

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONOMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

**BALANCED SCORECARD COMO FERRAMENTA NA AVALIAÇÃO DE  
DESEMPENHO DA GESTÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO.**

**CASO PRÁTICO: DMAE**

**SILVIO LUIS DA SILVA ZAGO**

**PORTO ALEGRE  
2006**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONOMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

**BALANCED SCORECARD COMO FERRAMENTA NA AVALIAÇÃO DE  
DESEMPENHO DA GESTÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO.**

**CASO PRÁTICO: DMAE**

**SILVIO LUIS DA SILVA ZAGO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

ORIENTADOR: DR. EUGÊNIO LAGEMANN

**PORTO ALEGRE  
2006**

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)  
Responsável: Biblioteca Gládis W. do Amaral, Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS

Z18b

Zago, Silvio Luis da Silva

Balanced scorecard como ferramenta na avaliação de desempenho da gestão do orçamento público : caso prático : DMAE. – Porto Alegre, 2006. 111, [18] f. : il.

Ênfase em Controladoria.

Orientador: Eugênio Lagemann.

Dissertação (Mestrado profissional em Economia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2006.

1. Setor público : Avaliação de desempenho. 2. Orçamento público : Finanças públicas. 3. Administração pública : Finanças. 4. Controladoria : Estudo de caso. I. Lagemann, Eugênio. II. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Ciências Econômicas. Programa de Pós-Graduação em Economia. III. Título.

CDU 336.14  
657.54.05

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONOMICAS**

**BALANCED SCORECARD COMO FERRAMENTA NA AVALIAÇÃO DE  
DESEMPENHO DA GESTÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO:**

**CASO PRÁTICO: DMAE**

**SILVIO LUIS DA SILVA ZAGO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

Aprovada em: Porto Alegre, 07 de Agosto de 2006.

---

Professor Dr. Eugênio Lagemann – Orientador  
UFRGS

---

Professor Dr. Marcelo Portugal – Avaliador  
UFRGS

---

Professor Dr. Eduardo Pontual – Avaliador  
UFRGS

---

Professor Dr. Ernani Ott – Avaliador  
UNISINOS

Dedico este trabalho à minha família:

Aos meus queridos pais Lorilei e Laurindo  
pela educação e amor.

Aos meus irmãos Vitor e Letícia, amigos  
antes de tudo.

A minha esposa Simone pelo carinho e afeto.  
E em especial ao meu filho Diogo, parte de  
mim.

## RESUMO

O presente trabalho versa sobre a melhoria de desempenho no setor público. E que vem ao encontro do princípio constitucional da eficiência, que traduz-se no controle de resultados, atingimento de metas e na melhoria dos serviços públicos oferecidos à sociedade.

A ferramenta escolhida para promover essa melhoria é o Balanced Scorecard que inicialmente foi desenvolvido pelos autores Kaplan e Norton para o setor privado, mas com alguns ajustes e aconselhamentos dos próprios autores adapta-se perfeitamente ao setor público.

O trabalho mostra que a gestão do orçamento público aliado às ferramentas propostas do Balanced Scorecard é capaz de medir e avaliar, através de indicadores/medidas de desempenho, se a entidade pública esta cumprindo suas estratégias e para onde a instituição esta caminhando.

Ao longo do estudo é demonstrado que os governantes já possuem em seu domínio o plano estratégico e o plano tático para construir seu Balanced Scorecard. Sendo que o plano plurianual é a real expressão estratégica do governo (plano estratégico) e o orçamento é a real expressão das ações / iniciativas do governo (plano tático).

Por fim, o trabalho apresenta a construção do Balanced Scorecard e o desenho do mapa estratégico do Departamento Municipal de Água e Esgotos / DMAE - autarquia da Prefeitura Municipal de Porto Alegre. Sendo criado indicadores/medidas de desempenho de tendência e resultado no intuito de medir e avaliar as ações dessa autarquia em sua busca de melhoria de desempenho e transparência na gestão do orçamento público.

Palavras-Chaves: Orçamento Público. Estratégia. Balanced Scorecard.

## ABSTRACT

The present work speaks to the improvement of the performance in the public sector. It is directly related to the constitutional principle of efficiency, that is realized in the control of results, achievement of previously established goals and the improvement of the public service offered to society.

The tool chosen to promote this embitterment is the Balanced Scorecard which initially was developed by the authors Kaplan and Norton for the private sector, but with some adjustments and consultation of the original authors this can be perfectly adapted for the public sector.

The work shows that the administration of the public budget combined with the tools proposed by Balanced Scorecard is capable of measuring and evaluating, by indicators and measures of improvement whether or not the public entity is accomplishing its strategies and moving in the desired direction.

Throughout the study it is demonstrated that the governors already possess in their power a strategic and a tactical plan to build their own Balanced Scorecard. Being that the plurianual plan is a real strategic expression of the government (strategic plan) and the budget is the real expression of the action / initiatives of the government (tactical plan).

In conclusion this work presents the construction of the Balanced Scorecard and the design of the strategic map of Departamento Municipal de Água e Esgotos / DMAE da Prefeitura Municipal de Porto Alegre. Having Created indicators / measures of improvement of tendency and results with the intent of evaluating and measuring the actions of this department in search of the embitterment of the improvement and transparency in the administration of the public budget.

Keywords: Public budget. Strategic. Balanced Scorecard

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Estratégias deliberadas e emergentes .....	38
Figura 2 – Quatro processos gerenciais .....	48
Figura 3 – Mapa Estratégico .....	50
Figura 4 - A Perspectiva do Cliente – Medidas Essenciais .....	57
Figura 5 - Balanced Scorecard do Setor Público .....	61
Figura 6 – BSC traduz Missão, Valores, Visão e Estratégia .....	64
Figura 7 – Loop Duplo: Orçamento e BSC .....	72
Figura 8 – Modelos de Mapa Estratégico para o Setor Público .....	91
Figura 9 – Desenho do Mapa Estratégico .....	92
Figura 10 – Dicionário do DMAE .....	94 - 102

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Histórico do Orçamento Público no Brasil .....	15
Quadro 2 – Dez Escolas do Pensamento Estratégico .....	36
Quadro 3 – Diferença entre Planejamento Estratégico e Planejamento Tático. ....	42
Quadro 4 – Diferença entre Planejamento Tático e Operacional .....	42



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

BSC : Balanced Scorecard

CEO: Chief Executive Officer

BBRT : Beyond Budgeting Round Table

EVA: Valor econômico adicionado

ROCE: Rendimento sobre o capital empregado

ROE: Rendimento patrimonial líquido

ROI: Retorno sobre o capital investido

SWOT: Modelo de análise de avaliação dos pontos fortes (strengths) e dos pontos fracos (weakness) da organização à luz das oportunidades (opportunities) e das ameaças (threats) em seu ambiente.

## SUMÁRIO

<b>1 - INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2 - ORÇAMENTO PÚBLICO</b> .....	14
2.1 ORIGEM DO ORÇAMENTO PÚBLICO E SUA EVOLUÇÃO NO BRASIL.....	14
2.2 CONCEITOS E DEFINIÇÕES DO ORÇAMENTO PÚBLICO .....	16
2.3 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DO ORÇAMENTO PÚBLICO....	18
2.4 CICLO ORÇAMENTÁRIO .....	22
2.5 PLANO PLURIANUAL, LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS E LEI DE ORÇAMENTOS ANUAIS .....	24
2.6 RECEITA E DESPESA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	30
<b>3 – GESTÃO ESTRATÉGICA</b> .....	33
3.1 ORIGEM E DEFINIÇÃO DA ESTRATÉGIA .....	33
3.2 ORIGEM E DEFINIÇÃO DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO, TÁTICO E OPERACIONAL .....	40
<b>4 - BALANCED SCORECARD</b> .....	45
4.1 CONCEITUAÇÃO DO BALANCED SCORECARD .....	45
4.2 A EVOLUÇÃO DO BALANCED SCORECARD.....	46
4.3 MAPA ESTRATÉGICO .....	49
4.3.1 RELAÇÃO CAUSA E EITO.....	51
4.4 AS PERSPECTIVAS DO BALANCED SCORECARD.....	53
4.4.1 PERSPECTIVA DE APRENDIZADO E CRESCIMENTO .....	53
4.4.2 PERSPECTIVA DE PROCESSOS INTERNOS .....	55
4.4.3 PERSPECTIVA DE CLIENTES .....	57
4.4.4 PERSPECTIVA FINANCEIRA .....	58
4.4.5 MODELO DE BSC DO SETOR PÚBLICO .....	61
4.5 CONSTRUÇÃO DO BALANCED SCORECARD .....	62

4.6	INTERAÇÃO DO BALANCED SCORECARD COM O ORÇAMENTO PÚBLICO .....	72
4.7	COMO INTEGRAR O BSC COM O ORÇAMENTO PÚBLICO .....	73
4.8	BENEFÍCIOS DA UTILIZAÇÃO DO BSC PARA ORIENTAR O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO .....	74
4.9	IDÉIAS PARA SUPERAR OS PROBLEMAS NO DESENVOLVIMENTO DO BSC NO SETOR PÚBLICO .....	76
4.10	DEZ ARMADILHAS A SEREM EVITADAS PARA O IMPLEMENTO DO BSC .	80
<b>5</b>	<b>CASO PRÁTICO: IMPLANTAÇÃO DE UM MODELO DE BALANCED SCORECARD COMO FERRAMENTA NA AVALIAÇÃO E DESEMPENHO DA GESTÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO DO DMAE .....</b>	<b>84</b>
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>105</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>107</b>
	<b>ANEXO A – PLANO PLURIANUAL DO DMAE 2006-2009 .....</b>	<b>112</b>
	<b>ANEXO B - PLANO PLURIANUAL PREFEFEITURA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE 2006-2009 .....</b>	<b>114</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Em meio a escândalos políticos, desvios de verba pública e Comissão Parlamentar de Inquérito que vem ocorrendo no País na atualidade, elaborar um trabalho sobre melhoria de desempenho no setor público é um tanto constrangedor. Porém necessário. E que vem ao encontro do mandamento constitucional da eficiência, o qual foi inserido pela Emenda Constitucional nº 19 / 98 entre os princípios constitucionais da administração pública. Esse princípio traduz-se no controle de resultados, atingimento de metas e na maior qualidade dos serviços públicos oferecidos à sociedade.

A busca pela melhoria de desempenho no setor público, além de estar consonante com o princípio da eficiência, atende também à Lei Complementar 101/2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal, que visa contribuir para maior controle, organização e transparência da gestão de recursos públicos do País.

Por fim, ao contrário da visão do escritor e editor H.L.Mencken, que, em sua obra denominada Livro dos Insultos, afirmou acreditar que todo o governo é ruim, e que as tentativas de melhorá-lo são um imenso desperdício de tempo, entende-se que a gestão pública pode ser melhorada, sendo as ferramentas como o Balanced Scorecard armas essenciais no arsenal da mudança. Porém, para obter-se êxito na sua implementação pelo setor público, o BSC precisa ser alinhado e integrado à gestão orçamentária.

O objetivo geral desse trabalho; por isso, é propor o modelo de Balanced Scorecard como ferramenta na avaliação de desempenho da Gestão do Orçamento Público.

O objetivo específico desse trabalho é criar indicadores de desempenho dentro das quatro perspectivas do Balanced Scorecard (aprendizado-processo-financeiro e clientes) com base no Orçamento Público a fim de buscar constante melhoria no desempenho nos serviços de

tratamento de água potável do Departamento Municipal de Água e Esgotos para a sociedade de Porto Alegre / DMAE

Sabe-se que as empresas do setor público não buscam o retorno financeiro como resultado final de suas operações. Ao invés disso, buscam cumprir missões elevadas que visam à melhoria e ao bem-estar da sociedade. Como são organizações concentradas na missão, elas devem alterar a arquitetura padrão do Balanced Scorecard, elevando a função da missão e dos clientes, reduzindo assim a influência dos indicadores financeiros.

Logo, a implantação do Balanced Scorecard no setor público não é tarefa simples, pois o mesmo foi originalmente criado tendo-se em mente a empresa que busca o lucro. Assim, sua estrutura básica deve ser modificada para que as organizações do setor público o utilizem com sucesso.

Todavia, os indicadores financeiros ainda ocupam um lugar de destaque na estrutura global. Trabalhar com eficiência e gerar valor a custos mais baixos serão sempre de vital importância em qualquer organização, independente da posição que ocupe.

Para melhor compreensão e conhecimento progressivo, o presente trabalho está organizado da seguinte forma: No capítulo 2 são apresentados os conceitos e os instrumentos do Orçamento Público. O capítulo 3 são descritas as etapas da Gestão Estratégica. E no capítulo 4 são apresentados os conceitos, a evolução e a interação do Balanced Scorecard com a gestão do orçamento público

Por fim, no capítulo 5 é apresentado o caso prático, onde é elaborado o Balanced Scorecard e o desenho do mapa estratégico com base na gestão do orçamento público do DMAE.

## 2 ORÇAMENTO PÚBLICO

O presente trabalho apresenta primeiramente um estudo sobre o orçamento público, desde sua origem, bem como sua evolução e definição.

### 2.1 ORIGEM DO ORÇAMENTO PÚBLICO E SUA EVOLUÇÃO NO BRASIL

Segundo a imensa maioria dos estudiosos da área, um dos marcos fundamentais para a origem do orçamento público ocorreu no século XIII, mais precisamente em 1215, na Inglaterra. Ele remonta ao momento em que a Carta Magna foi imposta ao rei João Sem-Terra (John Lackland) pelos senhores feudais, objetivando limitar os poderes de arrecadação do rei. O referido documento não era exatamente uma constituição democrática, até porque não foi produto da pressão e vontade popular, mas a expressão dos nobres, interessados em escapar do até então ilimitado poder discricionário do rei em matéria tributária.

Entretanto, constitui-se, o referido documento, numa das bases históricas do parlamentarismo inglês e o início da evolução histórica do Orçamento Público, que, não muito tempo depois, já se apresentava com limitações às despesas do governo e com o estabelecimento de sua periodicidade anual, a qual formou a base de como apresenta-se, hoje, em todas as democracias.

Nos Estados Unidos, a Declaração de Direitos do Congresso da Filadélfia, elaborada em 1787, implantou a exigência da prática orçamentária. Na França a instituição orçamentária surgiu posteriormente à adoção do princípio do consentimento popular do imposto outorgado pela Revolução de 1789. No período napoleônico, claramente autoritário, o controle representativo sobre a criação de impostos não foi respeitado, sendo essa uma das poucas oportunidades em que o princípio foi infringido.

No sentido sintetizar os principais acontecimentos no Brasil desde o período Colonial, Imperial até os dias de hoje (República) elaborou-se um quadro dos fatos mais relevantes:

**Quadro 1 – Histórico do Orçamento Público no Brasil**

<b>Fato / Ano</b>	<b>Descrição</b>
Inconfidência Mineira 1789	Na época o que mais inquietava aquelas pessoas era a espoliação tributária praticada pela “Coroa Portuguesa” às colônias de “Além-mar”. No Brasil, foi o movimento nacionalista de maior importância na área de Finanças Públicas, ao suspender a cobrança dos impostos atrasados. Segundo Giacomoni (2005 p.52) as autoridades fizeram abortar o movimento, comprovando que havia mais disposição em fugir do fisco português e menos consciência política em prol da independência da Colônia.
Transferência Família Real para o Brasil - 1808	Foi implantado o Erário Régio, nos moldes de Portugal, para administrar as Finanças e o Patrimônio Público do “país” Brasil, através, segundo Fortes (2002 p.31) do Alvará de 28 de Junho de 1808 , baixado por D. João VI que organizava a elaboração dos orçamentos e contábil.
Independência do Brasil - 1822	Início do processo de abertura democrática, com a criação do Parlamento, que hoje desempenha o controle das Finanças Públicas nos níveis Federal, Estadual e Municipal. Poubel de Castro (2004 p.45) acrescenta além do fato da Independência do Brasil, a promulgação da Constituição dois anos depois como outro marco inicial.
Levantamento da Situação do Tesouro Nacional 1914	Por exigência do Governo Inglês, para conceder um empréstimo ao Brasil, foram realizados exaustivos trabalhos a fim de levantar a real situação econômico-financeira do Tesouro Nacional, compreendendo todas as receitas e despesas da União.
1922 e 1939 Padronização	Aprovação do Código de Contabilidade da União (1922); Padronização dos Orçamentos e Balanços Estaduais e Municipais (1939) – redução do número das classificações de receita de 2.185 para 57.
Sanção da Lei 4.320 17/03/1964	Lei que institui as normas de Direito Financeiro para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, inclusive a concepção do Orçamento-Programa.
Expedição do Decreto-Lei 200/67	Esse Decreto regulamentou o Orçamento-Programa, delineando de forma clara os princípios que norteiam a elaboração de planos e programas governamentais.
Expedição do Decreto Federal 71.353/72	Institui o Sistema de Planejamento Federal, consolidando, assim, a adoção do Orçamento-Programa no Brasil.
Constituição Federal de 1988	Institui a Lei de Diretrizes Orçamentárias e determina, no art. 163, I, que, em Lei Complementar, disponha-se sobre normas de finanças públicas, e, no art. 165, § 9º, que, também em Lei Complementar, disponha-se sobre exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do PPA; LDO e LOA.
Lei Complementar 101/2005 e Lei 10.028/2000 (crime)	Lei de Responsabilidade Fiscal – Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e de acordo c/ art. 163, I, da CF. Já a Lei nº 10.028 – Lei de Crimes – Define crimes vinculados ao desrespeito à responsabilidade fiscal.

Fonte: Adaptado de BEZERRA FILHO, 2004; GIACOMONI, 2005; CASTRO, 2004; FORTES, 2002 ; CONSELHO REGIONAL DE GOIÁS - CRC/GO, 1996.

## 2.2 CONCEITOS E DEFINIÇÕES DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Na visão de Fortes (2002, p. 70) o orçamento “ É uma prévia autorização do Legislativo para que se realizem receitas e despesas de um ente público, obedecendo a um determinado período de tempo.” que permite verificar a real situação econômica do Estado, evidenciando o nível e a distribuição dos seus gastos nas diversas áreas de atuação.

Esse autor complementa dizendo que orçamento é um processo de planejamento contínuo e dinâmico de que o Estado se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho, para determinado período. Ele abrange a manutenção das atividades do Estado, o planejamento e a execução dos projetos estabelecidos nos planos e programas de Governo.

Já Silva (2003, p. 26) considera que o estudo do orçamento:

Pode ser considerado do ponto de vista objetivo ou subjetivo. Sendo assim, no aspecto objetivo, designa o ramo das Ciências das Finanças que estuda a Lei de Orçamento e o conjunto de normas que se refere a sua preparação, sanção legislativa, execução e controle, ou seja considerada a fase jurídica de todas as etapas do orçamento (preventiva, executiva e crítica). E no aspecto subjetivo, constitui a faculdade adquirida pelo povo de aprovar, a priori, por seus representantes legitimamente eleitos, os gastos que o Estado realizará durante o exercício.

O autor comenta que o orçamento está intimamente ligado ao desenvolvimento dos princípios democráticos, à idéia da soberania popular e, por conseguinte, ao triunfo dos sistemas representativos do Governo, em contraposição aos Estados antigos, quando o monarca considerava patrimônio próprio o tesouro público e a soberania do príncipe tinha fundamento divino.

Kohama (2003, p. 56) afirma orçamento como “Um sistema de planejamento integrado onde são utilizadas técnicas de planejamento e programação de ações condensadas visando ao bem-estar da coletividade.”



Esse sistema, segundo o autor, busca principalmente analisar a situação atual para identificar as ações ou alterações a serem desenvolvidas visando a atingir a situação desejada. Para isso, num plano mais amplo e político-teórico, elaboram-se planos de longo prazo, ou seja, planos que contenham situações desejadas para os próximos dez a quinze anos, no mínimo. Obviamente, partindo do diagnóstico da situação atual, projeta-se para o futuro o que se pretende alcançar em termos ideais.

Kohama (2003, p.62) acrescenta que, modernamente, com o entendimento de que o orçamento integra o Sistema de Planejamento, há uma extensão de sua definição. Portanto, pela extensão, o autor define orçamento como o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. Além do que é um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio-econômico.

O renomado autor Baleeiro (2001, p. 411) define orçamento público como: “ Ato pelo qual o Poder Legislativo autoriza, ao poder Executivo por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas por lei.”

Giacomoni (2005, p.64-69) aborda o entendimento do orçamento por períodos. O orçamento, surgido na Inglaterra, por volta de 1822 tinha como função o controle político sobre os executivos, enquanto o orçamento moderno surgido antes do final do século XIX, tem como função intervir como corretor de distorções do sistema econômico e como propulsor de programas de desenvolvimento.

Lima e Castro (2003, p.18) asseveram que "Orçamento Público é o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos."

De acordo com esses autores, para que sejam atendidos os planos e programas de trabalho desenvolvidos pela Administração Pública, são necessárias planificações das receitas a serem obtidas e dos dispêndios a serem efetuados, objetivando, assim, a continuidade e a melhoria quantitativa dos serviços prestados à sociedade.

Por último, Piscitelle (2004, p. 62) define orçamento como “ Um instrumento que expressa a alocação dos recursos públicos sendo operacionalizado por meio de diversos programas, que constituem a integração do Plano Plurianual com o orçamento.”

Ele entende que o programa deve ser constituído a partir de um problema, articulando-se um conjunto de iniciativas com vistas a solucioná-lo. O problema é decorrente de um conjunto de causas que devem ser combatidas. Dessa forma, a ação deve atuar sobre a causa do problema, ou ainda, podem ser necessárias várias ações para atacar uma única causa.

### 2.3 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DO ORÇAMENTO PÚBLICO

O artigo 37 da Constituição Federal de 1988 define que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Esse último inserido pela Emenda Constitucional nº 19 de 04/06/1998.

O princípio da legalidade estabelece que diferentemente da vida privada, onde tudo é permitido, menos o proibido, na área pública nada é permitido, exceto o regulamentado legalmente. Ao assumir um cargo público, a pergunta correta do administrador não pode ser onde está escrito que não posso agir desta ou daquela forma, mas como ter segurança de que o ato que vai praticar está definido em norma clara ou amparado por parecer de especialista em Direito.

Já o princípio da impessoalidade tem como característica principal o fato de que o ente em nome do qual o administrador age é o Estado. Portanto, é esta a figura principal e não a pessoa

de seu administrador. Como consequência, este princípio veda a autopromoção, e a Constituição incorporou, no parágrafo 1º do artigo 37, proibição de que não constem nomes, símbolos ou imagens que caracterizem a promoção pessoal em publicidade de atos, serviços ou campanhas feitas com dinheiro público. O que está reconhecido neste princípio é que as realizações não são da autoridade pública, mas da entidade pública.

O terceiro princípio, da moralidade, apresenta controvérsias quanto a sua natureza. Alguns autores o consideram absorvido pelo da legalidade, já outros o consideram autônomo, defendendo que, em matéria administrativa, sempre que se verificar que o comportamento da administração, mesmo em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e equidade, a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa. O princípio refere-se, portanto, à disciplina interna da administração, enquanto o da legalidade alcança a moral institucional, no âmbito do Poder Judiciário

O princípio da Publicidade refere-se à divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição. A publicidade sempre reconhecida como um princípio administrativo, porque entende-se que o Poder Público, por ser público, deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados tenham a toda hora conhecimento do que os administradores estão fazendo. O princípio da publicidade dos atos e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, visa propiciar conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral.

