

Proposta de Adaptação do *Balanced Scorecard* para Órgãos Públicos: um Enfoque na Secretaria Geral de Administração (Segedam) do Tribunal de Contas da União

Geraldo Vieira Dos Reis Romualdo Douglas Colauto Laura Edith Taboada Pinheiro

Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Resumo

A concretização das políticas públicas governamentais ocorre por meio da gestão pública. Será eficiente a gestão que melhor harmonizar o direcionamento do esforço humano envolvido com a utilização dos meios materiais necessários em busca do cumprimento de metas e objetivos. Numa realidade de gestão dos órgãos públicos marcada pela escassez de recursos e excesso de problemas sociais, cresce de importância a fixação de ações estratégicas de longo prazo. Assim, o trabalho tem por objetivo propor a adaptação de indicadores de balanced scorecard (BSC) para órgãos públicos. A proposta é aplicada na Secretaria-Geral de Administração do Tribunal de Contas da União (TCU) com intuito de operacionalizar a estrutura do BSC à realidade e necessidade do setor público. Os procedimentos metodológicos consistiram em buscar os indicadores de desempenho gerencial elaborados pela própria Secretaria-Geral de Administração do Tribunal de Contas da União e adequá-los à estrutura de BSC compatível com o setor público. Como resultado mostra-se a viabilidade de implementar a estrutura do BSC à entidade sob análise como uma importante ferramenta estratégica receptiva para monitorar a efetividade da gestão.

Palavras-chave: Setor Público. BSC. Adaptação.

1 INTRODUÇÃO

Tradicionalmente, as informações contábeis e financeiras, de natureza quantitativa e histórica, eram as únicas ferramentas utilizadas para se mensurar o desempenho das organizações. Embora medissem apenas a rentabilidade das aplicações nos ativos tangíveis, eram consideradas como informações suficientes.

Notoriamente, os demonstrativos contábeis revelam dados de fundamental importância no que concerne ao retorno dos ativos, mas a rigidez técnica dos dados contábeis podem não permitir uma visão futura da organização. Os dados contábeis não externam a qualidade dos produtos, os esforços dos empregados, a posição da empresa no mercado, a fidelidade do cliente, a capacidade de resposta e inovação, nem refletem as grandezas econômicas intrínsecas e peculiares, inerentes ao conhecimento da atividade comercial e ao relacionamento com o mercado. De acordo com Niven (2005, p.29) os informes contábeis cumpriram relevante papel como mensuradores monopolistas do desempenho econômico e financeiro dos grandes conglomerados empresariais até o advento da era da informática, mas são “inconsistentes com o ambiente de negócios atual, carecem de poder de previsão, reforçam o isolamento funcional”.

Com o advento da era da informação, a eficiente alocação dos ativos tangíveis mostra-se insuficiente para obter e manter vantagens competitivas (GALAS e PONTE, 2006). Diante disso, é preferível uma gestão estratégica centrada nos ativos intangíveis (KAPLAN e

NORTON, 1997). Dada a necessidade de se avaliar o desempenho de ativos intangíveis tornou-se premente para a gestão estratégica o desenvolvimento de um quadro de indicadores mais amplo que os tradicionais indicadores contábeis e financeiros. Esta lacuna foi preenchida com o desenvolvimento de novos instrumentos gerenciais entre os quais o *balanced scorecard* (BSC). Para Galas e Ponte, (2006):

o BSC complementa o planejamento, à medida que traduz a missão e as estratégias da empresa em um conjunto de indicadores de desempenho estruturados em uma relação de causa e efeito, que se serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica, possibilitando, assim, a implantação, o acompanhamento e a avaliação das estratégias empresariais.

Galas e Ponte (2006) ressaltam também que os indicadores do BSC vêm sendo utilizados para outros fins tais como: permitir articular a estratégia da empresa; comunicar a estratégia a toda a organização; e ajudar a alinhar iniciativas individuais, organizacionais e interdepartamentais, focalizando alcançar uma meta comum e com isto contribuindo para o alinhamento de toda a organização com suas estratégias.

No Brasil o Estado esforça-se para reestruturar-se economicamente, mas os problemas da sociedade como um todo, são cruciais. Acredita-se que uma gestão estratégica pública que se reestruture com base nos princípios do BSC poderá contribuir para mudança na administração gerencial dos órgãos públicos brasileiros. Nesse sentido, o estudo tem por objetivo propor uma adaptação nos indicadores de desempenho da Secretaria-Geral de Administração (Segedam) do Tribunal de Contas da União (TCU) para o *Balanced Scorecard* como suporte à gestão em órgãos públicos.

O BSC é considerado como importante instrumento de gestão estratégica para as empresas que visam lucros e retorno sobre os investimentos. Sobre esta ferramenta gerencial, muito se tem estudado no campo das empresas privadas, porém os estudos não abarcam o ambiente extensível à área pública. A utilização do BSC na área pública, cujos órgãos ou entidades se caracterizam por serem entidades sem fins lucrativos, tem sido rara e pouco estudada por pesquisadores brasileiros. Assim sendo, pretende-se reestruturar este instrumento de gestão privada, transformando-o num paradigma de princípios aplicáveis na gestão de órgãos públicos e entidades sem fins lucrativos.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa está delineada como um estudo exploratório que utiliza fontes secundárias. Estas consistem em pesquisa bibliográfica para a formação do marco referencial teórico. Conforme Raupp e Beuren, (2006, p. 80) a pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Vale-se desta metodologia de pesquisa para tornar mais claro e delimitado o tema objeto de estudo ou mesmo para agregar-lhe novas facetas do conhecimento pertinente. Busca a pesquisa bibliográfica explicar e discutir o tema proposto e o problema suscitado à luz de referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc. A pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica quando realizada de forma independente ou como parte da pesquisa empírica (SILVA 2006, p. 54).

Quanto aos procedimentos de coleta de dados, optou por utilizar o método da pesquisa documental, consistindo no estudo da Portaria SEGEDAM n° 27, de 22 de agosto de 2006, que aprova e divulga um Plano Estratégico da Secretaria-Geral de Administração (Segedam), para o quinquênio 2007-2011, disponível no *site* do Tribunal de Contas da União, o qual publicou os indicadores de desempenho utilizados na mensuração do desempenho dessa unidade administrativa.

3 ABORDAGEM TEÓRICA DE GESTÃO PÚBLICA

De acordo com Houaiss (2001), o termo gestão deriva do ato ou efeito de gerir; administração, gerência. Cunha (1982) acrescenta a este vocábulo o significado dirigir, regular. Para Meirelles (2004, p. 84) administrar, no sentido lato, significa gerir interesses, segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e conservação alheias. Meirelles (2004) explica também que os termos administração e administrador trazem inclusa a idéia de zelo e conservação de bens e interesses, não se confundindo com as expressões propriedade e proprietário que trazem ínsita a idéia de disponibilidade e alienação.

