

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

DEOCLÉRIO LÜBE FILHO

GESTÃO ESTRATÉGICA COM APLICAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* NO SETOR PÚBLICO: Estabelecendo indicadores de desempenho para uma unidade orgânica da Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso do Sul

CAMPO GRANDE
2018

DEOCLÉRIO LÜBE FILHO

GESTÃO ESTRATÉGICA COM APLICAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* NO SETOR PÚBLICO: Estabelecendo indicadores de desempenho para uma unidade orgânica da Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso do Sul

Trabalho de Conclusão Final apresentado ao PROFIAP – Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS, como parte das exigências para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador:
Prof. Dr. Alessandro Gustavo
Souza Arruda

**CAMPO GRANDE
2018**

DEOCLÉRIO LÜBE FILHO

GESTÃO ESTRATÉGICA COM APLICAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* NO SETOR PÚBLICO: Estabelecendo indicadores de desempenho para uma unidade orgânica da Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso do Sul

Trabalho de Conclusão Final apresentado ao PROFIAP – Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS, como parte das exigências para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Campo Grande - MS, 23 de abril de 2018

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Alessandro Gustavo Souza Arruda
PRESIDENTE

Prof. Dr. Luiz Miguel Renda dos Santos
MEMBRO TITULAR

Prof. Dr. Renato Luiz Sproesser
MEMBRO TITULAR EXTERNO

DEDICATÓRIA

Dedico esta e todas as minhas demais conquistas a Deus!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus pela vida, pela saúde e inteligência. Sem Ele nada seria possível. Jesus Cristo está vivo!

Aos meus familiares e amigos pelo apoio incondicional, pela paciência e compreensão nos momentos de ausência.

À UFMS, todo seu corpo docente e de servidores, que realizam seu trabalho incansavelmente, com amor e dedicação, para proporcionar ensino, pesquisa e extensão de alta qualidade.

Especialmente agradeço aos professores e servidores ligados à ESAN e ao PROFIAP.

Ao meu orientador que, além do conhecimento, teve paciência e capacidade de motivação imensuráveis, proporcionando uma orientação segura e dedicada.

Aos professores membros da Qualificação e da Banca, pelas valiosas contribuições.

Aos meus colegas de curso por todo o tempo de convivência e por compartilhar conhecimentos, experiências e ideais.

Aos meus colegas de trabalho, pela colaboração com trocas de horários de turnos e plantões e pelo compartilhamento de dados e conhecimentos, que auxiliarem sobremaneira na realização deste trabalho. Aos meus superiores hierárquicos da SEFAZ/MS, pelo apoio e incentivo à realização deste estudo.

A toda equipe de gestão estratégica do Governo do Estado e SEFAZ/MS que generosamente apoiaram este projeto. Especialmente a Thaner Castro Nogueira, Marley Pettengill Galvão Serra e Aduino de Lima.

Agradeço enfim, a todas as pessoas e instituições que colaboraram direta ou indiretamente para consecução desta produção.

EPÍGRAFE

*“Caminhos não há, mas os pés na
grama os inventarão.”*

(Ferreira Gullar)

RESUMO

Este trabalho analisa a aplicação do *Balanced Scorecard* - BSC na implantação de sistema de gestão estratégica na administração pública. Tem por objetivo geral estabelecer um conjunto equilibrado de indicadores de desempenho institucionais para unidade orgânica de uma Secretaria de Estado. Conta com revisão bibliográfica de obras clássicas e outros trabalhos científicos referentes ao BSC. Relata o histórico de implantação dessa metodologia no governo do Estado de Mato Grosso do Sul e como ela integra-se à estrutura de governança atualmente adotada. Expõe o estágio atual de seu aproveitamento na gestão estratégica da Secretaria de Estado de Fazenda, com dados levantados por meio de pesquisas. Apresenta ainda um estudo de caso realizado na Base Móvel de Fiscalização Volante Lampião Aceso, da divisão de fiscalização de mercadorias em trânsito da SEFAZ/MS, localizada no município de Corumbá. Esse estudo envolve pesquisa realizada com análise estatística de dados obtidos em amostra de registros de atividades realizadas pela unidade focalizada, onde procurou-se identificar os melhores indicadores de desempenho, alinhados com os objetivos estratégicos do setor. Os resultados obtidos serviram para complementar o conteúdo do material já existente, formando um conjunto completo capaz de proporcionar uma visão geral de todo o processo de planejamento estratégico. Esse modelo possibilita identificar as decisões gerenciais mais favoráveis para maximização de aproveitamento de recursos, e conseqüente melhoria da qualidade dos serviços públicos da instituição estudada e do governo como um todo.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*. Planejamento estratégico. Indicadores de desempenho. Governança. Gestão estratégica.

ABSTRACT

This work analyzes the application of the Balanced Scorecard - BSC in the implementation of a strategic management system in public administration. Its general objective is to establish a balanced set of institutional performance indicators for the organizational unit of a State Secretariat. It has a bibliographical review of classical works and other scientific works related to BSC. It reports the history of implementation of this methodology in the government of the State of *Mato Grosso do Sul* and how it is integrated with the governance structure currently adopted. It exposes the current stage of its use in the strategic management of the State Department of Taxation and Finance, with data collected through surveys. It also presents a case study carried out at the *Lampião Aceso* Mobile Surveillance Base, of the traffic inspection division of *SEFAZ/MS*, located in the municipality of *Corumbá*. This study involves a research carried out with statistical analysis of data obtained in a sample of records of activities carried out by the focused unit, in which the best performance indicators were identified, aligned with the strategic objectives of the sector. The results obtained served to complement the content of the existing material, forming a complete set capable of providing an overview of the entire strategic planning process. This model makes it possible to identify the most favorable managerial decisions to maximize the use of resources and consequently to improve the quality of public services of the institution studied and of the government as a whole.

Keywords: Balanced Scorecard. Strategic planning. Performance indicators. Governance. Strategic management.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Dimensões do planejamento	25
Figura 2 - Visão abrangente do processo de construção de um <i>BSC</i>	35
Figura 3 - Processo de Planejamento Estratégico Organizacional completo	38
Figura 4 - Perspectivas estratégicas do BSC	41
Figura 5 - Fatores determinantes de sucesso a serem observados em cada perspectiva estratégica do BSC	42
Figura 6 - Metáfora da árvore para explicar as relações de causa/efeito entre as perspectivas do BSC	47
Figura 7 - Mapa Estratégico segundo preceitos do BSC	49
Figura 8 - Modelo de Mapa Estratégico consolidado baseado nas teorias do <i>BALANCED SCORECARD</i>	52
Figura 9 - Exemplo de painel operacional	54
Figura 10 - Mapa Estratégico consolidado, adaptado ao setor público	59
Figura 11 - Enquadramento para análise de desempenho	68
Figura 12 - Comparativo de Receitas do Governo do Estado de Mato Grosso do Sul	90
Figura 13 - Localização das Unidades Orgânicas da COFIMT no mapa geográfico de Mato Grosso do Sul.....	93
Figura 14 - Recorte do organograma básico da SEGOV/MS mostrando apenas a parte responsável pela Gestão Estratégica.....	105
Figura 15 - Esquema ilustrativo do Ciclo de Gestão da Rede da SEGOV/MS	108
Figura 16 - Modelo de monitoramento e racionalização da agenda das lideranças do Ciclo de Gestão da Rede de Gestão Estratégica da Superintendência de Gestão Estratégica da SEGOV/MS	109
Figura 17 - Recortes do Contrato de Gestão firmado entre SEFAZ/MS e o Estado de Mato Grosso do Sul para o ano de 2017.....	112
Figura 18 - Processo de concepção, execução e controle do planejamento estratégico nos diferentes níveis de estrutura organizacional na gestão do estado de Mato Grosso do Sul – exemplo para a Unidade Lampião Aceso / SEFAZ.....	114

Figura 19 - Sugestão de conjunto de indicadores de desempenho para a Base Móvel Lampião Aceso.....	121
Figura 20 - Quantidade total de veículos abordados	123
Figura 21 - Quantidade total de documentos fiscais tratados por tipo	123
Figura 22 - Quantidade de Termos Fiscais emitidos por tipo de conferência.....	125
Figura 23 - Valores brutos dos Termos Fiscais emitidos por tipo de conferência (em UFERMS)	125
Figura 24 - Quantidade de Termos Fiscais emitidos por local de abordagem	127
Figura 25 - Valores brutos dos Termos Fiscais emitidos por local de abordagem (em UFERMS)	128
Figura 26 - Quantidade de Termos Fiscais emitidos por tipo de veículo fiscalizado	128
Figura 27 - Valores brutos dos Termos Fiscais emitidos por tipo de veículo fiscalizado (em UFERMS).....	129
Figura 28 - Valores brutos dos Termos Fiscais por tipo de irregularidade encontrada (gráfico com linha de Pareto)	130
Figura 29 - Quantidade total de Termos Fiscais emitidos por tipo de irregularidade encontrada (gráfico com linha de Pareto).....	131
Figura 30 - Comparativo de produtividade de abordagens entre as regionais de fiscalização móvel de Mato Grosso do Sul.....	132
Figura 31 - Comparativo de produtividade de documentos fiscais tratados entre as regionais de fiscalização móvel de Mato Grosso do Sul.....	133
Figura 32 - Comparativo de produtividade de emissão de Termos Fiscais entre as regionais de fiscalização móvel de Mato Grosso do Sul.....	133
Figura 33 - Comparativo de produtividade de arrecadação bruta com Termos Fiscais / regionais de fiscalização móvel de Mato Grosso do Sul.....	134
Figura 34 - Mapa Estratégico consolidado COFIMT – SEFAZ/MS - Base de Fiscalização Móvel Lampião Aceso	135
Figura 35 - Fatores Críticos de Sucesso e <i>Balanced Scorecard</i> : destaque e ampliação do Mapa Estratégico consolidado	136

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Comparando as estratégias nas organizações dos setores público e privado	56
Quadro 2 - Perspectivas estratégicas do BSC nos setores público e privado – exemplos.....	58
Quadro 3 - Principais características dos indicadores de resultado e esforço	76
Quadro 4 - Classificação de indicadores de desempenho institucionais segundo posicionamento na cadeia de valor	78
Quadro 5 - Atributos dos indicadores de desempenho institucional.....	79
Quadro 6 - Ficha de indicador de desempenho institucional	80
Quadro 7 - .Revisão da literatura (parte 1/3). Trabalhos aplicados com temas próximos ao objeto de estudo deste trabalho.	82
Quadro 8 - Revisão da literatura (parte 2/3).	83
Quadro 9 - Revisão da literatura (parte 3/3).	84
Quadro 10 - Elementos de planejamento estratégico sugeridos pela equipe de gestão estratégica da SEFAZ/MS-COFIMT	119

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFRE	Auditor Fiscal da Receita Estadual
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
BSI	<i>Balanced Scorecard Institute</i>
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal do Nível Superior
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFIMT	Coordenadoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito
CTE	Código Tributário Estadual
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
DNIT	Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes
FCS	Fator Crítico de Sucesso
FNQ	Fundação Nacional da Qualidade
FTE	Fiscal Tributário Estadual
GPD	Gerenciamento Pelas Diretrizes
GSI/PR	Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPVA	Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITCMD	Imposto sobre Transmissão " <i>Causa Mortis</i> " e Doação
KPI	<i>Key Performance Indicator</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MBC	Movimento Brasil Competitivo
MCDA	<i>Multiple Criteria Decision Aid</i>
MCDM	<i>Multiple Criteria Decision Making</i>
MDF-e	Manifesto de Documentos Fiscais Eletrônico
MEGP	Modelo de Excelência em Gestão Pública
MGE	Modelo de Gestão Estratégica

