

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ENGENHARIA
MESTRADO PROFISSIONALIZANTE EM ENGENHARIA**

ESTABELECENDO INDICADORES DE DESEMPENHO PARA UMA ORGANIZAÇÃO
PÚBLICA – UMA ABORDAGEM SEGUNDO OS PRECEITOS DO “*BALANCED
SCORECARD*”.

Almir Silva

Porto Alegre, 2002

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ENGENHARIA
MESTRADO PROFISSIONALIZANTE EM ENGENHARIA**

**ESTABELECENDO INDICADORES DE DESEMPENHO PARA UMA ORGANIZAÇÃO
PÚBLICA – UMA ABORDAGEM SEGUNDO OS PRECEITOS DO “*BALANCED
SCORECARD*”.**

Almir Silva

Orientador: Professor Dr. José Luis Duarte Ribeiro

Banca Examinadora:

Prof.^a Dr.^a Angela Cassia Costaldello

Prof. Dr. Fábio Favaretto

Prof. Dr. Flavio Fogliatto

Prof. M. Eng. Cláudio José Müller

**Trabalho de Conclusão do Curso de Mestrado Profissionalizante em Engenharia como
requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Engenharia – modalidade
Profissionalizante – Ênfase Gerência da Produção**

Porto Alegre, 2002

Este Trabalho de Conclusão foi analisado e julgado adequado para a obtenção do título de mestre em ENGENHARIA e aprovada em sua forma final pelo orientador e pelo coordenador do Mestrado Profissionalizante em Engenharia, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Prof. Dr. José Luis Duarte Ribeiro

Orientador
Escola de Engenharia
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof^a. Helena Beatriz Bettella Cybis

Coordenadora
Mestrado Profissionalizante em Engenharia
Escola de Engenharia
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Dr^a. Angela Cassia Costaldello
Dept^o. Direito Público/UFPR

Prof. Dr. Fábio Favaretto
PPGEPS/PUC/PR

Prof. Dr. Flávio Fogliatto
PPGEP/UFRGS

Prof. M. Eng. Cláudio José Müller
PPGEP/UFRGS

AGRADECIMENTOS

Aos professores **Cláudio José Müller** e **José Luis Duarte Ribeiro**, pela orientação segura e dedicada.

Aos colegas da Coordenação da Receita do Estado do Paraná que generosamente apoiaram este trabalho e participaram do “*Grupo Pensamento convergente*”.

ÍNDICE

LISTA DE FIGURAS	7
LISTA DE QUADROS	8
RESUMO	9
ABSTRACT	10
1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Preliminares	12
1.2 Tema e Justificativa	12
1.3 Hipóteses	13
1.4 Objetivos	14
1.5 Metodologia	14
1.6 Estrutura	15
1.7 Limitações do Estudo	16
2 BALANCED SCORECARD	17
2.1 Histórico	17
2.2 Definição	18
2.3 Visão Geral	19
2.3.1 Esclarecer e Traduzir a Visão e a Estratégia	22
2.3.2 Comunicar e Associar Objetivos e Medidas Estratégicas	23
2.3.3 Planejar, Estabelecer Metas e Alinhar Iniciativas Estratégicas	24
2.3.4 Melhorar o <i>Feedback</i> e o Aprendizado Estratégico	25
2.4 As Perspectivas do <i>BALANCED SCORECARD</i>	26
2.4.1 Perspectiva Financeira	26
2.4.2 Perspectiva do Cliente	27
2.4.3 Perspectiva dos Processos Internos	27
2.4.4 Perspectiva do Aprendizado e Crescimento	29
2.5 Relações de Causa e Efeito	30
2.6 Vetores de Desempenho	31
2.7 Aplicabilidade do BSC a Organizações Públicas	32
2.7.1 O BSC Aplicado – Alguns Exemplos	36
3 ESTUDO DE CASO	38
3.1 Administração Pública – Breve Histórico	38
3.2 O Contexto Político	43
3.3 A Organização	44
3.4 Construindo o BSC	49
3.4.1 Definindo a Missão	52
3.4.2 Estabelecendo a Visão	55
3.4.3 Definindo os Clientes	57
3.4.4 Estabelecendo os Objetivos Estratégicos	58
3.4.5 Fatores Críticos do Sucesso - Vetores de Desempenho	60
3.4.5.1 Breve Análise dos Vetores de Desempenho	61
3.4.6 Definindo os Indicadores	65
3.4.6.1 Breve Análise dos Indicadores de Ocorrências	67
3.4.6.2 Breve Análise dos Indicadores de Tendências	68
3.4.7 Ações Estratégicas	71
3.4.7.1 Comentários às Ações Estratégicas	72

3.4.8	<i>BALANCED SCORECARD</i> – Arquétipo	73
4	DISCUSSÃO	75
4.1	Análise das Hipóteses	75
4.2	Objetivos alcançados	78
4.2.1	Objetivo Geral	78
4.2.2	Objetivos Específicos	78
4.3	Modelos Alternativos	80
5	COMENTÁRIOS FINAIS	81
5.1	Conclusões	81
5.2	Sugestões para Trabalhos Futuros	83
	REFERÊNCIAS	84
	ANEXOS	88
1.	Receitas Correntes	88
2.	Por que construir um <i>BALANCED SCORECARD</i> ?	89
3.	Estabelecendo a Visão	90

LISTA DE FIGURAS

1. Estrutura do <i>BALANCED SCORECARD</i>	21
2. Representação gráfica - Coordenação da Receita do Estado do Paraná	48
3. Visão abrangente do processo	50
4. Arquétipo - visão abrangente do <i>BALANCED SCORECARD</i> da CRE	74

LISTA DE QUADROS

1. Comparando a estratégia – setor público e privado	35
2. Fatores Críticos do Sucesso	60
3. Indicadores de Performance	66
4. Iniciativas Estratégicas	72

RESUMO

Este trabalho discute o estabelecimento de indicadores de desempenho para uma organização pública, segundo os preceitos do *Balanced Scorecard*. Tem por objetivo geral o estabelecimento de um conjunto equilibrado de indicadores de desempenho. Está calcado em uma pesquisa bibliográfica, abrangendo obras clássicas e trabalhos científicos referentes ao *Balanced Scorecard*. Apresenta um Estudo de Caso, relativo à Coordenação da Receita do Estado do Paraná, órgão da Administração Pública, voltado para a arrecadação de tributos estaduais. O estudo envolve pesquisas dirigidas a funcionários que ocupam e/ou já ocuparam diversos cargos dentro da organização, denominados de “*Grupo Pensamento Convergente*”, cujas opiniões foram colhidas por meio de questionários. O trabalho detalha e analisa o processo de elaboração da Visão, da Missão, dos Objetivos Estratégicos, dos Vetores de Desempenho e das Ações Estratégicas correspondentes. Em conjunto, esses elementos caracterizam um arquétipo, que possibilita uma visão geral de todo processo, suportando e direcionando as decisões gerenciais.

ABSTRACT

This paper discusses the establishment of performance indexes for a public organization according to the standards of the “Balanced Scorecard”. Its general goal is to establish a balanced set of performance indicators. It’s substantiated on a bibliographic research comprising classical works and scientific papers related to the “Balanced Scorecard”. It shows a study conducted on the “Coordenação da Receita do Estado do Paraná” - a public institution that collects state taxes. The study includes direct interviews with former and active employees, which occupied various functions inside the organization, called “*Convergent Thought Group*”, whose opinions were taken through questionnaires. This work details and analyses the process of creating the Vision, the Mission, the Strategic objectives, the Performance indicators and the correspondent Strategic actions. These elements altogether characterize a pattern that enables a general view on the whole process, supporting and directing the managing decisions.

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

1.1 PRELIMINARES

As relações entre a sociedade e o governo têm sofrido importantes mudanças ao longo dos últimos anos, especialmente em países emergentes como o Brasil. A diminuição do analfabetismo, a forte penetração dos meios de comunicação de massa e a democratização, ainda que parcial, do acesso à informação, notadamente via internet, representam fatores que têm contribuído sobremaneira para a formação de uma população mais consciente de seus deveres e direitos. Este cenário indica que os Governos Federal, Estadual e Municipal devem preparar-se para atender demandas crescentes por ações públicas efetivas, capazes de responder aos anseios da população. Não significa, contudo, que o governo deva continuar a exercer o papel de executor das políticas sociais, ao contrário, com a chegada da sociedade do conhecimento, constituída por trabalhadores do conhecimento, cabe ao governo, muito mais, o papel de legislador, tesoureiro e criador de padrões (Drucker, 1999).

A ação dos governos se dá através de seus organismos e depende da sua capacidade técnica (eficiência), financeira (suporte) e política (articulação) de planejar e executar as ações públicas. É evidente a relevância da obtenção de recursos financeiros para esse mister.

1.2 TEMA E JUSTIFICATIVA

Avaliação de desempenho em uma organização pública é o tema que será discutido neste estudo. Terá como centro das atenções a Coordenação da Receita do Estado – CRE – órgão da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, cuja missão consiste na arrecadação dos tributos estaduais, principal fonte de arrecadação do Estado.

Avaliar o desempenho de uma organização é fator crucial para a melhoria de sua *performance*. A avaliação de desempenho em áreas estratégicas informará a quantidade e a qualidade do desempenho atual e identificará onde há necessidade de melhoria e quais são as prioridades. Um sistema de medição provoca mudanças no comportamento das pessoas: dirige suas ações, altera suas prioridades, reforça a busca por resultados, etc. “*Por não mensurar os resultados, os governos burocratizados raramente logram grandes conquistas*” (Osborne & Gaebler, 1998).

No Brasil, a avaliação de desempenho ganhou especial importância a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº. 00101, de 04/05/2000, que estabelece novos pressupostos para a gestão dos recursos públicos. Prevê, entre outras, a responsabilidade pessoal do Administrador Público pela gestão da coisa pública. Estabelece responsabilidades e punições quando da má verbação do dinheiro público, seja por incapacidade técnica ou moral. Poderá o Administrador Público, a partir do estabelecimento de um sistema de avaliação de desempenho, contar com uma ferramenta que o auxilie na difícil tarefa de gerir os escassos recursos públicos, fazendo-o de maneira mais eficiente. Neste trabalho, procurar-se-á estabelecer um conjunto equilibrado de indicadores de desempenho, que possa auxiliar na gestão tática e estratégica e, por conseguinte, no atingimento dos objetivos da entidade focalizada.

O instrumento de que se valerá para a avaliação do desempenho será o *BALANCED SCORECARD* – BSC – um sistema gerencial que surgiu a partir dos estudos de dois renomados pesquisadores de Harvard: Robert Kaplan e David Norton, no ano de 1990. O BSC será amplamente explorado no capítulo seguinte.

O *BALANCED SCORECARD*, como ferramenta de gestão, apresenta-se como um sistema gerencial inovador. Alia às tradicionais medidas financeiras de desempenho, outras de conteúdo não-financeiro, correlacionando as ações de curto prazo às medidas de longo prazo e garantindo o sucesso futuro. Mais do que medir a *performance*, o BSC a induz. Nesse sentido torna-se um condutor do processo e não um mero observador. Partindo do consenso sobre a missão da entidade, estabelece seus objetivos estratégicos e específicos e define as medidas estratégicas necessárias. Estabelece uma relação clara de causa e efeito entre as ações em todos os níveis, alinhando-as e conduzindo a performance. No mundo todo muitos executivos começam a questionar se seus sistemas atuais de medição de desempenho realmente medem o que precisa ser medido. Há um crescente interesse por medidas não-financeiras, como satisfação de clientes, satisfação de empregados e inovação. Da mesma forma, especialistas começam a implementar o *BALANCED SCORECARD*, como meio de superar as limitações dos sistemas tradicionais de avaliação de desempenho (Sim, 2001).

1.3 HIPÓTESES

Este trabalho foi construído a partir de algumas hipóteses, as quais aparecem descritas a seguir. Algumas dessas hipóteses serão testadas neste trabalho; outras não. Porém, serão incorporadas na discussão dos resultados.

- A avaliação de desempenho é fator crucial para a concretização dos objetivos da organização.
- O *BALANCED SCORECARD* fornece uma base adequada para o estabelecimento dos indicadores de desempenho.
- O emprego de um instrumento gerencial, como o *BALANCED SCORECARD*, é de fundamental importância para o planejamento, a execução e o controle das atividades de uma organização pública.
- O estabelecimento de um conjunto equilibrado de indicadores de desempenho permitirá o alinhamento entre as ações desenvolvidas pelos diversos setores da organização com os seus objetivos, possibilitando maior eficiência na gestão da coisa pública.
- O alinhamento entre ações e objetivos gerará maior participação e comprometimento em todos os níveis da organização.

1.4 OBJETIVOS

Este estudo tem por objetivo geral estabelecer, através do uso do *BALANCED SCORECARD*, um conjunto equilibrado de indicadores de desempenho para uma organização pública, responsável pela arrecadação dos impostos estaduais. Entre os objetivos específicos do trabalho, destacam-se:

- Identificar a visão, a missão e os objetivos estratégicos da organização.
- Definir os Fatores Críticos do Sucesso – elementos que possibilitarão o atingimento dos objetivos.
- Definir o conjunto de ações estratégicas.

1.5 METODOLOGIA

Este trabalho foi desenvolvido seguindo os preceitos da pesquisa-ação, na medida em que foi concebido e realizado em estreita associação com uma ação e com a resolução de um problema coletivo. O autor deste trabalho manteve grande envolvimento em todas as etapas da pesquisa, atuando em forma cooperativa com outros participantes. Essas ações caracterizaram as etapas da pesquisa, conforme descrito a seguir.

A construção do conjunto de indicadores para a organização pública, foco do presente estudo, teve como ponto de partida a pesquisa e revisão bibliográficas. Seguindo essa etapa, foi realizado o estudo aplicado junto à organização pública, o qual envolveu pesquisas dirigidas a funcionários que ocupam e/ou já ocuparam diversos cargos dentro da organização, desde os mais simples até aqueles de mais alto nível. As opiniões foram colhidas por meio de questionários, apresentados a estes funcionários.

Especialmente para a definição do objetivo da organização e das melhores estratégias a serem empregadas, foram realizadas reuniões e seminários, como forma de encontrar o consenso sobre esses temas, por parte daqueles que conhecem profundamente a organização, por meio de suas vivências nos diversos cargos em todos os níveis.

À medida que o estudo avançou, aproximando-se da definição das ações que se alinham às estratégias e ao objetivo, buscou-se uma participação mais abrangente de funcionários, estendendo-se as pesquisas e discussões até o nível das gerências operacionais.

A criação de um “escritório virtual”, que consiste no engajamento de um pequeno grupo de funcionários ao projeto, por meio do acompanhamento dos trabalhos e oferecimento de críticas e sugestões, via internet, possibilitou o necessário e indispensável acompanhamento do mesmo, promovendo o seu desenvolvimento equilibrado desde os primeiros passos.

A elaboração de um arquétipo – arquétipo do *BALANCED SCORECARD* - que represente de forma clara e sintética a visão e a estratégia organizacional foi o passo final do trabalho.

1.6 ESTRUTURA

A presente dissertação expõe em seu primeiro capítulo uma visão panorâmica do trabalho. Nele, após uma breve contextualização do tema, são traçados os objetivos geral e específicos do estudo, a metodologia empregada e as delimitações às quais está sujeito.

O capítulo 2 apresenta uma revisão bibliográfica, com o objetivo de dar suporte teórico ao estudo. São apresentados conceitos e definições apreendidos de livros textos e clássicos sobre o tema. A partir de estudos acadêmicos (artigos, dissertações, teses) são apresentadas pesquisas atuais, bem como, apreciados alguns estudos de casos que contribuem para a compreensão do tema.

O capítulo 3 descreve o estudo aplicado, detalhando a organização, objeto do estudo, bem como o desenvolvimento do trabalho e os resultados obtidos, inclusive, sintetizados em um arquétipo.

O quarto capítulo apresenta uma discussão, discorrendo sobre a confirmação das hipóteses aventadas e o atingimento dos objetivos propostos.

No capítulo 5 são feitos os comentários finais, com a apresentação das conclusões do trabalho e sugestões para trabalhos futuros.

O Estudo encerra apresentando uma lista de referências bibliográficas e de anexos.

1.7 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

O presente trabalho não pretende esgotar o tema proposto: Avaliação de Desempenho, e está sujeito a algumas limitações, discutidas a seguir.

A organização, foco do presente estudo, é de natureza pública, portanto, sujeita a mudanças constantes, quer no seu quadro de pessoal diretivo, quer na filosofia seguida. Assim, não se pretende implantar o BSC na organização, colocando-o como sistema gerencial a ser adotado, mas sim, estabelecer um conjunto de indicadores que possa ser utilizado como instrumento de planejamento, execução e controle de suas atividades, independentemente da inclinação social, econômica ou política daqueles que a dirigem ou vierem a dirigir.

A arrecadação de tributos estaduais é exercida através de atividades plenamente vinculadas. Assim, todas as ações voltadas para esse mister devem estar amparadas em lei. No estabelecimento das estratégias e do alinhamento das ações, são observados aspectos de ordem legal, como os Princípios da Legalidade, da Isonomia e do Não-Confisco, entre outros, previstos no Art. 150 da Constituição Federal.

Não obstante o estudo, os resultados e as conclusões obtidas referirem-se exclusivamente à organização analisada, não é descartada a hipótese de virem a inspirar outras entidades públicas que venham a adotar o *BALANCED SCORECARD* como sistema gerencial.

Este trabalho não tem por objetivo comparar o *BALANCED SCORECARD* com outros sistemas gerenciais ou mesmo avaliá-los.

CAPÍTULO 2 – *BALANCED SCORECARD*

2.1 HISTÓRICO

O *BALANCED SCORECARD* – BSC – como narra Kaplan & Norton (1997), surgiu a partir de um estudo intitulado “*Measuring Performance in the Organization of the Future*”, iniciado em 1990, patrocinado pelo Instituto Nolan Norton, a unidade de pesquisa da KPMG Consulting Inc.. Liderado por David Norton e Robert Kaplan, o estudo contou com a participação de um grande número de empresas e foi motivado pela crença de que os métodos existentes para avaliação do desempenho empresarial, em geral apoiados nos indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletos. Os partícipes do estudo acreditavam que depender de medidas de desempenho consolidadas, baseadas em dados financeiros, estava prejudicando a capacidade das empresas de criar valor econômico para o futuro.

As constatações obtidas através de estudos de casos e de reuniões periódicas do grupo foram sintetizadas em três artigos: 1) “*The BALANCED SCORECARD – Measures That Drive Performance*” (Kaplan & Norton, 1992); 2) “*Putting the BALANCED SCORECARD to Work*” (Kaplan & Norton, 1993); 3) “*Using the BALANCED SCORECARD as a Strategic Management System*” (Kaplan & Norton, 1996). Finalmente, a soma de uma ampla variedade de experiências de implementações ricas e detalhadas com uma forte demanda por informações complementares, determinou o lançamento da obra “*The BALANCED SCORECARD*” (Kaplan & Norton, 1997).

Vale ressaltar que outros cientistas sociais perceberam que a Contabilidade tradicional há muito tempo não fornece mais as informações que os administradores da era da informação necessitam para desempenhar eficientemente seu papel. Drucker (1999), defendendo o custeio baseado em processos, assim se posicionou: “*Os custos do não-fazer, que a contabilidade de custos tradicional não pode registrar e não registra, freqüentemente são iguais, e às vezes até ultrapassam o custo do fazer. O custeio baseado em processos oferece não apenas um controle de custos muito melhor, mas também oferece, cada vez mais, controle como resultado*”. A tomada de decisão baseada somente em indicadores financeiros, ignorando os ativos intangíveis, como satisfação do cliente, capacitação dos funcionários e outros, fornecem sinais distorcidos, comprometendo a tomada de decisão (Peters, 1987).

2.2 DEFINIÇÃO

O *BALANCED SCORECARD* é um sistema gerencial que traduz a missão e a estratégia da empresa num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica. O *BALANCED SCORECARD* continua enfatizando a busca de objetivos financeiros, porém, agrega os não-financeiros e inclui os vetores de desempenho desses objetivos. Ele mede o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa, e do aprendizado e crescimento. O BSC 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 & Norton, 1997).

Para Steele (2001), o *BALANCED SCORECARD* é um sistema de medição, a partir do qual as organizações definem seus objetivos estratégicos em todos os níveis da organização, com ações ligadas a cada objetivo. Este sistema permite que os gerentes examinem o passado, projetem o desempenho futuro e tomem as medidas corretivas necessárias.

