

1 – INTRODUÇÃO

1.1 – O ambiente atual da Contabilidade e o *Balanced Scorecard*

A partir das últimas décadas do século XX, as organizações entraram numa era de transformação – é a mudança da competição da era industrial para a competição da era da informação e do conhecimento. Durante a era industrial, que perdurou aproximadamente de 1750 a 1975, as empresas conseguiam ser bem-sucedidas apenas incorporando novas tecnologias aos seus ativos físicos, permitindo produção em massa com eficiência e produtos padronizados. Seu sucesso podia ser determinado pela forma de utilizar-se dos benefícios de economias de escala e de escopo. Entretanto, na era da informação, as empresas não conseguem mais alcançar vantagem competitiva apenas com a alocação de novas tecnologias aos seus ativos físicos e tangíveis, além da excelência da gestão dos ativos e passivos financeiros. É necessário, para alcançar o sucesso competitivo, capacidade de mobilização e exploração dos ativos intangíveis.

A avaliação de ativos e capacidades intangíveis dentro do modelo de mensuração contábil propiciaria esta capacidade de mobilização e exploração, através da comunicação do aumento destes ativos e capacidades a funcionários, acionistas, credores e comunidade. Se, por algum motivo, ao invés de aumento houvesse diminuição, isso se refletiria imediatamente nas demonstrações contábeis da entidade. Desta forma, o ideal seria que o modelo de mensuração contábil contemplasse a incorporação da avaliação dos ativos intangíveis de uma entidade, visto que, para o sucesso das organizações da era da informação, eles chegam a ser mais importantes do que os ativos físicos e tangíveis.

Entretanto, a contabilidade dita ‘tradicional’ não identifica, não mensura, não registra e nem incorpora a avaliação dos ativos intangíveis. Johnson e Kaplan (1993, p.1) afirmam que os sistemas ‘tradicionais’ de contabilidade são inadequados para a realidade atual de qualquer tipo de instituição. Eles afirmam que

atualmente, as informações de contabilidade gerencial, condicionadas pelos ciclos do sistema de informes financeiros da organização, são atrasadas demais, agregadas demais e distorcidas demais para que sejam relevantes para as decisões de planejamento e controle dos gerentes.

Desta forma, vários modelos de avaliação de ativos intangíveis surgiram como solução para esse problema encontrado na contabilidade dita ‘tradicional’. O *Balanced Scorecard* – BSC é um desses modelos, tido como possível solução complementar para o impasse entre a construção de capacidades competitivas de longo alcance (ativos intangíveis) e os informes obtidos através da contabilidade financeira dita ‘tradicional’. O BSC complementa as medidas monetárias de desempenho passado (obtidas através da contabilidade ‘tradicional’) visando impulsionar o desempenho. Seus objetivos e medidas são derivados da visão e da estratégia da empresa, e focalizam o desempenho da organização sob quatro perspectivas. Kaplan e Norton (2000, p.119) afirmam que:

[...] a complexidade do gerenciamento das organizações de hoje exige que os gerentes tenham condições de visualizar o desempenho da empresa sob quatro importantes perspectivas e fornece respostas a quatro questões básicas:

- Como os clientes nos vêem? (perspectiva do cliente)
- Em que devemos ser excelentes? (perspectiva interna)
- Seremos capazes de continuar melhorando e criando valor? (perspectiva de inovação e aprendizado)
- Como pareceremos para os acionistas? (perspectiva financeira).

Com a utilização do *Balanced Scorecard* é possível visualizar a evolução da estratégia da empresa através do seu gerenciamento, possibilitando uma resposta ou uma antecipação a um mercado cada vez mais competitivo.

1.2 – Caracterização das Instituições de Ensino Superior Brasileiras

As mudanças do mundo moderno também influenciam a gestão educacional. De acordo com Benedicto (1997, p.13):

As instituições de ensino precisam adotar um novo sistema contábil/gerencial, para avaliar melhor o desempenho dos gestores e da

entidade. A maneira como as universidades determinam os custos por aluno é insatisfatória, uma vez que usam critérios arbitrários de alocação de custos. A informação contábil, para efeito de gestão dos recursos é insuficiente para avaliar o desempenho da instituição e principalmente tomar decisões administrativas corretas.

