UNIDADE

A estratégia do T.T.I. deve estar alinhada com a estratégia do CETREDE. Portanto, deve ser conhecida a estratégia da entidade como um todo para se chegar à estratégia da Unidade selecionada para aplicação do modelo.

Como estratégia, o CETREDE poderia adotar as seguintes iniciativas:

- a) firmar convênios com outras instituições a fim de disponibilizar o aumento de salas de aulas para atender à demanda;
- b) disponibilizar inscrições eletrônicas através do *site* existente, aumentando a flexibilidade e facilidade de acesso aos cursos;
- c) criar um banco de dados com cadastro de professores treinados e qualificados nas diversas disciplinas, facilitando a busca e locação nos diversos cursos;
- d) estabelecer rotinas de comunicação entre as áreas de cobrança, coordenação e recepção a fim de homogeneizar as informações, evitando os desencontros e melhorando a imagem da entidade;
- e) elaborar pesquisa junto aos alunos para mensurar a qualidade dos cursos.

O T.T.I., para o cumprimento de sua missão e para se tornar referência como o melhor curso profissionalizante, deve solucionar alguns problemas, adotando um conjunto de iniciativas que formam a sua estratégia. Deverá aumentar o número de salas de aula, pois devido à elevada quantidade de cursos existentes no CETREDE, o T.T.I. fica limitado a realizar apenas uma turma por período, tendo em meta que a duração do curso é de aproximadamente cinco meses. Deve também qualificar os colaboradores, oferecendo treinamentos em relação ao atendimento, melhorando, assim, a qualidade e superando as expectativas dos alunos.

O CETREDE necessitará passar por uma reestruturação organizacional, adquirir equipamentos para dar suporte aos cursos, melhorar os sistemas de acompanhamento dos pagamentos e evitar evasão, atraso no pagamento das mensalidades ou mesmo desistência. Criar um setor de *marketing* para que o curso tenha maior divulgação, conseqüentemente

maior procura. Deve, também, qualificar seus professores, oferecendo cursos de alta qualidade, como também criar uma sala de apoio e de reuniões.

#### **5.2.4 QUARTA ETAPA – DEFINIR OS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS**

Existem algumas maneiras de se traduzir a estratégia para a entidade. Uma delas é traduzir a estratégia em termos operacionais, identificando os objetivos estratégicos, vinculando e alinhando a entidade com a estratégia.

Para a perspectiva dos clientes, que focaliza a sociedade em geral e os alunos, em particular o T.T.I., deve considerar como objetivo básico:

- a) aumentar o envolvimento e a satisfação dos clientes em relação aos serviços e resultados através de um desempenho de qualidade.

Na perspectiva financeira, o T.T.I. deve selecionar os seguintes objetivos:

- a) aumentar a captação de receita;
- b) equilibrar as receitas e despesas;

A perspectiva dos processos internos busca a excelência a fim de atender aos objetivos dos clientes (sociedade e alunos). Para essa perspectiva, devem ser selecionados os seguintes objetivos:

- a) melhorar a qualidade do processo de atendimento;
- b) desenvolver produtos inovadores;
- c) desenvolver principais processos internos com base na qualidade nas comunicações entre as células.

Na perspectiva de aprendizado e crescimento, o T.T.I. deve selecionar os seguintes objetivos:

- a) capacitar e qualificar os colaboradores e professores;

- b) obter satisfação dos colaboradores.
- c) desenvolver trabalhos em equipe.

Para que a estratégia e objetivos sejam executados com êxito, devem ser traduzidos de forma que toda a unidade possa compreender. Devem ser identificados quais os principais objetivos a serem alcançados a médio e longo prazo, sob as quatro perspectivas do modelo proposto, alinhando-as em uma relação de causa e efeito, o que viabiliza uma melhor comunicação e acompanhamento.

O Curso Técnico em Transações Imobiliárias tem como objetivo qualificar profissionais na área de transações imobiliárias, alinhado às estratégias da instituição, ou seja, do CETREDE.

#### **5.2.5 QUINTA ETAPA – ESCOLHER OS INDICADORES**

Foram escolhidos indicadores para cada objetivo estratégico relacionados às perspectivas do modelo. Tem-se, a seguir, a descrição dos indicadores selecionados.