Por fim, o princípio da eficiência traz ao setor público a otimização dos meios, ou seja, buscar melhores resultados possíveis na administração do dinheiro público. Na primeira dimensão do princípio da eficiência, insere-se a exigência de economicidade, sendo o desperdício a idéia oposta imediata. Trata-se da eficiência como qualidade da ação administrativa que maximiza recursos na obtenção de resultados previstos. O princípio da eficiência pode ser equiparado ao princípio da boa administração. Na administração pública, esse princípio veio

reforçar a tese de que não basta o administrador atuar apenas de forma legal e neutra, é fundamental que atue com alto rendimento, maximizando a relação benefícios/custos.

Além dos princípios vistos anteriormente, todos os gestores públicos, também, devem seguir os princípios orçamentários, os quais foram se consolidando ao longo dos tempos num total de sete, assim elencados:

O princípio da anualidade obriga que a estimativa de receita e a fixação de despesa limitem-se a período definido de tempo chamado exercício financeiro. Conforme o artigo 34 da Lei nº 4320/64, o exercício financeiro coincide com o ano civil, ou seja, de 1º de Janeiro até 31 de Dezembro. E pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas, o que resulta em regime misto de contabilização. (Machado, 2002).

O princípio da exclusividade, conforme artigo 165 da Constituição Federal de 1988, determina que a proposta de lei deva conter apenas matéria orçamentária, com exceção unicamente à autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de créditos, e não cuidar de assuntos estranhos a ela. Sua adoção pôs fim às chamadas “caudas orçamentárias” que serviam para dar nomes a ruas, bem como fazer nomeações e dar promoções. Essa regra foi importante, pois evitou que a lei orçamentária contivesse dispositivo estranho ao orçamento, o que, certamente, acarretaria grande pressão e confusão para sua aprovação e disciplinamento.

O princípio da especificação, também conhecido como princípio da discriminação ou especialização, define que as receitas e as despesas devem aparecer no Orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação. Isso significa que a lei orçamentária não consignará dotações globais destinadas a atender, indiferentemente, a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências, entre outras.

Segundo o princípio da unidade deve existir apenas um, e somente um, orçamento anual, sendo proibido qualquer existência de orçamentos paralelos. A Constituição Federal de 1988 definiu a composição do Orçamento Anual em Orçamento Fiscal, Orçamento de Investimento das Empresas Estatais e Orçamento das Entidades de Seguridade Social.

De acordo com o princípio da universalidade, o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas referentes aos Poderes da União, seus fundos, Órgãos e entidades da administração direta e indireta, para o exercício financeiro.

O princípio do equilíbrio determina que, em cada exercício financeiro, o montante da despesa não pode ultrapassar a receita prevista para o período, em obediência ao compromisso de equilíbrio fiscal.

Segundo o princípio da não-afetação das receitas, nenhuma parcela de impostos poderá ser reservada ou comprometida para atender a determinados gastos que não os definidos em lei específica. Essa exigência objetiva conferir flexibilidade à execução orçamentária, a fim de que o governo possa dispor de recursos para atender às despesas conforme necessidades detectadas.

## 2.4 CICLO ORÇAMENTÁRIO

Para o Governo operacionalizar o processo de alocação de recursos da gestão pública ele deve cumprir o ciclo orçamentário. Salienta-se que o orçamento, embora seja anual, não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente anterior e do posterior, pois sofre influências condicionantes daquele que o precede, assim como constitui uma base informativa para futuros exercícios.

Daí a necessidade de compreensão do Ciclo Orçamentário, que é a sequência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário, assim, consubstanciadas:

a) Fase executiva ou de elaboração:

I - Mensagem, que conterà: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis. Exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo, justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

II - Projeto de Lei de Orçamento;

III - Tabelas Explicativas das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas para fins de comparação, a receita arrecadada nos últimos exercícios anteriores àquele em que se elabora a proposta; receita para o exercício em que se elabora a proposta; receita prevista para o exercício a que se refere a proposta; e a despesa realizada no exercício imediatamente anterior; a despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e a despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta;

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas de custos de obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa

b) Fase legislativa ou de estudo e aprovação:

Esta fase é de competência do Poder Legislativo, e o seu significado está configurado na necessidade de que o povo, através de seus representantes, intervenha na decisão de suas próprias aspirações, bem como na maneira de alcançá-las.

O Poder Executivo deverá enviar o projeto de lei orçamentária ao Poder Legislativo dentro dos prazos estabelecidos; entretanto, até o encerramento da sessão legislativa, o Poder Legislativo deverá devolvê-lo para sanção.

Outrossim, se não receber a proposta orçamentária no prazo fixado, o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento Vigente.

c) Execução:

Execução do orçamento constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros.

Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de quotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar, conforme o art. 47 da Lei 4320/64. (Machado, 2002)

A fixação dessas cotas atende aos seguintes objetivos: Assegurar às Unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho; e Manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre receita arrecadada e a despesa realizada, para reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

d) Avaliação:

A avaliação refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução; à eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes.

A avaliação deverá ser feita à vista de dados relativos à execução orçamentária que são apurados, considerando que há uma obrigatoriedade constitucional, conforme Constituição Federal, art. 165 parágrafo 3º, do poder Executivo em publicar, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

## 2.5 PLANO PLURIANUAL; LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTARIAS E LEI DE ORÇAMENTOS ANUAIS

O sistema de Planejamento Integrado, no Brasil também conhecido como Processo de Planejamento-Orçamento, atendendo a mandamento constitucional do artigo 165, consubstancia-se nos seguintes instrumentos:

I - Plano Plurianual

II - Lei de Diretrizes Orçamentárias

III – Lei de Orçamentos Anuais

Numa visão evolutiva, tem-se que o primeiro Plano Plurianual foi elaborado pelo governo Fernando Collor, e vigorou de 1991 a 1995. Foi apresentado ao Congresso Nacional e aprovado quase sem discussão e emendas, cumprindo exigências constitucionais. Publicado pelo Poder Executivo, não se tornou um orientador governamental no período.



Já o segundo Plano Plurianual, sob responsabilidade do Governo Fernando Henrique Cardoso, vigorou no quadriênio 1996/1999. Nessa gestão foi instituído o Ministério do Planejamento e Orçamento, na mesma linha hierárquica dos demais, com a incumbência principal de implementar uma execução orçamentária comprometida com as metas fiscais necessárias à consolidação da estabilização econômica do País.

No segundo Governo Fernando Henrique Cardoso foi elaborado o terceiro Plano Plurianual, o qual vigorou de 2000 até 2003. E trouxe uma nova metodologia para os sistemas de planejamento e orçamento público. Salienta-se que a intenção dessa nova metodologia era trazer componentes de gestão estratégica para o setor público, com definição de responsabilidades e controle da execução a partir de variáveis gerenciais, consolidadas em sistema de informações.

Além disso, visava criar mecanismos de incentivo à parceria com o setor privado e valorizar a descentralização para Estados, Municípios e terceiro setor como estratégia para melhorar os resultados dos programas governamentais.

Por fim, cabe referir o Plano Plurianual atual, que vigora desde 2004 e vai até 2007, sob responsabilidade do Governo Lula. Ele mantém a metodologia instituída em 2000, e inova na condução do processo de planejamento, incorporando participação e discussão com a sociedade organizada.

No município de Porto Alegre, o Plano Plurianual tem vigência desde 2006 e vai até 2009, sob responsabilidade do Prefeito Fogaça. Ele propõe dois compromissos com a sociedade porto-alegrense: preservar e aprofundar as conquistas da cidade e implementar um conjunto de mudanças necessárias a Porto Alegre, cujo foco principal é diminuir a gravidade da crise social, incompatível com o potencial de desenvolvimento econômico e humano da nossa cidade.

Para Kohama (2003, p.57) plano plurianual “ É um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais. “

A concepção do Plano Plurianual visou à criação de uma sistemática que tornasse possível ao governo eleito, em seu primeiro mandato, elaborar um plano para vigorar por um período de quatro anos, do segundo ano do seu próprio mandato ao primeiro ano do governo subsequente.

Por último, vale salientar, que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade. O objetivo, nesse caso, é de garantir a continuidade das ações de governo, consagrando o planejamento de médio e longo prazo.

Já a Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme Kohama (2003, p.59), tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, incluindo-se o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, que deve ser apresentada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, até 30 de abril, referente ao exercício subsequente, faz a articulação entre o Plano Plurianual e o Orçamento, de forma, também, definida constitucionalmente:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro, subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988, art. 165, § 2º apud KOHAMA, 2003, p. 59).

Esse mesmo prazo de 30 de abril é dado para os municípios em conjunto com suas autarquias, no caso de Porto Alegre: DMAE, remeterem a Lei de Diretrizes Orçamentárias a Câmara Legislativa.

Castro e Garcia (2004, p.54) ressaltam que a principal transformação advinda desse eixo - Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento - foi propiciar coerência, ao longo do tempo, às ações de governo, com explicitação de intenções e com delimitação das intervenções parlamentares aos orçamentos.

Cabe a Lei de Diretrizes Orçamentárias encaminhada pela Prefeitura de Porto Alegre (incluído o DMAE), dispor sobre:

- Equilíbrio entre receitas e despesas;
- Critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas no artigo 9º e no inciso II do § 1º do artigo 31 da LRF;
- Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- Demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas. (BRASIL. Lei Complementar nº 101, 2000, art. 4º)

Segundo o mesmo artigo também integrará o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias o Anexo de Metas fiscais, onde serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativos a receitas e despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. O Anexo de Metas Fiscais conterà ainda:

- Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- Demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

- Evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- Avaliação da situação financeira atuarial dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

O mesmo artigo determina que deverá constar também o Anexo de Riscos Fiscais o qual propõe-se a avaliar os passivos contingentes como, por exemplo, os processos judiciais cujos pagamentos possam necessitar de recursos financeiros do orçamento fiscal.

Por fim, até a data do envio do projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Poder Executivo deverá encaminhar ao Legislativo relatório com as informações necessárias sobre o adequado atendimento dos projetos em andamento, contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Isso é condição para que a Lei Orçamentária e as de Créditos Adicionais somente incluam novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento. (BRASIL. Lei Complementar 101, 2000, art. 45, parágrafo único).

Para viabilizar a concretização das situações planejadas no Plano Plurianual e, obviamente, transformá-las em realidade, obedecida a Lei de Diretrizes Orçamentárias, elaborase o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados.

O artigo 165 da Constituição Federal no parágrafo 5º estabelece:

A lei orçamentária anual compreenderá:

- I – O orçamento fiscal referente aos poderes Executivos, Legislativo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- II – O orçamento de investimento das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e
- III – O orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações

instituídos e mantidos pelo Poder Público. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988, art 165, parág. 5)

O artigo 5º da Lei de Complementar 101/2000 traz algumas disposições que devem ser observadas na elaboração do projeto de lei orçamentária anual, como os seguintes:

- Deve estar compatível com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- Conter demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO;
- Será acompanhado de demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistia, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, bem como das medidas de compensação à renúncia de receitas e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- Deve conter reserva de contingência, que pode ser calculada utilizando-se percentual sobre a receita corrente líquida, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais previstos;
- Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual;
- O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional;
- É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada;
- Não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no Plano Plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão. (BRASIL. Lei Complementar nº 101, 2000, art. 5º)

## 2.6 RECEITA E DESPESA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Num sentido amplo, constitui Receita Pública qualquer entrada financeira que ocorrer numa entidade pública.

Sendo mais específico, a receita na administração pública representa as operações de ingressos de recursos financeiros nos cofres públicos que, de acordo com a sua natureza (origem), pode ser receita orçamentária e receita extra-orçamentária.

A receita orçamentária caracteriza-se pelos recursos auferidos necessários à efetivação dos programas de governo estabelecidos na Lei de Orçamentos Anuais (LOA). E é considerada como o conjunto dos ingressos de recursos enquadráveis nos diversos itens da tabela da receita codificada na legislação própria, previsíveis nos orçamentos públicos, como receitas correntes ou de capital.

Já a receita extra-orçamentária caracteriza-se por não integrar o Orçamento Público. É classificada em contas financeiras adequadas, existentes no plano de contas da entidade. Exemplificando: cauções, fianças, consignações em folha de pagamento em favor de terceiros, retenções na fonte, salários não reclamados, operações de crédito por antecipação da receita orçamentária (curto prazo) e outras assemelhadas.

A arrecadação das receitas extra-orçamentárias não depende de autorização legislativa. Sua realização não se vincula à execução do orçamento, nem constitui renda do Estado. Este é apenas depositário desses valores. É verdade que o dinheiro recebido, a título de receita extra-orçamentária, soma-se às disponibilidades financeiras, mas, em contrapartida, constitui um passivo exigível (dívida flutuante) e, como tal, será restituído quando de direito for reclamado.

O artigo 11 da Lei 4320/64 classifica as receitas nas seguintes categorias econômicas: (Brasil. Lei nº 4320, 1964, art. 11)

a) **Receitas Correntes:** São receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, industrial, agropecuária, de serviços e outras de natureza semelhante, e , ainda as provenientes de outras despesas de Direito Público ou Privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

Salienta-se, que o DMAE, caso prático deste trabalho, tem sua receita proveniente dos pagamentos das contas de água dos porto-alegrenses e que a mesma é qualificada em receita corrente de serviços.

b) **Receitas de Capital:** São provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas, de conversão em espécie de seus bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de Direito Público ou Privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesa de Capital. O superávit do orçamento corrente (diferença positiva entre Receita Corrente e Despesa Corrente) destina-se exclusivamente ao financiamento da Despesa de Capital, não constituindo item da Receita Orçamentária.

Num sentido amplo, entende-se por Despesa Pública a totalidade das saídas financeiras que ocorrem em entidades públicas.

Sendo mais específico, a despesa na Administração Pública é Constituída pela obrigação de desembolso financeiro por parte dos cofres do Estado, objetivando financiar as ações do governo (despesa orçamentária), bem como cumprir outras determinações impostas por leis, contratos (caução, fianças, entre outros) que são as despesas extra-orçamentárias.

A despesa orçamentária caracteriza-se pelo conjunto dos gastos públicos autorizados por intermédio do orçamento ou de créditos adicionais, devendo evidenciar a política econômico-financeira e o programa do Governo, destinado a satisfazer as necessidades da comunidade.

Já a despesa extra-orçamentária caracteriza-se por não constar na lei do orçamento, compreendendo as diversas saídas de numerário decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamento de restos a pagar, resgate de operações de créditos por antecipação de receita, bem como quaisquer valores que se revistam de características de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que, na oportunidade, constituíram receitas extra-orçamentárias.

O artigo 12 da Lei 4320/64 classifica a despesa orçamentária nas seguintes categorias econômicas: (BRASIL. Lei nº 4320, 1964, art. 12)

a) Despesa Corrente: Classificam-se nesta categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para formação ou aquisição de um bem de capital. Representam encargos que não produzem acréscimo no patrimônio, respondendo, assim, pela manutenção das atividades de cada órgão/entidade. (Despesa de Custeio e Transferência Correntes)

b) Despesa de Capital: Classificam-se nesta categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para formação ou aquisição de um bem de capital, resultando no acréscimo do patrimônio do órgão ou entidade que a realiza, aumentando, dessa forma, sua riqueza patrimonial. (Investimentos, Inversão Financeira e Transferência de Capital)

Ressalta-se que a exceção das transferências de recursos financeiros repassados a outras instituições, para realizarem Despesas de Capital, os gastos desta natureza constituem fatos permutativos nos elementos patrimoniais (despesa por mutação)

Salienta-se que os projetos e atividades são instrumentos orçamentários de viabilização dos programas. Sendo que a atividade é conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação governamental.

E os projetos por sua vez, constitui um conjunto de operações limitada no tempo, das quais resulta um produto que concorre para expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental.



### 3 GESTÃO ESTRATÉGICA

#### 3.1 ORIGEM E DEFINIÇÃO DA ESTRATÉGIA

Desde os tempos remotos, o homem primitivo já utilizava a estratégia para pescar, caçar e lutar com a intenção de sobreviver na face da terra. Mas a expressão estratégia tem origem militar, e vem do grego *strátegos*, que significa “chefe do exército”. Na época de Péricles (450 a.C), a estratégia designava as habilidades gerenciais de administração, liderança, oratória e poder. Com Alexandre, o Grande (330 a.C), tinha o significado de emprego de forças para vencer o inimigo. Nas guerras helênicas, a estratégia constitui a fonte inesgotável das vitórias militares mesmo com insuficiência de recursos frente ao oponente.

Na época de Napoleão, a palavra estratégia estendeu-se aos movimentos políticos e econômicos visando a melhores mudanças para a vitória militar (Steiner, 1969, p.237).

Lembra Motta (1991, p. 64) que *estrátegos* ou estrategista era o comandante militar que formulava e projetava as mudanças necessárias à consecução de um fim específico. Conforme o autor, na linguagem militar, a expressão aparece como o caminho, o meio, a forma pela busca. Uma vez definidos os objetivos de guerra, ela propicia o alcance da vitória.

Com a evolução dos tempos, em especial à medida que a sociedade avançava para a sociedade do conhecimento, a responsabilidade pela formulação da estratégia deixou de ser responsabilidade de um comandante, chefe ou principal executivo para se tornar responsabilidade de todos na organização.

Mas o significado da palavra estratégia apresenta divergências na literatura, isto ficou evidenciado nas inúmeras conceituações encontradas ao longo do estudo. Os diversos autores ora trazem aspectos em comum, ora destoantes sobre a definição da mesma.

Chiavenato e Sapiro (2004, p.38) salientam que é complicado conceituar estratégia pelas seguintes razões:

- (1) A estratégia tem muito a ver com o comportamento sistêmico e holístico da organização e pouco com o comportamento de cada uma de suas partes;
- (2) A estratégia tem muito a ver com o futuro da organização. Ela está orientada para o longo prazo;
- (3) A estratégia tem a ver com o comportamento orientado para objetivos estratégicos, não servindo assim somente para alguns dos públicos de interesse (stakeholders) da organização, e sim a todos eles;
- (4) A estratégia significa o comportamento global da organização em relação ao ambiente que a circunda. A estratégia é quase sempre uma resposta organizacional às demandas ambientais;
- (5) A estratégia precisa ser formulada e entendida por todos os membros da organização;
- (6) A estratégia precisa ser planejada;
- (7) A estratégia precisa ser implementada; e
- (8) A estratégia precisa ser avaliada quanto a seu desempenho e resultados.

Diante disso, utiliza-se neste trabalho uma visão ampla sobre a definição de estratégia.

Porter (1986, p.13) afirma que, “ Seja de forma implícita ou de forma explícita, todas as organizações possuem uma estratégia.” O autor entende que esta estratégia tanto pode ter se desenvolvido explicitamente por meio de um processo de planejamento como ter evoluído implicitamente através das atividades dos vários departamentos funcionais da empresa.

E também acrescenta que cada departamento, dispendo apenas de seus próprios meios, inevitavelmente buscará métodos ditados pela sua orientação profissional e pelos incentivos daqueles encarregados. No entanto, a soma destes métodos departamentais raramente equivale à melhor estratégia.

Ansoff (1990, p.93) entende estratégia como “ Regras e diretrizes para decisão que orientem o processo de desenvolvimento de uma empresa. “

Oliveira (2005, p.191-194) define estratégia como “ Um caminho, ou maneira, ou ação formulada e adequada para alcançar, preferencialmente, de maneira diferenciada, as metas os desafios e objetivos estabelecidos, o melhor posicionamento da empresa perante seu ambiente. “

O autor complementa que estratégia deverá ser, sempre, uma opção inteligente, econômica e viável. E, sempre que possível, original e até artilosa; dessa forma, constitui-se na melhor arma de que pode dispor uma empresa para otimizar o uso de seus recursos, tornar-se altamente competitiva, superar a concorrência, reduzir seus problemas e otimizar a exploração das possíveis oportunidades.

Mintzberg et al. (2000, p.16) comentam que faz parte da natureza humana buscar uma definição para cada conceito. E que a maior parte dos livros-texto sobre estratégia oferece a definição logo no capítulo introdutório e sucintamente. Os autores ressaltam que é um processo altamente complexo a definição de estratégia. E apresentam uma pesquisa histórica sobre literatura estratégica, desde seu início nos anos 60, onde fica caracterizado dez principais escolas de pensamento estratégico.

Cada escola com uma perspectiva única que focaliza um importante aspecto do processo de formulação de estratégia. Conforme sintetizou-se no quadro 02, exposto a seguir:

**Quadro 2 - Dez Escolas de Pensamento Estratégico**

<b>Escolas de Pensamento Estratégico</b>	<b>Características</b>
Escola de Criação	Natureza prescritiva, ou seja, mais preocupada em como as estratégias devem ser formuladas do que como elas são formuladas. É a escola de pensamento mais influente, e dela originou-se a noção de SWOT.
Escola do Planejamento	Também de natureza prescritiva. Escola que propõe a formulação da estratégia como um produto final de um processo de planejamento formal, separado e sistemático das partes do projeto.
Escola do Posicionamento	Última escola de natureza prescritiva. Afirma que poucas estratégias-chave como posição no mercado são desejáveis. A maior parte do trabalho do autor Michael Porter origina-se dessa escola.
Escola Empresarial	Ao contrários das anteriores, as escolas de pensamento estratégico de agora em diante, preocupam-se com a descrição de como as estratégias são, de fato, formuladas. Essa escola focaliza o processo de formação de estratégia exclusivamente no líder único e enfatiza a intuição, julgamento, sabedoria, experiência e impressões. O conceito central dessa escola é a visão.
Escola Cognitiva:	Tem como premissa que a formulação da estratégia é um processo cognitivo que tem lugar na mente do estrategista. Destarte, as estratégias surgem como perspectivas: mapas, esquemas e molduras que dão forma à maneira pela qual as pessoas lidam com informações vindas do ambiente.
Escola da Aprendizagem	De acordo com essa escola, as estratégias emergem quando as pessoas, algumas vezes, atuando individualmente mas na maioria dos casos coletivamente, aprendem a respeito de uma situação tanto quanto a capacidade da sua organização de lidar com ela.
Escola do Poder	Essa escola caracteriza-se pela formação da estratégia como um processo aberto de influência, enfatizando o uso do poder e política para negociar estratégias favoráveis a determinados interesses.
Escola Cultural	Tem que a formação da estratégia é um processo de interação social, baseado nas crenças e nas interpretações comuns aos membros de uma organização.
Escola Ambiental	Essa escola qualifica a organização com passiva, ou seja, ela somente reage a um ambiente que estabelece a pauta. A organização deve responder a essas forças, ou será “eliminada”.
Escola da Configuração	Essa escola, na realidade, combina as outras. Diante de uma forma de estrutura, um período e um contexto, a organização adotada um determinado comportamento que dá origem a um determinado conjunto de estratégias.

Fonte: Adaptado de MINTZBERG et al. , 2000, p. 28-253.

Mintzberg et al. (2006, p. 24) apresentam cinco definições de estratégia. Eles consideram estratégia como: plano, pretexto, padrão, posição e perspectiva.

**Estratégia como Plano:** A maioria das pessoas tem estratégia como um plano, ou seja, algum tipo de curso de ação conscientemente pretendido, uma diretriz para lidar com uma situação. Por essa definição, as estratégias têm duas características essenciais: são criadas antes das ações às quais vão se aplicar e são desenvolvidas consciente e propositalmente.

