

Análise Crítica ao Balanced Score Card aplicado ao setor público, entendimento contrário aos pressupostos do modelo de Norton e Kaplan: Um estudo de caso no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Cleber José Nascimento

Mestre em Ética e Gestão pela EST. Graduado em Administração pela Faculdade Porto Alegrense de Ciências Contábeis e Administração e em Ciências Contábeis pela PUCRS. Docente da FADERGS- Faculdade do Desenvolvimento do Rio Grande do Sul e da Faculdade FACOS em Osório. Servidor concursado do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Assessor da Corregedoria e Ouvidoria do TCE-RS.

Lindomar Fonseca Alves Junior

Mestre em Ciências Contábeis pela UNISINOS, Bacharel em Ciências Contábeis pela UFRGS. Docente da Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Porto-Alegrense (FAPA) e do Complexo de Ensino Superior de Cachoeirinha (CESUCA). Membro da Comissão de Estudos em Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.

Sandro Cezer Pereira

Graduado em Administração - Faculdades Integradas de Taquara. Mestre em Economia pela UFRGS. Docente da Faculdade São Francisco de Assis – Unifin, Centro de Ensino Superior de Cachoeirinha Faculdade Inedi, e Faculdades Integradas de Taquara.

Resumo

Este trabalho apresenta uma avaliação da utilização da ferramenta *Balanced Scorecard* (BSC)¹, em uma instituição pública. Nele, encontram-se descritos o objetivo do estudo, a metodologia adotada para realização do mesmo e os resultados alcançados. Para realização desta pesquisa foram analisadas as ferramentas estratégicas atualmente utilizadas no mercado, em especial, nos Órgãos Públicos, detectando-se, ainda, várias deficiências e limitações existentes. A instituição pública escolhida para esta investigação foi o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE-RS. As conclusões apresentadas sugerem que muito há ainda a ser examinado e avaliado, de modo que, a implementação efetiva de tais ferramentas, possam contribuir, decisivamente, para a tão necessária racionalização dos custos bem como melhorias dos serviços públicos.

¹ *Balanced Scorecard (BSC) – Segundo GHELMANN e COSTA, a metodologia foi criada pelos professores Robert S. Kaplan (Harvard Business School) e David P. Norton (presidente da Balanced Scorecard Collaborative, Inc.) com a proposta de se criar um sistema de medição de desempenho que contemplasse além das medidas contábeis e financeiras tradicionais, um conjunto com outras medidas relacionadas aos ativos intangíveis. Segundo os autores, os tradicionais indicadores financeiros utilizados pelas empresas apresentavam várias limitações não considerando as questões relativas à inovação, foco no cliente, capacidade de gestão, aprendizado e conhecimento dos funcionários/ trabalhadores, processos internos eficientes, sistemas de informação integrados, etc.*

Palavras-chave: Balanced Scorecard. Tribunal de Contas-RS. Análise Crítica.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público.

Abstract

This paper presents an evaluation of Balanced Scorecard (BSC) methodology in a public institution. The purpose of the study, and the methodology used to achieved our results are described. For this research, the strategic tool currently used at the market, especially in the Public Organizations, observing several deficiencies and limitations that still has occurrence. A public institution chosen for this investigation was the Court of the State of Rio Grande do Sul – TEC-RS. The findings suggest that are much remains to be examined and evaluated, so the effective implementation of such tools, can contribute decisively to the needs of rationalization costs and improvement of public services.

1 Introdução

O objetivo deste artigo é avaliar a aplicação do conceito Balanced Scorecard (BSC) nas instituições públicas. O tema em questão tem suscitado grande controvérsia na esfera pública – embora não haja contestação quanto a sua importância, diante do fato de que, no caso das organizações públicas, o objetivo em questão, não está centralizado, apenas, na busca de eventuais lucros financeiros, mas na otimização e na efetividade do uso dos sempre esparsos recursos públicos e na qualidade do atendimento final ao cidadão, bem como na aferição do seu desempenho institucional.

Assim, sob esse contexto, o objetivo do presente trabalho é identificar, na visão de um analista interno, as limitações ainda existentes no uso do BSC nas organizações públicas. O objeto de estudo é o Tribunal de Contas do Estado – TCE-RS, instituição responsável pelo controle externo no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul.

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, instituição pela fiscalização do uso dos recursos públicos na esfera do Estado do Rio Grande do Sul, agregou no seu processo de planejamento estratégico, a metodologia do BSC como uma ferramenta para o desdobramento das suas Diretrizes. A definição de objetivos estratégicos, a partir da definição do seu Negócio, Missão, Valores e da sua Visão de Futuro, derivou as diversas estratégias nas perspectivas de clientes, processos internos, aprendizado e conhecimento e orçamentário, consolidados em documento oficial às futuras administrações².

O artigo estrutura-se em três partes: na primeira parte faz-se uma revisão dos conceitos de estratégia, planejamento estratégico, Balanced Scorecard e suas prerrogativas. A seguir,

apresenta-se a metodologia empregada, abordando, no curso, o caso do TCE-RS, efetuando-se um breve histórico do processo de planejamento até a incorporação do Balanced Scorecard como elemento diferencial. Por fim, após o exame dos resultados auferidos, são delineadas as considerações finais com as referências que fundamentaram o estudo.

Buscou-se correlacionar, ao longo do percurso, a teoria com a prática vivenciada na instituição em questão, demonstrando sua aplicabilidade e seus resultados já obtidos.

2. Conceituação de Estratégia ou Planejamento Estratégico

A definição de estratégia é um tema, ainda, bastante controverso, já que inúmeros autores ainda encontram dificuldades em definir exatamente o seu significado, outros sequer tentam defini-lo.

Historicamente o termo sempre esteve relacionado com a esfera militar, onde a expressão designava determinados procedimentos ou certas habilidades que eram utilizadas pelos comandantes para obterem algum *handicap* ou definirem as condições necessárias para a vitória, numa situação de confronto. Tais comportamentos eram impositivos, posto que as circunstâncias envolvidas eram quase sempre de limitação de recursos, seja do ponto de vista humano ou de materiais.

Koga (2009) por sua vez aduz que o conceito de estratégia é antigo. De acordo com o autor, desde que os homens surgiram na terra, algum tipo de estratégia era adotado no sentido de melhorar e/ou promover e manter a vida e seus processos correlacionados. Sun Tzu apud Koga (2009), afirmava que para se conseguir a vitória em um confronto, a avaliação minuciosa e os cálculos em absoluto são as chaves, para tanto a estratégia é fundamental.