Para integrar a comunicação da intenção do objetivo definido na perspectiva dos clientes, foram selecionados os seguintes indicadores:

- a) demanda pelo T.T.I.;
- b) índice de satisfação dos alunos;
- c) taxa de evasão no curso.

Para os objetivos da perspectiva financeira, foram selecionados os indicadores:

- a) percentual de aumento da receita;
- b) relação entre receita e despesa.

Para a perspectiva de processos internos, foram selecionados os seguintes objetivos:

- a) taxa de concludentes;
- b) número de turmas realizadas durante o ano;
- c) crescimento percentual de número de alunos;
- d) taxa de empregabilidade dos formados.

Os indicadores selecionados para a perspectiva de aprendizado e crescimento foram:

- a) índice de satisfação dos colaboradores;
- b) número de cursos de aperfeiçoamento para professores/colaboradores realizado durante o ano;
- c) índice de qualificação dos professores/colaboradores.

O Quadro 5.1 apresenta um resumo dos objetivos estratégicos vinculados a cada uma das perspectivas do modelo, com seus indicadores, sua forma de quantificação e respectivas fontes de informação.

Quadro 5.1 Quadro de quantificação dos indicadores e identificação da fonte de informação

PRESPECTIVAS	OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	INDICADORES	QUANTIFICAÇÃO	FONTE
Clientes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumentar o envolvimento e a satisfação do cliente em relação aos serviços e aos resultados oferecendo desempenho e qualidade</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Demanda pelo TTI</li> <li>• Índice de satisfação dos alunos</li> <li>• Taxa de Evasão</li> </ul>	<u>Candidatos ao TTI</u> Vagas ofertadas	Secretaria do Curso
			Resultado de aplicação de pesquisa de satisfação  <u>Alunos Evadidos</u> Alunos matriculados	Coordenação do Curso  Lista de controle de frequência
Financeira	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumentar a captação de receita;</li> <li>• Equilibrar receitas e despesas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• % de aumento da receita;</li> <li>• Relação receita x despesa</li> </ul>	<u>Receita no período P1</u> Receita no período Po	Execução Financeira
			<u>Despesa realizada</u> Receita realizada	Execução Financeira
Processos Internos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Melhorar a qualidade do processo de atendimento;</li> <li>• Desenvolver produtos inovadores</li> <li>• Desenvolver principais processos internos com base na qualidade da comunicação</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Taxa de concludentes;</li> <li>• Nº de turmas realizadas durante o ano;</li> <li>• Crescimento percentual dos alunos;</li> <li>• Taxa de empregabilidade dos formados</li> </ul>	<u>Concludentes</u> alunos matriculados	Coordenação do Curso
			Nº de turmas no ano  <u>Nº de alunos no período P1</u> Nº de alunos no período Po	Coordenação do Curso  Coordenação do Curso
			<u>Formados empregados</u> Concludentes	Coordenação do Curso
Aprendizado e Crescimento	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capacitar e qualificar os professores e colaboradores;</li> <li>• Obter satisfação dos colaboradores;</li> <li>• Desenvolver trabalhos em equipe</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nº de cursos de aperfeiçoamento realizados pelos colaboradores e professores;</li> <li>• Índice de satisfação dos colaboradores;</li> <li>• Índice de qualificação dos professores e colaboradores;</li> <li>• Nº de equipes estruturadas</li> </ul>	Nº de cursos realizados	Diretoria e Coordenação do Curso
			Resultado de aplicação de pesquisa de satisfação	Coordenação do Cursos
			Resultado de avaliação de desempenho  Nº de equipes formadas	Diretoria e Coordenação do Cursos  Diretoria e Coordenação do Curso

Fonte: Adaptado de Pessoa (2000:249-250)

A Figura 5.4. demonstra como ocorre a relação de causa e efeito entre as perspectivas do *Balanced Scorecard* na aplicação do modelo proposto no Curso Técnico em Transações Imobiliárias.

MISSÃO: Projetar, promover e gerenciar o Curso Técnico em Transações Imobiliária, proporcionando aos alunos habilitação profissional em conformidade com as diretrizes do Ministério da Educação e do Conselho Estadual de Educação do Ceará e em articulação com parceiros em todos os estados brasileiros.