MS	Mato Grosso do Sul
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
NPM	<i>New Public Management</i>
ONG	Organização Não Governamental
OSCIP	Organização Social Civil de Interesse Público
PDCA	<i>Plan – Do – Check - Act/Adjust</i>
PEMP	Progresso Efetivo e Medição da Performance
PES	Planejamento Estratégico Situacional
PGDI	Plano de Gestão de Desempenho Individual
PNCT	Plano Nacional de Contagem de Tráfego
PPA	Plano Plurianual
PPP	Parcerias Público Privadas
RPE	Registro de Passagem Estadual
SciELO	<i>Scientific Eletronic Library Online</i>
SEFAZ/MS	Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul
SEGOV/MS	Secretaria de Estado de Governo e Gestão Estratégica de Mato Grosso do Sul
SGE	Superintendência de Gestão Estratégica
SMG	<i>Strategy Management Group</i>
SWOT	<i>Strengths – Weaknesses – Opportunities – Threats</i>
TA	Termo de Apreensão
TAF	Tributação, Arrecadação e Fiscalização
TCU	Tribunal de Contas da União
TQM	<i>Total Quality Management</i>
TVF	Termo de Verificação Fiscal
UFERMS	Unidade Fiscal Estadual de Referência de Mato Grosso do Sul

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA	17
1.2	A QUESTÃO DE PESQUISA E SEUS OBJETIVOS.....	18
1.3	JUSTIFICATIVA PARA O TRABALHO	19
1.4	A ESTRUTURAÇÃO DO TRABALHO	20
2	DISCUSSÃO TEÓRICA	22
2.1	O QUE É ESTRATÉGIA?	22
2.1.1	Planejamento, plano e projetos estratégicos	23
2.1.2	Gestão estratégica	26
2.2	O <i>BALANCED SCORECARD</i> – <i>BSC</i>	28
2.2.1	Histórico do BSC	28
2.2.2	Conceitos e características do BSC	32
2.2.3	Formulação do BSC	32
2.2.4	O BSC como instrumento de diagnóstico e gestão estratégica	39
2.2.5	Perspectivas do BSC	40
2.2.5.1	Perspectiva Financeira	43
2.2.5.2	Perspectiva do Cliente.....	44
2.2.5.3	Perspectiva dos Processos Internos.....	44
2.2.5.4	Perspectiva de Aprendizado e Crescimento	45
2.2.6	Relações de causa e efeito	46
2.2.7	Fatores críticos de sucesso	48
2.2.8	Indicadores de desempenho no BSC	49
2.2.9	Mapas estratégicos	50
2.2.10	O monitoramento da estratégia – painéis operacionais	53
2.2.11	Aplicabilidade do BSC no setor público	55
2.2.11.1	Exemplos de aplicação do BSC em organizações públicas.....	60
2.2.12	Apresentação e discussão das alternativas para resolução da situação-problema	63
2.3	CONSTRUINDO INDICADORES DE DESEMPENHO	65
2.3.1	Desempenho	65

2.3.2	Avaliação de desempenho.....	66
2.3.3	Modelos de avaliação de desempenho.....	67
2.3.4	Indicadores de desempenho	71
2.4	REVISÃO DA LITERATURA	81
3	CONTEXTO E REALIDADE INVESTIGADA	86
3.1	BREVE HISTÓRICO E O FUNCIONAMENTO DA SEFAZ/MS.....	86
3.2	A UNIDADE ORGÂNICA ESTUDADA.....	93
4	DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	96
4.1	MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO CIENTÍFICA	96
4.2	TIPOS E TÉCNICAS DE PESQUISA UTILIZADAS.....	98
4.3	COLETA E TRATAMENTO DE DADOS.....	100
5	DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	104
5.1	GOVERNANÇA E GESTÃO ESTRATÉGICA NO GOVERNO DE MS ..	104
5.2	O BSC NA SEFAZ/MS	110
5.2.1	Indicadores de desempenho: os índices de tendência e resultado na SEFAZ/MS.....	116
5.3	RESULTADOS OBTIDOS PELA ALTERNATIVA ESCOLHIDA PARA RESOLUÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA	118
5.4	CONTRIBUIÇÃO TECNOLÓGICA-SOCIAL DA PROPOSTA PARA A ORGANIZAÇÃO	137
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	138
6.1	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	140
6.2	PROPOSTAS DE PESQUISAS FUTURAS	141
	REFERÊNCIAS.....	142
	ANEXOS	149

1 INTRODUÇÃO

Expressivos avanços tecnológicos tornaram os processos de comunicação muito mais baratos, ágeis e versáteis mundo afora, possibilitando um aumento significativo no grau de informação das pessoas. E quanto maior o nível de esclarecimento da população, maiores são o padrão de exigência e a medida de consciência dos deveres e direitos dos indivíduos que a compõe. Isso tanto como consumidores dos produtos e serviços oferecidos pelo setor privado, quanto como cidadãos destinatários das prestações públicas.

No Brasil, conforme dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE¹, de 2004 a 2015, o percentual de domicílios com telefone (fixo ou celular) passou de 65,2% para 93,3%. A proporção de residências com microcomputador e acesso à internet, que era de 12,2% em 2004, chegou a 40,5% em 2015. O índice de casas com televisor (em cores ou preto e branco) saltou de 65,2% para 97% nesse mesmo período.

Sentidas num primeiro momento mais intensamente pelas organizações privadas, devido à imposição da competitividade na livre concorrência, esse aumento da exigência dos consumidores implicou na necessidade de melhoria das técnicas de gerenciamento e controle. Isso como condição indispensável para permanência no mercado.

Particularmente quanto ao setor público, objeto de estudo deste trabalho, observa-se que o aumento da exigibilidade dos cidadãos pela melhoria do que é produzido e entregue pelo Estado, impôs aos gestores a obrigatoriedade de prestar, cada vez mais, serviços de melhor qualidade. A diversidade de fatores aos quais estão sujeitas essas instituições para consecução de seus ideais, como ambiguidade na definição das metas e missões e abundância de normas legais, entre outras, torna o desafio ainda maior. A sempre presente escassez de recursos, também obriga os administradores da máquina pública a fazê-la funcionar com mais eficiência, gerando menores custos à sociedade. O amadurecimento das democracias e maior participação dos cidadãos nos processos decisórios das políticas públicas em muitas nações, são fenômenos que, do mesmo modo,

¹ Dados disponíveis em: <http://www.ibge.gov.br>.

contribuem para a imprescindibilidade da evolução dos padrões de qualidade e economicidade dos governos.

Nesse sentido, as estratégias são primordiais para definição das ações a serem implementadas nas organizações públicas ou privadas, pois fornecem auxílio indispensável para o alcance dos objetivos almejados. Sobreleva a importância de instrumentos de suporte ao bom governo das instituições e agentes gestores pois permitem a adoção de metodologias que auxiliam na consecução da missão. Além disso, sua adoção permite aferir e valorizar atributos distintivos de cada organização.

Segundo Caldeira (2009), é fundamental testar e conferir a consistência das orientações estratégicas, reformular os processos, promover o alinhamento dos atores críticos e, finalmente, medir os resultados para possibilitar a tomada de decisões com oportunidade. O planejamento estratégico possibilita, com utilização de avaliação de desempenho, identificar os tipos e graus de necessidades para melhoria da qualidade da gestão. Assim, muda-se o comportamento das pessoas e grupos de trabalho, dando direção às atitudes, redefinição das prioridades e reforço na busca por resultados.

Em nosso país, a avaliação de desempenho ganhou importância, sobretudo após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101 de 04/05/2000, que estabeleceu novas regras para gestão dos recursos públicos. Esta lei utiliza uma série de dispositivos constitucionais pré-existentes, de planejamento e controle das finanças públicas, para fortalecer os meios de responsabilização e transparência, estabelecendo sanções e punições para os gestores públicos que não a respeitarem (SILVA, 2002).

De tal forma que as organizações se viram na indispensável necessidade de adotar novas formas de tratar suas potencialidades. Diante disso, a academia foi pródiga em aperfeiçoar técnicas, métodos e processos administrativos como forma de aumentar a eficiência e eficácia dessas organizações. Muitos conhecimentos novos foram produzidos nas ciências sociais em todo o mundo para responder a essas carências. Com novas formas de tratar os valores intangíveis, criou-se novas ferramentas que permitem tornar as estratégias mais efetivas, com definição clara de objetivos estratégicos.

Surge então, em 1990, um modelo que se propõe principalmente a apontar as ações que mais podem contribuir para o sucesso das organizações. Kaplan e Norton criam o *Balanced Scorecard* - BSC. Dentro dessa ferramenta, os indicadores para medição de desempenho são primordiais para acompanhamento da efetividade na implementação das estratégias planejadas. Esses autores afirmam que medir é importante. “O que não é medido não é gerenciado” (KAPLAN e NORTON, 1997, p. 21).

Concebido originalmente numa versão para atender as empresas que visam ao lucro, o BSC foi amplamente adotado na iniciativa privada. A partir do início deste século, no entanto, está sendo também aplicado com êxito para atender organizações públicas e outras sem fins lucrativos.

Este trabalho procura entender como os princípios do BSC foram aplicados no processo de planejamento do governo de Mato Grosso do Sul e como este planejamento pode auxiliar na avaliação de desempenho das ações de uma unidade orgânica da Secretaria de Estado de Fazenda do estado – SEFAZ/MS.

1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

A Base de Fiscalização Móvel Lampião Aceso no município de Ladário, pertencente à estrutura da SEFAZ/MS, tem suas atividades relacionadas à fiscalização de mercadorias em trânsito, quanto à regularidade da aplicação do ICMS incidente nessas operações. Atualmente, não há para essa unidade orgânica, indicadores de desempenho institucionais consolidados e com metas definidas.

A proposta deste estudo é, partindo da identificação e mapeamento dos processos estratégicos criados pelas equipes do governo, da Secretaria de Fazenda e da Coordenadoria, ir até o estabelecimento de indicadores de desempenho para a Unidade pesquisada. De tal forma a suprir uma necessidade incontestável de completar e consolidar todo esse sistema de concepção, execução e controle estratégicos, sob os fundamentos do BSC. Tudo com vistas a possibilitar a consecução dos objetivos mais amplos traçados pela equipe de gestão estratégica do órgão e do setor aos quais a Unidade está vinculada.

A consecução deste projeto de pesquisa pode impactar positivamente nos resultados esperados para o setor, além de fornecer parâmetros para medição de produtividade individual e de equipes. Estes poderão ser utilizados inclusive em políticas de premiação ou remuneração por desempenho. O resultado final esperado é proporcionar maior eficiência na gestão da coisa pública.

1.2 A QUESTÃO DE PESQUISA E SEUS OBJETIVOS

Diante da constatação de que atualmente não há para a Unidade focada, indicadores institucionais consolidados, depreende-se a relevância deste projeto. Existe, no entanto, um processo de implantação e monitoramento das estratégias na gestão pública do Estado de MS, baseado no BSC. Principia no núcleo central do governo e se propaga para cada órgão, instituição e setores da administração direta e indireta. Diante dessa realidade, vislumbra-se a oportunidade de completar o ciclo estratégico para a unidade estudada.

Aspira-se que esta pesquisa possa auxiliar no alcance dos resultados esperados para o setor e, conseqüentemente para melhoria da *performance* do governo do Estado como um todo.

Consiste então, objetivo principal deste projeto:

Propor, seguindo os preceitos do *Balanced Scorecard*, um conjunto de indicadores de desempenho institucionais, equilibrado e alinhado estrategicamente com o setor e com o órgão, aos quais a unidade orgânica pública estudada está relacionada.

Para sustentar a consecução desse propósito, tem como objetivos específicos:

- a) **Descrever** a evolução do modelo de governança baseado em planejamento estratégico no governo do Estado de Mato Grosso do Sul, desde sua inserção, em gestões passadas, até os dias de hoje.
- b) **Consolidar** o material de planejamento estratégico já existente, relacionado à unidade orgânica estudada, para o governo do Estado, SEFAZ/MS e Coordenadoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito - COFIMT.

- c) **Identificar** por meio de pesquisa adequada, indicadores de desempenho (tendência e resultados), para a unidade orgânica investigada, que mais impactem nos objetivos estratégicos da organização à qual é vinculada.

Considerou-se como hipóteses para elaboração desta produção técnico-científica as apresentadas a seguir.

- A utilização de uma ferramenta gerencial como o BSC possibilita a concepção, implantação, execução e controle do planejamento estratégico em todos os níveis e setores das organizações públicas.
- O *Balanced Scorecard* fornece meios apropriados para determinação de indicadores de desempenho institucionais;
- É possível encontrar conexões causais entre indicadores de desempenho dos tipos esforço (tendência) e operacionais (resultados), que se identifiquem e impactem nos objetivos estratégicos de uma organização pública.

