



I J I E

Iberoamerican Journal of Industrial Engineering
Revista Iberoamericana de Engenharia Industrial
Revista Iberoamericana de Ingeniería Industrial

IJIE – Iberoamerican Journal of Industrial Engineering
Periódico da área de Engenharia Industrial e áreas correlatas
Editor responsável: Nelson Casarotto Filho, Prof. Dr.
Organização responsável: Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Processo de avaliação de artigos por pares
Periodicidade: Semestral
Florianópolis, SC, v. 3, n. 1, p. 98-117, Julho, 2011.
Artigo recebido em 25/10/2010 e aceito para publicação em 29/05/2011.

GESTÃO ESTRATÉGICA E FINANCEIRA DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DE CASO

STRATEGIC AND FINANCIAL MANAGEMENT OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS: A CASE STUDY

Professora Dr. Fernanda Cristina Barbosa Pereira Queiroz

Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Mestrado em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Departamento de Engenharia de Produção
Campus Universitário Lagoa Nova 59072-970 - Natal, RN – Brasil Telefone: (84) 32153733
Fax: (84) 32153733 URL da Homepage: www.ufrn.br
fernandacbpereira@yahoo.com.br

Professor Dr. Jamerson Viegas Queiroz

Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Mestrado em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Departamento de Engenharia de Produção
Campus Universitário Lagoa Nova 59072-970 - Natal, RN – Brasil Telefone: (84) 32153733
Fax: (84) 32153733 URL da Homepage: www.ufrn.br
jvqjamerson@yahoo.com.br

Professor Dr. Hélio Roberto Hékis

Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Mestrado em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Departamento de Engenharia de Produção
Campus Universitário Lagoa Nova 59072-970 - Natal, RN – Brasil Telefone: (84) 32153733
Fax: (84) 32153733 URL da Homepage: www.ufrn.br
hrhekis@hotmail.com

RESUMO: O objetivo deste artigo é apresentar e implantar uma metodologia de integração entre o planejamento estratégico e o planejamento financeiro. Busca-se evidenciar as etapas para a formulação das estratégias de uma Instituição de Ensino Superior. Pretende-se ainda, apresentar o mapa estratégico adaptando as perspectivas do *Balanced Scorecard (BSC)* para a realidade das organizações acadêmicas. A metodologia utilizada compreende a apresentação de um estudo de caso implantado em uma Universidade em Santa Catarina, descrevendo os passos necessários para a implantação de um sistema eficiente e moderno de planejamento alinhado à medição do desempenho organizacional. Justifica-se este trabalho em função do crescimento acelerado do número de IES no Brasil aliado ao crescimento da demanda que tem ensejado o acréscimo da competitividade num setor até pouco tempo atrás acostumado com técnicas de gestão arcaicas. Os resultados apresentados evidenciam a importância da integração da estratégia com o orçamento e as facilidades do uso do BSC na construção do mapa estratégico e alinhamento da organização na busca de indicadores para a mensuração do desempenho.

Palavras-chave: Gestão Estratégica. Gestão Financeira. *Balanced Scorecard*. Educação.

ABSTRACT: The aim of this paper is to present and implement a methodology to integrate strategic planning and financial planning. It also seeks to highlight the steps to the formulation of strategies for an Institution of Higher Education. Finally, you want to display the map by adapting the strategic perspectives of the Balanced Scorecard (BSC) to the reality of academic organizations. The methodology comprises the presentation of a case study introduced at a University in Santa Catarina, describing the steps necessary to deploy an efficient and modern planning aligned to the measurement of organizational performance. This work is justified on the basis of accelerated growth in the number of Higher Education Institutions in Brazil associate with the demand growing that has opportunity the increased competitiveness in a sector until recently used to old management techniques. The results presented the importance of integration strategy with the budget and the facilities of the BSC in building the strategy map and alignment of the organization in search of indicators for performance measurement.

Keywords: Strategic Management. Financial Management. Balanced Scorecard. Education.

1 INTRODUÇÃO

As organizações estão inseridas em um ambiente caracterizado pelas mudanças e isto não é diferente para as Instituições de Ensino Superior. Se de um lado, observa-se uma demanda crescente por vagas, sobretudo na graduação e na pós-graduação, do outro lado o acirramento da concorrência com a abertura de novas instituições, oferta de novos cursos presenciais e a distância e a fragmentação de carreiras sinalizam a necessidade de mudanças para as instituições que desejam permanecer no mercado, sobretudo as privadas que têm o faturamento atrelado principalmente à cobrança de taxas de matrículas e de mensalidades dos alunos matriculados e para as públicas preocupadas em planejar suas atividades e otimizar os seus recursos de modo a cumprir a missão de melhor atender a sociedade.

O conceito de mudança é o ponto central para o entendimento da evolução da sociedade, em geral, e das organizações, em particular, neste início de século. Assim, para que haja gestão universitária, a organização deve, primeiramente, querer e ser capaz de desenvolver uma avaliação crítica da sua posição atual, mediante a pesquisa e a implantação de estratégias inovadoras. Entende-se que a gestão das organizações de ensino deva ser um modo de administração do futuro que, de forma contínua, sistêmica e intuitiva, consolida um conjunto de princípios para alavancar, harmoniosamente, a situação atual da organização para a situação futura desejada pela mesma, mantendo a organização integrada a seu ambiente. A gestão universitária é um processo de mudança realizado por meio das pessoas.

Tais mudanças ambientais fazem com que estas instituições concebam e implantem estratégias a fim de assegurar uma prestação de serviços de qualidade, de modo a atender aos anseios da sociedade e possibilitar a própria sobrevivência organizacional.

Neste sentido, Scharmach (2010) aborda que a competitividade no setor da educação é fato concreto e visível na conjuntura atual, tendo em vista a expansão de instituições de ensino superior – IES, no contexto brasileiro. Esse contexto leva estas instituições à busca de padrões de eficiência para sua gestão.

Herrero Filho (2005) explica que a essência da gestão estratégica efetiva é “elaborar por meio de uma abordagem inovadora e criativa, uma estratégia competitiva que assegure o êxito da organização nos negócios atuais, ao mesmo tempo em que constrói competências essenciais necessárias para o sucesso nos negócios de amanhã”.