Segundo Ellingson & Wambsganss (2001), o *BALANCED SCORECARD* é um conjunto claro de indicadores de desempenho, desenvolvido em torno de quatro categorias: financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento. Essas medidas estão

ligadas umas às outras e à missão da organização, promovendo um sistema gerencial integrado.

2.3 VISÃO GERAL

Este item se apóia, de maneira especial, na obra que difundiu o *BALANCED SCORECARD* em todo mundo: “A estratégia em ação: *BALANCED SCORECARD*”, de Robert Kaplan e David Norton, seus autores e criadores do *BALANCED SCORECARD*.

O *BALANCED SCORECARD* não deve ser visto como um conjunto de indicadores de desempenho. Na verdade trata-se de um sistema gerencial eficiente, capaz de auxiliar as organizações a traduzirem sua missão e estratégia em objetivos específicos e ações concretas, alinhados à missão da organização.

Como observam Olve *et al* (2001), “o controle do gerenciamento começa com a visão e a estratégia da companhia, e o Scorecard é um método de controlar o negócio”. O *BALANCED SCORECARD* torna claro, tangível e acessível a todos os funcionários da empresa, o rumo tomado, onde se pretende chegar e quais ações devem ser implementadas para se atingir os objetivos traçados.

O BSC complementa as medidas financeiras do desempenho passado com medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro. Da missão da organização e da estratégia a ser adotada, estabelecidas em consenso pela alta administração, derivam os objetivos e as medidas do *Scorecard*. Esses objetivos e medidas focalizam o desempenho da organização sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento. Essas quatro perspectivas formam a estrutura do *BALANCED SCORECARD*. Ver figura 1.

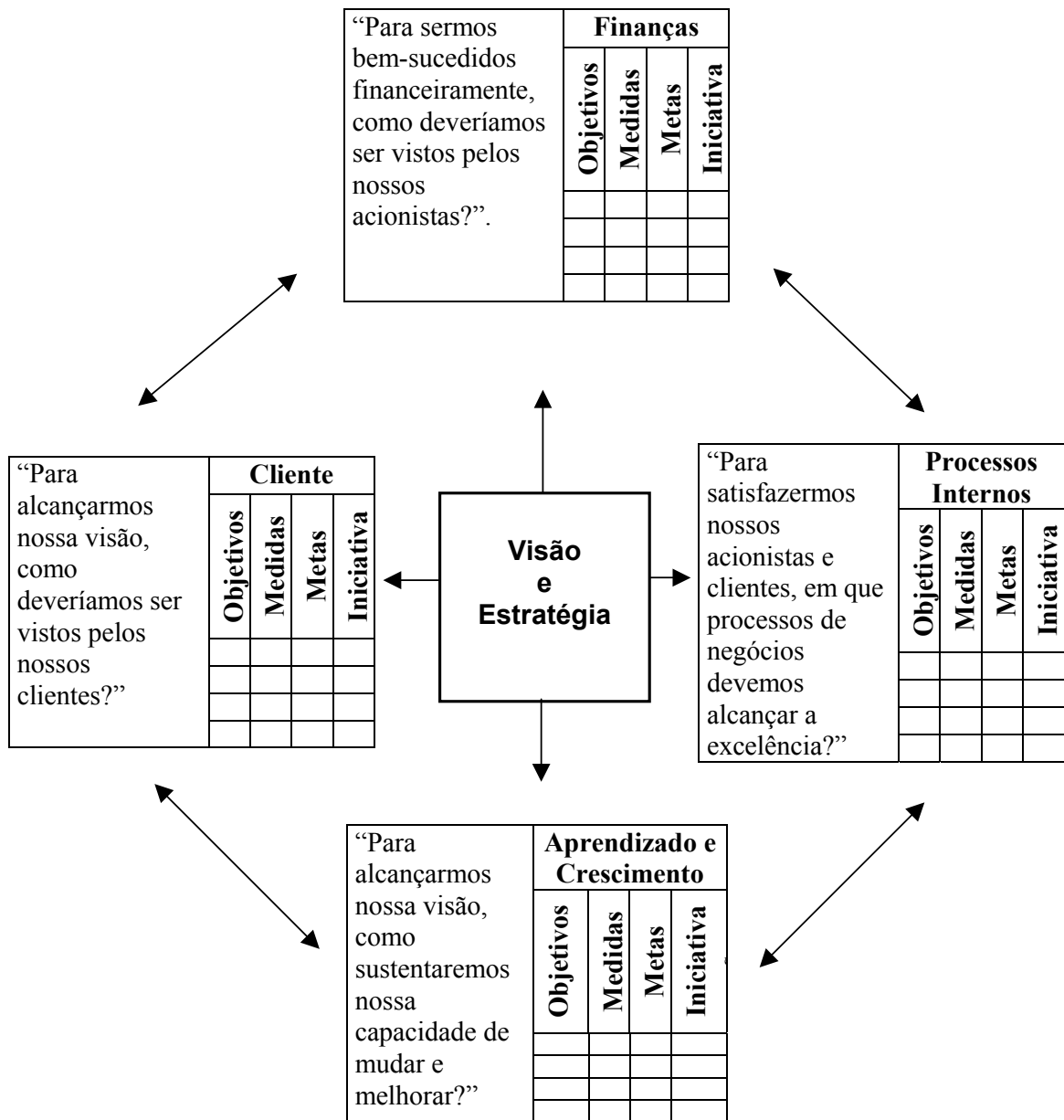
O *BALANCED SCORECARD* não é apenas mais um sistema de medidas de desempenho ou uma base para um novo sistema gerencial. Destaca-se por sua abrangência e equilíbrio. Combina medidas de resultados, financeiros e não-financeiros, com vetores de desempenho. Assim, não apenas diz onde quer chegar, mas também mostra o caminho a ser seguido.

“Um bom BALANCED SCORECARD deve ser uma combinação adequada de resultados (indicadores de ocorrências) e impulsionadores de desempenho (indicadores de tendências), ajustados à estratégia da unidade de negócios (Kaplan & Norton, 1997).

Construído adequadamente, o BSC tornará visível a estratégia da organização. Ficarão explicitadas as relações de causa e efeito entre as medidas de resultados e os vetores de desempenho desses resultados. Dessa forma, as iniciativas estarão ligadas às ações e estas aos objetivos e à missão, formando uma corrente harmônica, cujas ações representam os elos. Um grande diferencial do BSC é justamente explicitar esses elos e comunicá-los à organização, em todos seus níveis.

Conforme declarou uma equipe criada para avaliar o desempenho do sistema de compras em órgãos governamentais americanos, designada por PMAT – *Performance Measurement Action Team*¹ – citado por (Kaplan & Norton, 1997), justificando a escolha pelo BSC, ele enfatiza medidas de alto impacto. Sua utilização pretende ser fácil e econômica. É equilibrado e prioriza a prevenção. É orientado para o cliente e investe no *empowerment* (qualificação e delegação de autonomia) da organização.

¹ Grupo de Trabalho de Medição de Desempenho, “*Performance Measurement Report*”, texto não publicado, *Procurement Executive Association*: Washington D.C., dezembro de 1994.

FIGURA 1 – Estrutura do *BALANCED SCORECARD*

Fonte: Norton & Kaplan (1997, p.10)

Empresas inovadoras estão utilizando o *Scorecard* como um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia em longo prazo (Kaplan & Norton, 1997). Elas adotaram a filosofia do *BALANCED SCORECARD* para viabilizar processos gerenciais críticos, vistos a seguir.

2.3.1 Esclarecer e Traduzir a Visão e a Estratégia

O primeiro passo para o desenvolvimento do *BALANCED SCORECARD* é dado pela cúpula da organização. Cabe a ela esclarecer e traduzir a visão, a missão e a estratégia organizacionais. A visão mostrará a situação futura desejada. A missão tornará claro qual é o negócio da empresa e em que contexto está inserido. Em seguida, a missão deverá ser traduzida em objetivos estratégicos, com o estabelecimento de metas e vetores de desempenho, ligados às quatro perspectivas do *BALANCED SCORECARD*: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. O *BALANCED SCORECARD* é uma poderosa ferramenta, quando se trata de traduzir a estratégia em ação. Permite aos executivos enxergarem claramente quão bem a estratégia organizacional está traduzida em ação. Eles podem observar os relacionamentos de causa e efeito que demonstram como os objetivos determinados fazem parte de uma corrente de eventos que guiam a unidade de negócios para o atingimento dos objetivos da corporação (Rolph, 1999).

O fato de o primeiro passo na construção do BSC ser dado pela alta gerência, num processo “*top-down*”, não indica, de forma alguma, tratar-se de um sistema gerencial verticalizado, com estrutura hierarquizada rígida ou algo assim. A visão e a missão da empresa só podem ser definidas pela cúpula organizacional. Por aquelas pessoas que, estando no topo, podem enxergar mais longe e, portanto, indicar melhor o caminho a ser seguido. Drucker (1985) assevera que: “*cada um tem uma resposta à pergunta “Qual é o nosso negócio?”*. *A não ser que a própria empresa – e isso significa a alta administração – já tenha se dado ao trabalho de pensar nessa pergunta e formular sua resposta, os tomadores de decisão em todos os níveis da empresa vão decidir e agir com base em teorias empresariais diferentes, incompatíveis e conflitantes*”. Sem a definição clara do negócio da empresa ou sua missão, não é possível se estabelecer os objetivos estratégicos.

Uma vez definida a missão da empresa, deverão ser estabelecidas metas para as áreas: financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento. Metas financeiras estarão ligadas à lucratividade, retorno do capital investido, crescimento de mercado e outros. Quanto aos clientes, o segmento de atuação, ou público alvo, deverá estar claramente definido. No que tange aos processos internos, sua melhoria, extinção ou criação de novos, também será objeto do estabelecimento de medidas e objetivos, a fim de facilitar e possibilitar o atingimento dos demais objetivos estratégicos. A quarta perspectiva do *BALANCED SCORECARD* – aprendizado e crescimento – trará metas ligadas ao treinamento dos funcionários, investimento em novas tecnologias, sistemas e processos.

2.3.2 Comunicar e Associar Objetivos e Medidas Estratégicas

Os objetivos e as medidas estratégicas devem ser transmitidos para toda a empresa. Todos os funcionários em todos os níveis devem tomar conhecimento deles. A transmissão pode ser feita por meio de rede interna de comunicação (intranet), cartazes, quadro de avisos, memorandos, reuniões e outras formas. O importante é que todos estejam cientes de quais são os objetivos a serem atingidos e quais medidas estratégicas devem ser implementadas para tal. As medidas estratégicas podem ser subdivididas em medidas específicas dentro dos diversos setores da organização. Isso permite que as ações nos diversos níveis organizacionais fiquem alinhadas às medidas e objetivos estratégicos. Nas palavras de Kaplan & Norton (1997), *“Na conclusão do processo de comunicação e associação dos objetivos, todos na empresa devem ter adquirido uma clara compreensão das metas de longo prazo da unidade de negócios, bem como da estratégia adequada para alcançá-las. Indivíduos deverão ter formulado ações locais que contribuirão para os objetivos da unidade de negócios. E todos os esforços e iniciativas organizacionais estarão alinhados com os processos de mudança necessários”*.

A ampla divulgação dos objetivos e metas estratégicos, aspecto basilar do *BALANCED SCORECARD*, proporciona dois fatores de suma importância para a administração da organização: participação e comprometimento. À medida que os objetivos e medidas são comunicados a todos, todos têm a oportunidade de discordar, concordar e sugerir mudanças. Essa participação gera um comprometimento natural e muito desejável dos funcionários com os objetivos da organização. Como observa Campos (1992), a visão deve

ser difundida por toda a empresa para ganhar a compreensão e o apoio de todos. Isto irá criar um acordo geral quanto à direção a ser seguida, o que irá melhorar as condições de tomada de decisões e unir as pessoas em torno da Visão. Nesse sentido, Rolph (1999) sustenta que um dos principais benefícios do BSC é a sua habilidade em estabelecer um sistema de comunicação que vence o espaço e as barreiras existentes entre os objetivos estabelecidos pelos executivos da alta gerência e os trabalhadores da linha de frente, que, em última análise, são os responsáveis pelo atingimento daqueles objetivos.

2.3.3 Planejar, Estabelecer Metas e Alinhar Iniciativas Estratégicas

Cabe aos altos executivos planejar e definir as metas para os objetivos estabelecidos no *BALANCED SCORECARD*. Essas metas poderão e deverão ser ambiciosas. As metas deverão representar uma descontinuidade no desempenho da unidade de negócios (Kaplan & Norton, 1997). Descontinuidade no desempenho significa alcançar um desempenho superior ao anterior. Nesse sentido, o BSC torna-se um indutor da mudança organizacional. Metas financeiras ousadas exigirão melhor desempenho no atendimento aos clientes, nos processos internos e na perspectiva de aprendizado e crescimento.

Estabelecidas as metas, as iniciativas estratégicas deverão ser alinhadas aos objetivos definidos. Não basta querer chegar a algum lugar. É preciso criar as condições para se chegar lá. De nada adiantará o estabelecimento de objetivos ousados se não forem adotadas medidas que garantam o seu atingimento. Os executivos deverão providenciar o ambiente e os recursos necessários para a transformação e alinhar suas iniciativas estratégicas aos objetivos. Aspectos como tempo de resposta, satisfação do cliente e qualificação dos funcionários, deverão ser objeto de transformação e superação. Referenciais de atuação e obtenção de resultados (*benchmarking*) representam uma alternativa interessante quando se busca superar o desempenho atual. Nesse ponto o BSC atua como um indutor e facilitador do processo de melhoria contínua, abrindo caminho para programas de reengenharia e transformação. O alinhamento das ações de curto prazo aos objetivos estratégicos é, segundo Cameron (2002), talvez o aspecto mais importante do *BALANCED SCORECARD*.

Esta fase do *BALANCED SCORECARD* – planejamento, estabelecimento e alinhamento das iniciativas estratégicas - induz a organização a quantificar os resultados

pretendidos em longo prazo, bem como a identificar os mecanismos e recursos necessários para o seu atingimento. Proporciona ainda, a criação de referenciais de curto prazo que monitorarão o curso das ações e dos resultados parciais, permitindo que ações corretivas sejam implementadas oportunamente, quando necessárias. É de fundamental importância que os objetivos estabelecidos sejam claros, tangíveis e compreensíveis para todos os funcionários. Uma das maiores e mais famosas visões foi usada pela NASA: “levar o homem à lua antes do final da década”. Foi inspirador, compreensível e, mais importante, atingida. Todos, desde o pessoal da limpeza até os astronautas compreenderam o objetivo (French, 2001).

2.3.4 Melhorar o *Feedback* e o Aprendizado Estratégico

O aprendizado estratégico tem início com o primeiro processo gerencial crítico - esclarecer e traduzir a visão e a estratégia. Nesse processo os altos executivos chegam a um consenso sobre a visão e a estratégia da organização. Conceitos complexos, e às vezes obscuros, tornam-se claros e precisos. O processo de comunicação e alinhamento permite que todos os funcionários conheçam os objetivos estratégicos e percebam a relação de causa e efeito que permeia suas ações, promovendo uma integração maior entre os diversos setores da organização e também um maior comprometimento.

Os referenciais de curto prazo, estabelecidos para as medidas financeiras e não-financeiras, permitirão um acompanhamento das metas financeiras estabelecidas e também das metas estabelecidas para clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Assim, haverá um monitoramento constante sobre os vetores de desempenho e não apenas sobre os resultados. Este *feedback* é primordial para que os executivos possam perceber não somente se as metas têm sido atingidas, mas se as estratégias definidas continuam válidas, ou seja, se as premissas em que se basearam continuam vigentes. É o que Norton & Kaplan (1997) denominam de “*aprendizado de circuito duplo*”, onde os executivos recebem *feedback* sobre o atingimento das metas e também informações que lhes permitem questionar se os pressupostos sobre os quais essas metas foram estabelecidas continuam válidos. Isso representa um fator importante para a era da informação, onde o meio ambiente sofre rápidas e profundas alterações, exigindo medidas corretivas profundas.

Esse processo de *feedback* e aprendizado estratégicos alimentará o primeiro processo crítico gerencial – Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia, formando um ciclo virtuoso que induz à melhoria contínua dos vetores de desempenho, ligados às quatro perspectivas do *BALANCED SCORECARD*.

2.4 AS PERSPECTIVAS DO *BALANCED SCORECARD*

O BSC traduz a visão e a estratégia da empresa num conjunto equilibrado de indicadores de desempenho. Esses indicadores são organizados segundo quatro perspectivas vistas a seguir.

2.4.1 Perspectiva Financeira

Tradicional em qualquer sistema gerencial, também no *BALANCED SCORECARD* aparecem as medidas financeiras. Elas são essenciais, já que representam uma intenção e uma constatação. Uma intenção, quando são estabelecidos objetivos financeiros de longo prazo para a unidade de negócios. Uma constatação, na medida em que demonstram se a estratégia e as ações implementadas estão, de fato, conduzindo aos resultados desejados. Os objetivos financeiros em geral estão relacionados ao retorno de capital investido, ao aumento de receita e à melhoria do fluxo de caixa.

A meta de longo prazo das organizações privadas, com foco no lucro, é gerar retorno financeiro para os seus investidores. Assim, as metas ligadas à perspectiva financeira estarão no topo da pirâmide e influenciarão as ações ligadas às demais perspectivas, a fim de que os objetivos financeiros possam ser atingidos. “*No final, todos os objetivos e medidas das outras perspectivas do Scorecard deverão estar associados à consecução de um ou mais objetivos na perspectiva financeira*” (Kaplan & Norton, 1997). Todas as ações previstas em um *Scorecard* deverão estar correlacionadas num mecanismo de causas e efeitos, constituindo um todo harmônico, cuja finalidade é o atingimento das metas financeiras. Essa é uma das principais características que diferenciam o *BALANCED SCORECARD* de outras ferramentas ou sistemas gerenciais. Ao mesmo tempo em que induz a mudança organizacional, com o estabelecimento de metas financeiras ousadas, prevê o desenvolvimento de ações em outras

áreas (clientes, processos internos e aprendizado e crescimento). São os “Vetores de Desempenho”, tratados mais adiante, cujo desenvolvimento, implementação e monitoramento, possibilitarão a conquista dos resultados futuros.

2.4.2 Perspectiva do Cliente

Na perspectiva do Cliente, o *BALANCED SCORECARD* identificará os segmentos de clientes e de mercados nos quais a organização atuará. Elementos como a satisfação do cliente, conquista de novos clientes e aumento de lucratividade por segmento de clientes, normalmente fazem parte dessa perspectiva. Evidentemente, nenhum resultado concreto será obtido sem que a Perspectiva do Cliente seja cuidadosamente observada e trabalhada. As necessidades dos clientes, suas expectativas, grau de satisfação, bem como o perfil dos não-clientes, são fatores críticos que deverão ser observados. A Perspectiva do cliente chama a atenção de Olve *et al* (2001). Eles consideram a Perspectiva do Cliente o “*coração do BALANCED SCORECARD*”. Caso a organização não consiga satisfazer as necessidades dos clientes no curto e no longo prazo, estará fadada ao fracasso. Portanto, as Perspectivas dos Processos Internos e do Aprendizado e Crescimento, devem pautar suas ações na Perspectiva do Cliente. Atkinson & Holden (2000) pondera que a maior ameaça para muitas organizações é a proposição de que elas não serão capazes de mudar rápido o suficiente para manter as expectativas dos clientes. Essa questão está bem dimensionada no *BALANCED SCORECARD*. Ele incorpora na Perspectiva do Cliente, os vetores de desempenho que conduzem à satisfação das necessidades dos clientes agora e no futuro.

2.4.3 Perspectiva dos Processos Internos

Vários conceitos definem o que seja um “processo”. Para Shingo (1996), cujo foco de atenção é o processo produtivo industrial, processo é um fluxo de materiais no tempo e no espaço. Werkema (1995) define processo como “*um conjunto de causas que tem como objetivo produzir um determinado efeito, o qual é denominado produto do processo*”. Na perspectiva em tela, Processo interno é um conjunto de atividades correlacionadas, cuja execução ocorre no interior da organização ou sob seu controle, e tem por finalidade a produção de um produto ou serviço. O fato de as atividades ocorrerem no interior da

organização ou estarem sob seu controle, de forma alguma exclui a necessidade de se levar em conta as variáveis externas que afetam aquele produto ou serviço desejado e, portanto, os processos. *Para a obtenção de resultados são imprescindíveis as informações sobre o ambiente externo, sobre os mercados, clientes, não-clientes, sobre o estado da tecnologia, finanças internacionais e outros* (Drucker, 1999).