Meirelles, (2004, p. 84) diferencia a administração particular da administração pública com base no seguinte critério: será administração particular se os bens e interesses geridos são individuais; realizará a administração pública no caso de serem bens e interesses da coletividade. Acrescenta ainda que administração pública é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, visando o bem comum.

Jund, (2002, p. 18) discorrendo sobre as formas de administração pública, as apresenta como sendo as seguintes: patrimonialista, burocrática e gerencial. A patrimonialista define as monarquias absolutistas. Nela se confundia a propriedade privada com a pública. O Estado era considerado propriedade do rei. O nepotismo e o empreguismo, senão a corrupção, era a norma, Pereira (1998, p. 241). Trata-se de uma modalidade de gestão pública repudiada nos dias de hoje, por ser incompatível com o sistema de governo democrático parlamentar que surgiu no século XIX. Nesse sistema, a sociedade civil formada por cidadãos, distingue-se do Estado e o controla ao mesmo tempo (PEREIRA, 1998, p. 241). Com isso surgiu a administração burocrática moderna que distingue a coisa pública da privada, a essência do capitalismo. Distingue também o político do administrador público.

A administração pública burocrática, embora tenha se mostrado muito superior à administração patrimonialista do Estado não perdurou. Mostrou-se ineficiente, lenta, onerosa. Tolerável no Estado liberal de pouca expressividade, incumbido que era de reduzidas funções e por isso não demandava eficiência. A administração burocrática não faz sentido hoje, segundo Pereira (1998, p. 28), no momento em que se incorporou às funções de estado: o papel de provedor da educação, saúde e cultura, públicas; seguridade social; incentivos à ciência e tecnologia; investimentos em infra-estrutura; proteção ao meio ambiente.

Defendendo o papel do Estado como organização capacitada e dotada de liderança para implementar mudanças sociais, Cardoso (1998, p. 15) adverte que reformar o Estado não significa desmantelá-lo. Mudar o Estado significa antes de tudo, abandonar visões do passado de um Estado assistencialista e paternalista. A redefinição do Estado, para que ele possa realmente cumprir seus objetivos contemporâneos, é um processo que envolve toda uma mudança de mentalidade. Exige mudar algo profundo que está enraizado na sociedade.

Explica Andrade, et al. (2006, p. 220) que a mudança não se satisfaz apenas com ferramentas, estruturas, sistemas, processos e tecnologias novas. Exige-se novas habilidades, novas capacidades, novas maneiras de perceber, sentir e comunicar o mundo. Precisa-se de um conjunto de renovados de valores. Cardoso (1998, p. 16) reconhece como legítimo o papel do Estado como o de iluminar os caminhos nacionais; o de apontar as metas que sejam compatíveis com os desejos da sociedade; o de prestação de serviços básicos à população – educação, saúde, segurança, saneamentos e outros. Ressalta também que,

para realizar esta tarefa – que é ingente e difícil – para efetivamente ser capaz de atender às demandas crescentes da sociedade, é preciso que o Estado se reorganize e para isso é necessário adotar critérios de gestão capazes de reduzir custos, buscar maior articulação com a sociedade, definir prioridades democraticamente e cobrar resultados.

Trosa (2001, p. 37) salienta que tanto as organizações públicas quanto as privadas terão de se ajustar à realidade contemporânea caracterizada por transformações cada vez menos de ideológicas e cada vez mais competitivas, tecnológicas, dinâmicas e sem fronteiras

geográficas. Uma pequena revolução, segundo Trosa, (2001, p.37), está em curso no âmbito internacional quanto às expectativas da sociedade e aos mecanismos econômicos. Para o autor, o serviço público não pode ficar à margem destas mudanças e sem se submeter a elas, deve enfrentar os seguintes desafios: a globalização apoiada na tecnologia; o papel do usuário e sua implicação sobre o interesse geral; a concorrência dos grupos de pressão e da sociedade civil; a necessidade crescente de transparência e de prestação de contas; a vontade dos funcionários de dispor de meios para realizar suas novas missões; a diversidade inevitável dos modos de fazer numa sociedade descentralizada.

Este complexo desafio requer dos administradores do Estado, uma postura de gerentes públicos, compatível com a administração pública gerencial que emergiu na segunda metade do século XX como resposta à crise fiscal do Estado custoso e ineficiente (PEREIRA, 1998, p.28). Segundo Pereira (1998) a administração pública gerencial é definida por algumas características básicas: direciona-se para o cidadão e para o resultado; pressupõe a boa fé nos funcionários e políticos por confiar limitadamente nos executores das atividades públicas; utiliza-se da descentralização para incentivar a criação e inovação; vale-se do contrato de gestão como instrumento de controle dos gestores públicos.

4 BARREIRAS NO PROCESSO DE GESTÃO ESTRATÉGICA

Parece ser natural ocorrerem problemas críticos na implementação das estratégias nas empresas. Isto ocorre porque a estratégia realizada resulta de um processo conflituoso, como já abordado. Incumbe aos responsáveis pela gestão estratégica neutralizar os problemas decorrentes da condução do processo de gestão, atuando no sentido de influenciar o ambiente de modo a torná-lo favorável à estratégia que se propôs, buscando readaptá-la às circunstâncias e melhorando sua compreensão.

A mudança, que é preocupação central da gestão estratégica, ocorre num ambiente conturbado por incertezas, imediatismo, instabilidades, ameaças, improvisações, urgências na formulação, readaptações. Por isso, a implementação da estratégia enfrenta questões cruciais. Estas questões decorrem de falhas na formulação ou na execução de estratégias inexecutáveis ou de difícil efetivação.

Por sugerir ou implicar mudanças é natural que as estratégias enfrentem barreiras organizacionais. Uma vez definida a estratégia, a gerência se depara com o desafio da implementação. As empresas, como as pessoas, encontram adversidades ao transformar pensamentos em ações. Dependendo das circunstâncias que as envolvem, tais como a intensidade e a profundidade, a ruptura pode ser drástica. Com isso se estabelece dentro da organização resistência às mudanças apontadas por Kim e Mauborgne, (2005, p. 145-146) e por eles denominadas como sendo barreiras de quatro tipos: (1) cognitiva, (2) dos recursos, (3) motivacional, (4) política.

