

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Departamento de Contabilidade e Atuária

**MENSURAÇÃO DO GRAU DE EFICÁCIA DO *BALANCED
SCORECARD* EM INSTITUIÇÃO PRIVADA DE ENSINO
SUPERIOR**

Fabírcia Souza Teixeira

São Paulo
2003

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adolpho José Melfi

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury

Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Departamento de Contabilidade e Atuária

**MENSURAÇÃO DO GRAU DE EFICÁCIA DO *BALANCED
SCORECARD* EM INSTITUIÇÃO PRIVADA DE ENSINO
SUPERIOR**

Fabírcia Souza Teixeira

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária em cumprimento às exigências para obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

São Paulo
2003

Teixeira, Fabrícia Souza

Mensuração do grau de eficácia do Balanced Scorecard em
instituição privada de ensino superior / Fabrícia Souza
Teixeira. -- São Paulo : FEA/USP, 2003.

180 p.

Dissertação - Mestrado

Bibliografia

1. Contabilidade gerencial 2. Balanced Scorecard 3.
Instituição privada – Ensino superior I. Faculdade de Eco-
nomia, Administração e Contabilidade da USP.

CDD – 658.151

*Ao meu esposo, Júlio, dedico todo este ciclo de
minha vida, pelo amor, compreensão e
companheirismo ao longo desta caminhada.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, acima de tudo.

Ao Centro Universitário do Leste de Minas Gerais – Unileste-MG, por ter acreditado em meu trabalho e proporcionado condições físicas e financeiras para realização do mesmo. Neste item, incluo todas as pessoas pertencentes ao quadro do Unileste-MG que, direta ou indiretamente, influenciaram nesta tarefa, especialmente o Sr. José Edécio Drumond Alves, pelo carinho, atenção e incentivo.

Ao Prof. Dr. Welington Rocha, meu orientador, que, com sua conduta séria, constante, atenciosa e incentivadora, além do seu conhecimento e senso crítico, foi de extrema importância para que este trabalho fosse realizado com êxito.

À Universidade de São Paulo, especialmente na figura do Prof. Dr. Diogo Toledo Nascimento, ex-coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia e Administração – FEA. Sua postura rígida e, ao mesmo tempo, amiga contribuíram de forma inigualável para o êxito do curso. E à Maria Lúcia C. Leone (Malu), secretária sempre solícita e pronta para ajudar no que fosse necessário.

Ao Prof. Carlos Alberto Serra Negra, pela amizade demonstrada ao longo do período do Mestrado e durante a realização da dissertação. Seu senso crítico e apoio foram de vital importância para a coroação de êxito de todo o Mestrado.

A todos os professores da USP com os quais tive contato, e que foram decisivos na minha formação como Mestra. Especialmente aqueles dos quais tive o prazer e o privilégio de ser aluna regular.

A todos os colegas de Mestrado, que de uma forma ou outra apoiaram todo o processo. Gostaria de destacar especialmente meu colega Jens Erik Hansen, amigo em muitos momentos de dificuldades, cujo apoio e carinho foram essenciais para se concluir positivamente esse ciclo.

À minha família, especialmente minha irmã Fabiana, que permitiu que eu ‘invadisse’ sua casa durante o período em que estava cumprindo os créditos do Mestrado.

Ao meu esposo Júlio, companheiro, aliado, cúmplice, incentivador, enfim, sem ele essa etapa de vida sequer teria existido.

A todos vocês, muito obrigada.

SUMÁRIO

RESUMO	xi
ABSTRACT	xii
1 – INTRODUÇÃO	1
1.1 – O ambiente atual da Contabilidade e o <i>Balanced Scorecard</i>	1
1.2 – Caracterização das Instituições de Ensino Superior Brasileiras	2
1.3 – Justificativas	5
1.4 – Problema e Questão de Pesquisa	6
1.5 – Objetivos Geral e Específicos	7
1.6 – Metodologia da Pesquisa	8
1.7 – Formatação, referências bibliográficas e citações	10
1.8 – Delimitação temporal, geográfica, conceitual e setorial do estudo	10
2 – ESTUDO DA LITERATURA EXISTENTE SOBRE O BSC	12
2.1 – Antecedentes	12
2.1.1 – Gestão, Estratégia, Gestão Estratégica e Processo de Gestão	16
2.1.2 – Gestão Estratégica de Custos	21
2.1.3 – Avaliação de desempenho	24
2.2 – Definição	26
2.2.1 – Definições necessárias ao entendimento	27
2.2.2 – Definição de <i>Balanced Scorecard</i>	28
2.2.3 – Surgimento do <i>Balanced Scorecard</i>	31
2.3 – Funcionamento	34
2.3.1 – Pré-requisitos para utilização do <i>Balanced Scorecard</i>	37
2.3.2 – Perspectivas segundo Kaplan e Norton	38
2.3.2.1 – Perspectiva Financeira	38
2.3.2.2 – Perspectiva do Cliente	40
2.3.2.3 – Perspectiva de Processos Internos	42
2.3.2.4 – Perspectiva de Aprendizado e Crescimento	44
2.3.3 – Fatores Críticos de Sucesso	46

