



ENSINO E PESQUISA
EM ADMINISTRAÇÃO

MODELO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE GERENCIAL PARA EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

PLANNING MODEL AND MANAGERIAL CONTROL FOR DISTANCE EDUCATION

Thiago Coelho Soares
UNISUL

Gilberto de Oliveira Moritz Gomoritz
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Marcus Vinicius Andrade de Lima
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Marcus Dalmau
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Data de submissão: 06 jan. 2012 . **Data de aprovação:** 12 maio 2012 . **Sistema de avaliação:** Double blind review.
Universidade FUMEC / FACE . Prof. Dr. Henrique Cordeiro Martins . Prof. Dr. Cid Gonçalves Filho . Prof. Dr. Prof. Dr. Luiz Claudio Vieira de Oliveira

RESUMO

Este artigo tem como objetivo verificar a interação do Beyond Budgeting com o Skandia Navigator, como uma ferramenta de gestão, em um programa de cursos *lato sensu*, de uma instituição de ensino a distância. Verifica-se que, no cenário atual, planejar e controlar as ações das organizações geram impactos positivos no desempenho organizacional. Dessa forma, tanto o Beyond Budgeting como o Skandia Navigator são ferramentas modernas que podem ajudar no planejamento e controle, respectivamente. O processo orçamentário mais recentemente elaborado é o Beyond Budgeting, que utiliza meios mais relativos e adaptáveis de planejamento, avaliação e controle de desempenho. É um modelo de gestão formado por um conjunto de princípios, os quais são guias de atuação empresarial. Já o Skandia Navigator consiste em trinta indicadores, divididos em cinco áreas: o foco financeiro é referente

aos resultados ocorridos e, os focos nos clientes, aos recursos humanos e aos processos voltados para o que ocorre, no momento, na empresa. O foco restante é referente à capacidade de renovação e de desenvolvimento da organização, que permitiriam vislumbrar o futuro da empresa. Como resultado da pesquisa, considera-se adequado o uso do Beyond Budgeting, juntamente com o Skandia Navigator, de maneira a planejar e controlar melhor as ações das instituições universitárias.

PALAVRAS-CHAVE

Planejamento. Controle. Beyond Budgeting. Skandia Navigator. Educação a Distância.

ABSTRACT

This paper aims to determine the interaction with the Beyond Budgeting Skandia Navigator as a management tool in a distance learning institution. It appears that in the current environment, plan and control the actions of organizations generate positive impacts on organizational performance. Thus both the Beyond Budgeting as the Skandia Navigator are modern tools that can help in planning and control respectively. The budget process is the most recently prepared Beyond Budgeting. This means using more relative and adaptive planning, evaluation and performance control. It is a management model consists of a set of principles, which are guides to business activity. Since the Skandia navigator consists of thirty indicators divided into five areas, with the financial focus on the results occurred and focuses on clients, human resources and processes aimed at what occurs at the company. The focus is on the remaining capacity for renewal and development of the organization that would see the future of the company. As a result of the research is considered appropriate use of the Beyond Budgeting in conjunction with the Skandia Navigator in order to better plan and control the actions of universities.

KEYWORDS

Planning. Control. Beyond budgeting. Skandia navigator. Distance education.

INTRODUÇÃO

O interesse em se trabalhar com Educação a Distância (EaD), conforme Aretio (1996), não é um fenômeno recente. Observa-se que, já no século XVIII, a Gazeta de Boston publicou um anúncio oferecendo ensino a distância, comprovando a tentativa de se levar o conhecimento, por meio de cursos por correspondência. Com a melhora dos serviços de correio e agilização dos meios de transporte, em meados do século XIX, percebe-se uma ação mais efetiva em direção às ofertas de cursos de EaD. Quatro exemplos dessa expansão podem ser destacados: um curso de ensino por correspondência publicado em 1833, na Suécia; a criação da primeira escola por correspondência, em Berlim, no ano de 1856; a criação da Boston Society to Encourage Study at Home, em 1873; a criação do International Correspondence Institute, em 1891, quando a Universidade de Wisconsin aceita a proposta de seus professores para organizar cursos por correspondência nos serviços de extensão universitária, em 1891.

Já no final do século XIX e início do século XX, o ensino por correspondência ganhou proporções gigantescas, nos EUA e na Europa. Isto aconteceu com a oferta de cursos de pouco valor acadêmico. Isto pode ajudar a explicar a criação de uma visão de baixa qualidade atribuída aos cursos a distância. Porém, como era de se esperar, o ensino por correspondência aprimorou-se com o passar dos anos. Em 1969, surge, na Inglaterra, a UK Open University, por iniciativa do governo britânico.

No Brasil, os primeiros registros de EaD são de 1904, com a oferta de cursos

técnicos por correspondência. O Instituto Monitor e o Instituto Universal Brasileiro consagraram esse modelo. No que se refere às instituições de ensino superior (IES), a pioneira a oferecer cursos de graduação a distância foi a Universidade Federal do Mato Grosso do Sul. A metodologia consistia em material impresso e em centros de atendimento, com tutores. Já na segunda metade da década de noventa, com o desenvolvimento da internet, as IES começaram a oferecer cursos a distância em maior quantidade. Essa escalada de cursos a distância foi medida por Maia e Meirelles (2005), que constataram a existência de mais de 50 IES no Brasil ofertando algum tipo de curso, na modalidade EaD.

Nesse cenário competitivo, planejar e controlar se tornam essenciais, porque "O que não é medido não é gerenciado". Para garantir a sobrevivência, as empresas necessitam implementar formas de medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidades. Muitas empresas realizam estratégias visando apenas ao relacionamento com os clientes e medem isso através do desempenho financeiro (KAPLAN; NORTON, 1997).

O modelo de gestão orçamentário, aplicado à avaliação de desempenho, utilizado nos dias de hoje, foi desenvolvido no início de 1900, para ajudar os gerentes financeiros a controlar os gastos das grandes organizações, como a Dupont, General Motors, ICI e Siemens. Foi desenhado para executar a condução da produção no negócio e, com o passar dos tempos, enfrentou um aumento de complexidade, identificando cada atividade distinta de linha de produtos, por região ou tecnologia. Sua abrangência tornou-se maior, pois influencia as

unidades de negócio ou divisão (BARBOSA FILHO; PARISI, 2004).