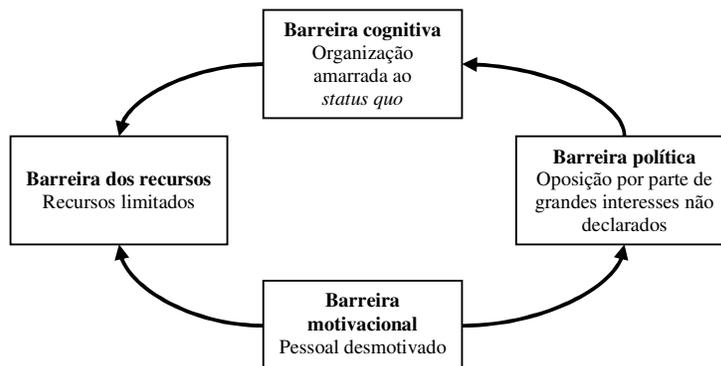


Figura 1 - As quatro barreiras organizacionais à execução da estratégia
Fonte: Kim, Mauborgne, 2005, p. 148.

Na barreira cognitiva a organização está “amarrada” ao *status quo*. A situação atual é confortável e atende a organização. A comodidade tem grande peso no ambiente interno, transformando em empecilho para mudanças. Com relação à barreira dos recursos, convencionou-se que quanto maior a mudança estratégica a ser implementada maior será a demanda por recursos. É a consistência lógica da proporcionalidade. O grande desafio da estratégia, no entanto, será contradizer esta convenção. Qual seja, a de implementar a estratégia simultaneamente com uma redução dos custos atuais. A barreira motivacional prevê que estando o pessoal desmotivado e desmoralizado será necessário reverter o quadro com rapidez. Na barreira política, a resistência política origina-se de fontes externas ou internas que lucram com o *status quo*. Diante de uma estratégia que representa ameaça aos seus interesses, silenciosamente, combatem as mudanças estratégicas propostas se instalando no seio da organização (KIM e MAUBORGNE, 2005).

Segundo Kim e Mauborgne, (2005, p. 146), rompendo as quatro barreiras cria-se na organização condições propícias para implementar com eficácia e reduzido risco a ação estratégica que se deseja. Implica também romper com a sabedoria convencional de que há proporcionalidade direta entre custos, tempo e a envergadura da medida estratégica proposta, ou seja, quanto maior a mudança proposta, maiores serão os custos e os tempos demandados.

A reversão desta lógica consiste no que se denomina liderança no ponto de desequilíbrio (*tipping point leadership*). Basta criar condições para superação destes quatro obstáculos com rapidez e baixo custo, ao tempo que conquista o apoio dos empregados na ruptura do *status quo*. A liderança no ponto de desequilíbrio tem raízes no campo da epidemiologia e na teoria dos pontos de desequilíbrio (KIM e MAUBORGNE, 2005).

Ressaltam Kim e Mauborgne (2005, p. 149), “que em qualquer organização determinadas mudanças fundamentais ocorrem com rapidez quando as crenças e energias de certa massa crítica de pessoas criam um movimento epidêmico em direção a uma idéia”. Além disso, salientam que o ponto chave para desencadear este movimento epidêmico é a concentração, não a difusão. A partir destes fundamentos ensinam que o mais importante é conservar recursos e reduzir prazos, concentrando o foco na identificação e na exploração dos fatores de influência desproporcional na organização.

Recomendam ainda, que devem, os líderes no ponto de desequilíbrio identificar quais fatores e atos exercem influência positiva desproporcional: na ruptura com o *status quo*; na obtenção do máximo de resultados com o mínimo de recursos; na motivação dos líderes de maior influência para promover a mudança com mais agressividade; e na derrubada das barreiras políticas que geralmente embarçam o avanço até das melhores estratégias.

Elaborar cuidadosamente a estratégia e compreendê-la plenamente torna-se uma medida racional que acaba por produzir inesperados avanços no desempenho da organização por meio da convergência e da consistência dos recursos limitados da organização (KAPLAN e NORTON, 2000).

Herrero, (2005, p. 5) explica que tais desafios são atendidos pela gestão estratégica que se ampara nos seguintes processos: o de análise da dinâmica da sociedade e do ambiente de negócios; o da formulação da estratégia; e o da implementação e monitoramento dos resultados. Além disso, registra a importância de associar esses processos da gestão estratégica aos princípios da organização orientada para a estratégia como definido por Kaplan e Norton, (2000, p.19): traduzir a estratégia em termos operacionais; alinhar a organização à estratégia; transformar a estratégia em tarefa de todos; converter a estratégia em processo contínuo; mobilizar a mudança por meio da liderança executiva.

Herrero (2005, p. 5) destaca também os seguintes benefícios da gestão estratégica para a empresa, além dos ganhos financeiros: a equipe executiva e os colaboradores passam a ter uma visão compartilhada do negócio; os recursos e os esforços da organização são

direcionados aos objetivos considerados prioritários; as oportunidades emergentes no mercado são percebidas e exploradas com maior velocidade; as mudanças na sociedade e no mercado e o seu impacto na posição competitiva da empresa são rapidamente identificados e monitorados; e a sistemática análise crítica da estratégia competitiva e sua consistência, em face dos resultados obtidos e das mudanças no ambiente competitivo.

No caso da administração pública do Brasil, o Prêmio Helio Beltrão, instituído em 1996, identifica e divulga experiências de gestão já implementadas na administração pública federal que praticam os princípios da administração gerencial. Pacheco (2002, p. 104) explica:

concebido como um instrumento de difusão da reforma gerencial, o Concurso de Inovações na Gestão Pública Federal buscou identificar e premiar experiências que, por meio de melhorias na forma de organizar e conceber o trabalho, obtêm melhores resultados. Este tem sido um dos objetivos do concurso: contribuir para a consolidação do modelo de gestão pública empreendedora.

Segundo Pacheco, (2002, p. 103) o concurso foi criado com o intuito de dar visibilidade às mudanças em curso na gestão pública federal. O prêmio buscou em todas as edições considerar as iniciativas que pratiquem os seguintes princípios da administração gerencial: orientação para resultados e disposição para obter resultados mesmo com recursos escassos; foco no cidadão-usuário, buscando estruturar a atividade a partir de suas necessidades e características, e não a partir da lógica da própria organização; aumento da eficácia da organização ou do programa, buscando aliar a pertinência das ações empreendidas, seu baixo custo e sua qualidade; implementação de melhorias contínuas de ciclo curto; estímulo à criatividade na realização do trabalho; desburocratização e simplificação de procedimentos e rotinas; transparência dos processos decisórios; responsabilização e trabalho em equipe; descentralização das ações; e desenvolvimento de parcerias.

Pacheco (2002, p. 104) observa que ao analisar as experiências sujeitas ao Prêmio, adota-se a visão de inovação na gestão como uma mudança com relação a práticas anteriores, com forte conteúdo gerencial. Explica também que inovação tem menos a ver com ineditismo, e mais a ver com superação da cultura burocrática. É que inovação significa expandir a capacidade de fazer e de obter resultados, a partir dos recursos existentes.