2.3.4 – Indicadores Estratégicos.....	48
2.3.5 – Mapa Estratégico e Relações de Causa e Efeito	58
2.3.6 – Estabelecimento de metas estratégicas.....	63
2.3.7 – O <i>Balanced Scorecard</i> como parte do processo de Gestão Estratégica. 65	
2.4 – Finalidade, Utilidade, Usos	70
2.5 – Aspectos positivos do BSC reportados pela literatura	75
2.6 – Aspectos negativos do BSC reportados pela literatura	79
2.7 – Dificuldades de implementação reportadas pela literatura	83
3 – RELATANDO A EXPERIÊNCIA – O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO	89
3.1 – A Instituição	89
3.2 – A Experiência.....	91
3.2.1 – Levantamento da Visão, Missão e Objetivos Estratégicos	91
3.2.2 – Divulgação da proposta e levantamento do Mapa Estratégico	93
3.2.3 – Levantamento dos Fatores Críticos de Sucesso	95
3.2.3.1 – Considerações sobre os Fatores Críticos.....	105
3.2.3.2 – Fatores críticos já monitorados	106
3.2.4 – Levantamento dos Objetivos Específicos, Indicadores e Metas	107
3.2.5 – Sistema de Acompanhamento e Apresentação dos Relatórios	118
3.2.6 – Modelo para Implementação do BSC em Instituição de Ensino Superior	118
3.3 – Dificuldades encontradas na implementação	121
4 – PRODUTO DO TRABALHO	126
4.1 – Metodologia aplicada	126
4.2 – Resultado da pesquisa	131
4.3 – Comentários sobre o resultado da pesquisa	136
5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	139
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	144
BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR	151
APÊNDICES.....	159
Apêndice A – O <i>Balanced Scorecard</i> como Modelo de Informação para Gestão Estratégica.....	160

Apêndice B – Formulário para levantamento da visão e dos objetivos estratégicos	166
Apêndice C – Consolidação da Visão, Missão e Objetivos Estratégicos	167
Apêndice D – Formulário para Levantamento de Indicadores – BSC.....	168
Apêndice E – Mapa Estratégico do Balanced Scorecard – Unileste-MG.....	169
Apêndice F – Modelo de relatório periódico – Balanced Scorecard	169
Apêndice F – Modelo de relatório periódico – Balanced Scorecard	170
Apêndice G – Roteiro de Entrevista para verificação da utilização do BSC na tomada de decisões do Unileste-MG.....	171

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relacionamento entre os eventos físico-operacionais, a contabilidade e o gestor.....	14
Figura 2 – Tradução da Visão e Estratégia - Quatro Perspectivas.....	35
Figura 3 – Visão abrangente do processo do BSC.....	47
Figura 4 – Relação entre os indicadores e o modelo de <i>input-output</i>	50
Figura 5 – Relacionamento entre as perspectivas do BSC e os determinantes de custos.....	55
Figura 6 – Critérios de Eficácia Organizacional.....	56
Figura 7 – Relacionamento entre as perspectivas do BSC e os fatores para eficácia organizacional.....	58
Figura 8 – Relações de causa e efeito entre os indicadores do <i>Balanced Scorecard</i> . 60	
Figura 9 – O <i>Balanced Scorecard</i> como parte do Sistema Gerencial.....	66
Figura 10 – Leitura do mapa estratégico.....	106
Figura 11 – Modelo de Implementação do BSC em Instituições de Ensino Superior.....	119

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Orçamento Tradicional X Balanced Scorecard.....	69
Quadro 2 – Objetivos Específicos e Indicadores para a Perspectiva Financeira	109
Quadro 3 – Objetivos Específicos e Indicadores para a Perspectiva Clientes / Comunidade	110
Quadro 4 – Objetivos Específicos e Indicadores para a Perspectiva Processos Internos.....	112
Quadro 5 – Objetivos Específicos e Indicadores para a Perspectiva Aprendizado e Crescimento	114
Quadro 6 – Comparação entre <i>Cost Drivers</i> e Indicadores.....	116
Quadro 7 – Comparação entre Critérios para Eficácia Organizacional e Indicadores	117
Quadro 8 – Comparação entre os pré-requisitos para utilização do BSC e as dificuldades encontradas no Unileste-MG	122
Quadro 9 – Comparação entre dificuldades de implementação encontradas na literatura e no Unileste-MG	124
Quadro 10 – Matriz relacional da eficácia do BSC como instrumento de apoio à tomada de decisão	130
Quadro 11 – Consolidação das respostas dos Diretores – para apuração do grau de eficácia do BSC.....	133
Quadro 12 – Mensuração do grau de eficácia do BSC como instrumento de apoio à tomada de decisão – apuração por período	135

