Uma avaliação da adoção do BSC pelos Tribunais de Contas dos Estados

An Assesment of the Adoption of the BSC by State Court of Auditors

Una evaluación de la adopción del BSC por los Tribunales de Cuentas

Resumo

No presente estudo analisou-se a utilização da metodologia do *Balanced Scorecard* – BSC como modelo de gestão estratégica para os Tribunais de Contas dos Estados brasileiros. Desde a sua introdução na década de 90, a metodologia do BSC espalhou-se e hoje é largamente utilizada por empresas privadas ao redor do mundo. No início dos anos 2000 a área governamental começa a vislumbrar o uso do BSC como ferramenta para aprimorar a gestão e uso de seus recursos. No entanto é necessário que sejam realizadas adaptações no modelo original do BSC, que foi concebido para o setor privado, para uma melhor adequação as particularidades da área pública. O presente trabalho analisou a forma na qual os Tribunais de Contas dos Estados, que fizeram uso da metodologia do BSC, procederam com a adaptação da perspectiva financeira do modelo BSC na elaboração de seus planejamentos. Foi possível deduzir nesta pesquisa a intenção dos diversos Tribunais de Contas em melhorar sua gestão orçamentária, partindo do conhecimento de seus limites de receita, para então planejar uma melhor execução da despesa.

Palavras-chave: BSC, *Balanced Scorecard*, Gestão Pública, Planejamento Estratégico, Tribunais de Contas Estaduais.

Rodrigo Winter Afonso - afonsorw@gmail.com

Mestre em Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Marcio Romano - mromano@infolink.com.br

Mestre em Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Décio Santiago da Silva Júnior - deciojr@uerj.br

Professor Adjunto da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Guilherme Teixeira Portugal - teixteix@hotmail.com

Diretor geral na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Artigo submetido no dia 16-06-2014 e aprovado em 24-07-2015.

DOI: <http://dx.doi.org/10.12660/cgpc.v20n66.25429>

Abstract

In the present study we assessed the use of the methodology Balanced Scorecard - BSC as a strategic management model for the Brazilian Audit Courts of States. Since its introduction in the 90s, the BSC methodology spread around and today is widely used by private companies in the whole world. In the early 2000s the governmental area begins to envision the use of the BSC as a tool to enhance the management and use of its resources. However it is necessary that some adjustments have to be done in the original BSC model, which was developed for the private sector, to better fit the particularities of the public area. This study examined the manner in which the Audit Courts of States, which have made use of the BSC methodology, proceeded with the adjustment of the financial perspective of the BSC model in developing their planings. This research was able to deduct the intention of the various Tribunals Accounts in improve your budget, firstly by knowing the boundaries of its revenue, for then better plan the expenditure execution.

Keywords: BSC, Balanced Scorecard, Public Management, Strategic Planning, State Court of Auditors.

Resumen

En el presente estudio se evaluó el uso de la metodología del Balanced Scorecard – BSC, como un modelo de gestión estratégica para los Tribunales de Cuentas de los estados brasileños. Desde su introducción en los años 90, la metodología BSC prosperó y hoy es ampliamente utilizado por las empresas privadas de todo el mundo. En la década de 2000 el sector gubernamental comienza a vislumbrar el uso del BSC como herramienta para mejorar la gestión y el uso de sus recursos. Sin embargo, es necesario que se realicen algunos ajustes en el modelo original del BSC, que fue diseñado para el sector privado, para ajustarse mejor a las particularidades de la zona pública. Este estudio examinó la manera en que los Tribunales de Cuentas de los Estados, que hicieron uso de la metodología BSC, procedió con la adaptación de las perspectivas financieras del modelo de BSC en el desarrollo de sus planes. Fue posible deducir, en esta investigación, la intención de los distintos Tribunales de Cuentas en la mejora de su gestión presupuestaria a partir del conocimiento de sus umbrales de ingresos, para así planear una mejor ejecución de los gastos.

Palabras clave: BSC, Balanced Scorecard, Gestión Pública, Planificación Estratégica, Tribunales de Cuentas.

1 INTRODUÇÃO

Em virtude da obrigatoriedade que tem a gestão pública de prestar contas de seus atos à sociedade de forma geral e a outros órgãos governamentais, a mesma necessita de modelos de gestão e controle eficientes e eficazes que proporcionem maior tempestividade e transparência no exercício de suas atividades.