Bethlem (1988) já alertava sobre a “confusão reinante” a respeito da dificuldade de conceituação, por exemplo, no meio acadêmico. Chiavenato e Shapiro apud Zago (2006, p. 34) por sua vez salientaram que é difícil a conceituação de estratégia, já que a estratégia tem a ver mais com o comportamento global da instituição do que com qualquer uma das partes, desde da etapa de planejamento, implementação até a avaliação dos seus resultados.

Mintzberg, apud Gaj (1987, p.18), apud Koga (2009) por sua vez analisou e definiu como “...uma forma de pensar no futuro, integrada no processo decisório, um procedimento formalizado e articulador de resultados, uma programação”.

² Fonte: Revista Planejamento Estratégico 2007/2010 do TCE-RS

Não obstante a conceituação sobre estratégia, se o mesmo pode ser considerado um plano, pretexto, padrão, posição ou perspectiva, segundo a visão de Mintzberg et. al apud Zago (2006, p. 37), certo é que no mundo moderno – face a complexidade de interação, torna-se cada vez mais necessário a sua adoção pelas organizações sejam do setor privado ou público.

Carvalho e Laurindo apud Muscat et al (2007) afirmam que o conceito de estratégia organizacional abrange várias abordagens, estando em contínua evolução. Segundo os autores, as várias formas de entender o conceito de estratégia podem variar entre as escolas de formulação da estratégia, com pensamento de caráter analítico e prescritivo, que visam instruir e as de caráter descritivo, que buscam inspirar, em vez de instruir. Além das escolas voltadas para a formulação, há abordagens que estão ganhando evidência e focam a implementação da estratégia.

Por isso, segundo Koga (2009) a estratégia é uma ferramenta necessária para as organizações e, de acordo com Ansoff apud Koga (2009), são as regras e diretrizes para decisão que orientam o processo de desenvolvimento e tomada de decisão de uma organização, não obstante a sua formulação deve ser bem trabalhada e equacionada de forma a levar a organização à realização dos objetivos e metas organizacionais.

Fishmann e Almeida apud Koga (2009) corroboram este conceito definindo que:

“Planejamento estratégico é uma técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças, dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e reduzir riscos (FISHMANN e ALMEIDA, 1991, p.25).”

A organização e a modelagem do pensamento estratégico se traduz em uma metodologia denominada de Planejamento Estratégico, cuja origem remonta o início da década de 70, com a proliferação de conceitos, escolas de administração, empresas de consultorias estratégicas e staff de planejamento (Zago, 2006, p. 40).

2.1 - O Balanced ScoreCard (BSC)

O Balanced Scorecard (BSC) é uma das abordagens de gestão amplamente divulgadas e utilizadas nas empresas, notadamente na esfera privada, que se preocupam em adotar métodos modernos de administração e orientados às estratégias organizacionais. Segundo

Kaplan e Norton apud Muscat e al. (2007), o BSC é uma metodologia de desdobramento das estratégias empresariais em metas, objetivos e requisitos organizacionais. A abordagem inicial, segundo os autores, foi idealizada com o objetivo de complementar os sistemas tradicionais de medidas de desempenho, baseados meramente em indicadores financeiros.

Kaplan e Norton apud Zago (2006, p. 46) definiram então o que foi denominado de painel de controle multidimensional, indicando a característica de equilíbrio (balanceamento) entre medidas de curto prazo e de longo prazo, entre medidas financeira e não financeiras, entre indicadores de resultado e tendência e entre as perspectivas internas e externas de desempenho.

O mencionado modelo foi evoluindo no seu curso para uma ferramenta de comunicação e de alinhamento estratégico, visando agregar valor aos serviços eventualmente ofertados aos clientes.

Kaplan & Norton apud Abreu et al (2004) esclarecendo com mais detalhes o modelo propugnado, afirmam que das quatro perspectivas, a perspectiva financeira é a que melhor representa a definição tangível de valor. Segundo esses autores, a perspectiva financeira mostra se a estratégia organizacional está tendo sucesso ou se está falhando, baseando-se em medidas de custo, receita e lucratividade. A perspectiva dos clientes apresenta a proposição de valor para clientes-alvo, proporcionando o contexto para a criação de valor pelos ativos intangíveis conforme as expectativas dos clientes.

Ações e capacidades, ainda, consoante o pensamento dos autores da citada metodologia, quando consistentemente alinhadas com a expectativa de valor dos clientes, são a essência da execução estratégica. A perspectiva dos processos internos, segundo os idealizadores do BSC deveria preocupar-se com os poucos processos que têm um alto impacto na estratégia. A perspectiva do aprendizado e do crescimento, por sua vez, teria o propósito de identificar e desenvolver os ativos intangíveis mais importantes para a consecução da estratégia, destacando-se três tipos de ativos intangíveis: capital humano, capital informacional e capital organizacional (KAPLAN & NORTON apud Abreu et al, 2004).

Pedro (2004) por sua vez, salienta que todos os gestores ou responsáveis de unidades de trabalho almejam trabalhar com um sistema de gestão que reflita a realidade em cada instante no seu departamento ou na sua área. A ânsia de conhecer ou verificar o real comportamento, segundo o autor, leva a fazer uso de soluções paliativas que embora facilitem os resultados no curto prazo acabam por se revelar pouco eficazes quando se observam os resultados a longo prazo. Justifica ainda que num contexto competitivo, quando os recursos disponíveis são escassos, torna-se impositivo definir objetivos consistentes com a estratégia

organizacional escolhida e, suficientemente atrativos para permitir que os gestores apoiem – alinhem com - as decisões do alto escalão.

Por outro lado, na esfera pública as preocupações relativas à gestão estão frequentemente associadas aos riscos impostos pela demasiada burocracia e ao não atendimento do excesso de normas legais. A esfera pública tradicionalmente é direcionada pela imensidão de normas legais, regulamentos e leis, sendo pressionado cada vez pela escassez de recursos orçamentários e financeiros, impondo uma necessidade urgente de adotar novos instrumentos de gestão (PEDRO, 2004).

Pedro (2004) assegura, ainda, que a utilização da metodologia de BSC numa organização do setor público pressupõe uma visão horizontal dos processos internos e externos, estruturados e orientados para a sociedade. Normalmente, a fixação dos objetivos, segundo ao autor, é vaga e abrangente, vg., melhorar a saúde do cidadão, atender a população carente, melhorar a segurança da população, etc., poucas vezes tem metas quantitativas associadas para avaliação dos resultados. Não é raro, portanto, assistir à apresentação de projetos vultuosos e milagrosos que visam solucionar todos os problemas da sociedade. As expectativas para estes imensos e promissores projetos, vão, segundo o autor, se exaurindo ao longo do tempo, à medida que se aproxima o final dos prazos previamente estabelecidos.