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ABC – *Activity-Based Costing*
- ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas
- ACESITA – Aços Especiais Itabira S/A
- AHP – *Analytic Hierarchy Process*
- BSC – *Balanced Scorecard*
- CENIBRA – Celulose Nipo-Brasileira S/A
- CNE – Conselho Nacional de Educação
- Embrapa – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
- ENC – Exame Nacional de Cursos
- ERP – *Enterprise Resource Planning*
- EVA – *Economic Value Added*
- FCS – Fatores Críticos de Sucesso
- FGV – Fundação Getúlio Vargas
- GEC – Gestão Estratégica de Custos
- GECON – Gestão Econômica
- ICMG – Instituto Católico de Minas Gerais
- JIT – *Just-In-Time*
- KPI – *Key Performance Indicators*
- MEC – Ministério da Educação e Cultura
- PAC – Programa de Avaliação Continuada
- PDCA – *Plan, Do, Check, Act*
- PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional
- PIC – Programa de Iniciação Científica
- PUC-MG – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais
- QFD – *Quality Function Deployment*
- SEUT – Sociedade Educacional União e Técnica
- SIBi/USP – Sistema Integrado de Bibliotecas da Universidade de São Paulo
- SIGE – Sistema de Informações de Gestão Estratégica

SMC – Sociedade Mineira de Cultura

SRE – Sistema Relacional Empírico

SRN – Sistema Relacional Numérico

SWOT – *Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats*

TI – Tecnologia de Informação

TQM – *Total Quality Management*

UCMG – Universidade Católica de Minas Gerais

Unileste-MG – Centro Universitário do Leste de Minas Gerais

USIMINAS – Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A

RESUMO

Este estudo teve como objetivo a mensuração do grau de eficácia da utilização do *Balanced Scorecard* – BSC como instrumento de apoio à tomada de decisões estratégicas no Centro Universitário do Leste de Minas Gerais – Unileste-MG. Inicialmente, foi realizado um levantamento bibliográfico sobre o assunto, com o intuito de dar suporte à implementação do instrumento na referida instituição de ensino superior. Através desse levantamento, foi possível mostrar os antecedentes do surgimento do BSC, os conceitos inerentes à utilização do mesmo, as definições encontradas na literatura e o seu funcionamento. Além disso, foram destacados os diversos usos do BSC, bem como os aspectos positivos e negativos do instrumento, e as dificuldades de implementação da ferramenta reportados pela literatura consultada. Num segundo momento, com a implantação do BSC na Instituição, foi possível a comparação entre as dificuldades reportadas pela literatura e aquelas encontradas na sua aplicação no Unileste-MG. Após a sua implantação, foram aplicadas entrevistas contendo questões visando verificar a utilização ou não do BSC pelos gestores do Unileste-MG. Os dados indicaram que, no momento apurado pela pesquisa e nessa instituição especificamente, o BSC não foi eficaz no apoio à tomada de decisões, tendo em vista a sua não utilização pelos envolvidos no processo, conforme deveria ter ocorrido. O resultado alcançado não invalida a utilidade do instrumento, pois são apresentados aos futuros pesquisadores e interessados no uso do BSC os percalços que devem ser removidos para que a ferramenta seja útil como apoio à tomada de decisões gerenciais. Deve-se ainda destacar como um sub-produto da pesquisa o estabelecimento de um modelo de implementação do BSC em Instituição Privada de Ensino Superior que, por ser bastante genérico, pode ser adaptado com facilidade a outros tipos de entidades.

ABSTRACT

The objective of this study is to measure the degree of effectiveness of the utilization of the Balanced Scorecard – BSC as a supportive tool to the strategic decisions that are made in the Centro Universitário do Leste de Minas Gerais – Unileste-MG. As a beginning, a bibliographic research was made about the subject, with the purpose of giving support to the implementation of the tool in this educational institution. By the research made, it was possible to identify the previous history of the BSC, the concepts related to the use of it, definitions found in the literature and its operation. Besides that, the varied uses of the BSC were pointed out, as well as the positive and negative aspects of this tool and the difficulties towards its implementation reported by the literature consulted. In a second stage, with the implementation, it was possible to compare the difficulties reported by the literature and those found in its application in Unileste-MG. After the implementation, interviews were made containing questions to verify the utilization or not of the BSC by the administrators of the institution. The data indicated that in the period considered by the study and in this institution specifically, the BSC didn't obtain a degree of effectiveness as a supportive tool, due to the not utilization of it by the individuals involved in the process, as it was expected. The result obtained does not invalid the utilization of the tool, because the difficulties that must be solved so that the tool might be useful to support making decisions in management were presented to the future researches and those interested in the use of the BSC. As a sub-product of this study, it was pointed out a establishment of an implementation model of BSC in a graduate educational institution, and because this model is rather generic, may be easily adapted to other kinds of entities.