A gestão estratégica focada em resultados direciona a busca de indicadores de desempenho para a mensuração destes resultados. Essa forma de gestão é proporcionada pelo *Balanced Scorecard* – BSC, que é um método de avaliação de desempenho, desenvolvido para ser utilizado como ferramenta de gestão por meio do alinhamento das estratégias em

indicadores quantitativos (ativos tangíveis) e qualitativos (ativos intangíveis) mensuráveis (KAPLAN; NORTON, 1996, 1997).

A complexidade do gerenciamento nas organizações exige que os gestores tenham condições de visualizar o desempenho da empresa sob quatro perspectivas, por meio das quais pode-se entender: como a organização é vista pelos clientes (perspectiva dos clientes), no que deve ser excelente (perspectiva dos processos internos), se há capacidades de continuar melhorando e criando valor (perspectiva do aprendizado e crescimento) e, como a organização é vista pelos acionistas (perspectiva financeira) (KAPLAN; NORTON, 2000).

Este artigo tem como objetivo principal apresentar e implantar uma metodologia de integração entre o planejamento estratégico e o planejamento financeiro. Busca-se ainda evidenciar as etapas para a formulação das estratégias de uma Instituição de Ensino Superior. Por fim, pretende apresentar o mapa estratégico adaptando as perspectivas do *Balanced Scorecard* para a realidade das organizações acadêmicas.

Justifica-se este trabalho em função do crescimento acelerado do número de IES no Brasil aliado ao crescimento da demanda que tem ensejado o acréscimo da competitividade num setor até pouco tempo atrás acostumado com técnicas de gestão arcaicas.

Para tanto, o trabalho está estruturado em 5 seções; esta primeira introdutória; a seção 2 apresenta o processo de estratégia para as organizações; na seção 3 é apresentado o método proposto; a aplicação do método pode ser avaliada na seção 4 na seção 5 são realizadas as considerações e finalmente na seção referências são apresentadas as bibliografias utilizadas na pesquisa.

2 AS ORGANIZAÇÕES E AS ESTRATÉGIAS

As organizações, indiferente de sua atividade e de seu objetivo fim, são responsáveis pelo desenvolvimento da sociedade. É por meio das organizações que acontecem os fenômenos de desenvolvimento da humanidade causada pela evolução do conhecimento levando ao desempenho econômico, gerando riqueza, empregabilidade e por consequência melhor qualidade de vida para as pessoas, estejam elas envolvidas ou não em uma organização (SCHARMACH, 2010).

Assim, organizações e as estratégias existem de formas independentes, porém uma influencia a outra, pois as estratégias são formadas a partir de uma estrutura organizacional existente e que pode ser re-projetada em determinado momento pela gestão estratégica, seja por necessidade de mudança ou de sobrevivência. A gestão estratégica de uma organização está relacionada às realidades e potências da estrutura da organização existente, como seus

pontos fortes e fracos e/ou oportunidades e ameaças, consideradas como base de dados para a formação de uma nova estratégia para a gestão (MINTZBERG et al., 2008).

Uma das formas de caracterizar a eficiência dos diversos e complexos processos da IES, ocasionando em uma gestão focada na busca da eficiência de suas ações em resultados, deriva da administração estratégica.

Nesta linha, Meyer e Lopes (2008) argumentam que a gestão das organizações tem uma relevância fundamental para alcance dos objetivos e para o cumprimento de sua missão. Diversas são as razões que tornam necessária a gestão de uma IES: definição de objetivos, integração de recursos, desempenho das ações integradas, liderar pessoas e atender as expectativas individuais e sociais.

Alguns problemas na gestão das IES são delineados por Meyer e Lopes (2008), são eles: (1) a ausência de modelos próprios de gestão, que tem levado os gestores educacionais a importar do setor empresarial modelos de gestão sem considerar as características peculiares das organizações de educação; (2) a liderança, que se torna dificultosa mediante a característica dos trabalhos autônomos prestados por seus integrantes; (3) a estrutura e tomada de decisão, sendo um dos temas mais críticos nestas organizações por serem organizações pluralistas com grupos de interesses com objetivos distintos; (4) a desmotivação que pode ser ocasionada pelos problemas citados anteriormente; e, (5) a integração de objetivos e ações, pois os gestores têm dificuldades em desenvolver ações que busquem melhor uso possível de recursos disponíveis e atingir os objetivos organizacionais pretendidos.

A deficiente habilidade gerencial e a pequena flexibilidade estrutural das IES deixam a desejar quando é necessário o estabelecimento de mudanças rápidas para se adequar ao ambiente em que estão e aproveitar as oportunidades que este ambiente oferece acaba dificultando a administração com base no planejamento na estratégia destas instituições (GROSSMAN, 2007; MELO; CUNHA, 2008; SCHARMACH, 2010). Meyer e Lopes (2008) complementam essa ideia quando afirmam que um dos desafios da gestão é a determinação de objetivos de longo prazo e a dificuldade dos produtos e resultados da educação.

A gestão estratégica é um campo emergente dentro da extensa área de estudos organizacionais que, conforme Idenburg (1993) parece estar amadurecendo. Trata-se de um sistema de administração que enfatiza sua própria flexibilidade provocando o aparecimento de programas estratégicos inovadores; que busca a mudança da própria política; que avalia mais o desenvolvimento do potencial para mudanças futuras do que o desempenho em curto prazo e que entende os fundamentos do poder e das características culturais dentro da organização,

porque aí estão situados os principais geradores de sua própria flexibilidade, como colocam Tabatoni e Jarniou (1990).