Complementa, ainda, o autor, que o financiamento na área pública raramente está associado à produção, portanto não é normal falar-se de performance dos serviços. Neste caso, as organizações do setor público raramente conseguem aproveitar os benefícios oferecidos por instrumentos adotados no meio empresarial, onde a gestão por objetivos encontra-se alinhado com estratégias previamente delineadas. Por isso, na visão do articulista, a esfera pública constitui-se num ambiente propício à utilização de instrumentos de gestão do tipo BSC.

Muscat et al. (2007) aduz que várias estratégias de mudança têm sido adotadas então, por diferentes instituições públicas, geralmente utilizando práticas gerenciais do setor privado. Sendo assim, reconhecida a importância da interligação entre as iniciativas de mudança e de aperfeiçoamento com as prioridades estratégicas, derivadas dos interesses dos diversos *stakeholders* de uma organização, visto que, em organizações do setor público, há necessidade de conciliar os interesses de múltiplos *stakeholders*, tais como: governo, funcionários e cidadãos.

Neste sentido, convergem os autores na adoção da metodologia do BSC como instrumento gestão apropriado à área pública, salientando que a utilização de mapas

estratégicos, v.g., mostram-se bastante vantajosas, uma vez que as referidas técnicas garantem a explicitação da estratégia de governo, bem como o foco do uso dos recursos disponíveis.

Alertam, no entanto, que existem, além das descritas anteriormente, várias características específicas do setor público que exercem influência sobre programas de melhoria ou qualquer programa de mudança, tais como a existência de hierarquias rígidas, a cultura própria do setor, mudanças periódicas de direção política, entre outras. Estas características evidenciam, segundo os autores, a necessidade de se adotar programas de mudança específicos para o setor público, em vez de simplesmente serem aplicados modelos desenvolvidos para o setor privado.

2.2 - O Balanced ScoreCard no setor público

Embora a aplicação de metodologias melhoria de processos, planejamento, reengenharia, gerenciamento de processos, de formulação e desdobramento de estratégias dentre outras, tenha sido sempre uma característica predominante do setor privado³, verificamos a inserção gradativa destes instrumentos no âmbito do setor público, em especial por alguns órgãos da administração pública direta, indireta e fundacional, embora considerando as condicionantes citadas no item anterior.

A aplicação do mencionado instrumental – embora com resultados ainda discutíveis – tem sido efetuada no setor público porque, cada vez mais, a administração pública tem sido pressionada para melhorar seu desempenho, ampliar seu processo de transparência e dar mais efetividade às políticas públicas adotadas.

Os estudos já realizados sobre o tema são, ainda, bastante reduzidos, o que coloca qualquer trabalho científico realizado, notadamente na esfera pública, como um elemento didático importante para permitir o acompanhamento e avaliação efetiva da aplicação desse instrumental, já que conforme foi amplamente colocado há várias facetas e comportamentos que distinguem este universo – público - daquele para o qual foram criadas ou concebidas as ferramentas e metodologias.

³ *A busca por redução de custos, competitividade e maximização dos lucros é um dos objetivos pelos quais as empresas privadas buscam a adoção, dentre tantas, de metodologias de melhoria de processos, planejamento estratégico e formulação de estratégias: Total Quality Control, Six-Sigma reengenharia, just-in-time, ABC/ABM, soluções tecnológicas ERP, CRM, SCM, e-Business, etc.*

Neste contexto, o uso do BSC como modelo de medição de desempenho pela Administração Pública Brasileira com resultados efetivamente comprovados não é um fato, ainda, consolidado. Inúmeros são ainda os questionamentos sobre o tema.

Recentemente alguns Tribunais de Contas do Brasil entenderam que a referida metodologia poderia fornecer meios para o aperfeiçoamento institucional e assim passaram a adotar o mencionado instrumental.

Registra-se, que no tocante aos objetivos dos Tribunais de Contas do Brasil, a fiscalização tempestiva e percuciente do correto uso dos recursos públicos, a verificação, não somente do aspecto da legalidade, mas da efetividade das contas públicas e da busca do devido retorno aos cofres público dos valores utilizados de forma ilegal ou indevida devem fazer parte da agenda permanente da sua administração.

Nessa mesma esteira, encontram-se os legislativos brasileiros, seja na órbita federal, estadual ou municipal, responsáveis igualmente pela fiscalização dos gastos públicos. Relevante registrar que tais instituições tem sua manutenção e o seu custeio, sustentados por recursos de origem pública, ou seja, oriundos dos contribuintes, por isso a preocupação sistemática com o desempenho institucional deve ser um preocupação permanente.

3 - Metodologia

A metodologia empregada constituiu de pesquisa exploratória do tipo qualitativa, com base em material - livros e artigos científicos - já elaborados. Estes são seguidos de um estudo de caso, cujo objeto o estudo de caso de um órgão importante para a sociedade no que tange ao controle do gasto público.

Dentro deste panorama, o objetivo do presente artigo é descrever um estudo de caso em uma instituição pública brasileira, do setor de fiscalização e controle, sobre o processo de formulação e implementação da estratégia institucional, utilizando o modelo do BSC. No trabalho, serão analisados os objetivos estratégicos e os indicadores sugeridos, avaliando de forma mais detalhada a seguinte perspectiva do mapa estratégico: “aprendizado e crescimento”. Os resultados da análise indicaram diferenças em relação à aplicação tradicional do BSC no setor privado, além de dificuldades de envolvimento dos funcionários, de desdobramento das estratégias e da medição dos indicadores sugeridos.

4. Estudo de Caso – Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas – TCE-RS é uma instituição de fiscalização e controle da Administração Pública, cujas competências encontram-se reguladas na Constituição Federal, Constituição Estadual e em Lei Orgânica própria.

A escolha do TCE-RS como modelo de estudo, foi definida em função de que tendo adotado um Programa de Qualidade Total ainda no ano de 1997, passou por sucessivas administrações e transformações, tendo incorporado neste caminho uma série de metodologias. Por isto, a avaliação deste processo poderá constituir num referencial importante para os interessados no tema.