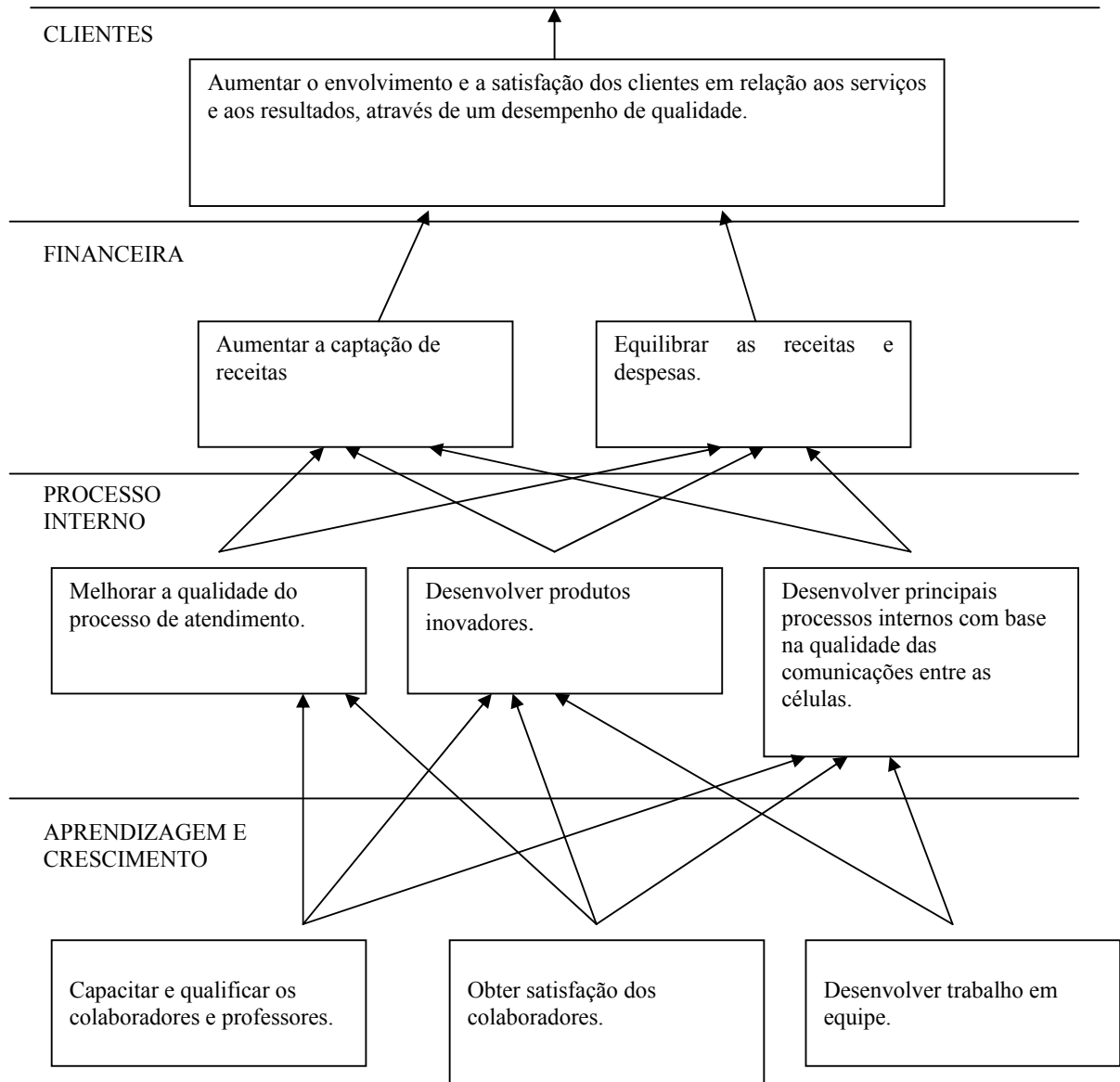


Figura 5.4 Relação de Causa e Efeito do curso TTI  
 Fonte: Adaptado de Pessoa (2000:252)

### **5.2.6 SEXTA ETAPA - ESTABELEECER METAS**

Após terem sido definidos os indicadores é necessário estabelecer quais as metas a serem atingidas para determinados períodos de tempo.