**Estratégia como Pretexto:** Se estratégia é um plano, pode ser também um pretexto, ou seja, apenas uma manobra específica para superar um oponente ou concorrente. Por exemplo, uma empresa ameaça expandir a capacidade de fábrica para desencorajar um concorrente de construir uma nova fábrica. Evidencia-se que a estratégia real é a ameaça, e não a expansão em si, e, como tal, é um pretexto.

**Estratégia como Padrão:** Se as estratégias podem ser pretendidas (seja como planos gerais, seja como pretexto específico), elas certamente também podem ser realizadas. Segundo o autor, definir estratégia como um plano não é suficiente; também é necessária uma definição que englobe o comportamento resultante. Assim, estratégia é um padrão, especificamente: um padrão em uma corrente de ações. Cada vez que, por exemplo, um jornalista imputa uma estratégia a uma corporação ou a um governo, e cada vez que um executivo faz a mesma coisa com um concorrente ou mesmo com a administração superior de sua empresa, eles estão implicitamente definindo estratégia como padrão de ação, ou seja, inferindo consistentemente um comportamento e rotulando isso como estratégia.

Rotulando plano como estratégia pretendida, e padrão como estratégia realizada. Conforme mostra a Figura 1, pode-se distinguir estratégias deliberadas, nas quais as intenções que existiam previamente foram realizadas, das estratégias emergentes, nas quais os modelos se desenvolveram sem intenções, ou apesar delas (que se tornaram não-realizadas).

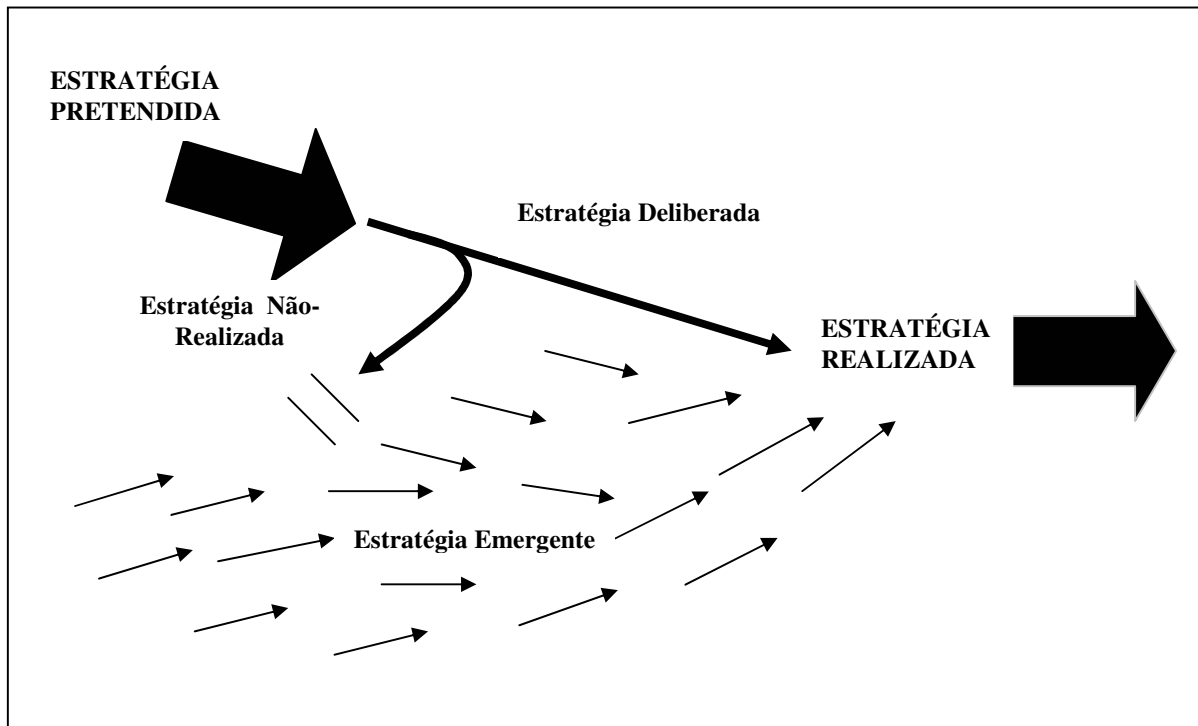


Figura 1 – Estratégias deliberadas e emergentes

Fonte MINTZBERG , 2006, p. 25.

**Estratégia como Posição:** Estratégia como posição é como uma organização está localizada no “ambiente”. Por essa definição, estratégia torna-se a força mediadora, ou a combinação, entre organização e ambiente, ou seja, entre o contexto interno e externo. Em termos ecológicos, estratégia torna-se um “nicho” (evidencia-se que, neste contexto, a palavra nicho tem significado de posição ocupada para evitar competição); em termos econômicos, um local que gera “renda”; em termos administrativos, um “domínio” de produto-mercado, o local no ambiente onde os recursos estão concentrados. Essa definição de estratégia pode ser compatível com qualquer uma das anteriores; pode-se pré-selecionar uma posição e aspirar a ela por meio de um plano (ou pretexto), e/ou ela pode ser alcançada, talvez até encontrada, por meio de um padrão de comportamento.

Estratégia como Perspectiva: Enquanto a quarta definição de estratégia olha para fora, buscando localizar a organização no ambiente externo, e para baixo, para posições concretas, a quinta olha para dentro da organização, na verdade, para dentro da cabeça dos estrategistas coletivos, mas com uma visão mais ampla. A estratégia como perspectiva possui seu conteúdo consistindo não apenas de uma posição escolhida, mas também de uma maneira fixa de olhar o mundo. O fundamental nesta quinta definição é que a estratégia é uma perspectiva compartilhada pelos membros de uma organização, por suas intenções e por suas ações.

Na verdade, quando fala-se sobre estratégia neste contexto, entra-se na esfera da mente coletiva, pessoas unidas por pensamentos e comportamento comum. Dessa forma, uma questão importante no estudo da formação de estratégia é como ler essa mente coletiva, para entender como as intenções se espalham pelo sistema chamado organização para se tornarem compartilhadas e que ações devem ser praticadas em bases coletivas e consistentes.

Mintzberg et al. (2006, p. 28) concluem que embora existam várias relações entre as diferentes definições de estratégia, nenhuma relação, tampouco qualquer definição para a questão, tem precedência sobre as demais. De algumas maneiras, essas definições concorrem entre si (pelo fato de algumas poderem ser substituídas por outras), mas talvez, de maneira mais importante, elas se complementem.

O autor entende que nem todos os planos tornam-se padrão, e nem todos os padrões desenvolvem-se como planejado; alguns pretextos são menos do que posições, enquanto que outras estratégias são mais do que posições embora menos do que perspectivas. Cada definição acrescenta elementos importantes ao nosso entendimento de estratégia; na verdade, as definições nos encorajam a tratar de questões sobre as organizações como um todo.

### 3.2 ORIGEM E DEFINIÇÃO DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO, TÁTICO E OPERACIONAL

O planejamento estratégico surgiu no início da década de 70 com a proliferação de conceitos, de escolas de administração, de empresas de consultoria estratégica e de *staff* de planejamento.

Níven (2005, p.122) ressalta, e faz conexão com o próximo assunto desse trabalho, que o planejamento ou plano estratégico da organização é a fonte mais rica para a construção das informações de um Balanced Scorecard.

Destarte, se a empresa tem a sorte de possuir um plano estratégico coerente baseado em sua missão, valores e visão, estará pronta para começar muito bem o processo de construção do BSC. Contudo, conforme o autor, a maioria das empresas costuma retardar o projeto do BSC ou até mesmo interrompê-lo, já que a organização está lutando para produzir uma estratégia válida

Chiavenato e Sapiro ( 2004, p. 39) definem planejamento estratégico como um processo de formulação de estratégias organizacionais no qual se busca a inserção da organização e de sua missão no ambiente em que ela está atuando. Para eles, o planejamento estratégico está relacionado com os objetivos estratégicos de médio e longo prazo que afetam a direção ou a viabilidade da empresa. Porém os autores salientam que aplicado isoladamente, é insuficiente, pois não trabalha apenas com ações imediatas e operacionais, ou seja, é preciso que no processo de planejamento estratégico sejam elaborados de maneira integrada e articulada todos os planos táticos e operacionais da empresa.

Lere (1991, p. 301) sustenta que o planejamento pode ser dividido em três tipos distintos: planejamento estratégico, tático e operacional.



O planejamento estratégico é definido para um período longo de tempo, freqüentemente de cinco ou mais anos, e normalmente traz poucas informações quantitativas; portanto, utiliza pouca informação da contabilidade. Para o autor o planejamento estratégico no primeiro momento decide para onde a empresa vai; no segundo, avalia o ambiente dentro do qual ela operará; e no último desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido.

Já o planejamento tático, proporciona aos gestores objetivos quantitativos mensuráveis. Normalmente, os planos intermediários são objetivos na forma de relações financeiras que serão alcançadas algum dia durante os próximos três a cinco anos. Por fim, o autor, define o planejamento operacional como um plano detalhado para as operações.

Oliveira (2005, p.45-49) aponta também a distinção de três tipos de planejamento dentro dos grandes níveis hierárquicos. São eles: planejamento estratégico; planejamento tático e planejamento operacional.

De acordo com o autor, o planejamento estratégico relaciona-se como objetivos de longo prazo e com estratégias e ações para alcançá-los que afetam a empresa como um todo, enquanto o planejamento tático relaciona-se a objetivos de mais curto prazo e com estratégias e ações que, geralmente, afetam somente parte da empresa. Já o planejamento operacional corresponde a um conjunto de partes homogêneas do planejamento tático e, normalmente, é elaborado pelos níveis organizacionais inferiores, com foco básico nas atividades do dia-a-dia da empresa.

O autor comenta que o planejamento estratégico, de forma isolada, é insuficiente, uma vez que o estabelecimento de objetivos a longo prazo, bem como seu alcance, resultam numa situação nebulosa, pois não existem ações mais imediatas que operacionalizem o planejamento estratégico. A falta desses aspectos é suprida através do desenvolvimento e implantação dos planejamentos táticos e operacionais de forma integrada.

Oliveira (2005, p.49) apresenta também as diferenças básicas entre o planejamento estratégico e o planejamento tático (quadro 3) e as diferenças básicas entre o planejamento tático e planejamento operacional (quadro 4). O autor lembra que todas as considerações apresentadas nesses quadros têm aspecto de relatividade entre os dois tipos de planejamento apresentados por vez.

**Quadro 3 - Diferença entre planejamento estratégico e planejamento tático**

<b>Discriminação</b>	<b>Planejamento Estratégico</b>	<b>Planejamento Tático</b>
Prazo	Mais longo	Mais curto
Amplitude	Mais ampla	Mais restrita
Riscos	Maiores	Menores
Atividades	Fins e Meios	Meios
Flexibilidade	Menor	Maior

Fonte: Oliveira, 2005, p. 49 .

**Quadro 4 - Diferença entre planejamento tático e planejamento operacional**

<b>Discriminação</b>	<b>Planejamento Tático</b>	<b>Planejamento Operacional</b>
Prazo	Mais Longo	Mais Curto
Amplitude	Mais Ampla	Mais Restrita
Riscos	Maiores	Menores
Atividades	Meios	Meios
Flexibilidade	Menor	Maior

Fonte: Oliveira, 2005, p. 50 .

Oliveira (2005, p.68-80) propõe a seguinte metodologia para elaboração e implementação do Planejamento Estratégico, dividida em quatro fases:

Fase I - Diagnóstico Estratégico: Nesta fase é verificado como está a empresa atualmente, em cinco etapas: (a) Identificação da visão; (b) Identificação de valores; (c) Análise Externa; (d) Análise Interna; (e) Análise dos concorrentes

Fase II - Missão da Empresa: Nesta fase deve ser estabelecida a razão de ser da empresa, em cinco partes: (a) Estabelecimento da missão; (b) Estabelecimento de propósitos atuais e potenciais; (c) Estruturação e debate de cenários; (d) Estabelecimento da postura estratégica; (e) Estabelecimento das macroestratégias e macropolíticas

Fase III – Instrumentos Prescritivos e Quantitativos: Nessa fase, as questões básicas são o estabelecimento de onde a empresa quer chegar, em dois instrumentos: (a) Instrumentos prescritivos e (b) Instrumentos Quantitativos

Fase IV – Controle e Avaliação: Nessa fase, verifica-se como a empresa está caminhando para a situação desejada. O controle pode ser definido, em termo simples, como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, desafios, metas, estratégias e projetos estabelecidos.

Tavares (2000, p. 330) entende que tornar uma estratégia clara é apenas um passo necessário à gestão estratégica bem-sucedida. Sua implementação corresponde a um momento decisivo no processo. Resulta da disposição do corpo deliberativo em tomar decisões críticas, como síntese de todo o processo desenvolvido, e abrange três dimensões:

- (a) Coordenação e integração dos esforços entre as áreas que precisam trabalhar juntas para implementá-las, onde a vantagem competitiva sustentável só será conseguida por meio da concentração e integração do esforço de todas as áreas envolvidas;
- (b) Comprometimento de indivíduos e grupos para realizá-la, ou seja, todos os envolvidos necessitam comprometer-se com o que foi estabelecido para realizá-la;
- (c) Competência técnica e gerencial para equacionar e resolver problemas e coordenar a implementação das soluções; a primeira diz respeito ao inventário e disponibilidade do capital intelectual e dos recursos técnicos e financeiros que podem ser utilizados, enquanto a segunda, a sua articulação.

Tachizawa e Rezende (2000, p. 61) asseveram que todas as definições do Planejamento Estratégico sejam realizadas a partir de um enfoque sistêmico (de fora para dentro), uma vez que, em geral, os problemas organizacionais são oriundos de uma visão restrita e segmentada por parte das organizações. No entendimento dos autores, somente a partir de uma visão com esse enfoque a organização tem condições de desenvolver análises, cenários e ações que minimizem os riscos organizacionais.

Sendo assim, os autores indicam o desenvolvimento de várias etapas visando ao sucesso organizacional, as quais devem iniciar com a etapa de definição de escopo organizacional, sendo seguida pela realização da análise estratégica (ambiente interno e externo) e definição das estratégias competitivas a serem adotadas pela organização. Por fim, a partir de todas as informações e análises, deve-se definir o Plano Estratégico.

Para implementação do planejamento estratégico, ferramentas ou técnicas que têm chamado muito a atenção são o balanced scorecard e o planejamento operacional do orçamento. (Lunkes, 2003 p.21).

## 4 BALANCED SCORECARD

Para os seus idealizadores, Kaplan e Norton (1998, p.120), o Balanced Scorecard nasceu como um novo sistema de medição de desempenho com base em indicadores financeiros e não financeiros e acabou tornando-se um novo sistema gerencial.

Os autores afirmam que o BSC complementa as medições financeiras com avaliações sobre o cliente, identifica os processos internos que devem ser aprimorados e analisa as possibilidades de aprendizagem e o crescimento, assim como os investimentos em recursos humanos, sistemas e capacitação que poderão mudar substancialmente todas as atividades.

### 4.1 CONCEITUAÇÃO DO BALANCED SCORECARD

Kaplan e Norton (1998, p.120) definem Balanced Scorecard como um sistema de avaliação de desempenho empresarial, sendo que principal diferencial é reconhecer que os indicadores financeiros, por si mesmos, não são suficientes para isso, uma vez que só mostram os resultados dos investimentos e das atividades, não contemplando os impulsionadores de rentabilidade a longo prazo.

Já Niven (2005, p.16) descreve Balanced Scorecard como um grupo de medidas cuidadosamente selecionadas que se originam da estratégia de uma empresa. As medidas selecionadas para o Scorecard são informações que os líderes usarão para comunicar aos funcionários e interessados os resultados e motivadores de desempenho através dos quais a organização atingirá sua missão e seus objetivos estratégicos.

Para Atkinson et al. (2000, p. 592) o Balanced Scorecard reflete a primeira tentativa sistemática de desenvolver um projeto para o sistema de avaliação de desempenho que enfoca os objetivos da empresa, coordenação da tomada de decisão individual e provisão de uma base para o aprendizado organizacional.

Rezende (2003, p. 78) entende que o Balanced Scorecard estabelece um protocolo, uma interface entre a estratégia formulada e a agenda estratégica da organização - de forma a ser possível materializar a visão futura de sucesso - atuando, ao mesmo tempo, como um modelo de avaliação, uma sistemática gerencial e uma filosofia de gestão, e criando um ambiente balanceado entre medição e mediação.

## 4.2 A EVOLUÇÃO DO BALANCED SCORECARD

Compartilhando da mesma opinião de que as medidas contábeis e financeiras estavam se tornando obsoletos e que este contexto existente dificultava uma empresa de criar valor econômico para o futuro. David Norton, executivo do Instituto de Pesquisa Nolan Norton, unidade de pesquisa da KPMG, e Robert Kaplan, professor acadêmico, em 1990, desenvolveram um projeto que abrangia várias empresas e que tinha o objetivo de elaborar um novo modelo de medidas de desempenho.

No início do projeto eles examinaram e estudaram casos recentes sobre sistemas inovadores de mensuração de desempenho. Um deles, o qual tornou-se fundamento do projeto, foi o modelo usado pela Analog Devices que media o índice de progresso em atividades de melhoria contínua e o seu scorecard corporativo que continha, além de várias medidas financeiras, outras medidas de desempenho não financeiras, tais como: prazo de entrega ao cliente, qualidade e ciclo de processos de produção, eficácia no desenvolvimento de novos produtos, entre outros.

Logo, o estudo de Kaplan e Norton foi direcionado para chegar a um scorecard multidimensional. Posteriormente é que ele passou a ser chamado de Balanced Scorecard, para indicar a característica de equilíbrio (balanceamento) entre medidas de curto prazo e de longo prazo, entre medidas financeiras e não financeiras, entre indicadores de resultado e tendência e entre as perspectivas interna e externa de desempenho. Depois de testes de viabilidade e

protótipos em empresas, esse sistema de medição e avaliação de desempenho foi aprovado pelos autores do BSC.

Na seqüência, Kaplan e Norton foram procurados por executivos da Rockwater e da FMC Corporation para ajudar a implantar aquele sistema de indicadores. Porém, a intenção desses executivos era utilizar o scorecard muito além da concepção dos seus criadores, ou seja, esses executivos queriam através do scorecard comunicar novas estratégias e alinhar suas empresas a elas; afastando-se do tradicional foco de curto prazo, na redução de custos e na concorrência de preços baixos, e procurando gerar oportunidades de crescimento, oferecendo aos clientes produtos e serviços personalizados com alto valor agregado. Assim o BSC evoluiu de um sistema de medição e avaliação de desempenho para um instrumento de comunicação e alinhamento à estratégia.

Por fim, da percepção de que o Balanced Scorecard podia ser usado como um sistema de comunicação, informação e aprendizado sobre a estratégia, bastava um passo lógico para a percepção de que ele podia ser utilizado como um novo sistema de gestão estratégica, realizando assim seu verdadeiro potencial.

Salienta-se que os objetivos e as medidas utilizados no BSC não se limitam a um conjunto aleatório de medidas de desempenho financeiro e não-financeiro, até por que inúmeras empresas já trabalhavam desse modo, mas sim de medidas que derivam de um processo hierárquico “top-down” norteado pela missão e pela estratégia da unidade de negócios.

Uma metáfora comumente usada por Kaplan e Norton para distinguir os modelos gerenciais existentes do BSC foi a diferença entre pilotar um navio isolado por um ambiente estagnado até o seu destino e pilotar um barco em uma competição sob constantes mudanças de tempo e mar.

Por último Kaplan e Norton (1997, p.9) salientam que o BSC é mais do que um sistema de medidas táticas ou operacionais, já que empresas inovadoras estão utilizando o scorecard

como um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia a longo prazo. Assim os autores organizaram esses pontos em quatro processos gerenciais: a) Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia; b) Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas; c) Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas e d) Melhorar o feedback e o aprendizado estratégico.

De forma sucinta tem-se: (a) Formular; (b) Comunicar; (c) Planejar e (d) Avaliar ; conforme evidencia-se na Figura 2 a seguir:

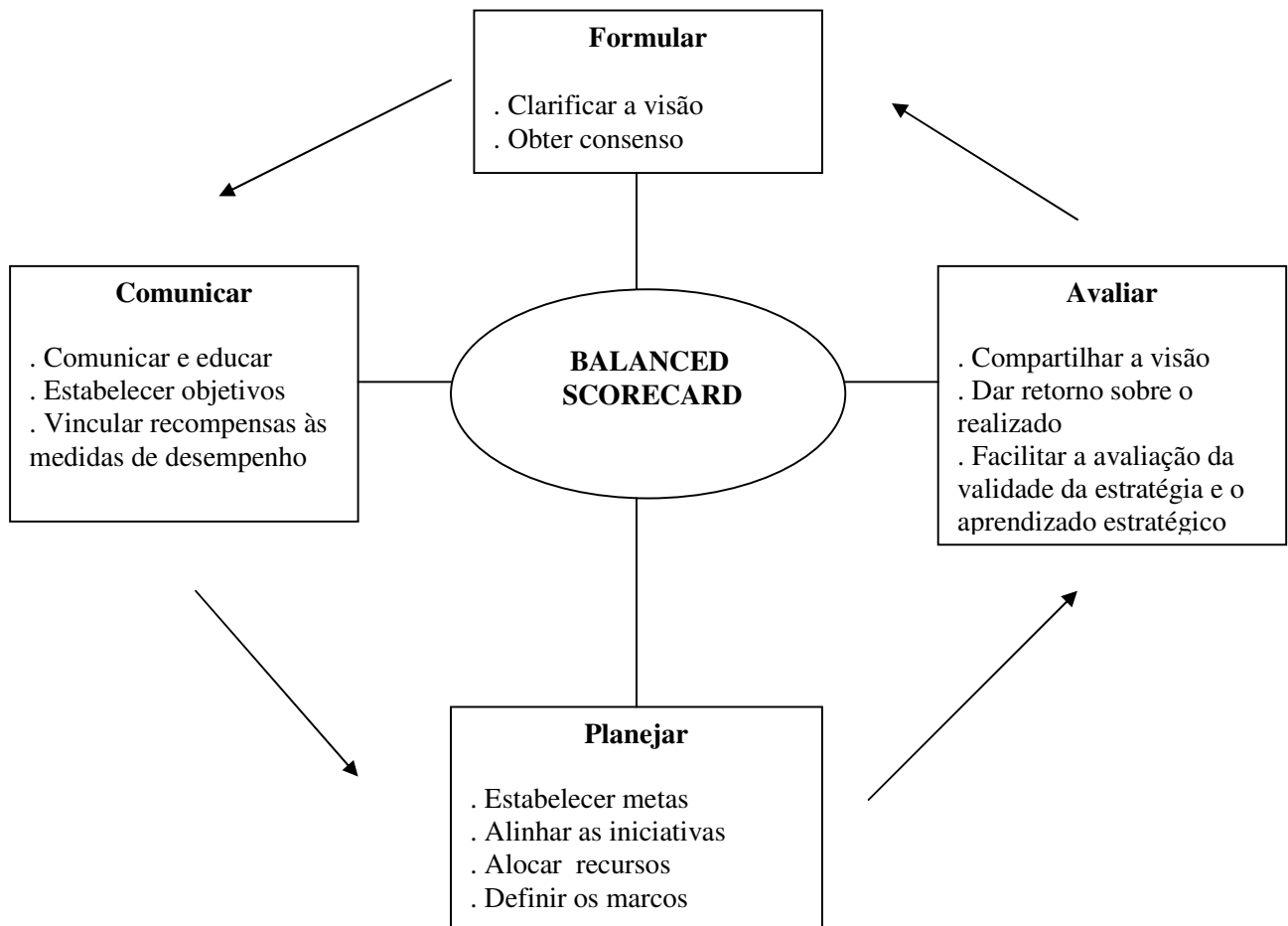


Figura 2: Quatro processos gerenciais

Fonte: Adaptado de KAPLAN; NORTON , 1996, p. 77



### 4.3 MAPA ESTRATÉGICO

O desenho do mapa estratégico é fundamental para o êxito do Balanced Scorecard. O mapa estratégico tem como finalidade decodificar de maneira clara e concisa os complexos processos de escolha com os quais os gerentes e chefes pertencentes a organização convivem dia-a-dia.