As transformações mais contundentes na referida instituição ocorreram no ano de 1996, quando a administração preocupada com o modelo existente, alterou radicalmente sua estrutura orgânica, fato ocorrido por intermédio da edição da Resolução nº 464/96, o qual criou o modelo de trabalho atualmente existente, centrada em quatro áreas principais distintas na esfera da atividade-fim da instituição. A área administrativa – embora igualmente alterada, manteve no curso a mesma conformação.

Após a instituição da mudança inicial - que posteriormente sofreram inúmeras transformações e adaptações, a organização começou no ano de 1997 um Programa de Qualidade Total, inserindo uma metodologia de Planejamento Estratégico e adotando as especificações da Norma ISO:9000, almejando alcançar, no seu curso, a almejada Certificação ISO.

Conforme justificativa⁴ para a busca do referido selo de qualidade estava o fato de que as empresas da iniciativa privada a buscam por exigência do cliente, que quer a garantia de que o produto gerado ou o serviço prestado pela empresa atendam aos requisitos internacionais de qualidade. Para o serviço público, a ISO pode ser vista como uma importante ferramenta, porque introduz o conceito de processo, induzindo a pensar o que é feito, para quem é feito e por que é feito. Também requer o envolvimento direto da alta administração do órgão, que começa com o pensamento estratégico, envolvendo as análises dos ambientes interno e externo, dos principais indicadores e estabelecendo a harmonia destes com os objetivos a serem alcançados.

Com a descrição dos processos acontece, também, o envolvimento do funcionário, porque percebe que está inserido no sistema, abandonando a visão restrita ao desenvolvimento de sua tarefa e começando a visualizar o processo como um todo.

⁴ Fonte: em historio no acesso <http://www.tce.rs.gov.br/qualidade/historico.php>

Assim, o serviço público, antes tido como lento e burocrático, é visto desempenhando sua missão de acordo com modernos sistemas de gestão, buscando a melhoria contínua de seus processos e, com isto, prestando o melhor serviço à sociedade.

Registra-se que no ano de 2005 o Tribunal de Contas do Estado alcançou a certificação da Norma ISO:9001 de todos os seus processos internos, mantendo até o momento a manutenção da conformidade.

4.1 – Breve histórico do Processo de Planejamento Estratégico⁵

A primeira edição do Planejamento Estratégico no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul ocorreu com o advento da Resolução nº 559, de 05 de junho de 2002, e abrangia o período de 2002-2005. Esta ferramenta de gestão nascia da necessidade de integrar todos os segmentos do Tribunal na busca e no comprometimento com os resultados, tendo como objetivo alcançar a qualidade de seus serviços e, assim, cumprir plenamente suas atribuições constitucionais.

Ainda durante o ano de 2002, foi definida a Identidade Organizacional da Instituição, traduzida na Missão, Visão e Valores, sendo ainda, realizadas as análises do ambiente externo e interno, identificando oportunidades, ameaças, pontos fortes e pontos fracos e definidas nove (09) diretrizes para o exercício de 2002.

Em março de 2003, ocorreu a primeira revisão do Planejamento para o período de 2003-2006. Novamente foram feitas as análises dos ambientes externo e interno, com a identificação de ameaças, oportunidade, pontos fortes e fracos que poderiam afetar o sistema de gestão da Instituição, tendo sido traçadas dezoito (18) diretrizes para o período em referência.

Por meio da Resolução nº 638/2003, foi alterado o período da revisão do Planejamento Estratégico para o último trimestre de cada ano.

Desta forma, o documento válido para o período de 2004 a 2007 foi elaborado em novembro de 2003. Após treinamento específico, o Tribunal redefiniu os valores, efetuou análise do ambiente interno e externo, identificando ameaças, oportunidades, pontos fracos e fortes, e foram estabelecidas dezesseis (16) novas Diretrizes.

Com a edição da Resolução nº 675, de 11 de agosto de 2004, foi estabelecido como prazo final para sua revisão a data de 30 de novembro de cada ano, com o objetivo de fazer a

⁵ Fonte: em historio no acesso <http://www.tce.rs.gov.br/qualidade/historico.php>

ligação do planejamento com o orçamento da Instituição. Assim, durante o mês de dezembro, todas as áreas elaboraram seus Planos de Ação, que, devidamente aprovados, passaram a ser executados desde o início do exercício de 2005.

Resultado do processo de melhoria contínua, em 30 de novembro de 2005, a aprovação da Resolução nº 731/2005 referendou uma nova metodologia, um novo processo de planejamento, introduzindo uma nova ferramenta para o desdobramento das Diretrizes, o BSC – “Balanced Scorecard”, cuja avaliação, foco principal deste estudo, será efetuada no decorrer deste trabalho.

A definição de Objetivos Estratégicos, a partir da Visão de Futuro, derivou Estratégias nas perspectivas de clientes, processos internos, aprendizado e conhecimento e orçamentário.

Um Mapa Estratégico foi desenhado e um Painel de Controle estruturado com Indicadores alinhados e definidos com as respectivas metas, para monitoramento e correção de percursos, reafirmando o compromisso constitucional e o comprometimento desta Casa com o atendimento às expectativas da sociedade.

Deste modo, as Diretrizes elencadas neste documento, que orientarão a gestão do Tribunal de Contas para o período de 2006 a 2009, seguem os procedimentos estabelecidos na citada Resolução.

Os resultados alcançados pelo Tribunal, compreendidos no período de 2002 a 2005, estão assim resumidos:

1. Aperfeiçoamento do processo de comunicação externa com a criação da Ouvidoria, implantação da pesquisa de satisfação do cliente e criação da Agenda Cidadão;
2. Aperfeiçoamento do processo de comunicação interna com a criação do Mural Institucional, e retorno da publicação do Boletim Informativo do TCE/RS;
3. Capacitação e aperfeiçoamento dos técnicos com a criação da Escola de Gestão e Controle Francisco Juruena e a apresentação do Manual Geral de Auditoria;
4. Criação do Memorial TCE, como forma de aprimorar o processo de registro histórico da Casa;
5. Implementação da auditoria ambiental;
6. Desenvolvimento e/ou aperfeiçoamento de Sistemas Corporativos, tais como: Sistema para Controle de Obras Públicas (SISCOP), Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal (SIAPES), Sistema de Acompanhamento da Gestão Fiscal (AGF) e Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas (SIAPC);
7. Desenvolvimento e/ou aperfeiçoamento de banco de dados, como: Base de Legislação Municipal (BLM) e Banco de Dados de Admissão (BDA);

8. Desenvolvimento e implantação do Sistema de Gestão da Qualidade e a Certificação ISO 9001:2000;

9. Para a área de recursos humanos, criação e implantação do Perfil das Funções, das avaliações do clima organizacional, do desempenho do corpo funcional e da eficácia do treinamento.