Nesse contexto, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão propôs aos Tribunais de Contas em 2006 a criação do PROMOEX - Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros. O objetivo primordial do PROMOEX é o fortalecimento institucional do sistema de controle externo para

apoiar a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal e, assim, exercerem suas competências de forma mais eficaz.

Os Tribunais de Contas são entes autônomos, independentes e constitucionalmente edificados e dissociados de qualquer vínculo de subordinação aos três poderes (Quintal et al. 2012). Suas decisões são de natureza administrativa, e por este motivo, não são dotadas de eficácia jurisdicional.

Os recursos do PROMOEX financiam atividades agrupadas em dois componentes, um nacional e o outro local. O componente local do programa é executado exclusivamente pelos Tribunais de Contas Estaduais e um de seus objetivos, conforme item 2.4 do documento que apresenta o programa, que reza

justamente sobre o planejamento estratégico e a modernização administrativa.

Isto ressalta que os debates sobre a reforma do Estado promovem a necessidade de novos modelos de gestão, controle e planejamento que proporcionem ao administrador público maior governabilidade e maior transparência à sociedade. Desta forma, os interessados em acompanhar e fiscalizar as ações de determinado ente governamental terão maiores subsídios para efetuar essas atividades.

Uma das características trazidas por este movimento reformista, chamado de Nova Gestão Pública, é a aplicação no setor público de práticas oriundas da iniciativa privada. A intenção é substituir algumas práticas burocráticas, cujo foco está nos processos, por práticas que tenham como objetivo a satisfação do cliente, que no caso do setor público é o cidadão.

O Balanced Scorecard (BSC) foi uma das práticas oriundas da iniciativa privada que a Nova Gestão Pública importou para o setor público. Este modelo de gestão foi desenvolvido no início da década de 1990 contrapondo-se aos métodos de gestão utilizados até então que, segundo Kaplan e Norton (1997), se baseavam somente na visão de curto prazo e em indicadores contábeis e financeiros somente. No entanto, para uma aplicação eficaz do BSC no setor público, faz-se necessário a realização de algumas adaptações ao modelo original, uma vez que o BSC foi desenvolvido para uso em empresas privadas.

No que tange os Tribunais de Contas Estaduais, 15 adotaram o BSC como modelo

de gestão, estabelecendo planos, metas e iniciativas estratégicas. Desta forma, o objetivo desta pesquisa foi verificar como os diversos Tribunais realizaram as adaptações necessárias para a aplicação do BSC no setor público. Para esta análise optou-se pela escolha da perspectiva financeira do BSC, visto que esta perspectiva apresenta uma relevante diferença de foco entre as áreas privada e pública.

Na área privada a perspectiva financeira do BSC tem por objetivo a satisfação dos acionistas, gestores, entre outros interessados no retorno financeiro da organização. Entretanto, na área pública, a sociedade não está interessada na lucratividade de uma determinada ação estatal, e sim, na eficiência e eficácia do gestor na utilização e alocação dos recursos públicos.

Esta pesquisa se propõe a contribuir para um melhor entendimento da utilização do BSC na área pública bem como mostrar a gestão pública que ferramentas de gestão tradicionalmente utilizadas no setor privado são capazes de contribuir de forma substancial para a melhoria do organismo público brasileiro.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *Balanced Scorecard.*

O BSC, desenvolvido por Robert Kaplan e David Norton no início da década de 1990, busca gerir a organização tendo por base quatro perspectivas: (a) Perspectiva financeira; (b) Perspectiva dos clientes; (c) Perspectiva dos processos internos; (d) Perspectiva do aprendizado e crescimento. Estas perspectivas se conectam através de rela-

cionamentos de interdependência, permitindo à gestão observar a interligação entre as diversas atividades organizacionais.

Nas organizações privadas, onde o objetivo final é o lucro, todos os objetivos e medidas das perspectivas de aprendizado e cresci-

mento, processos internos e clientes, segundo Kaplan e Norton (1997), convergem para a consecução dos objetivos da perspectiva financeira. O modelo de BSC utilizado nas organizações privadas está representado na figura 1.

Figura 1: BSC Área Privada

Fonte: Adaptado de Paul R. Niven (2008).