5 CARACTERIZAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD*

Comumente, as informações extraídas das demonstrações contábeis representam a principal fonte para reportar a mensuração econômica e financeira das atividades das organizações constituídas sob o formato empresarial de fins lucrativos ou não. A consistência, confiabilidade, coerência, objetividade dos dados contábeis reportam aos usuários uma situação passada, conservadora por natureza, revestidas de coerência e conseqüentemente segura e consistente com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. Neste ponto os agentes econômicos se igualam como concorrentes num sistema capitalista sensível às soluções de mercado. Segundo Atkinson et al. (2000, p. 60), exigem-se novas habilidades para competir com sucesso. Explica também que as habilidades para mobilizar e explorar os ativos intangíveis ou intelectuais tem-se tornado imprescindíveis para as empresas que investem e administram ativos físicos e tangíveis.

Novos parâmetros de análise, que proporcionem visão futura dos negócios, mensurando o desempenho organizacional, inclusive na formação da capacidade de conhecimento, fazem-se necessários. O *balanced scorecard* (BSC) em sua concepção inicial, como sistema de avaliação de desempenho organizacional adequou-se ao novo contexto mundial, empenhado em valorizar os ativos intangíveis (GALAS e PONTE, 2006). Idêntica alusão a esta função do BSC consta em Niven (2005, p.16), que destaca o papel do *balanced scorecard* como orientador do desempenho econômico futuro, ou indicadores de comando. Tais indicadores são qualificados como sendo de um sistema de medição que combina medidas financeiras e não-financeiras (LIMA, CAVALCANTI e PONTE, 2004).

Desde a criação do *balanced scorecard* em 1991, o modelo de gestão orientada para a estratégia empresarial passou por três fases. De acordo com Lima, Cavalcanti e Ponte (2004, p.85), no início dos anos 90 seu foco inicial foi a mensuração do desempenho empresarial. No segundo momento, a partir de 1996, o *balanced scorecard* passou a ser considerado um sistema de gestão estratégica. No terceiro momento, a partir de 2000, o BSC assumiu o papel central nas organizações bem-sucedidas e focalizadas na estratégia.

Esta nova acepção conceitual não significou mudança de foco ou de diretriz do *balanced scorecard*. As alterações foram substancialmente para incorporar novos papéis. Assim o conceito atual reflete melhor a utilização ampliada quanto ao caráter gerencial estratégico. Segundo Kaplan e Norton, (1997), o conceito inicial de sistema de medição de desempenho empresarial incorporou os papéis atribuídos pelas empresas que dele se utilizaram como sistema de gerenciamento estratégico e hoje é tido como um sistema de comunicação.

Dado sua natureza prospectiva, o BSC relativiza a importância das informações contábeis tradicionais, ou corrige esse defeito nos sistemas de mensuração de controle financeiro Atkinson et al., (2000, p 61). O instrumento criado por Kaplan e Norton (1997) estrutura-se em um conjunto de medidas organizadas flexivelmente e que ao mesmo tempo incorpora medidas financeiras sustentadas em dados passados e complementados com indicadores que impulsionam o desempenho futuro. Esta avaliação ampliada proporcionada pelo BSC permite caracterizá-lo como sistema de gerenciamento e de avaliação que vê o desempenho de uma unidade de negócios sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, do processo empresarial interno e de aprendizagem, e crescimento (ATKINSON et al., 2000).

Crozatti e Zanini, (2005) ressaltam que o BSC parece ser a combinação da análise conjunta de fatores internos e externos ao ambiente organizacional que elevam a qualidade da empresa. Pesquisas mostraram que em várias empresas o BSC foi utilizado como um eficiente canal de comunicação direta entre a alta administração e o pessoal da linha de frente. A comunicação eficiente propicia clima de receptividade essencial para envolvimento da equipe na realização da estratégia, cumprimento dos objetivos enfocando a visão.

5.1 FUNÇÕES E PRINCÍPIOS DO *BALANCED SCORECARD*

Segundo Kaplan e Norton, (1997, p. 20) em grandes empresas em que o BSC foi usado como sistema de gestão estratégica constatou-se que ele foi utilizado para: esclarecer e atualizar a estratégia; divulgar a estratégia a toda a empresa; alinhar as metas das unidades e dos indivíduos com a estratégia; conectar os objetivos estratégicos às metas de longo prazo e aos orçamentos anuais; identificar e alinhar as iniciativas estratégicas; e conduzir avaliações do desempenho periódicas para conhecer melhor a estratégia.

O BSC preenche a lacuna existente na maioria dos sistemas gerenciais, ou seja, a falta de um processo sistemático para implementar e obter *feedback* sobre a estratégia (KAPLAN e NORTON, 1997). Permite à organização alinhar e focalizar as estratégias de longo prazo sustentando-se em processos gerenciais construídos a partir de dados confiáveis e organizados sistematicamente para um determinado fim. Nestas circunstâncias o BSC apresenta-se como a base para o gerenciamento das empresas na era da informação.

De acordo com Tavares, (2005, p. 355), os princípios do BSC são: (1) traduzir a estratégia em termos operacionais; (2) alinhar a organização à estratégia; (3) transformar a estratégia em uma atividade do dia-a-dia de todos; (4) converter a estratégia em um processo contínuo; (5) mobilizar as mudanças através da liderança executiva.

O princípio de traduzir a estratégia em termos operacionais defende que os resultados alcançados pelas empresas com a implementação das novas estratégias não têm relação direta de causa e efeito de lançamento de novos produtos ou serviços extraordinários de grandes investimentos de capital, nem se deve a construção de novos ativos intangíveis ou intelectuais

(KAPLAN e NORTON, 2000, p. 20). Os resultados rápidos auferidos relacionam ao fato de as empresas dinamizarem e estimularem as capacidades e os ativos - tangíveis e intangíveis já existentes. As novas estratégias das empresas e o BSC liberaram capacidades e ativos ocultos ou adormecidos em decorrência de estilos gerenciais obsoletos. Para desenvolver os resultados almejados, as organizações precisam capitalizar em capacidades e ativos tangíveis e intangíveis existentes (TAVARES, 2005).

Para alinhar a organização à estratégia, cada unidade de negócios desenvolve sua própria estratégia de acordo com a função e especialidade dentro da organização. Conectando e integrando as estratégias individuais o desempenho organizacional será superior ao somatório das partes. Ter-se-á um esforço coordenado de várias partes na realização de uma função. O desempenho será sinérgico (KAPLAN e NORTON, 2000).