Costa (2006, p.13) aduz que o mapa é composto pelos objetivos estratégicos, medidas, metas e ações (desdobramento da estratégia em ações), dispostos em quatro perspectivas de gestão, as quais expressam como o resultado da empresa é obtido, explicitando a ligação entre as decisões que levarão ao cumprimento da estratégia.

A autora salienta também que objetivos, medidas, metas e ações não são uma invenção do BSC, são sim elementos necessários de qualquer sistema de gestão e controle. E que qualquer sistema de controle pressupõe a existência de um modelo de mensuração de desempenho.

Kaplan e Norton (2004, p.32) sustentam que o mapa estratégico do BSC fornece um modelo que mostra como a estratégia liga os ativos intangíveis a processos que criam valor. A Figura 3 abaixo ilustra o que afirmam os autores.

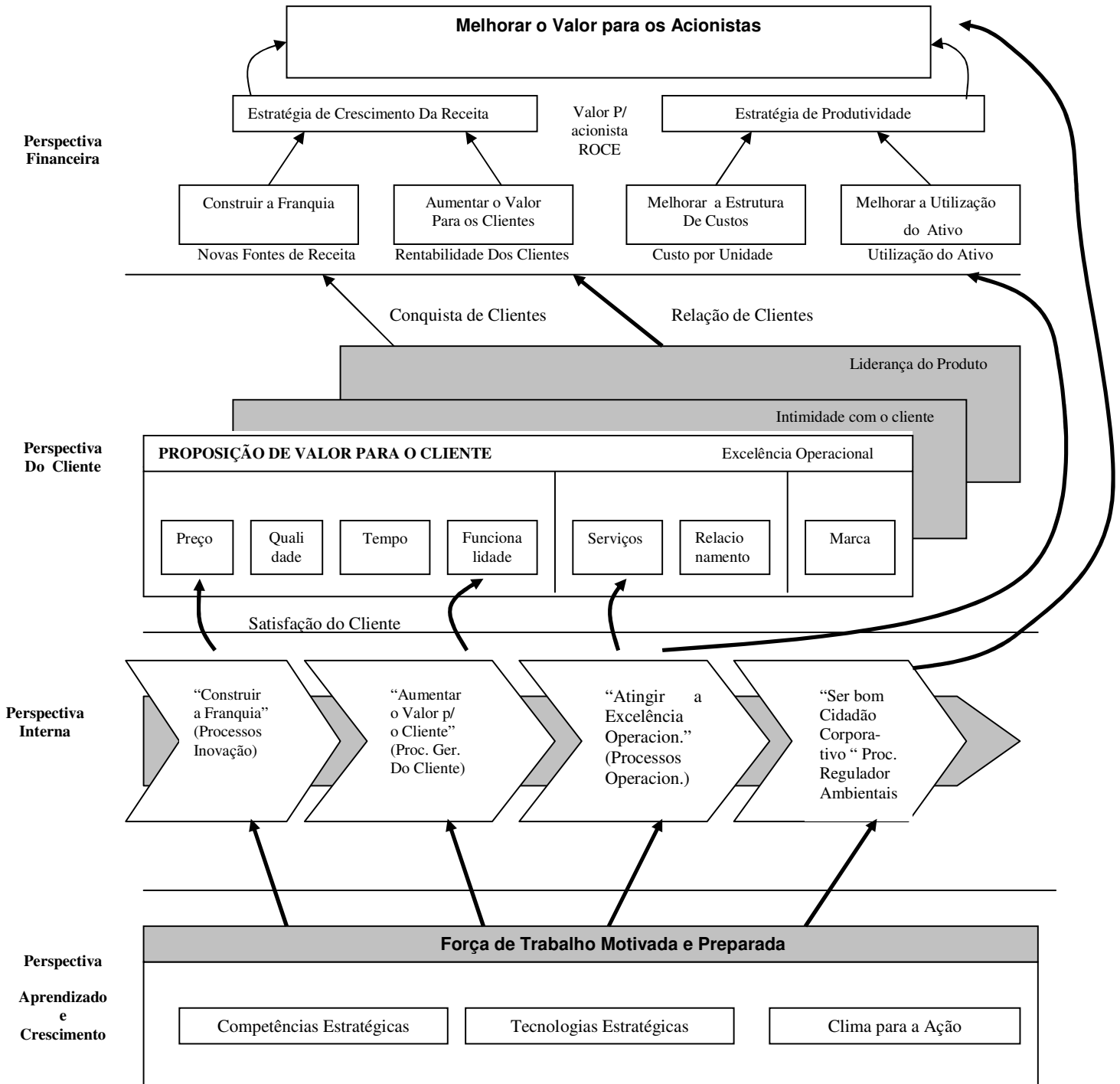


Figura 3 – Mapa estratégico do Balanced Scorecard

Fonte: KAPLAN E NORTON, 2001, p. 109

Por fim, Costa (2006, p.43) alerta que desenhar o mapa estratégico é apenas um primeiro passo para usá-lo como ferramenta para acompanhar o cumprimento da estratégia pois, se esse mapa não for absorvido pelos funcionários em seu dia-a-dia, ele não se tornará o paradigma para suas ações e, assim, estas acabarão desvinculadas da estratégia.

A autora entende que para os funcionários usarem o mapa estratégico como referência, a empresa precisa mostrar claramente que o usará para avaliar o desempenho de seus gestores, do negócio e para tomar decisões. Se houver dúvidas quanto a isso, o mapa poderá cair em desuso. Gerir com medidas, indicadores, metas exige um conhecimento maduro sobre o negócio e sobre as características dos recursos dos quais a administração dispõe.

Sendo assim, o desenho do mapa estratégico em todas as perspectivas requer que os gestores descrevam uma mensagem clara do que se quer (dos objetivos às ações), considerando as defasagens de competência, seja referente à qualificação profissional das pessoas, seja quanto aos sistemas de informação e procedimentos.

#### 4.3.1 RELAÇÃO CAUSA E EFEITO

Segundo Costa (2006, p. 15) o mapa estratégico deve contar o caminho que será percorrido para cumprir a estratégia da empresa. O mapa estratégico, para tanto, deve explicitar as hipóteses que os gestores levantaram sobre os relacionamentos de causa e efeito entre as ações e a estratégia.

Kaplan e Norton (1997, p. 155) afirmam que as relações de causa e efeito podem ser expressas por uma seqüência de afirmativas do tipo “SE-ENTÃO”. Os autores indicam como exemplo a relação entre um melhor treinamento dos funcionários em vendas e por conseqüência maiores lucros, conforme segue:

“ **Se** aumentarmos o treinamento dos funcionários sobre os produtos, **então** eles estarão mais bem informados sobre os produtos que vendem;  
**Se** os funcionários estiverem mais bem informados sobre os produtos que vendem, **então** a eficácia nas vendas melhorará;  
**Se** a eficácia nas vendas melhorar, **então** a média das margens dos produtos que vendem aumentará. “

Costa (2006, p. 15-16) observa que nos relacionamentos de causa e efeito, os objetivos contidos no BSC devem refletir a previsão dos gestores quanto à magnitude e à velocidade de resposta entre mudanças nos direcionadores de desempenho futuro e as mudanças a elas associadas em uma ou mais medidas de resultado.

E comenta que para fazer parte do BSC, conforme exemplo acima de Kaplan e Norton, os objetivos deveriam explicitar o tempo necessário para que o treinamento de pessoal se converta em melhorias de desempenho das vendas e em quanto esse desempenho será melhorado.

Por fim, a autora alerta que, como as estratégias são definidas a partir de premissas, de uma visão do mundo e de hipóteses sobre relacionamento causa e efeito entre os fatores de sucesso, se houver erros nas premissas, a estratégia de longo prazo definida pode não ser a lucrativa. Bem como, se houver erro nas hipóteses sobre o relacionamento causa e efeito entre as variáveis, pode ser que tenham sido estabelecidos indicadores não válidos ou apropriados para orientar a estratégia estabelecida.

Salienta-se assim que tornando explícitas as hipóteses de causa e efeito entre os objetivos e medidas, as organizações podem, a cada instante, testar suas estratégias e adaptá-las conforme aprendem.

Por último, Níven (2005, p.200) destaca que as vinculações de causa e efeito definem a trilha que o construtor do BSC percorrerá para conquistar sua estratégia. O autor alerta que sem contar com esta série de conexões, a Organização nada terá além de uma coleção especial de medidas financeiras e não-financeiras.

#### 4.4 AS PERSPECTIVAS DO BALANCED SCORECARD

O Balanced Scorecard traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica. O BSC continua enfatizando a busca de objetivos financeiros, mas também inclui os vetores de desempenho desses objetivos.

O Balanced Scorecard mede o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa, e do aprendizado e crescimento. Assim permite que as empresas acompanhem o desempenho financeiro, monitorando, ao mesmo tempo, o progresso na construção de capacidades e na aquisição dos ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro.

Kaplan e Norton (1997, p.38-44) comentam que um Balanced Scorecard bem construído é a explicitação das teorias estratégicas operacionais da empresa, onde o scorecard deve estar baseado numa série de relações de causa e efeito derivadas da estratégia, incluindo estimativas dos tempos de resposta e graus de correlação entre as medidas do scorecard.

Segundo os autores a vinculação entre as medidas das quatro perspectivas mostra claramente que o scorecard não é um agregado aleatório de duas dúzias de medidas que os executivos misturam ao acaso. Ao contrário, no Balanced Scorecard, as medidas devem ser interligadas para comunicar um pequeno número de temas estratégicos amplos.

##### 4.4.1 - PERSPECTIVA DE APRENDIZAGEM E CRESCIMENTO

Kaplan e Norton (1997, p.131) aduzem que a quarta perspectiva do Balanced Scorecard desenvolve objetivos e medidas para orientar o aprendizado e o crescimento organizacional. Os objetivos estabelecidos nas perspectivas financeiras, do cliente e dos processos internos revelam onde a empresa deve destacar-se para obter um desempenho excepcional. Os objetivos da

perspectiva de evolução organizacional oferecem infra-estrutura que possibilita a consecução de objetivos ambiciosos nas outras três perspectivas.

O Balanced Scorecard enfatiza a importância de investir no futuro, e não apenas em áreas tradicionais de investimentos, como novos equipamentos e pesquisa e desenvolvimento de novos produtos. É sabido que os investimentos em equipamentos e P&D são importantes, mas dificilmente serão suficientes por si sós. As empresas devem investir também em infra-estrutura-pessoal, sistemas e procedimentos, se tiverem objetivos ambiciosos de crescimento financeiro a longo prazo.

Salienta-se que ao decidir concentrar-se somente em medidas financeiras e operacionais e não desenvolver medidas visando à aprendizagem dos seus funcionários, achando que estas coisas acontecem ao acaso ou de qualquer jeito, uma organização nunca terá um Balanced Scorecard completo, e em consequência nunca colherá dele os benefícios totais.

Níven (2005, p.165) assevera que a criação de valor na organização de hoje é esmagadoramente dominada pela influência do capital humano. As pessoas, seu conhecimento e meios de compartilhá-lo, são o que determina o valor na nova economia.

O autor entende que as medidas contidas na perspectiva de aprendizagem e crescimento do funcionário são os verdadeiros “facilitadores” das outras perspectivas. Os funcionários motivados com a mistura certa de técnicas e ferramentas operando em um ambiente organizacional criado para apoiar melhorias são os ingredientes-chave para levar à melhoria dos procedimentos, atender às expectativas da clientela, e por fim, levar ao retorno financeiro.

Para quem não tem o conhecimento em scorecards é comum achar que a perspectiva de aprendizagem e crescimento, por encontrar-se na base da pirâmide, é menos importante que as perspectivas que estão mais próximas ao topo. Porém, conforme os arquitetos do Balanced Scorecard Kaplan e Norton, o lugar da perspectiva de aprendizagem e crescimento é na base por que ela age como a fundação para que tudo seja construído sobre ela.

Metaforicamente, os autores descrevem a perspectiva de aprendizagem e crescimento como sendo as raízes de uma poderosa árvore, que são as fontes de apoio e da nutrição, conduzindo ao reflorescimento dos retornos financeiros.

Por último, Kaplan e Norton (1997, p.132) consideram três categorias principais para a perspectiva de aprendizado e crescimento:

- 1- Capacidade dos funcionários;
- 2- Capacidade dos sistemas de informação e
- 3- Motivação, empowerment e alinhamento.

Níven (2005, p. 172) apresenta uma lista de indicadores de Aprendizado e Crescimento normalmente utilizados, cita-se alguns deles: produtividade do funcionário, porcentagem de funcionários com diploma Superior, número de funcionários treinados interfunções, Absenteísmo, horas de treinamento, sugestões de funcionários, satisfação dos funcionários, desenvolvimento da liderança, acidentes de trabalho, índice de empowerment e índice de motivação.

#### 4.4.2 - PERSPECTIVA DE PROCESSOS INTERNOS

O desenvolvimento do sistema tem que ser sustentado por uma análise e intervenção constante do desempenho dos processos internos. Na identificação dos processos internos críticos nos quais a organização deve alcançar a excelência, podem ser destacados os tradicionais, como custos, qualidade, tempo e alguns mais recentes, como inovação por meio de pesquisa e desenvolvimento e serviços pós-venda.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p.97) para a perspectiva dos processos internos da empresa, os executivos identificam os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas.

Para os autores, as empresas costumam desenvolver objetivos e medidas para essa perspectiva depois de formular objetivos e medidas para a perspectiva financeira e do cliente. Essa seqüência permite que as empresas focalizem métricas dos processos internos que conduzirão aos objetivos dos clientes e acionistas.

Para o Balanced Scorecard recomenda-se que os gestores definam uma cadeia de valor completa dos processos internos que tenha início com o processo de inovação, identificação das necessidades atuais e futuras dos clientes e desenvolvimento de novas soluções para essas necessidades, e prossiga com os processos de operações, entrega dos produtos e prestação dos serviços aos clientes existentes, e termine com o serviço pós-venda, oferta de serviços pós-venda que complementem o valor proporcionado aos clientes pelos produtos ou serviços de uma empresa.

De acordo com Kaplan e Norton (1997, p.99), as empresas tentam melhorar a qualidade, reduzir os tempos de ciclo, aumentar a produção, maximizar a produtividade e reduzir os custos de seus processos de negócio. Portanto, a concentração exclusiva em ganhos no tempo de ciclo, produtividade, qualidade e custos dos processos existentes talvez não leva a competências exclusivas. Conforme lembram os autores, é preciso investir em inovação, operações e serviço pós-venda.

Níven (2005, p.165) apresenta uma lista de indicadores de Processos Internos normalmente utilizados, cita-se alguns deles: custo médio por transação, momento do ponto de equilíbrio, entrega pontual, melhoria do tempo de ciclo, giro de estoque, emissões ambientais, envolvimento comunitário, taxa interna de retorno dos projetos novos, porcentagem de erros, introdução dos novos produtos, retrabalho e disponibilidade de base de dados para o cliente



#### 4.4.3 - PERSPECTIVA DE CLIENTES

O sucesso financeiro de uma empresa passa em primeiro lugar pela satisfação dos seus clientes. A perspectiva do cliente permite direcionar todo o negócio e atividade da empresa as necessidades e satisfação de seus clientes. O Balanced Scorecard procura identificar os segmentos de clientes tanto internos como externos, e o mercado de atuação em que a empresa irá agir, bem como as medidas de desempenho para acompanhamento destes segmentos e do mercado.

Para Kaplan e Norton (1997, p. 68) a perspectiva do cliente inclui algumas medidas básicas, que representam os resultados prósperos de uma estratégia bem formulada e bem implementada, como a satisfação do cliente, sua retenção, obtenção de novos clientes, rentabilidade e parte da conta de mercado em segmentos designados. Conforme ilustrado na Figura 4 abaixo:

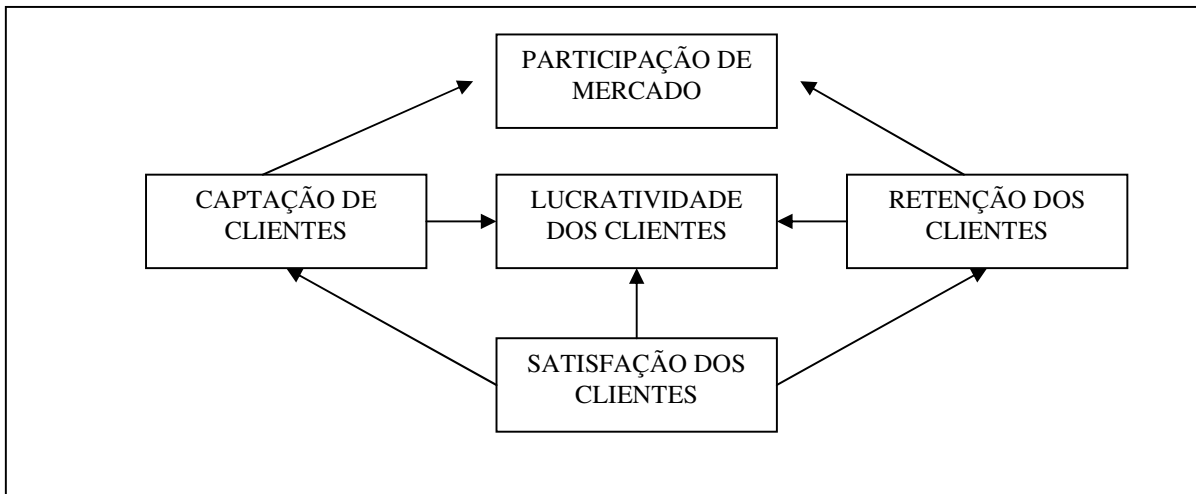


Figura 04 - A perspectiva do Cliente – medidas essenciais

Fonte: KAPLAN E NORTON, 1997, p. 72

A perspectiva do cliente também pode incluir medidas específicas, como tempos de atendimento curtos, entregas no prazo, ou a quantidade de novos produtos e serviços, que conduzem a melhorias nas medidas básicas da clientela.

Salienta-se que é essencial ter em mente que nem todos os clientes são iguais. Destarte, as empresas devem gastar mais para servir e reter os clientes de maiores margem ou volumes do que os demais.

Níven (2005, p.155) apresenta uma lista de indicadores de Clientes normalmente utilizados, cita-se alguns deles: satisfação do cliente, fidelidade do cliente, visitas do cliente à empresa, fatia do mercado, horas gastas com o cliente, reclamações do consumidor, quantidade de anúncios publicados, custo total para o consumidor, volume de vendas, retenção da clientela, quantidade de clientes por funcionário, número de consumidores, lucratividade do cliente e vendas anual por consumidor.

#### 4.4.4 - PERSPECTIVA FINANCEIRA

As medidas financeiras indicam se a empresa está obtendo sucesso com as estratégias definidas, implementadas e executadas. Na maioria das vezes, esse sucesso é avaliado pela sua lucratividade, pela expansão do negócio e pelo incremento do valor para o acionista “shareholder value”.

Kaplan e Norton (2004, p.32) comentam que na perspectiva financeira são descritos os resultados tangíveis da estratégia em termos financeiros tradicionais. Medidas como taxa de retorno sobre o capital investido (ROI), valor para os acionistas, rentabilidade, crescimento da receita e custo por unidade são indicadores que mostram se a estratégia da organização está caminhando para o sucesso ou para o fracasso.

Costa (2006, p. 26) defende que se os indicadores financeiros não mostrarem o esperado, pode haver problemas na execução, na implementação ou até mesmo na definição da estratégia. A autora comenta que, normalmente, as empresas definem objetivos financeiros e medidas financeiras genéricos, que expressam essencialmente o resultado final esperado, tais como ROI, EBITDA em relação à receita ou dívida, EVA entre outros. Porém o mapa estratégico requer um

detalhamento maior para que possa efetivamente indicar como a empresa acredita poder alcançar o desempenho esperado.

Kaplan e Norton (1997, p.50-51) revelam que os objetivos financeiros podem diferir consideravelmente em cada fase do ciclo de vida de uma empresa. A teoria da estratégia empresarial sugere várias estratégias diferentes que as unidades de negócios podem seguir, desde o crescimento agressivo da participação de mercado à consolidação, saída e liquidação. Para simplificar os autores apontam três fases (estágios):

a) Estágio de Crescimento “growth”: As empresas em crescimento encontram-se no estágio inicial de seu ciclo de vida. Possuem produtos e serviços com significativo potencial de crescimento. Para aproveitar esse potencial, talvez tenham que comprometer recursos consideráveis, a fim de desenvolver e aperfeiçoar novos produtos e serviços; construir e ampliar instalações de produção; gerar capacidades operacionais; investir em sistemas, infra-estrutura e redes de distribuição que sustentem relações globais. É comum empresas neste estágio operarem com fluxo negativo e baixas taxas de retorno. O objetivo financeiro global para as empresas neste estágio são os percentuais de crescimento da receita e de aumento de vendas para determinados mercados, grupos de clientes e regiões.

b) Estágio de Sustentação “sustain”: Nesse estágio encontra-se a maioria das empresas. Nesse estágio as empresas conseguem ainda atrair investimentos, mas são compelidas a obter excelentes retornos sobre o capital investido. Os objetivos financeiros nesse estágio enfatizarão as medidas financeiras tradicionais, tais como ROI, lucro operacional e margem bruta. Os investimentos em projetos, nesse estágio, serão avaliados por análise de padrões, fluxo de caixa descontado e orçamento de capital. Alguns podem incorporar o valor econômico agregado (EVA) e o incremento de valor para o acionista “shareholder value”. Essas medidas representam o objetivo financeiro clássico: excelente retorno sobre o capital investido.

c) Estágio de Colheita “harvest”: É o estágio onde as empresas alcançam um nível de maturidade frente aos seus negócios, ou seja, no seu ciclo de vida. A empresa nesse estágio deseja colher os

investimentos feitos nas duas fases (estágios) anteriores e não fazem mais investimentos significativos, apenas o suficiente para manter equipamentos e capacidades. Qualquer projeto de investimento deve ter períodos de retorno definidos e curtos. A meta principal é maximizar o fluxo de caixa em benefício da empresa. Salienta-se que neste estágio, se não houver um monitoramento eficiente, podem ocorrer muitas insatisfações dos clientes seja pela qualidade do produto ou por contaminação de ambiente.

Níven (2005, p.146) apresenta uma lista de indicadores financeiros normalmente utilizados, cita-se alguns deles: total dos Ativos, fluxo de Caixa, lucro em porcentagem de vendas, custos totais, lucro por funcionário, rendimento patrimonial líquido (ROE), rendimento sobre o capital empregado (ROCE), taxa de retorno sobre o capital investido (ROI), dias a pagar, valor econômico adicionado (EVA), dias em estoques, valor de mercado adicionado (MVA).