Nas organizações públicas a perspectiva financeira não é o foco principal, embora seja um ponto importante, funcionando com fator de restrição e controle orçamentário na maioria dos casos. No setor público, a grande ênfase do BSC está na missão da organização que é o retorno social e o atendimento a sociedade, e passa a ser o condutor principal de todas as ações.

Essas organizações são responsáveis diante de seus clientes e stakeholders pelos resultados advindos de sua missão: transparência na prestação de contas, melhores condições de tratamento médico, assistência social, segurança, etc. Segundo Niven (2008), neste ponto, a perspectiva de clientes assume o topo do modelo, conforme indica o diagrama representado na figura 2.

Figura 2: BSC Área Pública

Fonte: Adaptado de Paul R. Niven (2008).

Ainda durante a década de 1990 o BSC começou a ser utilizado também no setor público, notadamente nos Estados Unidos, no Canadá, no Reino Unido e na Suécia. Kaplan e Norton (2004) descrevem a implantação do BSC na cidade de Charlotte, no estado norte americano da Carolina do Norte, como uma das primeiras implantações desta ferramenta.

Niven (2008) considera esta implantação o caso mais famoso de utilização do modelo BSC no setor público. Wilson, Hagarty e Gauthier (2003) descrevem os resultados obtidos por instituições do setor público através da utilização do modelo de gestão do BSC. Os autores Radnor e Lovell (2003) analisam a implantação do modelo em agências do

Serviço Nacional de Saúde do Reino Unido. Carmona e Grönlund (2003) e Greasley (2004) descrevem a utilização do BSC nas polícias sueca e britânica, respectivamente. Em face disto, o modelo de gestão do Balanced Scorecard foi sendo ajustado às características da esfera pública e sua metodologia começou a ganhar adeptos em vários países.

2.2 Administração Pública

O primeiro modelo de administração dos Estados Nacionais modernos foi o patrimonial, que era caracterizado pela ausência de separação entre o interesse público e o privado. Nessa visão, o Estado tinha uma gestão muito similar às monarquias absolutistas,

cuja atribuição fundamental era administrar os bens da realeza.

Segundo (PEREIRA, 2008, p 111) o modelo de administração pública burocrática surgiu na segunda metade do século XIX, com o objetivo de combater a corrupção e nepotismo do patrimonialismo. As principais características da burocracia Weberiana são a impessoalidade, o controle dos processos, a divisão do trabalho, a hierarquia formal de autoridade e a competência técnica baseada no mérito.

A burocracia está calcada no formalismo, que gera um excesso de normas e uma rigidez de procedimentos. O intuito deste formalismo é inibir a discricionariedade individual, que é uma característica do modelo patrimonialista. Por estes motivos, este modelo revelou-se lento, inchado e ineficiente no atendimento das demandas atuais da sociedade.

Uma das características da burocracia é a separação entre planejamento e execução. Esta divisão proposta pelo modelo burocrático viabiliza a separação entre a política e a administração pública proposta por Wilson (1887), na qual os atores políticos são responsáveis pela elaboração dos objetivos enquanto a administração pública fica incumbida por sua execução. Ao traçar um paralelo com o setor privado, a burocracia guarda semelhança com as ideias de Taylor (1990) no que diz respeito à divisão de tarefas entre executivos e operadores.

Para acompanhar as mudanças ocorridas nas décadas de 80 e 90, como a queda do comunismo, a criação de novos blocos econômicos e o advento da globalização

econômica, o Estado se viu na necessidade de redefinir seu papel. Com isso deixou de ser o principal produtor de bens e serviços, transferindo esta tarefa para o setor privado, e passou a assumir uma função gerencial.

Para que fosse possível essa atuação gerencial foi necessário adotar a técnica administrativa da descentralização e focar o controle não mais nos processos, e sim nos resultados. Tudo isso sem abdicar de exercer seu papel na construção das políticas macroeconômicas e na busca da redução das desigualdades sociais.

2.3 A Nova Gestão Pública

Esta tendência reformista chamada de New Public Management (NPM ou Nova Gestão Pública) teve origem no Reino Unido em 1979, no início do governo de Margareth Thatcher, motivada pela insatisfação dos britânicos com a qualidade dos serviços públicos prestados.

Foi adotado também nos Estados Unidos durante o governo de Ronald Reagan nos anos 80 e se expandiu por outros países da comunidade britânica como Austrália e Nova Zelândia. Chegou à América Latina nos anos 90 no Chile e no Brasil, sendo adotado durante o primeiro mandato de Fernando Henrique Cardoso.

