

O *BALANCED SCORECARD* EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS: UM ESTUDO DE CASO ¹

BALANCED SCORECARD IN NONPROFITS ORGANIZATION: A CASE STUDY

Márcio André Veras Machado ²

Márcia Maria Machado Freitas ³

Márcia Reis Machado ⁴

Wilton Freitas ⁵

Resumo: O objetivo do presente trabalho é propor um modelo de gestão a uma organização sem fins lucrativos que contemple a mensuração do desempenho fundamentada 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. Avaliação de desempenho. *Balanced scorecard*.

Abstract: The purpose of this study is to propose a management model based on the *Balanced Scorecard* to a nonprofit organization that addresses performance measurement, seeking to contribute to the improvement of its management process. In order to verify the functionality of this model as well as to demonstrate potential difficulties and limitations, with regard to its construction, an application was made at the Centro de Treinamento e Desenvolvimento - CETREDE. The findings show that despite the difficulties encountered in building a few steps down the proposed model, its application is possible and feasible. It was also observed that the inclusion of this model would allow not only the CETREDE, but also other nonprofits organization to become more active in the sense that their processes can be guided by its mission and vision and not by forecasting only.

Key-words: Nonprofit organization. Performance evaluation. *Balanced scorecard*.

¹Artigo apresentado no XI Congresso Brasileiro de Custo, Belo Horizonte – MG. Novembro, 2010.

²Doutor em Administração, mavmachado@hotmail.com

³Mestre em Contabilidade, marciafreitas@faculdadescearenses.edu.br

⁴Doutora em Contabilidade, marciareism@hotmail.com

⁵Graduado em Administração, wltmfreitas@yahoo.com.br

1. Introdução

Com as frequentes 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 atenção.

Para sobreviver em momento de transformações, 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 a 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 (KAPLAN; NORTON, 1997).

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. 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.

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. Para Banker, Potter e Srinivasan (2000), as medidas não-financeiras são melhores indicadores de medidas de desempenho futuro que as medidas financeiras, auxiliando os administradores a focarem suas ações a perspectivas de longo prazo.

Segundo Miranda, Wanderley e Meira (1999), “a literatura tem mostrado que, no passado, as empresas tomavam decisões baseadas apenas em informações financeiras, obtidas da contabilidade das empresas[...]”. Atualmente, as tomadas de decisões deveriam envolver um maior número de variáveis, exigindo uma grande preocupação entre os gestores com indicadores como: satisfação de clientes, qualidade dos produtos, participação no mercado, retenção de clientes, fidelidade dos clientes, inovação, habilidades estratégicas.

Nesse contexto, as entidades sem fins lucrativos, embora com objetivos distintos das organizações empresariais, também fazem parte do novo ambiente marcado pela competição 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 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 tem por objetivo propor um modelo de gestão a uma organização sem fins lucrativos que contemple a mensuração do desempenho 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.

Além desta, o presente artigo possui cinco partes. Na duas seguinte, apresenta-se o referencial teórico, onde serão abordadas as entidades sem fins lucrativos e o BSC. Na quarta parte, abordar-se a metodologia. Na quinta, os resultados da pesquisa: aplicação do *Balanced Scorecard* no CETREDE. Na sexta, a conclusão. E, por fim, as referências.

2. Entidades Sem Fins Lucrativos

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), 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.

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 (STERN, 2001).

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

No Brasil, as entidades sem fins lucrativos tornaram-se mais competitivas, pois atendem às lacunas deixadas pelo Estado na prestação de serviços, mas estão enfrentando o desafio de sobrevivência (SALAMAN, 1997). 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 gestão.

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.

3. *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* - BSC surgiu nos anos 90 com um estudo liderado por David Norton, tendo como finalidade desenvolver um novo modelo de medição de desempenho. Para Kaplan e Norton (1997), o nome *Balanced Scorecard* reflete o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrência (*lagging*) e entre perspectivas internas e externas de desempenho.

No início, os estudos estavam voltados para sistemas inovadores de mensuração de desempenho, mas, com o decorrer do tempo, as experiências demonstraram que medidas associadas às quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento) poderiam comunicar e ajudar a implementar uma estratégia consistente.