A Perspectiva dos Processos Internos terá seu foco dirigido a dois públicos distintos: os investidores e os clientes. Portanto, ocupar-se-á dos resultados financeiros e da satisfação dos clientes. *As medidas dos processos internos estão voltadas para os processos internos que terão maior impacto na satisfação do cliente e na consecução dos objetivos financeiros da empresa* (Kaplan & Norton, 1997). Portanto, os executivos devem identificar os processos críticos que sustentam a obtenção dos resultados financeiros e a capacidade de atrair e reter clientes. O primeiro passo deve ser listar todos os processos internos existentes na companhia. Então, deve-se argüir quais desses processos listados geram efetivamente valor para o cliente e satisfação para os acionistas. Também é importante identificar, a partir de uma análise cuidadosa, aqueles processos que podem e devem ser eliminados, bem como outros que podem e devem ser criados. Numa indústria, cuja estratégia esteja focada na inovação, por exemplo, o processo de desenvolvimento de novos produtos merecerá especial atenção, pois, em grande parte, dele dependerá o grau de satisfação dos clientes e, conseqüentemente, dos acionistas.

O *BALANCED SCORECARD* incorpora na Perspectiva dos Processos Internos, não somente a busca da melhoria dos processos existentes, mas também a identificação de processos inteiramente novos, onde a empresa deverá buscar excelência, a fim de atingir os objetivos financeiros e dos clientes. Outra vantagem do BSC em relação às abordagens tradicionais é a incorporação dos processos de inovação à Perspectiva dos Processos Internos. Como a missão e os objetivos estratégicos estão focados no curto e no longo prazo, ou seja, obter resultados financeiros agora e no futuro, a inovação é um fator determinante para o sucesso da empresa e, assim, seu processo também será acompanhado dentro da Perspectiva dos Processos Internos.

2.4.4 Perspectiva do Aprendizado e Crescimento

A Perspectiva do Aprendizado e Crescimento tem seu foco de atenção voltado para o futuro. A questão chave aqui é capacitar para o atendimento das necessidades dos clientes no futuro e, portanto, garantir a sobrevivência da organização. A pergunta é: *Estaremos preparados para responder às demandas futuras? Seremos competitivos diante dos novos cenários e tecnologias que se apresentarão?*

O BSC, por meio dessa Perspectiva, identifica a infra-estrutura que a empresa deve construir para gerar crescimento e melhoria em longo prazo. *O aprendizado e o crescimento organizacionais provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais* (Kaplan & Norton, 1997). Para atingir a *performance* necessária e desejada no futuro as empresas devem investir em treinamento de funcionários, aperfeiçoamento da tecnologia da informação e dos sistemas, e no alinhamento dos procedimentos e rotinas organizacionais. Medidas estratégicas ligadas aos funcionários deverão contemplar elementos como satisfação, retenção, habilidades e outros. Vinculados a essas medidas estarão os vetores de desempenho que possibilitarão o seu cumprimento. Da mesma forma deverá ocorrer com as medidas estratégicas ligadas à tecnologia da informação e ao alinhamento dos procedimentos e rotinas organizacionais.

Ingalls (1999) sustenta que o treinamento é essencial para o desenvolvimento das habilidades das pessoas e que é importante que haja um monitoramento dessa atividade. Após o treinamento deverão ser observadas duas questões: o funcionário está aplicando o aprendizado em suas funções? Após o treinamento seu desempenho melhorou? O *BALANCED SCORECARD* vai além e, dentro da Perspectiva do Aprendizado e Crescimento, verifica se o programa de treinamento está alinhado às medidas e objetivos estratégicos da organização. No exemplo citado no item anterior - Perspectiva dos Processos Internos - constatou-se que uma empresa com foco na inovação tem em seu processo de desenvolvimento de produtos, um processo crítico. Seguindo este exemplo, medidas estratégicas na área de treinamento privilegiarão o desenvolvimento de habilidades ligadas ao desenvolvimento de novos produtos.

Uma vantagem considerável possibilitada pelo *BALANCED SCORECARD* diz respeito a uma questão antiga: a tendência de muitos executivos de considerarem a atividade

de treinamento como uma atividade geradora de custos, para os quais não há uma agregação clara de valor para os clientes ou acionistas. Essa é uma visão bastante distorcida e, em parte, devida à dificuldade que as pessoas têm de estabelecer a necessária ligação entre as ações desenvolvidas e seus efeitos em todos os níveis organizacionais. Nesse aspecto, o BSC, por meio das relações de causa e efeito e do alinhamento das ações aos objetivos e medidas estratégicas, permite uma clara e rápida visão da importância do desenvolvimento do pessoal para o atingimento das metas estratégicas. Como observa Brown (2001), os departamentos de recursos humanos precisam falar a respeito do treinamento que proporcionam. Demonstrar que estão ligados à melhoria da satisfação dos clientes, por exemplo, e, por conseguinte, à *performance* da empresa.

2.5 RELAÇÕES DE CAUSA E EFEITO

Uma das características principais do *BALANCED SCORECARD*, e que também o distingue dos sistemas gerenciais tradicionais, é a maneira eficiente com que traduz as estratégias da organização em ações e as torna claras e visíveis. Nesse sentido o BSC é um sistema integrado que correlaciona uma cadeia de ações, ligadas às estratégias e aos objetivos organizacionais. O conjunto de ações está ligado por meio de relações de causa e efeito que, conforme Kaplan & Norton (1997), “*permeia todas as quatro perspectivas de um BALANCED SCORECARD*”. Seguindo o exemplo da empresa com foco na inovação, uma cadeia possível de relacionamentos seria a seguinte:

- Perspectiva Financeira – aumentar o retorno sobre o capital investido, através do aumento da participação no mercado.
- Perspectiva do Cliente – aumento das vendas para clientes existentes.
- Perspectiva dos Processos Internos – reduzir o prazo de lançamento de novos produtos.
- Perspectiva do Aprendizado e Crescimento – treinar os funcionários ligados à área de desenvolvimento de novos produtos e adquirir *softwares* de *design* de última geração.

No exemplo, o treinamento de funcionários da área de desenvolvimento de novos produtos e a compra de um software de última geração levam à diminuição do prazo de lançamento de novos produtos. Novos produtos sendo lançados em intervalos menores de

tempo produzem um aumento nas vendas, que permite uma ampliação na participação do mercado e um retorno maior do capital investido. Dessa forma, o BSC induz e facilita a ocorrência de um conjunto de ações, ligadas por relações de causa e efeito e direcionadas aos objetivos estratégicos da organização.

As companhias mais modernas estão tentando integrar modelos completos de relacionamentos de causa e efeito dentro dos seus *Scorecards*. Esses relacionamentos são componentes de uma visão sistêmica, na qual as partes se relacionam entre si, formando um conjunto harmônico (Schroeck, 2001).

2.6 VETORES DE DESEMPENHO

Vetores de desempenho representam os indicadores que atestam a real possibilidade de os resultados desejados serem atingidos. Estabelecido um objetivo estratégico, é necessário que se visualize os mecanismos essenciais para a sua consecução. *Um bom BALANCED SCORECARD deve também conter uma combinação de medidas de resultado e vetores de desempenho* (Kaplan & Norton, 1997). Indicadores de resultados, como retorno sobre o capital investido, aumento na participação do mercado ou outro, não identificam como esses objetivos serão atingidos. O *BALANCED SCORECARD* deixará claro quais são os fatores críticos para o sucesso, dentro de cada uma das suas perspectivas. Ou seja, para o atingimento de uma meta financeira, demonstrará quais indicadores relativos a processos internos, clientes e crescimento e aprendizado deverão ser atingidos e monitorados. É o relacionamento de causa e efeito permeando todas as atividades da empresa, ligadas entre si e voltadas para um objetivo comum.

Olve *et al* (2001), denomina os vetores de desempenho de “*condutores da performance*” e relatam: “*ao falar em condutores da performance, sublinhamos que queremos medir aqueles fatores que determinarão ou influenciarão os resultados futuros*”. Esses vetores estão ligados a objetivos de longo prazo. Se a meta a ser atingida, por exemplo, for ampliar a participação no mercado em 10% em três anos, quais são os fatores críticos que determinarão o seu atingimento? Que medidas devem ser tomadas hoje e que fatores devem ser monitorados para garantir o sucesso de amanhã?

Um dos maiores desafios para os altos executivos de hoje é certificar-se de que os planos estratégicos e operacionais conduzirão aos objetivos organizacionais desejados (Zwell & Ressler, 2000). Os vetores de desempenho ajudam sobremaneira nessa questão, facilitando a tarefa de definir o caminho que conduzirá suas organizações aos objetivos traçados.

2.7 APLICABILIDADE DO BSC A ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

O *BALANCED SCORECARD*, como já comentado, é um sistema gerencial eficiente, capaz de auxiliar as organizações a traduzirem sua missão e estratégia em objetivos específicos e ações concretas, alinhados à missão da organização.

Dificuldade em traduzir a missão e a estratégia em objetivos específicos e ações concretas é comum a qualquer organização, seja ela pública ou privada. O BSC pode ser muito útil para auxiliar as organizações públicas nesse mister. Seja um pequeno departamento, localizado na parte mais baixa do organograma, ou uma secretaria ou ministério, todas unidades devem estabelecer objetivos ligados à sua missão e promover ações que estejam alinhadas a esses objetivos. Nesse aspecto central do *BALANCED SCORECARD* nada de diferente há em relação às unidades públicas. *“Embora o foco e a aplicação iniciais do BALANCED SCORECARD estivessem voltados para o setor privado, a oportunidade de o Scorecard melhorar a administração de empresas públicas e instituições sem fins lucrativos é, no mínimo, maior”* (Kaplan & Norton, 1997).

O BSC permeia áreas distintas, denominadas de Perspectivas. Relativamente à perspectiva financeira, é possível identificar, de um modo geral, diferença substancial entre as organizações públicas e as privadas. Enquanto estas têm como objetivo básico a obtenção do lucro, para aquelas, o aspecto financeiro representa uma limitação e não um objetivo. Todavia, há muitas unidades públicas que também estabelecem objetivos financeiros. As unidades de arrecadação de impostos, por exemplo, devem estabelecer metas de arrecadação. Nestas, a aplicação do BSC se dará sem qualquer modificação ou ajuste importante. Para aquelas outras, cujo aspecto financeiro represente uma limitação, o BSC é ainda mais indicado, já que foi desenvolvido justamente pela ausência de um sistema gerencial que não tivesse seu foco exclusivamente voltado para indicadores financeiros. Que unidade pública

pode prescindir do foco no cliente, da melhoria dos processos internos e do aprendizado e crescimento? São essas justamente as áreas em que o BSC concentra seus esforços, objetivando o sucesso em longo prazo.

O BSC compreende quatro etapas, formando um ciclo virtuoso que mantém a organização em seu rumo, garantindo o sucesso futuro. São elas: 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. Esse ciclo virtuoso é fundamental para o sucesso de qualquer organização.

Mesmo nas unidades privadas, onde o objetivo é geralmente o lucro, relativamente ao capital investido, é difícil se estabelecer o consenso sobre a visão, a missão, a estratégia e os objetivos e metas organizacionais. Que dizer, então, nas unidades públicas, onde ideais e interesses diferentes permeiam a tomada de decisão em todos os escalões, o tempo todo. O BSC torna-se aí, uma poderosa ferramenta, vez que não apenas monitora o desempenho, mas o induz. Incentiva o estabelecimento de metas ousadas que representem, como já observado no item 2.3.3, uma descontinuidade no desempenho da unidade de negócios.

A sociedade atual caracteriza-se cada vez mais pela participação das pessoas na vida comunitária. Essa participação enseja consciência dos deveres de cidadão e também dos seus direitos. Estamos na era da informação, onde os novos meios de comunicação, especialmente a internet, permitem o acesso fácil e rápido a todo tipo de informação. No Brasil, o crescimento das possibilidades de acesso à informação foi alavancado a partir de 1994, com o advento do Plano Real. Conforme dados publicados pelo governo federal², somente de 1994 a 1996, quase 3 milhões de famílias foram beneficiadas com a instalação de novas linhas telefônicas. No mesmo período foram vendidos mais de 10 milhões de aparelhos de televisão em cores.

Vivenciamos a sociedade do conhecimento, como definida por Drucker (1999), composta por trabalhadores do conhecimento. Trabalhadores esses, que novamente detêm os meios de produção. Essa sociedade exige dos seus governantes gerenciamento eficiente dos

² Dados à disposição na página http://www.planalto.gov.br/publi_04/COLECAO/4REAL7.HTM.

recursos públicos e cobra qualidade dos serviços que lhe são prestados. Compreende que estes recursos foram por ela providos, exigindo, portanto, qualidade na administração dos mesmos. Nesse particular, a Lei de Responsabilidade Fiscal³, em vigor no país desde maio de 2000, representa um grande avanço, um incentivo e uma exigência do emprego na Administração Pública de sistemas gerenciais eficientes. Sistemas como o *BALANCED SCORECARD*, que podem auxiliar os gestores públicos a pautarem suas ações, focando resultados, à vista das necessidades da população.

Como sustenta Osborne (1998), governos centralizadores, burocráticos e sem missão dirigida aos clientes, não estão à altura dos desafios de uma sociedade baseada no conhecimento e na informação. É necessário “*reinventar o governo*”, a fim de que suas agências operem com foco dirigido à sua missão, que sejam mais responsáveis pela satisfação das necessidades dos seus clientes (cidadãos), que sejam mais competitivas e orientadas para o resultado. Gore (1993), também buscando “*reinventar*” o governo, relata a existência de quatro características que organizações de sucesso têm em comum: avaliação com foco no resultado, cliente em primeiro lugar, motivação de empregados e reexame de programas e processos com adoção de tecnologias avançadas.

As constatações citadas acima vêm ao encontro das premissas do *BALANCED SCORECARD*, um sistema gerencial com foco no resultado de curto e de longo prazo, calcado nas quatro Perspectivas já mencionadas. Essas Perspectivas, ou áreas de atuação, são correlacionadas e estão alinhadas à missão da organização. Portanto, o BSC é perfeitamente capaz de incorporá-las. *Ele provê um equilíbrio entre medidas financeiras e não-financeiras, desempenho atual e condutores do desempenho futuro e iniciativas de curto e longo prazos. Apesar de ter sido desenvolvido para organizações voltadas para o lucro, com modestas adaptações, aplica-se, igualmente bem, às organizações governamentais* (Ellingson, 2001).

Não obstante a perfeita adaptabilidade do *BALANCED SCORECARD* ao setor público, facilitada inclusive pelos aspectos comuns aos dois setores, algumas diferenças ocorrem e merecem ser destacadas. Especialmente com relação aos indicadores de desempenho - aqueles itens que serão medidos a fim de se guiar a organização rumo aos seus objetivos - há diferenças que devem ser consideradas no momento do seu estabelecimento. A

³ Lei Complementar nº. 0101/2000.

“missão”, por exemplo, está voltada para a efetividade no setor público. Já no setor privado, está focalizada na competitividade. Efetividade significa realizar tarefas que agregam valor para os cidadãos. Competitividade significa a capacidade de se manter no mercado agora e no futuro. Portanto, conceitos totalmente distintos, embora ambos ligados à missão. Arveson (2002), em artigo publicado pelo “*BALANCED SCORECARD Institute*”, um instituto independente, sem fins lucrativos, voltado para o auxílio na implementação do BSC em entidades governamentais, elaborou um quadro – ver Quadro 1 - demonstrando as principais diferenças entre os indicadores estratégicos de desempenho para organizações públicas e privadas.

QUADRO 1 – Comparando a estratégia – setor público e privado

Atributo Estratégico	Setor Privado	Setor Público
Objetivo estratégico geral	competitividade	Efetividade da missão
Objetivo financeiro geral	lucro; crescimento; participação no mercado	Redução de custos; eficiência
Valores	inovação; criatividade; disposição; reconhecimento	Comprometimento com o público; honestidade; justiça
Resultado desejado	Satisfação do cliente	Satisfação do cliente
Interessados	acionistas; proprietários; clientes	contribuintes; inspetores; legisladores
Prioridades no orçamento	Demanda dos clientes	lideranças; legisladores; planejadores
Justificativa para o sigilo	Proteção do capital intelectual; direitos autorais	Segurança nacional
Fatores-chave do sucesso	Taxa de crescimento; lucros; participação no mercado	Melhores práticas gerenciais
	exclusividade	isonomia; economia de escala
	Tecnologia avançada	Tecnologia padronizada

Fonte: Paul Arveson (2002)

À luz do Quadro 1, percebe-se que no desenvolvimento de um *BALANCED SCORECARD* para uma entidade pública, deve-se levar em conta os aspectos próprios da atividade pública. Evidentemente, isso não pode afastar a gerência de uma organização pública dos principais conceitos aplicados pela iniciativa privada. Eficiência, racionalidade, objetividade, foco, redução de custos, efetividade, gerência voltada para o resultado, motivação e outros elementos, podem e devem ser cultivados e aplicados na administração de

recursos públicos. Osborne (1998), comentando sobre organizações públicas de sucesso - aquelas que atuam segundo a ótica “*governo empreendedor*”⁴ - aponta alguns traços comuns a essas entidades: competição com o setor privado, orientação pelos objetivos, redefinição de seus usuários como clientes e descentralização da autoridade. São claramente aspectos gerenciais oriundos da iniciativa privada que precisam ser aplicados à atividade pública.

Dois aspectos são essenciais para o estabelecimento de um novo sistema gerencial: sua construção (definição, desenho, abrangência, foco) e sua implementação (aplicação, divulgação, manutenção, correção). Na área pública esses aspectos requerem uma atenção especial. Como já dito, passos iniciais e cruciais, como a definição da visão e dos objetivos estratégicos, cabem à alta cúpula da organização. Na iniciativa privada o corpo diretivo da empresa é relativamente estável, com conseqüente estabilidade do “pensamento gerencial”. Tal não ocorre na atividade pública. Nesta, o comando está constantemente sendo alternado e muitas vezes de forma repentina e brusca, com mudanças radicais nos rumos e no pensamento gerencial. Segundo Neely & Bourne (2000), as duas principais razões para a falha de sistemas de indicadores residem exatamente no desenho inadequado e nas dificuldades de implementação. Esses aspectos serão particularmente analisados no capítulo seguinte.

2.7.1 O BSC aplicado – alguns exemplos

Embora possa ser considerado um sistema gerencial novo, com divulgação em uma escala ampla somente a partir de 1997, com a publicação da já mencionada obra de Kaplan & Norton (1997), muitos já são os exemplos de seu uso. Na área privada, como aponta Steele (2001), estudos recentes indicam que mais de 40% das corporações americanas estão implementando o *BALANCED SCORECARD*. Nas organizações públicas, bem como naquelas sem fins lucrativos, o uso também já é largamente difundido. Alguns exemplos são trazidos a seguir:

SOC Enterprises – uma organização não-governamental, dedicada à recuperação e criação de oportunidades de trabalho para deficientes mentais, no estado da Virginia – EUA, desenvolveu o seu *BALANCED SCORECARD*, como meio de atingir seus objetivos. Para o lançamento do projeto foi criada uma força-tarefa, composta de cinco

⁴ Osborne (1998), define empreendedor como aquele que emprega recursos de novas formas, para maximizar a produtividade e a eficiência.

membros da diretoria e mais seis executivos, que responderam a uma série de questões, que procuravam demonstrar como a SOC poderia cumprir sua missão, a partir de quatro perspectivas: clientes, empregados, finanças e gerência. No quarto dia de trabalho a comissão aprovou um *Scorecard* com 17 objetivos e 22 medidas de desempenho (Halpern, 2002).

Scottish Local Authority – Sheffield & Coleshill (2001) apresenta as reformas ocorridas na Escócia a partir de 1997, quando as autoridades locais, recém eleitas, decidiram mudar o modo de administrar, implantando o sistema que denominaram “*Best Value*”. Trata-se de uma política desenhada para redefinir a prestação de serviços pelo governo local, com as autoridades assumindo a função de possibilitar, em vez de providenciar. Tem como objetivo a eficiência, foco no cidadão e organizações guiadas pela qualidade. A fim de alcançar as mudanças pretendidas, a política do *BALANCED SCORECARD* foi implantada.

Charlotte – uma cidade americana situada na Carolina do Norte, foi a primeira a implementar o *BALANCED SCORECARD* como principal sistema gerencial em um governo local. A prefeita Pamela Syfert (*city manager*), como conta Barrett & Greene (2000), moveu a cidade na direção do gerenciamento baseado em indicadores de *performance*, conhecido como *BALANCED SCORECARD*. Syfert explica que a chave é destacar apenas quatro indicadores críticos de sucesso: serviço ao cliente, controle financeiro, eficiência em processos internos e aprendizado e crescimento dos empregados. Cada indicador é, então, dividido em vários objetivos menores.