A administração pública gerencial ou nova gestão pública (new public management) é um modelo baseado em valores oriundos da iniciativa privada, tais como eficiência, efetividade, eficácia e competitividade (Secchi, 2009). Seu objetivo principal é a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados a sociedade.

Segundo (PINTO, 2008, p61) o new public management refere-se a ênfase no incremento da qualidade e cobertura dos serviços públicos através da adoção de práticas, métodos e valores do setor privado de mercado.

Este movimento de reforma e modernização do Estado constitui um fator relevante para o aumento da eficiência e eficácia das ações governamentais, uma vez que o foco está direcionado para a melhoria dos serviços prestados à sociedade em contraposição a visão burocrática, cuja orientação principal visava o controle de processos internos, que não geravam impactos significativos para a população.

No entanto, o controle na new public management fica delegado para a sociedade. No caso brasileiro, no qual a sociedade apresenta um histórico de baixa participação no controle social, a simples transferência do exercício do controle para a sociedade pode acarretar em uma maior liberdade para o mau uso dos recursos públicos.

2.4 Reforma do Estado no Brasil

A primeira tentativa de reforma gerencial no Brasil ocorreu no governo de Getúlio Vargas, na década de 30, quando foi implantado o modelo de administração burocrática. Seu intuito era combater as práticas oligárquicas e patrimonialistas da república velha e alavancar o recente processo de industrialização do país.

O modelo burocrático obteve êxito em período na qual as mudanças ocorriam com maior lentidão e a divisão das classes so-

ciais era mais rígida do que atualmente. Segundo (OSBORNE; GAEBLER, 1994, p17) o modelo burocrático “Desenvolveu-se numa era hierárquica, quando só os que ocupavam o topo da pirâmide social dispunham de informações suficientes para decidir adequadamente, numa época de mercado de massa, quando a maioria das pessoas tinha desejos e necessidades semelhantes”.

Outra tentativa de se implementar uma reforma gerencial no país ocorreu em 1967 com a edição do Decreto-Lei nº 200. Sua intenção era corrigir as limitações do modelo burocrático focado na administração direta. O referido instrumento legal tinha como objetivo a descentralização administrativa, através do fortalecimento da administração indireta por meio das autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista. Dessa forma, o Decreto buscava formas de agilizar a atuação do Estado.

Com a promulgação em 1988 da nova Constituição Federal, a administração pública volta a ser altamente burocratizada, uma vez que, entre outras medidas, retirou a autonomia do Poder Executivo para estruturar dos órgãos públicos, além de retirar das autarquias e fundações públicas a flexibilidade concedida pelo Decreto-Lei nº 200.

Com base no acima, a administração pública no Brasil vem oscilando, nos últimos 80 anos, entre a administração burocrática e a tentativa de reformas gerenciais. No entanto, esta oscilação não foi capaz de abolir por completo o uso de práticas patrimonialistas, que seguem comuns em nossa sociedade. Mediante esta observação, podemos concluir que atualmente os modelos patrimo-

nialista, burocrático e gerencial convivem de forma simultânea na administração pública brasileira.

Pode-se inferir que este movimento da nova gestão pública propiciou a introdução no setor público de ferramentas administrativas utilizadas com êxito na área privada, tal como o BSC. Uma vez que o BSC comunica o planejamento (KAPLAN E NORTON, 1997) e estando este planejamento disponível ao público, o mesmo pode ser utilizado como mecanismo de controle externo por parte da sociedade. Assim sendo, essa ferramenta oriunda da gestão empresarial e que não é exigida por nenhum normativo burocrático, pode auxiliar a tapar a lacuna de controle que a nova gestão pública deixa em aberto.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa classifica-se, em relação aos objetivos, como descritiva. As pesquisas descritivas têm como objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno. (GIL, 2010, p27). Trata-se ainda de uma pesquisa bibliográfica, visto que para a sua realização foram utilizados materiais acessíveis ao público em geral, tais como: livros, artigos científicos, revistas e principalmente sítios dos Tribunais de Contas na internet.

O trabalho de levantamento de dados para esta pesquisa foi realizado durante a primeira quinzena de julho de 2013, ocasião em que foram acessados os sítios dos 26 Tribunais de Contas Estaduais (TCE) com intuito de coletar o documento formal de planejamento estratégico de cada TCE, que é a fonte primária de dados da presente in-

vestigação.