Na verdade, o *Balanced Scorecard* deixou de ser um modelo de medição de desempenho para se transformar em um sistema gerencial. Segundo Kaplan e Norton (1997, p.8),

[...] as medidas financeiras são inadequadas para orientar e avaliar a trajetória que as empresas da era da informação devem seguir na geração de valor futuro, investindo em clientes, fornecedores, funcionários, processos, tecnologia e inovação.

Segundo Lipe e Salterio (2000), o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta nova que complementa outras medidas de desempenho empresarial, pois contém um amplo conjunto de medidas de desempenho. Inclui medidas de desempenho financeiro, relações com cliente, processos de negócio internos, e aprendizagem crescimento, sendo que seu uso deve estar alinhado às decisões administrativas com as metas e estratégias da empresa e as unidades de negócio.

A avaliação de desempenho, sob a ótica do *Balanced Scorecard*, objetivando suprir a falta de medidas de indicadores que impulsionem o desempenho futuro, manifesta-se sob quatro perspectivas:

1. **Perspectiva Financeira** - A perspectiva financeira exerce um papel duplo: indicar se a estratégia da empresa e a sua implementação e execução estão contribuindo para a melhoria dos resultados, bem como servir de meta principal para os objetivos e medidas das outras três perspectivas.
2. **Perspectiva dos Clientes** - O primeiro passo para chegar aos objetivos financeiros é direcionar o foco para o cliente. Entender os clientes e atender às suas necessidades é fundamental para garantir a sobrevivência no mercado competitivo. Segundo o *Balanced Scorecard*, as empresas precisam identificar os segmentos de clientes e mercado nos quais deseja atuar e, partindo daí, definir as suas metas de prazo, qualidade e de desempenho e serviço, para depois converter as metas em indicadores de desempenho.
3. **Perspectiva dos Processos Internos** - esta perspectiva ressalta a importância dos processos de inovação, os processos de operações e serviços pós-venda como formas de agregar valor aos produtos/serviços na visão do cliente.
4. **Perspectiva do Aprendizado e Crescimento** - Desenvolver medidas para que a empresa possa aprender e crescer é o objetivo da última perspectiva do *Balanced Scorecard*. Esta perspectiva é a base para que os resultados das outras três anteriores possam ser atingidos. O aprendizado e crescimento provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos operacionais.

A partir da visão e estratégia da empresa, são traçadas metas para cada perspectivas e para cada meta são traçados indicadores para avaliar o seu desempenho. Esses indicadores são responsáveis pelo acompanhamento da estratégia.

Um bom *Balanced Scorecard* deve ser uma combinação adequada de resultados (indicadores de ocorrências) e impulsionadores de desempenho (indicadores de tendências) ajustados à estratégia da unidade de negócio (KAPLAN; NORTON, 1997, p.156).

Para Kaplan e Norton (1997), os indicadores de resultado tendem a ser indicadores de ocorrência, fatos passados, como lucratividade, participação de mercado, satisfação dos clientes. Já os vetores de desempenho, indicadores de tendências, refletem a estratégia de uma unidade de negócio, como os segmentos de mercado em que a unidade opta em competir, os processos internos específicos e os objetivos de aprendizado e crescimento que oferecerão propostas de valor a segmentos específicos de clientes e mercado.

O *Balanced Scorecard* não é apenas um conjunto de indicadores críticos ou fatores-chave de sucesso, mas sim uma série articulada de objetivos e medidas coerentes que se reforçam mutuamente. Segundo Kaplan e Norton (1997), o *scorecard* assemelha-se a um simulador de vôo, ou seja, precisa conter um conjunto complexo de relações de causa e efeito entre as variáveis críticas, incluindo indicadores de ocorrência, tendências e ciclos de *feedback*, que descrevam a trajetória, o plano de vôo, da estratégia.

Como é comum que executivos e funcionários sintam-se desmotivados com a falta de recompensas tangíveis de seus programas de mudança, é imprescindível que as relações causais de todas as medidas incorporadas ao *scorecard* estejam vinculadas a objetivos financeiros, proporcionando assim resultados concretos (MACHADO; MACHADO; HOLANDA, 2007).

Kaplan e Norton (2000) 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.

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*, 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.

4. Metodologia

Para a classificação da pesquisa, tomou-se como base a taxonomia desenvolvida por Vergara (2000), que a qualifica em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins, esta pesquisa é exploratória e descritiva. Quanto aos meios, esta pesquisa é de campo e estudo de caso. Pesquisa de campo porque foi realizada investigação empírica na instituição escolhida para o estudo, local onde ocorrem fenômenos passíveis de estudo. Estudo de Caso porque foi restrita a apenas uma organização.