1.3 JUSTIFICATIVA PARA O TRABALHO

A implementação de planejamento estratégico com mensuração de desempenho é indispensável para que as organizações tenham gestão eficiente. Olve, Roy e Wetter (2001) sustentam que, como um fornecedor de serviços, o setor público também precisa bastante do controle do gerenciamento. Segundo Osborne e Gaebler (1997), por não mensurar os resultados, os governos burocratizados raramente logram grandes conquistas. “Quem não pode ver o sucesso, não pode aprender com ele” (OSBORNE e GAEBLER, 1997, p. 163).

Como justificativa acadêmica temos que o estudo do planejamento estratégico governamental aplicado é essencial para a melhoria da qualidade da ciência da Administração Pública. Matus (2007, p. 65) defende que “a estratégia é uma arte que se apoia nas ciências [...]. Por isso a estratégia é arte; mas também é ciência, na medida que é regida por certos princípios abstratos e gerais aceitos pelos estrategistas”.

Quanto aos aspectos sociais, as organizações públicas devem cumprir seu papel com economicidade e racionalidade na utilização dos recursos provindos dos esforços da sociedade. Nas palavras de Caldeira (2009):

Prosseguir o imaginário coletivo de um Estado capacitado para corresponder aos desafios das sociedades modernas, requer clarividência das opções políticas, robustez das soluções institucionais, clarificação nas missões, responsabilização pelos objetivos, racionalidade na utilização dos recursos e comprometimento dos agentes públicos (CALDEIRA, 2009, prefácio).

1.4 A ESTRUTURAÇÃO DO TRABALHO

No primeiro capítulo, é apresentada uma visão geral deste projeto. Após a contextualização do tema, traz a descrição do diagnóstico da situação-problema, a questão de pesquisa, os objetivos geral e específicos, e as hipóteses consideradas. Por fim, há considerações sobre a contribuição tecnológica-social da proposta deste estudo, na perspectiva gerencial, assim como os aspectos acadêmicos que justificam o trabalho.

No capítulo 2 é exposta a discussão teórica. Começando com o método *Balanced Scorecard* – *BSC*, finaliza tratando de avaliação de desempenho institucional e seus indicadores. As abordagens teórico-científicas foram selecionadas dentre as mais relevantes. Livros texto, obras clássicas sobre o tema, artigos científicos e estudos acadêmicos (teses e dissertações), assim como exposição de alternativas para a resolução da situação investigada. Termina com uma breve Revisão da Literatura, na qual são expostos resultados de alguns trabalhos aplicados, relacionados ao objeto deste estudo.

Para dar melhor contextualização da realidade investigada, o terceiro capítulo traz um breve histórico da SEFAZ/MS, caracterização de sua estrutura organizacional e funcionamento. É finalizado com a descrição da unidade orgânica estudada, suas atribuições e competências.

No capítulo 4 estão os procedimentos metodológicos. São descritos os métodos de investigação científica utilizados, os tipos e técnicas de pesquisa e as formas de coleta e tratamento de dados.

A análise dos dados e resultados obtidos com a pesquisa são apresentados no capítulo 5. Principia com relato de como se dá o processo de governança e gestão estratégica no governo do estado, com aplicação do *Balanced Scorecard* em todos os seus níveis organizacionais. Segue expondo como a SEFAZ está inserida nesse contexto. É apresentado ainda um quadro geral de como se encontra o estágio de planejamento estratégico para a COFIMT. Esse conteúdo serviu de base para que, com os resultados obtidos na pesquisa empírica das atividades da Unidade estudada, subsidiassem a elaboração de um novo conjunto de indicadores de desempenho.

Nas considerações finais, capítulo 6, abordaram-se os principais aspectos dos resultados obtidos no teste das hipóteses para obtenção dos objetivos geral e específicos propostos. Há ainda comentários sobre as limitações do estudo e propostas para pesquisas futuras.

A apresentação deste trabalho encerra-se com referências bibliográficas e anexos.

2 DISCUSSÃO TEÓRICA

2.1 O QUE É ESTRATÉGIA?

De acordo com Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel (2000), essa palavra existe há muito tempo e teria se originado das teorias militares, significando os meios utilizados para alcançar a vitória nas guerras. Pode exprimir ação planejada, forma de agir ou forma de pensar no futuro; conceitos e práticas muito influentes nos meios acadêmicos e corporativos nos dias de hoje. Num ambiente de competição acirrada, seja em nível pessoal ou organizacional, a utilização desses recursos tornou-se indispensável.

Nas palavras de Zimermann *et al.* (2014b, p. 9): “O termo ‘estratégia’ poderia ser definido como sendo o caminho mais adequado a ser percorrido para alcançar determinado objetivo ou superar certo desafio”. Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel (2000), defendem a ideia de que não há uma só definição completa para o termo, sendo mais adequado analisá-lo sob combinação de diversos aspectos. Mesmo que esses autores possam tentar bem descrevê-lo como “[...] um plano, uma direção, uma guia de curso de ação para o futuro ou um caminho para ir daqui até ali” (p. 17), argumentam que não se pode deixar de considerar seu caráter de padrão, isto é, de consistência de comportamento ao longo do tempo.

Porter (1996), vai nessa mesma direção ao frisar a diferença entre eficácia operacional e estratégia. Defende que as duas são essenciais para o desempenho superior dos negócios. Mas enquanto a primeira refere-se às melhorias operacionais com atitudes que visam a conseguir melhor produtividade, a segunda diz respeito à manutenção dessas melhores práticas, num processo sustentável ao longo do tempo. “Uma empresa só é capaz de superar suas rivais se conseguir estabelecer uma diferença e mantê-la” (PORTER, 1996, p. 2). Ainda segundo este autor:

Eficácia operacional significa realizar atividades similares melhor do que as rivais. Por outro lado, posicionamento estratégico significa realizar atividades diferentes daquelas das rivais ou realizar atividades semelhantes, mas de formas diferentes” (PORTER, 1996, p. 2).

Contemplando a análise dos aspectos internos e externos do ambiente em que a organização está inserida, Zimermann *et al.* (2014b), sustentam que “A

estratégia expressa como uma organização utiliza seus pontos fortes e fracos (existentes e potenciais) para atingir seus objetivos, levando em conta as oportunidades e ameaças do meio ambiente” (ZIMERMANN *et al.*, 2014b, p. 9).

2.1.1 Planejamento, plano e projetos estratégicos

A forma de uma organização implantar e executar sua estratégia é por meio do **planejamento**, que por sua vez é materializado nos **planos** e **projetos** estratégicos.

Segundo Marcondes (2016), o **planejamento** define o caminho a ser percorrido para se alcançar um objetivo almejado e envolve um conjunto de iniciativas e ações, entre as quais as principais são a elaboração de planos e projetos. Assim, hierarquicamente, o planejamento vem primeiro pois consiste no processo contínuo de tomada de decisões que se preocupa com o “para onde ir” e “quais as maneiras mais adequadas para chegar lá”, levando-se em conta a situação presente e as possibilidades futuras.

Nas palavras de Ansoff, Declerk e Hayes (1990, p. 54):

Planejamento estratégico consiste em definir a atitude ou a posição estratégica da empresa como um procedimento racional: envolve uma identificação dos objetivos da empresa e uma análise da adequação do seu potencial para que tais objetivos sejam atingidos.

Oliveira (2003) sustenta que planejamento estratégico é o processo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida.

Carlos Matus (*apud* HUERTAS, 1996) afirma que ou sabemos planejar ou estamos condenados à improvisação. “Planejar significa pensar antes de agir, pensar sistematicamente, com método; explicar cada uma das possibilidades e analisar suas respectivas vantagens e desvantagens; propor-se objetivos [...]” (MATUS *apud* HUERTAS, 1996, p. 12).

Mintzberg (1994), defende que planejar consiste em:

- Preparar-se para o inevitável;

- Ter opções frente ao indesejável;
- Controlar o controlável.

Mas o que é de fato planejar? A partir da segunda metade do século XX, surgiram novas e poderosas técnicas gerenciais tais como: *downsizing*, terceirização, gerenciamento de qualidade total, *benchmarking*, reengenharia. São, em geral, ferramentas de “como fazer”. Contudo, “o que fazer” está, cada vez mais, se tornando o desafio central enfrentado pelos dirigentes de empresas, em especial das grandes empresas que tiveram sucesso por muito tempo.” (DRUKER, 1986, prefácio). Mais do que prognosticar o futuro, o importante para Druker (1986, apresentação) é que saibamos “fazer o futuro”.

Não se pode tomar decisões para o futuro. Decisões são compromissos com ações. E estas sempre se dão no presente e somente nele. Porém, as ações no presente também são a única maneira de se fazer o futuro (DRUKER, 1986, prefácio).

Esse mesmo autor nessa mesma obra segue dizendo que, com o planejamento, os líderes devem transformar turbulência em oportunidade.

De acordo com Zimmermann *et al.* (2014b), o planejamento é um processo composto de momentos - estratégico, tático e operacional - que interagem entre si e se repetem continuamente e não como um conjunto de fases estanques que se sucedem cronologicamente. Esses momentos devem ser compreendidos de acordo com os seguintes significados (ZIMERMANN *et al.*, 2014b, p. 8):

Estratégico: envolve a definição do rumo a ser seguido pela organização, visando a otimizar sua relação com o ambiente;

Tático: envolve o desenvolvimento dos programas e projetos, por exemplo: macrofuncionais (tecnologia, informática, RH, etc.);

Operacional: envolve o detalhamento, no nível de operação, das ações e atividades necessárias para atingir os objetivos e metas fixadas pelos níveis hierarquicamente superiores.

Na Figura 1 observa-se cada uma dessas três dimensões com seus respectivos aspectos ou momentos do planejamento. Em nível estratégico, definição de missão, visão e objetivos estratégicos gerais; em nível tático, as funções e ações;

e em nível operacional o detalhamento dos projetos e atividades. Todos os níveis devem estar alinhados.

Figura 1 - Dimensões do planejamento



Fonte: Zimmermann *et al.*, 2014b, p. 8

Em seguida ao planejamento vem o **plano**, que é o resultado do primeiro. Descreve as decisões: objetivos, ações e meios necessários para o atingimento do que foi planejado.

Zimmermann *et al.* (2014b, p. 10) escrevem que “o Plano Estratégico é o produto obtido com o processo de planejamento”. Nesse sentido, o plano estratégico é ferramenta fundamental para garantir à organização sua continuidade, dando meios para que ela possa se adaptar às mudanças no ambiente externo, superando suas dificuldades e maximizando o aproveitamento das oportunidades identificadas. A elaboração e gestão do plano terá maior chance de sucesso se utilizada metodologia que observe as condições e realidades da organização a ser considerada.

Por último, vêm os **projetos**, que são os documentos que descrevem o conjunto de atividades previstas no planejamento e planos. Conforme cita Marcondes (2016), a ideia de projeto está vinculada à noção de detalhamento das ações determinadas a serem desenvolvidas a partir do plano elaborado. Neste

sentido, converte-se em ferramenta gerencial básica para se assegurar racionalidade do processo decisório, fazendo convergir os esforços e as ações de uma determinada organização.

2.1.2 Gestão estratégica

Planejamento, planos e projetos podem ser utilizados nos mais diversos tipos de atividades humanas. Nas organizações, esses instrumentos estratégicos são implementados por meio da gestão estratégica.

É essencial para o gestor saber o que sua organização pretende ser e fazer, para requerer isso de sua equipe. Ações não planejadas, por mais que sejam eficazes em algum aspecto, podem não ser efetivas para o sucesso da instituição. Para o pessoal de nível operacional, da mesma forma, é de vital importância saber o que sua liderança precisa e deseja.

É necessário definir e promover amplo conhecimento de quais são as ações e em que medida devem ser executadas para que se atinjam as metas desejadas. Também, de que forma cada divisão de trabalho pode contribuir para o alcance dos objetivos globais da organização.

Nas palavras de Wright, Kroll e Parnell (2000, p. 23):

Os administradores não enfrentam maior desafio que o da administração estratégica. Conduzir uma organização complexa em ambiente dinâmico e de mudanças rápidas requer os melhores julgamentos. As questões de administração estratégica são invariavelmente ambíguas e desestruturadas e o modo como a administração responde a elas determina se a organização será bem-sucedida ou não.