A evolução orçamentária, conforme Johnson e Kaplan (1987), indica que as práticas de gestão contábeis, utilizadas atualmente, foram desenvolvidas em 1925. Isto porque se preocupava com os custos de mão de obra, material, e custos fixos; orçamento de caixa, receitas e capital; orçamento flexível, previsão de vendas, custo padrão, análise de variação e medidas de desempenho por divisão.

Fundamentalmente, o modelo de orçamento utilizado pela maioria das empresas implica em técnicas e procedimentos contábeis, aplicados antecipadamente aos fatos decorrentes de planos, políticas e metas, para a consecução de um resultado desejado (BARBOSA FILHO; PARISI, 2004).

Conforme Maciel (2007), uma análise da relação entre intenção estratégica e desempenho passa a merecer destaque. Assim, as ferramentas são úteis para as organizações, mas necessitam de adaptação aos tempos modernos. Dessa forma, o objetivo do artigo é verificar a interação do Beyond Budgeting com o Skandia Navigator, como uma ferramenta de gestão em um programa de cursos *lato sensu* de ensino a distância.

BEYOND BUDGETING

Segundo Lunkes (2007), o termo orçamento tem sua origem atrelada a uma bolsa de tecido chamada *fiscus*, utilizada pelos antigos romanos para coletar os impostos. Conforme Borna e Lunkes (2007), na primeira fase do orçamento, predominaram o orçamento empresarial, com a projeção dos recursos baseada nos objetivos, e o controle por meio do acompanhamento dos dados

oriundos da contabilidade. A segunda fase orçamentária privilegiou o orçamento contínuo, que tem como ênfase uma renovação do período concluído e acréscimo do mesmo período no futuro. A terceira fase foi o orçamento de base zero, com a projeção dos recursos da estaca zero, com justificativa para todos os gastos novos. A quarta etapa corresponde ao orçamento flexível, que destaca a projeção dos recursos para vários níveis de atividade. Posteriormente, surgiu o orçamento por atividades, que é uma extensão do custeio baseado por atividades. O orçamento por atividades apresenta projeção dos recursos nas atividades, por meio dos direcionadores.

O processo orçamentário mais recentemente elaborado é o Beyond Budgeting, que utiliza meios mais relativos e adaptáveis de planejamento, avaliação e controle de desempenho. É um modelo de gestão formado por um conjunto de princípios, os quais são guias de atuação empresarial.

Hope e Fraser (2003) argumentam que o Beyond Budgeting pode resolver as três críticas principais sobre o processo tradicional de elaboração orçamentária. O primeiro argumento é referente a sua simplicidade, baixo custo e relevância para os usuários. O segundo diz respeito ao tratamento dos fatores de êxito da economia da informação. Os autores consideram que o crescimento sustentável é direcionado pela "estratégia inovadora", com foco na criação de valores de longo prazo. Para isso, dentre vários elementos importantes, é preciso dispor e manter os melhores profissionais, o que exige ações para avaliar suas capacidades criadoras. Isso terá maior probabilidade de sucesso num ambiente de liberdade e

autonomia. O terceiro argumento refere-se ao encorajamento da boa governança e do comportamento ético.

O Beyond Budgeting é baseado em doze princípios, sendo seis focados na descentralização do poder nas empresas e os outros seis na flexibilização de processos (CAMPOS; KROM, 2006). Os Princípios de descentralização de poder são: Governanças, Desempenho, *Empowerment*, Responsabilidade, Responsabilidade pelos Clientes, e Informação.

No item Governança, devem ser esclarecidos e divulgados os princípios e valores da empresa. Os gestores fornecem princípios e limites bem identificados, reúnem as pessoas para um objetivo comum e compartilham valores. No item Desempenho, cria-se um clima de alta performance, com base no sucesso relativo. No princípio *Empowerment*, dá-se às equipes liberdade, capacidade e autoridade para agir. No tocante a Responsabilidade, os funcionários empenham-se na busca de resultados competitivos, com responsabilidade sobre o desempenho de suas divisões. Quando se refere a Responsabilidade, pelos clientes, o foco está no atendimento das necessidades dos clientes, sem pressões para atingir metas, o que melhora o relacionamento a longo prazo. O sexto princípio é a Informação que deve estar disponível de forma ética e transparente, para facilitar o aprendizado e encorajar o comportamento ético.

Os princípios de flexibilização de processos são: Metas, Motivação e Recompensa, Planejamento, Recursos, Coordenação, Mensuração e Controle. O princípio Metas corresponde à fixação delas, com base no *benchmarking*. As equipes devem perseguir um objetivo comum à organização, buscando a

excelência dentro e fora da empresa. Deve ser adotada a definição de metas práticas, relacionadas com melhorias desconectadas da avaliação de desempenho e premiações. No que se refere a Motivação e Recompensa, essas devem estar alinhadas com o progresso da empresa, como um todo. A empresa passa a recompensar um grande grupo relacionando o desempenho competitivo que a empresa está obtendo. No princípio de Planejamento, a estratégia deve estar constantemente alinhada com os processos da empresa.

Quanto aos Recursos, estes devem ser liberados de acordo com a necessidade da empresa e agilmente. A utilização de sistemas de previsões dinâmicas pode ser mais eficaz que orçamentos tradicionais. A Coordenação de todos os planos da organização deve ser feita de forma dinâmica, por meio de mecanismos de mercado, e não de ciclos anuais de planejamento. O sexto princípio é a Mensuração e Controle, em que as informações devem ser claras e concisas e, as providências, rápidas. Sistemas ERP permitem o gerenciamento das informações e evitam a manipulação de dados.

Ao compreender esses princípios, diz-se que a gestão Beyond Budgeting é baseada na descentralização do poder e na flexibilização de processos. A utilização conjunta de diversas ferramentas de gestão em conjunto, tais como *Rolling Forecast*, *Benchmarking*, *Balanced Scorecard*, EVA, CRM, completa o modelo Beyond Budgeting, que gera um ambiente de trabalho autogerenciado e uma cultura de responsabilidade pessoal, promovendo motivação, produtividade e melhorias nos serviços prestados (CAMPOS; KROM, 2006).