Em que pese a importância das ações acima elencadas, a principal melhoria efetuada nesta Corte de Contas está relacionada com a Visão estabelecida em 2002, qual seja, até dezembro de 2005, emitir parecer prévio e julgar no exercício as contas do exercício anterior.

Esta Visão levou a Instituição a tomar medidas como: efetuar o corte nas auditorias em julho de 2003, começando um novo plano operativo para auditar o exercício em andamento; foram criadas, por lei, as Câmaras Especiais, com o objetivo de julgar o passivo histórico dos processos em andamento no Tribunal; foram estabelecidos planos de ação para a redução dos estoques em todas as áreas relacionadas com o processo-fim da Instituição e definição de medidores (ICs) com metas desafiadoras desde os Serviços de Auditoria até os Gabinetes de Conselheiros.

O resultado positivo destas ações foi a mudança de *status* da Instituição no ano de 2005, quando não contabiliza mais expressivos estoques de processos de Tomadas e Prestações de Contas e está apreciando no exercício as contas prestadas, do exercício anterior, pelos administradores públicos. Tornou-se, então, inevitável a definição de uma nova e desafiadora Visão de Futuro.

4.2 O Mapa Estratégico do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Kaplan e Norton apud Antonio (2006) afirmam que os mapas estratégicos fornecem uma representação visual das relações de causa e efeito entre os componentes da estratégia de uma organização. Segundo Filho apud Antonio (2006) por intermédio da cadeia de relações de causa e efeito que os melhoramentos específicos de uma ação criam os resultados desejados. Ainda segundo o referido autor o mapa proporciona uma linguagem simples e de fácil entendimento para todos, procurando descrever a visão de futuro da organização, permitindo que os colaboradores dessa organização lidem com a incerteza.

Kaplan e Norton apud Antonio (2006) enfatizam, ainda, que numa perspectiva mais global, os mapas estratégicos mostram como uma organização transforma as suas ações e

recursos – incluindo os ativos intangíveis, como a cultura organizacional e os conhecimentos dos colaboradores – em resultados tangíveis.

Dentro deste contexto o Mapa Estratégico do Tribunal de Contas, Tabela 1, configurado com o respectivo Painel de Controle – Tabela 2, definido com os Indicadores e Metas, foi delineado visando propiciar o necessário monitoramento e a correção de percursos, reafirmando o compromisso constitucional e o comprometimento da citada organização com o atendimento às expectativas da sociedade.

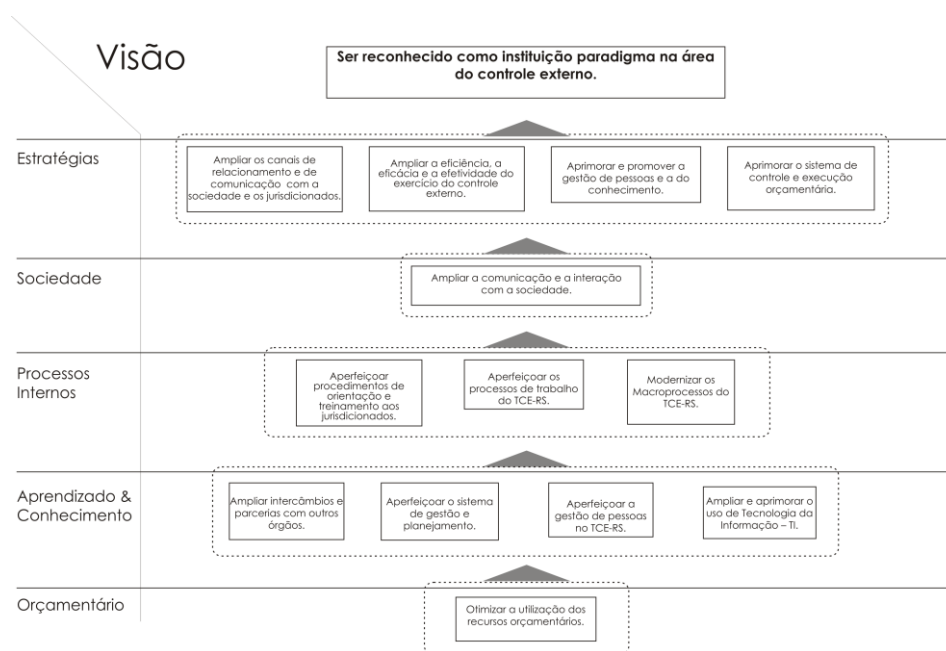


Tabela 1 – Mapa Estratégico do TCE

O exame a ser efetuado no presente estudo de caso será analisar se o modelo propugnado – adaptado ao setor público - atende os objetivos estratégicos, atendo-se a verificar a conformação do modelo com os conceitos e idéias delineadas por Norton e Kaplan, verificando perspectiva a perspectiva, os objetivos e os respectivos indicadores.