As instituições de ensino mantêm relacionamento de longo prazo com o aluno, pois a formação do mesmo pode durar de quatro a seis anos. Assim, a falta de planos ou o planejamento inadequado dos recursos pode ameaçar a continuidade das operações dessas instituições.

Os gestores das instituições de ensino precisam apurar resultados, avaliar cursos, centros de ensino, centros de pesquisa, promover o crescimento e o aperfeiçoamento de seus docentes e prestar contas das áreas operacionais. O sistema de contabilidade ‘tradicional’ pode gerar informações distorcidas e que não atendem por completo às necessidades das instituições de ensino, no que diz respeito à gestão de seus recursos.

A educação requer recursos, condições de trabalho, capacitação de docentes e de funcionários, instalações modernas, autonomia e, deve-se acrescentar, um bom sistema de Contabilidade Gerencial, através do qual as instituições de ensino possam planejar, controlar, tomar decisões e avaliar o seu desempenho. A afirmação de Benedicto (1997, p.18) consolida esta posição pois

ao estabelecer a política da instituição, os gestores devem dirigir seus esforços para que os objetivos econômicos e sociais sejam alcançados. Fundamentalmente, a moderna Contabilidade Gerencial visa auxiliar na avaliação de alternativas de cursos de ação, a fim de que a administração possa tornar seus esforços produtivos.

A avaliação do desempenho dessas instituições pode ser feita através de muitas formas. Uma delas é o *Balanced Scorecard*, evidenciado na presente pesquisa e utilizado de forma complementar à contabilidade dita ‘tradicional’.

No Brasil, as instituições de ensino superior assumem a forma de Universidades, Centros Universitários, Faculdades Integradas, Faculdades, Institutos ou Escolas Superiores (BRASIL, 2002). A classificação das instituições de ensino superior brasileiras se dá através da divisão entre entidades públicas e privadas, conforme artigo 1º do Decreto nº 3.860 de 09 de julho de 2001:

Art. 1º As instituições de ensino superior classificam-se em:

I – públicas, quando criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público; e

II – privadas, quando mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. (BRASIL, 2002)

Essas instituições, quer públicas, quer privadas, com ou sem fins lucrativos, são organizações cujo objetivo final é oferecer benefícios à sociedade. Esses benefícios são de natureza social, cultural, econômica, educativa, tecnológica e moral. Sua existência só tem sentido quando realmente estão contribuindo para o desenvolvimento da comunidade e da sociedade.

O produto final de uma empresa é o resultado de um conjunto de atividades. O mesmo ocorre com uma instituição de ensino. Uma instituição de ensino em continuidade encontra-se num processo interativo com a sociedade. Ela extrai seus recursos de um mercado fornecedor (docentes e outros profissionais) e transforma-os em produtos, serviços e contribuições sociais, devolvendo-os ao mercado comprador (alunos e comunidade).

Em uma instituição de ensino são desenvolvidas várias atividades. Observa-se que existem atividades diretamente relacionadas com os produtos e serviços finais e também as relacionadas, indiretamente, com esses produtos e serviços. No caso do processo produtivo do sistema educativo em nível superior, essas atividades são constituídas de ensino, pesquisa e extensão.

Na escola, o ensino é uma atividade produtiva e, ao mesmo tempo, o produto da instituição. Os alunos exercem um duplo papel, de clientes e de resultado ou produto da atividade ensino. A principal missão da atividade de ensino é a transmissão de conhecimentos quando ocorrem as aulas, palestras e seminários, através de um processo social interativo entre escola e alunos, combinando recursos materiais e humanos.

A principal missão da atividade de pesquisa é a produção do conhecimento. Essa atividade faz parte do processo produtivo e do produto da escola, principalmente

quando se trata de uma instituição de nível superior. Está associada a projetos de pesquisa, convênios e experiências em laboratórios.

A missão da atividade de extensão é colocar para a comunidade e para as empresas serviços, gratuitos ou não, que atendam às suas necessidades de conhecimento, treinamento e serviços.