O Quadro 5.2 apresenta as metas estabelecidas referentes ao período de cinco anos pela coordenação do curso e pela Gerência Técnico Operacional para o T.T.I.,. Optou-se por adotar como metas àquelas definidas para 2004, tendo em vista a possibilidade de aplicação do modelo, uma vez que os dados coletados referiram-se ao ano de 2004.



Quadro 5.2 Definição de Metas

OBJETIVOS	INDICADORES	METAS PARA 2004
<b>Perspectiva dos Clientes</b> ✓ Aumentar o envolvimento e a satisfação dos clientes em relação aos serviços e aos resultados, através de um desempenho de qualidade.	- demanda pelo T.T.I.; - índice de satisfação dos alunos; - Taxa de evasão	3 70% -
<b>Perspectiva Financeira</b> ✓ Aumentar a captação de receitas;  ✓ Equilibrar as receitas e despesas;	- % de aumento de receita;  - Relação entre receita e despesa	10%  > 1
<b>Perspectiva de Processos Internos</b> ✓ Melhorar a qualidade do processo de atendimento;  ✓ Desenvolver produtos inovadores;  ✓ Desenvolver principais processos internos com base na qualidade nas comunicações entre as células.	- Número de turmas realizadas por ano  - Número de alunos formados;  - taxa de empregabilidade dos formados	8  480  5%
<b>Perspectiva de Aprendizado e Crescimento</b> ✓ Capacitar e qualificar os colaboradores e professores;  ✓ Obter satisfação dos colaboradores.  ✓ Desenvolver trabalhos em equipe;	- Número de cursos de aperfeiçoamento realizados por colaborador durante o ano;  - Índice de satisfação dos colaboradores;  - índice de qualificação dos colaboradores /professores	2  55%  10%

### 5.2.7 SÉTIMA ETAPA - ANALISAR OS INDICADORES

Nessa etapa do modelo, são analisados os indicadores e verificado até que ponto a estratégia poderá funcionar.

Na perspectiva dos clientes, o indicador demanda pelo T.T.I. é analisado pelos candidatos que procuram o curso dividido pelo número de vagas ofertadas, ressaltando que são oferecidas 50 (cinquenta) vagas por turma. Com esses dados pode-se mensurar a demanda real do curso, para o qual foram previstos, para 2004, 3 (três) candidatos para uma vaga. No entanto, ao mensurar, foi verificado que, no final do ano, totalizam quase 2 (dois) candidatos para uma vaga, constatando-se que a demanda ficou abaixo do esperado. Dependendo do número de candidatos que procuram o curso, o CETREDE poderá realizar outra turma em um mesmo período.

No indicador índice de satisfação do cliente, é feita, ao final de cada turma uma avaliação do curso por meio de uma pesquisa para mensurar a satisfação do cliente. Estimava-se para 2004 um índice de 70%. Analisando esses indicadores foi verificado, ao final do ano, que foi obtido um índice de 60% de satisfação.

A taxa de evasão não foi possível mensurar, pois os alunos têm até cinco anos para concluir o curso, isto é, o aluno que não conclui na mesma turma em que se matriculou não é considerado como evadido, pois poderá concluir o curso em uma outra turma, até cinco anos contados a partir da data de sua matrícula, por isso só poderá ser considerado como evadido após os cinco anos.

Na perspectiva financeira, as receitas advindas do curso Técnico em Transações Imobiliárias é de capital importância para a sua sustentabilidade e operacionalidade do CETREDE, uma vez que este recurso viabiliza economicamente a elaboração de novos projetos, assim como a materialização financeira do próprio curso. No ano de 2004, foi previsto um aumento de 10% e, mensurando esse indicador constatou-se que esse percentual foi de 8%, considerando como base de cálculo a receita de 2003.

A relação entre receita e despesa foi mensurada através da divisão entre a despesa e receita com resultado maior que 1, então a relação entre receita e despesa demonstra a

viabilidade do curso, caso contrário, se fosse menor que um, ter-se-ia a inviabilidade do referido curso.