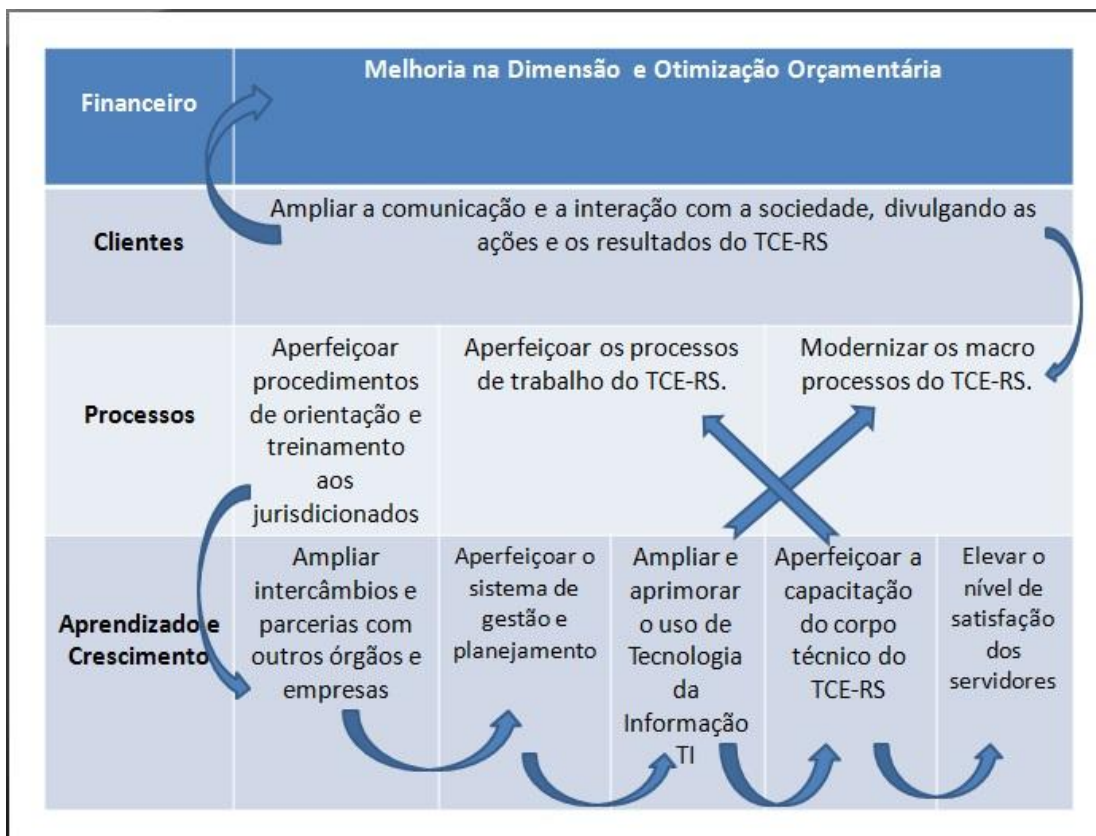


Tabela 2 – Mapa de Indicadores
 Fonte: Os Autores

4.2.1 – Perspectiva do Cliente

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 67) esta perspectiva define-se quem são os clientes e os segmentos a serem atendidos, que posteriormente fornecerão os recursos e as fontes necessárias para a manutenção da organização. Além disso, assinalam os autores que esta perspectiva permite que as empresas alinhem suas medidas essenciais de resultados relacionadas aos clientes – satisfação, fidelidade, retenção e lucratividade – com segmentos específicos de clientes e mercado. Permitem, ainda, a clara identificação e avaliação das propostas de valor dirigidas a esses segmentos. As propostas de valor são os vetores, os indicadores de tendências, para as medidas essenciais de resultados nas perspectivas dos clientes.

O exame do Mapa Estratégico do TCE-RS contém uma perspectiva adaptada do modelo original concebido por Kaplan e Norton, estabelecendo a sociedade como segmento primordial de atendimento dos serviços por ele prestados, ou seja, o cliente na visão estabelecida pelos idealizadores do BSC.

Tabela 3 – Scorecard de Clientes do TCE-RS

Objetivos Estratégicos	1.1 Indicadores	Meta - 2009
Ampliar a comunicação e a interação com a sociedade, divulgando as ações e os resultados do TCE-RS	Índice de Satisfação de clientes	89,0
	Número de ações junto à sociedade	7

Fonte: TCE-RS.

O Índice de Satisfação de clientes mede o percentual de satisfação do cliente – sociedade - com a performance do TCE-RS, originados da apuração do número de respostas que demonstrem satisfação com os serviços prestados. Já o Número de Ações junto à sociedade avalia o somatório das ações de interação social realizadas junto à sociedade - comunidade, de modo que o conjunto possa demonstrar o desempenho das ações encadeadas nas outras perspectivas do Mapa do Estratégico, se os mesmos estão devidamente alinhadas com o interesses dos cidadãos. Os números apurado em 2007 e 2008 foram, respectivamente, de 95,8 e 92, para primeiro e, de 5 e 7, para o segundo.

Conforme informações coletadas junto a Assessoria de Planejamento e Gestão – AGCI, unidade responsável pela coordenação do planejamento estratégico do TCE-RS embora os números apresentados pelo indicador de satisfação sejam alentadores do ponto de vista quantitativo, não há garantia de que os mesmos expressem o real desempenho no tocante a referida dimensão. Sendo assim, o uso efetivo do “dashboard” implementado ainda não ocorreu por parte da organização.

A dificuldade de concepção e incorporação do modelo, visualização e entendimento dos valores constantes no Painel de Controle não é um comportamento singular da instituição sob estudo, outras organizações da área pública também de se depararam com tais dificuldades (KAPLAN e NORTON, 1997). A criação de um aparato de avaliação e monitoramento, reduzida a termo como no modelo do BSC e que possam demonstrar a complexidade das relações que envolvem a atuação dos clientes – sociedade – e suas causas e efeitos não é tarefa fácil.

A generalização do cliente como sociedade no modelo proposto, adaptado, conforme sugerido por Pedro (2004), deve ser assim adotado com cautela. Kaplan e Norton (1997, p. 68) alertam para a necessidade de identificar os segmentos para os quais devem ser direcionadas as ações. A identificação das propostas de valor dirigidas a esses segmentos específicos é o segredo para o desenvolvimento de objetivos e medidas nas perspectivas dos clientes (KAPLAN e NORTON, 1997).

Neste sentido, o estabelecimento dos objetivos estratégicos e dos respectivos indicadores, deve ser necessariamente oriundo da percepção que os diversos segmentos da sociedade detém sobre a performance do setor público. Objetivamente, podemos dizer que

devem ser visualizados os diferentes interesses dos segmentos que podem interferir no fornecimento dos serviços a serem prestados.

Organizações que tendem a ser tudo para todo o mundo normalmente acabam não sendo nada para ninguém (KAPLAN e NORTON, 1997).

4.2.2 – Perspectiva dos Processos Internos

Nesta perspectiva define-se quais são os processos internos críticos da instituição. Kaplan e Norton apud Parisotto e Fernandes (2005) comentam que no “Balanced Scorecard”, os objetivos para a perspectiva dos processos internos, derivam-se das estratégias das perspectivas financeira e dos clientes. A idéia essencial é de que a partir das duas perspectivas citadas – financeiras e dos clientes – possam ser gerados processos internos totalmente novos.

Isto porque, consoante os autores, pode-se dizer que as necessidades dos clientes e as metas financeiras servem de base para identificar os processos internos que a empresa necessita, a fim de satisfazê-las. Na perspectiva de processos internos é importante, portanto, identificar os processos críticos, indispensáveis para alcançar os objetivos propostos nas perspectivas financeira e do cliente.