Sem enxergar um norte, um objetivo final, não há como definir o que deve ou não deve ser feito. Ou mesmo se o que está sendo executado tem implicação positiva para o alcance de nível de qualidade desejado para a organização. Afinal, para marinheiro sem rumo, qualquer vento é bom (ou ruim!). Assim, a gestão estratégica, por meio de planejamento, pode fornecer os “instrumentos de navegação”, necessários às organizações, para que não fiquem “à deriva” no ambiente em que atuam.

Por princípio, o modo de se planejar estrategicamente precisa ser compreendido como um processo que serve para orientar a gestão estratégica das organizações e o processo de tomada de decisões de seus gestores (ZIMERMANN *et al.*, 2014b). Diferenciando planejamento estratégico de aprendizagem adaptativa, Ansoff, Declerk e Hayes (1990) explicam que em lugar das experiências de tentativa-erro, o método sistemático da ciência examina o efeito produzido por diferentes soluções e escolhe a solução que promete os melhores resultados. Assim, a ciência melhora, apressa e reduz o custo da solução. “Não há nada tão prático como uma boa teoria” (ANSOFF, DECLERK, HAYES, 1990, p. 28).

Esses mesmos autores afirmam ainda que a resultante do planejamento estratégico é apenas um conjunto de planos e intenções. Por si mesmo, o planejamento estratégico não produz ações, nem mudanças visíveis na organização. Para efetuar as mudanças, a organização necessita de aptidões adequadas: administradores treinados e motivados, informação estratégica, sistemas e estruturas fluidas e com tendência a serem compreendidos. Isso é gestão estratégica.

Segundo Caldeira (2009, p.15):

A gestão estratégica consiste nas decisões e execuções de gestão, que estabelecem e condicionam o desenvolvimento da estratégia de uma organização e, conseqüentemente, a sua performance a médio e longo prazo.

Por mais que se tenha informação, isso não basta. É necessário saber o que fazer com ela. De acordo com Falconi (2009), o verdadeiro poder está no conhecimento que é extraído das informações pela prática da análise. Esse mesmo autor afirma que somente a análise permite conhecer a verdade dos fatos, melhorando substancialmente a tomada de decisões e garantindo a obtenção dos resultados. Mas mesmo o conhecimento, por si só, ainda não cria valor. “O valor é criado quando o conhecimento é utilizado na construção de planos de ação cuja execução é garantida pela liderança” (FALCONI, 2009, prefácio).

Na seção seguinte são apresentados os fundamentos do método *Balanced Scorecard* - BSC. Uma ferramenta gerencial e estratégica capaz de proporcionar instrumentos necessários para implantação e controle de planejamento estratégico nas organizações tanto públicas quanto privadas. Mais à frente, na seção 2.2.3 –

Formulação do BSC, serão expostas outras considerações sobre o BSC no trato da gestão estratégica.

2.2 O *BALANCED SCORECARD* – BSC

2.2.1 Histórico do BSC

Ao final do século XX, percebeu-se no ambiente empresarial, que os sistemas de controle puramente financeiros, ao contemplarem apenas os ativos tangíveis das organizações, estavam se tornando obsoletos (KAPLAN e NORTON, 1997). Mesmo seguindo as premissas fundamentais da concorrência industrial, as empresas não conseguiam mais obter vantagens competitivas sustentáveis (PERSON, 2012). Apenas a rápida alocação de novas tecnologias e bens físicos, ainda que com excelência da gestão dos ativos e passivos financeiros, não mais se mostravam suficientes para o controle e manutenção do sucesso dos negócios. A competição da era industrial estava se transformando na competição da era da informação (KAPLAN e NORTON, 1997).

Com significativos avanços tecnológicos, as informações se tornaram mais acessíveis, principalmente por meio de mídias eletrônicas. Somados ao desenvolvimento dos recursos de logística, esses fatores quase eliminaram os limites das fronteiras do espaço concorrencial, ampliando-o praticamente à totalidade do globo terrestre, para a maioria dos segmentos produtivos. Aos consumidores ficaram disponíveis mais opções de ofertas dos produtos e preços num mercado igualmente amplificado.

Também no ambiente de competição de cada setor, as empresas inevitavelmente passaram a usar esses meios de informação para se compararem aos concorrentes, acompanhando e se adaptando com melhorias em suas linhas de produtos e serviços, para não ficarem para trás na preferência dos consumidores.

Diante dessa nova configuração tecnológica que modificou as “regras do jogo” nas relações comerciais, ficou evidente que as empresas que investiam mais em seus ativos intangíveis estavam ganhando em competitividade. Assim, num cenário de concorrência cada vez mais asseverada, as organizações em todo o planeta se viram na indispensável necessidade de fazer uso de outros métodos de mensuração de desempenho empresarial.

Teriam de apoiar-se não só nos indicadores contábeis e financeiros, mas sobretudo nos que contemplassem os recursos abstratos que tornaram-se fundamentais na nova lógica de mercado estabelecida. Valores como “[...] relacionamento com os clientes, produtos e serviços inovadores, tecnologia da informação e banco de dados, além de capacidades, habilidades e motivação dos empregados.” (KAPLAN e NORTON, 2001, p. 12).

Uma pesquisa de Margaret Blair, do *Brookings Institute*, feita entre 1982 e 1992, mostrou que o valor de mercado das corporações estadunidenses transferiu-se de forma significativa dos ativos tangíveis para os intangíveis, com aumento desses últimos, de 32% para 68% no período, e tendência de aumento nos anos seguintes (KAPLAN e NORTON, 1997; PERSON, 2012). Palavras desse último autor expressam as implicações dessa nova realidade aos gestores:

Logo, os executivos e os gerentes enfrentam dois graves problemas. Primeiro, a fonte de produção de valor transferiu-se dos ativos tangíveis, que podem ser monitorados com os sistemas de contabilidade em vigor, para os ativos intangíveis, que são complicados de se gerenciar. Segundo a maioria das corporações fracassam na execução de sua estratégia (PERSON, 2012, p. 5).

Destarte, tornou-se indiscutível diante desse quadro de mudanças no universo dos negócios, a necessidade de criação de novas formas de concepção e implementação de sistemas de gerenciamento estratégicos. Conforme Kaplan e Norton (2001), estudos de várias fontes no final do século passado comprovavam que as organizações enfrentavam grandes dificuldades e muitas vezes fracassavam na execução da estratégia. Esses mesmos autores citam ainda nessa obra que, devido a inúmeras experiências de várias empresas na época, na tentativa de aprimorar seus mecanismos de implementação de planejamento estratégico, assistia-se ao aparecimento de um novo modelo organizacional: a organização voltada para a estratégia.

Havia assim, a necessidade premente de uma ferramenta gerencial que pudesse atender a todas essas necessidades das organizações:

- Proporcionar os meios para concepção e implantação de planejamento estratégico;
- Oferecer dispositivos para assegurar a execução efetiva das estratégias planejadas;
- Ampliar o foco de atenção dos tipos de ativos, contemplando, além dos tradicionais (financeiros) já controlados, também os valores intangíveis;
- Medir desempenho.

Para atender a essas demandas, surge na última década do século XX um modelo que se propõe a gerenciar desempenho organizacional (KAPLAN e NORTON, 2001), apontando e mensurando as atividades que mais podem contribuir para o sucesso dos negócios, servindo assim de estrutura para a ação estratégica (KAPLAN e NORTON, 1997). Esses autores criam o *BALANCED SCORECARD* - BSC. Uma metodologia que se constitui simultaneamente em instrumento de monitorização para o acompanhamento da *performance* estratégica e operacional (CALDEIRA, 2009).

Em 1990, o Instituto Nolan Norton, a unidade de pesquisa da empresa de auditoria e consultoria estadunidense KPMG, patrocinou um estudo de um ano entre diversas empresas intitulado “*Measuring Performance in the Organization of the Future.*” (KAPLAN e NORTON, 1992; PORTER, 1985). Esse trabalho foi motivado pela crença de que os métodos existentes para avaliação do desempenho empresarial não atendiam mais de forma ideal às necessidades de gerenciamento (KAPLAN e NORTON, 1997, p. vii). Representantes de dezenas de empresas de vários setores se reuniram a cada dois meses durante esse ano com a finalidade de desenvolver um novo modelo de medição de desempenho (KAPLAN e NORTON, 1997, p. vii).

As discussões em grupo levaram a uma ampliação do *scorecard*, que se transformou no chamado “*Balanced Scorecard*”. Nas palavras dos autores:

Organizado em torno de quatro perspectivas distintas – financeira, do cliente, interna e de inovação e aprendizado. O nome refletia o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazos, entre medidas financeiras e não-financeiras e entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrências (*lagging*) e entre perspectivas interna e externa de desempenho (KAPLAN e NORTON, 1997, p. viii).

Os resultados dos estudos foram apresentados em três artigos:

- 1) *The BALANCED SCORECARD – Measures that Drive Performance* (KAPLAN e NORTON, 1992);
- 2) *Putting the BALANCED SCORECARD to Work* (KAPLAN e NORTON, 1993);
- 3) *Using the BALANCED SCORECARD as a Strategic Management System* (KAPLAN e NORTON, 1996).

Por fim, a soma da ampla variedade de experiências, ricas e detalhadas em informações complementares aos modelos tradicionais contábeis, culminou em 1997 no lançamento da obra desses autores intitulada “*The BALANCED SCORECARD*” (SILVA, 2002). O texto documentou a viabilidade e os benefícios desse sistema equilibrado de medição estratégica (KAPLAN e NORTON, 2004).

Vale ressaltar que outros cientistas sociais já haviam percebido à mesma época a insuficiência dos métodos tradicionais de controle contábil por não contemplarem aspectos não-físicos do patrimônio, necessários na era da informação (SILVA, 2002). Drucker (1999, prefácio) posicionou-se em defesa da emergência da utilização da informação como principal recurso dos executivos e como esqueleto das organizações, em lugar de antigos modelos contábeis que chamou de “contadores de feijões”. Defendeu a necessidade de uma reestruturação radical do controle sobre os negócios, diante desse fenômeno que chamou de revolução da informação. Ansoff, Declerk e Hayes (1990, p. 53) citam ainda que a perseguição unilateral do lucro trouxe uma multidão de efeitos colaterais indesejáveis ao mundo empresarial.

A falta de preocupação das organizações com o ambiente e com a mutação dos valores sociais fizeram com que progressivamente fossem sendo rejeitadas pela sociedade. A atenção deveria deslocar-se do modelo competitivo para o modelo empreendedor, com objetivos muito mais amplos do que os de outrora. Foi devido à necessidade dessa reorientação tão drástica que a era que estava surgindo passou a ser chamada também de a era da descontinuidade ou pós-industrial (ANSOFF, DECLERK, HAYES, 1990).

2.2.2 Conceitos e características do BSC

Os valores intangíveis não são só mensuráveis como essenciais para o sucesso dos empreendimentos diante de um novo cenário de mercado. Segundo os criadores do BSC, a medição e análise de desempenho, de outras características das organizações, além das simplesmente contábeis, possibilita uma adequação das estratégias concebidas para cada negócio ao longo da implementação. Isso proporciona uma atmosfera de sucesso no alcance das visões idealizadas por meio do cumprimento de metas e objetivos previstos.

Num ambiente mercadológico dinâmico, de constante transformação, que obriga as empresas a se adequarem para concorrer num mundo cada vez mais competitivo, o BSC aparece como ferramenta essencial para valorizar os recursos invisíveis das organizações, ou seja, atividades e bens relacionados aos ativos intangíveis. Possibilita monitorar e gerenciar atributos imateriais que não estavam sendo contemplados nos balanços patrimoniais até então.

Sem deixar de considerar os aspectos físicos ou de capital, o BSC enfatiza a importância da excelência no trato de outros valores como: conhecimento empresarial; relacionamentos com os clientes; capacidades, habilidades e motivação dos empregados; produtos e serviços inovadores; tecnologia de informação e banco de dados, além de outros (KAPLAN e NORTON, 2001). Contempla também os fatores que não influem só na realidade presente, mas também e sobretudo numa visão de criar valor econômico para o futuro (CALDEIRA, 2009).