Para que o BSC seja implementado torna-se necessário que todos os empregados compreendam a estratégia e conduzem suas atividades diárias de forma a contribuir para seu sucesso (TAVARES, 2005). Converter a estratégia em um processo contínuo refere-se à necessidade de acompanhamento contínuo para que a estratégia seja implementada. Qualquer aprendizado novo surgido diante de um fato novo deve ser considerado e recebido como uma inovação possível de implicar em mudança de imediato. Todos os envolvidos na estratégia, ou seja, o ambiente interno da organização deverá estar receptivo às novas idéias. Com fulcro no princípio de que estratégia é trabalho de todos, há razões para que seus participantes sejam encorajados a ter o conhecimento necessário à sua atividade (TAVARES, 2005).

Mobilizar as mudanças através da liderança executiva, diz respeito a estratégia ser um processo contínuo. A arte da liderança é o equilíbrio delicado das tensões entre estabilidade e mudança (KAPLAN e NORTON, 2000). Para bons executivos não há “estado estável”, mas estes autores admitem que ao infundir nova estratégia e nova cultura no sistema gerencial as empresas às vezes erguem barreiras ao progresso futuro.

5.2 *BALANCED SCORECARD* NA GESTÃO PÚBLICA

Niven (2005, p. 357) expressa que o *balanced scorecard* foi originalmente criado tendo-se em mente a empresa que busca o lucro. Assim, sua estrutura básica deve ser modificada para que as organizações do setor público o utilizem com totais vantagens. A gestão pública é revestida pelo formalismo legal por envolver gestão de bens e interesses da coletividade. A idéia de conservação e zelo que está implícita na administração conforme Meirelles (2004, p. 84), na administração pública é realçada objetivamente pelo formalismo legal que imputa às responsabilidades decorrentes ao gestor público.

Enquanto o setor privado obedece à racionalidade gerencial, o setor público é desafiado a conciliar obrigatoriamente a racionalidade gerencial com racionalidade jurídica. Para Alecian (2001) conciliar essas duas lógicas peculiares: a eficácia das ações gerenciais com a regulação procedimental-legal característica da racionalidade jurídica constitui a complexidade da gestão do setor público.

Diferentemente da gestão privada, a pública visa prestar serviços à coletividade priorizando os problemas que geram maiores expectativas além de zelar pelos bens e interesses coletivos. O uso do BSC ajustado estruturalmente pode significar benefício para as próprias repartições públicas, para a comunidade de um modo geral e particularmente para os usuários dos serviços públicos (NIVEN 2005).

Segundo Kaplan e Norton (2000) é comum à maioria das entidades governamentais enfrentarem dificuldades com a arquitetura original que destaca o lucro no topo da estrutura do *balanced scorecard*. Para se transformar em instrumento de gestão pública o BSC tem de ajustar sua estrutura fazendo destacar nela o cidadão como enfoque principal, como perspectiva de cliente.

Numa organização pública ou entidade sem fins lucrativos os doadores são os cidadãos fornecedores de recursos financeiros. Em princípio, esses pagam um serviço que beneficiará outros cidadãos recebedores de serviços, os constituintes. Como canalizadores de recursos para a organização pública, os doadores ou contribuintes se igualam aos clientes do setor privado. Mas não pode ser destacado como tal por não serem compradores de bens e serviços públicos. Salientam Kaplan e Norton (2005, p. 147) que esta dificuldade em apontar o verdadeiro cliente no BSC público é aparente. No caso das organizações públicas é possível inserir a perspectiva do doador (financeira) e a perspectiva do beneficiário (cliente) no topo da estrutura do BSC dimensionando-os como enfoque principal, da gestão estratégica pública.

Kaplan e Norton (2000, p.147) recomendam às entidades públicas serem receptivas à inserção no topo dos *scorecards* objetivos de longo prazo identificados com os propósitos da instituição, por exemplo: redução da pobreza e do analfabetismo ou melhoria do meio ambiente. Em seguida aos objetivos imediatos devem ser orientados para a consecução desses objetivos de alto nível. Antes de sugerirem um modelo de mapa estratégico diferenciado para o setor público Kaplan e Norton (2004, p. 6) reprisam a necessidade de uma descrição abrangente da estratégia e de um método amplamente aceito para descrever a estratégia. Sem uma descrição abrangente da estratégia, os executivos não podem divulgar com facilidade a estratégia entre si e compartilhá-la com os funcionários. Acrescentam que sem esse alinhamento não há como implementar novas estratégias adaptáveis à realidade atual.

Na Figura 2, apresenta-se o modelo simples de criação de valor do setor público e entidades sem fins lucrativos. Embora estruturado de modo semelhante ao modelo do setor privado, o modelo para as organizações do setor público e entidades sem fins lucrativos diferenciam-se por serem organismos comprometidos com objetivos de relevância social, o que representa a essência da missão das entidades públicas.

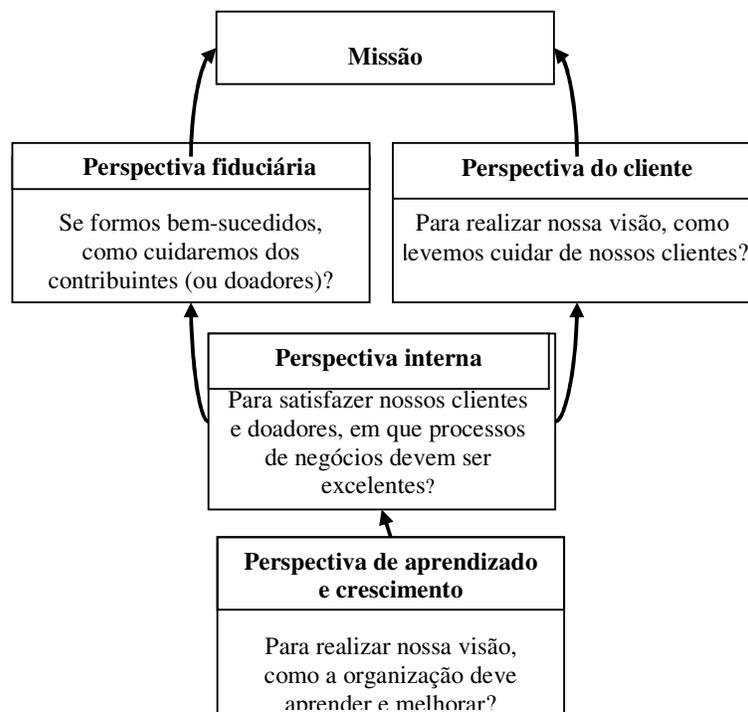


Figura 2 – O modelo simples de criação de valor do setor público e entidades sem fins lucrativos.