Para delimitar a unidade-caso, foi estabelecido, inicialmente, como unidade-caso o Centro de Treinamento e Desenvolvimento – CETREDE, entidade sem fins lucrativos vinculada à Universidade Federal do Ceará. Em um segundo momento, após conhecida a estrutura da entidade e sua forma de gestão, foi determinado como unidade-caso a Célula de Educação Profissional. Justifica-se escolher apenas uma célula pelo fato de cada célula ter gestão independente e muitas estarem localizadas em outros municípios. Arelado a esse fato, a Célula

de Educação Profissional é a célula mais representativa, em termos de geração de receita, sendo responsável por mais de 15% da receita total do CETREDE.

Para a coleta dos dados, foram efetuadas observações, entrevistas e análise de documentos. Partiu-se, inicialmente, da leitura do estatuto da entidade e relatórios gerenciais disponibilizados pela diretoria. Posteriormente foram realizadas observações e entrevistas com as pessoas-chave envolvidas na gestão da Célula de Educação Profissional, para posteriormente propor o modelo.

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.

5. O Centro de Treinamento e Desenvolvimento – CETREDE

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 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.

Constituído por profissionais 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.

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: desenvolver o ensino como instrumento de transição entre a escola e o mundo do trabalho; especializar, aperfeiçoar e atualizar recursos humanos no que diz respeito a conhecimentos organizacionais e tecnológicos; possibilitar a transferência de resultados de pesquisa da Universidade Federal do Ceará para a sociedade; 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 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.

6. Aplicação do *Balanced Scorecard* no Centro de Treinamento e Desenvolvimento – CETREDE

A aplicação do modelo de mensuração de desempenho fundamentada no *Balanced Scorecard* no CETREDE compreendeu oito etapas, distribuídas em fase preparatória – etapas de 1 a 3 e fase operacional – etapas de 4 a 8, discutidas a seguir.

6.1. Primeira Etapa - Definir os Limites da Entidade onde o Modelo Será Implementado

Para aplicação do BSC, 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 mais de 15% da receita total, realizando aproximadamente nove turmas por ano.

A Célula de Educação Profissional, é hoje responsável pelo Curso Técnico em Transações Imobiliárias – TTI, aprovado pelo Parecer nº 661/02, de 23 de outubro de 2002, do Conselho de Educação do Ceará e 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.

6.2. Segunda Etapa - Esclarecer a Missão e a Visão da Unidade onde o Modelo Será Aplicado

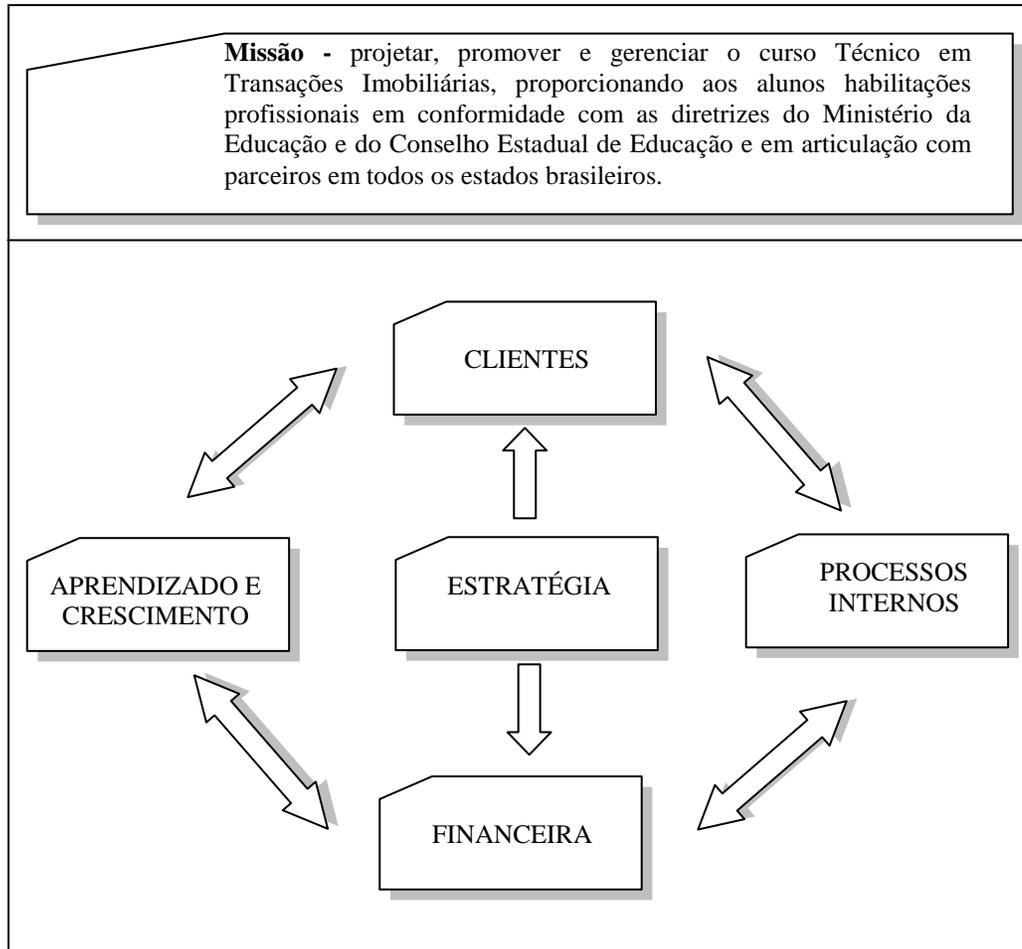
Segundo o estatuto do CETREDE, sua missão “repassar para a sociedade conhecimentos produzidos no âmbito da Universidade Federal do Ceará, mediante o desenvolvimento e execução de planos, projetos e programas.