Embrapa – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – é uma empresa estatal brasileira que está adotando o BSC como seu sistema gerencial. Cardona (1998) conta que o sistema é coordenado por Marlene Araújo, que assim vê o *BALANCED SCORECARD*: “*um modelo de gestão que implode com velhas práticas sobre objetivos, metas, cobranças e relacionamentos entre funcionários e serviço público*”. Alberto Portugal, presidente da empresa, segundo Cardona (1998), tem grandes expectativas com o BSC. Diz : “*Com ele a Embrapa pretende ganhar cada vez mais eficiência e prestar serviços de qualidade dentro da moderna visão de empresa estatal, que é a de focar a ação no cliente. A idéia chave é conscientizar o empregado de que a Embrapa está em um negócio como qualquer outro*”.

CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO

3.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – BREVE HISTÓRICO

Antes do estudo de caso propriamente dito, haja vista a organização, foco do presente, ser uma entidade pública, um breve histórico da Administração Pública brasileira, especialmente no que se refere à sua gestão, se faz necessário.

Sob o aspecto gerencial, três fases distintas da administração Pública podem ser vislumbradas: a Patrimonialista, a Burocrática e a Gerencial.

A Administração Pública Patrimonialista, que predominou desde os tempos do Império até os anos 30, caracteriza-se pela confusão da coisa pública com a daqueles que dominam o poder – não há distinção entre a *Res publica* e a *Res principis*. Neste ambiente as relações com o poder público são permeadas pela corrupção e pelo nepotismo. Os cargos públicos são distribuídos como prêmios ou “agrados”, conforme o interesse do poder. Direito, cidadania e interesse coletivo não são conceitos explorados. Como observa Tojal & Carvalho (1997), “*A dimensão “povo” não tinha muito significado, o mesmo ocorrendo com relação às suas aspirações e necessidades, não sendo, portanto, preciso um aparelho de Estado que atendesse às suas demandas*”.

“No Patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem status de nobreza real” (Câmara da Reforma do Estado, 1995).

A Administração Pública Burocrática surge a partir dos anos 30. De um lado, como consequência das mudanças no papel do Estado - um fenômeno de natureza social,

política e econômica - e, de outro, da necessidade de se alterar profundamente a maneira de gerir as atividades de natureza pública, como forma de se contrapor aos vícios característicos da Administração Patrimonialista.

As profundas mudanças no papel do Estado surgem a partir da grande depressão de 1929, que marca o fim do domínio do Pensamento Clássico, vencido pela profunda recessão e pelo desemprego. Declinava o liberalismo, com seu “*laissez-faire*”. A concorrência e a iniciativa privada não eram mais capazes de promover o desenvolvimento e a justiça social (Rossetti, 1980). Surge o Pensamento Keynesiano e, com ele, um novo Estado. Um Estado com novas e maiores atribuições, que assume o papel de promotor do processo de industrialização do país, conduzindo um projeto de desenvolvimento. Esse novo Estado, um Estado realizador, se estende por todas as áreas da vida do país, ampliando sua estrutura e requerendo uma Administração rígida e profissionalizada.

“O Estado que se transformava, utilizando novamente os conceitos de Weber, mostrava traços de um sistema racional-legal com aparato burocrático. Seguia-se à sua implantação a montagem de aparelhos para a elaboração e implementação de políticas, a criação de carreiras técnicas e a classificação de cargos para o exercício das atividades do serviço público” (Tojal & Carvalho, 1997).

A Administração Pública Burocrática norteia-se pela profissionalização, carreira, hierarquia funcional e pela impessoalidade. É absolutamente formal. Assim, volta-se para si mesma. Preocupa-se com o “como” e com os “controles”, esquecendo-se e afastando-se da sua missão básica, que é a de servir à sociedade. Em suma, torna-se um fardo pesado. Um ente ineficiente. *“A qualidade fundamental da Administração Pública Burocrática é a efetividade no controle dos abusos. Seu defeito, a ineficiência, a auto-referência, a incapacidade de voltar-se para o cidadão” (Câmara da Reforma do Estado, 1995).*

É de se ressaltar que três passos importantes foram dados a fim de se quebrar, ou pelo menos amenizar, a rigidez burocrática:

- Elaboração do Decreto-Lei 200/67, que transferiu atividades da Administração Direta para autarquias, fundações, empresas públicas e

sociedades de economia mista, a fim de se obter maior dinamismo operacional, através da descentralização funcional.

- Criação da SEMOR – Secretaria da Modernização, que tentou implantar novas técnicas de gestão, particularmente na administração de recursos humanos.
- Criação do Ministério da Desburocratização e do Programa Nacional de Desburocratização no início dos anos 80. Tinham como objetivos a simplificação dos processos administrativos, a agilização das organizações e também o combate, através da desestatização, do crescimento da administração Indireta, incentivada pelo Decreto-Lei 200/67.

A Constituição de 1988, contudo, aniquilou esses pequenos avanços. Promoveu um completo engessamento do aparelho estatal, atribuindo às unidades da Administração Pública Indireta (autarquias, fundações, empresas públicas e de economia mista), as mesmas normas rígidas da Administração Direta. *“Este retrocesso burocrático foi em parte uma reação ao clientelismo que dominou o país naqueles anos. Foi também uma consequência de uma atitude defensiva da alta burocracia”* (Câmara da Reforma do Estado, 1995).

A Administração Pública Gerencial nasce, de um lado, em resposta ao aumento das funções econômicas e sociais do Estado e, de outro, ao desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia. Ambos deixaram à mostra os problemas da Administração burocrática (Câmara da Reforma do Estado, 1995). O Estado como realizador mostrou-se ineficiente e incapaz de atender às demandas recentes, especialmente aquelas ligadas à globalização da economia mundial. Processos burocráticos rígidos impedem respostas rápidas a problemas que surgem a cada instante. Crises internacionais provocam efeitos perversos, especialmente em economias emergentes como a brasileira, requerendo um aparelho gestor ágil, capaz de neutralizar seus efeitos. Surge a necessidade do “Estado competitivo”, um Estado administrado a partir de princípios consagrados na administração das empresas privadas, adaptados às peculiaridades da gestão da coisa pública.

Essa Administração gerencial está inserida no bojo da reestruturação do Estado brasileiro, cujo início se dá na gestão dos presidentes Collor e Itamar. Não obstante, seus contornos são definidos somente a partir da gestão do atual presidente - Fernando Henrique Cardoso - com a elaboração do Plano diretor da Reforma do Estado, pela Câmara da Reforma

do Estado, criada em 1995. Conforme Tojal & Carvalho (1997), essa reestruturação busca a redução da intervenção do Estado, a separação clara entre o público e o privado, o estabelecimento de controles *a posteriori*, o aumento da autonomia da administração e a visão do cidadão como cliente e não mais como mero contribuinte.

“O paradigma gerencial contemporâneo, fundamentado nos princípios de confiança e de descentralização da decisão, exige formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralização de funções, incentivo à criatividade. Contrapõe-se à ideologia do formalismo e do rigor técnico da burocracia tradicional. À avaliação sistemática, à recompensa pelo desempenho, e à capacitação permanente, que já eram características da boa administração burocrática, acrescentam-se os princípios da orientação para o cidadão-cliente, do controle por resultados, e da competição administrada” (Câmara da Reforma do Estado, 1995).

Podem ser observados, como traços marcantes da Administração Pública Gerencial, dois aspectos basilares:

1. gerenciamento eficiente, eficaz e efetivo da coisa pública, traduzido em resultados.
2. o cidadão é um contribuinte e um cliente do Estado. Os resultados têm que estar focados nele.

No que concerne à eficiência da gestão pública, a partir da promulgação da chamada Lei de Responsabilidade Fiscal⁵, esse aspecto ganha o *status* de obrigação, abandonando a característica orientadora para firmar sua natureza determinadora. Não se admite mais a administração irresponsável dos interesses públicos. Prejuízos, desperdícios, perdas incalculáveis causadas pelo mau gerenciamento, seja por incapacidade técnica ou moral do gestor, não são mais admitidos. Os maus administradores não poderão mais se esconder sob o manto do Estado. A responsabilidade passa a ser pessoal do administrador, sempre que falhar no seu mister. A esse propósito, veja-se o teor do Artigo 1º e seu Parágrafo 1º a seguir transcritos:

⁵ Lei Complementar nº. 101, de 04/05/2000.

Art. 1.º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§1.º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Uma novidade interessante trazida pela Lei de Responsabilidade fiscal diz respeito ao controle do desempenho. Assim, não se ocupa somente de exigir uma gestão equilibrada, permitindo que se gaste estritamente *vis a vis* à arrecadação, mas também determina rigoroso planejamento e acompanhamento da evolução das receitas, como se observa a partir do conteúdo do disposto em seu Artigo 58, *verbis*:

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

As premissas do *BALANCED SCORECARD*, analisadas no Capítulo 2 – *BALANCED SCORECARD* - estão em perfeita sintonia com os aspectos essenciais da Administração Pública Gerencial. Nesse sentido, o BSC é uma ferramenta capaz de auxiliar os gestores públicos, em todos os níveis, a cumprirem seu papel. Auxiliará no estabelecimento e no desenvolvimento da visão, da missão, dos objetivos, dos vetores de desempenho e dos indicadores de desempenho, sejam eles de ocorrência ou de tendência.

3.2 CONTEXTO POLÍTICO

Parece oportuno destacar o momento político que o país atravessa. Neste ano de 2002 haverá eleições em todo o país. Serão renovados as Assembléias Legislativas Estaduais e o Congresso Nacional, no âmbito do Poder Legislativo. No âmbito do Poder Executivo, novos governadores e um novo presidente da república serão eleitos.

O modo como a Administração Pública é gerida depende dos seus representantes maiores. Assim, afetará a gestão pública o pensamento ideológico que venha a predominar. As urnas podem determinar desde o simples continuísmo até a completa renovação do pensamento e da forma de agir.

Sendo a organização, objeto do presente Estudo, uma entidade pública, ligada de forma direta ao executivo estadual, é natural que venha a sofrer influências daqueles que serão eleitos. Assim, objetivando salvaguardar a continuidade e a aplicabilidade deste trabalho, algumas precauções foram tomadas, conforme parágrafos a seguir:

No que se refere a Objetivos, no item 1.4, Capítulo 1, destacou-se o objetivo geral do Estudo: Estabelecer, através do uso do *BALANCED SCORECARD*, um conjunto equilibrado de indicadores de desempenho para uma organização pública. Destaque para o núcleo do objetivo, dado pelo verbo “estabelecer”. Houve um cuidado especial na escolha desse núcleo. Um novo sistema gerencial é levado a efeito a partir de duas fases bastante distintas: desenvolvimento e implementação. Esse Estudo se ocupará da primeira, que culminará com o estabelecimento dos indicadores de desempenho, deixando para trabalhos futuros sua implementação. Seria imprudente iniciar a implementação ou efetivamente implementar um novo sistema gerencial em um ano de eleições para o governo e o legislativo estaduais, vez que a organização em tela é componente da Administração Pública Direta. Poderá ocorrer que a nova Diretoria não queira continuar a implementação do novo sistema gerencial ou utilizar-se de um já implementado. É mais provável que queira imprimir seu *modus operandi*, deixando registrada sua marca. Dessa forma, com os indicadores de desempenho estabelecidos, essa nova Diretoria poderá enriquecê-los e implementá-los segundo sua ótica. Evitar-se-á, assim, a descontinuidade e o desgaste de uma boa idéia – o *BALANCED SCORECARD* – fatos tão comuns na Administração Pública brasileira.

Foi realizado no Capítulo 2, item 2.3.1 – Estabelecer e Traduzir a Visão e a Estratégia – que cabe à alta cúpula esclarecer e traduzir a visão, a missão e a estratégia organizacionais. Pelos motivos já expostos, a alta cúpula de uma organização pública, especialmente no caso de uma voltada para a arrecadação de tributos estaduais, cujas ações interferem de maneira profunda na vida das empresas e das pessoas, tem pouca estabilidade. Sofre mudanças ao sabor do pensamento e dos interesses dominantes. Assim, para esse Estudo, a alta cúpula é substituída pelo “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*”. Trata-se de um consenso obtido sobre os itens mais importantes para o desenvolvimento do BSC, como a visão, a missão, os objetivos, a estratégia e os vetores de desempenho. Esse consenso nasce da participação, através de resposta a questionários e da interação por meio do escritório virtual, como observado no Capítulo 1, item 1.5 – Metodologia – de funcionários pertencentes a todos os níveis da organização, desde os principiantes até aqueles que já ocuparam o mais alto cargo. Assim, procura-se assegurar a continuidade do trabalho, apesar das mudanças que possam ocorrer a partir da posse dos novos eleitos, haja vista o consenso e a consistência obtidos para os indicadores estabelecidos.

3.3 A ORGANIZAÇÃO

O presente Estudo aplicado tem como foco a Coordenação da Receita do Estado - CRE. Trata-se de um órgão da Administração Pública Direta, vinculado à Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná.

Sua natureza, bem como suas atribuições formais estão estabelecidas na Resolução da Secretaria de Estado da Fazenda, nº. 134, de 02/05/1984, conforme texto abaixo, *verbis*:

Art. 1º - A Coordenação da Receita do Estado (CRE), órgão de regime especial, de acordo com o artigo 113 da Lei nº 7.051, de 04 de dezembro de 1978, integra a Secretaria de Estado das Finanças.

Art. 2º - À CRE, conforme art. 24 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 1235, de 19 de novembro de 1975, compete:

I - o planejamento, organização, previsão, direção, registro, coleta, análise e controle das receitas derivadas do Estado;

II - a tributação, fiscalização e arrecadação, em todas as suas fases, até o recolhimento do produto arrecadado ao Tesouro Geral do Estado;

III - a execução da política fiscal do Estado;

IV - a articulação com a Secretaria da Receita Federal e com órgãos afins de outros Estados, visando à integração e troca de informações;

V - a coordenação, orientação, acompanhamento e controle das atividades das unidades regionais e locais, através do fluxo constante de informações entre estas e as demais unidades da Secretaria;

VI - outras atividades correlatas.

Como se observa, a Coordenação da Receita do Estado – CRE - se ocupa de todas atividades inerentes aos tributos estaduais, excetuando sua instituição, cuja competência é do poder legislativo, exercida por meio de lei. Ainda assim, tal exceção não exclui sua participação nesse processo, através de críticas e sugestões encaminhadas aos legisladores. Cabe-lhe, portanto, zelar pelo cumprimento da legislação tributária, prevenindo e coibindo a sonegação fiscal, através de ações planejadas e coordenadas, dirigidas aos segmentos econômicos apropriados.

Conforme dados da Secretaria de Estado da Fazenda⁶, estão inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado 171.811 contribuintes. Destes, 118.068 estão enquadrados na categoria de microempresa ou Regime Simples/PR. A participação setorial na arrecadação do ICMS ocorre como segue:

- Indústria 54,0%
- Comércio 28,8%
- Serviços 13,8%
- Outros 3,4%

⁶ Boletim Informativo - Janeiro a Dezembro de 2001 – SEFA/CRE/IGA.

A importância da atividade da CRE pode ser avaliada pela expressiva participação dos tributos estaduais na arrecadação total do Estado, e, desta, na execução dos planos do governo, com os correspondentes reflexos na satisfação das demandas sociais. Conforme aponta o Anexo 1 – Receitas Correntes – no ano de 2001 as Receitas Tributárias representaram 61,6% das Receitas Correntes do Estado do Paraná. Dentre as Receitas Tributárias, merece especial atenção aquela advinda do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) que representou 92,8% dessas receitas, como aponta o citado anexo. Em números absolutos, e arredondados, no ano de 2001 as Receitas Correntes somaram R\$ 8,5 bilhões, das quais, as Receitas Tributárias participaram com R\$ 5,3 bilhões. Destes, R\$ 4,9 bilhões são provenientes do ICMS.

O conjunto das atividades próprias da CRE, ou atividades fins, está calcado em três pilares: Tributação, Arrecadação e Fiscalização, que formam o “Sistema TAF”. O “Sistema TAF” compreende uma segmentação das atividades, conforme sua natureza. Esta segmentação abrange desde as atividades de planejamento estratégico até as de execução. Assim, são distintas as competências de cada sistema, como segue:

- Tributação – compreende as atividades relacionadas à legislação tributária: sua interpretação, auxílio na sua regulamentação, respostas às consultas formuladas por contribuintes e outros, auxílio para a decisão dos julgadores administrativos em processos administrativos fiscais, pareceres diversos em processos de natureza tributária, etc.
- Arrecadação – compreende as tarefas ligadas ao recebimento e controle dos valores relativos aos tributos estaduais, cadastro de contribuintes, autorização para impressão de documentos fiscais, gerenciamento da Dívida Ativa, análise e previsão da receita, etc.
- Fiscalização – está afeta a este sistema todas as atividades ligadas à fiscalização dos contribuintes. Compreende o planejamento e a execução das ações de prevenção e repressão à sonegação fiscal, como auditoria, exação, fiscalização volante, acompanhamento de contribuintes de acordo com seu porte e ramo de atividade e outros.

A Coordenação da Receita do Estado – CRE – conta com um quadro de funcionários de aproximadamente 1200 Auditores de Tributos Estaduais e 700 Auxiliares Administrativos. Está estruturalmente organizada em 5 níveis: de direção, de assessoramento, de gerência, instrumental e de execução. Para desenvolver suas atividades em todo Estado, a CRE conta com 10 unidades administrativas, estrategicamente distribuídas pelo território paranaense. São as Delegacias Regionais da Receita - DRRs. Cabe a elas executar as políticas e os programas da organização, dentro de sua jurisdição. A Figura 2 apresenta o organograma da Coordenação da Receita do Estado, conforme extraído da Resolução SEFI-PR. 134/84.



FIGURA 2 – Organograma da CRE
 Fonte : Resolução SEFI-PR- 134/84

3.4 CONSTRUINDO O *BALANCED SCORECARD*

Segundo Kaplan & Norton (1997), o primeiro passo para a construção de um *BALANCED SCORECARD* bem-sucedido é obter o consenso da Alta Administração, relativamente aos motivos para o desenvolvimento do *Scorecard*. Esses motivos orientarão o estabelecimento de objetivos e medidas para o *Scorecard*, além de facilitar o consenso entre os participantes do projeto. Como observado no item 3.2 – Contexto Político, nesse Estudo a Alta Administração foi substituída pelo “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*” – um grupo de funcionários, pertencentes a diferentes níveis hierárquicos da organização, que através de respostas a questionários e interações via internet, traduzem o consenso sobre os itens essenciais para o desenvolvimento do *BALANCED SCORECARD*.

Para o estabelecimento do consenso sobre os motivos para a construção do BSC, o “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*” respondeu a um questionário próprio — *Por que construir um BALANCED SCORECARD?*, Anexo 2. O questionário foi inspirado nas razões percebidas por Kaplan (Kaplan & Norton, 1997), como motivadoras para a construção de um BSC. Embora, segundo Olve *et al* (2001), a razão principal para que uma organização desenvolva o BSC seja o desenvolvimento das capacidades que garantirão o sucesso no futuro, a partir do estabelecimento da visão e da estratégia, é importante deixar claro quais são as razões apontadas pela organização para o desenvolvimento do novo sistema. Dessa forma, obtém-se comprometimento desde os primeiros passos da construção do BSC.

Assim, foram apontadas as seguintes, como as principais razões motivadoras para o desenvolvimento de um *BALANCED SCORECARD* para a Coordenação da Receita do Estado – CRE:

- Estabelecer e esclarecer o consenso em relação à visão e à estratégia.
- Comunicar a estratégia.
- Sustentar investimentos em ativos intelectuais e intangíveis (marca, nome, capacidade técnica).

Definidos os principais motivos para a construção do BSC para a CRE, estes nortearão, especialmente, o estabelecimento da Visão, da Missão e da Estratégia organizacionais. Pode-se, assim, iniciar a construção propriamente dita do *BALANCED*

SCORECARD. Antes, porém, apresenta-se uma visão geral do processo - Figura 3 - segundo a ótica dos seus criadores.