#### 4.4.5 MODELO DE BALANCED SCORECARD DO SETOR PÚBLICO

No modelo do Balanced Scorecard para o setor público, as medidas financeiras serão basicamente vistas como facilitadoras do sucesso do cliente ou como restrições com as quais o grupo deve operar. A meta fundamental do setor público é executar a missão e as exigências do cliente (sociedade), não ficando centrada no retorno financeiro.

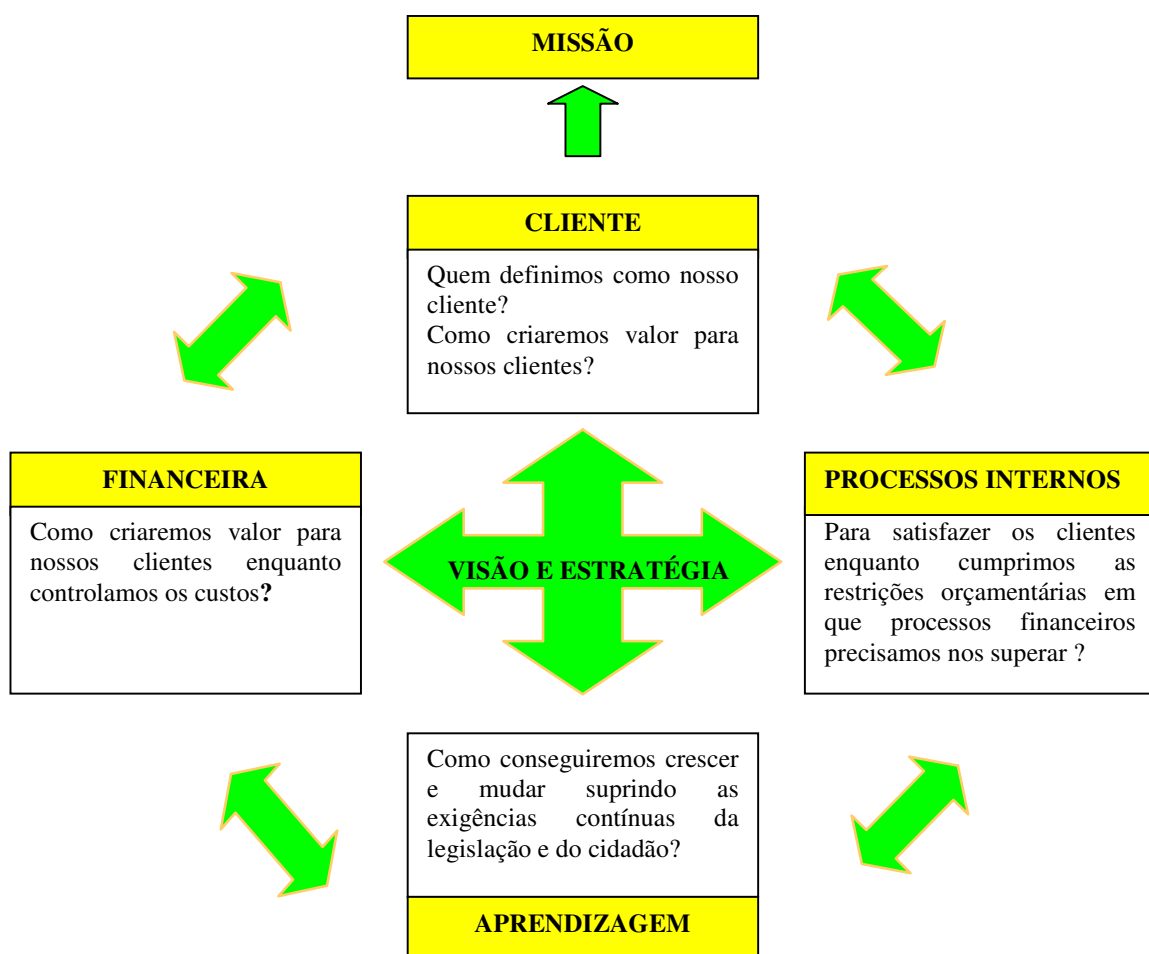


Figura 05 - Balanced Scorecard do Setor Público

Fonte: NIVEN, 2005, p. 358.

#### 4.5 CONSTRUÇÃO DO BALANCED SCORECARD

A arquitetura de um Balanced Scorecard assemelha-se à construção de uma casa, ou seja, antes de edificar fundações, levantar paredes e muros, é necessário confeccionar o projeto do empreendimento. A partir da posse do projeto feito por um arquiteto, o qual retrata as idéias dos futuros moradores, é que começará a construção da casa. Desenvolver o Balanced Scorecard não difere muita dessa experiência.

Conforme Kaplan e Norton (1997, p.307), para elaborar um Balanced Scorecard é necessário um arquiteto capaz de estruturar e facilitar o processo, além de coletar informações básicas relevantes para a construção do Scorecard.

E alertam que o Scorecard deve representar o pensamento e as energias da equipe executiva da unidade de negócios, pois caso essa equipe não esteja totalmente engajada no processo, é improvável um resultado bem-sucedido.

Mas o mais importante antes mesmo de confeccionar o projeto é saber a real razão de estar montando um Balanced Scorecard para a empresa.

Niven (2005, p.52) esclarece que “Você precisará definir com precisão o motivo pelo qual está embarcando na jornada do Scorecard para que possa assegurar que ele deixará de ser uma ferramenta de medição para se tornar um sistema de gerenciamento.”

Assim, é necessário saber, antes de tudo, que até mesmo o Balanced Scorecard mais bem construído não transformará a sua organização instantaneamente. Para que a mudança positiva ocorra, o BSC precisa estar inserido em seus sistemas de gerenciamento, tornando-se um marco para a análise do gerenciamento, suporte e tomada de decisões.

O autor entende para total êxito na construção do BSC que o ideal é dividi-lo em três fases, são elas: Projeto, Desenvolvimento e Implementação.

1ª Fase: Projeto do Balanced Scorecard: Na fase do projeto do Balanced Scorecard, o momento é de planejar e fixar objetivos, obter apoio executivo, determinar o ponto de partida, formar sua equipe e comunicar seu projeto.

Níven ( 2005, p.75) divide a fase do projeto do BSC em seis passos:

Passo 1: Desenvolva objetivos para seu BSC

Passo 2: Determine a unidade organizacional apropriada

Passo 3: Obtenha patrocínio executivo

Passo 4: Monte sua equipe de Balanced Scorecard

Passo 5: Formule seu planejamento de projeto

Passo 6: Desenvolva um plano de comunicação para seu projeto de Balanced Scorecard

2ª Fase: Desenvolvimento do Balanced Scorecard

Toda organização é diferente e desejará dar ênfase a diferentes aspectos no desenvolvimento do Balanced Scorecard. Uma das vantagens do BSC é sua flexibilidade em adaptar-se às restrições de todas as empresas. É através de *workshops* executivos durante o desenvolvimento do projeto que a equipe obtém aval da direção da organização das ações realizadas e que estão por realizar.

a) Missão, Valores, Visão e Estratégia

O Balanced Scorecard não foi criado para agir como uma ferramenta de gerenciamento isolada, ele faz parte de uma abordagem integrada para examinar os próprios negócios da empresa. O BSC oferece uma tradução do “DNA” da empresa através da decodificação da missão, valores e estratégia em objetivos de desempenho e medidas em cada uma das suas quatro perspectivas .

Conforme Niven (2005, p. 90), os componentes de um Balanced Scorecard eficaz são a missão, valores, visão e estratégia da organização.

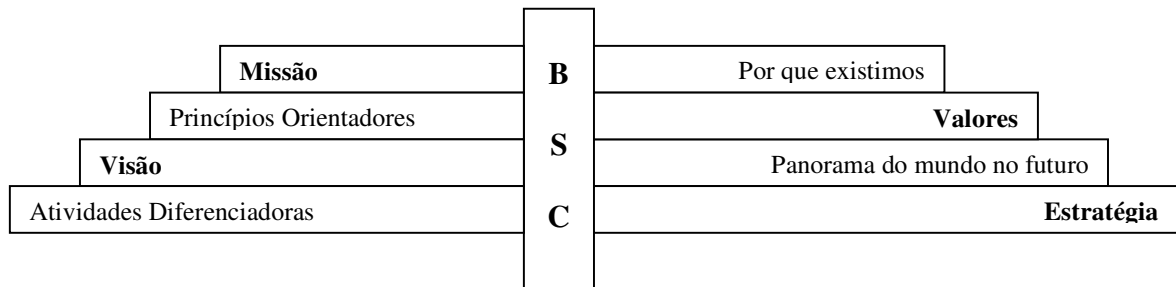


Figura 06 – Balanced Scorecard Traduz a Missão, Valores, Visão e Estratégia

Fonte: NIVEN, 2005, p. 90.

#### I) Missão:

Niven (2005, p.90) define missão como “ Propósito central da organização, o motivo de sua existência. A missão examina a razão de ser da organização além de simplesmente gerar riqueza para o acionista, e reflete a motivação dos funcionários para incorporarem-se ao trabalho executado na empresa.”

Para o autor, ao contrário das estratégias e metas que podem ser alcançadas ao longo do tempo, nunca atinge-se por completo a missão. Na verdade ela funciona como uma bússola pela qual pode-se guiar a empresa.

O autor também acrescenta que existem várias escolas de pensamento sobre quem deve definir a missão na empresa. Algumas alegam que a missão deve ser criada pelo CEO ou algum outro diretor . Outras acreditam que a missão não pode ser esboçada sem contar com a participação de todos os funcionários. Porém o ideal, ainda segundo o autor, é envolver os dois lados da empresa, ou seja, algum executivo de pensamento amplo e de alto nível e o máximo de pessoas possíveis na revisão do esboço da afirmação da missão.



Niven (2005, p.94) exemplifica algumas afirmações de Missão de organizações mundialmente conhecidas:

Merck: Preservar e melhorar a vida humana

3M: Buscar idéias inovadoras para resolver problemas

Walt Disney: Fazer as pessoas felizes

Sony: Experimentar a alegria de desenvolver e aplicar a tecnologia a serviço do Público

Hewlett-Packard: Dar contribuição técnica para o avanço e bem-estar da humanidade

Chiavenato e Sapiro (2005, p.41) entendem que missão é o elemento que traduz as responsabilidades e pretensões da organização junto ao ambiente e define o negócio, delimitando o seu ambiente de atuação.

## II) Valores:

Segundo Niven (2005, p.96), valores “ São princípios eternos que orientam uma organização. Eles representam as convicções mais profundas de uma organização e são demonstradas através dos comportamentos diários de todos os seus funcionários.” De acordo com o autor não existe um grupo de valores universais certos ou errados; pelo contrário, cada empresa deve definir ou descobrir os valores fundamentais contidos em sua essência e considerar a importância daqueles valores nela contidos.

O autor complementa que em muitas organizações os valores fundamentais representam as fortes convicções pessoais do fundador ou presidente. E que são os líderes da organização que estabelecem o tom dos valores dentro de uma organização. Conseqüentemente os líderes devem lutar constantemente não apenas para desenvolver os valores adequados, mas, o que é mais importante, devem refletir constantemente os valores em suas palavras e ações.

Níven (2005, p.102) exemplifica através de Organizações mundialmente conhecidas algumas afirmações de valor:

### **General Eletric**

- Ter paixão pela excelência e desprezar a burocracia.
- Ser aberto a idéias de todas as origens e comprometido com a realização do trabalho.
- Vivenciar a qualidade e orientar os custos e a velocidade da vantagem competitiva.
- Ter a autoconfiança de envolver todas as pessoas e apresentar comportamento aberto.
- Criar uma visão clara, simples e realista comunicando-a a todos os integrantes da empresa.
- Ter grande empolgação e capacidade de contagiar as demais pessoas.
- Esforçar-se , estabelecer metas ambiciosas e progresso compensador, mantendo a responsabilidade e o comprometimento.
- Encarar as mudanças como oportunidades e não como ameaças.
- Ter pensamento global e construir equipes diversas e globais.

### **Walt Disney**

- Renegar o cinismo.
- Nutrir e propagar os “valores americanos saudáveis”.
- Ter criatividade, sonhos e imaginação.
- Concentrar a atenção na coerência e no detalhe.
- Preservação e controle da magia da Disney.

### III) Visão:

Baseado na missão e nos valores, necessita-se uma afirmação de onde a empresa quer estar no futuro, ou seja, o que a empresa quer ser daqui a cinco, dez ou 20 anos.

Níven (2005, p.103) afirma que a visão significa a transição crítica entre a missão indiscutível e os valores centrais e o mundo vigoroso e dinâmico da estratégia.

Para o autor, a visão oferece um panorama geral daquilo que a organização, no fim das contas, pretende ser. Esta afirmação não deve ser abstrata, deve exprimir uma figura mais fiel possível do estado desejado e também oferecer as bases para a formulação de estratégia e objetivos.

O autor complementa dizendo que uma missão sem visão é simplesmente uma idéia que se anseia, não estando ligada a nada que perdure. Entre os elementos típicos de uma afirmação de visão encontram-se o embasamento desejado das atividades financeiras de como a corporação será vista por seus clientes, funcionários, fornecedores, fiscais, entre outros. A afirmação da visão pela empresa descreve como a organização criará valor no futuro.

#### IV) Estratégia:

Pesquisou-se amplamente nesse trabalho, mais precisamente no capítulo 3, a origem e o significado da palavra estratégia, bem como as escolas de pensamento estratégico, a fim de utilizar, agora, a concepção da palavra estratégia na elaboração do Balanced Scorecard no seu sentido mais amplo.

Níven (2005, p.114) sustenta que “ O Balanced Scorecard oferece estrutura para que uma organização deixe de decidir viver sua estratégia, passando a agir de acordo com ela.”

Para o autor, o BSC descreve a estratégia, pormenorizando seus componentes através dos objetivos e medidas selecionadas em cada uma das quatro perspectivas. A estratégia será então desmitificada já que todos os funcionários da empresa serão capazes de se concentrar nos elementos estratégicos em que influenciam.

Kaplan e Norton (1997, p. 155) apontam três princípios que permitem a integração do Balanced Scorecard de uma empresa com a sua estratégia:

- a) Relações de causa e efeito
- b) Vetores de desempenho
- c) Relações com os fatores financeiros

#### b) Objetivos e Indicadores (Medidas de Desempenho)

Entre a estratégia selecionada, que define as atividades e opções que foram feitas para que a empresa se destaque como organização, e as medidas de desempenho escolhidas para avaliar a eficiência geral, necessita-se de um grupo de objetivos que descreva o que é necessário realizar com perfeição a fim de executar a estratégia.

Assim, os objetivos criados atuarão como uma ponte entre a estratégia e as medidas de desempenho que serão usadas para determinar seu progresso no cumprimento das metas globais.

Niven (2005, p.131) ensina que a melhor maneira de se criar objetivos de desempenho é examinar cada uma das perspectivas do BSC sob forma de perguntas. Abaixo o mesmo apresenta algumas delas:

- Perspectiva financeira: Que passos financeiros são necessários para garantir a execução da estratégia? Um exemplo lembrado pelo autor, é quando uma organização persegue uma redução de custos ou uma estratégia eficaz. Sendo que objetivos como “Reduzir seus custos indiretos” ou “Aumentar a taxa de vendas por funcionário” serão afetados não apenas pela estratégia escolhida, mas também pelo ciclo vital de seus negócios.

- Perspectiva do cliente: Quem é nosso público-alvo e qual é nossa proposta de valor em servi-lo? O autor lembra que a proposta de valor escolhida orientará, no fim, os objetivos e medidas selecionadas para essa perspectiva. E cita como exemplo: a inclusão por uma organização que busca a proposta de valor referente à intimidade do cliente de objetivos como: “aumento das taxas de retenção” e “aumento do conhecimento acerca dos padrões de compra do cliente”

- Perspectiva dos Processos Internos: Visando satisfazer nossos clientes e interessados, em que processos nos destacar? O autor nos fala que muitas vezes o problema pode estar numa outra perspectiva que não vislumbramos ainda. E cita o exemplo: a “redução de taxas de devolução” da perspectiva de clientes de um comércio varejista pode levar ao “trabalho com fornecedores de primeira linha” na perspectiva dos processos internos.

- Perspectiva da Aprendizagem e Crescimento dos funcionários: De que habilidades e ferramentas nossos funcionários precisam para ajudá-los a executar a estratégia? O autor comenta que é comum aparecerem os objetivos “Preencher as lacunas técnicas” e “Fazer mais treinamento com os funcionários”. Mas, embora esses objetivos sejam importantes, também ferramentas com que eles contam para executar seu trabalho são fundamentais para o bom desempenho.

Quanto às medidas de desempenho (Indicadores) tem-se que por definição que elas são padrões quantificáveis (em geral, nem sempre) usados para avaliar e comunicar o desempenho em relação aos resultados esperados.

Níven (2005, p.140) afirma que as medidas desempenho comunicam a criação de valor sob formas que até mesmo os discursos mais carismáticos feitos pelo presidente não são capazes de transmitir.

Segundo o autor, elas agem como uma ferramenta para conduzir à ação desejada, oferecem diretrizes a todos os funcionários, mostrando-lhes como podem ajudar a empresa a atingir suas metas globais, além de fornecer à gerência uma ferramenta para determinar o avanço geral em direção às metas estratégicas. Desta forma, as medidas são de vital importância para o BSC.

Por fim, o autor distingue as medidas de desempenho em medidas de resultado e de tendência “*lag*” e “*lead*”. Os indicadores de resultado representam as conseqüências das ações previamente praticadas (exemplos: fatia de mercado, vendas, satisfação do funcionário), enquanto os indicadores de tendência são as medidas que levam ou orientam aos resultados atingidos pelos indicadores de resultado (exemplos: horas passadas com clientes, proposta por escrito, absenteísmo). E alerta que o BSC deve ter uma mistura de indicadores de resultado e tendência.

O presente trabalho já apresentou no Capítulo 4 alguns exemplos de indicadores (medidas de desempenho) para cada perspectiva do Balanced Scorecard.

#### c) Metas e Iniciativas:

O Balanced Scorecard precisa de metas para contar integralmente a história da estratégia da empresa. Na falta de uma meta correspondente, faltará um “feedback” necessário para a análise e a tomada de decisões na organização.

As metas fazem com que os resultados obtidos a partir da medição sejam significativos ou não. E também é através das metas que é mostrado se a empresa esta fazendo um bom trabalho.

Muitas empresas usam uma combinação de três tipos de metas diferentes mas relacionadas. São elas: metas assustadoras ou audaciosas (metas de longo prazo), metas ampliadas (médio prazo) e metas incrementais (anuais).

As metas podem fornecer muita motivação necessária, mas atingir seus objetivos exige a ativação de iniciativas específicas.

Para Níven (2005, 230-232) iniciativas são os programas específicos, atividades, projetos ou ações que a empresa deve adotar para ajudá-la a garantir que haverá o cumprimento ou superação das suas metas de desempenho.

O autor aduz quatro passos que levam a empresa a atingir as iniciativas estratégicas:

- 1º Passo: Realizar um inventário de todas as iniciativas em curso na organização;
- 2º Passo: Mapear essas iniciativas em relação aos objetivos do Balanced Scorecard;
- 3º Passo: Considerar a eliminação das iniciativas não-estratégicas e desenvolver as iniciativas faltantes;
- 4º Passo: Priorizar as iniciativas faltantes

O autor complementa que alinhar as iniciativas com a estratégia também facilita enormemente o uso do BSC como um sistema de gerenciamento estratégico, pois oferece um método de vinculação do processo orçamentário com a estratégia e com o planejamento estratégico.

### 3ª Fase: Implementação e Disseminação do BSC

Após a elaboração do Balanced Scorecard, é necessário disseminá-lo na organização. Mesmo que haja clareza das metas e objetivos na construção do BSC, é necessária a verificação do alinhamento das metas, do topo até a base. Quando dissemina-se o BSC, levando-o aos níveis mais básicos da empresa, traça-se uma linha de visão para todos os funcionários partindo de suas ações diárias até as metas grandiosas contidas no plano estratégico. Com isso é oferecido a todos os funcionários, independentemente de sua função ou nível, a oportunidade de demonstrar que suas realizações são, na verdade, essenciais aos esforços globais da organização. O processo de disseminar o BSC na empresa não apenas alinha as ações do funcionário com a estratégia, é também fator-chave para o sucesso dos programas de BSC.

Níven (2005, p. 267) comenta que não importa de que maneira você empregará o sistema do BSC, ele é capaz de produzir enormes benefícios como um sistema de medição, um sistema de gerenciamento estratégico e uma ferramenta de comunicação.

O autor acrescenta que, se a disseminação do BSC for implementada com eficácia, poderá render os maiores lucros, pois demonstra a todos os níveis da empresa e aos funcionários que os principais motivadores do sucesso encontram-se em sua empresa. Além do que permite conduzir a um vicejante espírito de envolvimento e parceria resultando, assim, em impressionantes resultados para todos.

#### 4.6 - INTERAÇÃO DO BALANCED SCORECARD COM O ORÇAMENTO PÚBLICO

Segundo Kaplan e Norton (2001, p. 289), na maioria das implementações, o BSC precisa ser conectado ao Orçamento. Ao contrário do representante do consórcio internacional BBRT Pflaeging (2003, p.106-107) que afirma que o orçamento deve ser abolido por ser muito caro e não dar uma visão realista de futuro para as organizações. Os idealizadores do Balanced Scorecard apostam no velho orçamento, afirmando que, enquanto o BSC destaca-se como um novo sistema para a gestão estratégica, o orçamento serve para a gestão das táticas. Essa conexão é feita por meio de um processo de “loop duplo” conforme Figura 7 abaixo:

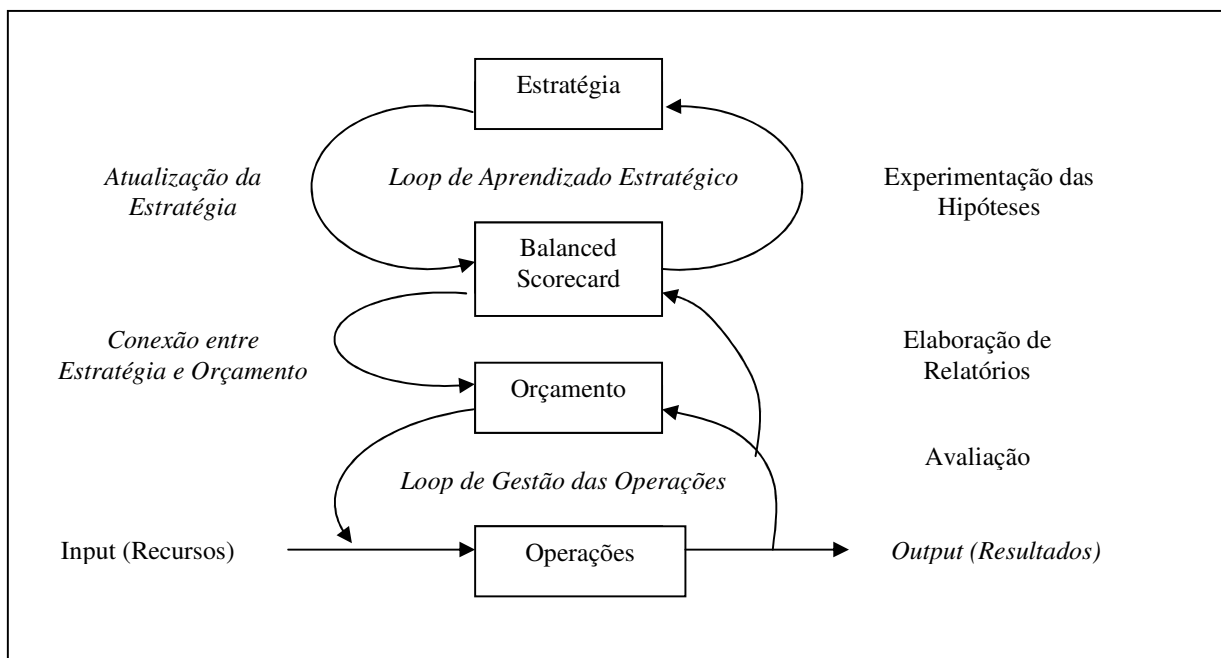


Figura 7 - Loop Duplo

Fonte: Kaplan e Norton, p. 289, 2000.