2.2.3 Formulação do BSC

Segundo Fernandes e Berton (2012), o processo de planejamento estratégico organizacional é constituído por 3 etapas: análise, formulação e execução, podendo ainda, essa última, ser subdividida em implantação e avaliação. Caldeira (2009) defende que o estabelecimento de padrão de gestão estratégica constitui-se de um processo cíclico e evolutivo e pode assentar-se em 5 fases: 1ª) Estudo estratégico; 2ª) Formulação estratégica; 3ª) Implementação; 4ª) Acompanhamento; 5ª) Prestação de contas. Não é difícil perceber que os modelos dos dois autores são praticamente iguais.

O BSC integra-se com outras técnicas e ferramentas de gestão para compor um mecanismo completo que atende a todas essas etapas nas dimensões estratégica, tática e operacional, na concepção e controle do planejamento, planos e projetos estratégicos.

O PDCA², por exemplo, pode e deve ser um dos dispositivos de controle utilizados para manter, nos ciclos dentro de cada etapa do planejamento e nas relações ou passagens de uma etapa para outra, um processo contínuo de revisão e aprendizagem do sistema gerencial como um todo. Assim, assegura-se a sustentabilidade e conseqüentemente o sucesso desse modelo ao longo do tempo. Mesmo os aspectos ditos permanentes da estrutura estratégica da instituição, que são missão, visão e valores, devem ter seus procedimentos de elaboração permeados por consultas intercaladas entre as etapas de análise e formulação, num desenvolvimento quase uno de concepção.

A seguir são apresentadas considerações acerca de cada uma dessas fases do processo de planejamento estratégico.

Análise ou Estudo Estratégico – também denominada de diagnóstico estratégico, esta etapa objetiva principalmente analisar os fatores que afetam a organização tanto interna quanto externamente. O fundamental é conhecer a organização quanto aos seus recursos (humanos, financeiros e materiais), capacidades e competências no meio onde está inserida (CALDEIRA, 2009). Para isso, as análises SWOT³ e de *stakeholders*⁴ são de vital importância.

² O ciclo PDCA (do inglês: *Plan - Do- Check – Act* ou *Adjust*) é um método iterativo de gestão de quatro passos, que aplicados sucessivamente nos processos, buscam a melhoria de forma continuada para garantir o alcance das metas necessárias à sobrevivência de uma organização. Foi criado na década de 1920 por Walter A. Shewhart e mais tarde foi disseminado por William Edward Deming (CERIBELLI, PIRES e DIAS, 2015).

³ O termo SWOT é uma sigla do idioma Inglês que forma um anagrama de: Forças (*Strengths*), Fraquezas (*Weaknesses*), Oportunidades (*Opportunities*) e Ameaças (*Threats*). Embora alguns digam que essa análise foi criada por dois professores da *Harvard Business Scholl*, outros defendem que já era utilizada há mais de três mil anos pelo estrategista chinês Sun Tzu (CALDEIRA, 2009).

⁴ O termo *stakeholder* foi definido e conceituado pela primeira vez pelo filósofo estadunidense Robert Edward Freeman em 1984. A expressão pode ser traduzida para o português como “partes interessadas”. Representa indivíduos ou grupos que tem algum tipo de interesse ou participação na organização (RADIN, 2007).

Formulação Estratégica – nessa etapa se materializa o Plano Estratégico, com a definição da missão, visão, valores institucionais, as grandes linhas de orientação e os principais objetivos estratégicos. Também inclui a fase de elaboração do Mapa Estratégico, que deve contemplar os objetivos específicos a cada grande tema escolhido. É nesse momento que o BSC surge como uma ferramenta essencial. Pode, no entanto, ser utilizado também nos passos anteriores. Segundo (CALDEIRA, 2009, p. 38):

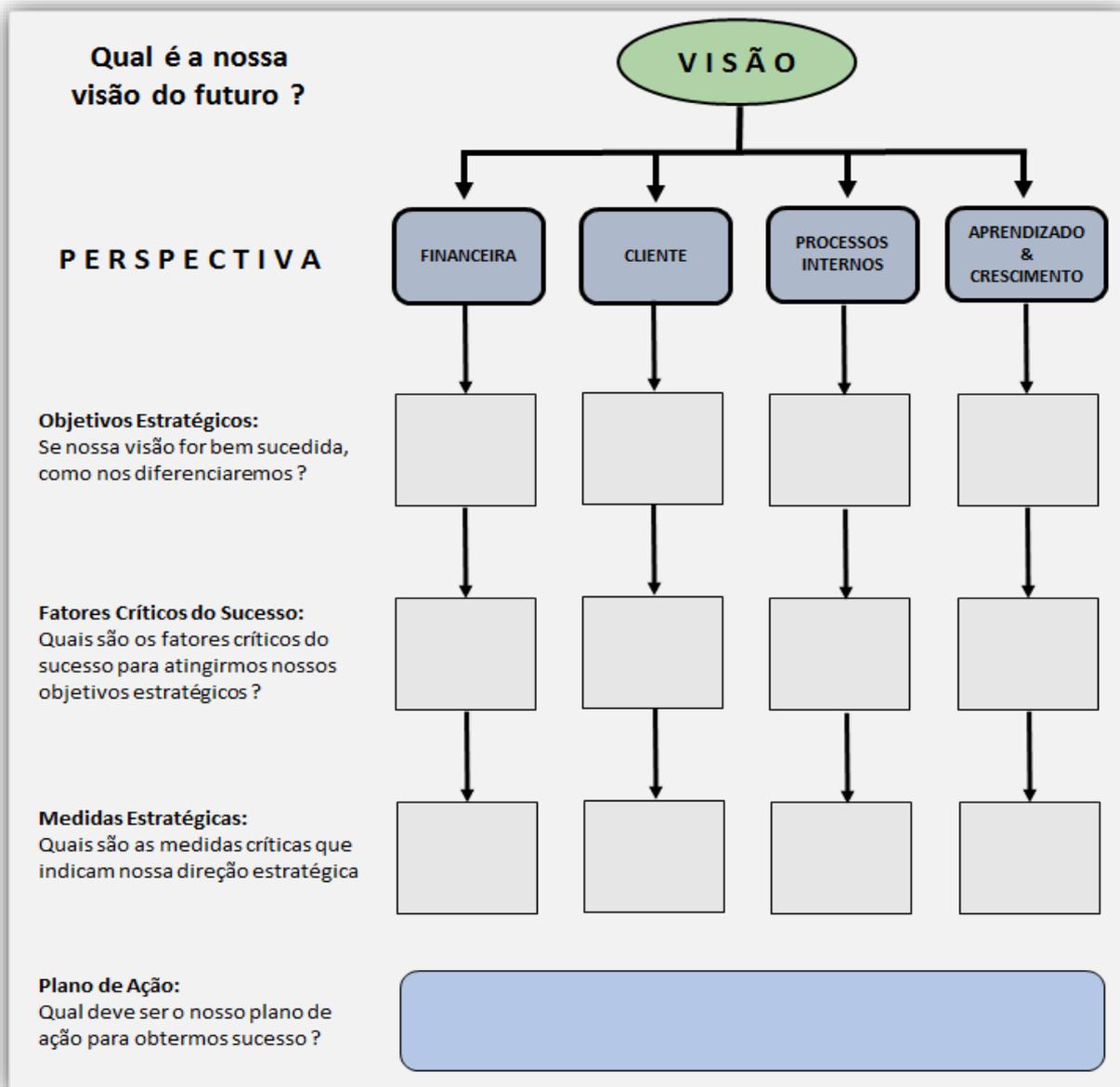
São raras as organizações que iniciam a implementação da metodologia BSC após a construção do Plano Estratégico. Muitas fazem-no simultaneamente, apoiando-se na própria metodologia BSC para ajudar na formulação estratégica e outras introduzem o BSC ajustando-o aos planos já existentes. Qualquer uma delas poderá constituir-se como uma implementação de sucesso.

Implantação ou Execução – nesta fase se operacionaliza a estratégia. É considerada crítica pois envolve a passagem da teoria para a prática.

A metodologia BSC que pode já ter sido empregada para definição dos aspectos mais abrangentes do planejamento estratégico da organização, tem nessa fase de implantação e execução, sua aplicação plena. Os *scorecards* devem confirmar as estratégias gerais existentes, expressos em termos mais tangíveis dos objetivos e fatores críticos de sucesso (OLVE, ROY, WETTER, 2001). É a partir da Visão de futuro já definida que se dará a construção do Mapa Estratégico desenhado sob medida para cada companhia, num processo que Olve, Roy e Wetter (2001, p. 45), denominam “da visão para a ação”. Serão considerados para tal, diversas características da organização: sua posição no mercado, estrutura interna, se pública ou privada, com ou sem fins lucrativos.

Como mostra a Figura 2, após a definição da Visão, ou seja, o estabelecimento da situação futura desejada, devem ser definidos: Perspectivas, Objetivos Estratégicos, Fatores Críticos do Sucesso, Medidas Estratégicas e Plano de Ação.

Figura 2 - Visão abrangente do processo de construção de um BSC



Fonte: (KAPLAN e NORTON, 1993, p. 139)

Perspectivas ou também denominadas Grandes Eixos Estratégicos. No BSC padrão para as empresas privadas, Kaplan e Norton (1999), sugerem: Aprendizado & Crescimento, Processos Internos, Clientes e Financeira. Mas como exposto neste trabalho na seção 2.2.5 – *Perspectivas do BSC*, cada tipo de organização deverá ajustar essas diretrizes conforme suas peculiaridades. O importante, para o processo de determinação dos eixos estratégicos, nas palavras de Olve, Roy e Wetter (2001, p. 41): “[...]devem ser usados para permear a companhia com um senso de lógica de negócio a longo prazo, criando algumas competências únicas

com a expectativa de serem recompensadas no mercado”; e também para a sociedade, no caso de instituições públicas.

Objetivos Estratégicos: Elementos críticos no processo de implementação de um BSC. São eles que irão permitir comunicar as intenções estratégicas. Devem estar perfeitamente enquadrados dentro de cada perspectiva e não podem estar abrangidos por mais de uma delas. Segundo Caldeira (2009, p. 59), os objetivos estratégicos devem ser:

- Claros e concisos
- Ambiciosos, mas alcançáveis;
- Correlacionados entre si;
- Passíveis de mensuração.

Fatores Críticos do Sucesso - FCS: Segundo Olve, Roy e Wetter (2001), são os condutores da performance; são os fatores que determinarão e influenciarão os resultados futuros. Traduzem os objetivos estratégicos amplos em ações específicas que servem de base para definição dos indicadores de desempenho. Aproximam assim, a visão da organização dos aspectos tangíveis de sucesso do plano estratégico. Há outras considerações acerca desse assunto na seção 2.2.7 – *Fatores Críticos de Sucesso*.

Medidas Estratégicas: Servem para quantificar o nível de desempenho estratégico por meio da atribuição de Indicadores de Desempenho aos objetivos. Também referenciados na seção 2.2.8 – *Indicadores de Desempenho*, esses indicadores podem ser classificados sob vários enfoques. O principal é o que os divide em indicadores de esforço ou resultado. Os indicadores de resultados medem, em concreto, o desempenho do objetivo estratégico. Os indicadores de esforço, também conhecidos por indutores, têm por função explicar como foram alcançados os resultados.

Plano de Ação: Constitui-se pela determinação das iniciativas e projetos necessários para que o sucesso seja alcançado e, no futuro, a Visão torne-se uma realidade. Embora seja a última etapa na concepção do *BALANCED SCORECARD*, não encerra o processo. Ao contrário, a Visão pode ser revista, iniciando-se assim um novo ciclo que, passando por todas os estágios novamente, cria um círculo virtuoso no planejamento estratégico da organização.

Avaliação e Acompanhamento – por meio dos Painéis Operacionais, apresentados na seção 2.2.10 – *O Monitoramento da Estratégia – Painéis Operacionais*, a organização poderá fazer o monitoramento do desempenho do planejamento concebido. Os indicadores mostram o comportamento das diversas medidas estabelecidas. A interpretação dos resultados deve fomentar uma cultura de reavaliação permanente da estratégia. Nas palavras dos seus criadores, o BSC deve ser utilizado como um sistema de comunicação, informação e aprendizagem, e não como um mero sistema de controle (KAPLAN e NORTON, 1997).