1.3 – Justificativas

Conforme visto na caracterização das instituições de ensino superior, a educação requer recursos, condições de trabalho, capacitação de docentes, instalações modernas e autonomia. Os gestores precisam gerar resultados e avaliar a adequada utilização dos recursos para promover o crescimento e a continuidade da instituição, o que não vem sendo obtido através da contabilidade ‘tradicional’, que não avalia e não apresenta de forma adequada os ativos intangíveis envolvidos no processo. Um dos motivos que levou a esta pesquisa é a convicção de que a avaliação do desempenho empresarial, especialmente em instituições de ensino superior, apoiada unicamente em indicadores contábeis e financeiros apurados de forma ‘tradicional’, não é suficiente para avaliar a capacidade dessas instituições de criarem valor econômico para o futuro. Assim, verificando as opções existentes no mercado, destacou-se que o *Balanced Scorecard*, como parte de um sistema de informação para gestão estratégica, seria uma resposta adequada para o problema da avaliação do desempenho empresarial.

A contribuição deste trabalho para a teoria relativa ao BSC constitui-se no levantamento das suas diversas formas de uso, enfocando como este instrumento está sendo utilizado pelas entidades, o que abrirá o leque da utilização dessa ferramenta. Além disto, será possível verificar os aspectos positivos e negativos reportados pela literatura consultada, além das possíveis dificuldades de implementação que as empresas têm encontrado ao utilizar o instrumento. Quanto à experiência, será possível confrontar a implementação do instrumento em uma instituição de ensino superior com as dificuldades de implementação reportadas pela literatura, o que

possibilitará com que futuras experiências de utilização do instrumento possam ser facilitadas.

Para as instituições de ensino, é de suma importância mensurar e avaliar o grau de eficácia no cumprimento de sua missão e estratégia, estabelecidas num conjunto amplo de medidas de desempenho que sirvam como base para um sistema de medição e gestão. Esse fato atraiu a atenção para a necessidade de realização desta pesquisa no intuito de testar e verificar, *in loco*, a utilização dos resultados de desempenho obtidos através do *Balanced Scorecard* no processo de tomada de decisão de uma instituição de ensino superior.

A implantação do processo deverá permitir à Instituição:

- Obter informações de apoio essenciais ao seu gerenciamento;
- Viabilizar a incorporação de um instrumento gerencial tido como inovador e eficaz ao seu leque de técnicas de gestão;
- Atualizar seu corpo gerencial nos seus processos de negócio.

Outro aspecto considerado é que o estudo de um instrumento de gestão estratégica e sua divulgação contribuiria para minimizar, ou mesmo suprimir, o *gap* existente entre a contabilidade ‘tradicional’ e a necessidade de um processo sistemático para implementar e obter *feedback* sobre a estratégia, aumentando a vantagem competitiva da instituição.

1.4 – Problema e Questão de Pesquisa

A eficácia de qualquer sistema ou processo se dá mediante a combinação sincronizada e harmônica dos recursos humanos, materiais, informação e ambiente. Tanto na Administração quanto na Contabilidade, novos instrumentos de gestão são constantemente inseridos no contexto organizacional visando à busca da eficácia das organizações. Dentre esses instrumentos mais novos colocados à disposição do mercado encontra-se o *Balanced Scorecard*. Por ser um instrumento relativamente recente, tudo indica que ainda é pouco divulgado e utilizado nas empresas brasileiras, suscitando dúvidas quanto à sua eficácia no auxílio à tomada de decisão. Portanto, a

questão proposta é: O *Balanced Scorecard* é eficaz no apoio ao processo de tomada de decisões estratégicas em instituições privadas de ensino superior? Em caso positivo, em que grau?