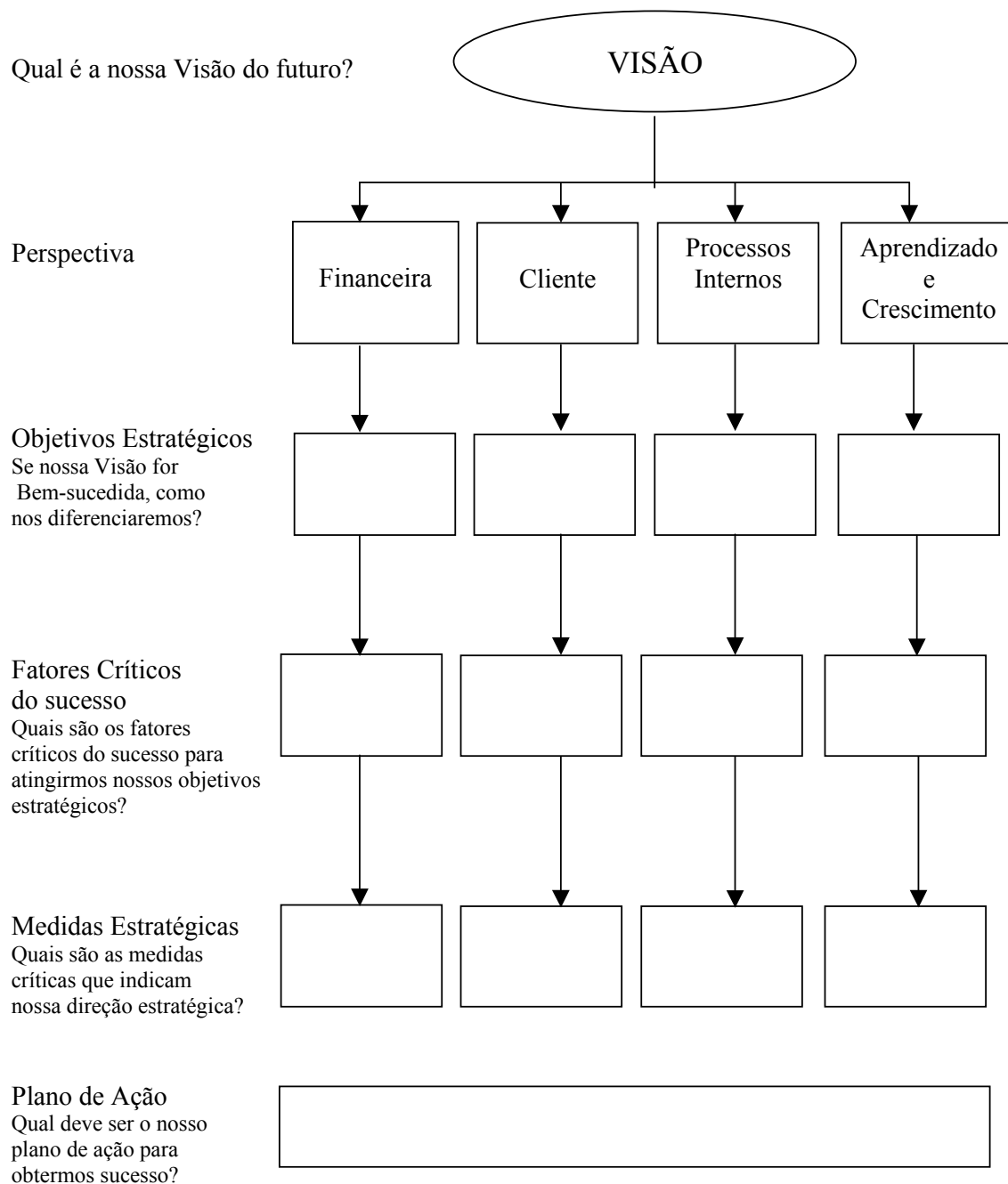


FIGURA 3 – Visão abrangente do processo.
Fonte: Kaplan & Norton (1993, p.139)

Como mostra a Figura 3, o processo tem início com a definição da Visão, ou seja, com o estabelecimento de um consenso sobre a situação futura desejada. Esta situação futura deve ser ousada, romper com os padrões atuais e sugerir uma nova *performance*. Representa um desafio para toda a organização. É o imaginário do ideal, que decomposto em Perspectivas – Financeira, do Cliente, dos Processos Internos e do Aprendizado e Crescimento, norteará e controlará as ações em todos os níveis da organização.

A Visão é expressa, então, em Objetivos Estratégicos, dentro das diferentes Perspectivas. O estabelecimento dos Objetivos Estratégicos guiará a organização rumo à Visão.

Definidos os Objetivos Estratégicos, é hora de pensar nos Fatores Críticos do Sucesso. Tratam-se daqueles elementos essenciais para a consecução dos objetivos. São os meios que sustentarão o atingimento das metas e dos objetivos, rumo à Visão. No Capítulo 2, há referência a esses fatores como “Vetores de Desempenho”.

O próximo passo é o desenvolvimento das Medidas Estratégicas. É fundamental responder à seguinte questão: Como e o que deve ser medido? É preciso definir os Indicadores de Desempenho, referidos no Capítulo 2. São esses indicadores que dirão se o sucesso será alcançado, ou seja, se os Objetivos Estratégicos traçados serão atingidos. Deve-se desenvolver um conjunto equilibrado de indicadores, de ocorrência e de tendência, representando aspectos financeiros e não-financeiros, que operem como verdadeiros sensores, cuja finalidade é monitorar o processo e alertar a organização, quanto à sua *performance*.

Finalmente, para a construção do *BALANCED SCORECARD*, é necessária a elaboração de um Plano de Ação. Devem ser definidas as ações específicas que serão tomadas, a fim de que o sucesso seja alcançado e, no futuro, a Visão torne-se uma realidade. Contudo, o processo não se encerra aí. Ao contrário, uma nova visão é estabelecida, reiniciando-se o processo e dando início a um ciclo virtuoso.

3.4.1 Definindo a Missão

A fim de que se possa melhor compreender a missão da CRE, dada a natureza de sua atividade, alguns aspectos inerentes ao tributo serão abordados preliminarmente.

O Código Tributário Nacional – CTN – em seu artigo 3º. dá uma definição legal do que seja tributo, *verbis*:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Observados os fins do presente Estudo, é importante ressaltar alguns elementos constitutivos do conceito retro:

- Prestação pecuniária compulsória – cumpre ao contribuinte, obrigatoriamente, o pagamento do tributo, independentemente da sua vontade.
- Que não constitua sanção de ato ilícito – a obrigatoriedade do pagamento do tributo não nasce da prática de um ato contrário à lei. Assim, não pode o tributo ser usado como instrumento de punição por prática de atos ilícitos. Antes de tudo, é o tributo uma contribuição para o atendimento às necessidades coletivas.
- Instituído em lei – o tributo nasce a partir da lei que o cria. Representa a vontade do cidadão, manifestada através de seus representantes, democraticamente eleitos.
- Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada – a cobrança do tributo é de responsabilidade do poder público e se limita aos expressos termos da lei à qual se vincula. Assim, não pode o poder executivo cobrá-lo de forma diferente ou deixar de cobrá-lo.

A preocupação do legislador em definir o conceito legal de tributo revela a complexidade e a importância do tema. Como sustenta Riani (1986), “*A tributação é um*

instrumento através do qual as pessoas tentam obter recursos coletivamente para satisfazer as necessidades da sociedade”.

O alto grau de interferência que o tributo exerce na sociedade e, portanto, sua relevância social, pode ser mais bem vislumbrada a partir das funções exercidas pelo Estado. Vasconcellos (2000) aponta três funções econômicas para o Setor Público:

- Alocativa – alocação de bens e serviços que devem ser oferecidos pelo governo, quando o mercado não o faz adequadamente. Trata-se do fornecimento de bens e serviços ligados às áreas da saúde, educação, segurança e outros.
- Distributiva – promover a distribuição da renda. O governo opera como um agente redistribuidor de renda à medida que, por meio da tributação, transfere recursos dos segmentos mais ricos da sociedade para os mais pobres.
- Estabilizadora – promover a estabilidade do nível de preços e do emprego. O Estado deve intervir na economia, a fim de alterar o comportamento dos níveis de preços e emprego, pois o pleno emprego e a estabilidade de preços não ocorrem de maneira automática na economia. Nesse sentido, as alíquotas progressivas do Imposto sobre a Renda funcionam como um estabilizador automático, restringindo ou ampliando a demanda segundo as alterações no nível de renda do indivíduo.

Vejam-se agora, os princípios econômicos que devem nortear um Sistema Tributário. Conforme Silva (1992), a teoria da tributação repousa sobre dois princípios fundamentais:

- Princípio da Neutralidade. A neutralidade é obtida quando os tributos não alteram os preços relativos, minimizando sua interferência nas decisões econômicas dos agentes de mercado. Assim, um bom Sistema Tributário é aquele que não interfere nas decisões de alocação de recursos dos agentes econômicos, salvo quando intencionalmente concebido, a fim de corrigir imperfeições do setor privado.

- Princípio da Equidade. A equidade diz respeito à distribuição justa da carga tributária entre os indivíduos. Esta equidade pode ser avaliada sob dois princípios: 1) Princípio do benefício, segundo o qual cada indivíduo deve contribuir para a satisfação das necessidades coletivas, de acordo com os benefícios que auferir do setor público. Ou seja, deve pagar mais, quem mais se beneficia dos bens e serviços públicos. 2) Princípio da capacidade de pagamento, pelo qual devem contribuir mais os indivíduos que têm maior capacidade econômica de pagamento. Ou seja, paga mais, quem tem mais.

As funções econômicas do Estado, bem como os princípios fundamentais da tributação, revelam de maneira clara a imperiosa necessidade que as sociedades modernas têm de conceberem um Sistema Tributário eficiente. A correção e a harmonia do Sistema Tributário são elementos essenciais para que o Estado possa cumprir seu papel, especialmente no tocante à redistribuição da renda e da competitividade do produto nacional. Esta dependência é ainda mais notória em países emergentes, com grandes desigualdades sociais, como é o caso do Brasil.

Essas considerações preliminares permitem obter uma clara compreensão da relevância da missão da CRE. Sobre esta missão, assim posicionou-se o “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*”: ***“Arrecadar os tributos de competência estadual, observada a legislação tributária vigente”***.

O termo “*arrecadar*” está empregado em seu sentido mais amplo, compreendendo todas as atividades desempenhadas a partir do nascimento da obrigação tributária, com a prática do fato gerador, até sua extinção, com o pagamento do tributo. Abrange, portanto, as tarefas do Sistema TAF – Tributação, Arrecadação e Fiscalização - mencionado anteriormente, no item 3.3.

Analisou-se anteriormente a estreita relação entre o tributo e as funções do Estado, bem como suas implicações econômico-sociais. Observou-se a importância de um Sistema Tributário eficiente, correto e harmônico. Assim, desponta o cumprimento da missão da CRE como elemento fundamental para as ações do governo e, portanto, para o bem-estar social. Falhas no combate à sonegação fiscal podem determinar distorções no Sistema

Tributário, com conseqüências danosas para o sistema de preços, para a competitividade dos produtos, seja no mercado interno ou externo e na distribuição de renda, agravando as desigualdades sociais.

3.4.2 Estabelecendo a Visão

Estabelecer a Visão, ou seja, a situação futura desejada de uma organização, é tarefa difícil e essencial. Sendo a organização, objeto do estudo, pertencente à área pública, essa tarefa é ainda mais difícil, já que estará sujeita a mudanças importantes, sejam programáticas ou estruturais, provocadas por novas ideologias ou interesses, que surgem a cada nova eleição. Contudo, é ao mesmo tempo uma tarefa estimulante, na medida em que nos permite liberar o imaginário e esculpir uma nova organização.

A Visão deverá representar um ideal a ser perseguido. Conforme Kaplan & Norton (1997), ela deve ser inspiradora e desafiadora. Deve nortear os rumos da organização. Acima de tudo, propor uma ruptura com os padrões atuais de desempenho, estabelecendo novos paradigmas e marcando uma descontinuidade do processo.

Observadas as premissas acerca do estabelecimento da Visão, o “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*”, a partir do questionário que lhe foi oferecido - Anexo 3, considerando um cenário de cinco anos, assim descreveu sua Visão da Coordenação da Receita do Estado - CRE, decomposta nas diversas perspectivas, como segue:

- **Visão Geral** – “*Tornar-se referência nacional na área de arrecadação de impostos estaduais, através do combate à sonegação, da satisfação dos clientes e da capacitação e motivação dos funcionários*”. A Visão Geral está calcada em três colunas reveladoras da estratégia definida, que sustentam e são indispensáveis ao sucesso organizacional: Resultados, Clientes e Funcionários.
- **Visão/Perspectiva Financeira** – “*Obter a maximização da arrecadação, segundo o preceito econômico da abordagem marginal e da eficiência de Pareto, observada a legislação tributária vigente*”. O foco aqui está nos

resultados, obtidos a partir do combate eficiente à sonegação. Conforme Vasconcellos (2000), o ponto de maximização dos resultados, dado pela abordagem marginal, da chamada teoria neoclássica ou marginalista, é aquele onde o custo marginal se iguala à receita marginal. Portanto, o ponto onde o custo para se obter uma unidade adicional de receita é igual a essa mesma receita. No caso em tela, o ponto de maximização é aquele onde o custo para se arrecadar uma unidade monetária a mais é igual à unidade arrecadada. Quanto à eficiência de Pareto, considera-se que uma dada alocação de recursos é eficiente quando é impossível modificá-la, de forma a melhorar o nível de bem-estar de um indivíduo, sem piorar a situação de um outro qualquer (Pareto, 1984). Procura-se, assim, obter o melhor resultado a partir da alocação dos recursos disponíveis. É importante ressaltar, contudo, que no caso específico – uma Unidade da Administração Pública, voltada para a arrecadação de tributos estaduais - algumas ações, motivadas por determinação legal, judicial ou programa econômico-social do governo, poderão escapar aos citados preceitos.

- **Visão/Perspectiva dos Clientes** – “*Ser vista pelos clientes como uma organização eficiente, eficaz, efetiva e ética*”. Nesta Perspectiva o foco está voltado para a satisfação do cliente. Ele deve observar que a aplicação dos recursos está otimizada e que, portanto, não há desperdícios (eficiência). Que os objetivos e programas propostos são concretizados (eficácia). Deve perceber que as ações desenvolvidas conduzem a resultados que agregam valor para a sociedade (efetividade). Motta (1996) relaciona eficiência ao custo/benefício do projeto, a eficácia ao atingimento do objetivo e a efetividade ao impacto da decisão pública. Por último, o Cliente deve observar que a ética permeia todas as ações de iniciativa da organização. Trata-se da ética organizacional, consumada no respeito às leis, à moral e aos costumes da sociedade em que a organização está inserida, limitando e direcionando suas ações.

- **Visão/Perspectiva dos Processos Internos** – “*Dispor de processos internos eficientes, voltados para os objetivos da organização e para a satisfação dos clientes*”. O foco aqui se dirige ao atingimento dos

resultados pretendidos e para a satisfação dos Clientes. Os Processos Internos devem estar alinhados com os objetivos e as metas organizacionais.

- **Visão/Perspectiva do Aprendizado e Crescimento** – “*Contar com funcionários éticos, competentes, motivados e com um Sistema de Informações moderno, eficiente e acessível*”. Funcionários e Sistema de Informações são o foco desta Perspectiva. Os funcionários representam o principal elemento da organização. Compõem o ativo intelectual. Necessitam de constante aprimoramento e motivação, sem o que, nenhum resultado será alcançado. No tocante à ética pessoal, em que pese a natureza polêmica, controversa e emocional de seus aspectos e conceitos, observa-se aqui, em especial, o comprometimento do funcionário com a missão da organização e com seu dever de servir à sociedade. Como relata Roza (2001), “*Quando a ação do agente público não está na mesma sintonia com a finalidade que justifica a própria existência da Administração Pública, estar-se-á diante de uma contradição*”. Quanto ao Sistema de Informações, é imperioso que corresponda às demandas do público interno e externo. Deverá ser capaz de coletar dados e transformá-los em informações precisas e disponíveis, como desejados.

3.4.3 Definindo os Clientes

A Coordenação da Receita do Estado possui um leque amplo de clientes, uma vez que é responsável pela arrecadação de todos os tributos de competência estadual:

- ICMS – Imposto que incide sobre as operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte e de comunicações;
- IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores;
- ITCMD – Imposto sobre a transmissão *causa-mortis* e doações.

Englobam seus clientes, portanto, conforme definido pelo “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*”, entidades públicas, contribuintes, profissionais liberais, além da população em geral, como usuária de processos, sistemas e/ou informações

disponibilizadas pela organização. Relaciona-se, assim, com Secretarias de Estado, bem como com outros órgãos públicos dos poderes executivo, legislativo e judiciário, empresários, proprietários de veículos, contabilistas, advogados, despachantes aduaneiros e outros.

Vale ressaltar a dimensão que o termo “cliente” alcança nesse contexto. O termo é usado para lembrar a necessidade de se olhar para o cidadão, como uma empresa privada olha para seu principal cliente. Contudo, diferentemente desta, onde a qualidade do serviço pode ser diferenciada de acordo com a “categoria” do cliente, o serviço público deverá ser prestado com a mesma qualidade a todos os clientes, que em última instância, são os cidadãos. Observam-se, assim, os preceitos constitucionais, especialmente os contidos nos Artigos 5º. e 6º. da Constituição Federal de 1.988, a denominada, Constituição cidadã.

3.4.4 Estabelecendo os Objetivos Estratégicos

O propósito desta etapa é traduzir a Visão em termos tangíveis, a partir das perspectivas estabelecidas e, desse modo, alcançar o equilíbrio total, característica única do *BALANCED SCORECARD* (Olve *et al*, 2001).

A Visão é estabelecida em termos bastante genéricos. Representa um cenário desejado no futuro. Para que este cenário seja construído e torne-se uma realidade é necessário que o abstrato seja traduzido em concreto. O estabelecimento de objetivos específicos dentro de cada perspectiva, representa este passo na construção do BSC. O “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*” estabeleceu os seguintes objetivos estratégicos para a Coordenação da Receita do Estado – CRE:

- **Objetivo / Perspectiva Financeira** – “*Aumentar a arrecadação dos impostos estaduais*”, com ênfase no ICMS, através de ações preventivas e repressivas de combate à sonegação fiscal, bem como por meio da simplificação das obrigações tributárias e da orientação para o seu cumprimento. A ênfase dada ao ICMS deve-se ao fato da sua alta representatividade na composição das receitas tributárias do Estado, que, conforme examinado no item 3.3 – A Organização, é superior a 92%.
- **Objetivo / Perspectiva dos Clientes** – “*Aumentar a satisfação dos clientes, prestando, eficientemente, serviços que lhes agreguem valor*”.

Subjacente ao estabelecimento de objetivos, a partir da ótica dos clientes, está o pensamento de um governo voltado para o cliente que, em última análise, é toda a sociedade. *“O que mais irrita as pessoas no trato com o governo é a arrogância da burocracia. As pessoas, hoje em dia, querem ser valorizadas como clientes, mesmo por parte do governo”*, (Osborne & Gaebler, 1998). No caso em tela, é amplo o leque de clientes, como observado no item precedente. Assim, a agregação de valor, ou seja, a efetividade dos serviços prestados, será observada segundo as diferentes demandas que se apresentam. O governo do Estado, por exemplo, perceberá agregação de valor à medida que sua demanda por arrecadação seja satisfeita. Por outro lado, o contribuinte poderá percebê-la quando obtiver um tempo de resposta satisfatório a uma solicitação de abertura ou encerramento de empresa.

- **Objetivo / Perspectiva dos Processos Internos** – *“Aumentar a eficiência dos processos, aperfeiçoando os já existentes, desenvolvendo novos e eliminando aqueles processos que não contribuem para o atingimento dos objetivos financeiros ou não criam valor para os clientes”*. Na perspectiva dos processos internos, busca-se identificar os processos críticos em que se deve alcançar a excelência, a fim de atender aos objetivos financeiros e ligados a clientes (Kaplan & Norton, 1997). Assim, a tarefa aqui é identificar quais são os processos críticos que possibilitarão o aumento da arrecadação e da satisfação dos clientes. Então, criar os ainda não existentes, aprimorar os atuais e eliminar aqueles que não estejam alinhados a esta perspectiva.
- **Objetivo / Perspectiva de Aprendizado e Crescimento** – *“Capacitar e motivar os funcionários, bem como disponibilizar um sistema de informações eficiente e acessível, a fim de que se possa vencer os desafios de hoje e do futuro e tornar a Visão organizacional uma realidade”*. Conforme Kaplan & Norton (1997), três categorias principais definem a Perspectiva de Aprendizado e Crescimento: a) Capacidades dos funcionários; b) Capacidades dos sistemas de informação; c) Motivação, *empowerment* e alinhamento. Portanto, o investimento em funcionários e sistemas de informação e gerenciais é de suma importância para esta perspectiva. Treinamento, sistemas de recompensas, progressão funcional,

bem como a forma de gestão adotada – uma que permita e incentive a liberdade do funcionário de tomar iniciativas (*empowerment*) – somados a investimentos em tecnologia da informação, despontam como elementos fundamentais para o atingimento dos objetivos organizacionais.