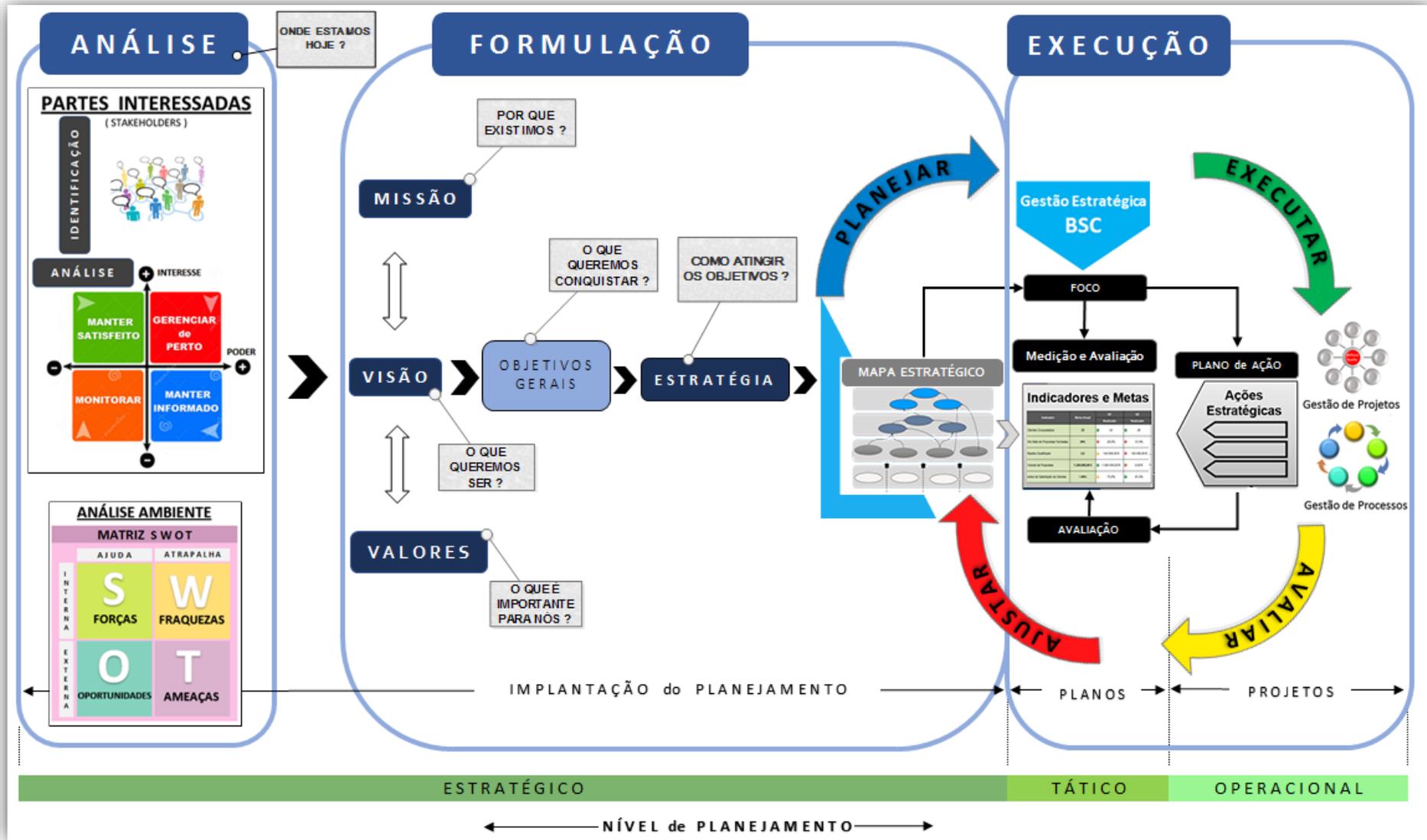
Como já exposto anteriormente, o BSC pode integrar-se com outros instrumentos e ferramentas gerenciais para compor um sistema completo de planejamento, planos e projetos de gestão organizacional, que contempla as etapas de análise, formulação e execução, nas dimensões estratégica, tática e operacional.

A Figura 3, a seguir, apresenta um processo de planejamento estratégico organizacional completo. Dividido em partes: análise, formulação e execução. Conforme mostrado, o processo inicia-se com a análise ou diagnóstico onde são estudados os fatores dos ambientes interno e externo, que afetam a organização. Na fase de formulação, são definidas missão, visão, valores e objetivos gerais. Esses aspectos são fundamentais para elaboração do Mapa Estratégico, último passo dessa fase.

A terceira fase do processo é constituída pela elaboração do conjunto de indicadores e metas, alinhados aos objetivos estratégicos definidos no Mapa (planos) e as ações que possibilitarão a consecução das intensões (projetos).

Além dessas partes, há a fase de avaliação e acompanhamento com os processos de planejar, executar, avaliar e ajustar (PDCA). Devem ser aplicados desde a formulação do Mapa Estratégico até a definição de ações estratégicas (projetos, processos e outras iniciativas estratégicas), passando pela definição de indicadores e metas. Todos contemplados pelo método BSC. Da esquerda para a direita, vê-se que o nível de planejamento vai do estratégico, passando pelo tático até chegar ao operacional.

Figura 3 - Processo de Planejamento Estratégico Organizacional completo



Fonte: Adaptado de (FERNANDES & BERTON, 2012; FOCUS BC, 2015)

A visão geral do processo de planejamento estratégico, ao estabelecer cronograma das ações de elaboração, implantação e execução, proporciona entendimento da importância de que cada fase seja cumprida com diligência. .

2.2.4 O BSC como instrumento de diagnóstico e gestão estratégica

O BSC preserva os indicadores financeiros como a síntese final do desempenho gerencial e organizacional. Mas incorpora um conjunto de medidas mais genérico e integrado que vincula o desempenho sob a ótica da criação de valor para com os clientes, pessoas envolvidas nos processos internos e inovação. Por meio do uso de tecnologias de informações e de procedimentos organizacionais estrategicamente alinhados ao sucesso financeiro de longo prazo, passa de um controle meramente financeiro para um controle estratégico.

Segundo Kaplan e Norton, 1997, o verdadeiro poder do BSC ocorre quando deixa de ser um simples sistema de medidas e se transforma em um sistema de gestão estratégica. Conforme esses autores, à medida que cresce a adoção do BSC, as empresas constatam que ele pode ser utilizado para:

- Esclarecer e obter consenso em relação à estratégia;
- Comunicar a estratégia a toda a empresa;
- Alinhar as metas departamentais e pessoais à estratégia;
- Associar os objetivos estratégicos com metas de longo prazo e orçamentos anuais;
- Identificar e alinhar as iniciativas estratégicas;
- Realizar revisões estratégicas periódicas e sistemáticas;
- Obter *feedback* para aprofundar o conhecimento da estratégia e aperfeiçoá-la.

Com isso, os processos gerenciais construídos a partir do *scorecard* asseguram que a organização fique alinhada e focalizada na implementação da estratégia de longo prazo. E como o desenvolvimento do BSC inclui a definição dos objetivos específicos estratégicos, pode ser utilizado no caminho de encontrar a própria estratégia geral da instituição.

Vê-se assim que, embora tenha sido inicialmente desenvolvido para funcionar como um instrumento que integra as medidas estratégicas econômico-financeiras, resultantes de esforços do passado, com as de valores intangíveis que irão se transformar em resultados no futuro, posteriormente, o BSC se mostrou muito útil para também implementar com sucesso as estratégias nas organizações. Evoluindo de uma ferramenta de medição balanceada para uma ferramenta de gestão estratégica, conforme nota-se na declaração de Caldeira (2009):

Importa esclarecer que o BSC não tem por finalidade a formulação da estratégia da organização. No entanto, existem organizações que se suportam na metodologia BSC para definir a própria estratégia” (CALDEIRA, 2009, p. 37).

Olve, Roy e Wetter (2001, p. 43), também sustentam que:

O controle do gerenciamento começa com a visão e estratégia da companhia, e o *scorecard* é um método de controlar o negócio. Contudo, em nossa experiência, o caráter descritivo do *scorecard* sempre leva a novas ideias sobre a visão da companhia e a reconsiderar sua estratégia.

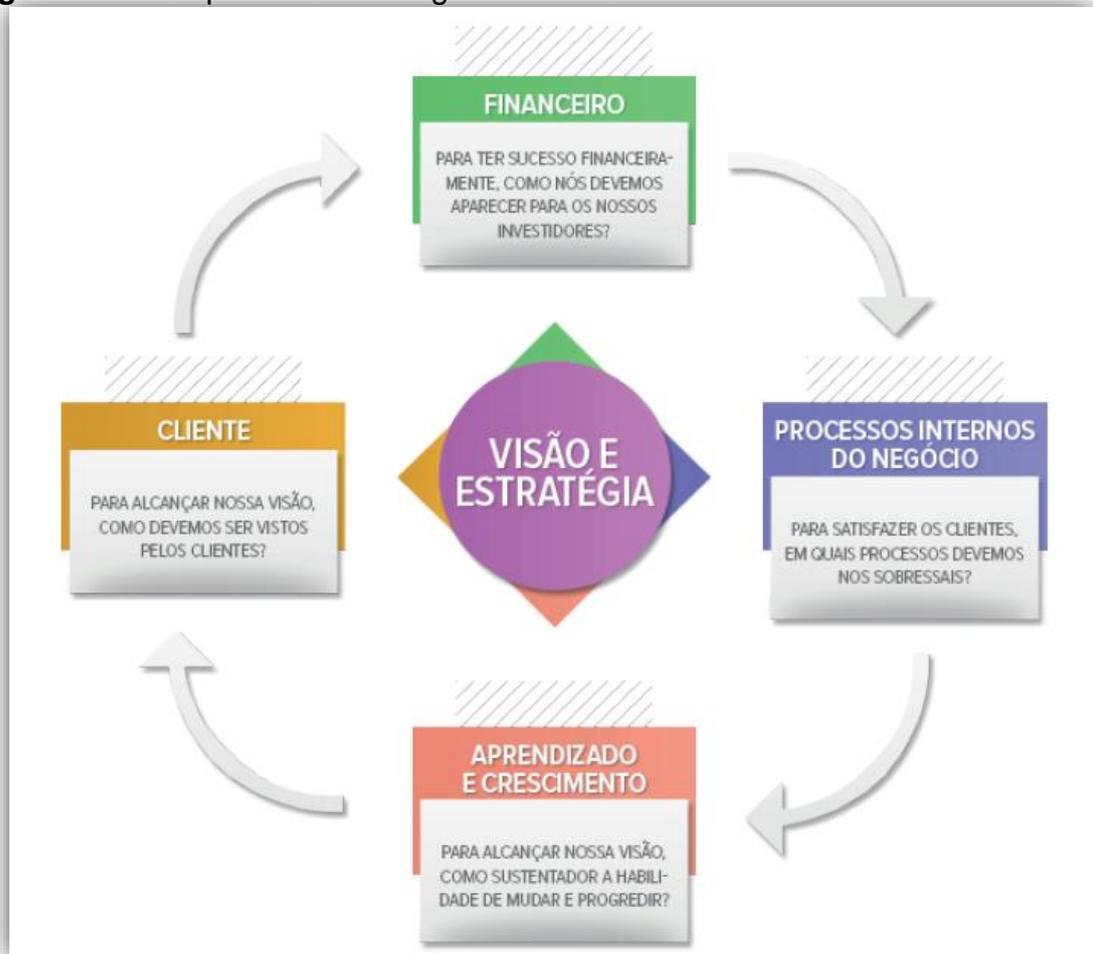
Caldeira (2009) assinala ainda que a correta implementação da metodologia BSC numa organização assenta-se em dois pressupostos críticos. O primeiro é que toda a estratégia deve ser clarificada ao ponto de qualquer elemento da organização poder entendê-la percebendo exatamente como pode contribuir para o seu sucesso. O segundo é que a metodologia BSC deve simultaneamente constituir-se como um instrumento de monitorização para o acompanhamento da performance estratégica e operacional. Segundo Kaplan e Norton: “um BSC bem construído é a explicitação das teorias estratégicas e operacionais da empresa” (KAPLAN e NORTON, 1997, p. 18).