QUADRO 1 - Comparativo de elementos na gestão das empresas

Descrição	Orçamento Tradicional	<i>Beyond Budgeting</i>
Metas	As metas são fixadas anualmente.	As metas não são fixas, mas continuamente monitoradas contra um dado <i>benchmarking</i> , preferencialmente externo, negociado com o grupo de gerentes.
Premiações e Bonificações	Os executivos recebem desde que se enquadrem nos objetivos das metas.	Existe a confiança do recebimento da premiação a partir da avaliação do grupo de gestores que analisa o desempenho na abordagem “daquilo que deveria ser feito”.
Planos	A figura das metas fixas (contratos fixos) está relacionada aos planos.	Existe a confiança de que qualquer ação possa ser exigida para atingir metas de médio prazo aceitas pelo grupo de gestão, dentro dos princípios de governança e parâmetros estratégicos da entidade.
Recursos	Os recursos cuja aceitação de disponibilidade para apoiar os orçamentos operacionais e de capital colocados à disposição.	Existe a confiança de prover os recursos quando forem necessários.
Coordenação	As atividades serão coordenadas com outros gestores de planos de acordo com plano aceito ou redirecionado por níveis superior.	Existe delegação de confiança para que o gestor coordene as atividades a partir de acordos periódicos e exigências de clientes.
Controles	O desempenho deve ser monitorado mensalmente e qualquer variação significativa deve ser revisada. <i>Forecast</i> determinado trimestralmente.	Existe confiança de que o <i>forecast</i> seja baseado na alternativa mais provável, de maneira que só existirá interferência se a tendência dos indicadores ficar fora de certos parâmetros.

Fonte: FREZATTI, 2005, p. 30.

Como principais motivos de sucesso do Beyond Budgeting, evidenciam-se a velocidade de resposta aos problemas da organização, a inovação contínua de processos e produtos, clientes leais e rentáveis, por estarem satisfeitos, e excelência operacional, garantida por um desempenho sustentável e satisfação dos acionistas (FREZATTI, 2005).

SKANDIA NAVIGATOR

Lima *et al.* (2011) atentam para a necessidade de novas abordagens econômicas para mensurar o desempenho das corporações, utilizando o capital intelectual como fator principal de produção, porque os ativos intangíveis agregam valor de maneira sustentada.

A visão de se criar valor é compartilhada pelas áreas de finanças e estratégias.

Organizações que começaram a medir o CI e a publicar suas experiências bem sucedidas nesse campo, acabaram por obter um diferencial no mercado e, assim, atingiram vantagem competitiva. Exemplo disso é a empresa sueca Skandia (VARGAS *et al.*, 2008).

Assim, Edvinsson e Malone, em 1998, buscaram unir diversos indicadores – tanto econômicos e financeiros quanto qualitativos – e, através de pesos atribuídos a esses indicadores, relacionar o resultado à performance da empresa, tendo criado o Skandia Navigator ou Navegador de Capital

Intelectual (LIMA *et al.*, 2011). O Skandia Navigator apresenta três perspectivas diferentes de análise: o foco financeiro (passado); foco nos clientes, nos recursos humanos e nos processos (presente); e foco na capacidade de renovação e de desenvolvimento organizacional (futuro). Na sequência, será detalhada a ferramenta.

A partir da Gestão do Conhecimento, no início dos anos noventa, a Skandia, uma empresa sueca, criou uma ferramenta de avaliação de desempenho denominada Skandia Navigator, que passou a orientar a mensuração do desempenho na organização e se tornou uma das forças motrizes no movimento do capital intelectual, porque permite identificar os resultados para a empresa, decorrentes de uma estratégia baseada na criação de conhecimento (HOURNEAUX JUNIOR, 2005).

O Navigator “fornece uma imagem equilibrada do capital financeiro e intelectual” (VON KROGH *et al.*, 2001, p. 118). O Navegador consiste em

indicadores divididos em cinco áreas, em que o foco financeiro é referente aos resultados ocorridos e, os focos nos clientes, aos recursos humanos e aos processos voltados ao que ocorre no momento, na empresa. O foco restante é referente à capacidade de renovação e de desenvolvimento da organização, que permitiriam vislumbrar o futuro da empresa (HOURNEAUX JUNIOR, 2005).

Cada um dos focos apresenta os chamados indicadores CI, que “traduzem cada foco em resultados utilizáveis, com a atenção voltada, sobretudo à posição estratégica”, possibilitando o uso estratégico do conhecimento (VON KROGH *et al.*, 2001, p. 118), conforme ilustrado na FIG. 1.

O Skandia Navigator produz um relatório de avaliação do capital intelectual, cujas medidas são organizadas segundo cinco dimensões: financeira, do cliente, dos processos, da renovação e desenvolvimento e humana (MALAVSKI; LIMA; COSTA, 2010).

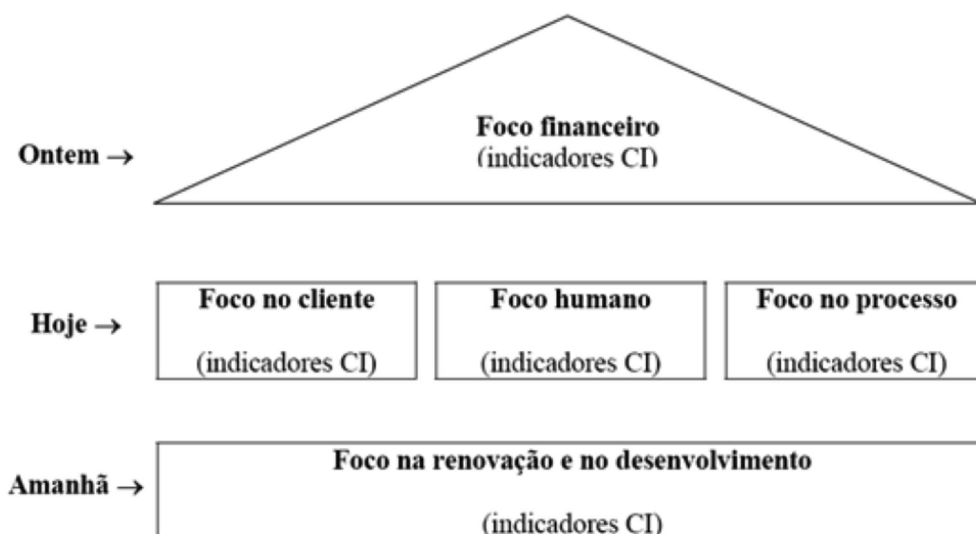


FIGURA 1 – Skandia Navigator

Fonte: HOURNEAUX JUNIOR, 2005.