Na perspectiva de Processos Internos, através do crescimento percentual de número de alunos, pode-se fazer previsões para o aumento de recursos como: salas de aula, material didático-pedagógico, professores. A taxa de empregabilidade prevista para o ano de 2004 foi de 5% dos alunos formados. Não foi possível mensurar esse indicador, pois, após pesquisa, foi verificado que grande parte dos alunos já trabalham e fazem o curso para aumentar sua renda como uma segunda opção de trabalho, ou seja, a empregabilidade não tem relação direta com o curso.

No indicador número de turmas realizadas durante o ano de 2004, foram previstas 8 turmas. Após mensurar esse indicador, a meta prevista ultrapassou a previsão, sendo possível dimensionar os recursos e fazer previsões para possíveis incrementos, uma vez que foram realizadas 10 turmas no mesmo ano.

O número de alunos formados previsto para 2004 foi de 480, verificou-se um aumento, pois no final do ano foram formados aproximadamente 559 alunos.

Na perspectiva de aprendizado e crescimento, para o indicador índice de satisfação dos colaboradores, a meta para 2004 era de 55%, o que com esse indicador seria satisfatório. A mensuração foi realizada através de pesquisa de clima organizacional, tendo como indicador satisfatório 60%.

Quanto ao indicador número de cursos de aperfeiçoamento realizados por colaborador durante o ano de 2004, foram previstos 2 cursos para cada colaborador. Verificou-se que nesse ano não foi realizado nenhum curso, mas, com o intuito de melhorar o aprendizado e crescimento de seus colaboradores, o CETREDE deverá oferecer cursos de capacitação tecnológica ou relação interpessoal, previstos para o início no ano de 2005.

No indicador índice de qualificação dos colaboradores e professores, foi previsto para 2004 um percentual de 10%, também foi observado que não ocorreu qualificação. O CETREDE pretende atingí-lo em 2005.

Buscando uma análise conjunta dos indicadores, perpassando as quatro perspectivas, podem ser feitas as seguintes constatações:

- a) Considerando a hierarquia das perspectivas do modelo proposto (Figura 4.2), todas as ações deveriam estar voltadas para a consecução dos objetivos estratégicos definidos para a perspectiva dos clientes. Entretanto, verificou-se que as metas não foram atingidas nessa perspectiva.
- b) Apesar dos resultados favoráveis nas perspectivas financeira e processos internos, estas não deram conta de alavancar a dos clientes que está no topo da pirâmide, devendo ser repensados os objetivos definidos para as mesmas.
- c) Quanto à base da pirâmide, ou seja, perspectiva do Aprendizado e Crescimento, verificou-se um descuido da entidade em relação às metas definidas para o período, pois, apesar dos colaboradores apresentarem índice de satisfação adequado, a qualificação e capacitação foi nula.

A partir dessa análise, se poderia considerar que a falha na perspectiva do Aprendizado e Crescimento foi crucial para comprometer a estratégia da entidade de atendimento pleno aos clientes, evidenciando que a utilização do modelo proposto poderá contribuir para apontar onde ocorreu o problema, facilitando a busca de soluções.

### **5.2.8 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Os estudos realizados no presente trabalho apenas indicam algumas possibilidades de objetivos, indicadores e metas para o Curso T.T.I., que está inserido na Célula de Educação

Profissional. Decerto, se tivessem sido usadas outras unidades como parâmetro para o estudo, com características diferentes, poder-se-ia encontrar outros objetivos, outros indicadores e outras metas.

Pode-se afirmar que a cultura organizacional vigente encontra-se de tal modo tão arraigada que bloqueia sobremaneira a implementação de indicadores diferentes dos existentes. Nada impede que se possa implementar novos indicadores baseados na estratégia da entidade.

Assim, houve uma forte tendência em continuar com os indicadores já utilizados. Acredita-se que, se o CETREDE utilizasse metodologias como avaliação de desempenho e processo de melhoria contínua, poder-se-ia implementar os indicadores sugeridos.

Por fim, se o CETREDE viesse a utilizar uma ferramenta orientada para a gestão, o modelo proposto teria maiores possibilidades de êxito. Destaca-se que a sugestão do modelo foi apenas em uma unidade de negócio do CETREDE. Para que a proposta obtenha sucesso, é necessária a participação holística da entidade, ou seja, cada unidade funcionando de forma independente, porém integrada. Logo, se faz necessário uma mudança na forma de gestão, em que os colaboradores passem a ter uma compreensão e visão de futuro.

## CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho foi o de propor um modelo de mensuração de desempenho que pudesse ser utilizado por entidades sem fins lucrativos, fundamentado no *Balanced Scorecard*, buscando contribuir para a melhoria da gestão dessas entidades.

A relevância das entidades sem fins lucrativos no cenário mundial e nacional é inquestionável, tendo em vista a sua participação na geração de riquezas e de empregos, bem como no atendimento às demandas da sociedade, preenchendo em muitos casos as lacunas deixadas pelo Estado nas áreas sociais. Esse entendimento norteou o desenvolvimento do trabalho, considerando que melhorar a gestão dessas entidades poderá refletir na qualidade dos serviços por elas prestados à sociedade.

Diante dessas questões, buscou-se investigar em que medida um modelo de mensuração de desempenho fundamentado no *Balanced Scorecard* poderia contribuir para a melhoria da gestão das entidades sem fins lucrativos, considerando-se como pressupostos que a utilização de um modelo dessa natureza possibilita a busca de tomada de decisão mais adequada tanto no presente quando no futuro, auxiliando uma melhor orientação estratégica.

A fundamentação teórica abordou o estudo da gestão estratégica, indicando o *Balanced Scorecard* como metodologia adequada para orientação do modelo proposto, tendo em vista que principais objetivos para a implementação de um *Balanced Scorecard* estão relacionados a três fatores: facilitar e orientar o estabelecimento de objetivos e medidas, traduzidos da visão e estratégia e atrelados a cada perspectiva definida; obter o consenso entre todos os envolvidos, pois, do contrário, dificulta o comprometimento na execução das iniciativas estratégicas; possibilitar a vinculação entre indicadores de resultados ou ocorrências com seus vetores de desempenho, o que facilita sobremaneira a gestão e a própria construção do *scorecard*.

O *Balanced Scorecard* não traz qualquer conceito novo, mas repensa temas antigos, chamando a atenção para pontos que estavam esquecidos ou mal compreendidos, mostrando a vinculação entre pontos vitais que não estavam claramente articulados. Ele mostra, assim, como esses conhecimentos estabelecidos podem ser aplicados aos tempos modernos para atender às exigências impostas pelo ambiente mais competitivo para as organizações.

Partindo desta premissa, o presente estudo teve a intenção de, além de propor um modelo de mensuração de desempenho para as entidades sem fins lucrativos, verificar sua funcionalidade, aplicando a proposta em uma entidade selecionada para tal fim.

O desenvolvimento do modelo compreendeu oito etapas, quais sejam: definição dos limites da entidade onde o modelo será implementado; esclarecimento da missão ou visão da entidade ou unidade selecionada; definição da estratégia; definição dos objetivos estratégicos; identificação e seleção dos indicadores; estabelecimento de metas; análise dos indicadores; e plano de implementação.

Para verificar a funcionalidade do modelo, assim como evidenciar possíveis dificuldades e limitações, foi feita uma aplicação no Centro de Treinamento e Desenvolvimento – CETREDE.

Sendo o CETREDE uma entidade que está estruturando um plano estratégico, aplicou-se o modelo proposto em uma unidade de negócio, o Curso Técnico das Transações Imobiliárias – TTI, que é desenvolvido na Célula de Educação Profissional.

A aplicação do modelo seguiu as etapas definidas na proposta apresentada. Foi uma tarefa difícil, visto que o TTI não tinha nenhum planejamento estratégico e expectativa de mudança para atingir sua missão. A cultura organizacional vigente encontra-se de tal forma arraigada que dificultou sobremaneira a implementação de novos indicadores e metas.

Outro fator que também dificultou a implementação do modelo proposto foi que a receita e despesa do TTI foi de difícil mensuração. A receita foi fácil identificar, mas a despesa é conjunta com a do CETREDE tornando, assim, difícil sua mensuração.

Para que o CETREDE implemente esse modelo, deverá passar por uma reformulação, como, por exemplo, mudança no *site*, com nova proposta visual e funcional, que contemple folder eletrônico, pré-inscrições, banco de competências da UFC e de colaboradores, gestão de processo operacional, compreendendo integralização do processo de trabalho, que envolva as área educacional e financeira, gestão de eventos, relação com alunos, gerenciamento de parcerias, novas tecnologias educacionais, como modernização dos programas e ampliação da utilização das ferramentas de Educação a distância – EAD no conjunto de programas do CETREDE.