Neste sentido, o processo de gestão estratégica da IES, segundo Tavares (2001), preocupa-se desde a definição da estratégia, passando pela viabilidade da implantação até seu acompanhamento, como pode ser vislumbrado a seguir:

- **Formulação da Estratégia:** compreende a fase de análise do ambiente, a fim de identificar o cenário, assim como os pontos fracos e fortes da Instituição de Ensino Superior (IES); o estabelecimento da diretriz organizacional definindo-se a meta da organização, sua missão e objetivos e a definição das estratégias via planejamento estratégico ou não;
- **Implantação da Estratégia:** possibilita colocar em prática as estratégias definidas anteriormente, eliminando a resistência interna, assim como alocar os recursos necessários para o cumprimento efetivo dos objetivos. Nesta etapa, é fundamental o elo com a gestão financeira da instituição;
- **Acompanhamento Estratégico:** processo de monitoramento e avaliação das estratégias implantadas e de acompanhamento das transformações do ambiente. É a revisão crítica das metas e da eficácia organizacional.

Verifica-se que essas etapas não são estanques e, ao contrário, são interligadas e realimentadas pelas informações geradas no interior das organizações e pelas transformações do ambiente. “No contexto organizacional, a informação passa a ser a principal munição para a vantagem estratégica. Dependerá, contudo, de seu uso apropriado”, afirma Tavares (1991).

Herrero Filho (2005), explica que na visão de Kaplan e Norton (2004), o problema da implementação e execução da estratégia acontece porque a estratégia é um tanto abstrata; os integrantes das organizações têm dificuldade de entender o significado da estratégia e os sistemas gerenciais, por não estarem alinhados a ela, assim a alta administração tem dificuldades para traduzir a estratégia em objetivos da organização.

2.1 Formulação da Estratégia

A formulação das estratégias é a fase em que se decide o que fazer, determinando-se as ações apropriadas para alcançar os objetivos. Elaborar as estratégias envolve determinar cursos de ação apropriados para alcançar os objetivos. Existem diversos modos das organizações estabelecerem suas estratégias. (MINTZBERG, 1973; IDENBURG, 1993).

No modo empreendedor, um líder assume o papel de estabelecer as estratégias e todos os riscos decorrentes de suas decisões são assumidos frente a sua crença na organização. Esse

modo exige que as estratégias sejam determinadas pela pessoa que detém o poder visando satisfazer seus desejos e aspirações. O modo de formulação de estratégia denominado “Aprendizado Dirigido” é apropriado para as organizações de aprendizagem. Nesse tipo de organização, a mera formulação de planos estratégicos é uma garantia insuficiente de mudança de comportamentos dos gerentes, assim o processo dirigido de aprendizagem tenta adequar os modelos mentais dos gerentes à realidade (OLIVEIRA; SCHARMACH, 2009).

Na organização, a pressão por resultados, advinda da necessidade de lucros crescentes e de retornos consideráveis aos acionistas, conduz os tomadores de decisão a optarem por medidas de curto prazo e por técnicas afastadas de uma formulação teórica adequada. A estratégia se distancia de uma perspectiva de longo prazo, de uma visão integradora, e se torna um conjunto de atividades baseadas em tentativa e erro (BIGNETTI, 2008).

No modo adaptativo, de acordo com Mintzberg (1973), a organização adapta-se por meio da adoção de pequenos passos, muitas vezes desconexos às condições vigentes em seu ambiente. Em muitas dessas organizações os objetivos não estão claramente definidos e o poder é decorrente de uma coalizão de interesses díspares. No modo incrementalismo lógico os processos desenvolvem-se em fases, mas cada fase subsequente constrói a fase prévia e tem a sua própria lógica interna: “a estrutura segue a estratégia, mas a estrutura organizacional também impede o desenvolvimento da estratégia”, afirma Idenburg (1993). As pessoas dentro da organização têm os próprios objetivos e estão experimentando os próprios processos de aprendizagem.

O modo planejado é um dos modos utilizados para o desenvolvimento de estratégias que vem sendo amplamente aprofundado é o planejamento. O planejamento estratégico corresponde ao estabelecimento de ações a serem tomadas pelos gestores para a situação em que o futuro tende a ser diferente do passado. Desse modo, o planejamento não pode ser visto como projeção ou previsão, ao contrário, é um processo de ajuste contínuo para que se cumpram as ações definidas.

O planejamento é uma metodologia que considera a IES por inteiro e que possibilita estabelecer a direção a ser seguida pela mesma, visando a um maior grau de interação com o ambiente. Deste modo, o planejamento estratégico é um processo que consiste na análise sistemática dos pontos fortes e fracos da organização, e das oportunidades e ameaças do meio ambiente com o intuito de estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitem o cumprimento da missão.

2.2 Possibilitando a implantação e controle das estratégias com a gestão financeira

O processo de implantação das estratégias ocorre quando as mesmas são colocadas em prática. A formulação e implantação da estratégia influenciam-se mutuamente e, frequentemente, evoluem juntas. A formulação da estratégia, normalmente, gera apenas um conjunto de planos e intenções. Por si próprio, a formulação não produz ações, nem mudanças visíveis na IES.

Normalmente, a implantação da estratégia está relacionada com mudanças na organização, sendo que algumas estratégias exigem alterações mínimas na forma como uma organização conduz o negócio e outras, exigem mudanças marcantes. Para efetivar as mudanças, as estratégias precisam ser implantadas, passando-se da reflexão para a ação.

Hall (1988) acredita que a resistência às mudanças é influenciada pelos diferentes grupos de interesse existentes no interior da organização, que muitas vezes sobrepõem os objetivos individuais sobre os organizacionais, impedindo a implantação das estratégias definidas anteriormente. Aspectos comportamentais devem ser observados, sobretudo, a cultura organizacional e as relações de poder.

A cultura organizacional refere-se aos valores e crenças vigentes na organização e aos comportamentos individuais e coletivos decorrentes. A análise da cultura organizacional é importante, na fase de implementação da estratégia, ao contribuir para verificar o comportamento dos empregados (RIBAS JÚNIOR, 2010).

Ademais, a disponibilidade de recursos humanos, materiais e financeiros é imprescindível para que as estratégias sejam implantadas. Assim, no processo de gestão universitária, a organização deve dispor de mecanismos para que os recursos estejam disponíveis no momento certo, pois mesmo quando uma estratégia parece ótima para a IES, devem se feitas considerações acerca dos recursos necessários para financiar a estratégia que está para ser adotada.