Leif Edvinsson, que foi o criador do Navigator, tendo sido diretor e, posteriormente, vice-presidente da área de capital intelectual da Skandia (VON KROGH *et al.*, 2001, p. 117-118), caracterizou as três funções da ferramenta:

- Perscrutar as mensurações: o Navigator deve indicar a posição, a direção e a velocidade da organização, formando um conjunto correto de medições, agrupadas coerentemente em categorias, que formam um todo também coerente (HOURNEAUX JUNIOR, 2005);
- Olhar para o alto, em direção a medidas mais abrangentes de valor: a operacionalização das medidas deve permitir uma abstração de um ponto de vista mais global, facilitando uma análise da organização e a comparação

com outras (HOURNEAUX JUNIOR, 2005);

- Olhar para fora, em direção ao usuário, apesar das dificuldades que isso possa representar, dada a contabilidade tradicional (HOURNEAUX JUNIOR, 2005).

O Navegador Skandia contém certos valores de sucesso, identificados pela equipe da empresa, que deveriam ser maximizados e incorporados à estratégia organizacional. Edvinsson e Malone (1998, p.172) explicam que o valor monetário do capital intelectual (o capital intelectual é premissa para o navegador) é uma medida absoluta que representa o valor do Capital Intelectual da organização. É obtido de uma lista, apresentada no QUADRO 2, que contém os indicadores mais representativos de cada foco, mensurados monetariamente.

QUADRO 2 - Indicadores da Mensuração Absoluta do Capital Intelectual

Receitas resultantes da atuação em novos negócios.
Investimento no desenvolvimento de novos mercados.
Investimento no desenvolvimento do setor industrial.
Investimento no desenvolvimento de novos canais.
Investimento em Tecnologia da Informação (TI) aplicada a vendas, serviço e suporte.
Investimento em TI aplicada à administração.
Novos equipamentos de TI.
Investimento no suporte aos clientes.
Investimento no serviço aos clientes.
Investimento no treinamento de clientes.
Despesas com clientes não relacionadas ao produto.
Investimento no desenvolvimento da competência dos empregados.
Investimento em suporte e treinamento relativo a novos produtos para os empregados.
Treinamento especialmente direcionado aos empregados que não trabalham nas instalações da empresa.
Investimento em treinamento, comunicação e suporte direcionados aos empregados permanentes em período integral.
Programas de treinamento e suporte especialmente direcionados aos empregados temporários de período integral.
Programas de treinamento e suporte especialmente direcionados aos empregados temporários de tempo parcial.
Investimento no desenvolvimento de parcerias/joint ventures.
Upgrades no sistema.
Investimento na identificação da marca (logotipo/nome).
Investimento em novas patentes e em direitos autorais.

Fonte: EDVINSSON; MALONE, 1998, p.173-174.

Edvinsson e Malone (1998) explicam que cada foco apresentado no modelo do Skandia Navigator representa as áreas nas quais uma empresa focaliza sua atenção, e de onde provém o valor de seu capital intelectual.

METODOLOGIA

Esta pesquisa teve caráter quantitativo. Devido às singularidades deste trabalho, utilizou-se o método do estudo de caso, no qual a unidade social investigada – Programa de Pós-Graduação em Gestão Empresarial a distância - foi intencionalmente escolhida e analisada. Para Triviños (1994), o estudo de caso é uma das pesquisas mais relevantes em termos científicos, cujo objetivo é analisar profundamente uma unidade.

A pesquisa, quanto aos fins, pode ser considerada descritiva, pois descreve as informações obtidas por meio da pesquisa documental. Para Churchill (1987), pesquisa descritiva pretende conhecer e interpretar a realidade, sem nela interferir para modificá-la. A pesquisa descritiva expõe as características de determinada população ou de determinado fenômeno e, embora não tenha o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, serve de base para tal explicação.

Quanto às técnicas de coleta de dados, esse trabalho foi dividido em duas etapas: a inicial, que foi a pesquisa bibliográfica, e a final, que foi a pesquisa documental. Conforme Vergara (1998), a pesquisa bibliográfica é um estudo sistematizado, desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, meios eletrônicos e jornais, fornecendo instrumental analítico para a pesquisa. A pesquisa procurou abranger um grande número de publicações

nacionais e internacionais, apesar das poucas menções ao assunto. Quanto às publicações nacionais, sua pesquisa foi realizada por meio da visita a sítios de eventos nacionais e da busca de periódicos junto ao portal Qualis. Quanto aos artigos internacionais, foi utilizada a base da Ebsco, para a procura.

Yin (2001) afirma que a documentação é uma fonte estável de coleta de dados, tendo em vista que pode ser revista inúmeras vezes, além de ser exata, por conter nomes, referências e detalhes, e possuir uma ampla cobertura, pois abrange longos períodos de tempo e espaço. Porém, o autor ressalta que o acesso aos documentos pode ser dificultoso e, caso não seja realizada uma pesquisa completa, pode tender a pesquisa.

APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Conforme descrito anteriormente, utilizaremos como estudo de caso, para elaboração do Beyond Budgeting, o Programa de Pós-Graduação *lato sensu* em Gestão Empresarial a distância, que é composto por cinco cursos.

Os Princípios de descentralização de poder são: Governanças, Desempenho, *Empowerment*, Responsabilidade, Responsabilidade pelos Clientes, e Informação.