Evidencia-se na Figura 7, apresentada anteriormente, que o primeiro “loop” integra o BSC ao planejamento estratégico, por meio dos indicadores estratégicos e o segundo loop integra o BSC com o orçamento, pelas medidas operacionais.

Karsten (2005) destaca que ao orçamento caberá um papel de apoio ao BSC. E servirá também para projetar os cenários futuros do negócio definidos pelas metas e iniciativas do BSC. Para o autor, a relação BSC-Orçamento é, assim, um caminho de duas vias. O orçamento alimenta e é alimentado pelo BSC e que o uso integrado de ambos propiciará um planejamento e uma gestão mais abrangente e eficaz.

Contudo, Lunkes (2003; p.29) lembra que alguns trabalhos científicos têm apresentado críticas em relação ao BSC, ressaltando dificuldades encontradas na implementação, bem como limitações e restrições que podem ser atribuídas ao modelo. Tais problemas podem ser decorrentes da falta de integração entre o BSC e o Orçamento. Inúmeras empresas estão planejando esse sistema de gestão de forma não integrada, deixando escapar a oportunidade de ter uma visão mais sistêmica do processo de negócio.

#### 4.7 COMO INTEGRAR O BSC COM O ORÇAMENTO PÚBLICO

Como já foi visto neste trabalho, as iniciativas são os programas específicos, atividades, projetos e ações que a empresa adota para ajudá-la a garantir o cumprimento ou superação das metas de desempenho do BSC.

Assim as iniciativas são a cola que prende o orçamento à estratégia, pois são criadas para fechar lacunas entre o desempenho atual e aquele inserido nas metas ampliadas fixadas. No caso prático será utilizado os projetos e atividades provenientes dos programas do Plano Plurianual como iniciativas.

Níven (2005, p. 280) aponta cinco passos para o Balanced Scorecard orientar o processo orçamentário conforme abaixo:

O primeiro passo é quando as organizações devem planejar seu ataque e comunicar amplamente sua intenção de deixar que o Scorecard oriente o processo orçamentário;

No segundo passo deve ser desenvolvido e refinado um Scorecard de alto nível organizacional para que o processo seja iniciado efetivamente, ou seja, deve ficar bem claros os objetivos e as medidas que indicam o sucesso da empresa;

Já no terceiro passo, além da inclusão dos objetivos e medidas no Balanced Scorecard ocorridas no segundo passo, devem ser incluídas as metas e as iniciativas necessárias para a obtenção do sucesso nos indicadores do Scorecard.

O quarto passo se realiza quando os resultados são compilados a partir da organização inteira. Os executivos podem usar ferramentas simples para garantir que os gastos sejam corretamente equilibrados sobre os fatores críticos de sucesso imperativos para orientar a estratégia.

O orçamento é finalizado no quinto passo, onde ocorre um processo interativo de análise, diálogo e apresentação formal pelos líderes de cada unidade de negócios a fim de filtrar as solicitações de orçamento mais importantes para a estratégia e como elas causarão impacto positivo sobre as metas do Balanced Scorecard.

#### 4.8 BENEFÍCIOS DA UTILIZAÇÃO DO BSC PARA ORIENTAR O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

O processo fundamental de um orçamento é alocar os recursos escassos dentre uma variedade de alternativas possíveis. O Balanced Scorecard aparece como ferramenta eficaz nesse

processo, pois é uma tradução direta e fiel da estratégia da empresa. Além do que, através das iniciativas o BSC oferece uma contribuição significativa para o preenchimento dos objetivos estratégicos praticados pela empresa.

Entre os benefícios daquelas empresas que escolhem deixar que o Scorecard oriente a forma de desenvolver o orçamento, Níven (2005, p.287) comenta algumas:

a) Reforça as principais estratégias da empresa: Ao invés de acrescentar uma determinada porcentagem ao orçamento usado no ano anterior, o BSC coloca a estratégia no centro do ciclo orçamentário. Como consequência há uma maior visibilidade das pessoas da empresa e a organização lucra em dobro. Para que sejam criados orçamentos eficazes, gerentes e funcionários desenvolvem a compreensão da estratégia dentro da empresa e, desse modo, é aumentado o conhecimento e a aprendizagem organizacional. Além disso, que os orçamentos submetidos demonstram como os grupos individuais planejam causar um verdadeiro impacto sobre a estratégia.

b) Reduz a manipulação: Quando é implantado um sistema de Balanced Scorecard, que exhibe a estratégia como seu princípio-chave, é reduzida a probabilidade da ocorrência de manipulações de negócios normais às iniciativas orçamentárias. Ou seja, cada líder das unidades de negócio terá que demonstrar a todos a vinculação direta entre seus planos de gastos e a estratégia. Se for pedido recurso a mais prometendo um pouco menos, dentro desse ambiente proposto, não haverá aprovação.

c) Conduz à colaboração: Através do incentivo do diálogo aberto entre todos envolvidos e a busca por alcançar os objetivos da organização. Espera-se que os gestores abandonem a busca de seus próprios números orçamentários e desenvolvam o compartilhamento do plano de gastos. Com a implantação do Scorecard, os gerentes são incentivados a explorar sinergias entre os grupos e a buscar maneiras para que todos possam atingir seus objetivos particulares, que quando forem agregados também se traduzirão como vitórias em nível organizacional.

d) Facilita a aprendizagem: As organizações devem realizar uma cuidadosa revisão dos resultados obtidos com as decisões orçamentárias. Deve ser conduzida uma “pós-auditoria” ou revisão para determinar se o efeito previsto de uma determinada iniciativa sobre as metas do Scorecard de fato produziu o benefício esperado. Da mesma forma que o próprio Scorecard se baseia em hipóteses gerenciais das relações entre medidas de desempenho, as iniciativas também representam uma hipótese. Elas podem sujeitar-se aos mesmos testes rigorosos aos quais os objetivos e as medidas do Scorecard são submetidos para garantirem que a teoria contida nas iniciativas é válida e produz resultados.

Kaplan e Norton ( 2000, p. 313) também acrescentam que, ao usar o Balanced Scorecard para integrar o processo de orçamento, as empresas se tornam capazes de superar importantes barreiras à implementação da estratégia.

Assim, conforme os autores, o orçamento deixa de ser um exercício mecânico e enfadonho, concentrado em números financeiros a curto prazo, e se transforma em ferramenta gerencial que converge a atenção e os recursos para os programas estratégicos críticos.

#### 4.9 IDÉIAS PARA SUPERAR OS PROBLEMAS NO DESENVOLVIMENTO DO BSC NO SETOR PÚBLICO

Um dos melhores atributos do BSC é a sua simplicidade. Mas simplicidade não é sinônimo de simplismo, ou seja, aplicar esta ferramenta sofisticada exige rigor e disciplina em qualquer estrutura organizacional, porém o setor público oferece alguns desafios inigualáveis.

De acordo com Níven (2005, p. 362) apresenta-se abaixo uma síntese de alguns problemas no desenvolvimento do BSC no setor público, bem como idéias de como superá-los:

. **O que executado não é mensurável:** Essa talvez seja a maior reclamação dos gestores do setor público e dos funcionários. As agências de saúde e serviço social são as mais clamorosas. De fato

ajudar dependentes de drogas a se recuperarem, tentar garantir que todas as crianças carentes tenham acesso a postos de saúde, reduzir índices de doenças e incluir na sociedade família excluídas socialmente são resultados sujeitos a amplas variações, tais como: inúmeros colaboradores, demanda de vários anos entre outros.

Para vencer este desafio o autor recomenda que as agências do setor público façam a distinção entre resultados e produtos. Considerando os produtos como substitutos a curto ou médio prazo dos resultados de longo alcance. Por exemplo, medir a redução dos índices de HIV em uma comunidade pode ser algo difícil. No entanto, conforme uma medida de produto, localizar o número de indivíduos de alto risco que freqüentam palestras de conscientização pode, ao longo do tempo, ajudar a conter o crescimento desses índices.

**. Os resultados serão usados para punir:** Estatísticas demonstram que a maioria das pessoas insatisfeitas com seus atuais cargos no serviço público geralmente possuem a mesma queixa: não são elogiadas quando perfazem bem uma tarefa, porém quando as coisas vão mal a cobrança é rápida. O autor nos diz que esse condicionamento negativo tende a ocorrer com bastante freqüência e é um entrave para as pretensões do Balanced Scorecard. E aponta duas coisas que precisam acontecer para contornar o problema.

Primeiramente deve-se treinar, aconselhar, pedir, implorar e advertir aos executivos e gestores acerca dos perigos inerentes a esta prática. O desempenho fraco não pode ser tratado como falha, mas deve ser encarado como oportunidade para discussão e aprendizagem acerca do negócio. Softwares oferecem uma excelente oportunidade para defender o desempenho ao permitir a inserção de comentários em relação aos resultados e medidas.

Em segundo lugar, esta é uma questão cultural, e questões culturais não se resolvem do dia para a noite. Somente através dos esforços persistentes e apoiados por um grupo de executivos, gerentes e funcionários interessados poderão ocorrer as mudanças na cultura organizacional.

. **Qual é a missão?** Muitas agências do Governo são simplesmente empurradas para inúmeras direções diversas, tornando quase impossível a criação de um Scorecard conciso e claro. Diante disso, o autor recomenda que quando faltar uma diretriz clara, os líderes que enfrentam estas forças contraditórias devem fazer um esforço para definir qual é a missão que guia a organização e então desenvolverem medidas de desempenho de acordo com esse entendimento.

. **O público não entenderá o resultado negativo:** Legislações existentes de liberdade de informações e de registros públicos determinam que a maior parte dos dados relacionados aos sistemas de gerenciamento do desempenho no setor público devem ser liberados a qualquer cidadão que solicite a informação.

Porém, conforme o autor, existe uma preocupação dos adeptos do Scorecard no setor público sobre a exposição dessas informações por que não só os resultados podem ser retirados do contexto, bem como os resultados abaixo das metas podem rapidamente ganhar primeira página em jornais como prova de incompetência do governo.

Com isso é comum muitas agências evitarem desenvolver metas alongadas, já que sabem que a falha em atingi-la poderia chegar aos noticiários. Não há uma solução instantânea para esse problema, porém acredita-se que esse desafio pode ser superado através do aumento de desempenho do Scorecard.

. **Por que investir em algo que durará somente até o final desta administração?** Sabe-se que práticas políticas comuns geralmente tendem a repudiar ou reprovar a administração anterior, independente de ser bom ou ruim. Porém ao contrário de outros programas que podem oscilar, a medição de desempenho veio para ficar em todas as administrações.

O autor sugere que a nova administração, tão logo assuma a direção, seja envolvida através de treinamento, educação e criação de novas medidas de desempenho. Assim entende-se que haverá maior simpatia, aceitação e patrocínio do BSC pela nova administração.

. **Cultura de não confiar nas soluções de negócios:** As organizações do setor público tendem a estar bem informadas sobre as novidades em negócios que invadem as salas executivas do setor privado do país inteiro. Elas debatem que a natureza secreta e socialmente relevante de seu trabalho torna tais modelos inadequados às suas operações. Segundo o autor, além da desconfiança, pode existir o fator medo, já que as soluções financeiras normalmente representam um território muito novo para o funcionário do setor público. Porém, o mesmo entende que o BSC, com seu crescente número de histórias de sucesso, no setor público, não deve ser alvo da diversidade de críticas e ceticismo que as diversas técnicas de negócios enfrentam.

. **Mudanças sem pressa:** No mundo com fins lucrativos as empresas recorrem ao BSC durante uma grande crise, quando a mudança não é apenas desejável, mas também necessária à própria sobrevivência da empresa. As organizações governamentais não costumam enfrentar este tipo de problema, já que sair do ramo dos negócios não é exatamente uma opção possível. Além do que é sempre mais difícil para um programa BSC sobreviver em tais condições.

No entanto, o autor entende que terceirizar esta função a um provedor do setor privado é uma opção nos dias de hoje, já que esse pesquisa constantemente como os contribuintes estão investindo seu dinheiro e que resultados estão sendo obtidos com esses investimentos.

. **Restrições técnicas:** Embora a modernidade e a tecnologia avancem rapidamente no mundo, ainda presencia-se uma defasagem de tecnologia nas empresas do setor público em relação as empresas da iniciativa privada.

Segundo o autor, o problema agrava-se quando a organização governamental utiliza software para seu BSC, sendo que muitos gerentes ou gestores não possuem computadores para alimentar o Scorecard. Esse fato torna vagaroso a geração de dados e o debate de resultados.

. **Técnicas de grupo:** Mesmo o governo possuindo centenas de inúmeros funcionários habilitados em cálculos, planilhas e ferramentas analíticas de negócios, muitos ainda não estão capacitados para a devida prática.

O autor afirma que para receber as vantagens oferecidas pelo BSC, os funcionários devem estar aptos a analisar e aprender a partir dos resultados gerados por suas medidas de desempenho, ou seja, é necessário investir tempo e energia em treinamento detalhado acerca do BSC.

. **Desenvolvendo medidas inovadoras:** Na grande maioria das vezes as novas medidas ou a medida faltante sempre oferecem os maiores valores ao BSC. O autor entende que definindo o cliente, determinando que processos precisam ser melhorados para satisfazer o consumidor, determinar que restrições financeiras estão presentes e que habilidades funcionais são necessárias, o gestor do setor público pode descortinar um mundo novo para as medidas de desempenho criativas que contam a história da estratégia.

. **Não mostre o dinheiro:** Desde os arquitetos do Scorecard Kaplan e Norton até os praticantes das empresas sem fins lucrativos no mundo inteiro, todos concordam que para que a mudança cultural esteja garantida em uma organização, o Scorecard deve estar, até certo ponto, vinculado de alguma forma à remuneração. Porém as agências governamentais não possuem essa tática fundamental para a aceitação do Scorecard.

O autor sugere que na falta de recompensa financeira, os gerentes do setor público poderiam recorrer a recompensas intrínsecas que emanam do Scorecard. Por exemplo: aumento de conhecimento, aprendizagem, satisfação e possíveis aumentos de alocação de recursos são apenas algumas delas.

#### 4.10 DEZ ARMADILHAS A SEREM EVITADAS PARA O IMPLEMENTO DO BSC

Níven (2005, p. 382) apresenta em ordem decrescente de relevância, dez armadilhas a serem evitadas pelas organizações no implemento de um Balanced Scorecard.

**10ª Armadilha** - Vinculações prematuras aos processos de gerenciamento: A transição de um sistema de medição para um sistema de gerenciamento estratégico é uma evolução natural para o



sucesso do Balanced Scorecard. Inserir o Scorecard nos processos de gerenciamento como o orçamento e a remuneração permite que as organizações aproveitem todo o potencial do BSC.

Entretanto, as tentativas prematuras de criar esses vínculos podem causar um rápido declínio no impulso do Scorecard. Ressalta-se aqui, sobretudo, o vínculo do Scorecard com a remuneração, mesmo sendo um ótimo catalisador de foco e motivação para os funcionários, exercitá-lo cedo demais, por exemplo em cima de medidas incertas, pode produzir muitos efeitos colaterais não desejados ou trazer uma culpabilidade ao sistema Scorecard que não é dele.

**9ª Armadilha** – Falta de Disseminação: Algumas empresas ou unidades de trabalho pequenas, integrantes de uma entidade maior, podem desenvolver um BSC suficiente para orientar as ações da força de trabalho inteira. Todavia, as organizações de um porte maior devem disseminar o Scorecard de alto a baixo caso espere obter as vantagens oferecidas por esse sistema. Ressalta-se a importância da inclusão dos funcionários da linha de frente muitas vezes esquecidos pelas Organizações. Apenas disseminando o Scorecard em todos os níveis da Organização e permitindo que todos os funcionários descrevam como contribuem com o sucesso global da organização, será possível ocorrer o verdadeiro alinhamento.

**8ª Armadilha** – Terminologia: É necessário que todos os funcionários falem a mesma língua para que a medição seja usada para orientar mudanças dentro da Organização. Como já foi apresentado nesse trabalho, a elaboração de um dicionário para os Indicadores do Scorecard é tarefa primordial para que a empresa tenha agilidade e eficiência na comunicação do Scorecard.

**7ª Armadilha** – Falta de medidas novas: Um BSC não é construído adotando-se um grupo existente de medidas e inserindo-as em perspectivas convenientemente predefinidas. Ao agir dessa maneira, as consequências são devastadoras para a Organização. Evidencia-se que muitas Organizações no intuito de construir seu BSC reúnem rapidamente as mesmas medidas que sempre usaram e trabalhosamente as inserem dentro das quatro perspectivas do BSC. Porém alguns meses após nota-se que os resultados são os mesmos de sempre.

Em geral são as medidas novas e “faltantes” e suas interações (causa e efeito) com outros indicadores que conduzem ao valor que emana de um BSC. É óbvio que muitas medidas necessárias para contar a história da estratégia já podem existir na Organização, mas, na grande maioria dos casos, devem ser complementadas com métricas novas e inovadoras a fim de garantir a execução da estratégia.

**6ª Armadilha** – Prática de gerenciamento sólida: Um método certo de decretar a morte prematura do Scorecard é promover a criação de medidas equilibradas enquanto premia comportamentos que refletem ideais decididamente não-equilibrados, ou seja, a Organização tenta gerenciar através do BSC, porém continua premiando os executivos unicamente com base no desempenho financeiro a curto prazo.

**5ª Armadilha** – Momento: O Scorecard deve ser lançado quando um volume essencial de medidas de desempenho estiver disponível. O diálogo que resulta da revisão dos resultados do Scorecard compensa, e muito, a falta de se possuir um cartão completo. É comum as Organizações comprirem prazos tendo em vista a contratação de Consultores.

Contudo, desenvolver um BSC completo com as necessárias vinculações de causa e efeito organizando medidas desconstruídas para contar a história da sua estratégia é um processo que não pode ser concluído do dia para a noite. Quase sempre os melhores resultados são obtidos quando as Organizações demoram o tempo necessário a fim de permitir que as idéias e discussões germinem, transformando o conceito em realidade e, assim, produzir medidas e soluções novas e inovadoras.

**4ª Armadilha** - Falta de Objetivos para o Projeto de Balanced Scorecard: Mais que um modismo, a Organização tem que responder à seguinte pergunta: “Que problema o Scorecard solucionará na Organização?” Caso não exista resposta para esta pergunta fundamental, ou, pior ainda, se nem ao menos pensaram nela, é certo que o Scorecard sofrerá o destino da inércia organizacional.

**3ª Armadilha** – Falta de uma Estratégia: Sem possuir um estratégia é extremamente difícil implementar um sistema estratégico. No verdadeiro cerne dos conceitos do BSC está a estratégia da organização, orientando todas as suas ações e decisões, garantindo alinhamento de alto a baixo. É possível desenvolver um Scorecard sem a ajuda da estratégia, mas então ele se tornará o principal indicador do desempenho dos interessados, carente de diversos atributos que somente o verdadeiro Scorecard pode realmente oferecer.

**2ª Armadilha** – Falta de Educação e Treinamento Acerca do BSC: Em sua pressa para construir Scorecard, a grande maioria das Organizações sacrifica o esforço inicial de oferecer treinamento significativo e detalhado acerca do Scorecard àquelas pessoas que utilizarão o sistema. É comum serem oferecidas sessões de conhecimento durante as quais o Scorecard é proclamado como um sistema de medição onde figuram medidas financeiras e não-financeiras, mas pouco é oferecido no que se refere às diversas sutilezas e complexidades do modelo.

A Organização que não investe o tempo que for preciso para apresentar o currículo do Scorecard (conceito, objetivos em implementá-lo, problemas típicos, histórias de sucesso e detalhes do projeto) a todos os funcionários está sentenciada a elaborar um Scorecard ruim, com falta de uso e fragilidade de alinhamento dentro da organização.

**1ª Armadilha** – Falta de Patrocínio Executivo: Mais que treinamento e educação no começo da jornada de um BSC, se o projeto de construção de um BSC dentro de uma organização não contar com o patrocínio executivo é provável que o todo esforço realizado esteja condenado, já que somente com liderança forte e apoio um projeto de Scorecard pode ter êxito no final. Logo, a falta de patrocínio executivo é a armadilha mais perigosa e que deve ser evitada na construção de um BSC. Muitos elementos do Scorecard ocorrerão em estágios: primeiramente a estratégia é decifrada e traduzida em objetivos, medidas, metas e iniciativas que então serão desenvolvidas, depois o Scorecard será disseminado por toda a Organização; e, finalmente torna-se inserido nos processos gerenciais da Organização. O apoio e o patrocínio executivo são os fios comuns que vinculam o processo todo do início ao fim. Sem a presença de um líder forte e eloquente em todas as articulações, o BSC pode rapidamente estagnar.

## **5 CASO PRÁTICO**

### **5.1 ENTIDADE ALVO**

Departamento Municipal de Água e Esgotos – DMAE, que a partir de agora, será identificado somente como DMAE.

### **5.2 MISSÃO DO DMAE**

“Ser excelência na prestação de serviços públicos de saneamento ambiental, com ênfase em água e esgotos, contribuindo para a gestão sustentável de recursos naturais e para garantir a qualidade de vida da comunidade porto-alegrense, com universalização do atendimento e controle social.”

### **5.3 LOCALIZAÇÃO**

Dentre os muitos locais onde o DMAE possui estabelecimentos, a Direção Geral (DG) e a Superintendência Administrativa / Financeira, onde estão inseridos a Divisão Financeira e a Divisão de Recursos Humanos, estão localizadas na Avenida 24 de Outubro nº 200, bairro Moinhos de Vento, em Porto Alegre.

### **5.4 RAMO DE ATIVIDADE**

O DMAE, autarquia municipal ligada à Prefeitura de Porto Alegre (RS) foi criado em 15 de Dezembro de 1961, a partir da promulgação da Lei nº 2.312. O órgão é responsável pela

captação, tratamento e distribuição de água aos porto-alegrenses. Também são funções da autarquia a coleta e o tratamento de esgoto cloacal da capital gaúcha.

Em 2005, a estrutura organizacional básica do Departamento era composta pela Direção-Geral e quatro Superintendências – Administrativa/Financeira, Comercial, De Desenvolvimento e de Operações. As ações do Dmae são acompanhadas pelo Conselho Deliberativo, formado por representantes da sociedade civil.

## **5.5 ESTRUTURA E COLABORADORES**

O Departamento conta com cerca de 2.500 colaboradores e uma estrutura que inclui oito estações de bombeamento de água bruta, oito estações de tratamento de água, 95 estações de bombeamento de água tratada, nove estações de tratamento de esgotos, cerca de 3,5 mil quilômetros de rede de água e mais de 1,6 mil quilômetros de rede de esgotos, 98 reservatórios, além de serviços de atendimento ao usuário. Atualmente 99,5% dos porto-alegrenses são abastecidos com água tratada. A capacidade de tratamento de esgoto da cidade é de aproximadamente 27% dos dejetos que voltam ao lago Guaíba.