Deste modo, a falta de recursos ou atraso na liberação pode fazer com que estratégias bem formuladas sejam fracassadas. Um dos entraves ao processo de administração estratégica e sua descrença em muitas organizações ocorre quando os recursos não são disponibilizados no momento certo, impedindo-se assim, a implantação das estratégias definidas anteriormente.

O controle é a última etapa do processo de administração estratégica, no qual ocorre o acompanhamento e avaliação, em tempo hábil, dos resultados das estratégias formuladas. Esse tipo de controle desempenha o papel de acompanhar e comparar as situações alcançadas com as previstas.

2.3 Gestão Financeira

A gestão financeira e orçamentária das IES deve ser realizada a fim de garantir a sustentabilidade da organização. Trata-se de um instrumento composto por diversos indicadores úteis à tomada de decisão, capazes de auxiliar os gestores educacionais na avaliação dos investimentos necessários ao bom funcionamento da organização, possibilitando que os incentivos e recompensas aos trabalhadores sejam planejados e garantidos e permitindo que todos os envolvidos com a escola tenham uma visão sistêmica da gestão escolar.

Segundo Gitman (2004), a gestão financeira é uma ferramenta utilizada para controlar da forma mais eficaz possível, no que diz respeito à concessão de crédito para clientes, planejamento, análise de investimentos e de meios viáveis para a obtenção de recursos para financiar operações e atividades da empresa, visando sempre o desenvolvimento, evitando gastos desnecessários, desperdícios, observando as melhores alternativas para a condução financeira da organização.

Independente da forma jurídica da escola, pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, todas demandam um modelo de gestão financeira que auxilie na visualização das atividades, de modo que o resultado final seja positivo. O gestor financeiro deve ter em mente que o investimento realizado pelos proprietários, no caso de uma escola privada, ou pela sociedade, quando se trata de uma escola pública, deve produzir um retorno compatível com outras possibilidades de investimento e aplicações financeiras.

O orçamento, conforme Welsch (1973) “é a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para cada uma de suas subdivisões”.

Na elaboração do orçamento é fundamental a participação e colaboração dos diversos setores, departamentos e elementos da instituição. O orçamento autoritário tem a inconveniência de se afastar dos princípios básicos das organizações acadêmicas, que é a gestão democrática. É um poderoso instrumento de planejamento e controle financeiro usado pelas organizações para definir o nível das atividades futuras.

Assim, o gestor financeiro das organizações de ensino deve ter como características a capacidade de articular com os públicos interno e externos; ter habilidade para conhecer aspectos pedagógicos, legais e administrativos financeiros; ter liderança e capacidade para motivar equipes, ser transparente e coerente nas ações, ter capacidade para atuar de modo democrático e compartilhar poder. (LYRA; GOMES; JACOVINE, 2009).

Canterle e Favaretto (2008) evidenciam que os cenários dinâmicos constituem desafios para as instituições universitárias, fazendo com que se busquem novas alternativas de gerenciamento, eficiência e de financiamento para fornecer serviços de valor à sociedade.

Para sobreviver, as Instituições de Ensino Superior devem traçar metas para suas relações com *stakeholders* atuais e em potencial como parte de um processo estratégico contínuo de administração. Essas metas devem considerar o impacto potencial dos *stakeholders* nas unidades estratégicas corporativas e de negócios. Qualquer modelo de gestão financeira depende em primeiro lugar das pessoas envolvidas, e as pessoas estarão envolvidas e comprometidas se acreditarem na estratégia de longo prazo da instituição.

Basicamente existem duas formas de elaborar e acompanhar o orçamento (LAURIA, 2008). O orçamento estático é aquele que é elaborado e aprovado pela gestão superior e assegura o referencial original, independente das mudanças que possam ocorrer nas variáveis analisadas.

O orçamento flexível possibilita ajustes na sua implementação conforme as atividades vão sendo realizadas, sendo possível alterar as receitas, custos e despesas em função das variações do volume no período de sua execução.

Os objetivos do orçamento podem ser sintetizados conforme segue (LAURIA, 2008):

- Servir de instrumento de orientação de gerências e chefias para a coordenação das áreas e atividades da escola;
- Prever o volume de serviços, os custos e as despesas operacionais e demais gastos, e respectivas receitas, visando à otimização dos resultados globais;
- Orientar os processos de investimento, aplicações e fontes de recursos, de forma a reduzir os riscos operacionais;
- Permitir a comunicação dos objetivos, prioridades e metas à comunidade da escola;
- Servir de base comparativa aos resultados econômicos e financeiros que serão obtidos para um determinado período, permitindo a identificação das causas entre as variações do orçamento realizado e o previsto e;
- Servir de referência para o planejamento escolar, possibilitando que as metas sejam atingidas.

Os orçamentos são essenciais como um elo entre o planejamento e o controle, porque auxiliam a coordenar as ações dos líderes de diferentes departamentos e atividades da escola e estabelecem um compromisso com os objetivos da organização. Além disso, a gestão

orçamentária fornece metas claras de receitas e fixa padrões ideais para o monitoramento das atividades de ensino, pesquisa, extensão e gestão da organização.

Neste sentido, avaliar um desempenho significa julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito perante os objetivos preestabelecidos. Sendo assim, avaliar um desempenho passa a ser um meio para tomada de decisões (LUCIANI, 2008).

2.4 *Balanced Scorecard* - BSC

Os diversos estudos relacionados ao BSC demonstram o crescente interesse dos pesquisadores sobre o tema. Rezende (2006) afirma que é inegável o crescimento do espaço dedicado a estudos sobre o BSC, tanto sob o ponto de vista da pesquisa empírica quanto da publicação de textos com caráter normativo, levando a crer que, de fato, está havendo uma difusão do conceito que justifique um estudo em profundidade sobre razões de uso, adaptações e implicações da sua adoção (SPESSATTO, 2009).

Ele traduz a missão e a estratégia das empresas em um conjunto balanceado e abrangente de medidas de desempenho, que servem de base para um sistema de medição e de gestão estratégica.