- Governança: todos os professores, que irão atuar no programa de pós-graduação em gestão empresarial da universidade, passam por uma capacitação quanto à metodologia da instituição e quanto à forma de proceder como professor a distância, após uma conversa com o coordenador: sobre o curso que o professor lecionará, sobre o programa e sobre a instituição. Esse curso tem valor estimado em R\$350,00,

por professor, e dura dois meses, entre atividades presenciais e atividades a distância.

- **Desempenho:** cria-se um clima de alta performance, com base no sucesso relativo, ou seja, os professores são acompanhados quantitativa e qualitativamente de forma periódica. Na instituição, existe um setor responsável pelo acompanhamento docente. Assim, o professor recebe *feedback* sobre o seu desempenho no espaço virtual de aprendizagem. Existe uma avaliação de desempenho quantitativa e, outra, qualitativa. No tocante ao desempenho quantitativo, o professor tem um dia para responder as perguntas dos alunos, três dias para corrigir a avaliação, e três dias para publicar no mural. Já na parte qualitativa, é avaliado o *feedback* do professor quanto à avaliação, a utilização do mural e da ferramenta professor. Na resposta acerca da avaliação do aluno, aparecem os seguintes termos: cordialidade, evidência de acertos, identificação dos erros, motivação aos alunos, reflexão sobre os erros. Quanto à utilização do mural, analisa-se se ele foi utilizado de forma informativa, motivacional e orientadora, e se a linguagem foi cordial, criativa e objetiva. No tocante à ferramenta professor, é analisada a função motivacional e orientadora das respostas dadas aos alunos, bem como se a linguagem foi cordial e objetiva.

- **Empowerment:** dá-se, aos professores, liberdade, capacidade e autoridade para agir. Ou seja, o professor é o responsável pelo desenvolvimento das atividades. O professor produz a avaliação presencial e a distância, tem liberdade para colocar materiais de leitura extra,

para os alunos, e para propor fóruns de debates.

- **Responsabilidade:** o professor, ao participar do programa, sabe quais são os indicadores de desempenho em que será avaliado. O professor recebe *feedback* sobre o seu desempenho no espaço virtual de aprendizagem. Dessa forma, empenha-se na busca de resultados competitivos, com responsabilidade sobre o desempenho de suas ações.

- **Responsabilidade pelos clientes:** o foco dos cursos está no atendimento às necessidades dos clientes, procurando desenvolver materiais *on line*, de qualidade, com uma ergonomia no espaço virtual de aprendizagem. Não existe uma quantidade mínima de alunos para iniciar as turmas.

- **Informação:** o professor recebe *feedback* sobre o seu desempenho no espaço virtual de aprendizagem. O professor conhece quais são os indicadores e o que precisa fazer para ter um desempenho aceitável.

Os princípios de flexibilização de processos são: Metas, Motivação e Recompensa, Planejamento, Recursos, Coordenação e Mensuração e Controle.

- **Metas:** as metas para o ano de 2011 foram: ajustar o espaço virtual de aprendizagem, de acordo com as sugestões viáveis dos alunos e professores, nos relatórios de 2010; elaborar o material didático para as 8 disciplinas novas e que ainda não possuem material didático; realizar ajuste no material didático das 12 disciplinas que estão na metodologia antiga; capacitar os 24 professores que lecionarão as disciplinas. As metas não são fixas, mas continuamente monitoradas e negociadas com o grupo

de gerentes (coordenação do programa de cursos, setor de produção de material e direção financeira).

- **Motivação e Recompensa:** a remuneração do professor deriva da quantidade de alunos que o professor acompanha no espaço virtual de aprendizagem. A estratificação da remuneração é na seguinte ordem: 50 alunos; entre 51 e 70 alunos; entre 71 e 90 alunos; e 91 em diante. Existe a confiança do recebimento da premiação a partir da avaliação que analisa o desempenho na abordagem "daquilo que deveria ser feito", pois o professor, com bom desempenho, poderá ser realocado definitivamente no curso.

- **Planejamento:** existe confiança de que o *forecast* seja baseado na alternativa mais provável. A estratégia deve estar constantemente alinhada com os processos da empresa, de ofertar educação a distância com qualidade. Assim, são elaborados orçamentos e avaliações de desempenho, feitas por um conjunto de setores: a coordenação do programa, o setor financeiro da instituição, o setor de produção de material didático e o setor de apoio aos professores.

- **Recursos:** os pagamentos são realizados de acordo com a necessidade da universidade. A previsão de gastos é feita a cada semestre, quando ocorre o ingresso de novos alunos e a saída de formandos.

- **Coordenação:** os planos da organização são feitos por meio de mecanismos de mercado. São considerados dados como projeção de número de alunos, turmas, professores, novos materiais didáticos, ajustes no material didático, capacitação

para professores e alunos, bem como gastos administrativos. Existe delegação de confiança para que o coordenador do programa coordene as atividades, a partir de acordos periódicos e exigências de clientes.

- **Mensuração e Controle:** existe a mensuração contábil dos gastos e receitas da empresa, bem como uma mensuração pedagógica (descrita no item desempenho). Ao final de cada disciplina, faz-se uma avaliação da disciplina e do curso, por parte dos alunos, composta por um questionário com Escala Likert, disponível no espaço virtual, que faz parte do programa de avaliação interna da universidade.

Assim, com base nas informações descritas até aqui, pode-se elaborar o conjunto de informações orçamentárias para o ano de 2011, conforme se indica a seguir, com base nos princípios do *Beyond Budgeting*.

A receita de vendas líquida orçada é de R\$ 1.019.431,20, pois a projeção é que existam 320 alunos pagando mensalidade de R\$290,00, sendo que 180 possuirão desconto de 10%, por conta de algum convênio da instituição. Assim, a receita bruta mensal é de R\$87.580,00, o que acarretará uma receita anual de R\$ 1.050.960,00. Reduzindo o valor histórico de inadimplência do programa (3%), chega-se à receita líquida de R\$ 1.019.431,20.

O QUADRO 3, a seguir, apresenta o orçamento de vendas desenvolvido por meio de mecanismos de mercado e das informações do planejamento para o programa para o ano de 2011.