3.4.5 Fatores Críticos do Sucesso – Vetores de Desempenho

Nesta fase da construção do *BALANCED SCORECARD* serão estabelecidos os elementos essenciais para a consecução dos objetivos estratégicos já definidos. Trata-se dos Fatores Críticos do Sucesso, dentro de cada perspectiva do BSC. Busca-se aqui, identificar o foco principal de atenção. Aquele elemento ou aqueles elementos, cujo desenvolvimento possibilitará o atingimento das metas e objetivos traçados.

Para esta etapa, pediu-se ao “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*” que indicasse os fatores críticos do sucesso para cada um dos objetivos propostos anteriormente. O resultado consensual, com a devida priorização, vem descrito no Quadro 2, a seguir.

QUADRO 2 – Fatores Críticos do Sucesso

PERSPECTIVA FINANCEIRA		
Objetivos Estratégicos	Foco	Vetores de Desempenho
Aumentar a arrecadação dos impostos estaduais	Arrecadação	Redução da sonegação. Simplificação das normas. Infraestrutura e Tecnologia. Educação tributária. <i>Performance</i> dos funcionários.
PERSPECTIVA DOS CLIENTES		
Aumentar a satisfação dos clientes.	Cliente	Agregação de valor ao cliente. <i>Performance</i> dos funcionários. Imagem organizacional. Tempo de resposta.
PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS		
Aumentar a eficiência dos processos.	Processos	Engenharia e Análise de valor. Inovação. Comunicação interna. Infraestrutura e Tecnologia.
PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E DO CRESCIMENTO		
Capacitar e motivar os funcionários, e disponibilizar um sistema de informações eficiente.	Funcionários; Sistema de Informações	Desenvolvimento de Recursos humanos. Administração Participativa. Infraestrutura e Tecnologia.

3.4.5.1 Breve Análise dos Vetores de Desempenho

Redução da sonegação – O imposto a ser recolhido por um contribuinte do ICMS, principal tributo estadual, se dá pela combinação de duas macro variáveis: a Legislação Tributária e a Atividade Econômica. A Legislação Tributária compreende todas as leis, normas e regulamentos estabelecidos pelos poderes constituídos. A Atividade Econômica representa o conjunto de atos e fatos de natureza ou consequência econômica, definidos pela Legislação Tributária, como suscetíveis à tributação. Assim, dado um Sistema Tributário vigente, a arrecadação do imposto depende do comportamento da atividade econômica e do cumprimento da legislação pelos contribuintes. Cabe à Coordenação da Receita do Estado – CRE – prevenir e reprimir os desvios de comportamento dos contribuintes, de forma a reduzir a sonegação fiscal. A estratégia adotada para o atingimento dos objetivos financeiros, portanto, é o combate à sonegação do imposto, contrapondo-se à possibilidade de aumento da arrecadação através do aumento da carga tributária, cujo escopo foge às competências legais da organização.

Simplificação das normas – Simplicidade e eficiência são características essenciais de um tributo, como atesta Ryan (2001). A CRE não tem competência legal para a elaboração da Legislação tributária, contudo, no que diz respeito à sua regulamentação, por meio de Decretos do Poder Executivo, pode exercer influência decisiva, através da apresentação de sugestões para a elaboração dos Decretos. Assim, deverá buscar incessantemente a simplificação das normas regulamentares, sem, entretanto, abrir mão da segurança e da consistência do sistema, de forma a facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, aumentando a eficiência do sistema e promovendo o aumento da arrecadação.

Infraestrutura e Tecnologia – Capacidade tecnológica e infraestrutura é um vetor de desempenho que está ligado diretamente a todas as Perspectivas do *BALANCED SCORECARD*. É essencial o investimento nessa área, a fim de que se possa atingir os objetivos estratégicos financeiros, com clientes e com processos. É vital para a organização acompanhar a tecnologia empregada pelos contribuintes, “atuando com as mesmas armas no combate à sonegação”. Também é preciso prestar serviços cada vez mais rápidos, menos onerosos e menos burocratizados aos clientes. Tudo isto está intimamente ligado à capacidade tecnológica e suporte físico e logístico que a organização possa dispor.

Educação Tributária – A conscientização do cidadão a respeito da função e da importância dos tributos para a sociedade é investimento de longo prazo com retorno garantido. É imprescindível acrescentar ao currículo escolar, desde o ensino fundamental, uma disciplina que oriente e motive o jovem a lidar com a questão dos tributos. Todos pagam tributos neste país. É preciso esclarecer o momento em que o pagamento ocorre, as consequências nefastas da sonegação e a vital importância da participação da população na exigência do cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. Acima de tudo, é uma questão de cidadania.

Performance dos funcionários – A qualidade do desempenho técnico e comportamental dos funcionários é essencial para que se possa atingir os objetivos traçados. A *performance* do funcionário influencia determinantemente os resultados, desde o planejamento das ações até sua execução. Nenhum objetivo, seja financeiro ou ligado a clientes ou a processos, será atingido sem investimentos consistentes neste vetor de desempenho. Estamos na era do conhecimento. Uma era onde o conhecimento é a base para o desenvolvimento da sociedade. A era dos Trabalhadores de Conhecimento. “*O grupo de trabalhadores de conhecimento conferirá caráter, liderança e perfil social à emergente sociedade do conhecimento*”, conforme atesta Drucker (1999). Portanto, é imperiosa uma gestão eficiente do capital intelectual. Segundo Cavalcanti et al (2001), o conceito de capital intelectual refere-se tanto à capacidade, à habilidade e à experiência, quanto ao conhecimento formal das pessoas que integram uma organização.

Agregação de valor ao cliente – A CRE, dada sua natureza, possui um amplo grupo de clientes, como já anteriormente observado. O aumento da satisfação destes clientes está intimamente ligado ao aumento do valor que a organização é capaz de lhes agregar. A análise das demandas de cada segmento permitirá o direcionamento correto das ações, que redundarão no aumento da satisfação. O enfoque segmentado permite vislumbrar diferentes valores almejados por diferentes clientes, como governo e contribuintes.

Imagem Organizacional – A imagem que uma organização passa para seus clientes é um elemento crucial no que diz respeito à sua satisfação. A questão chave aqui é identificar como os clientes vêem a organização e como gostariam de vê-la. É preciso ainda, definir como a organização gostaria de ser vista pelos seus clientes. O cuidado com a imagem organizacional passa pelas atitudes isoladas dos funcionários, pela forma como a Instituição

se relaciona com seus clientes, pela sua cultura interna, pelo respeito às normas, pelo exemplo edificante em cada ação, pela intolerância com o desvio comportamental, pelo respeito aos direitos constitucionalmente consagrados, pelo seu grau de responsabilidade social e por sua eficiência. Genericamente, pode-se dizer que a Imagem Organizacional, especialmente no caso de um órgão público voltado à arrecadação de tributos, está calcada em dois pilares: a ética - como o elemento comportamental, e a eficácia - como o elemento técnico. No campo ético a conduta imoral é sem dúvida o elemento mais nocivo e de difícil trato. Como observa Pugsley (1999), o desvio de comportamento está ligado à fuga de investimento, às desigualdades sociais e ao fraco desempenho econômico de um país. Floresce onde há forte burocracia, alto poder discricionário do gestor público e pouca *accountability* - imputação de responsabilidade. Tem ainda, como combustível, a inadequada remuneração dos agentes públicos.

“Nas sociedades democráticas mais modernas espera-se que os governos – e o serviço público – sejam responsáveis perante os cidadãos. A maioria dos estudiosos norte-americanos acredita que o fortalecimento da accountability e o fortalecimento das práticas administrativas andam juntos” (Campos, 1990).

Tempo de Resposta – A melhoria nos tempos de resposta às diversas demandas encaminhadas à organização é fator determinante no aumento da satisfação dos clientes. Não há como esperar uma suavização no humor do cliente, fazendo-o esperar demasiadamente em cada operação. Há processos, como os relativos à restituição de valores pagos a maior – “repetição do indébito” – que, apesar das tentativas legais, arrastam-se por longos períodos em diversos setores e instâncias administrativas. Outros, como os ligados a situações cadastrais (Inscrição ou Baixa do Cadastro de Contribuintes) ou a processos de auditoria, carecem igualmente de tempos de resposta melhores.

Engenharia e Análise de valor – A adoção de métodos de análise de processos, como a Engenharia e Análise de Valor, que identifiquem o valor agregado em cada processo ou em cada fase do processo e os custos associados, permitirá a eliminação de processos que não agregam valor a clientes ou aos resultados financeiros. Possibilitará, ainda, a classificação

dos processos, segundo o valor que podem gerar, estabelecendo a ordem de prioridade para sua implementação e execução.

Inovação – A inovação compreende o processo de identificar novos clientes e suas necessidades e novos mercados, bem como identificar as necessidades emergentes dos clientes atuais e desenvolver produtos e serviços que atendam a todas essas demandas. Significa, portanto, investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento. *“A importância do processo de inovação nos levou a modificar a geografia do BALANCED SCORECARD, para que o processo de inovação pudesse ser reconhecido como parte integrante da perspectiva dos processos internos”* (Kaplan & Norton, 1997). Não há como se falar em eficiência de processos sem sua constante renovação, através da inovação.

Comunicação Interna – Um sistema eficiente de comunicação entre os diversos setores da organização é elemento de suma importância para o aumento da eficiência dos processos internos. Na CRE há setores voltados para tarefas internas e setores para tarefas externas. Alguns têm maior contato com o público e outros sequer o têm. Assim, informações obtidas por setores que atuam diretamente junto a algum tipo de cliente, podem e devem ser compartilhadas com os demais. O Setor de atendimento ao contribuinte (Plantão Fiscal), por exemplo, pode fornecer preciosas informações ao setor que elabora minutas de Decretos que regulamentam o ICMS, evitando acúmulo de Consultas ou atendimentos pessoais, motivados, na maioria das vezes, por uma redação de difícil interpretação. Outro exemplo são as operações desenvolvidas em Postos Fiscais de fronteira. Elas podem fornecer informações que devem subsidiar outras operações de auditoria em empresas ou segmentos de atividade econômica.

Desenvolvimento de Recursos Humanos – Não há ativo mais importante para qualquer organização que o ser humano. Este ativo necessita de cuidado constante e planejado. Não se logrará êxito em qualquer área de atuação sem que, primeiramente, desenvolva-se o potencial humano da organização. Desenvolvimento de Recursos Humanos significa, aqui, treinamento para o aprimoramento de habilidades técnicas e gerenciais em todos os níveis hierárquicos. Desenvolvimento de um sistema adequado de recompensas, justo e motivador. Estabelecimento de um plano de carreira, cargos e salários, que dê segurança material e emocional, bem como estimule e priorize a igualdade de oportunidades para a ascensão profissional. A retenção de talentos em uma organização depende especialmente de

dois fatores: ambiente organizacional agradável e remuneração estimulante (Cavalcanti, 2001). Desenvolvimento de Recursos Humanos significa, ainda, o incentivo ao aprimoramento cultural e à responsabilidade social - elementos que podem contribuir para a inibição do desvio comportamental.

Administração Participativa – O estabelecimento de um modelo administrativo, que proporcione e estimule a participação de todos os funcionários no processo decisório, é elemento basilar para o sucesso organizacional. É fundamental o cultivo de um modo gerencial, onde as diferenças e o pensamento crítico sejam vistos como elementos importantes para a criação e o aprimoramento de processos eficientes, especialmente, os de inovação. Uma administração, enfim, capaz de despertar comprometimento e responsabilidade social. Kim (2002), sugere que administradores públicos optem pela Administração Participativa, abandonando o padrão tradicional de estrutura hierárquica, como forma de incrementar o nível de satisfação dos trabalhadores e da eficiência.

3.4.6 Definindo os Indicadores

Um bom *BALANCED SCORECARD* deve ser uma combinação de medidas de resultados e vetores de desempenho (Kaplan & Norton, 1997). As medidas de resultados - indicadores de ocorrências - refletem o resultado da estratégia. Devem confirmar o atingimento dos objetivos e, conseqüentemente, da eficácia da estratégia. Trata-se, portanto, de uma avaliação do que ocorreu. Os vetores de desempenho - indicadores de tendências – refletem a singularidade da estratégia e informam se estão sendo implementadas as ações estratégicas que conduzirão ao atingimento dos objetivos. São, portanto, indicadores do que está ocorrendo. Nas palavras de Olve *et al* (2001), são os condutores da *performance*.

Ambos, indicadores de ocorrências e indicadores de tendências, são verdadeiros sensores, cuja missão é impulsionar e monitorar a performance organizacional.

A partir dos objetivos estratégicos e dos vetores de desempenho já estabelecidos, o “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*” definiu os indicadores, conforme apresentado no Quadro 3.

QUADRO 3 – Indicadores de Performance

PERSPECTIVA FINANCEIRA		
Objetivos Estratégicos	Indicadores de Ocorrências	Indicadores de Tendências
Aumentar a arrecadação dos impostos estaduais.	Varição real da arrecadação.	Contribuintes fiscalizados. Setores econômicos sob supervisão e controle. Cadeias produtivas sob supervisão e controle. Autos de infração lavrados. Novos processos ou nova tecnologia (inovação). Retorno por projeto (lucratividade). Projetos ligados à educação tributária.
PERSPECTIVA DOS CLIENTES		
Aumentar a satisfação dos clientes.	Grau de satisfação dos clientes.	Pesquisas quantitativas e qualitativas realizadas. Processos submetidos à Eng. e Análise de Valor. Tempo de resposta. Mandados de segurança. Reclamações contra funcionários. Investimentos em Tecnologia e Infraestrutura. Treinamento e Desenvolvimento de pessoal.
PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS		
Aumentar a eficiência dos processos.	Tempo de resposta. Retorno por projeto.	Pessoal treinado em Eng. e Análise de Valor. Processos submetidos à Eng. e Análise de Valor. Investimentos em Tecnologia e Infraestrutura. Ações conjuntas (intersectoriais). Novos processos ou nova tecnologia (inovação).
PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E DO CRESCIMENTO		
Capacitar e motivar os funcionários. Disponer de um eficiente sistema de informações.	Produtividade funcional. Grau de satisfação dos funcionários. Grau de eficiência do sistema de informações.	Treinamento e Desenvolvimento de Pessoal. Investimentos em Tecnologia e Infraestrutura. Investimentos em Sistemas e Métodos Gerenciais.

3.4.6.1 Breve Análise dos Indicadores de Ocorrências

A seguir é apresentada uma análise dos indicadores de ocorrência, comentando-se sua importância, aplicação e utilidade.

Varição real da arrecadação – É o principal indicador. É o que está mais diretamente ligado à missão da organização. Reflete o grau de sucesso da estratégia adotada. Variação real significa a redução da sonegação, avaliada pelo aumento da arrecadação não proveniente do crescimento da atividade econômica ou do aumento da carga tributária.

Grau de satisfação dos clientes – Trata-se de um sensor extremamente importante. Reflete o sucesso do esforço organizacional. Deve cobrir os diversos grupos de clientes da CRE, focando várias áreas como: institucional, pessoal, legislação, estrutura e prestação de serviços.

Tempo de resposta por processo – Indicador que revela o grau de acerto dos investimentos em pessoal, tecnologia e infraestrutura.

Retorno por projeto – Deve indicar a melhoria na relação custo/benefício das operações dirigidas a regiões, segmentos ou produtos específicos, denominados internamente de “projetos”.

Produtividade funcional – Indicador que deve revelar, além do ganho quantitativo, o alinhamento da política de desenvolvimento de recursos humanos com os objetivos da organização. Assim, as bases a serem adotadas para a mensuração deverão levar em conta os objetivos estratégicos. Tomará por base elementos diferentes, a partir das diversas atividades desempenhadas pelos funcionários.

Grau de satisfação dos funcionários – Sensor que revela o grau de acerto da política de desenvolvimento de recursos humanos, esta em seu sentido mais amplo, abrangendo, inclusive, o modelo gerencial adotado.

Grau de eficiência do sistema de informações – Indicador que deverá revelar a eficácia nos investimentos em tecnologia da informação. Poderá ser obtido a partir de

informações sobre tempo de acesso, velocidade de processamento e outros, bem como através de pesquisa qualitativa que indique o grau de simplicidade do sistema, a facilidade de acesso e sua flexibilidade.

3.4.6.2 Breve Análise dos Indicadores de Tendências

A seguir é apresentada uma análise dos indicadores de tendências, comentando-se sua importância, aplicação e utilidade.

Contribuintes fiscalizados – Indicador que tem por objetivo induzir a ampliação do rol de contribuintes fiscalizados. Deve fornecer informações estratificadas por atividade econômica, percentual de arrecadação, localização geográfica e outras, a fim de auxiliar no planejamento tático e operacional das ações de fiscalização.

Setores econômicos sob supervisão e controle – Estimula o desenvolvimento de ações planejadas, dirigidas a segmentos específicos da atividade econômica, possibilitando o acompanhamento comportamental dos contribuintes, de forma setorizada. Na seleção dos Setores Econômicos, é importante que se adote os mesmos conceitos (denominação, critérios, agrupamento) utilizados pelos órgãos de pesquisa e estatística, como o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia Estatística e o IPARDES – Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social, a fim de que se possa obter dados sobre o comportamento econômico desses setores e mensurar e avaliar sua evolução.

Cadeias produtivas sob supervisão e controle – Incentiva o desenvolvimento de projetos que tenham como público alvo uma cadeia produtiva - conjunto de atividades desenvolvidas em diversas etapas, para a produção de um bem ou serviço. A sonegação fiscal ocorrida em uma determinada etapa da cadeia produtiva pode ensejar a sonegação nas demais etapas, sendo relevante, portanto, que se observe o comportamento do contribuinte dentro da cadeia produtiva à qual está ligado.

Autos de infração lavrados – O número de autos de infração lavrados revela, de um lado, a eficácia das ações de auditoria, desde o seu planejamento até sua execução e, de outro, a necessidade de melhorias nas ações voltadas para a prevenção da sonegação.

Novos processos ou nova tecnologia (inovação) – As ações de combate à sonegação, sejam de caráter preventivo ou repressivo, devem ser renovadas constantemente, acompanhando as mudanças que ocorrem na sociedade, especialmente aquelas ligadas à atividade econômica. A inovação pode ocorrer através da incorporação de novas tecnologias ou do desenvolvimento de novas estratégias.

Retorno por projeto de fiscalização (lucratividade) – Indicador que demonstra a eficiência de cada projeto desenvolvido. O planejamento, a análise de custo-benefício e do custo-oportunidade de cada projeto de fiscalização determinarão aqueles que devem ser mantidos, os que devem ser melhorados e os que necessitam ser eliminados, de forma a aumentar a eficiência das ações, com conseqüente aumento na arrecadação. É necessário o controle e a análise dos custos que envolvem uma operação. Custos com pessoal, logística e o custo-oportunidade (retorno possível para ações alternativas) devem ser considerados antes de se iniciar qualquer operação.

Projetos ligados à educação tributária – Revela um aspecto de longo prazo. A introdução de disciplinas relativas aos tributos no currículo escolar, bem como o desenvolvimento de outras ações nesta área, são de fundamental importância. A participação do cidadão no processo de fiscalização dos tributos somente ocorrerá a partir da sua conscientização, em relação à natureza e à importância dos tributos para a sociedade.

Pesquisas quantitativas e qualitativas realizadas – Indicador que revela o grau de preocupação da organização com seus clientes. No caso da CRE, dado o amplo leque de clientes, as pesquisas devem ser separadas para cada grupo de clientes, para que se possa conhecer as diversas demandas que a organização deve ser capaz de atender, bem como o grau de satisfação obtido em cada grupo de clientes.

Processos submetidos à Engenharia e Análise de Valor – A quantidade de processos submetidos à análise de valor salienta o esforço da organização em conhecer e priorizar os projetos que têm maior capacidade de agregar valor ao cliente.

Tempo de resposta – Indica a eficácia das ações voltadas para a melhoria dos serviços prestados aos clientes.