Concluindo, afirmam que no Balanced Scorecard, a preocupação é avaliar o valor que a cadeia de processos agrega aos produtos/serviços da empresa. Essa perspectiva deve garantir a qualidade intrínseca dos produtos/serviços

Kaplan e Norton (1997, p. 97), ressaltam que os sistemas de medida de desempenho da maioria das empresas focalizam a melhoria dos processos operacionais existentes. Alertam ainda que os executivos devem definir uma cadeia de valor completa dos processos internos que tenha início com a inovação. Além disso, assinalam que no BSC os objetivos e medidas para a perspectiva dos processos internos derivam de estratégias explícitas voltadas para o atendimento às expectativas dos acionistas e dos clientes-alvos. Essa análise seqüencial, de cima para baixo, costuma revelar processos de negócios inteiramente novos nos quais a empresa deverá buscar excelência.

O Mapa Estratégico do TC E-RS concernente aos processos interno contém os seguintes objetivos estratégicos com seus respectivos indicadores de desempenho.

Tabela 4 – Scorecard de processos internos do TCE-RS

Objetivos Estratégicos	1.2 Indicadores	Meta – 2009
Aperfeiçoar procedimentos de orientação e treinamento aos jurisdicionados	Índice de jurisdicionados participantes em eventos técnicos	48,6

Aperfeiçoar os processos de trabalho do TCE-RS.	Índice de estoques de processos	0,84
Modernizar os macro processos do TCE-RS.	Índice de processos de TCs apreciados no prazo regimental	92,3
	Índice de processos de PCs apreciados no prazo regimental	94

Fonte: TCE-RS

O Índice de Jurisdicionados participantes em eventos técnicos apura o percentual de participantes em eventos técnicos promovidos pelo TCE-RS, medidos pelo total de participantes, por evento, no exercício dividido pelo número de jurisdicionados convidados para o evento no exercício. Quanto maior o percentual melhor deverá ter sido a ação de capacitação desencadeada, conseqüentemente melhor deverá ter sido os processos internos relacionados com o objetivo estratégico traçado.

O Índice de Estoques de Processos avalia a relação entre o total geral de processos – atividade-fim do TCE-RS apreciados e o total geral de processos autuados no exercício, excetuando os processos de natureza administrativa. Neste caso, quanto menor o estoque de processo relacionados à área finalística da instituição mais aperfeiçoado deverá ter sido os processos de trabalho do TC E-RS.

Por fim, relativamente aos outros dois indicadores, os mesmos se relacionam aos expedientes de Tomadas de Contas – TCs e de Prestação de Contas – PCs, julgado no prazo regimental.

O Índice de Processos de TCs apreciados no prazo regimental mensura o percentual de processos de TCs apreciados no prazo regimental, cujo resultado é derivado do total de processos de TCs julgados no prazo dividido pelo total de processos de TCs do exercício em exame.

Por sua vez, o Índice de Processos de PCs apreciados no prazo regimental quantifica o percentual de processos de PCs apreciados no prazo regimental, calculado pelo total de processos de PCs julgados no prazo dividido pelo total de processos de PCs do exercício em questão.

O rápido esmiuçamento dos indicadores de desempenho relacionados com os processos internos do TCE-RS demonstram que tratam-se de indicadores operacionais, cujo desempenho dos processos internos estão associados a velocidade do trabalho empregado.

Neste sentido, quanto maior o percentual, maior a quantidade realizada, portanto melhor deverá ter sido a performance do processo empregado. Aqui cabe uma consideração primordial quanto à adoção do BSC como instrumento de melhoria das instituições públicas. A dilação ou redução de prazos relacionados às atividades – processos - não podem ser alteradas – aceleradas - pela velocidade do processo em si, mas pela definição posta em

norma legal, sendo que estas é que interessam decisivamente aos cidadãos – os clientes finais de todo processo.

Por fim, restou prejudicada a identificação dos processos críticos do TCE-RS face ao alto grau de generalização dos processos internos constantes no Mapa Estratégico – Tabela 1. Os processos internos incorporados no Mapa Estratégico tratam-se daqueles referentes à natureza do TCE-RS, como entidade de fiscalização e controle externo, essencialmente os de Tomada de Contas e de Prestações de Contas dos responsáveis por gerir bens ou recursos públicos.

4.2.3 – Perspectiva do Aprendizado e Crescimento

Nesta perspectiva define-se quais são os ativos intangíveis que devem ser considerados. Kaplan e Norton apud Parisotto e Fernandes (2005) evidenciam três categorias principais para a perspectiva de aprendizado e crescimento: capacidade dos funcionários, sistemas de informações e motivação, *empowerment* e alinhamento. Os objetivos dessa perspectiva devem levar a excelência dos objetivos das três primeiras perspectivas.

As organizações devem investir na infra-estrutura – pessoal, sistemas e procedimentos- para que seja possível alcançar os objetivos estabelecidos nas perspectivas financeira, de clientes e de processos internos.

Tabela 5 – Scorecard do Aprendizado e Conhecimento do TCE-RS

Objetivos Estratégicos	1.3 Indicadores	Meta - 2009
Ampliar intercâmbios e parcerias com outros órgãos e empresas	Índice de técnicos participantes de intercâmbios e de programas de parcerias	28,5
Aperfeiçoar o sistema de gestão e planejamento	Índice de aderência à Norma ISO 9000	89,3
	Índice de pontos no PGQP	75,6
Ampliar e aprimorar o uso de Tecnologia da Informação – TI	Índice de satisfação do usuário dos sistemas	73,9
Elevar o nível de satisfação dos servidores	Índice de satisfação dos servidores	69,0
Aperfeiçoar a capacitação do corpo técnico do TCE-RS	Índice de projetos de inovação implementados	3

Fonte: Adaptado TCE-RS

O Índice de técnicos participantes de intercâmbios e de programas de parcerias estima o número de técnicos que trabalham na atividade finalística do TCE-RS que participam de intercâmbios e programas de parceria no durante exercício. O resultado é apurado pelo total

de técnicos da atividade-fim envolvidos em intercambio e/ou parceira no exercício dividido pelo número total de técnicos lotados nas unidades ou departamentos da área finalística.

O Índice de aderência à Norma ISO 9000 mede o percentual de aderência dos Sistema de Gestão do TCE-RS à Norma ISO 9001, cujo valor é resultante da ponderação da média harmônica da avaliação dos requisitos na Norma em auditoria interna da ISO.

Já o Índice de Pontos no Programa de Gestão e Qualidade e Produtividade – PGQP, quantifica o percentual de aderência aos critérios do PGQP. O percentual é resultante da avaliação externa de atendimento aos critérios do PGQP.

O Índice de Satisfação do usuário dos sistemas mensura o percentual de satisfação dos usuários que interagem com os sistemas do TCE-RS. O valor percentual é resultado da divisão do número de servidores - respostas - que demonstrem satisfação com os sistemas do TCE-RS pelo número total de respostas obtidas.