Na Gerência Administrativa e Financeira, reformularia as dimensões nos processos, como: sistema de monitoramento de contratos e convênios, sistema de inventário, redesenho dos processos operacionais e administrativos do CETREDE, interligação dos sistemas de apoio operacional com os sistemas contábil e financeiro, contas a receber e controle de inadimplência. Na dimensão de pessoas, deveria ser implantado sistema de cargo e carreira, como também gestão de desempenho e de recompensas.

A proposta desse modelo, reconhecendo o CETREDE como uma entidade sem fins lucrativos, levou os clientes, ou seja, os alunos, os colaboradores, as organizações e pessoas em geral, como foco de convergência dos diversos objetivos da entidade. Ao mesmo tempo, teve-se cuidado de colocar objetivos considerando as quatro perspectivas propostas relacionadas aos principais integrantes do CETREDE (perspectiva dos clientes, financeira, perspectivas dos processos internos e aprendizado e crescimento) de forma a que, ao se trabalhar conjuntamente os diversos interesses envolvidos, se pudesse desenvolver,



implementar e acompanhar as políticas necessárias a um desenvolvimento harmonioso de toda a entidade.

Verificou-se que, se o CETREDE viesse a utilizar uma ferramenta orientada para a estratégia e utilizasse metodologias como avaliação de desempenho e processo de melhoria contínua, o modelo proposto teria resultados satisfatórios. Para isso, se faz necessário uma mudança profunda na forma de gestão e treinamento de todo o quadro funcional, para que os colaboradores passassem a ter visão de futuro, conhecendo a funcionalidade do CETREDE.

A participação holística da entidade, ou seja, cada unidade funcionando independente, mas de forma integrada, seria também positivo para a implementação do modelo proposto.

Conclui-se pela validade do modelo proposto, tendo em vista que, apesar das dificuldades e limitações encontradas, sua aplicação apresentou resultados que poderão contribuir para melhorar a gestão de entidades sem fins lucrativos conforme objetivou o presente trabalho.

## BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, Guy Almeida. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos.** In: Curso sobre temas contábeis. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4.

ANSOFF, H. Igor. **A nova estratégia empresarial.** São Paulo: Atlas, 1990.

BARWISE, Patrick. **Decisões sobre investimentos estratégicos e estratégias emergentes. Dominando a administração.** São Paulo: Makron Books, 1999.

BAUMANN, Renato (Org.). **O Brasil e a economia global.** Rio de Janeiro: Campus, 1996.

BERTON, Luiz Hamilton. **Balanced Scorecard: uma nova ferramenta de gestão.** Revista da Faculdade Católica de Administração e Economia – FAR. Curitiba, n 1/2, p. 17-22, jan/dez, 1998.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1998.

BLACK, Andrew; WRIGHT, Philip; DAVIES, John. In **search of shareholder value: Managing the drivers of performance.** Great Britain: Pearson Education Limited, 2001.

BRASIL. Novo Código Civil. 2003.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da Pesquisa em Ciências Sociais.** Rio de Janeiro. F. Alves, 1977.

CATELLI, Armando (org). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: MacGraw Hill do Brasil, 1977.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 828, de 22 de Fevereiro de 1999. Brasília, 1999.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 750, de 22 de dezembro de 1993. Brasília, 1993.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 774, de 16 de dezembro de 1994. Brasília, 1994.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 837, de 22 de Fevereiro de 1999. Brasília, 1999.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 838, de 22 de Fevereiro de 1999. Brasília, 1999.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 877, de 18 de abril de 2000. Brasília, 2000.

COSTA, Aloysio Teixeira. **Administração de entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Nobel, 1992.

COSTA, A. P. P. **Contabilidade Gerencial: um estudo sobre a contribuição do *Balanced Scorecard***. Dissertação (mestrado em controladoria) – Universidade de São Paulo, USP. São Paulo 2001.

DRUKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos**. Tradução por Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1994.

Decreto nº. 2.536, de 6 de abril de 1998;

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1981.