Mandados de segurança – Conforme Meirelles (1995), Mandado de Segurança é o meio constitucional, à disposição de toda pessoa física ou jurídica, para proteger direito próprio, líquido e certo, contra ato de qualquer autoridade. Assim, a quantidade de Mandados de Segurança impetrados contra autoridades pertencentes ao quadro da CRE, revela o respeito da organização para com os direitos dos cidadãos.

Reclamações contra funcionários – O número de reclamações contra atos de funcionários poderá revelar o grau de comprometimento dos funcionários com o objetivo estratégico de “Aumentar a Satisfação dos Clientes”. É imperioso que se estabeleçam mecanismos fáceis, ágeis e eficientes de coleta de “Reclamações” de clientes.

Investimentos em Tecnologia e Infraestrutura – O montante que a organização investe em tecnologia da informação e infraestrutura revela sua capacidade de atendimento às demandas que lhe são impostas. É difícil pensar em eficiência e eficácia sem investimentos em novas tecnologias e infraestrutura adequadas ao desempenho das atividades inerentes à organização. O Sistema de Informações deve disponibilizar, de maneira ágil e fácil, o conjunto de informações necessárias ao bom desempenho das atividades próprias da CRE.

Treinamento e Desenvolvimento de Pessoal – Indicador que deve revelar o valor, a quantidade e a qualidade dos programas de treinamento e desenvolvimento de pessoal, em todos os níveis organizacionais. Demonstra o potencial da organização para prestar um atendimento eficiente e eficaz a seus clientes. Salienta as possibilidades de execução precisa de uma tarefa, do desenvolvimento de projetos eficientes e criativos, etc. É essencial que este indicador especifique o “treinamento”. É necessário que o treinamento abranja todos os níveis da organização, bem como aspectos operacionais, gerenciais, estratégicos e comportamentais.

Pessoal treinado em Eng. e Análise de Valor – Indica as possibilidades da organização em desenvolver projetos que atendam às necessidades dos seus clientes, de forma eficiente, efetiva e eficaz.

Processos submetidos à Eng. e Análise de Valor – Incentiva a organização a submeter seus processos à necessária “análise de valor” ou “engenharia de valor”. Essa

análise visa identificar o custo de cada elemento componente do produto, serviço ou processo e seu valor para o cliente. Objetiva alinhar o valor agregado ao custo incorrido.

Ações conjuntas (intersectoriais) – Induz o estabelecimento de ações conjuntas, envolvendo os vários setores internos da organização, permitindo soluções mais eficientes para problemas que, quando tratados isoladamente, são de difícil solução. Essas ações podem envolver também setores externos à organização, como a Receita Federal, ampliando as possibilidades do desenvolvimento de projetos mais eficientes, dada à troca de experiências que se estabelece.

Investimento em Sistemas e Métodos Gerenciais – É fundamental que a organização disponha de métodos e sistemas gerenciais modernos e eficientes. Não bastam pessoas treinadas e infraestrutura, em que pese serem essenciais. A forma de gestão adotada deve permitir e incentivar a participação de todos no processo de criação, realização e decisão (*empowerment*), bem como estabelecer a correspondente responsabilidade (*accountability*). Este indicador deve induzir a organização a investir na contratação de empresas de consultoria, especializadas no desenvolvimento de gestão participativa, avaliação de desempenho, sistema de recompensas, etc.

3.4.7 Ações Estratégicas

Definidos os Objetivos Estratégicos e os Vetores de Desempenho, é hora de se identificar as iniciativas estratégicas – ações essenciais, alinhadas aos objetivos estratégicos da organização, que possibilitarão o seu atingimento. É a estratégia em ação. Consultado, o “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*” indicou as iniciativas estratégicas, ligadas a cada Perspectiva do BSC e alinhadas aos objetivos estratégicos organizacionais, conforme descrito no Quadro 4.

QUADRO 4 – Iniciativas Estratégicas

PERSPECTIVA FINANCEIRA		
Objetivos Estratégicos	Vetores de Desempenho	Iniciativas Estratégicas
Aumentar a arrecadação dos impostos estaduais.	Redução da sonegação. Simplificação das normas. Infraestrutura e Tecnologia. Educação tributária. <i>Performance</i> dos funcionários.	Fundo de Recursos. Encontros intersetoriais. Convênios com a rede de ensino. Administração Participativa. Desenvolvimento de Pessoal.
PERSPECTIVA DOS CLIENTES		
Aumentar a satisfação dos clientes.	Agregação de valor ao cliente. <i>Performance</i> dos funcionários. Imagem organizacional. Tempo de resposta	Pesquisas de satisfação. Engenharia e Análise de Valor. Desenvolvimento de Pessoal. Administração Participativa.
PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS		
Aumentar a eficiência dos processos.	Engenharia e Análise de valor. Inovação. Comunicação interna. Infraestrutura e Tecnologia.	Engenharia e Análise de Valor. Encontros intersetoriais. Fundo de recursos.
PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E DO CRESCIMENTO		
Capacitar e motivar os funcionários, e disponibilizar um sistema de informações eficiente.	Desenvolvimento de RH. Administração Participativa. Infraestrutura e Tecnologia.	Desenvolvimento de Pessoal. Administração Participativa. Fundo de recursos.

3.4.7.1 Comentários às Ações Estratégicas

A seguir é apresentado um breve comentário acerca das Iniciativas Estratégicas, destacando-se seus aspectos principais.

Fundo de Recursos – Criação de um Fundo para obtenção de recursos financeiros que respalde a implementação das iniciativas estratégicas e garanta sua manutenção. O Fundo pode ser constituído com recursos oriundos de uma parcela das multas aplicadas a contribuintes do ICMS e já recolhidas aos cofres públicos. A gestão do Fundo deve ficar a cargo de uma Comissão paritária, envolvendo o Conselho de Auditores do Estado do Paraná e representantes da Secretaria de Estado da Fazenda.

Administração Participativa - Contratação de uma empresa de Consultoria, especializada em administração pública, para implantação do modo de gestão participativa, conhecido como Administração Participativa.

Treinamento e Desenvolvimento de Pessoal – Reestruturar o processo de treinamento e desenvolvimento de pessoal, alinhando-o aos objetivos estratégicos. Estabelecer ampla oportunidade de treinamento, sistema de recompensas, apoio cultural e psicológico, progressão funcional e indicação para a ocupação de cargos, vinculada à avaliação de desempenho.

Convênios com rede de ensino – Estabelecer convênios com a rede de ensino pública e particular, a fim de incentivar a elaboração e introdução de disciplinas ligadas aos tributos no currículo escolar, dando apoio ao desenvolvimento de atividades que orientem e incentivem o aluno neste campo.

Pesquisas de satisfação – Realizar pesquisas junto aos diversos grupos de clientes, identificando suas demandas e obtendo uma avaliação do grau de satisfação atual.

Engenharia e Análise de Valor – Definir os processos que deverão submeter-se à Engenharia e Análise de Valor, aplicando-a com o pessoal interno, após treinamento específico.

Encontros intersetoriais – Estabelecer um calendário e um programa de encontros intersetoriais, induzindo à troca de experiências e objetivando a melhoria na eficiência dos processos.

3.4.8 *BALANCED SCORECARD* - Arquétipo

A Figura 4 apresenta o arquétipo do *BALANCED SCORECARD* estabelecido para a Coordenação da Receita do Estado do Paraná.

Coordenação da Receita do Estado do Paraná – CRE

VISÃO: Tornar-se referência nacional na área de arrecadação de impostos.

MISSÃO: Arrecadar tributos estaduais

ELEMENTOS → PERSPECTIVAS	OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	FATORES CRÍTICOS DO SUCESSO	INDICADORES DE OCORRÊNCIA	INDICADORES DE TENDÊNCIA	AÇÕES ESTRATÉGICAS
FINANCEIRA	Aumentar a arrecadação dos impostos estaduais.	Redução da sonegação. Simplificação das normas. Infraestrutura e Tecnologia. Educação tributária. <i>Performance</i> dos funcionários.	Variação real da arrecadação.	Contribuintes fiscalizados. Setores econômicos sob superv. e controle. Cadeias produtivas sob superv. e controle. Autos de infração lavrados. Inovação em processos. Retorno por projeto (lucratividade). Projetos de educação tributária.	Fundo de Recursos. Encontros intersetoriais. Convênios com a rede de ensino. Adm. Participativa. Desenv. de Pessoal.
CLIENTES	Aumentar a satisfação dos clientes.	Agregação de valor ao cliente. <i>Performance</i> dos funcionários. Imagem organizacional. Tempo de resposta.	Grau de satisfação dos clientes.	Pesquisas quant./qualit. Realizadas. Processos submetidos à Análise de Valor. Tempo de resposta. Mandados de segurança. Reclamações contra funcionários. Desenvolvimento de Pessoal. Infraestrutura e Tecnologia.	Pesquisas de satisfação. Eng. Anal. de Valor. Desenv. de Pessoal. Adm. Participativa.
PROCESSOS INTERNOS	Aumentar a eficiência dos processos.	Engenharia e Análise de valor. Inovação. Comunicação interna. Infraestrutura e Tecnologia.	Tempo de resposta. Retorno por projeto.	Pessoal treinado em Eng. Análise Valor. Processos submetidos à Análise de Valor. Invest. em Tecnologia e Infraestrutura. Ações conjuntas (intersetoriais). Novos processos (inovação).	Eng. e Análise de Valor. Encontros intersetoriais. Fundo de recursos.
APRENDIZADO e CRESCIMENTO	Capacitar e motivar os funcionários. Disponibilizar um Sistema de Informações eficiente.	Desenvolvimento de Pessoal. Administração Participativa. Infraestrutura e Tecnologia.	Produtividade funcional. Grau de satisfação dos funcionários. Grau de eficiência do Sistema de Informações.	Desenvolvimento de Pessoal. Invest. em Tecnologia e Infraestrutura. Invest. em Sistemas e Métodos Gerenciais.	Desenv. de Pessoal. Adm. Participativa. Fundo de recursos.

FIGURA 4 – Arquétipo - visão abrangente do *BALANCED SCORECARD* da CRE.
Baseado em Kaplan & Norton (1993)

CAPÍTULO 4 – DISCUSSÃO

No Capítulo 1 – Introdução – discorreu-se a respeito das hipóteses, sobre as quais assentou-se o presente estudo. Estas hipóteses, elementos propulsores do trabalho, são revistas agora, para a devida análise.

4.1. Análise das Hipóteses

A avaliação de desempenho é fator crucial para a concretização dos objetivos da organização. O caráter fundamental da avaliação de desempenho pode ser percebido a partir de Osborne & Gaebler (1998): *“Por não mensurar os resultados, os governos burocratizados raramente logram grandes conquistas”*. O atingimento dos objetivos traçados é consequência do desempenho da organização, e este somente será apropriado se for constante e devidamente monitorado e avaliado. O atingimento do objetivo estratégico: *“aumentar a arrecadação dos impostos estaduais”*, por exemplo, depende do comportamento de alguns vetores ou fatores críticos do sucesso, como a redução da sonegação e a simplificação das normas tributárias, entre outros. É a avaliação do desempenho organizacional nessas áreas que permite identificar a necessidade de correção de rumo ou de implementação de melhorias, sem as quais o objetivo não será atingido.

O *BALANCED SCORECARD* fornece uma base adequada para o estabelecimento dos indicadores de desempenho. O *BALANCED SCORECARD*, como

ferramenta de gestão, apresenta-se como um sistema gerencial inovador. Conforme mencionado por Kaplan & Norton (1997), ele alia às tradicionais medidas financeiras de desempenho, outras de conteúdo não-financeiro, correlacionando as ações de curto prazo às medidas de longo prazo e garantindo o sucesso futuro. O emprego do BSC permitiu o estabelecimento dos indicadores de desempenho da CRE, abrangendo os indicadores de ocorrências e os de tendências, conforme apresentado no Quadro 3. Possibilitou a visão de curto e de longo prazo, à medida que focalizou não apenas os resultados (ocorrências), mas também, os fatores críticos do sucesso (tendências). Considerou aspectos financeiros e não-financeiros, a partir das Perspectivas Financeira, de Clientes, dos Processos Internos e do Aprendizado e Crescimento.

O emprego de um instrumento gerencial, como o *BALANCED SCORECARD*, é de fundamental importância para o planejamento, a execução e o controle das atividades de uma organização pública. Dificuldade em traduzir a missão e a estratégia em objetivos específicos e ações concretas é comum a qualquer organização, seja ela pública ou privada. O BSC é muito útil para auxiliar as organizações públicas nesse mister. Como sustenta Osborne & Gaebler (1998), *“Governos centralizadores, burocráticos e sem missão dirigida aos clientes, não estão à altura dos desafios de uma sociedade baseada no conhecimento e na informação. É necessário reinventar o governo, a fim de que suas agências operem com foco dirigido à sua missão, que sejam mais responsáveis pela satisfação das necessidades dos seus clientes (cidadãos), que sejam mais competitivas e orientadas para o resultado”*. O uso do *BALANCED SCORECARD* permitiu esclarecer e traduzir a Visão e a Estratégia da CRE, o que foi feito na seção 3.4. Facilitou a comunicação e a associação dos objetivos, bem como o alinhamento das ações estratégicas, através do estabelecimento de relações de causa e efeito, conforme apresentado nas seções 2.5 e 3.4.7. É, portanto, um instrumento gerencial essencial na administração de uma unidade pública, que pretende focar suas ações em resultados e clientes.

O estabelecimento de um conjunto equilibrado de indicadores de desempenho permitirá o alinhamento entre as ações desenvolvidas pelos diversos setores da organização com os seus objetivos, possibilitando maior eficiência na gestão da coisa pública. Uma das características principais do *BALANCED SCORECARD* é a maneira eficiente com que traduz as estratégias da organização em ações e as torna claras e visíveis Kaplan & Norton (1997). Nesse sentido o BSC é um sistema integrado que correlaciona uma

cadeia de ações, ligadas às estratégias e aos objetivos organizacionais. Esse conjunto de ações está ligado por meio de relações de causa e efeito que permeiam todas as quatro perspectivas do *BALANCED SCORECARD*. O BSC permite e induz o alinhamento das ações dos diversos setores, em todos os níveis, aos objetivos estratégicos da organização, à medida que facilita a visão macro-organizacional. Os indicadores de desempenho, verdadeiros indutores da *performance*, estabelecidos para a CRE, monitoram e impulsionam um conjunto de ações interligadas e alinhadas aos seus objetivos estratégicos, impedindo desvio de foco e ações dispersas e desencontradas, causas da ineficiência e da ineficácia. Conforme mostra o Quadro 4, uma decisão de não investir no treinamento de pessoal para a realização de Engenharia e análise de Valor em processos, por exemplo, comprometerá a eficiência desses processos, e, conseqüentemente, o atingimento dos objetivos estratégicos de aumento da arrecadação e de aumento da satisfação dos clientes.

O alinhamento entre ações e objetivos gerará maior participação e comprometimento em todos os níveis da organização. A ampla divulgação dos objetivos e metas estratégicos, aspecto basilar do *BALANCED SCORECARD*, proporciona dois fatores de suma importância: participação e comprometimento. À medida que os objetivos e metas são comunicados a todos, todos têm a oportunidade de discordar, concordar e sugerir mudanças. A compreensão dos funcionários em todos os níveis, da importância das suas ações para o atingimento dos objetivos organizacionais, e de que estas fazem parte de um conjunto maior de ações, interligadas e alinhadas aos objetivos estratégicos, proporciona e induz o comprometimento e a participação maior no processo. O conjunto de ações estratégicas estabelecidas para a CRE, em parceria com os funcionários, representados pelo grupo “*pensamento convergente*”, com o auxílio do BSC, está alinhado aos objetivos organizacionais e, como fruto da participação, gera um comprometimento natural e desejável. Os componentes do grupo “*pensamento convergente*” representam um exemplo deste comprometimento. Desde já, uma vez implementado o *BALANCED SCORECARD*, como sistema gerencial da CRE, estão comprometidos com os resultados esperados dentro de cada Perspectiva analisada. Isso ocorre devido à sua participação no processo, desde a definição da Visão e da Missão, até o estabelecimento do conjunto de iniciativas estratégicas, capazes de levar a organização a atingir seus objetivos.

4.2 OBJETIVOS ALCANÇADOS

No início do trabalho, precisamente na seção 1.4, foram elencados os objetivos do presente estudo, subdivididos em geral e específicos, analisados a seguir.

4.2.1 Objetivo Geral

Estabelecer, através do uso do *BALANCED SCORECARD*, um conjunto equilibrado de indicadores de desempenho para uma organização pública, foi o objetivo geral proposto. O seu atingimento pode ser observado a partir do Quadro 3 – Indicadores de Performance, que apresenta os indicadores estabelecidos para a Coordenação da Receita do Estado – CRE. Divididos em Indicadores de Ocorrências e Indicadores de Tendências, estes indicadores percorrem as quatro Perspectivas previstas pelo *BALANCED SCORECARD*: Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizado e Crescimento. Estas perspectivas proporcionam o equilíbrio desejado, conduzindo ao estabelecimento de indicadores financeiros e não-financeiros. Exemplificativamente, no âmbito dos Indicadores de Ocorrências, foi estabelecido “**variação real da arrecadação**”, como um sensor financeiro. Representando um sensor não-financeiro, foi estabelecido o indicador “**grau de satisfação dos clientes**”.

4.2.2 Objetivos Específicos

Identificar a Visão, a Missão e os Objetivos Estratégicos da organização. No item 3.4.1 – Definindo a Missão, o grupo “Pensamento Convergente” definiu a **Missão** da Coordenação da Receita do Estado – CRE, como: “**Arrecadar os tributos de competência estadual, observada a legislação vigente**”. Como já observado anteriormente, o termo “*arrecadar*” foi empregado em seu sentido mais amplo, compreendendo todas as atividades desempenhadas a partir do nascimento da obrigação tributária, com a prática do fato gerador, até sua extinção, com o pagamento do tributo. A **Visão** foi estabelecida no item 3.4.2 – Estabelecendo a Visão, onde se definiu a Visão Geral da organização e a Visão decomposta nas diversas Perspectivas do *BALANCED SCORECARD*, contemplando um cenário para daqui a cinco anos. A Visão Geral definida foi: “**Tornar-se referência nacional na área de**

arrecadação de impostos estaduais, através do combate à sonegação, da satisfação dos clientes e da capacitação e motivação dos funcionários”. Por sua vez, os **Objetivos Estratégicos** foram estabelecidos no item 3.4.4. Definidos dentro de cada Perspectiva do *BALANCED SCORECARD*, representam a tradução da Visão – algo um tanto abstrato, em elementos concretos, tangíveis e mensuráveis.

Definir os Fatores Críticos do Sucesso – elementos que possibilitarão o atingimento dos objetivos estratégicos. Os Fatores Críticos do Sucesso, ou Vetores de Desempenho, representam os elementos essenciais para a consecução dos Objetivos Estratégicos. Estão elencados e analisados no item 3.4.5.1. São apresentados no Quadro 2, correlacionados, dentro das Perspectivas do *BALANCED SCORECARD*, a cada Objetivo Estratégico.

Definir o conjunto de ações estratégicas. Ações estratégicas são aquelas ações essenciais, alinhadas aos Objetivos Estratégicos, que possibilitarão o seu atingimento. Como já mencionado, a definição deste conjunto de ações representa a estratégia em ação. Estão relacionadas e analisadas no item 3.4.7.1, e apresentadas no Quadro 4, onde aparecem correlacionadas aos respectivos Objetivos Estratégicos e Vetores de Desempenho, dentro de cada Perspectiva do *BALANCED SCORECARD*.

Conforme mencionado nos parágrafos anteriores, os objetivos do trabalho foram alcançados. Isto representa um avanço muito importante, uma vez que, a partir da realização deste trabalho, a organização tem à sua disposição uma base moderna e eficiente para a implantação de um sistema gerencial, que poderá auxiliá-la no cumprimento de sua missão.

A implementação do *BALANCED SCORECARD* conduzirá a uma gestão mais profissional e menos pessoal. Proporcionará um gerenciamento focado em resultados e na satisfação dos clientes. Poderá representar, portanto, um significativo avanço nas relações entre uma unidade da administração pública e a sociedade.

4.3 MODELOS ALTERNATIVOS

Não obstante a observação de que este Estudo não pretende comparar o *Balanced Scorecard* com outras ferramentas ou sistemas de gestão, conforme exposto no item 1.7 – Limitações do Estudo – parece oportuno um breve comentário acerca de alguns modelos alternativos, similares ao BSC.