Quanto a natureza dos dados a presente pesquisa se classifica como qualitativa (GIL, 2010, p29). Ao examinar os planejamentos estratégicos coletados, foi possível observar quantos Tribunais utilizaram a metodologia BSC em sua elaboração. De posse desta informação, os dados relativos a estes planejamentos foram analisados individualmente. Dessa forma foi possível investigar a forma na qual a perspectiva financeira do BSC original foi adaptada pelos tribunais que utilizaram esta metodologia na elaboração de seus respectivos planejamentos.

Devido ao fato dos Tribunais de Contas que elaboraram Planejamento Estratégico não publicarem em seus sítios o acompanhamento da execução dos mesmos, o presente trabalho versa somente sobre a elaboração dos planejamentos estratégicos.

Como limitação a presente pesquisa, observou-se que 42,9% dos Tribunais não divulgaram no documento formal de Planejamento coletado no sítio, os indicadores estratégicos a serem atingidos para as quatro perspectivas do BSC. Tal fato limita esta pesquisa, visto que não foi possível investigar com maior profundidade as relações de causa e efeito dos indicadores e sua relação com o mapa estratégico.

4 ANÁLISE DE DADOS

O presente estudo identificou que dezessete Tribunais de Contas dos Estados elaboraram, pelo menos, um Planejamento Estratégico entre os anos de 2008 e 2012. Em sua maioria, têm a duração de quatro a cinco anos. No entanto, existem três planejam-

tos com duração de seis anos e um com duração de nove anos.

O TCE de Goiás está em fase de elaboração de seu Planejamento Estratégico, que entrará em vigor em 2014. O BSC será a metodologia utilizada, como pode ser notado através da consulta aos documentos preliminares disponíveis no sítio do tribunal.

Em que pese o fato do TCE de Alagoas não ter elaborado um Planejamento Estratégico, cabe ressaltar que o mesmo elaborou um Mapa Estratégico bem similar ao dos demais Tribunais que produziram um documento formal de Planejamento Estratégico. Apesar da semelhança citada, não há elementos disponíveis para avaliar a metodologia aplicada em sua elaboração.

Relevante notar que o BSC foi a metodologia escolhida por quinze Tribunais na elaboração de seus planejamentos, o que demonstra a pertinência do tema desta pesquisa. Embora os TCE-SP e TCE-ES não tenham citado o uso do BSC na seção metodologia de seus respectivos planejamentos, nota-se que a metodologia utilizada por estes na construção do planejamento guarda bastante similaridade com a do BSC, principalmente no tocante ao mapa estratégico e as relações de causa e efeito.

Conforme já citado na seção introdução deste trabalho, a aplicação do BSC na gestão pública precede de alguns ajustes. Portanto, observou-se que os diferentes Tribunais utilizaram nomenclaturas e objetivos distintos ao adaptarem a perspectiva financeira do BSC original às suas necessidades.

As nomenclaturas mais utilizadas nesta adaptação foram “Orçamento e Logística”, com sete ocorrências, seguidas da nomenclatura “Estrutura e Orçamento” com duas ocorrências. Esta nomenclatura também foi utilizada pelo TCE-ES, apesar deste TCE ter alegado não ter utilizado a metodologia BSC em seu planejamento. Por outro lado, foi possível observar que os TCE-TO e TCE-SC mantiveram a nomenclatura original do BSC.

Observou-se que os Tribunais de Pernambuco e de São Paulo, que não utilizou o BSC, não apresentaram a perspectiva financeira ou similar em seu Planejamento. O TCE-PE justifica na seção metodologia de seu Planejamento a ausência desta perspectiva argumentando que “cada organização deve procurar a melhor forma de comunicar a sua estratégia em todos os níveis organizacionais sem ficar presa às perspectivas que originaram o BSC”. Segue abaixo um quadro resumo das nomenclaturas adaptadas pelos diversos TCEs.