2.2.5 Perspectivas do BSC

Para atender a necessidade de controle sobre os valores intangíveis e intelectuais das organizações, além dos tangíveis ou físico-financeiros, que já são contemplados desde os milenares registros sumérios em placas de argila (PERSON, 2012), o BSC traz quatro perspectivas estratégicas (Figura 4). Originalmente criadas para organizações comerciais, equilibram indicadores de performance financeira com

indicadores de performance não financeira. Surgiram três novas perspectivas (Clientes, Processos Internos e Aprendizagem & Crescimento) além da já existente, Financeira.

Figura 4 - Perspectivas estratégicas do BSC

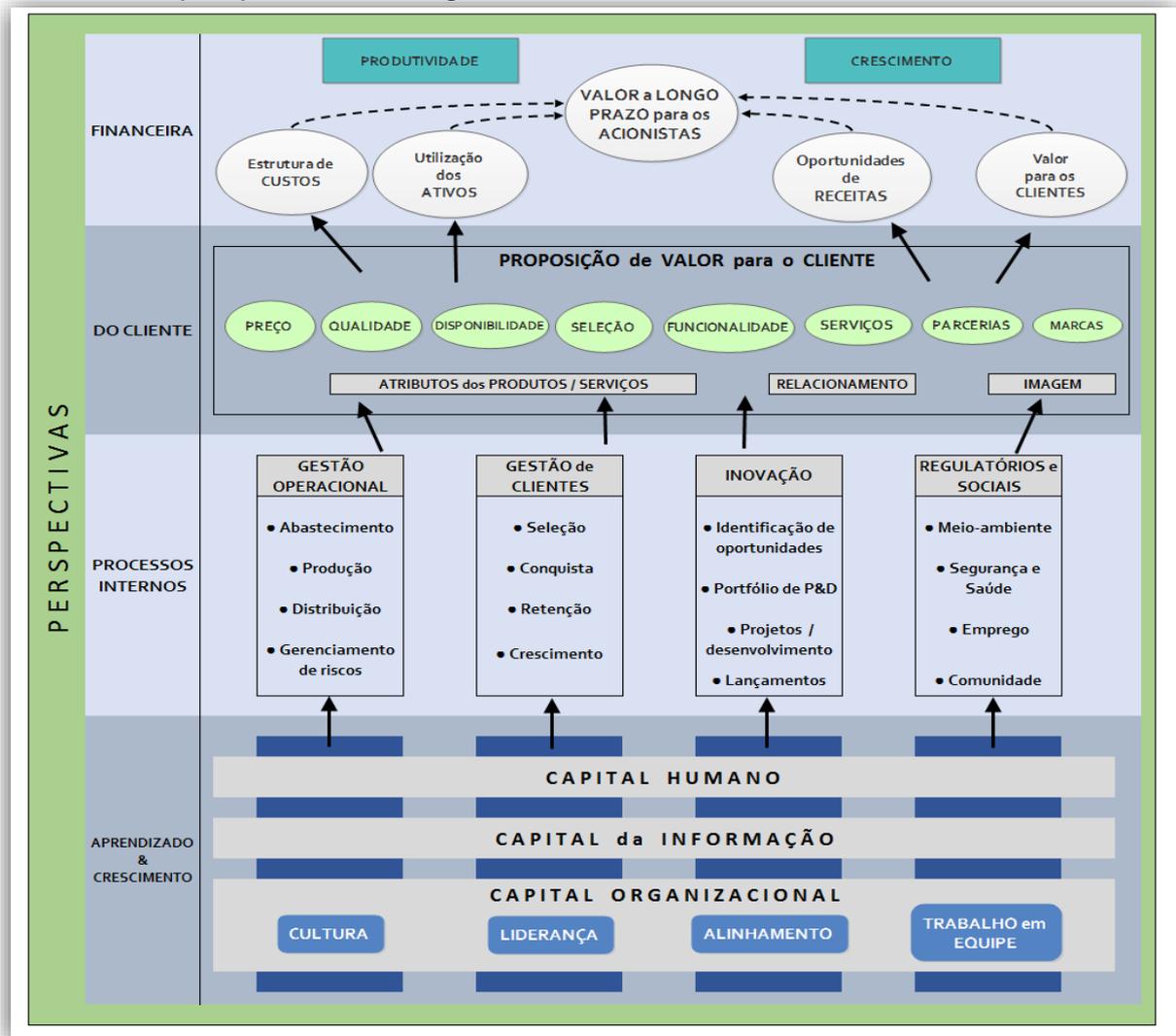


Fonte: (ZIMERRMANN *et al.*, 2014c, p. 6)

Essas perspectivas contemplam aspectos organizacionais que equilibram e direcionam o negócio e a estratégia. Balanceiam aspectos externos e internos da organização; de curto, médio e longo prazos; indicadores de resultado (ocorrência) e de esforço (tendência); de causas e efeitos; e de ativos tangíveis e intangíveis. Segundo Caldeira (2009), é dessa propriedade do BSC é que advêm a origem do termo “*Balanced*” (balanceado ou equilibrado). Os indicadores de desempenho devem estar bem distribuídos nos eixos ou perspectivas de planejamento do Mapa Estratégico, contemplando todos eles de maneira equilibrada.

A Figura 5 mostra os aspectos a serem observados em cada uma das perspectivas estratégicas do BSC. Nota-se que em cada uma delas aparecem diversos fatores determinantes de sucesso a serem considerados quando da formulação dos objetivos.

Figura 5 - Fatores determinantes de sucesso a serem observados em cada perspectiva estratégica do BSC



Fonte: (KAPLAN e NORTON, 2004, p. 11)

Em cada uma dessas perspectivas ou eixos são definidos objetivos estratégicos que são críticos para o sucesso do planejamento. Esses objetivos e as medidas utilizadas no BSC não se limitam a um conjunto aleatório de medições de desempenho financeiro e não-financeiro. Isso pois derivam de um processo hierárquico norteado pela missão e pela estratégia da unidade de negócios

(KAPLAN e NORTON, 1997). Guardam uma conexão de causa-efeito, ao relacionarem-se entre as perspectivas estratégicas. Mais considerações sobre essas relações de causa e efeito no BSC estão apresentadas na seção seguinte.

2.2.5.1 Perspectiva Financeira

Objetivos financeiros normalmente estão relacionados à lucratividade, o retorno sobre o capital investido ou valor econômico agregado e melhoria de fluxo de caixa.

O *BALANCED SCORECARD* preserva essas medidas financeiras tradicionais. Elas apresentam a intenção da organização quando estabelecidos os objetivos financeiros de longo prazo. Ajudam na constatação do sucesso da estratégia pois demonstram se as ações implementadas no planejamento estratégico como um todo estão conduzindo aos resultados desejados (SILVA, 2002). Porém, refletem principalmente os resultados de acontecimentos passados. Assim, vê-se que, sozinha, a dimensão financeira não fornece orientações suficientes para definir as ações de hoje e amanhã para criar valor futuro financeiro.

Destarte, os objetivos financeiros devem servir como foco para orientar e avaliar a trajetória que as empresas da era da informação necessitam para criação de valores futuros quais sejam: investir em clientes, fornecedores, funcionários, processos, tecnologia e inovação.

A história da estratégia deve começar pelos objetivos financeiros de longo prazo. Depois, relacioná-los com a sequência de ações que precisam ser tomadas em relação aos processos, a fim de que nesse longo prazo atinja-se o desempenho econômico desejado (MARÇAL, 2008).

Por isso, no final, todos os objetivos e medidas das outras perspectivas deverão estar associadas à consecução de um ou mais objetivos da perspectiva financeira (KAPLAN e NORTON, 1997). Dessa forma, as metas financeiras estarão no topo da árvore causa-efeito no BSC e influenciarão as ações relacionadas às demais perspectivas para que os objetivos financeiros possam ser atingidos.

2.2.5.2 Perspectiva do Cliente

É nessa perspectiva que devem estar os objetivos estratégicos com as propostas essenciais para que as empresas alinhem suas ações com resultados relacionados aos clientes. A proposição de valor para o cliente passa pelo cuidado com os atributos dos produtos e/ou serviços produzidos/prestados, relacionamento com os clientes efetivos e potenciais e imagem da organização perante o mercado.

As medidas e objetivos dentro da perspectiva Clientes devem proporcionar aos executivos a identificação do que os clientes dos segmentos-alvo valorizam podendo escolher as propostas de valor a serem oferecidas (KAPLAN e NORTON, 1997).

Os parâmetros de tempo, qualidade e preço, devem ser considerados para a formulação dos vetores que indicam direção aos esforços e recursos dispendidos. Os indicadores de desempenho devem mensurar os resultados relacionados à satisfação, fidelidade, retenção, captação de clientes, rentabilidade nas operações e reconhecimento no mercado. Tudo isso, de tal forma que o *scorecard* forneça um conjunto de objetivos específicos relacionados aos clientes e mercado, que possam ser comunicados a toda a organização, traduzindo as declarações de missão e a estratégia da empresa.

Os objetivos da perspectiva Clientes devem ser elo de ligação, indutores relacionados com os objetivos da perspectiva Financeira e induzidos pelos planos das dimensões de Processos Internos e Aprendizado & Crescimento, compondo a cadeia lógica pela qual os ativos intangíveis serão convertidos em valor tangível (CALDEIRA, 2016; KAPLAN e NORTON, 1997).

Olve, Roy e Wetter (2001, p. 66) consideram a perspectiva Clientes como “o coração do *scorecard*”.

2.2.5.3 Perspectiva dos Processos Internos

Vários conceitos definem o que seja um “processo”. No dicionário Michaelis da língua portuguesa, além de definições pertinentes a diversas outras áreas, encontramos as seguintes:

1. ação continuada, realização contínua e prolongada de alguma atividade; seguimento, curso, decurso.
2. sequência contínua de fatos ou operações que apresentam certa unidade ou que se reproduzem com certa regularidade; andamento, desenvolvimento, marcha.

Para esse estudo e particularmente no âmbito organizacional interno, será considerado como “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” (SILVA, 2002, p. 27). O autor destaca ainda que o fato de as atividades ocorrerem no interior da organização ou estar sob seu controle, não exclui a necessidade de avaliar as variáveis externas que afetam esses processos.

O foco dos temas estratégicos presentes na perspectiva dos Processos Internos é identificar os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e investidores. Dessa forma, geralmente os objetivos dessa perspectiva são desenvolvidos depois da formulação dos objetivos e medidas para as perspectivas Financeira e dos Clientes e focalizam a melhoria dos processos operacionais existentes (KAPLAN e NORTON, 1997).

A partir da listagem de todos os processos internos da empresa, procura-se estabelecer quais os que efetivamente geram valor para os clientes e satisfação para os acionistas, podendo-se criar novos processos e/ou eliminar outros, se necessário. Cada organização, dependendo do seu tipo de atividade, deve dispender especial atenção aos processos que gerarão maior grau de satisfação aos seus clientes e, conseqüentemente, aos seus investidores. As teorias do BSC sugerem que sejam contempladas as categorias de gestão de clientes, gestão operacional, inovação, processos regulatórios e sociais.

2.2.5.4 Perspectiva de Aprendizado e Crescimento

Na metáfora da árvore de causa-efeito do BSC, essa perspectiva é a raiz, ou seja, todas as outras perspectivas têm seus objetivos relacionados direta ou indiretamente com as metas de Aprendizado e Crescimento. Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 131):

Os objetivos estabelecidos nas perspectivas financeira, do cliente e dos processos internos revelam onde a empresa deve se destacar para obter um desempenho excepcional. Os objetivos da perspectiva de Aprendizado e Crescimento oferecem a infraestrutura que possibilita a consecução de objetivos ambiciosos nas outras três perspectivas.

Assim, o alcance dos objetivos financeiros, dos clientes e dos processos internos, dependem das capacidades organizacionais para desenvolvimento com pessoal, sistemas de informação e capital organizacional, que são as principais categorias de desempenho dessa dimensão na formulação do mapa estratégico do BSC.