## **5.6 BREVE HISTÓRICO**

A história do abastecimento de água e do saneamento em Porto Alegre teve início no século XVII. Desde a fundação da capital gaúcha, em 1772, os porto-alegrenses têm o lago Guaíba como seu principal manancial. Naquela época, o lago já era também o destino dos dejetos da cidade, que não recebiam qualquer tratamento.

Aos poucos, com o aumento da população e a ocupação de áreas mais distantes do Guaíba, cresceu a necessidade de abastecimento de água na cidade. Assim, em 1779 foram construídas as duas primeiras fontes públicas de Porto Alegre, de onde os “pipeiros” retiravam a

água para vender de porta em porta. Outras fontes foram espalhadas pela capital até a segunda metade do século seguinte.

Em 1861, a partir de um contrato de concessão firmado entre o poder público e o engenheiro José Estácio de Lima Brandão, foi criada a Companhia Hydraulica Guahybense. A empresa era responsável pela coleta e distribuição de água à população. No século seguinte, em 1904, o poder público adquiriu a Guahybense e seus reservatórios. Criou-se a Secção de Abastecimento de Água, depois rebatizada como Secção da Hydraulica Municipal.

Até essa época, na área de saneamento, praticamente não havia avanços. O primeiro sistema de esgotos da cidade foi inaugurado somente em 1912. Os resíduos eram recolhidos nas moradias e estabelecimentos e despejados no Guaíba.

Em 1928, com a criação da Diretoria Geral de Saneamento (DGS), a água passou a ser tratada. Em 1956, a DGS transformou-se em Secretaria Municipal de Água e Saneamento. No início dos anos 60, o município fez um empréstimo de US\$ 3,15 milhões com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) para investimento em saneamento básico. Por exigência da instituição internacional, em 15 de dezembro de 1961, a Secretaria Municipal de Água e Saneamento foi transformada em Departamento Municipal de Água e Esgotos (DMAE), órgão autônomo e auto-sustentável, com autonomia financeira.

## **5.7 DEFINIÇÃO DE AUTARQUIA E CARACTERÍSTICAS**

Dentro da organização da administração pública, o DMAE está alocado dentro da Administração Indireta ou Descentralizada do Governo, mais especificamente, do Governo Municipal.

Kohama (2003, p.35) assevera que a administração indireta ou descentralizada é caracterizada por serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado,

para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada. Estas entidades que desempenham a atividade pública são pessoas jurídicas de direito público ou privado, que, no caso, proporcionarão ao Estado a satisfação de seus fins administrativos.

O DMAE é uma entidade qualificada como autarquia municipal de direito público.

Kohama (2003, p.36) define autarquia como “ Serviço autônomo, criado por Lei, com personalidade de direito público (interno), com patrimônio e receita própria para executar atividades típicas da administração pública, ou seja, atribuições estatais específicas.”

O autor complementa que, por ser entidade com personalidade de direito público, a autarquia recebe a execução de serviço público por transferência, não agindo por delegação, e sim por direito próprio e com autoridade pública, da competência que foi outorgada pela Lei que a cria.

Além disso, as autarquias podem ser classificadas em fundacional ou de regime especial. Ao primeiro tipo pertencem as com finalidade qualificadas pelo Estado como próprias, como por exemplo: as universidades federais. Já as de regime especial são aquelas a quem a lei confere privilégios específicos com maior autonomia que as fundacionais, sem infringir os preceitos constitucionais, como por exemplo: Banco Central do Brasil .

Na seqüência, o autor apresenta as características da autarquia:

- a) Sua criação é feita por Lei, mas organização e regulamentação por Decreto;
- b) O patrimônio inicial da autarquia é oriundo da entidade estatal a que se vincula;
- c) Seus bens e rendas constituem patrimônio próprio (público);
- d) Orçamento é idêntico ao das entidades estatais;
- e) Os atos dos seus dirigentes comparam-se aos atos administrativos e, portanto, sujeitos a mandado de segurança e ação popular;
- f) Segue a Lei de licitações 8666/93 para compras/serviços e obras;

g) O pessoal sujeita-se a regime estatutário, próprio ou pode adotar o regime de funcionários ou servidores públicos, ou ainda a Consolidação das Leis Trabalhistas.

h) Está sujeita ao controle e vigilância, orientação e correção que a entidade estatal a que está vinculada exerce sobre atos e condutas dos dirigentes, bem como ao controle financeiro, que se opera nos mesmos moldes da administração direta, inclusive Tribunal de Contas.

Arruda e Araújo (2004, p. 7) complementam que, além das características já apresentadas acima, a autarquia também possui:

i) Imunidade de impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços e

j) Impenhorabilidade de bens e renda.

## **5.8 DESENVOLVIMENTO DO CASO PRÁTICO**

Após estudo teórico e apresentação conceitual sobre orçamento público e Balanced Scorecard, o caso prático será desenvolvido no intuito de obter-se ao final o Balanced Scorecard do DMAE pautado pelo Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei de Orçamento Anual.

Entende-se que o plano plurianual é o plano estratégico de qualquer ente governamental sendo que qualquer consideração ou movimentação fora deste contexto não evidencia a estratégia real do governo. Bem como o orçamento é o plano tático do ente governamental.

O Plano Plurianual 2006-2009 da Prefeitura de Porto Alegre, com ações específicas de projetos e atividades peculiares ao DMAE, contém três tipos de Programas, subdivididos em subprogramas (conforme Anexos) que serão as estratégias que norteiam a construção do Balanced Scorecard neste trabalho. São eles:



. **PROGRAMA FINALÍSTICO** Programa que resulta em bens ou serviços ofertados diretamente à sociedade. E divide-se em:

1- Cidade Integrada, onde estão inseridos os seguintes projetos e atividades: Ampliação da Rede de água; Melhoria do tratamento de água; Esgoto certo; Ampliação da rede de esgoto; Melhoria do tratamento de esgoto; Melhoria do Espaço Físico; Manutenção da rede de água e Manutenção na rede de esgotos.

2- Mais Recursos, Mais Serviços, onde estão inseridos os seguintes projetos e atividades: Melhoria nos Processos de Arrecadação, Setorização do Planejamento de Água e Esgoto e Programa de Redução de Perdas de Água.

3- Porto da Inclusão, onde está o projeto/atividade: Água certa, que trata da inclusão social de famílias abaixo da linha de pobreza, bem como o atendimento das suas necessidades básicas.

4- Porto do Futuro, onde está inserido o projeto/atividade: Atualização do Planos diretores das Secretarias envolvidas

5- Porto Verde, onde está inserido o projeto/atividade: Educação ambiental

6- Sócio-ambiental, onde está inserido o projeto/atividade: A melhoria da qualidade das águas – Sistema de esgoto sanitário.

. **PROGRAMA DE GESTÃO:** Programa que abrange ações relacionadas à formulação, coordenação, supervisão, avaliação e divulgação de políticas públicas. E divide-se em:

1- Gestão Total: onde estão inseridos os seguintes projetos e atividades: Qualidade e Produtividade; Universidade Corporativa e Capacitação dos colaboradores; Motivação dos colaboradores; Automação de Processos; e Modernização dos Sistemas Informatizados.

2- Governança Solidária Local: onde está inserido o projeto/atividade: Melhoria do atendimento ao usuário

. **PROGRAMA DE APOIO:** Programa que engloba ações de natureza tipicamente administrativa que, embora colaborem para a consecução dos objetivos dos demais programas, não tem suas despesas passíveis de apropriação àqueles programas. Os recursos desse programa, conforme informação recebida da Direção Geral do DMAE, serão alocados nos 2 programas âncoras ( Finalístico e Gestão Total), por isso não será feito indicador para ele.

Por fim, relata-se que os projetos e atividades, conforme teoria vista anteriormente, serão as iniciativas/ ações do Balanced Scorecard desse trabalho.

Na seqüência e de acordo com a matéria estuda e os modelos de BSC para o setor público, conforme Figura 8 abaixo, apresenta-se o desenho do mapa estratégico do DMAE - Figura 9.

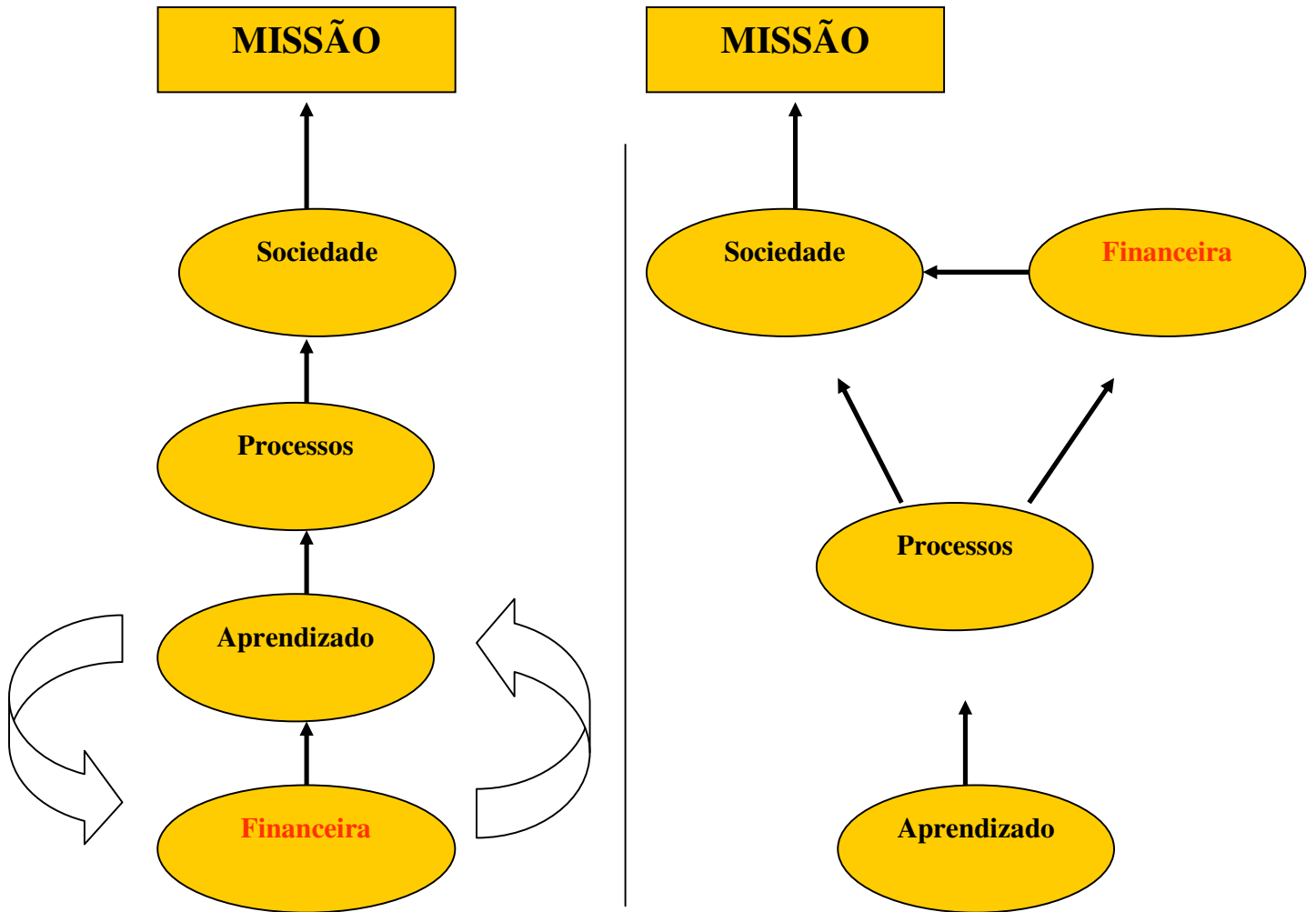


Figura 8 – Modelos de Mapa Estratégico para o Setor Público

Fonte: Níven, 2005, p. 371

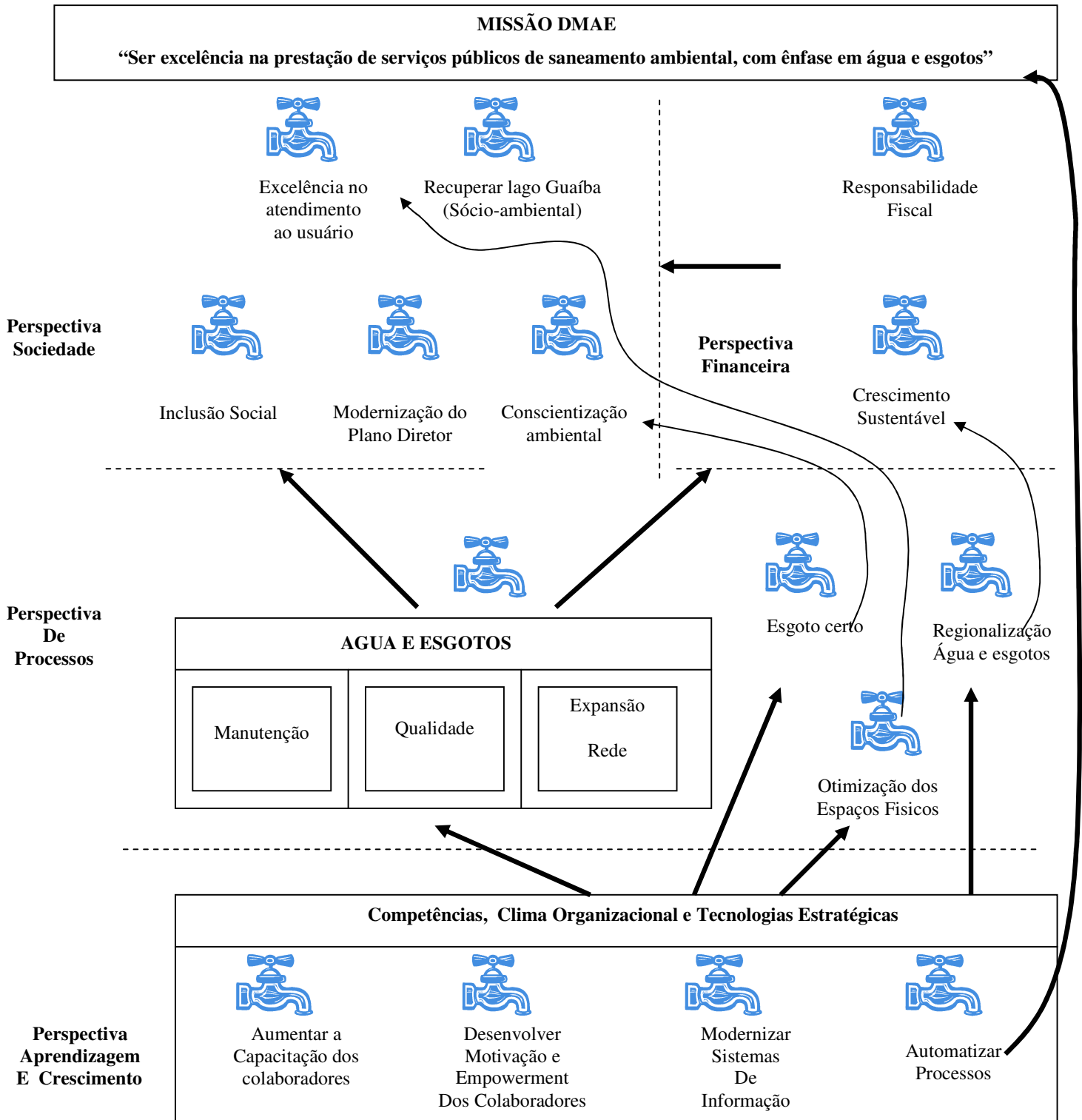


Figura 9 – Desenho do mapa estratégico do DMAE

Fonte: ZAGO, 2006 , p. 92

Ressalta-se que o mapa estratégico do DMAE seguiu a metodologia da relação causa e efeito (item 4.3.1) para as conexões entre os objetivos da entidade.

Conforme exemplifica-se abaixo:

“ **Se** aumentarmos o treinamento dos colaboradores no tratamento da água, **então** eles estarão mais bem capacitados sobre a água que tratam;

**Se** os colaboradores estiverem mais bem capacitados sobre a água que tratam, **então** a sociedade terá água com mais qualidade.

**Se** a sociedade tiver água com mais qualidade, **então** haverá excelência nos serviços prestados pelo DMAE “

## 5.9 DICIONÁRIO DO BSC

Níven (2005, p. 184-185) nos fala que é preciso catalogar as medidas sob forma de um “dicionário de dados” a fim de oferecer a todos os usuários informações detalhadas acerca das medidas / indicador de desempenho contidas em seu Balanced Scorecard. Esse dicionário, segundo o autor, deve conter: tipo de perspectiva e indicador, estratégia, objetivo, fórmula, descrição da composição da fórmula, meta, ações e iniciativas.

O mesmo autor também sustenta que o uso de 20 a 25 indicadores/medidas de desempenho é o ideal para a construção de um Balanced Scorecard de alto nível.

Na seqüência é apresentado o dicionário dos indicadores/medidas de desempenho do DMAE que foi elaborado com 25 medidas (indicadores).

Salienta-se que o controle do Balanced Scorecard para medição e avaliação do desempenho da Autarquia será efetuado inicialmente no MICROSOFT EXCEL, posteriormente e com o aval da direção geral do DMAE poderá migrar para um SOFTWARE.

<b>PERSPECTIVA SOCIEDADE</b>	
<b>INDICADOR DE TENDÊNCIA</b>	<b>(Código S01)</b>
<b>ESTRATÉGIA: GOVERNANÇA SOLIDÁRIA LOCAL</b>	<b>OBJETIVO: Excelência no atendimento a usuário</b>
<b>FÓRMULA</b>	$= \frac{\text{Nº de clientes atendidos postos e telefones satisfeitos}}{\text{Nº total de clientes atendidos postos e telefones}} \times 100$
<b>DESCRIÇÃO:</b> É o número total dos usuários que são atendidos nos postos do dmae e pelo telefone 115 satisfeitos com os serviços dividido pelo total de usuários atendidos nos postos e pelo telefone 115	
<b>META:</b> > OU = 80 %	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> projeto / atividade: ação 22 (Melhoria do atendimento ao usuário)	

<b>PERSPECTIVA SOCIEDADE</b>	
<b>INDICADOR DE TENDENCIA</b>	<b>(Código S02)</b>
<b>ESTRATÉGIA: Sócio-ambiental</b>	<b>OBJETIVO: Recuperar lago Guaíba - Sócio-Ambiental</b>
<b>FÓRMULA</b>	$= \frac{\text{Percentual executado no ano}}{25 \% \text{ sobre } 77 \text{ por cento}} \times 100$
<b>DESCRIÇÃO:</b> Total percentual executado no ano dividido pelo total máximo percentual do ano	
<b>META:</b> NOS 4 ANOS 77%. Ou seja 100% de 19,25 % no ano. Acompanhamento anual	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 15. (Aumento do esgoto tratado de 27% para 77% proveniente dos domicílios de Porto Alegre. Hoje o esgoto de 1,1 milhão de pessoas não recebe tratamento)	

<b>PERSPECTIVA SOCIEDADE</b>	
<b>INDICADOR DE TENDENCIA</b>	<b>(Código S03)</b>
<b>ESTRATÉGIA: PORTO DA INCLUSÃO</b>	<b>OBJETIVO: Inclusão Social não usuários</b>
<b>FÓRMULA</b>	$= \frac{\text{Número de famílias incluídas na sociedade}}{\text{Total de famílias abaixo da linha da pobreza não usuários DMAE}} \times 100$
<b>DESCRIÇÃO:</b> É a comparação entre nº de famílias incluídas dividida pelo total de famílias abaixo da linha de pobreza e não usuário dos serviços do DMAE.	
<b>META:</b> > Ou = 70. Acompanhamento mensal	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 12 ( Água certa, inclusão social de famílias abaixo da linha da pobreza não usuários dos serviços do DMAE).	

Figura 10 – Dicionário do DMAE  
 Fonte: Zago, 2006, p. 94 - 102

/ Continuação

<b>PERSPECTIVA SOCIEDADE</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código S04)</b>
<b>ESTRATÉGIA: PORTO DO FUTURO</b>	<b>OBJETIVO: Modernização do plano Diretor</b>
<b>FÓRMULA</b>	= $\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$
<b>DESCRIÇÃO:</b> É a comparação entre valor executado com o valor orçado	
<b>META:</b> 100 por cento. Acompanhamento mensal	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 13 (Atualização do plano diretor de água e esgotos de Porto Alegre)	

<b>PERSPECTIVA SOCIEDADE</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código S05)</b>
<b>ESTRATÉGIA: PORTO VERDE</b>	<b>OBJETIVO: Conscientização ambiental</b>
<b>FÓRMULA</b>	= $\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$
<b>DESCRIÇÃO:</b> É a comparação entre valor executado com o valor orçado	
<b>META:</b> 100 por cento. Acompanhamento mensal	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 14 ( Educação ambiental )	

<b>PERSPECTIVA FINANCEIRA</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código F01)</b>
<b>ESTRATÉGIA: MAIS RECURSOS, MAIS CIDADE</b>	<b>OBJETIVO: Responsabilidade Fiscal</b>
<b>FÓRMULA</b>	= $\frac{\text{Receita Corrente Líquida}}{\text{Despesa com Pessoal}}$ art. 2º Inciso IV e alínea “c” - LRF 101/2000 art. 54 e alínea “b” Inc. I do art. 55 - LRF 101/2000
<b>DESCRIÇÃO:</b>	
a) No caso do DMAE, receita corrente líquida é o somatório das receitas de serviços e outras receitas correntes (deduzidos) da contribuição dos servidores para o custeio do sistema de previdência	
b) Despesa com pessoal = Despesa corrente empenhada da conta “Pessoal e encargos sociais” (3.1.9.0)	
<b>META:</b> Quociente menor que 48,60 % (Limite para emissão de alerta – LRF art. 59º é 48,60 %)	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> projeto/atividade: ação 9 ( Melhoria nos processos de arrecadação)	

/ Continuação

<b>PERSPECTIVA FINANCEIRA</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código F02)</b>
<b>ESTRATÉGIA: MAIS RECURSOS, MAIS CIDADE</b>	<b>OBJETIVO: Crescimento Sustentável</b>
<b>FÓRMULA:</b>	$\text{Limite de endividamento} = \frac{\text{Dívida Fundada}}{\text{Receita Corrente Líquida}}$
<b>DESCRIÇÃO:</b> a) Dívida Fundada é a soma das obrigações de longo prazo da autarquia (DMAE) b) Receita Líquida Real é a soma dos recebimentos de origem orçamentária líquidos, realizados no exercício.	
<b>META: Quociente &lt; 1,2</b>	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> projeto/atividade: ação 9 (Melhoria nos processos de arrecadação)	

<b>PERSPECTIVA FINANCEIRA</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código F03)</b>
<b>ESTRATÉGIA: MAIS RECURSOS, MAIS CIDADE</b>	<b>OBJETIVO: Crescimento Sustentável</b>
<b>FÓRMULA:</b>	$\text{Resultado Financeiro} = \frac{\text{Receita Executada} + \text{Transferência Financeira Recebida}}{\text{Despesa Empenhada} + \text{Transferência Financeira Concedida}}$
<b>DESCRIÇÃO:</b> a) Receita executada é a receita corrente (Tarifas + Outras Rec. Cor) que realmente efetivou-se. b) Transferência Recebida é o reembolso que a Prefeitura devolve ao DMAE, já que o mesmo paga despesas para o DEP. c) Despesa empenhada é a despesa legalmente criada de acordo com a Lei 4320/64 artigo. d) Transferência Financeira concedida é o déficit da folha de pensionista e parte patronal do DMAE repassados para o PREVIMPA.	
<b>META: Quociente &gt; 1,5</b>	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> projeto/atividade: Ação 9 (Melhoria nos processos de arrecadação)	