O CETREDE tem como visão ser referência em excelência no atendimento a clientes, treinamentos e consultoria até o ano 2015, passando, assim, por um processo de reestruturação, em que será redefinida a estrutura organizacional.

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 2015.

A Figura 1 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 1 - Aplicação do modelo proposto no CETREDE no Curso Técnico em Transações Imobiliárias



6.3. 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:

- firmar convênios com outras instituições a fim de disponibilizar o aumento de salas de aulas para atender à demanda;
- disponibilizar inscrições eletrônicas através do site existente, aumentando a flexibilidade e facilidade de acesso aos cursos;
- criar um banco de dados com cadastro de professores treinados e qualificados nas diversas disciplinas, facilitando a busca e locação nos diversos cursos;
- 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;

- elaborar pesquisa junto aos alunos para mensurar a qualidade dos cursos.

6.4. 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:

- 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:

- aumentar a captação de receita;
- 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:

- melhorar a qualidade do processo de atendimento;
- desenvolver produtos inovadores;
- 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:

- capacitar e qualificar os colaboradores e professores;
- obter satisfação dos colaboradores;
- 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.

6.5. Quinta Etapa – Escolher os Indicadores

Os indicadores, segundo Pessoa (2000), 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: a descrição dos indicadores selecionada para cada objetivo; a informação de como cada indicador poderá ser quantificada; 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 (PESSOA, 2000).

Assim, 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:

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

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

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

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

- taxa de concludentes;
- número de turmas realizadas durante o ano;
- crescimento percentual de número de alunos;
- taxa de empregabilidade dos formados;

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

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

O Quadro 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.