Quadro 1: Adaptação da perspectiva financeira pelos TCEs

TCE	BSC	Perspectiva Financeira
BA	SIM	Estrutura e Orçamento
ES	Não Informado	Estrutura e Orçamento
MG	SIM	Estrutura e Orçamento
MS	SIM	Finanças
SC	SIM	Financeira
TO	SIM	Financeira
PR	SIM	Logística
SP	Não Informado	Não a considerou
RS	SIM	Orçamentária
AC	SIM	Orçamento e Logística
CE	SIM	Orçamento e Logística
PA	SIM	Orçamento e Logística
RJ	SIM	Orçamento e Logística
RN	SIM	Orçamento e Logística
RO	SIM	Orçamento e Logística
SE	SIM	Orçamento e Logística
PE	SIM	Sociedade

Fonte: Elaborado pelos autores.

Não obstante as diferentes nomenclaturas utilizadas, de modo geral os Tribunais de Contas fizeram uso da perspectiva financeira com objetivo de garantir recursos orçamentários para custear suas atividades institucionais e para melhor equipar os Tribunais.

Além dos usos gerais citados acima, observou-se entre os Tribunais investigados algumas particularidades na adequação da perspectiva financeira. Cinco Tribunais consideraram a adoção de medidas que visam a otimização dos recursos financeiros, sendo que TCE-SE e TCE AC o fazem com foco em resultados, enquanto o TCE-ES, que

não cita o uso do BSC, visa nessa perspectiva aprimorar o planejamento e a execução orçamentária.

Cabe notar a observação que alguns tribunais incluíram na perspectiva financeira a necessidade de melhorias e investimentos em Tecnologia da Informação e da utilização de indicadores que medem a satisfação dos profissionais do Tribunal com a estrutura interna de trabalho.

Por fim, vale citar que os Planejamentos Estratégicos do TCE-SC e do TCE-PE, considerados nesta pesquisa e atualmente disponíveis nos respectivos sítios, expiraram

respectivamente em 2011 e 2012 e que TCE-SP revisou seu Planejamento em 2013.

Uma análise crítica profunda ficou limitada, devido ao fato dos Tribunais não divulgarem em seus sítios, o acompanhamento dos indicadores durante a execução do planejamento. Dado que 64,3% desses planejamentos estão próximos da metade do seu período de execução, as informações parciais sobre o comportamento destes indicadores seriam úteis para medir o planejado frente ao executado. Dessa maneira, seria possível investigar na prática, o uso do BSC como uma metodologia de planejamento para a gestão pública.

Apesar da ausência destes indicadores, os documentos de planejamento fornecem material para execução de um conjunto de análises. Ademais, é válido notar que o planejamento funciona como um meio da alta gestão comunicar aos funcionários, jurisdicionados e para a sociedade em geral, os objetivos e metas a serem perseguidas em determinado período.

Através da adaptação da perspectiva financeira para orçamento, foi possível notar que os Tribunais deram ênfase na parte orçamentária em seus planejamentos. Sem informações precisas sobre a quantidade de recursos financeiros necessários para executar suas atividades, os Tribunais entendem que ficaria difícil cumprir com qualidade as suas obrigações.

A adaptação feita pelos Tribunais das perspectivas Logística e Estrutura, como integrantes da perspectiva financeira, demonstra a intenção da alta gestão dos Tribunais em investir parte de seus recursos orçamen-

tários na modernização de suas estruturas físicas internas e que estes investimentos são justificados por serem necessários para que o Tribunal atenda melhor a sociedade. Cabe adicionar que 21% dos Tribunais incluíram nesta perspectiva a necessidade de maiores investimentos em tecnologia da Informação.

Observou-se que os Tribunais inseriram na adaptação da perspectiva financeira a modernização pedida pelo PROMOEX. Embora que, para medir essa modernização, tenham utilizado diferentes objetivos e indicadores, quando divulgados.

Cabe notar que, em alguns casos, não existe uma relação clara entre o objetivo, exposto no Mapa estratégico, com seus respectivos indicadores estratégicos. Este último representa a forma na qual será medido o alcance ou não do objetivo traçado.

Para corroborar o acima exposto, observou-se que 28,6% dos Tribunais contemplam na perspectiva financeira a percepção dos servidores acerca da melhoria das instalações de trabalho, como forma de medir um objetivo financeiro a ser alcançado. Considera-se este indicador questionável, dado o fato que a percepção dos servidores, por exemplo, pode não estar alinhada com a percepção da sociedade sobre o tema.