1.5 – Objetivos Geral e Específicos

O objetivo geral do presente trabalho é mensurar o grau de eficácia do *Balanced Scorecard* no apoio ao processo de tomada de decisões estratégicas em uma instituição privada de ensino superior do Estado de Minas Gerais. Para que o mesmo seja alcançado, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- Implantar a metodologia do *Balanced Scorecard*, de Kaplan e Norton, em uma instituição privada de ensino superior do Estado de Minas Gerais;
- Relatar as principais dificuldades encontradas durante o processo de implantação do *Balanced Scorecard*;
- Comparar as dificuldades reportadas pela literatura com as encontradas na experiência de implantação do *Balanced Scorecard*;
- Relatar os aspectos do *Balanced Scorecard* aplicados às instituições privadas de ensino superior que não são encontrados na bibliografia existente.

Assim, o que se pretende com a presente pesquisa é mensurar a eficácia do modelo para tomada de decisões pelos gestores das organizações. Deve-se destacar que, no presente estudo, o *Balanced Scorecard*, como instrumento de apoio à tomada de decisão, é que terá sua eficácia mensurada. Não se pretende, com o estudo, avaliar a qualidade da decisão tomada. Neste trabalho, então, entende-se por eficácia do instrumento a sua efetiva utilização para tomada de decisão pelos gestores, independentemente do acerto dessas decisões tomadas.

Deve-se ressaltar também que o *Balanced Scorecard* é um instrumento gerencial cuja utilidade esperada é, num primeiro momento de implementação, a tradução da visão e das estratégias da empresa em um conjunto integrado de objetivos e indicadores que possibilitem verificar se essa visão e essas estratégias estão sendo alcançadas. Entretanto, não é objetivo deste trabalho verificar se, na experiência, os objetivos e indicadores apontados pela Instituição irão efetivamente traduzir a visão e as

estratégias. Nesse trabalho, o enfoque adotado será o de mensurar se o instrumento auxilia na tomada de decisão por parte dos gestores da Instituição.

1.6 – Metodologia da Pesquisa

A maioria dos autores efetua uma distinção entre o que seria método e metodologia. Conforme afirmam Lakatos e Marconi (2001, p.106), o método “se caracteriza por uma abordagem mais ampla, em nível de abstração mais elevado, dos fenômenos da natureza e da sociedade”. É também chamado de método de abordagem. Nesta pesquisa será utilizado o método indutivo, que parte de um fenômeno particular para tentar estabelecer uma verdade generalizada.

A metodologia, ou método de procedimento, diz respeito a etapas mais concretas da pesquisa, tentando ser mais restrito com relação à explicação geral de fenômenos menos abstratos. Segundo Lakatos e Marconi (2001, p.106), os métodos de procedimento “pressupõem uma atitude concreta em relação ao fenômeno e estão limitados a um domínio particular”. Neste caso específico, a pesquisa é do tipo exploratória, ou seja, trata-se da avaliação de uma situação concreta desconhecida em determinado tempo e local.

As técnicas, ou instrumentos de pesquisa, dizem respeito àquilo que envolve a pesquisa. Lakatos e Marconi (2001, p.107) afirmam que se trata do “conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência; são também, a habilidade para usar esses preceitos ou normas, na obtenção de seus propósitos”. Nesta pesquisa foram utilizados os seguintes instrumentos:

- Entrevistas com a alta administração da empresa para explicitação da metodologia do *Balanced Scorecard*;
- Análise de documentos e entrevistas com profissionais da instituição para conhecer sua estrutura, cultura organizacional e contextualização dos processos e atividades;
- *Workshops* para definição de perspectivas e fatores críticos de sucesso, montagem do mapa estratégico, escolha de indicadores estratégicos e validação das metas de implementação;

- Análise de dados internos da empresa para criação da estrutura dos elementos fundamentais dos objetivos e medidas, dentro de cada uma das quatro perspectivas do *scorecard*: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento;
- Acompanhamento documental dos resultados das medidas de desempenho da organização;
- Acompanhamento, por três meses, das medidas de desempenho obtidas pela metodologia do *Balanced Scorecard*;
- Verificação e mensuração da eficácia do *Balanced Scorecard* no processo de tomada de decisão da instituição através de entrevistas com a alta administração.

Trata-se, portanto, da chamada pesquisa-ação. Segundo Thiollent (1998, p.14), este é

um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo.