O Índice de satisfação dos servidores apura o percentual de satisfação dos servidores do TCE-RS, cujo valor é originado pelo número de servidores - respostas - que demonstrem satisfação nos segmentos que constituem o clima organizacional *versus* número total de respostas obtidas.

O exame desta perspectiva demonstra que houve uma pequena adaptação no modelo adotado pelo TCE-RS onde a dimensão do crescimento previsto originariamente por Kaplan e Norton foi adaptada para a dimensão do conhecimento. Neste sentido, observa-se uma redundância que poderia ser evitada.

Kaplan e Norton (1997, p. 29) assinalam que o aprendizado e conhecimento provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais. Os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento devem oferecer a infra-estrutura que possibilitará a consecução dos objetivos ambiciosos nas outras três dimensões (KAPLAN e NORTON, 1997, p.131).

4.2.4 – Perspectiva Financeira

Kaplan e Norton (1997) apud Parisotto e Fernandes (2005) consideram as medidas financeiras valiosas para mostrar as conseqüências econômicas de ações realizadas, afirmando que através delas é possível verificar se a estratégia da organização, sua implementação e execução, estão de fato contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros.

Segundo os autores o Balanced Scorecard deve contar a história da estratégia, iniciando pelos objetivos financeiros de longo prazo que devem ser relacionados a todas as

outras ações que serão tomadas em relação aos processos, clientes e aprendizado e crescimento, a fim de que termine com o resultado desejado.

No modelo de Mapa Estratégico delineado pelo TCE-RS – Tabela 1, a perspectiva financeira foi adaptada pela dimensão orçamentária. Esta alteração provocou uma mudança fundamental no modelo original proposto por Kaplan e Norton. A dimensão orçamentária trata-se de pressuposto que tende impactar os resultados relacionados com as demais dimensões do Mapa Estratégico.

Esta característica é a que afinal diferencia o setor público do privado, daí porque a incorporação do BSC torna-se uma tarefa de difícil assimilação e implementação na Administração Pública.

5. Considerações Finais

O objetivo do presente estudo foi a de examinar e avaliar os resultados da aplicação do BSC numa organização do setor público. O objeto do estudo foi o Tribunal de Contas do Estado – TCE-RS.

Neste sentido, considerando-se a visão, missão e os objetivos estratégicos traçados pelo TCE-RS conformados num Mapa Estratégico adaptado, efetuou-se o exame o perspectivas, verificando a conformidade com as idéias e o referencial teórico estabelecido.

A incorporação do BSC no TCE-RS foi realizada num processo de planejamento estratégico já existente, posto que esta organização já havia adotado um Programa de Qualidade Total e Conformidade com a Norma ISO 9001:2000. A diversidade de conceitos e de metodologias originou uma associação de métodos que prejudicaram a adoção do BSC na sua plenitude. O grande número de indicadores implementados foi proveniente dos processos anteriormente em curso.

A deficiência no alinhamento entre as ações estratégicas, processos e indicadores é perceptível dada em função da característica existente naquela instituição, onde a dimensão financeira não é corretamente adaptada. Assim sendo, a ênfase principal recai em controlar os processos e os recursos utilizados. Por isso, os indicadores adotados tendem a serem notadamente operacionais.

A elaboração do Mapa Estratégico, a definição dos Objetivos Estratégicos e a escolha dos respectivos Indicadores deve ser uma ação derivada da alta administração. Evidentemente considerando-se o envolvimento de todos os servidores no processo. Embora os objetivos estratégicos postos no referido Mapa Estratégico sejam relevantes do ponto de vista institucional, há um visível desalinhamento entre os mesmos e entre os indicadores definidos.

O desafio então ainda permanece na Administração Pública e para que o BSC ainda seja um instrumental possível de adoção é necessário que os objetivos estratégicos sejam claros e devidamente alinhados com as perspectivas, caso contrário os indicadores de desempenho eventualmente adotados podem não sinalizando ou mensurando algo diferente do que realmente se deseja.

Bibliografia

BETHLEM, Agrícola de. - Conhecimento e Utilização de Conceito de Política e Estratégia. Revista da Administração, São Paulo 23(3): 70 a76, Julho/Setembro de 1988.

GHELMAN, Silvio; COSTA, Stella Regina Reis da. - Adaptando o BSC para o setor público utilizando os conceitos de efetividade, eficácia e eficiência. Sem data.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The balanced scorecard - Measures that drive performance. Harvard Business Review, v. 70, nº. 1, pp. 71-79, 1992.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. A Estratégia em Ação – Balanced Scorecard. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KOGA, Sunao Leonardo. – Balanced Scorecard: Uma Nova Perspectiva em Gestão Estratégica para a Área Pública. Estudo de Caso da Fundação Hemominas. 2009.

LÓPEZ, A. (2003) - La nueva gestión pública: algunas precisiones para su abordaje conceptual. Serie I: desarrollo institucional y reforma del estado. Documento n.º 68. in: Instituto Nacional de la administración pública. Buenos Aires. Disponível em: <<http://www.inap.gov.ar/publicaciones/docs/reforma/ngpfinal.pdf>>. Acesso em: 29-07-2013.

MUSCAT, Antonio Rafael Namur et al. (2007) - Implementação da estratégia utilizando BSC: um estudo de caso no setor público brasileiro in GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas – Ano 2, vol. 3, mai-jun/07, p. 35-47.

PARISOTTO, Iara Regina dos Santos; FERNANDES, Francisco Carlos. Aplicação do Balanced Scorecard na Avaliação de Desempenho em Supermercado – Um Estudo de Caso, 2005.

PEDRO, José Maria. - O Balanced Scorecard (BSC) no Sector Público in Informação e Informática, nº 28, p. 14-23, 2004.

PORFÍRIO, Juliano Ferro de Souza et. al. BALANCED SCORECARD: Um Estudo de Caso no DETRAN/PE. 2007 Disponível em: <[http://www.controladoria.ufpe.br/anais2007/arquivos/Area%20Tematica%20\(a\)/8.pdf](http://www.controladoria.ufpe.br/anais2007/arquivos/Area%20Tematica%20(a)/8.pdf)> Acesso em: 29-07-2013.

YIN, Robert K. (2001) - Estudo de caso: planejamento e métodos. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman. 2001

ZAGO, Silvio Luis da Silva. - Balanced Scorecard como ferramenta na avaliação da gestão do orçamento público. Caso Prático: DMAE. Porto Alegre: 2006.