Ademais, observou-se que o TCE-SE apresentou, como um dos objetivos de seu mapa estratégico, otimizar e racionalizar recursos. No entanto, ao analisar os indicadores criados para monitorar este objetivo, observou-se que estes indicadores se limitavam a medir o cumprimento da execução orçamentária, o que não demonstra uma relação

direta com a racionalização e otimização de recursos pressupostos no objetivo.

Pode também ser citado, o fato do TCE-MG ter colocado como iniciativa estratégica a negociação com a Assembleia Legislativa do Estado, um aumento no limite de gastos com Pessoal, sem conectar isto ao indicador.

Por fim, cabe ressaltar o fato que o PROMOEX exige dos Tribunais a elaboração de um planejamento estratégico como contrapartida para liberação de recursos financeiros. Com isso, não pode ser desconsiderada a hipótese que um Planejamento tenha sido elaborado apenas para o cumprimento de uma formalidade.

Pode-se observar nesta pesquisa que não houve, por parte dos tribunais, a adoção de um procedimento padrão para a adaptação da perspectiva financeira do BSC. Em que pese as diversas nomenclaturas utilizadas na elaboração dos planejamentos, é possível inferir que as adaptações têm como objetivo assegurar aos tribunais a regularidade no recebimento das receitas, para que então seja possível um melhor planejamento das despesas.

Observou-se também nas adaptações realizadas, que os gestores dos tribunais entendem ser necessário um maior investimento em estrutura interna para melhor atender a sociedade, bem como cumprir com a modernização exigida pelo PROMOEX.

A implantação de melhorias no planejamento e execução orçamentária, a modernização estrutural e o investimento em tecnologia, se concretizadas, representam um

avanço em termos de melhoria da qualidade no serviço público prestado aos cidadãos. Além disso, o investimento em tecnologia pode facilitar o acesso da sociedade e dos jurisdicionados as atividades do Tribunal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A melhoria da gestão dos órgãos públicos, principalmente em termos de eficiência, eficácia e transparência é um desejo de toda a sociedade. Por este motivo, a presente pesquisa investigou como a adaptação de uma perspectiva da metodologia BSC, tão utilizada para estes fins em empresas privadas, se comporta em um organismo público.

A adoção de uma ferramenta de planejamento estratégico por dezessete Tribunais de Contas Estaduais, sendo quinze utilizando o BSC, indica uma evolução no que tange a gestão governamental no Brasil. Através do planejamento, os gestores transmitem aos seus subordinados os valores organizacionais e as metas a serem atingidas, determinado assim o rumo a ser seguido pelo órgão para consecução de seus resultados.

Por outro lado, cabe ressaltar que a liberação de verbas do PROMOEX aos Tribunais de Contas está condicionada a elaboração, por parte destes, de um documento formal de planejamento estratégico.

Mesmo sem a publicação de dados sobre a execução do planejamento, foi possível deduzir, através dos objetivos estratégicos, a intenção dos diversos Tribunais de Contas em melhorar a sua gestão orçamentária. Os planejamentos deixam claro que o órgão deve primeiro conhecer a receita total disponível, para então planejar uma melhor execu-

ção da despesa.

Ao investigar o uso no setor público de uma ferramenta de planejamento originalmente desenvolvida para o setor privado, o presente trabalho difundiu a possibilidade dos executivos da área governamental buscar o aperfeiçoamento da gestão pública, por meio do uso de ferramentas gerenciais utilizadas com êxito na área privada.

Ademais, cabe ressaltar que a presente pesquisa contribui para o aperfeiçoamento teórico da gestão pública, uma vez que investigou a maneira na qual o BSC, cujo conteúdo teórico foi desenvolvido para o uso no setor privado, teve sua teoria adaptada de forma a viabilizar a sua utilização no setor público.

Existe o risco que alguns usuários do BSC confundam os meios com os fins. Os investimentos em estrutura, tecnologia, eficiência orçamentária e melhorias de custo-benefício não são apenas um fim em si mesmo, e sim, um meio para se gerar um melhor retorno para a sociedade. Quando isto não é observado pelos gestores públicos, o mau uso do BSC como ferramenta de planejamento pode servir como justificativa para o fracasso da execução da estratégia planejada.

Para reduzir o risco acima citado, a presente pesquisa sugere, como indicação de trabalhos futuros, novos estudos acerca da adaptação das perspectivas do BSC na área pública. Em adição, indica-se também o estudo da execução dos planejamentos estratégicos elaborados por entidades governamentais.