Assim o BSC, além de apresentar indicadores alinhados a quatro perspectivas que mantêm forte relação de atratividade com a estratégia, passa a gerenciar esse plano que inclui: estabelecimento de metas individuais, de equipe, remuneração, alocação de recursos, planejamento, orçamento, *feedback* e aprendizado estratégicos (SANTOS, 2008).

O BSC surgiu com o objetivo de resolver os problemas das organizações que se apoiam em uma única visão (perspectiva) para a tomada de decisões, contrapondo a contabilidade tradicional, que usa uma linha exclusivamente financeira, esta visão é amparada como uma evolução do conceito de *Tableaux de Bord*, que anteviu a necessidade de observar empresa não só por meio da perspectiva financeira (SANTOS, 2008).

Dessa maneira, os relacionamentos de causa e efeito devem permear todas as dimensões do *Balanced Scorecard*. Todo BSC usa certas medidas genéricas, comuns a várias estratégias, tais como participação do mercado, rentabilidade, satisfação do consumidor, retenção do consumidor e capacitação de pessoas. A essas medidas genéricas deram o nome de medidas de resultado essencial (*core outcome measures*).

Os direcionadores de desempenho (*performance drives*) é que precisam ser aqueles que são únicos, aqueles que identificam aquela organização em particular. São os que direcionam a rentabilidade, o segmento de mercado escolhido, as proposições de valor

entregue ao cliente naquele segmento de mercado e os processos internos e capacitações necessárias para se atingir os objetivos financeiros e aqueles em relação aos clientes.

A partir do choque entre a força irresistível de construir capacidades competitivas de longo alcance e o objeto estático do modelo tradicional de contabilidade financeira de custos, surgiu uma nova síntese: o *Balanced Scorecard*.

Assim, o BSC oferece um método simples para articular a estratégia e monitorar o progresso das metas estabelecidas. Possibilita traduzir a estratégia de longo prazo da organização em termos de específico, ou seja, metas em áreas diferentes da organização (financeiro, cliente, negócio interno, inovação e aprendizado) (GENDRON, 1997; GREATBANKS; TAPP, 2007; OLIVEIRA, 2009).

Neste sentido, Greatbanks e Tapp (2007), enfatizam que projetar um bom sistema de medida deveria promover o equilíbrio entre o estabelecimento da estratégia e uma comunicação clara a todos os envolvidos sobre os objetivos da organização, enfoque e esforços de alinhamento, e uma cultura organizacional adequada. O *balanced scorecard* permite esse equilíbrio.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Do ponto de vista da abordagem do problema esta pesquisa é qualitativa. Quanto à natureza do objetivo, esta pesquisa caracteriza-se como exploratória, sendo os procedimentos técnicos utilizados a pesquisa bibliográfica, o levantamento e o estudo de caso.

O BSC mostrou-se a ferramenta mais eficiente para auxiliar o método na pesquisa na medida em que as iniciativas de administração de desempenho para uma organização incluem o desenvolvimento de indicadores-chaves de desempenho, um sistema de administração de desempenho e desenvolvimento de processo, os quais devem ser focados na satisfação do cliente. O treinamento de times de trabalho é essencial na implementação de um centro de serviços compartilhado.

A metodologia para a realização deste artigo consiste em um estudo de caso, implantado por meio de uma pesquisa ação. De acordo a Yin (2001) o estudo de caso traz como contribuição a compreensão de fenômenos individuais, pois permite ao pesquisador preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real. Corroborando esta ideia, Gil (1999) apresenta como objetivo a análise profunda e exaustiva de uma, ou poucas questões, visando permitir o seu conhecimento amplo e detalhado. Foram reunidas cerca de 50 pessoas por uma semana para as discussões, levantamento, análise e considerações.

Esta estrutura apresenta uma proposta de planejamento estratégico e orçamentário para uma Universidade, conforme Quadro 1 e Figura 1.

PROPOSTA DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO
Definição dos Valores, Objetivos, Visão Estratégica e da Missão da Universidade: Inicialmente busca-se a compreensão da razão de existência da Universidade e a orientação de onde a Instituição quer estar.
Análise Ambiental: Para realizar a análise do ambiente pode ser utilizada a técnica conhecida como Análise SWOT (<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats</i>), sendo que a compreensão destes quatro indicadores permitirá estabelecer as bases das ações estratégicas a serem tomadas em todos os níveis da Universidade.
Formulação das Estratégias, Elaboração do <i>Balanced Scorecard</i> e definição de indicadores: As estratégias expressam como a instituição irá utilizar seus recursos para atingir os resultados desejados. O <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) é um sistema de avaliação de desempenho organizacional que reconhece que os indicadores financeiros não são suficientes e incorpora medidas não financeiras. O <i>Balanced Scorecard</i> é um sistema de Gestão que traduz a estratégia de uma organização em objetivos, indicadores, metas e iniciativas de fácil entendimento pelos participantes. Os indicadores representam a intenção do objetivo e devem ser de fácil mensuração. (KAPLAN; NORTON, 1997).
Elaboração do orçamento: O orçamento deve ser alinhado ao planejamento estratégico, considerando os indicadores direcionadores de valor. É imprescindível construir uma ligação forte entre os planos estratégicos o orçamento (BORNIA; LUNKES, 2007).

Quadro 1 – Proposta de Planejamento Estratégico

Fonte: Dados elaborados pelos autores (2010)

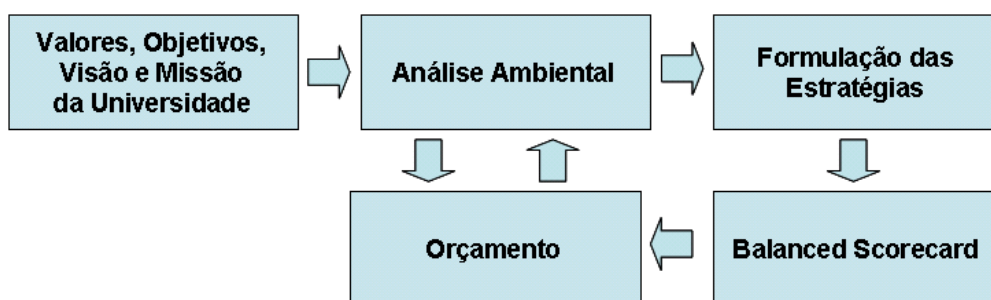


Figura 1 – Metodologia para integração do planejamento estratégico com o orçamento.