<b>PERSPECTIVA FINANCEIRA</b>	
<b>INDICADOR DE TENDÊNCIA</b>	<b>(Código F04)</b>
<b>ESTRATEGIA: MAIS RECURSOS, MAIS CIDADE</b>	<b>OBJETIVO: Crescimento Sustentável</b>
<b>FÓRMULA</b>	$= \frac{\text{Volume (metro cúbico) de água tratada}}{\text{Volume (metro cúbico) de água paga}}$
<b>DESCRIÇÃO:</b> Divisão da água tratada com produtos químicos dividido p/ total de água paga em metro cubicos	
<b>META: &gt; ou = 90 por cento</b>	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto / atividade: ação 11 (Redução de perdas de água)	



/ Continuação

<b>PERSPECTIVA DE PROCESSOS</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código P01)</b>
<b>ESTRATÉGIA: CIDADE INTEGRADA</b>	<b>OBJETIVO: Expansão da Rede de agua e esgotos</b>
<b>FÓRMULA</b>	= $\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$
<b>DESCRIÇÃO:</b> É a comparação entre valor executado com o valor orçado	
<b>META:</b> 100 por cento. Acompanhamento mensal	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 1 ( Ampliação da rede de água) Projeto/Atividade ação 4 ( Ampliação da rede de esgotos)	

<b>PERSPECTIVA DE PROCESOSS</b>	
<b>INDICADOR DE TENDENCIA</b>	<b>(Código P02)</b>
<b>ESTRATÉGIA: CIDADE INTEGRADA</b>	<b>OBJETIVO: Melhorar a qualidade de Agua e Esgotos</b>
<b>ANALISE LABORATORIAL :</b> Cloro + PH Turbidez + Coliformes	
<b>DESCRIÇÃO:</b> Dentro da normalidade	a) Cloro (de 0,2 a 2,0 mg Cl <sub>2</sub> /L) / b) PH (de 6,0 a 9,5) c) Turbidez (máximo de 5,0 UT.) d) Coliformes (ausência em 100ml)
<b>META:</b> 100 por cento dentro dos limites previstos pela legislação vigente.	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 2 ( Melhoria do tratamento de água) Projeto/Atividade ação 5 ( Melhoria do tratamento de esgoto)	

<b>PERSPECTIVA DE PROCESSOS</b>	
<b>INDICADOR DE TENDENCIA</b>	<b>(Código P03)</b>
<b>ESTRATÉGIA: CIDADE INTEGRADA</b>	<b>OBJETIVO: Melhorar a qualidade de água e Esgotos</b>
<b>FÓRMULA</b>	= $\frac{\text{Nº de pessoas com Respostas "Não"}}{\text{Total de pessoas pesquisadas}} \times 100$
<b>DESCRIÇÃO:</b> Total de pessoas responderam que não tem gosto, nem cor a água do DMAE divididos pelo universo de pessoas pesquisadas.	
<b>META:</b> = ou > 80 por cento	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 2 ( Melhoria do tratamento de água) Projeto/Atividade ação 5 ( Melhoria do tratamento de esgoto)	

/ Continuação

<b>PERSPECTIVA DE PROCESSO</b>	
<b>INDICADOR DE TENDENCIA</b>	<b>(Código P04)</b>
<b>ESTRATÉGIA: CIDADE INTEGRADA</b>	<b>OBJETIVO: Melhorar a qualidade de água e esgotos</b>
<b>FÓRMULA</b> = $\frac{\text{N}^\circ \text{ de pessoas que bebem água}}{\text{Total de pessoas pesquisadas}}$	
<b>DESCRIÇÃO:</b> N° de pessoas que bebem água do Dmae dividido pelo total de pessoas pesquisadas	
<b>META:</b> = ou > 95 por cento. Acompanhamento mensal	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 2 (Melhoria do tratamento de água) Projeto/Atividade ação 5 (Melhoria do tratamento de esgoto)	

<b>PERSPECTIVA DE PROCESSO</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código P05)</b>
<b>ESTRATÉGIA: CIDADE INTEGRADA</b>	<b>OBJETIVO: Otimização de espaços físicos</b>
<b>FÓRMULA</b> = $\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$	
<b>DESCRIÇÃO:</b> É a comparação entre valor executado com o valor orçado	
<b>META:</b> 100 por cento. Acompanhamento mensal	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 6 (Melhoria do espaço físico para os colaboradores para melhor atendimento a população).	

<b>PERSPECTIVA DE PROCESSO</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código P06)</b>
<b>ESTRATÉGIA: CIDADE INTEGRADA</b>	<b>OBJETIVO: Manutenção da rede de água e esgotos</b>
<b>FÓRMULA</b> = $\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$	
<b>DESCRIÇÃO:</b> É a comparação entre valor executado com o valor orçado	
<b>META:</b> 100 por cento. Acompanhamento mensal	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 7 (Manutenção da rede de água) Projeto/Atividade ação 8 (Manutenção na rede de esgotos)	

/ Continuação

<b>PERSPECTIVA DE PROCESSO</b>	
<b>INDICADOR DE TENDENCIA</b>	<b>(Código P 07)</b>
<b>ESTRATÉGIA: CIDADE INTEGRADA</b>	<b>OBJETIVO: Melhorar a Qualidade de Água e esgotos</b>
<b>FÓRMULA</b>	= $\frac{\text{N}^\circ \text{ de residências que possui esgoto canalizado}}{\text{Total de residências pesquisadas}}$
<b>DESCRIÇÃO:</b> Pesquisa relativa ao número de residências que possui esgoto canalizado dividido pelo total de residências pesquisadas (visitadas)	
<b>META:</b> 100 por cento	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 2 (Melhoria do tratamento de água) Projeto/Atividade ação 5 (Melhoria do tratamento de esgoto)	

<b>PERSPECTIVA DE PROCESSO</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código P 08)</b>
<b>ESTRATÉGIA: CIDADE INTEGRADA</b>	<b>OBJETIVO: Esgoto Certo</b>
<b>FÓRMULA</b>	= $\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$
<b>DESCRIÇÃO:</b> É a comparação entre valor executado com o valor orçado	
<b>META:</b> 100 por cento. Acompanhamento mensal	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 3 (Promover a correta ligação do esgoto em domicílios e empreendimentos de Porto Alegre.)	

<b>PERSPECTIVA PROCESSO</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código P 09)</b>
<b>ESTRATÉGIA: MAIS RECURSOS MAIS CIDADE</b>	<b>OBJETIVO: Regionalização água e esgotos.</b>
<b>FÓRMULA</b>	= $\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$
<b>DESCRIÇÃO:</b> É a comparação entre valor executado com o valor orçado	
<b>META:</b> 100 por cento. Acompanhamento mensal	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/Atividade ação 10 (Setorização por região do Planejamento de água e de esgotos)	

/ Continuação

<b>PERSPECTIVA APRENDIZADO E CRESCIMENTO</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código AP 01)</b>
<b>ESTRATÉGIA: GESTÃO TOTAL</b>	<b>OBJETIVO: Aumentar a capacitação dos colaboradores</b>
<b>FÓRMULA</b> = $\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$	
<b>DESCRIÇÃO:</b> É a comparação entre valor executado com o valor orçado	
<b>META:</b> 100 por cento. Acompanhamento mensal	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/atividade ação 16 (Introduzir medidores de desempenho e implementar melhoria operacional do sistema.)	

<b>PERSPECTIVA APRENDIZADO E CRESCIMENTO</b>	
<b>INDICADOR DE TENDENCIA</b>	<b>(Código AP 02)</b>
<b>ESTRATÉGIA: GESTÃO TOTAL</b>	<b>OBJETIVO: Aumentar a capacitação dos colaboradores</b>
<b>FÓRMULA=</b> $\frac{\text{Total dos Funcionários graduados, com pós-graduação ou com curso de extensão de uma área}}{\text{Total funcionários da área}}$	
<b>DESCRIÇÃO:</b> É a comparação entre os funcionários graduados ou pós-graduados ou com curso de extensão e sua área de trabalho no departamento.	
<b>META:</b> = ou > 80 por cento	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/atividade ação 17 (Universidade Corporativa: segmentar ou direcionar a área de formação de seu pessoal. Seja na graduação, pós-graduação ou mesmo em curso de extensão.)	

<b>PERSPECTIVA APRENDIZADO E CRESCIMENTO</b>	
<b>INDICADOR DE RESULTADO</b>	<b>(Código AP 03)</b>
<b>ESTRATÉGIA: GESTÃO TOTAL</b>	<b>OBJETIVO: Aumentar a capacitação dos colaboradores</b>
<b>FÓRMULA</b> = $\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$	
<b>DESCRIÇÃO:</b> É a comparação entre valor executado com o valor orçado	
<b>META:</b> 100 por cento. Acompanhamento mensal	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/atividade ação 18 (Criar programa de treinamento de funcionários baseado nas competências necessárias)	

/ Continuação

**PERSPECTIVA APRENDIZADO E CRESCIMENTO****INDICADOR DE RESULTADO****(Código AP 04)****ESTRATÉGIA: GESTÃO TOTAL****OBJETIVO: Desenvolver motivação e empowerment dos colaboradores**

**FÓRMULA** = 
$$\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$$

**DESCRIÇÃO:** É a comparação entre valor executado com o valor orçado

**META:** 100 por cento. Acompanhamento mensal

**AÇÃO/INICIATIVAS:** Projeto/atividade ação 19 (Motivar colaboradores através de melhoria das condições de trabalho e transparência na comunicação interna em conjunto com uma política de incentivo à produtividade. Estruturar plano de carreira e organograma DMAE)

**PERSPECTIVA APRENDIZADO E CRESCIMENTO****INDICADOR DE RESULTADO****(Código AP 05)****ESTRATÉGIA: GESTÃO TOTAL****OBJETIVO: Automatizar processos**

**FÓRMULA** = 
$$\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$$

**DESCRIÇÃO:** É a comparação entre valor executado com o valor orçado

**META:** 100 por cento. Acompanhamento mensal

**AÇÃO/INICIATIVAS:** Projeto/atividade ação 20 (Aumentar o nível de automação das unidades de produção e dos sistemas operacionais do DMAE)

**PERSPECTIVA APRENDIZADO E CRESCIMENTO****INDICADOR DE RESULTADO****(Código AP 06)****ESTRATÉGIA: GESTÃO TOTAL****OBJETIVO: Modernizar Sistemas de Informação**

**FÓRMULA** = 
$$\frac{\text{Valor executado mês}}{\text{Valor orçado mês}} \times 100$$

**DESCRIÇÃO:** É a comparação entre valor executado com o valor orçado

**META:** 100 por cento. Acompanhamento mensal

**AÇÃO/INICIATIVAS:** Projeto/atividade ação 21 (Integrar a base de dados e linguagem dos diversos sistemas existentes no DMAE. Unificar os sistemas de atendimento ao cliente no 115)

/ Continuação

<b>PERSPECTIVA APRENDIZADO E CRESCIMENTO</b>	
<b>INDICADOR DE TENDÊNCIA</b>	<b>(Código AP 07)</b>
<b>ESTRATÉGIA: GESTÃO TOTAL</b>	<b>OBJETIVO: Desenvolver motivação e Empowerment dos colaboradores</b>
<b>FÓRMULA</b>	= $\frac{\text{Total dos funcionários satisfeitos com a administração do DMAE}}{\text{Total dos funcionários ativos DMAE}}$
<b>DESCRIÇÃO:</b> Pesquisa para apurar o grau de satisfação dos funcionários com a política da administração atual do DMAE.	
<b>META:</b> = ou > 80 por cento ( pesquisa semestral )	
<b>AÇÃO/INICIATIVAS:</b> Projeto/atividade ação 19 (Motivar colaboradores através de melhoria das condições de trabalho e transparência na comunicação interna em conjunto com uma política de incentivo à produtividade. Estruturar plano de carreira e organograma DMAE)	

## 5.9 ARMADILHAS A SEREM EVITADAS PELO DMAE NA IMPLANTAÇÃO DO BSC

No capítulo 4 foi apresentado dez armadilhas a serem evitadas pelas organizações no implemento do Balanced Scorecard.

Utilizando-se desta teoria e trazendo para realidade, hoje, no DMAE, comenta-se conforme segue abaixo:

Quanto a 10ª armadilha : (Vinculações prematuras aos processos de gerenciamento). Evidencia-se que no DMAE as vinculações do Scorecard aos processos de gerenciamento terão seu tempo certo de acontecer. Eis que a Instituição passa por um momento estável de arrecadação de Receita e equilíbrio de despesa.

Já em relação a uma remuneração extra aos funcionários provenientes da performance do desempenho do Scorecard na Instituição. O Dmae por ser uma

entidade de direito público e ter seus funcionários sob o regime estatutário não possui hoje flexibilidade para esta ação. Mas poderia ser fomentado outros tipos de premiações para os funcionários, tais como: bolsa de estudo integrais em especialização, MBA, Mestrado, Doutorado ou cursos de aperfeiçoamento.

Quanto a 9ª armadilha: (Falta de Disseminação) É necessário que os 2.415 funcionários, hoje, existentes no DMAE recebam informações sobre as vantagens oferecidas pelo sistema Scorecard. Principalmente os de linha de frente, ou seja, os lotados nas estações de tratamento e bombeamento de água. Bem como os pertencentes a estações de Tratamento de Esgotos e detritos.

Assim cada funcionário estará envolvido e comprometido com o Scorecard da Instituição. Além do que dessa forma é que a organização executa seu verdadeiro alinhamento.

Quanto a 8ª armadilha: ( Terminologia) Por ser uma entidade do Setor Público, o dicionário do DMAE foi elaborado com uma terminologia mais técnica, voltada ao orçamento público. Porém acredita-se que através de cursos e reuniões elucidativas, espera-se criar uma terminologia única e sem sofismas para a Instituição.

Quanto a 7ª armadilha: (Falta de medidas novas) São as novas medidas de desempenho elaboradas no Scorecard que catalisam ou agregam qualidade a um BSC. Claro que o que já existe não deve ser jogado fora, e pode ser aproveitado e melhorado nesta nova construção. O presente trabalho dentro dos 25 indicadores elaborados no dicionário do DMAE: renovou 15 e inovou 10.

Quanto a 6ª armadilha: (Prática de gerenciamento sólida) Se a alta direção o DMAE optar por implementar e consolidar a prática do Scorecard na Instituição. Deve a partir desse momento, seguir uniformemente sua política de gerenciamento e incentivos. Devendo assim, abandonar ações com base no desempenho financeiro de curto prazo.

Quanto a 5ª armadilha: (Momento) O melhor momento de divulgação e aplicação do Scorecard no DMAE é dado no instante que houver um volume essencial de indicadores de desempenho elaborados. A própria revisão natural dos resultados, compensa, a falta de se possuir um cartão completo e com todos Scorecard definitivos.

Quanto a 4ª armadilha: (Falta de Objetivo) Se a atual administração do DMAE vier a utilizar o BSC por modismo. Com certeza, o Scorecard com o passar do tempo, sofrerá o destino da inércia organizacional. Ainda mais por tratar-se de um ente público que daqui há dois anos e meio poderá trocar de comandante político. É muito importante responder neste momento a seguinte pergunta: “Que problema o Scorecard solucionará na Organização?”

Quanto a 3ª armadilha: (Falta de uma Estratégia) No trabalho evidenciou-se que o Plano Plurianual é o verdadeiro plano estratégico do ente público. Assim as estratégias do DMAE devem nascer ou derivarem do Plano Plurianual. É com o conjunto de estratégias que o DMAE conseguirá alcançar a visão de futuro que possui a Instituição.

Quanto a 2ª armadilha: (Falta de educação e treinamento acerca do BSC) É comum muitas organizações na pressa de concluírem o Scorecard oferecerem o mínimo de treinamento e esclarecimentos sobre o BSC. Por estar num instante de equilíbrio, e ser o único prestador do serviço na cidade, acredita-se que o DMAE poderá promover excelentes treinamentos e esclarecimentos das sutilezas do modelo.

Quanto a 1ª armadilha: (Falta de patrocínio executivo) Mais que investir em treinamento e capacitação dos funcionários do DMAE. Se não houver apoio e patrocínio da alta administração do DMAE para o implemento do BSC no DMAE, o projeto logo fracassará. Logo, a falta de apoio e patrocínio executivo é a armadilha mais perigosa num projeto de construção e implantação de um BSC.



## 6 - CONCLUSÃO

Entende-se que o presente trabalho obteve êxito quanto a sua proposta de pesquisa, ao apresentar os conceitos e definições de todos elementos que serviram para a construção do Balanced Scorecard do DMAE tendo como base o orçamento público. O trabalho realizado teve o intuito de capacitar a gestão pública de uma poderosa e moderna ferramenta de avaliação de desempenho.

O trabalho identificou que os governantes já possuem o plano estratégico que é o plano plurianual de sua legislatura. E também possuem o plano tático que é o orçamento anual. Esses planos em conjunto são a base da construção do Balanced Scorecard no setor público.

Ressalta-se também que o trabalho utilizou os projetos e atividades provenientes dos programas de governo como as iniciativas do Balanced Scorecard por entender que estas realmente são as ações que a gestão pública deve preocupar-se em medir e avaliar para obtenção da eficiência nos serviços públicos e melhoria de vida para a população.

No desenho do mapa estratégico utilizou da metodologia relação causa e efeito: “Se-então” para atrelar através de conexões todos os objetivos com as estratégias do DMAE. Além do que na elaboração dos indicadores/medidas de desempenho observou a utilização mesclada de indicadores de resultado e tendência (*lag e lead*).

Na seqüência, registra-se que o maior desafio encontrado e previamente previsto no começo deste trabalho foi o desenho do mapa estratégico do DMAE já que os arquitetos do Scorecard, Kaplan e Norton, desenvolveram o tema para o setor privado e não para o setor público. Mas com algumas sugestões e recomendações dos próprios autores, principalmente quanto a posição da perspectiva financeira, o problema foi contornado com sucesso.

Salienta-se que o presente trabalho é o início e não o fim de um processo, ou seja, o Balanced Scorecard deve ser constantemente nutrido e melhorado. E nunca estará totalmente

pronto pois, o ambiente externo que envolve uma organização, neste caso, o DMAE estará sempre sofrendo mudanças, seja de novas tecnologias, seja de exigência do usuário. Além do que sem uma pessoa ou equipe para liderar o refinamento e o desenvolvimento contínuo do sistema Scorecard, ele poderá ser facilmente desmontado, levando os gerentes a retornarem confortavelmente às suas antigas práticas.

## 6 REFERÊNCIAS

### ORÇAMENTO PÚBLICO

ARRUDA, Daniel; ARAÚJO, Inaldo. *Contabilidade Pública*. São Paulo: Saraiva, 2004.

ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BRASIL. *Decreto-Lei 200*, de 25 de Fevereiro de 1967.

BRASIL. *Lei 4.320*, de 17 de Março de 1964.

BRASIL. *Lei Complementar 101*, de 05 de Maio de 2000.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 05 de dezembro de 1988.

BRASIL. *Ministério do Planejamento e Orçamento*. Portaria n. 42, de 14 de Abril de 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Ver. e atual. por Djalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leite Maria. *Contabilidade Pública no Governo Federal*. São Paulo: Atlas, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1995.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE GOIÁS. *Ensaio de contabilidade orçamentária*. Goiânia: CRC-GO, 1996.

BEZERRA FILHO, João Eudes. *Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

BEZERRA FILHO, João Eudes; MOREIRA, Stênio da Silva. Expectativas de mudanças na contabilidade Governamental brasileira: Projeto de Lei Complementar nº 135/96 e Lei de Responsabilidade Fiscal versus Lei Federal nº 4320/64. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 128, p. 69-81, mar./abr. 2001.

FORTES, João. *Contabilidade Pública*. 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

GIACOMONI, Jame. *Orçamento Público*, 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOHAMA, Heilio. *Balanços Públicos: Teoria e Prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves. *Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo et al. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO Junior, Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei nº 4320 comentada*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade aplicada à administração pública*. 6. ed. São Paulo: Vesticon, 2003.

PISCITELLE, Roberto Bocaccio et al. *Contabilidade Pública: Uma abordagem da administração financeira pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Contabilidade Pública*, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo*, 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas , 2005.

## **BALANCED SCORECARD**

AREND Lauro; Greco, ALVÍSIO. *Contabilidade Teoria e Prática Básicas*. 9. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2001.

ATKINSON, Anthony A. et al. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

ANSOFF, H. Igor. *A nova estratégia empresarial*. São Paulo: Atlas, 1990.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade Gerencial*. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COSTA, Ana Paula Paulino da. *Balanced Scorecard*. São Paulo: Atlas, 2006.

CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. *Planejamento Estratégico*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

DRUCKER, Peter F. *Desafios Gerenciais para o Século XXI*. São Paulo: Pioneira, 1999.

HERRERO FILHO, Emílio. *Balanced Scorecard e a Gestão Estratégica*. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GALBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. *Dicionário de termos de contabilidade*, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KAPLAN, Robert S. ; NORTON, David P. *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

\_\_\_\_\_. *Organização Orientada para a Estratégia*. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

\_\_\_\_\_. *Mapas Estratégicos*. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

\_\_\_\_\_. *Using the balanced scorecard as a strategic management system*. *Harvard Business Review*. Boston, v. 1, p.3-17, Jan.Feb. 1996.

KARSTEN, Ricardo. *O alinhamento do Balanced Scorecard com o Orçamento*. Porto Alegre, 2004 . Disponível em: <http://www.beringer.com.br> acesso em: jul. 2005.

LERE, John C. *Managerial accounting: a planning-operating-control framework*. New Jersey: Wiley 1991.

LUNKES, Rogério João. *Manual do Orçamento*. São Paulo: Atlas, 2003.

MINTZBERG, Henry. *Ascensão e Queda do Planejamento Estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2004.

MINTZBERG, H.; et al. *O Processo da Estratégia*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MINTZBERG, H. et al. *Safári Estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MOTTA, Paulo Roberto. *Gestão Contemporânea*. São Paulo: Record, 1991.

NIVEN, Paul R. *Balanced Scorecard - Passo a passo: elevando o desempenho e mantendo resultados*. Tradução Nilza Freire, Revisão Técnica Hiparcio Stooffel. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Planejamento Estratégico. Conceitos Metodologia Práticas*, 22. ed. São Paulo: Atlas, 2005

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_. *Controladoria Básica*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004

PORTER, Michael. What is strategy? Harvard Business Review, Boston, v.1, p. 61-78, n. 6, Nov.Dec. 1996.

\_\_\_\_\_. *Estratégia Competitiva*. 17. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria Estratégica*, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PFLAEGING, Niels. *Fim do Orçamento*. N. 802, p. 106-107, 01 Out. 2003.

PINHO, Manoel Orlando Moraes. *Dicionário de termos de Negócios*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

REZENDE, José Francisco. *Balanced Scorecard e a Gestão do Capital intelectual*. 2. ed. Rio de Janeiro, Campus: 2003.

STEINER, George A. *Strategic Planning*. Londres: Collier: Macmillan, 1969.

TAVARES, Mauro Calixta. *Gestão Estratégica*. São Paulo: Atlas, 2000.

TACHIZAWA; REZENDE.

TZU, Sun. *A Arte da Guerra* (Uma nova Interpretação). Rio de Janeiro: Campus, 2001.