QUADRO 3 - Orçamento de vendas

	Curso 1	Curso 2	Curso 3	Curso 4	Curso 5	Programa
No. de Alunos Regulares	33	31	30	22	24	140
Valor da Mensalidade	\$ 290,00	\$ 290,00	\$ 290,00	\$ 290,00	\$ 290,00	\$ 290,00
Receita com Alunos Reg.	\$ 9.570,00	\$ 8.990,00	\$ 8.700,00	\$ 6.380,00	\$ 6.960,00	\$ 40.600,00
No. Alunos com Desconto	43	45	28	31	33	180
Mensalidade c/ Desconto	\$ 261,00	\$ 261,00	\$ 261,00	\$ 261,00	\$ 261,00	\$ 261,00
Receita Alunos Desconto	\$ 11.223,00	\$ 11.745,00	\$ 7.308,00	\$ 8.091,00	\$ 8.613,00	\$ 46.980,00
Inadimplência	\$ 623,79	\$ 622,05	\$ 480,24	\$ 434,13	\$ 467,19	\$ 2.627,40
Receita Líquida Mensal	\$ 20.169,21	\$ 20.112,95	\$ 15.527,76	\$ 14.036,87	\$ 15.105,81	\$ 84.952,60
Receita Líquida Anual	\$ 242.030,52	\$ 241.355,40	\$ 186.333,12	\$ 168.442,44	\$ 181.269,72	\$ 1.019.431,20

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os gastos diretos são orçados dentro de seis grandes grupos: Despesas com o desenvolvimento de competências/professor; Despesas com o salário dos professores; Despesas com o desenvolvimento de material; Despesas com adaptação de material; Despesas com coordenação de curso; Despesas com o palestra/aulas inaugural. O valor total de gastos diretos foi orçado em R\$ 202.187,34.

As despesas com o desenvolvimento de competências/professor correspondem a R\$8.400,00, pois serão capacitados, dentro da metodologia EaD da universidade, 24 professores, com um valor de R\$350,00 cada.

Despesas com salário dos professores corresponderão a R\$ 103.112,53, pois serão 52 turmas de 30 horas, cujo valor da hora/aula, a ser pago, é de R\$44,00. Como o pagamento será feito na folha de pagamento do funcionário, ainda serão acrescidos décimo terceiro e férias proporcionais, além dos encargos sociais.

As despesas com o desenvolvimento de material corresponderá a R\$ 18.560,00, pois serão desenvolvidos oito novos materiais, com valor a ser pago de R\$2.320,00. Despesas com adaptação de material estão orçadas em R\$ 9.240,00, pois serão ajustados 12 materiais, a um custo de R\$770,00 cada.

Despesas com coordenação de curso corresponderão a R\$ 53.324,80, pois são alocadas 1.456 horas anuais de coordenação, com valor da hora de R\$24,38, acrescidos de décimo terceiro, férias e encargos sociais.

As despesas com palestra/aulas inaugurais totalizarão R\$ 9.550,00: serão duas palestras, R\$4.000,00; duas hospedagens, R\$480,00; dois jantares, R\$500,00; 4 passagens de avião, R\$4.250,00; transporte municipal para o palestrante, R\$320,00.

O QUADRO 4 apresenta o orçamento de gastos diretos, desenvolvido por meio das informações do planejamento para o programa, para o ano de 2011.

QUADRO 4 - Orçamento de gastos diretos

	Curso 1	Curso 2	Curso 3	Curso 4	Curso 5	Programa
Número de turmas	13	12	10	8,5	8,5	52
Número de professores	6	6	5	3,5	3,5	24
Número de materiais novos	1	2	2	1,5	1,5	8
Número de materiais adaptados	3	2	2	2,5	2,5	12
Capacitação por professor	\$350,00	\$350,00	\$350,00	\$350,00	\$350,00	\$350,00
Capacitação dos professores	\$2.100,00	\$2.100,00	\$1.750,00	\$1.225,00	\$1.225,00	\$8.400,00
Salário por turma	\$1.320,00	\$1.320,00	\$1.320,00	\$1.320,00	\$1.320,00	\$1.320,00
Salário total	\$17.160,00	\$15.840,00	\$13.200,00	\$11.220,00	\$11.220,00	\$68.640,00
Décimo terceiro/férias proporcional	\$1.906,67	\$1.760,00	\$1.466,67	\$1.246,67	\$1.246,67	\$7.626,67
Encargos	\$6.711,47	\$6.195,20	\$5.162,67	\$4.388,27	\$4.388,27	\$26.845,87
Custo total com professores	\$25.778,13	\$23.795,20	\$19.829,33	\$16.854,93	\$16.854,93	\$103.112,53
Valor de produção de material	\$2.320,00	\$2.320,00	\$2.320,00	\$2.320,00	\$2.320,00	\$2.320,00
Valor total de produção de material	\$2.320,00	\$4.640,00	\$4.640,00	\$3.480,00	\$3.480,00	\$18.560,00
Valor de adaptação de material	\$770,00	\$770,00	\$770,00	\$770,00	\$770,00	\$770,00
Valor total de adaptação de material	\$2.310,00	\$1.540,00	\$1.540,00	\$1.925,00	\$1.925,00	\$9.240,00
Coordenação	\$13.331,20	\$12.305,72	\$10.254,77	\$8.716,55	\$8.716,55	\$53.324,80
Palestra	\$2.387,50	\$2.203,85	\$1.836,54	\$1.561,06	\$1.561,06	\$9.550,00
Gastos Diretos Totais	\$48.226,83	\$46.584,77	\$39.850,64	\$33.762,54	\$33.762,54	\$202.187,33

Fonte: Elaborado pelos autores

Os gastos administrativos podem ser agrupados em seis categorias: Investimento em TI; Investimento no suporte aos alunos; Investimento no treinamento de alunos; Investimento no suporte ao professor; Gasto com setor de desenvolvimento de material/acompanhamento pedagógico; e Rateio de demais gastos fixos.