Fonte: Dados elaborados pelos autores (2010)

A Metodologia para integração do planejamento estratégico com o orçamento que a Universidade implantou, conforme podemos observar é um método abrangente que permitiu alinhar a estratégia com a visão organizacional, bem como integrar as atividades de ensino, pesquisa, extensão e administração universitária. Vale ressaltar que a definição dos indicadores junto ao BSC e a elaboração integrada com o orçamento possibilitaram à Universidade catalisar esforços para a mensuração de desempenho e motivar os colaboradores.

4 APLICAÇÃO DO MÉTODO PROPOSTO

Esta é uma metodologia de planejamento participativo, onde os líderes e chefias dos setores participaram durante uma semana, totalizando 48 horas até a definição do mapa estratégico e elaboração do orçamento. A proposta foi implantada em uma Universidade Privada de Santa Catarina.

4.1 Valores, Objetivos, Visão Estratégica e da Missão da Universidade

O Objetivo representa o que será realizado para construir a visão e cumprir a missão. A visão consiste em definir o estado que a Instituição deseja atingir no futuro, para propiciar o direcionamento dos seus rumos. A Missão por sua vez, define a razão de ser da Instituição refletindo os motivos pelos quais foi criada e é mantida.

4.2 Análise Ambiental: O Ambiente, O Cenário e os Públicos Atendidos

A análise ambiental foi realizada analisando-se o ambiente externo e interno à organização tendo como conceito os seguintes termos.

4.2.1 Análise do ambiente externo

- Oportunidade: Fenômeno externo, atual ou potencial, capaz de contribuir, substancialmente e por longo tempo, para o bom desempenho da Instituição na área de atuação focalizada;
- Ameaça: Fenômeno externo, atual ou potencial, capaz de dificultar, substancialmente e por longo tempo, o bom desempenho da Instituição na área de atuação focalizada.

No Quadro 2 a seguir são apresentados alguns cenários utilizados na discussão do grupo para definição das oportunidades e ameaças da Universidade.

EXEMPLOS DE CENÁRIOS PARA O ENSINO SUPERIOR
Expansão desordenada do ensino superior
Participação crescente do setor privado na economia nacional
Crescimento econômico do país
Internacionalização da Economia
Inclusão de pessoas com necessidades especiais
Avanço da Tecnologia da Informação e Comunicação
Necessidade crescente de pessoas qualificadas continuamente
Aumento do setor de serviços na economia nacional
Demanda crescente de serviços qualificados para o setor produtivo (pesquisas, assessorias, consultorias, etc.)
Demanda crescente da população por ensino superior

Quadro 2 – Exemplos de cenários
Fonte: Dados elaborados pelos autores (2010)

4.2.2 Análise do ambiente interno

- Força: Condição interna capaz de contribuir, substancialmente e por longo tempo, para o bom desempenho da organização na área de atuação focalizada;
- Fraqueza: Condição interna capaz de dificultar, substancialmente e por longo tempo, para o bom desempenho da organização na área de atuação focalizada.

POSSÍVEIS VARIÁVEIS PARA ANÁLISE:
Quadro docente (titulação, formação, atualização, etc.)
Perfil dos servidores técnico administrativos
Processo de ensino-aprendizagem
Sistema de informações e tecnologia da informação
Ambiente de trabalho
Produção científica
Sistema de avaliações de alunos
Sistema de avaliação de docentes
Sistema de avaliação da Instituição
Resultados do ENADE, Conceitos Preliminares de Curso (CPC), Índice Geral de Cursos (IGC)
Acompanhamento dos egressos
Atendimento de alunos e público externo
Distribuição de alunos por curso

Quadro 3 – Exemplos de variáveis para análise do ambiente interno

Fonte: Dados elaborados pelos autores (2010)

4.3 Formulação das Estratégias

As estratégias correspondem à capacidade de se trabalhar contínua e sistematicamente o ajustamento da Universidade às condições ambientais em mutação, tendo em mente a visão de futuro definida e o crescimento da organização. Exemplo: Para garantir a sustentabilidade econômica financeira, quais estratégias devem ser adotadas?

- Realizar o planejamento estratégico concomitante com o orçamento;
- Manter atualizado os dados e indicadores econômico-financeiros da Instituição;
- Buscar formas de ampliar a captação de recursos, transferência de conhecimento e apoio aos docentes e pesquisadores;
- Reduzir custos;
- Ampliar as fontes de receita;
- Implantar uma política eficiente de cobrança.

4.4 Elaboração do BSC e definição de indicadores

Após a definição das estratégias, foi elaborado o *Balanced Scorecard* com o propósito de traduzir as estratégias da organização em objetivos, metas e iniciativas de fácil entendimento pelos participantes. Neste sistema, cada perspectiva tem um responsável e se

torna uma célula de trabalho, e cada célula tem a sua equipe com responsabilidade de atingir as metas dentro do prazo estabelecido.

Buscando o alinhamento do planejamento estratégico da organização com o planejamento financeiro foi decidido adotar uma ferramenta que suportasse o processo como um todo, desde a elaboração os conceitos macros, passando pelo efetivo alinhamento das estratégias organizacionais nos diferentes níveis, bem como a monitoração dos indicadores sugeridos.

Optou-se por ampliar as perspectivas originais propostas por Kaplan e Norton (2001) conforme Figura 2.