Fonte: Kaplan e Norton (2004, p. 8).

Segundo Kaplan e Norton (2004, p. 9) essas organizações cumprem sua missão ao atenderem as necessidades dos clientes-alvo, os públicos que se beneficiam com o serviço público. Alcançam o sucesso por meio da performance dos processos internos, com o apoio

de seus ativos intangíveis na perspectiva do aprendizado e crescimento. A outra diferenciação que se nota na estrutura do modelo público diz respeito à perspectiva fiduciária. Nela se contemplado importante grupo de interessados, os contribuintes que forneceram os recursos financeiros. Ao satisfazer esses, os doadores de recursos e os clientes-alvo, usuários do serviço público, em sintonia com a sua missão, a organização cria uma arquitetura estratégica eficiente e eficaz.

Em outro modelo Kaplan e Norton (2000, p. 147) propõe uma estrutura de BSC para um órgão público e entidades sem fins lucrativos destacando a missão da entidade como sendo o enfoque que se busca atingir e ainda que prevê três perspectivas de alto nível: (1) gestão de custos; (2) criação de valor; e (3) apoio legitimador, conforme apresentado na Figura 3.

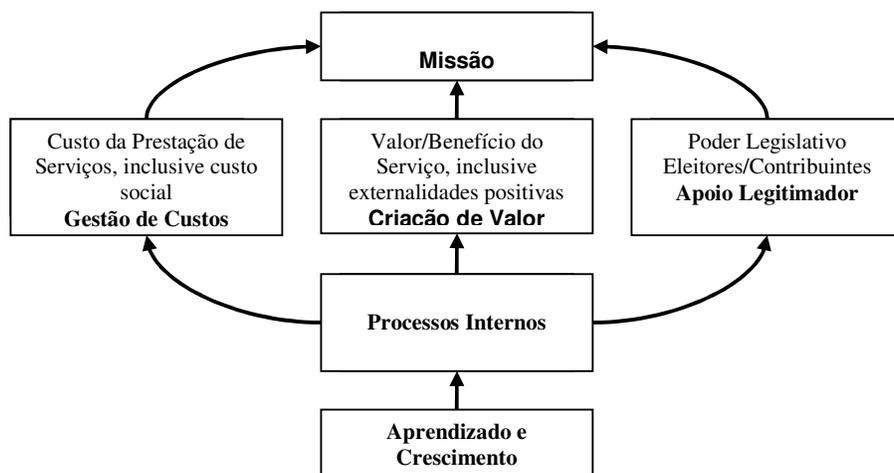


Figura 3: Perspectiva de BSC para órgãos do setor público
 Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton, (2000, p. 148)

Na perspectiva Gestão de Custos, realça-se a eficiência operacional. Os indicadores devem revelar as despesas do órgão em si, e os custos impostos a cidadãos e outras organizações em consequência das suas operações; Na perspectiva da Criação de Valor, quantificam-se em termos de valor, os benefícios para os cidadãos, decorrentes da atuação do órgão. De acordo com Kaplan e Norton (2000, p. 149), pode se tornar difícil mensurar benefícios alcançados com aprimoramento da educação, da redução da poluição, da melhoria da saúde, da redução de congestionamentos e do aumento de segurança. A alternativa é expressar esses produtos em termos de percentuais: percentagem de estudantes que adquirem conhecimento e habilidades específicas; a concentração de percentuais de poluentes na água, no ar, e na atmosfera; percentuais demográficos; outros relacionados com a segurança do cidadão; outros relacionados com a qualidade do serviço de transporte.

A perspectiva do Apoio Legitimado consiste em atribuir importância ao cliente que é o doador de recursos, peça chave em todo órgão público. Trata-se do Poder Legislativo que legitimamente destina verbas orçamentárias ao órgão para viabilizar o cumprimento de seus fins. O Poder Legislativo é a fonte de financiamento e, em última análise representa os cidadãos e os contribuintes (KAPLAN e NORTON, 2000). A aplicação eficiente dos recursos recebidos no cumprimento de suas finalidades assegura ao órgão público a continuidade no recebimento das verbas orçamentárias futuras. Concluem Kaplan e Norton (2004) que assim, em geral, as organizações do setor público precisam atender a três objetivos de alto nível para cumprir sua missão: (1) criar valor a custo mínimo; (2) promover o apoio; (3) garantir o comprometimento contínuo de sua fonte de financiamento. A partir daí, o órgão define as

metas para os processos internos e para o aprendizado e crescimento que a capacitarão a atingir os objetivos nessas três perspectivas.

6 PROPOSTA DE ADAPTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* PARA SECRETARIA-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO (SEGEDAM) DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

O Tribunal de Contas da União, através da Portaria Segedam nº 27 de 22 de agosto de 2006, aprovou e divulgou um Plano Estratégico da Secretaria-Geral de Administração (Segedam), para o quinquênio 2007-2011. Nele prevê (1) a necessidade de seu desdobramento em planos para as unidades básicas, de modo a alinhar e articular as ações estratégicas de cada área com os propósitos institucionais; (2) a necessidade de articulação das ações de curto, médio e longo prazo; (3) e a possibilidade de revisões periódicas das ações e monitoramento de seus resultados.

Na Portaria nº 27/2006, a Segedam definiu dezesseis objetivos estratégicos para constituir o elo entre as diretrizes do Plano Diretor anual e seu referencial estratégico. Expressou que esses objetivos determinam o que deve ser feito para que a unidade cumpra sua missão e alcance sua visão de futuro. Com base nesses compromissos propõe-se, na Figura 4 a adaptação do modelo de *balanced scorecard* para a Segedam. Destaca-se no modelo, o objetivo, a visão e a missão que a unidade elegeu para nortear suas ações como prestadora de serviço público. Para cumpri-los a Segedam realizará ações de aprendizado e crescimento e de melhoria dos processos internos, visando disponibilizar bons serviços aos seus clientes, segundo padrões éticos e respeitando o contribuinte-legislador com austeridade orçamentária. Por essa razão elege como sendo três as suas principais perspectivas: (1) Clientes; (2) Criação de Valor; e (3) Apoio-Legisladador.



Figura 4 - Perspectivas do BSC para órgãos do setor público adaptado para a Secretaria-Geral De Administração (Segedam)
 Fonte: Adaptado pelos autores.