Olve *et al* (2001) faz referência aos modelos de Maisel⁷, McNair⁸ e Adams & Roberts⁹. O modelo de Maisel é bastante semelhante ao BSC, tendo inclusive o mesmo nome e é construído a partir de quatro perspectivas.

McNair apresenta um modelo denominado “Pirâmide da Performance”, cujo princípio básico é aquele do modelo voltado para o cliente vinculado à estratégia total da companhia. Neste modelo os números financeiros são suplementados por várias outras medidas não-financeiras. Está baseado nos conceitos da administração da qualidade total, engenharia industrial e relatório das atividades.

Adams & Roberts oferecem um modelo que denominam de PEMP – Progresso Efetivo e Medição da Performance. Argumentam que o propósito de um sistema de medição não é somente implementar a estratégia da companhia, mas também fomentar uma cultura, na qual a mudança constante seja um modo de vida normal. Seu modelo prioriza a medição da performance em quatro áreas:

- Medidas externas – servir clientes e mercados.
- Medidas internas – melhorar a eficácia e a eficiência.
- Medidas de alto a baixo – romper a estratégia total e acelerar o processo de mudança.
- Medidas de baixo para cima – delegar poderes e aumentar a liberdade de ação.

⁷ Maisel, L.S. (1992). Performance Measurement: The Balanced Scorecard Approach. *Journal of Cost Management*.

⁸ McNair, C.J., Lynch, R.L. & Cross, K.F. (1990), Do Financial and Nonfinancial Performance Measures Have to Agree? *Management Accounting*.

CAPÍTULO 5 – COMENTÁRIOS FINAIS

5.1 CONCLUSÕES

Este estudo abordou o tema indicadores de desempenho, discutidos no âmbito de organizações públicas. Teve por objetivo geral o estabelecimento de um conjunto equilibrado de indicadores de desempenho para a Coordenação da Receita do Estado do Paraná – CRE, um órgão vinculado à Secretaria de Estado da Fazenda, cuja missão consiste na arrecadação de tributos estaduais.

Para o estabelecimento desses indicadores adotou-se o *BALANCED SCORECARD* – um sistema gerencial desenvolvido por Robert Kaplan e David Norton, a partir do ano de 1990. O *BALANCED SCORECARD* ou, simplesmente, BSC, tem como principal atributo a capacidade de traduzir a missão e a estratégia da empresa, num conjunto abrangente e equilibrado de medidas de desempenho.

Após um trabalho de pesquisa bibliográfica, envolvendo obras clássicas, livros textos e diversos trabalhos científicos, que permitiu a absorção dos conceitos, premissas e demais aspectos do *BALANCED SCORECARD*, bem como de conteúdos ligados a matérias afins, como Administração de Empresas, Planejamento Estratégico, Gestão do Conhecimento e outros, estabeleceu-se o conjunto de indicadores de desempenho da CRE. O trabalho prático realizado seguiu a abordagem da pesquisa-ação, contando com a colaboração e participação

⁹ Adams, C. & Roberts, P. (1993). You Are What You Measure. Manufacturing Europe.

de funcionários da organização, que compuseram o chamado “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*”.

O Arquétipo do *BALANCED SCORECARD* – uma vez construído, pode parecer simples, ocultando a complexidade e as dificuldades enfrentadas ao longo do caminho, para a sua construção. Percorrer o caminho, que se inicia com o estabelecimento da Visão e da definição da Missão, e segue até a definição das Ações Estratégicas, não é tarefa fácil, exigindo, na verdade, planejamento e determinação, além do domínio de aspectos técnicos (vinculados aos indicadores) e sociais (vinculados à liderança, trabalho em equipe e condução das atividades).

No caso em tela, a Coordenação da Receita do Estado do Paraná – CRE – não possuía um sistema gerencial claramente definido e identificável. Este ambiente de incertezas e indefinições, no que se refere aos procedimentos de gestão, é estimulante e desafiador para o estabelecimento de um Conjunto Equilibrado de Indicadores de Desempenho e à adoção do *BALANCED SCORECARD*, como um sistema gerencial. Contudo, impõe dificuldades maiores, haja vista a ausência de uma cultura organizacional, voltada ao Planejamento Estratégico e à Administração Participativa.

Conforme discutido no item 3.4 – Construindo o *BALANCED SCORECARD* – o primeiro passo foi a identificação das principais razões para se construir o *BALANCED SCORECARD*. Essa etapa foi fundamental: não só orientou o estabelecimento de objetivos e medidas para o *BALANCED SCORECARD* e facilitou o consenso entre os participantes do projeto, como despertou o interesse sobre temas afins, tais quais, Gestão de Negócios, Planejamento Estratégico e Administração Participativa.

Este despertar facilitou sobremaneira o cumprimento das demais etapas e pode ser observado a partir da resposta dada pelo “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*” à questão “Por que construir um *BALANCED SCORECARD*?” – Anexo 2. A resposta indicou as três razões seguintes, como as principais: Estabelecer e esclarecer o consenso em relação à visão e à estratégia; comunicar a estratégia e sustentar investimentos em ativos intelectuais e intangíveis. Estas razões revelam a preocupação do grupo, relativamente à ausência de um sistema gerencial consolidado, bem como a necessidade de o tema entrar na agenda da organização.

O arquétipo construído no final do capítulo 3, item 3.4.8, revela o completo atingimento dos objetivos propostos. Proporciona uma visão geral do processo, permitindo uma melhor compreensão da organização e do seu papel na sociedade. Representa, assim, um incentivo à participação de todos, contribuindo para o aumento do comprometimento - elemento essencial à consecução dos objetivos.

O *BALANCED SCORECARD* mostrou-se uma ferramenta altamente eficaz para o estabelecimento e manutenção de um sistema gerencial. Não somente orientou o processo, mas, especialmente, induziu-o de forma segura e objetiva. Determinou o estabelecimento e propiciou o desenvolvimento da Visão, da Missão e dos Objetivos Estratégicos. Ademais, facilitou a identificação dos Vetores de Desempenho ou Fatores Críticos do Sucesso. Tais características permitem indicar sua aplicabilidade para organizações governamentais, como o caso em tela.

5.2. SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Para futuros trabalhos nesta área, seria relevante uma abordagem voltada para a implantação dos Indicadores de Desempenho, construídos a partir do emprego do *BALANCED SCORECARD*, já que este estudo concentrou seus esforços no estabelecimento desses indicadores, deixando, justamente, a análise e discussão da implantação para outros ensaios.

Na área específica de tributos, sejam federais, estaduais ou municipais, uma questão relevante carece de estudos mais aprofundados. Trata-se da medição do potencial arrecadador de um sistema tributário vigente, que pode abranger toda a atividade econômica ou parte dela. Os trabalhos existentes baseiam-se em dados e extrapolações de dados, como o Produto Interno Bruto ou Valor Agregado, oriundos do segmento formal da economia. Tais dados muitas vezes estão contaminados por informações distorcidas e distantes da realidade. A partir de 1994, com o surgimento da CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, inicialmente denominada de IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira, a economia informal, ou boa parte dela, tornou-se passível de observação e medição, possibilitando análises mais precisas sobre o comportamento da arrecadação de tributos e, conseqüentemente, do grau de eficiência do sistema e do aparelho arrecadador.

REFERÊNCIAS

1. Arveson, P. **Translating Performance Metrics from the Private to the Public Sector.** *BALANCED SCORECARD* Institute - <http://www.BALANCEDSCORECARD.org/>, Rockville Mar 2002.
2. Atkinson, P.; Holden, M. **Unlocking the secret behind the BALANCED SCORECARD business Scorecard.** *Management Services*, Enfield: May 2000.
3. Barrett, K.; Greene, R. **Beyond performance.** PM. Public Management, Washington: Jun 2000.
4. Brown, D. **Measuring the value of HR.** *Canadian HR Reporter*; Toronto: Sep 24, 2001.
5. Câmara da Reforma do Estado. **Reforma do Aparelho do Estado.** Publicação do Ministério do Planejamento, Brasília, 1995.
6. Cameron, P. **The balancing act.** *CMA Manage*, Hamilton: Feb 2002.
7. Campos, A.M. **Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?** *Revista de Administração Pública*: FGV, Rio de Janeiro, fev./abr. 1990.
8. Campos, V.F. **TQC: Controle da Qualidade Total (no estilo japonês).** 05 ed. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 1992.
9. Cardona, I. **Novo Modelo de Gestão na Administração Pública.** *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 17/12/1998.
10. Cavalcanti, M.; Gomes, E; Pereira, A. **Gestão de empresas na sociedade do conhecimento: um roteiro para a ação.** Campus, Rio de Janeiro, 2001.
11. Drucker, P.F. **Administrando em tempos de grandes mudanças.** São Paulo: Pioneira, 1999.

12. Drucker, P.F. **Management: tasks, responsibilities, practices.** New York: Harper & Row, 1985.
13. Ellingson, D.A.; Wambsganss, J.R. **modifying the approach to planning and evaluation in governmental entities: A *BALANCED SCORECARD* approach.** Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Fort Lauderdale: 2001.
14. French, S. **Vision put man on moon, gave Ray the Cup.** Canadian HR Reporter, Toronto: Jul 16, 2001.
15. Gore, A. **“From red tape to results: Creating a Government that works better & costs less.”** Report of the National Performance Review, Washington, DC: 1993.
16. Halpern, W.; Richman, C. ***BALANCED SCORECARD* tool drives performance.** *Association Management*, Washington: Feb 2002.
17. Ingalls, T.S. **Using *Scorecards* to measure safety performance.** *Professional Safety*, Park Ridge: Dec 1999.
18. Kaplan, R.S.; Norton, D.P. **A Estratégia em Ação: *BALANCED SCORECARD*.** 10. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
19. Kaplan, R.S.; Norton, D.P. **Putting the *BALANCED SCORECARD* to Work.** Harvard Business Review, set/out. 1993.
20. Kim, S. **Participative management and job satisfaction: Lessons for management leadership.** Public Administration Review, Washington, Mar/Apr 2002.
21. Meirelles, H.L. **Direito Administrativo Brasileiro.** 20ª. ed. Malheiros Editores, São Paulo, 1995.
22. Motta, P.R. **Avaliação na Administração Pública: eficiência, eficácia e efetividade.** Em: Caravantes, G. Re-administração em ação. Makron Books, São Paulo, 1996.

23. Neely, A.; Bourne M. **Why Measurement Initiatives Fail**. Quality Focus, Bradford: 2000.
24. Olve, N.; Roy J.; Wetter M. **Condutores de Performance: um guia prático para o uso do *BALANCED SCORECARD***. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.
25. Osborne, D.; Gaebler T. **Reinventando o governo; como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. 10 ed. Brasília: H Comunicação, 1998.
26. Pareto, V. **Manual de Economia Política**. Abril Cultural (Os Economistas), São Paulo, 1984.
27. Peters, T. **Thriving on chaos: Handbook for a Management Revolution**. London: Macmillan, 1987.
28. Pugsley, J. **Corruption under the light**. Project Finance, London, Sep 1999.
29. Riani, F. **Economia do Setor Público**. Atlas, São Paulo, 1986.
30. Rolph, P. **The *BALANCED SCORECARD*: Get smart and get control**. Chief Executive, New York: Jul/Aug 1999;
31. Rossetti, J. P. **Introdução à Economia**. Atlas, São Paulo, 1980.
32. Roza C. **Processo Administrativo Disciplinar**. Juruá, Curitiba, 2001.
33. Ryan, A. **Keep is simple, stupid-the new tax reform**. Review - Institute of Public Affairs, Jolimont, Dec 2001.
34. Schroeck, M. J. **The Next Generation of *BALANCED SCORECARDS***. DM Review, New York: Dec. 2001.
35. Sheffield, J.; Coleshill, P. **Developing best value in a Scottish local authority**. Measuring Business Excellence, Bradford: 2001.

36. Shingo, S. **O Sistema Toyota de Produção do ponto de vista da Engenharia de Produção**. 02 ed. Porto Alegre: Artes Médicas, 1996.
37. Silva, F.A.R.. **Finanças Públicas**. Atlas, São Paulo, 1992.
38. Sim, K.L.; Koh, H.C. **BALANCED SCORECARD: A rising trend in strategic performance measurement**. Bradford: Measuring Business Excellence, 2001.
39. Steele, J. **Transforming the BALANCED SCORECARD into your strategy execution system**. Manage, Dayton: v.53, n.1, p.22-23, 2001.
40. Tojal, F; Carvalho, W. **Teoria e Prática da Burocracia Estatal**. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 31, n.1, p.50-68, jan./fev. 1997.
41. Vasconcellos, M.A.S. **Economia – Micro e Macro**. Atlas, São Paulo, 2000.
42. Werkema, M.C.C. **Ferramentas Estatísticas básicas para o gerenciamento de processos**. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 1995.
43. Zwell, M.; Ressler, R. **Powering the human drivers of financial performance**. *Strategic Finance*, Montvale: May 2000.

ANEXO 1 – RECEITAS CORRENTES

GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ
 SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO

Demonstrativo da Receita Corrente Líquida (R\$)	
Ano de 2001	
LRF, art 53, inciso I	
Especificação	TOTAL 2001
RECEITAS CORRENTES	8.488.549
RECEITA TRIBUTARIA	5.228.243
ICMS	4.854.435
IPVA	336.713
OUTRAS	37.095
TRANSFERENCIAS CORRENTES	1.715.938
FPE PART EST E DIST FED	486.294
TRANSF. ICMS (LEI 87/96)	270.829
OUTRAS TRANSFERÊNCIAS	958.815
RECEITA LEI 9424/96	546.872
DEMAIS RECEITAS CORRENTES	997.496
DEDUÇÕES	2.227.704
TRANSF.CONSTITUCIONAIS	1.442.419
CONT.PLANO SEG SOC SERV	69.270
DEDUÇÃO PARA O FUNDEF	683.233
TRANSF.INTRAGOV/CONV.	10.666
PREST.SERV.INTRAGOV	22.116
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	6.260.845

Fonte: SIAF

ANEXO 2 – POR QUE CONSTRUIR UM *BALANCED SCORECARD*?

Ao “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*”:

O *BALANCED SCORECARD* é um sistema gerencial que auxilia no estabelecimento e no desenvolvimento da Visão, da Missão e da Estratégia organizacionais. Possibilita, através de um conjunto equilibrado de indicadores, conduzir a organização rumo aos seus objetivos, dada uma visão inicial.

Segundo Kaplan & Norton, (1997), o ímpeto inicial para a construção do *BALANCED SCORECARD*, para organizações em geral, pode advir de algumas necessidades que serão descritas abaixo. O que precisamos agora é saber sua opinião sobre essas necessidades e outras que você queira incluir. É fácil! Ao lado de cada necessidade há um espaço para que você dê sua opinião, através dos seguintes conceitos:

- (A) muito importante
- (B) importante
- (C) pouco importante
- (D) sem importância

O conceito (A), por exemplo, indica que você considera esta, uma necessidade bastante motivadora para a construção do BSC da CRE. Os demais conceitos seguem o mesmo raciocínio.

QUESTIONÁRIO – POR QUE CONSTRUIR UM BSC?

- Esclarecer e chegar a um consenso em relação à visão e à estratégia.
- Desenvolver uma equipe executiva.
- Comunicar a estratégia.
- Vincular recompensas à realização dos objetivos estratégicos.
- Alinhar recursos e iniciativas estratégicas.
- Sustentar investimentos em ativos intelectuais e intangíveis (marca, nome, capacidade técnica).
- Fornecer a base para o aprendizado estratégico (capacitação para os desafios futuros).
-

Comentários:

ANEXO 3 – ESTABELECENDO A VISÃO

Ao “*GRUPO PENSAMENTO CONVERGENTE*”:

Estabelecer a Visão, ou seja, a situação futura desejada de uma organização, é tarefa difícil e essencial. Contudo, é ao mesmo tempo uma tarefa estimulante, na medida em que nos permite liberar o imaginário e esculpir uma nova organização.

A Visão deverá representar um ideal a ser perseguido. Conforme Kaplan & Norton (1997), ela deve ser inspiradora e desafiadora. Deve nortear os rumos da organização. Acima de tudo, propor uma ruptura com os padrões atuais de desempenho, estabelecendo novos paradigmas e marcando uma descontinuidade do processo.

Estabelecidas as considerações iniciais, gostaria que você oferecesse a sua Visão da CRE, Geral e decomposta nas diversas Perspectivas do BSC, como segue:

- **Visão Geral**

- **Visão/Perspectiva Financeira**

- **Visão/Perspectiva dos Clientes**

- **Visão/Perspectiva dos Processos Internos**

- **Visão/Perspectiva do Aprendizado e do Crescimento**

OBSERVAÇÃO:

A figura que segue dá uma noção geral do processo. Dessa forma, você pode acompanhar o desenvolvimento do nosso trabalho.

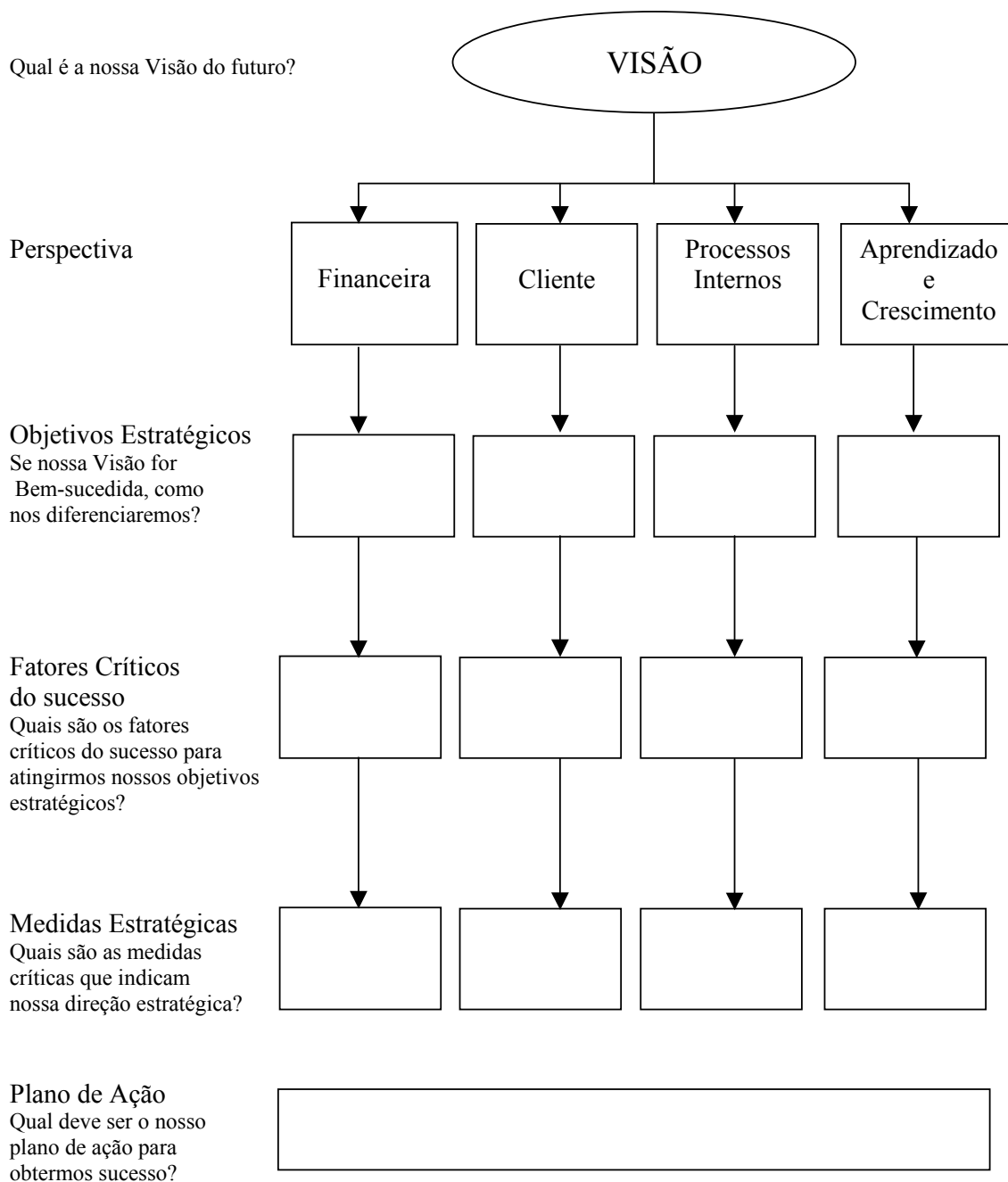


FIGURA 3 – Visão abrangente do processo.
Fonte: Kaplan & Norton (1993, p.139)