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

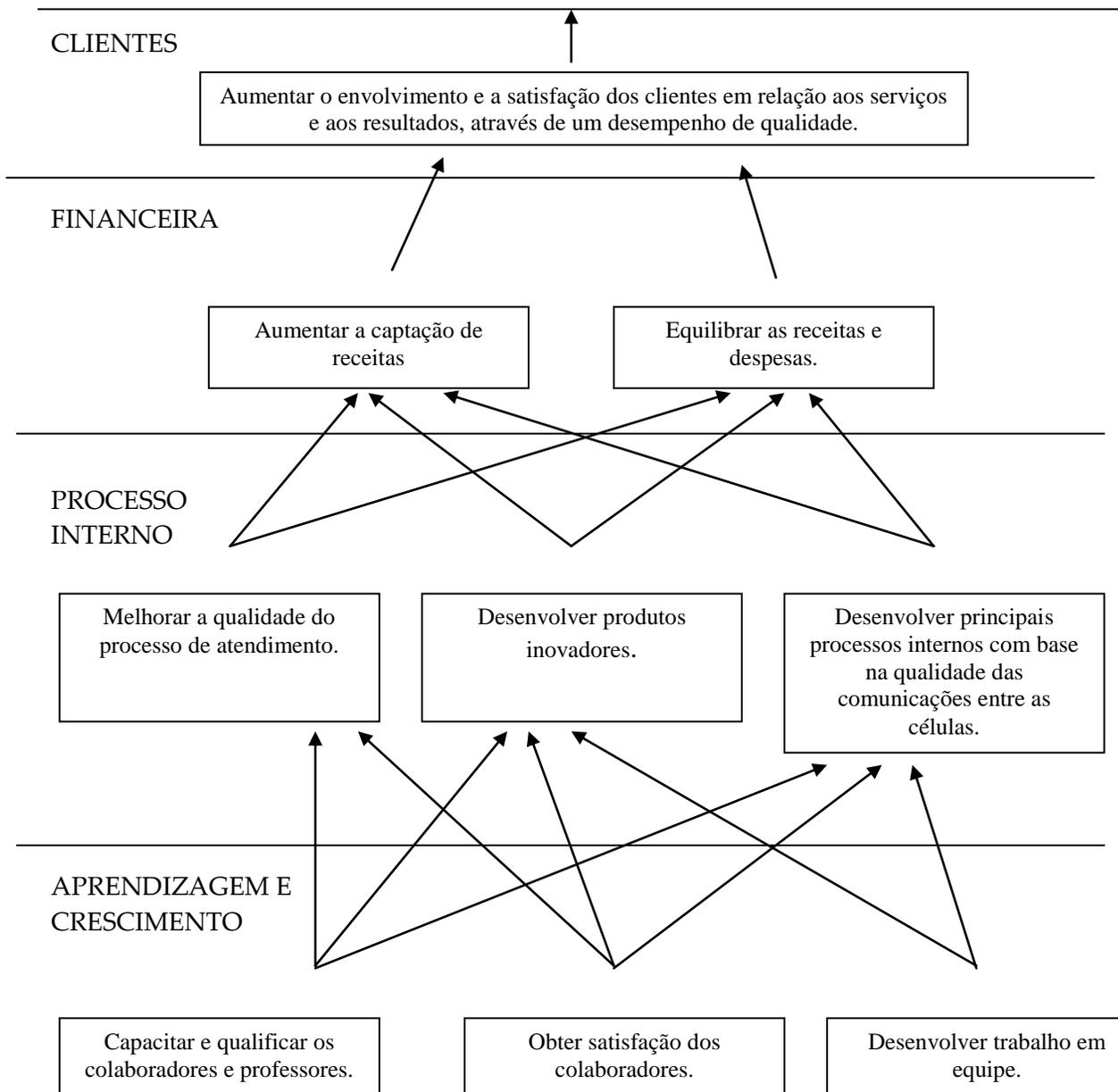
Quadro 1. Quantificação dos indicadores e identificação da fonte de informação

Fonte: Adaptado de Pessoa (2000)

Figura 2 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 2 - Relação de Causa e Efeito do curso TTI



Fonte: Adaptado de Pessoa (2000)

6.6. Sexta Etapa - Estabelecer Metas

Segundo Pessoa (2000), 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.

O Quadro 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 2009, uma vez que os dados coletados referiram-se ao ano de 2009.

OBJETIVOS	INDICADORES	METAS PARA 2009
Perspectiva dos Clientes ✓ 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	4 75% -
Perspectiva Financeira ✓ Aumentar a captação de receitas; ✓ Equilibrar as receitas e despesas;	- % de aumento de receita; - Relação entre receita e despesa	15% > 1
Perspectiva de Processos Internos <ul style="list-style-type: none"> • 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	23 960 8%
Perspectiva de Aprendizado e Crescimento ✓ 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	4 60% 20%

Quadro 2 - Definição de Metas

6.7. Sétima Etapa - Analisar os 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; NORTON, 1996, 1997, 2000).

Nessa etapa, ocorre a identificação de indicadores de tendência e de resultados que medem diretamente cada objetivo estratégico. Kaplan e Norton (1997, 2004) 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.

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 vagas por turma. Com esses dados, pode-se mensurar a demanda real do curso, para o qual foram previstos, para 2009, quatro candidatos para uma vaga. No entanto, ao mensurar, foi verificado que, no final do ano, totalizam quase três 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 2009, um índice de 75%. 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.