O investimento em TI está orçado em R\$52.356,55. Na universidade, existe um setor que auxilia no suporte ao sistema de aprendizagem, suporte operacional da rede e investimento na rede. O valor rateado pela universidade e identificado para o programa é de R\$52.356,55.

O investimento no suporte aos alunos é de R\$31.544,12. Na universidade, existem dois setores de apoio aos alunos: um, acadêmico; outro, motivacional.

Um setor é responsável pelo suporte financeiro e de matrícula; o outro, pelo acesso ao espaço virtual, aviso aos alunos, contato telefônico. O valor rateado pela universidade e identificado para o programa é de R\$31.544,12.

O investimento no treinamento de alunos está orçado em R\$6.400,00. Cada um dos 320 alunos do programa, antes de iniciar o curso, participa de uma atividade de conhecimento da metodologia e do espaço que ele utilizará durante o curso. O custo por aluno, nessa atividade, é de R\$20,00, totalizando R\$6.400,00.

O investimento no suporte ao professor está orçado em R\$25.233,00. Na universidade, existe um setor responsável pelo monitoramento da atividade do professor e pela avaliação de seu desempenho. O valor rateado

pela universidade e identificado para o programa é de R\$ 25.233,00.

Os gastos com o setor de desenvolvimento de material ficaram estipulados em R\$ 12.122,34. Esse setor serve de apoio durante a produção do material desenvolvido pelos professores. O valor rateado pela universidade e identificado ao programa é de R\$ 12.122,34. Todos os demais gastos fixos

da instituição estão orçados em rateio de demais gastos fixos: R\$27.897,56.

O QUADRO 5, a seguir, apresenta o orçamento de gastos administrativos, detalhado para cada um dos cinco cursos, desenvolvido por meio das informações do planejamento para o programa, para o ano de 2011. O rateio dos valores para os cursos foi feito pelo critério de número de alunos.

QUADRO 5 - Orçamento de gastos administrativos

	Curso 1	Curso 2	Curso 3	Curso 4	Curso 5	Programa
Alunos	76	76	58	53	57	320
Valor do Treinamento	20	20	20	20	20	20
Treinamento de Alunos	\$1.520,00	\$1.520,00	\$1.160,00	\$1.060,00	\$1.140,00	\$6.400,00
Investimento em TI	\$12.434,68	\$12.434,68	\$9.489,62	\$8.671,55	\$9.326,01	\$52.356,55
Suporte aos Alunos	\$7.491,73	\$7.491,73	\$5.717,37	\$5.224,49	\$5.618,80	\$31.544,12
Suporte ao Professor	\$5.992,84	\$5.992,84	\$4.573,48	\$4.179,22	\$4.494,63	\$25.233,00
Desenvolvimento de Material	\$2.879,06	\$2.879,06	\$2.197,17	\$2.007,76	\$2.159,29	\$12.122,34
Demais Gastos Fixos	\$6.625,67	\$6.625,67	\$5.056,43	\$4.620,53	\$4.969,25	\$27.897,56
Gastos Administrativos Totais	\$36.943,97	\$36.943,97	\$28.194,08	\$25.763,56	\$27.707,98	\$155.553,57

Fonte: Elaborado pelos autores.

Assim, resumidamente, as informações orçamentárias são as seguintes:

- Receita Operacional Líquida:
Cr\$ 1.019.431,20
- Total de Gastos Diretos:
Cr\$ 202.187,34
- Despesas com desenvolvimento de competências/professor: Cr\$8.400
- Despesas salário dos professores: Cr\$103.112,53
- Despesas com o desenvolvimento de material: Cr\$18.560,00
- Despesas com adaptação de material: Cr\$9.240,00
- Despesas com coordenação de curso: Cr\$53.324,80
- Despesas com o palestra/aulas inaugurais: Cr\$9.550,00
- Total de Gastos Administrativos: Cr\$155.553,37
- Investimento em TI: Cr\$ 52.356,55
- Investimento no suporte aos alunos: Cr\$ 31.544,12
- Investimento no treinamento de alunos: Cr\$ 6.400
- Investimento no suporte ao professor: Cr\$ 25.233,00
- Gasto com setor de desenvolvimento de material: Cr\$ 12.122,34
- Rateio de demais gastos fixos: Cr\$ 27.897,56

Para avaliar o desempenho Beyond Budgeting, utilizamos o Skandia Navigator.

O Navegador de Capital Intelectual consiste em trinta e um indicadores, divididos em sete áreas: indicadores financeiros; indicadores de cliente; indicadores de processos; indicadores de renovação e desenvolvimento; indicadores humanos; capital intelectual; eficiência do capital intelectual.

- Indicadores financeiros:

- Receita operacional líquida: Cr\$1.019.431,20
- Receita/disciplina: Cr\$19.604,45
- Despesas diretas do curso/despesas administrativas: 1,30 vezes
- Margem de Lucro: 64,91%

- Indicadores de cliente:

- Participação das vendas na pós-graduação da instituição: 23%
- Número de clientes: 320
- Número de clientes internos (alunos que são funcionários da universidade): 15
- Número com desconto: 180
- Número de clientes com desconto/número de cliente: 56,25%

- Indicadores de processos:

- Despesas administrativas/receita total: 15,26%
- Despesas administrativas/professores: Cr\$6.841,39
- Meta de qualidade corporativa: 90% de satisfação dos alunos na pesquisa de satisfação institucional.
- Desempenho corporativo/meta de qualidade: 0,94
- Custos anuais por aluno: Cr\$1.117,97
- Custos diretos por aluno: Cr\$631,84

- Indicadores de renovação e desenvolvimento:

- Despesas com desenvolvimento de competências/professor: Cr\$8.400
- Índice de satisfação dos professores: 87,5%

- Indicadores humanos:

- Número de professores: 24
- Número de turmas: 52
- Rotatividade dos professores: 3 por ano
- Número médio de anos de serviços com a empresa: 10

- Capital intelectual:

- Investimento em TI: Cr\$52.356,55
- Investimento no suporte aos alunos: Cr\$31.544,12
- Investimento no treinamento de alunos: Cr\$6.400,00

- Eficiência do capital intelectual:

- Participação no mercado interno (%): 23%
- Índice de satisfação dos clientes (%): 90%
- Índice de motivação dos professores (%): 87,5%
- Índice de investimento em TI/receita total (%): 5,14%
- Índice de horas de treinamento (%): 13,33%
- Desempenho/meta de qualidade (%): 94%
- Retenção dos empregados (%) 87,5%

O planejamento orçamentário desenvolvido nesta pesquisa, por meio do Beyond Budgeting, e a avaliação de desempenho, por meio do Skandia Navigator, apresentados até aqui, foram

decorrentes do planejamento, para o ano de 2011, com projeção de número de alunos, turmas, professores, novos materiais didáticos, ajustes no material didático, capacitação para professores e alunos, e gastos administrativos.