FERRAREZI, Elizabete, RESENDE, Valéria. **OSCIP – Organizações da sociedade civil de interesse público: a lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor**. 2º ed. - Brasília: Comunidade Solidária, 2002.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed. - São Paulo: Atlas, 1996.

Instituto Superior de Ensinos Religiosos (ISER) e Instituto *John Hopkins University*: **As organizações sem fins lucrativos no Brasil, ocupações, despesas e recursos**. 1999.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. *Innovations in performance measurement: trends and research implications*. The Wharton School. University of Pennsylvania-USA: June, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Introdutória**. 8 ed. - São Paulo: Atlas, 1996.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. - São Paulo: Atlas, 1997.

Instrução Normativa da CVM nº. 59, de 22.12.86.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. *The Balanced Scorecard: translating strategy into actions*. Boston: *Harvard Business School*, 1996.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard.** Tradução Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997;

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **Mapas estratégicos – Balanced Scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis.** Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **Kaplan e Norton na prática.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios.** Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KAPLAN & NORTON – **Medindo a prontidão estratégica de ativos intangíveis.** Artigo publicado na *Havard Busines Review*: fevereiro, 2004.

LATORRE, José F., LARROUDÉ, Elisa R. e CICONELLO, Alexandre. **Novo código civil brasileiro: o que muda para as associações e fundações?;**

LIPPI, Roberta. **Terceiro Setor Espera Retomar o Crescimento.** São Paulo: Gazeta Mercantil, 18/05/1999.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de entidades de fins não lucrativos.** Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços. BOL. 17/90. São Paulo, 1990.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de entidades de fins não lucrativos.** Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços. BOL. 22/83. São Paulo, 1983.

MINTZBERG, Henry; AHLSTRAND, Bruce; LAMPEL, Joseph. **Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico.** Porto Alegre: Bookman, 2000.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. 3.ed. – Porto Alegre: Bookman, 2001.

NETO Melo, Francisco Paulo de & FROES, César. **Responsabilidade Social & Cidadania Empresarial**, Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996.

OLVE, Nils-Goran et all. **Condutores da performance: um guia prático para o uso do Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

PEREIRA, Prisce Maria Maia Crencêncio. **Balanced Scorecard – Um novo instrumento de medição de desempenho**. Monografia. Curso de Especialização em Controladoria – Universidade Federal do Ceará. Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade - FEAAC/UFC: Fortaleza. 2000.

PESSOA, Maria Naiula Monteiro. **Gestão das Universidades Federais Brasileiras – um modelo fundamentado do *Balanced Scorecard***. Tese (doutorado) – Programa de pós-graduação em engenharia de produção. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2000.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**. Ed. Campus: Rio de Janeiro, 1989.

PORTER, Michael E. **Competição** Ed. Campus: Rio de Janeiro, 1999.

PORTER, Michael E. **Competitive strategy: techniques for analyzing and competitors**. New York: free Press, 1980.

RAPPAPORT, Alfred. **Gerando valor para o acionista: um guia para administração e investidores**. Atlas: São Paulo, 2001.

ROSENBERG, Cynthia. **De olho nos instrumentos (*Balanced Scorecard: um sistema para gerir o desempenho*)**. *Revista Exame*, São Paulo, 719 edição, nº 15, p. 190-192, julho, 2000.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário da Contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

SCHERER-WARREN, Ilse. **Organizações Não-Governamentais na América latina: seu papel na construção civil**. São Paulo: Perspectiva. VOL.8 – nº. 3, 1994.

SILBIGER, Steven. **MBA em 10 lições: as mais importantes lições das melhores faculdades de administração americanas**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

STEWART, T.A.. **Capital Intelectual: A Nova Vantagem Competitiva das Empresas**. 4.ed. - Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TACHIZAWA, Takeshy; RESENDE, Wilson. **Estratégia Empresarial: tendências e desafios**. São Paulo: Makrom Books, 2000.

VASCONCELOS, Paulo. **Planejamento Estratégico**. Belo Horizonte. Fundação João Pinheiro, 1979.

YOSHIKAWA, Dorivaldo Mikio. **Contribuição ao Estudo da Utilização de Indicadores Estratégicos de Gerenciamento - “Scorecards” - pela Controladoria em Instituições Financeiras**. Dissertação de mestrado apresentada à FEA/USP: São Paulo, 1997.