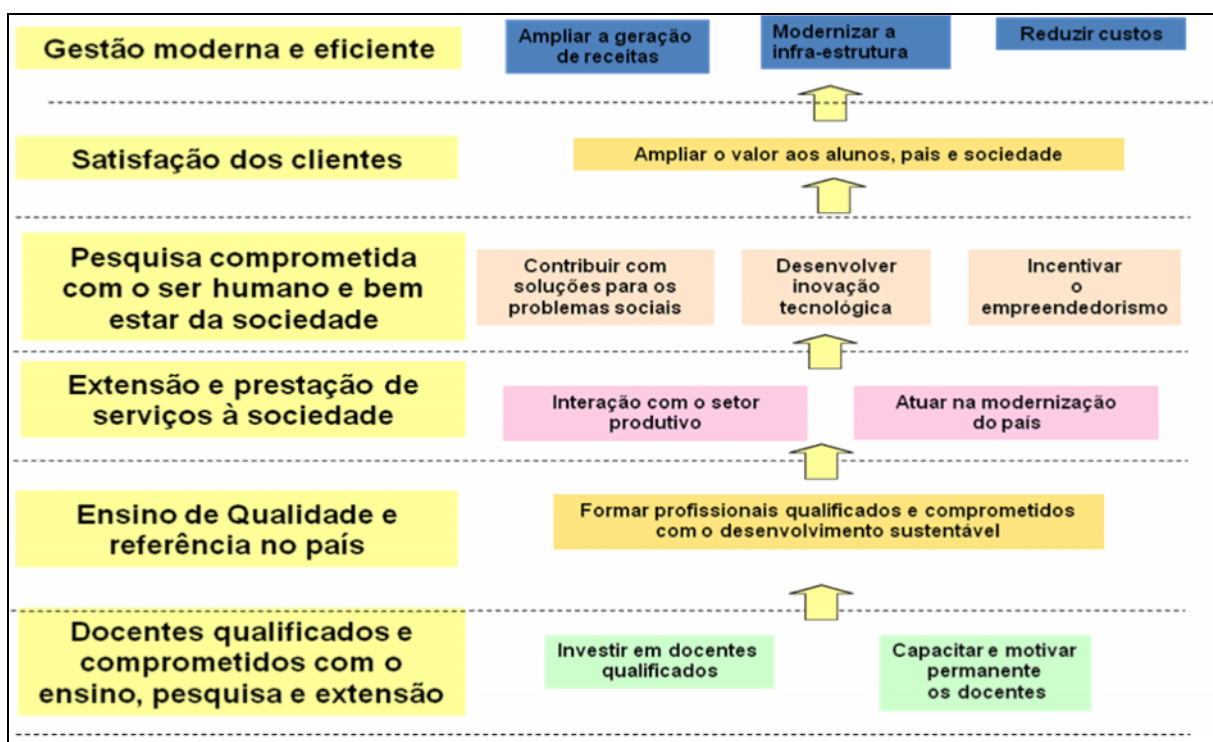


Figura 2 – Mapa Estratégico de uma IES
 Fonte: Dados elaborados pelos autores (2010)

O mapa estratégico permite identificar e explicitar as relações de causa e efeito entre os objetivos estratégicos selecionados para as perspectivas de valor, mostrando como os ativos intangíveis se transformam em resultados financeiros e selecionar o *scorecard* de indicadores não financeiros que possibilitam a descrição e mensuração do processo de criação de valor da Universidade.

4.4 Implantação das estratégias alinhadas ao orçamento

As estratégias definidas e validadas pela equipe da organização devem ser agrupadas nas perspectivas do BSC e algumas demandarão recursos a fim de que sejam implantadas.

Nesta etapa, as estratégias que necessitam de recursos devem ser previstas no orçamento da Universidade.

O orçamento anual deve contemplar as estratégias e ações, conforme o cronograma estabelecido no planejamento estratégico. Devem ser listadas as fontes de receitas da Instituição e os valores previstos para o período analisado. As despesas devem ser listadas conforme os itens e o resultado utilizado para a consecução das estratégias. Para cada perspectiva criada no BSC e visualizada no mapa estratégico, devem ser alocados os recursos necessários à sua efetivação. Assim, o objetivo das decisões financeiras, é criar riqueza para os acionistas/investidores. (GITMAN, 2004; DAMODARAN, 2004; BRIGHAN; EHRHARDT, 2006).

Na visão de Hafsi e Matinet (2008) a perspectiva dos recursos considera que os recursos podem constituir a base de uma vantagem competitiva durável e, portanto, de assimetria estratégica, contando que sejam raros difíceis de imitar ou de substituir e relevantes no contexto do mercado considerado.

O monitoramento e controle na execução das ações irão permitir ajustes no orçamento de modo que as estratégias sejam de fato implementadas e conduzam a uma gestão universitária moderna e eficiente.

Neste sentido, os resultados apresentados evidenciam a importância da integração da estratégia com o orçamento e as facilidades do uso do BSC na construção do mapa estratégico e alinhamento da organização na busca de indicadores para a mensuração do desempenho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão financeira e orçamentária das escolas deve possibilitar a execução das estratégias definidas, possibilitando a integração entre o administrativo e o pedagógico. O envolvimento das pessoas tanto na elaboração das estratégias quanto na definição do orçamento é essencial para esta integração. As IES devem adotar formas modernas de gestão a fim de possibilitar a consecução dos objetivos organizacionais e cumprimento da missão.

A metodologia apresentada neste artigo mostrou-se eficiente para alcançar os objetivos propostos pelo artigo e foi implantada em uma Universidade e possibilitou integrar o planejamento estratégico e o planejamento financeiro. As etapas utilizadas para alcançar os objetivos foram: i) Definição dos Valores, Objetivos, Visão Estratégica e da Missão da Universidade, a fim de compreender a razão de existência da Universidade; ii) Análise Ambiental por meio da técnica SWOT e análise do cenário do ensino superior; iii) Formulação das Estratégias, Elaboração do *Balanced Scorecard* e definição de indicadores;

iv) e, por último a elaboração do orçamento alinhado ao planejamento estratégico, considerando os indicadores direcionadores de valor.

Pode-se afirmar que a Universidade implantou um método abrangente que permitiu alinhar a estratégia com a visão organizacional, bem como integrar as atividades de ensino, pesquisa, extensão e administração universitária. Vale ressaltar, que a definição dos indicadores junto ao BSC e a elaboração integrada com o orçamento possibilitaram à Universidade catalisar esforços para a mensuração de desempenho e motivar os colaboradores.