CONCLUSÃO

A aceleração tecnológica e de costumes torna o mundo menos previsível. A generalização ou previsão indutiva sobre o futuro contém mais informação do que a soma de suas ocorrências particulares conhecidas. Assim, as empresas, bem-sucedidas ou não, verificam o mesmo quadro de problemas, necessidades e expectativas, pois atuam no mesmo ambiente socioeconômico, incorrendo no impacto dos mesmos fatores estruturais ou conjunturais. Dessa forma, a medição e consequente avaliação do desempenho organizacional são importantes para o controle das ações.

Ferramentas de planejamento e controle são eficientes em momentos em que o cenário setorial está com excesso de oferta ou o acirramento entre os concorrentes é elevado. O cenário educacional não é muito diferente do descrito. Assim, considera-se adequado o uso do Beyond Budgeting, conjuntamente com o Skandia Navigator, de maneira a planejar e controlar melhor as ações das instituições universitárias.

Beyond Budgeting corresponde à descentralização do poder e à flexibilização de processos na elaboração do orçamento. Já o Skandinavia Navigator representa as

áreas nas quais uma empresa focaliza sua atenção, e de onde provém o valor de seu capital intelectual: os professores.

A elaboração do Beyond Budgeting apresentado nesta pesquisa seguiu os princípios de descentralização de poder, que foram: governanças, desempenho, *empowerment*, responsabilidade, responsabilidade pelos clientes, e informação. Os princípios de flexibilização de processos foram: metas, motivação e recompensa, planejamento, recursos, coordenação, mensuração e controle.

Para avaliar o planejamento desenvolvido por meio do Beyond Budgeting, foi utilizado o Skandia Navigator. O navegador utilizado consistiu em trinta e um indicadores divididos em sete áreas: indicadores financeiros; indicadores de cliente; indicadores de processos; indicadores de renovação e desenvolvimento; indicadores humanos; capital intelectual; eficiência do capital intelectual.

Os programas de educação a distância possuem a reputação de serem mais efetivos, quando se trata de custos, do que os sistemas tradicionais de ensino, apesar de diversos estudos terem mostrado que isso se torna realidade apenas em casos em que as matrículas conseguem alcançar níveis elevados, quando comparados aos gastos e às taxas de conclusão. Dessa forma, tanto o Beyond Budgeting como o Skandia Navigator são ferramentas modernas, que podem ajudar no planejamento e controle respectivamente. ➤

REFERÊNCIAS

- ARETIO, Garcia Lorenzo. **La Educación a distancia y la UNED**. Madri: UNED, 1996.
- BARBOSA FILHO, Francisco; PARISI, Claudio. A proposta do modelo beyond budgeting: modelo coerente de gestão, sem ênfase em orçamentos. In: SEMEAD, 7., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SEMEAD, 2004.
- BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, [S. l.], v.18, n. 4, p. 37-59, out/dez. 2007.
- CAMPOS; J. C. de; KROM, V. Beyond budgeting: uma alternativa de gestão financeira além dos orçamentos. **Revista Univap**, São José dos Campos, v. 13, n. 24, out. 2006.
- CHURCHILL, G. A. **Marketing research: methodological foundations**. Chicago: The Dryden Press, 1987.
- EDVINSSON, L.; MALONE, M. S. **Capital intelectual**. São Paulo: Makron Books, 1998.
- FREZATTI, F. Beyond budgeting: Inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **RAE - revista de administração de empresas**, São Paulo, v. 45, n. 2, abr./jun. 2005.
- HOPE, J.; FRASER, R. **Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap**. Boston: Harvard Business School Press, 2003.
- HOURNEAUX JUNIOR, F. **Avaliação de desempenho organizacional: estudo de casos em empresas do setor químico**. 2005. 168 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de Empresas da USP, São Paulo, 2005.
- JOHNSON, T. H.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON David P. **A Estratégia em Ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- LIMA, A.; CARMONA, C.. Determinantes da formação do capital intelectual nas empresas produtoras de tecnologia da informação e comunicação. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 12, n.1, p.112-138, jan./fev. 2011.
- LUNKES, Rogério J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACIEL, C. O. Condições para a formação da intenção estratégica: isolando seus efeitos na variação do desempenho de pequenas empresas. **Perspec. Contemp.**, Campo Mourão, v. 2, n. 2, p. 120-143, jan./jun. 2007.
- MAIA, M. de C.; MEIRELLES, F. de S. Evasão nos cursos a distância e sua relação com as tecnologias de informação e comunicação. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Brasília. **Anais...** Rio de Janeiro; ANPAD, 2005.
- MALAVSKI, Olivir Sebastião; PINHEIRO DE LIMA, Edson; GOUVEIA DA COSTA, Sergio Eduardo. Modelo para a mensuração do capital intelectual: uma abordagem fundamentada em recursos. **Produção**, São Paulo, v. 20, n. 3, p. 439-454, 2010.
- TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1994.
- VARGAS, V. do C. C. de *et al.* Avaliação dos intangíveis: uma aplicação em capital humano. **Gest. Prod.**, São Carlos, v. 15, n. 3, dez. 2008 . Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X200800300015&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 13 set. 2011.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 1998.
- VON KROGH, Georg; ICHJO, Kazuo; NONAKA, Ikujiro. **Facilitando a criação do conhecimento: reinventando a empresa com o poder da inovação contínua**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- YIN, R. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2001.