Ainda de acordo com Thiollent (1998, p.47),

o planejamento de uma pesquisa-ação é muito flexível. Contrariamente a outros tipos de pesquisa, não se segue uma série de fases rigidamente ordenadas. Há sempre um vaivém entre várias preocupações a serem adaptadas em função das circunstâncias e da dinâmica interna do grupo no seu relacionamento com a situação investigada.

Para Holanda e Riccio (2001), o processo da pesquisa-ação consiste em

um time de profissionais, e possivelmente teóricos, que planejam, agem, e avaliam os resultados das ações que foram executadas e monitoram as atividades. Fazem isso repetidamente por meio de uma espiral de passos até que um resultado satisfatório seja alcançado.

Eles acreditam que a maioria dos teóricos concorda com a natureza colaboradora da pesquisa-ação, ainda que não se examine criticamente como os indivíduos colaboram. Os autores afirmam que

a partir da constatação da realidade atual, via de regra, pretende-se mudá-la por meio da pesquisa-ação. Nesta fase está contemplado um importante processo de diagnóstica. Após o primeiro diagnóstico, inicia-se um longo processo de experimentação e conversão do atual modelo. São necessárias várias rodadas de negociação com o grupo de trabalho num processo contínuo de experimentação e avaliação. No caso específico de implantação de sistemas de informação, o mesmo deve representar de forma sumarizada os avanços alcançados, se constituindo

assim em peça fundamental para a materialização das melhorias antes desejadas (HOLANDA E RICCIO, 2001).

Kaplan (1998, p.90) mostra que existem diferentes significados e interpretações para a pesquisa-ação. Para ele, deve-se focar “em uma forma particular de pesquisa-ação na qual os estudiosos desenvolvem e refinam a teoria (de uma nova prática gerencial) que eles acreditam ser inteiramente aplicável em uma grande variedade de organizações”. Ele a denomina de pesquisa-ação inovadora, dando ênfase ao vínculo existente entre o desenvolvimento de uma nova teoria com sua base conceitual e sua aplicabilidade.

Kaplan (1998, p.90) afirma também que a pesquisa-ação inovadora é usada “primeiro para desenvolver a teoria, e então examinar a viabilidade de aplicar a teoria (...) nossa forma de pesquisa-ação é dirigida mais para a criação e o aprendizado, que para teste”. Desta forma, esta metodologia torna-se mais factível nos propósitos da pesquisadora em atuação numa empresa.

1.7 – Formatação, referências bibliográficas e citações

Para a condução da apresentação física do trabalho (formatação, referências bibliográficas, citações e outros), foram utilizados os procedimentos prescritos pela ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas: NBR 6023, NBR 10520, além dos descritos nas Diretrizes para Apresentação de Teses e Dissertações à USP: documento eletrônico ou impresso, de autoria do SIBi/USP – Sistema Integrado de Bibliotecas da Universidade de São Paulo.

1.8 – Delimitação temporal, geográfica, conceitual e setorial do estudo

Este trabalho aborda um estudo na área de Controladoria, sob o enfoque específico da Gestão Estratégica.

O estudo se ocupou em verificar o grau de eficácia da utilização do *Balanced Scorecard* como suporte à tomada de decisão no Centro Universitário do Leste de

Minas Gerais – Unileste-MG, instituição privada de ensino superior sem fins lucrativos, localizada na região do Vale do Aço, em Minas Gerais. Foram usados dados da implementação do instrumento nessa instituição referentes ao ano de 2002. Após a implementação, foram utilizados três relatórios, correspondendo a três meses seguidos de levantamento de dados, com a finalidade de apuração da eficácia da utilização da ferramenta.

Esse estudo limitou-se à mensuração do grau de eficácia da utilização do BSC como instrumento de apoio à tomada de decisão, não entrando no mérito da avaliação da qualidade da decisão tomada, ou seja, se as decisões tomadas foram ou não corretas e eficazes.

Por se tratar de uma pesquisa-ação exploratória, seus resultados não podem ser generalizados para as demais instituições de ensino superior, tendo em vista que a amostra limitou-se ao âmbito do Unileste-MG.