Assim, os objetos propostos pelo trabalho foram alcançados na medida em os resultados apresentados evidenciam a importância da integração da estratégia com o orçamento e as facilidades do uso do BSC na construção do mapa estratégico e alinhamento da organização na busca de indicadores para a mensuração do desempenho.

O problema de pesquisa foi respondido, na medida em que o monitoramento e controle na execução das ações irão permitir ajustes no orçamento de modo que as estratégias sejam de fato implementadas e conduzam a uma gestão universitária moderna e eficiente.

Em função das particularidades organizacionais e conceituais de uma organização acadêmica, o mapa estratégico elaborado para a IES em questão considerou seis perspectivas e não apenas as quatro perspectivas clássicas. Conclui-se, portanto, que com o método utilizado as IES são capazes de promover a sinergia de recursos, conhecimentos e competências entre as diferentes áreas da organização, possibilitando a elaboração do orçamento a partir dos objetivos e iniciativas estratégicas.

REFERÊNCIAS

BIGNETTI, L. P. Comentários - Uma apreciação sobre o desenvolvimento dos estudos em estratégia no Brasil sob a inspiração de Hafsi e Martinet. **Revista de Administração Contemporânea** v. 12, n. 4, p. 1165-1171, 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.org/php/index.php>>. Acesso em: 12 ago. 2010.

BORNIA, A. C., LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 37-59, 2007.

BRIGHAN, E. F., EHRHARDT, M. C. **Administração financeira: teoria e prática**. 10. ed., São Paulo: Thomson, 2006.

CANTERLE, N. M. G., FAVARETTO, F. Proposta de um modelo referencial de gestão de indicadores de qualidade na instituição universitária. **Ensaio: aval. pol. públ. Educ.**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 60, p. 393-412, 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.org/php/index.php>>. Acesso em: 15 ago. 2010.

DAMODARAN, A. *Finanças corporativas: teoria e prática*. 2. ed., Porto Alegre: Bookman, 2004.

GENDRON, M. Using the balanced scorecard. **Harvard Management Update**: Newsletter from Harvard Business School, v. 2, n. 10, p. 7-10, 1997.

GITMAN, L. J. **Princípios de Administração financeira**. 10. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2004.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1999.

GREATBANKS, R.; TAPP, D. The impact of balanced scorecards in a public sector environment Empirical evidence from Dunedin City Council. New Zealand. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 27, n. 8, p. 846-873, 2007.

GROSSMAN, T. A. Integrating spreadsheet engineering in a management science course: a hierarchical approach. **Informations Transactions on Education**, v. 7, n. 1, p. 18-36, 2007.

HAFSI, T.; MARTINET, A. C. **Estratégia e gestão estratégica das empresas: um olhar histórico e crítico**. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 12, n. 4, p. 1131-1158, 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.org/php/index.php>>. Acesso em: 12 ago. 2010.

HALL, R. H. **Organizações: estrutura e processos**. 3. ed., Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1984.

HERRERO F. E. **Balanced Scorecard e a gestão estratégica: uma abordagem prática**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

IDENBURG, P. J. Four styles of strategy development. **Long Range Planning**, v. 26, n. 5, p. 132-137, 1993.

KAPLAN, S. Norton, D. P. A. **Estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **The Balanced Scorecard: translating strategy into action**. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1996.

_____. **The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment**. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 2000.

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

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

LAURIA, L. C. Planejamento e controle orçamentário. In: Rosseti, José Paschoal et al. **Finanças corporativas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LYRA, M. G.; GOMES, R. C.; JACOVINE, L. A. G. O papel dos *stakeholders* na sustentabilidade da empresa: contribuições para construção de um modelo de análise. **Revista**

de **Administração contemporânea**, v. 13, 3, p. 39-52, 2009. Disponível em: <http://www.scielo.org/php/index.php>. Acesso em: 12 ago. 2010.

LUCIANI, J. C. J. L. **Análise dos impactos da implantação de ERP no desempenho de empresas catarinenses de capital aberto**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, SC, Brasil, 2008.

MINTZBERG, H. Strategy-making in three modes. In: **California Management Review**. V. 16, n. 2, p. 44-53, 1973.

MINTZBERG, H. AHLSTRAND; B., LAMPEL, J. QUINN, J. B. & GHOSHAL, S. O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados. Porto Alegre: Bookman, 2008.

OLIVEIRA, D. P. R. **Estratégia empresarial & vantagem competitiva: como estabelecer, implementar e avaliar**. 6. Ed., São Paulo: Atlas, 2009.

RIBAS JÚNIOR, O. T. Avaliação do desempenho de agências de desenvolvimento regional utilizando as experiências em curso na região sul do Brasil. Revista **IJIE**, v. 2, n. 1, p. 26-50, 2010.

PEREIRA, M. F.; MELO, P. A.; CUNHA, M. S. A história e a experiência da Universidade Federal de Santa Catarina com o processo de planejamento estratégico. In: Domingues, M. J. C. S.; Silveira, A. **Gestão de ensino superior: temas contemporâneos**. Blumenau: Edifurb, 2008.

SANTOS, S. R. B. **O balanced scorecard como instrumento de gestão à luz dos indicadores do sistema nacional de avaliação da educação superior**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. João Pessoa, PB, Brasil, 2008.

SCHARMACH, A. L. R. **Gestão estratégica em instituições de ensino superior: as possibilidades do Balanced Scorecard na Universidade do Contestado**. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-graduação em Administração – PPGAD, Universidade Regional de Blumenau, SC, Brasil, 2009.

SPESSATTO, G. **Análise do processo de implantação do Balanced Scorecard nas maiores empresas da região Sul do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, SC, Brasil, 2009.

TABATONI, P.; JARNIOU, P. A dinâmica das normas na administração estratégica. In: H. or ANSOFF, I.; DECLERCK, R. P. e HAYES, R. L. (org.). **Do planejamento estratégico à administração estratégica**. São Paulo: Atlas, p. 41-47, 1985.

TAVARES, M. C. **Planejamento estratégico**. Rio de Janeiro: Habra, 1991.

YIN, R. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed., Porto Alegre: Bookman, 2001.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 1973.