Os objetivos e indicadores de desempenho inerentes às perspectivas do cliente, criação de valor e apoio legitimador do BSC para a Secretaria-Geral de Administração (Segedam) são apresentados no Quadro 1.

| Objetivos | Indicadores de Desempenho |
|---|--|
| PERSPECTIVA DO CLIENTE | |
| Assegurar a satisfação dos clientes Melhorar a qualidade de produtos e serviços | Índice de satisfação dos clientes; Índice de percepção da qualidade dos produtos e serviços; |
| PERSPECTIVA DE CRIAÇÃO DE VALOR | |
| Otimizar o tempo de resposta às demandas de produtos e serviços | Índice de tempestividade no atendimento. |
| PERSPECTIVA DO APOIO LEGITIMADOR | |
| Aprimorar a relação custo-benefício de produto e serviços Modernizar a gestão orçamentária e financeira. | Custo de funcionamento do TCU por colaborador. Racionalização de custos em processos de trabalho estratégico; Índice de economia em relação ao custo estimado das contratações; Índice de execução orçamentária; Índice de processos de trabalho redesenhados na área orçamentária e financeira; |

Quadro 1: Objetivos e indicadores de desempenho das perspectivas do cliente, criação de valor e apoio legitimador.

Fonte: elaborado pelos autores.

Com relação às estratégias para operacionalizar os objetivos da perspectiva do cliente pode-se: (i) atuar proativamente na Identificação de clientes existentes e potenciais para conhecer suas necessidades; (ii) e atender tempestivamente com qualidade, eficácia e atendendo às expectativas do cliente. Na perspectiva de criação de valor a estratégia é agir de forma preventiva, estabelecer padrões de atendimento visando à redução do tempo de fornecimento de recursos logísticos e orçamentários demandados. E para a perspectiva do Apoio Legitimador as estratégias devem priorizar: (i) agir com eficiência, eficácia, economicidade e efetividade é preceito constitucional. a Segedam deve atuar de forma a evitar superposição de trabalhos evitando o desperdício; e (ii) desenvolver novas tecnologias e aprimorar processo de trabalho para aperfeiçoamento da gestão orçamentária e financeira.

Para a perspectiva do Aprendizado e Crescimento, os objetivos e respectivos indicadores de desempenho do BSC para a Secretaria-Geral de Administração (Segedam) são apresentados no Quadro 2.

| PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E CRESCIMENTO | |
|---|--|
| Objetivos | Indicadores de desempenho |
| Atuar em cooperação com unidades do TCU | <i>Benchmarkings</i> e trabalhos relevantes realizados em parceria. |
| Estabelecer parcerias com colabora-dores e outros órgãos. | <i>Benchmarkings</i> e trabalhos relevantes realizados em parceria. |
| Aprimorar o processo de comunicação interno e externo da Segedam. | Índice de percepção da eficácia do processo de comunicação da Segedam. |
| Aperfeiçoar a gestão de documentos, recursos logísticos e materiais. | Índice de satisfação dos servidores com a estrutura logística do Tribunal. Índice de processos tratados em conformidade com as normas de gestão documental. Índice de processos de trabalho redesenhados na área de gestão de documentos, recursos logísticos e materiais. |
| Aprimorar a gestão de contratos | Índice de contratos emergenciais. Tempo médio de repactuação de contratos. Índice de processos de trabalho redesenhados na área de gestão de contratos. |
| Ampliar o uso e a efetividade das soluções de TI para a área administrativa | Índice de satisfação dos clientes com as ferramentas de TI para a área administrativa. |

Quadro 2: Objetivos e indicadores de desempenho da perspectivas do Aprendizado e Crescimento.
Fonte: elaborado pelos autores.

As estratégias para incrementar os objetivos propostos na perspectiva do Aprendizado e Crescimentos podem ser resumidos em: (1) aprimorar permanentemente modelo de relacionamento com as diversas áreas de negócios que interagem para prestação dos serviços administrativos; (2) atuar conjuntamente com unidades públicas ou privadas para consecução de atividades e projetos comuns em regime de colaboração e co-responsabilidade; (3) modelar processos de trabalho e implantar práticas de gestão adequadas para assegurar qualidade e confiabilidade às informações obtidas e repassadas; (4) implantar a práticas de gestão ambientalmente sustentável das atividades administrativas como: redução do consumo de matéria-prima, de energia e de água; reciclagem e tratamento de resíduos; redução de desperdícios e maximização do uso sustentável de recursos-renováveis; (5) racionalizar procedimentos envolvidos na gestão de contratos; e (6) melhorar relacionamento entre áreas de negócios e sistema de tecnologia e informação.

Com relação aos objetivos e indicadores de desempenho referentes à perspectiva dos Processos Internos do *balanced scorecard* para a Secretaria-Geral de Administração (Segedam) são apresentados no Quadro 3.

| PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS | |
|--|--|
| Objetivos | Indicadores de desempenho |
| Modernizar práticas gestão de pessoas | Índice de satisfação dos servidores com as práticas de gestão de pessoas. Índice de processos de trabalho de gestão de pessoas redesenhados que foram implantados. Índice de novos processos de trabalho de gestão de pessoas que foram implantados. |
| Desenvolver competências gerenciais e profissionais | Índice de servidores da Segedam treinados nas competências pessoais e técnicas. Índice de servidores da Segedam treinados nas competências de liderança e gestão. Índice de satisfação dos servidores da Segedam com o treinamento oferecido. |
| Promover a motivação e o comprometimento | Índice de satisfação dos servidores da Segedam. |
| Desenvolver cultura orientada a resultados | Grau de alcance de metas da Segedam. Acessos ao Manual Administrativo na <i>Internet</i> . |
| Otimizar a utilização do Conhecimento organizacional | Eventos de disseminação de conhecimento tácito dos servidores da Segedam. |

Quadro 3: Objetivos e indicadores de desempenho da perspectivas dos Processos Internos.
Fonte: elaborado pelos autores.

As estratégias para viabilizar os objetivos propostos na perspectiva dos Processos Internos consubstanciam-se em: (i) assegurar a promoção da saúde e qualidade de vida das pessoas, a adequada alocação e integração dos servidores, o desenvolvimento de competências necessárias, a gestão de clima organizacional, a valorização, a motivação e o comprometimento do corpo funcional com a unidade, com a qualidade dos trabalhos produzidos e com o desempenho institucional.; (ii) desenvolver nos servidores aptidões necessárias ao exercício de responsabilidades inerentes ao desempenho de funções gerenciais, bem como capacitá-los tecnicamente de forma a mobilizar seus conhecimentos, habilidades e atitudes para o alcance dos resultados que os clientes esperam da Segedam e de forma mais ampla, do TCU; (iii) valorizar o servidor com estímulos estruturados, reconhecimento, saúde e qualidade de vida no trabalho, gestão de clima organizacional, processo de gestão de pessoas; (iv) implementar práticas que assegurem a utilização do capital intelectual de forma alinhada com a missão, os objetivos estratégicos, os valores organizacionais e metas da unidade; e (v) adotar práticas estruturadas e integradas de gestão do conhecimento para aproveitamento do capital intelectual e utilização do conhecimento organizacional.