Tais iniciativas merecem ser investigadas, para que seja possível identificar erros e acertos na implantação e na execução dos planejamentos estratégicos. Dessa maneira, pode-se aprimorar a recente cultura de planejamento estratégico em órgãos públicos.

REFERÊNCIAS

CARMONA, S. & GRÖLUND, A. (2003). Measures vs actions: the balanced scorecard in Swedish Law Enforcement, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 23, No. 11, pp. 1475-1496.

GIL, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, p 183.

GREASLEY, A. (2004). Process improvement within a HR division at a UK police force. *International Journal of Operations & Production Management*, v. 24, nº. 3, pp. 230-240.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. (1997). *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. 8 Ed. Rio de Janeiro: Campus. 344p.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (2004). *Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis*. 7 ed. Rio de Janeiro: Elsevier.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO E GESTÃO. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/secretaria.asp?cat=204&sec=18#>. Acesso em 10 Jul. 2013.

NIVEN, Paul R. (2008). *Balanced Score-*

card: Step by Step for Government and Non Profit Agencies. New Jersey: John Wiley & Sons.306p.

OSBORNE, David e GAEBLER, Ted. (1994). *Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. Brasília: MH Comunicação.

PEREIRA, José Matias. (2008). *Curso de Administração Pública*. São Paulo: Editora Atlas. 259p.

PINTO, Rogério F. (2008). "As reformas do estado e o paradigma da Nova Economia Institucional". In: PEIXOTO, João Paulo M. (organizador). *Governando o Governo*. São Paulo: Editora Atlas. P 49-70.

QUINTAL, Renato. et al. (2012). A Atuação dos Tribunais de Contas Estaduais brasileiros na correção das demonstrações contábeis dos processos de prestação de contas dos governadores, *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, São Paulo, v.17, n.60, p. 31-53.

RADNOR, Zoe & LOVELL, Bill. (2003). Success factors for implementation of the balanced scorecard in a NHS multi-agency setting, *International Journal of Health Care Quality Assurance*, Vol. 16 Iss: 2, pp.99 - 108.

SECCHI, Leonardo. (2009). Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, v.43, n.2, p. 347-369.

TAYLOR, Frederick Winslow. (1990). *Princípios de Administração Científica*. São Paulo: Editora Atlas. 105p.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ACRE. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.tce.ac.gov.br>. Acesso em 01 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE ALAGOAS. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.tce.al.gov.br>. Acesso em 01 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAPÁ. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.tce.ap.gov.br>. Acesso em 01 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.tce.am.gov.br>. Acesso em 01 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.tce.ba.gov.br>. Acesso em 01 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.tce.ce.gov.br>. Acesso em 02 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.tce.es.gov.br>. Acesso em 02 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.go.gov.br>. Acesso em 02 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO MARANHÃO. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.ma.gov.br>. Acesso em 03 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.mt.gov.br>. Acesso em 03 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.ms.gov.br>. Acesso em 03 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.mg.gov.br>. Acesso em 04 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARA. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.pa.gov.br>. Acesso em 04 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.pb.gov.br>. Acesso em 04 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.pr.gov.br>. Acesso em 05 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.pe.gov.br>. Acesso em 05 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PIAUÍ. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.pi.gov.br>. Acesso em 05 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.rj.gov.br>. Acesso em 06 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.rn.gov.br>. Acesso em 06 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.rs.gov.br>. Acesso em 10 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade.* Disponível em <http://www.tce.ro.gov.br>. Acesso em 10 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RORAIMA. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.tce.rr.gov.br>. Acesso em 12 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.tce.sp.gov.br>. Acesso em 12 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.tce.sc.gov.br>. Acesso em 15 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SERGIPE. *Contêm informações institucio-*

nais, publicações e serviços para a sociedade. Disponível em <http://www.tce.se.gov.br>. Acesso em 15 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE TOCANTINS. *Contêm informações institucionais, publicações e serviços para a sociedade*. Disponível em <http://www.tce.to.gov.br>. Acesso em 15 jul. 2013.

WILSON, Woodrow. (1887). The study of administration. *Political Science Quarterly*, v.2, p. 197-222, 1887.

WILSON, Chris & HAGARTY, David & GAUTHIER, Julie. (2003). Results using the balanced scorecard in the public sector, *Journal of Corporate Real Estate*, Vol. 6 Iss: 1, pp.53 - 64.