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 2009, foi previsto um aumento de 15% e, mensurando esse indicador, constatou-se que esse percentual foi de 8%, considerando como base de cálculo a receita de 2009. A relação entre receita e despesa foi mensurada através da divisão entre a despesa e receita com resultado maior que 1, o que demonstra a viabilidade do 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 2008 foi de 8% 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 2009, 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 23 turmas no mesmo ano. O número de alunos formados previsto para 2009 foi de 960, verificou-se um aumento, pois, no final do ano, foram formados aproximadamente 985 alunos.

Na perspectiva de aprendizado e crescimento, para o indicador índice de satisfação dos colaboradores, a meta para 2009 era de 60%, 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 2009, foram previstos 4 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 2009.

No indicador índice de qualificação dos colaboradores e professores, foi previsto para 2009 um percentual de 20%, também foi observado que não ocorreu qualificação. O CETREDE pretende atingí-lo em 2009.

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

- Considerando a hierarquia das perspectivas do modelo proposto, 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;
- 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;
- 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.

7. Conclusão

O objetivo do presente trabalho foi propor um modelo de gestão a uma organização sem fins lucrativos que contemple a mensuração do desempenho 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. 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.

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.

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.

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.

Referências

- BANKER, R. D.; POTTER, G.; SRINIVASAN, D. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. **The Accounting Review**, Florida, v.75, n.1, p.65-92, jan 2000.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: *balanced scorecard***. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The Balanced Scorecard: translating strategy into actions*. Boston: **Harvard Business School**, 1996.
- KAPLAN, Robert S. e NORTON, D. 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, 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.
- LIPE, M. G.; SATERIO, S. E. The balanced scorecard: judgmental effects of common and unique Performance Measures. **The Accounting Review**. Florida, v.75, n.3, july.2000. p.283-298.
- MACHADO, M. R.; MACHADO, M. A. V.; HOLANDA, F. M. DE A. Indicadores de Desempenho Utilizados Pelo Setor Hoteleiro da Cidade de João Pessoa/PB: um estudo sob a ótica do *Balanced Scorecard*. **Revista Turismo – Visão e Ação**, v. 9, n. 3, p.393-406, set/dez 2007.
- MILANI, M. A.; CORRAR, L. J.; MARTINS, G. de A. O voluntariado nas entidades filantrópicas paulistas: o valor registrado contabilmente. In: Congresso USP de controladoria e contabilidade, 3, 2003. **Anais...** São Paulo, 2003.
- MIRANDA, L. C.; WANDERLEY, C. A.; MEIRA, J. M. Garimpando na imprensa especializada: uma metodologia alternativa para a coleta de indicadores de desempenho gerencial. IN: Congresso Internacional de Custos, VI. **Anais...** Portugal, 1999.
- PESSOA, M. N. M. **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.
- SALAMAN, L. A emergência do terceiro setor: uma revolução associativa global. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.33, n.1, p.5-11, jan/mar-1998.
- STERN, Gary. **Terceiro Setor**: ferramenta de auto-avaliação para empresas. São Paulo: Editora Futuro, 2001.

<p>Márcio André Veras Machado é professor do Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA/UFPB) e Programa Multiinstitucional em Contabilidade (UNB/UFPB/UFRN), mavmachado@hotmail.com Endereço: Cidade Universitária, Campus I, Castelo Branco. João Pessoa/PB. Cep: 58059-900. Programa de Pós-graduação em Administração.</p>	<p>Marcia Maria Machado Freitas é mestre em Contabilidade e professora da faculdades Cearenses, marciafreitas@faculdadescearenses.edu.br Endereço: Cidade Universitária, Campus I, Castelo Branco. João Pessoa/PB. Cep: 58059-900. Programa de Pós-graduação em Administração</p>
<p>Márcia Reis Machado é professora do Programa Multiinstitucional em Contabilidade (UNB/UFPB/UFRN), marciareism@hotmail.com Endereço: Cidade Universitária, Campus I, Castelo Branco. João Pessoa/PB. Cep: 58059-900. Programa de Pós-graduação em Contabilidade.</p>	<p>Wilton Freitas é graduado em Administração, wltmfreitas@yahoo.com.br Endereço: Endereço: Cidade Universitária, Campus I, Castelo Branco. João Pessoa/PB. Cep: 58059-900. Programa de Pós-graduação em Administração.</p>