7 CONCLUSÕES

As abordagens teóricas da gestão estratégica mostram a necessidade do empenho da alta cúpula das empresas atingir as metas e objetivos fixados. Essa premissa se aplica também no caso de organizações públicas. Empenho significa união, vontade, crença nas metas, objetivos e na missão, coesão de toda a organização (funcionários de todos os níveis), alinhamento de todas as atividades com os objetivos imediatos, metas e objetivo final, em busca de realizar a missão que foi idealizada e que deve ser alcançada.

O BSC pode se transformar em importante instrumento para tornar a gestão pública eficiente. Trata-se de uma ferramenta que possibilita a organização readaptar ações

estratégicas implementadas; avaliar o desempenho das ações que a organização projetou; permite implementar ações emergenciais corretivas visando neutralizar ameaças externas.

Formatar a estrutura do BSC para entidades públicas requer inspirar em experiências concretas de gestão empreendedora pública. Significa também contribuir para a prática de uma gestão pública empreendedora. Se cada entidade pública, ao delinear ações estratégicas para cada uma das perspectivas eleitas, tiver o cuidado de se inspirar nos princípios da gestão pública empreendedora terá a seu favor a certeza de que está se fundamentando em experiências já implementadas com sucesso em outras entidades. Assim, haverá menos justificativas para existência de barreiras para as inovações.

A proposta do BSC para a Secretaria-Geral de Administração (Segedam) do Tribunal de Contas da União está fundamentada no modelo proposto por Kaplan e Norton. Os indicadores apresentados refletem a uma realidade empírica e abre perspectivas para a possibilidade de criação de outros, inerentes e compatíveis com cada entidade pública. Por conseguinte, parece ser viável adotar esta ferramenta gerencial em qualquer entidade pública ou organizações sem fins lucrativos. Entretanto, os indicadores de desempenho da Segedam são específicos desta realidade organizacional. Cada organização deve eleger seus indicadores próprios, segundo suas peculiaridades e suas realidades.

O envolvimento de todos o ambiente interno é fundamental na definição das ações estratégicas, na definição de metas, fixação de objetivos e na discussão sobre a missão da entidade. Isto facilita o alinhamento das ações individuais de curto prazo com as metas de longo prazo da entidade.

Conclui-se que a flexibilidade do BSC permite ser adaptado e utilizado à realidade de entidades públicas estudada. Caracteriza-se como uma importante ferramenta de gestão estratégica ao setor público com flexibilidade para adaptar-se às peculiaridades das entidades governamentais, com potencial para contribuir na melhoria da administração gerencial pública brasileira. Associar esta ferramenta aos princípios da gestão gerencial que norteiam os critérios do Prêmio Hélio Beltrão pode contribuir para melhoria da gestão pública principalmente se a escassez de recursos for uma variável importante.

REFERÊNCIAS

ALECIAN, Serge; FOUCHER, Dominique. *Guia de gerenciamento no setor público*. Rio de Janeiro:Revan, 2001.

ANDRADE, Aurélio I, et al. *Pensamento sistêmico: caderno de campo: o desafio da mudança sustentada nas organizações e na sociedade*, Porto Alegre: Bookman, 2006.

ATKINSON, et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000,

BRASIL, TCU. Plano estratégico segedam – PET 2007 – 2011, Portaria Segedam, nº 27, de 22 de agosto de 2006: Aprova o plano estratégico da Secretaria-geral de administração (Segedam) para o quinquênio 2007 – 2011. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br.planejamentoegestão/planejamento/planoestrategico_segedam.pdf>. Acessado em: 12 de outubro de 2006.

CARDOSO, Fernando Henrique. *Reforma do Estado*. In PEREIRA, Luiz C. Bresser; SPINK, Peter K. (Org). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

CROZATTI, Jaime; ZANINI, Juliana Cláudia, *Balanced Scorecard em indústrias de confecções no Paraná – Brasil: estudo descritivo dos indicadores de desempenho de maior preponderância*. IX Congresso Internacional de Custos. Florianópolis: 2005.

CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico nova fronteira da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1982.

GALAS, Eduardo Santos; PONTE, Vera Maria Rodrigues. O *balanced scorecard* e o alinhamento estratégico da tecnologia da informação: um estudo de casos múltiplos. *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, n. 40, jan./ abr. 2006.

HERRERO, Emílio. *Balanced scorecard e a gestão estratégica: uma abordagem prática*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JUND, Sérgio Lopes. *As novas Doutrinas de administração públicas e os seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais*. Dissertação de Mestrado, GV/EBAPE/CFAP, Rio de Janeiro, 2002.

KAPALN, Robert S; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 14. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPALN, Robert S; NORTON, David P. *Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios*. 5. ed. Rio de Janeiro:Campus, 2000.

KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. *Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

KIM, W. Chan; MAUBORGNE, Renée. *A estratégia do oceano azul: como criar novos mercados e tornar a concorrência irrelevante*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

LIMA, Andréa Cavalcanti Correia; CAVALCANTI, Arlei; PONTE, Vera. Da onda da gestão da qualidade a uma filosofia da qualidade da gestão: Balanced Scorecard promovendo mudanças. *Revista de Contabilidade e Finanças*, São Paulo, Ed. Especial, Jun.2004.

MEIRELLES, H. L. *Direito administrativo brasileiro*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

NAKAMURA, Wilson T, et al. Estratégia de implementação do *balanced scorecard* numa grande corporação: o caso siemens Brasil. *Anais...* Congresso Internacional de Custos, IX. Florianópolis, 2005.

NIVEN, Paul R. *Balanced scorecard passo-a-passo: elevando o desempenho e mantendo resultados*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

PACHECO, Regina. *Inovação na gestão pública federal: o prêmio Hélio Beltrão*. In Balanço da reforma do Estado no Brasil: A nova gestão pública. Brasília: MP, SEGES, 2002.

PEREIRA, Luiz C. Bresser. *Da administração pública burocrática à gerencial*. In: PEREIRA, Luiz C. Bresser; SPINK, Peter K. (Org). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

PEREIRA, Luiz C. Bresser. *Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado*. In: PEREIRA, Luiz C. Bresser; SPINK, Peter K. (Org). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

RAUPP, Fabiano Maury. e BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Antônio C. R. da, *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações*, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Lino Martins da, *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*, 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

TAVARES, M. C. *Gestão Estratégica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

TCU. Portaria-segedam nº 27, de 22 de agosto de 2006.

TROSA, Sylvie. *Gestão pública por resultados: quando o Estado se compromete*. Rio de Janeiro: Revan, 2001.