2.2.6 Relações de causa e efeito

Nas palavras de Caldeira (2009, p. 60):

As relações causa-efeito explicam, no mapa estratégico, as correlações existentes entre os objetivos estratégicos das diversas perspectivas. Constituem uma peça crítica que irá permitir explicar a estratégia dentro da organização, identificando detalhadamente como cada objetivo pode ajudar na concretização de outros objetivos.

É importante que essas correlações ou conexões causais sejam claras para todos os colaboradores, de forma a uniformizar ao máximo as conclusões dentro da organização (CALDEIRA, 2009).

Ansoff, Declerk e Hayes (1990) repassaram o desenvolvimento histórico da tecnologia administrativa estadunidense e concluíram que tanto seus pontos fortes como suas falhas têm origem na visão pragmática, que se preocupa mais com os sintomas que com suas causas.

As relações de causa/efeito estabelecidas entre objetivos estratégicos constituem a principal característica que determina de forma direta a diferença entre os indicadores de desempenho do tipo **tendência** e de **resultado**. Eles pertencem à classificação quanto ao posicionamento na cadeia de valores institucionais e serão apresentados detalhadamente pois constituem objeto principal de estudo deste trabalho.

O BSC não poderia deixar de contemplar as relações de causalidade em suas teorias. Isso porque se trata de uma ferramenta para utilização com base científica.

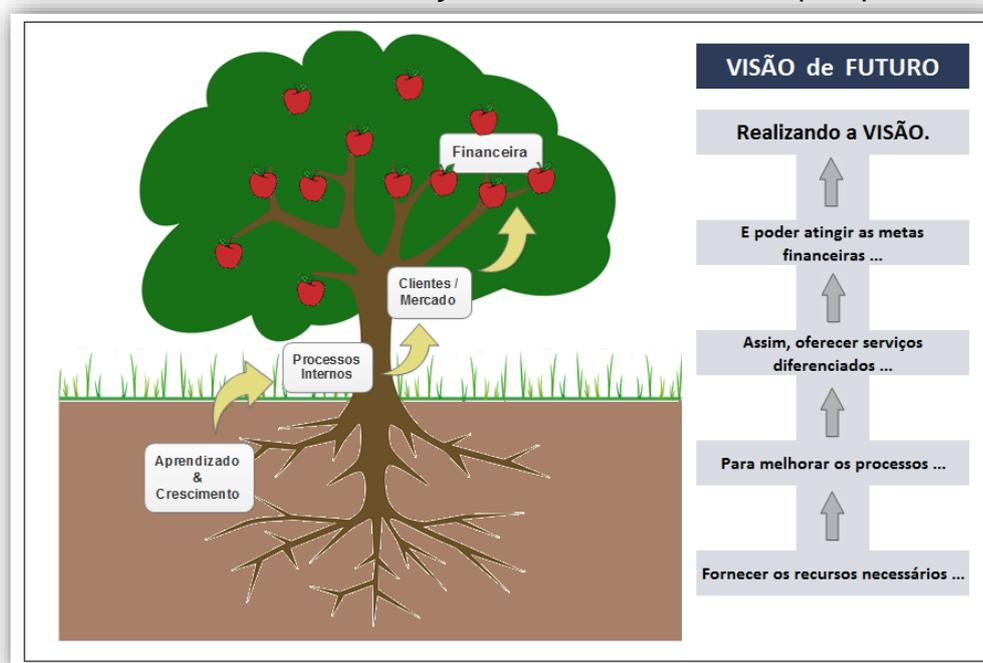
Muito comum ouvir-se a frase “não adianta tratar os sintomas e não diagnosticar para tratar as causas”. Fachin (2003, p. 15) afirma que em ciência:

O fato analisado e testado não tem condições de ser definido isoladamente; ele ganha sentido quando aliado ao sistema a que pertence ou, antes, às causas que lhe dão origem e às suas consequências.

E para o diagnóstico, o BSC pede que sejam realizados todos os passos prescritos desde a avaliação dos fatores internos e externos que afetam a organização até o planejamento, como é mostrado mais detalhadamente neste trabalho, na seção 2.2.3 - *Formulação do BSC*.

Vários autores utilizam a figura de uma árvore como metáfora do sistema de relações entre as perspectivas do BSC. A Figura 6 ilustra como os fatores de causa e efeito são considerados na elaboração do planejamento estratégico com o BSC.

Figura 6 - Metáfora da árvore: relações de causa/efeito nas perspectivas do BSC



Fonte: Adaptada de (SYMNETICS - BUSINESS TRANSFORMATION, 2003, p. 4)

Desde a raiz, representada pela dimensão Aprendizado & Crescimento, passando pelo tronco, que seriam os Processos Internos, os galhos e folhas como valores dos Clientes e os aspectos Financeiros como sendo os frutos a serem colhidos. Mais à direita da figura, é exposto ainda de outra forma, como o planejamento com observação de fatores de causa e efeito podem levar a organização a lograr êxito em seu planejamento. No nível da raiz da árvore estão os

recursos e processos; no tronco, os serviços diferenciados; os objetivos e metas são representados pelos galhos e folhas; e finalmente os frutos a serem colhidos, significando a realização da visão estratégica intencionada.

Ao ser adaptado para o setor público ou para outras instituições sem fins lucrativos, é certo que as novas perspectivas estratégicas, que irão substituir uma ou mais estabelecidas para a versão original, deverão guardar essa característica de causa e efeito, vital para o êxito do planejamento.

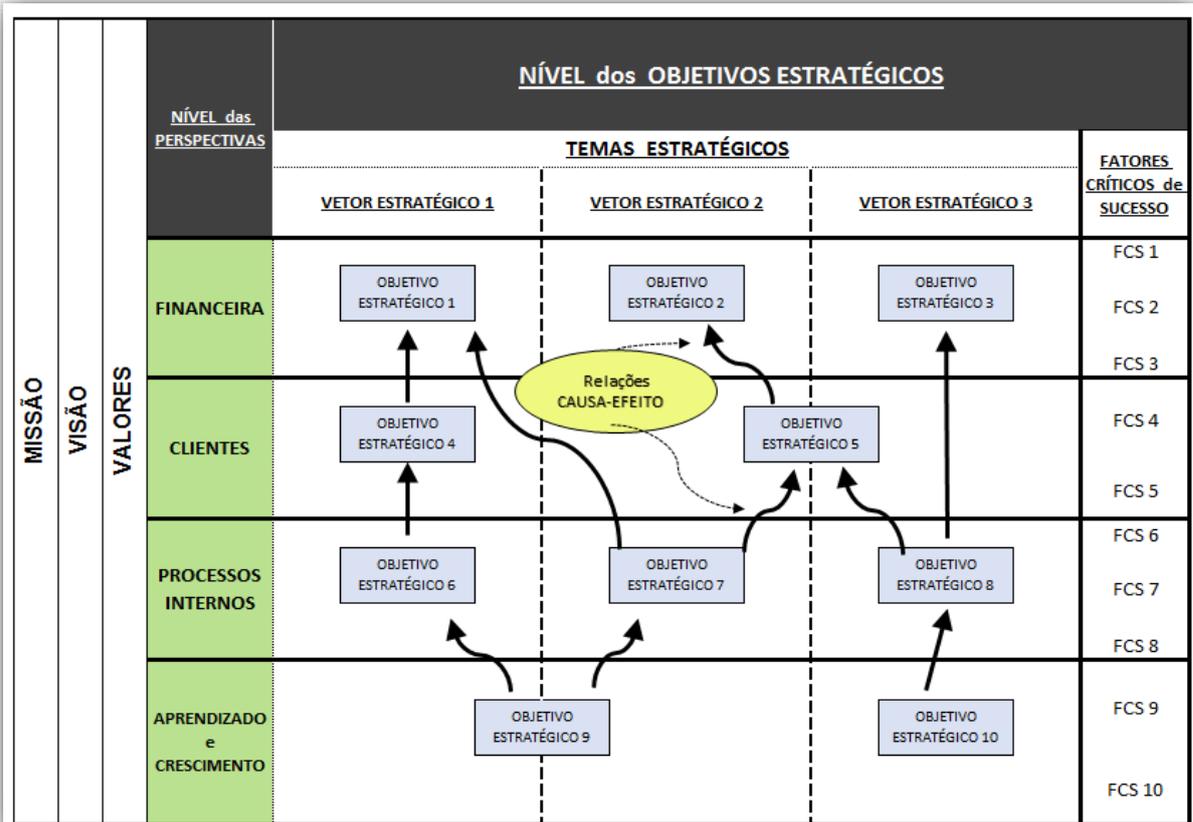
2.2.7 Fatores críticos de sucesso

Zimmermann *et al.* (2014b), sustentam que um fator crítico de sucesso é um desafio, um obstáculo ou restrição que, se não for superado, impedirá o alcance do objetivo. Constitui-se mais um passo no caminho que começa nos aspectos mais gerais da estratégia, missão, visão e valores, até a definição de medidas tangíveis e mensuráveis do desempenho, que são os indicadores. Devem servir de base para definição desses indicadores – tendência e resultado – que definam a real possibilidade de os resultados desejados serem alcançados.

A Figura 7 mostra um Mapa Estratégico segundo os preceitos do BSC. Nele se podem ver as quatro perspectivas estratégicas (Aprendizado & Crescimento, Processos Internos, Clientes e Financeira), com seus objetivos pertinentes. Indicados pelas setas, estão as relações de causa-efeito. Na coluna mais à direita, são referidos os Fatores Críticos de Sucesso. Os objetivos ainda são divididos por temas estratégicos em grupos chamados Vetores Estratégicos.

Esse Mapa será completado com colunas à direita, formando no final o denominado Mapa Estratégico consolidado. Aí, com todos os parâmetros necessários para a execução das estratégias e mensuração de desempenho. Além dos planos e iniciativas necessários para alcançar as metas estabelecidas nos indicadores.

Figura 7 - Mapa Estratégico segundo preceitos do BSC



Fonte: Adaptado de KAPLAN e NORTON, 1993.

2.2.8 Indicadores de desempenho no BSC

Comparando o mapa estratégico de uma organização com um mapa geográfico, os indicadores de desempenho seriam como definidores do plano de viagem e monitores do progresso da jornada. Dão o “itinerário” ou “rota”, ou seja, são como nortes, apontando a direção a ser seguida pela organização. Também mostram um local de destino a ser atingido, cuja distância a ser percorrida compara-se à graduação dos resultados almejados no planejamento, caracterizado pelas metas mensuráveis definidas.

Esses indicadores são primordiais para definição do grau e dos tipos de atividades onde os esforços devem ser despendidos em cada divisão da corporação, por todo o corpo executivo do grupo de trabalho. Isso possibilita aos gestores estabelecerem e transmitirem aos responsáveis pelos níveis táticos e operacionais, o rol de intenções de tipos e intensidade de eficácia das tarefas. Segundo Osborne e

Gaebler (1997, p. 159): “Se os resultados não forem avaliados, não há como distinguir sucesso de insucesso”.

Aos estrategistas, esses índices de *performance* oferecem então, complementação do conteúdo do mapa estratégico da organização, possibilitando o acompanhamento da efetividade na implantação do plano estratégico estabelecido com os objetivos e metas planejados.

O BSC é uma ferramenta que possibilita o estabelecimento de indicadores de esforço e de resultados, balanceados e alinhados com os eixos (perspectivas ou dimensões) estratégicos. Mas há outros critérios de classificação para os indicadores, os quais devem ser também contemplados para que se tenha um conjunto completo que atenda todas as necessidades da instituição. No subcapítulo 2.3 – *Construindo Indicadores de Desempenho* são apresentados maiores detalhes sobre este assunto.

2.2.9 Mapas estratégicos

O Mapa Estratégico pode ser definido como a representação visual da estratégia organizacional. Segundo Kaplan & Norton (2004, p. XI), a execução bem sucedida da estratégia (resultados notáveis) envolve três componentes: descrição da estratégia, mensuração da estratégia e gestão da estratégia. A filosofia é simples. Não se pode gerenciar (terceiro componente) o que não se pode medir (segundo componente). E não se pode medir o que não se pode descrever (primeiro componente).

Esse é o papel dos Mapas Estratégicos. São indispensáveis para gerenciar a estratégia pois descrevem em detalhes os objetivos interligados de todo o planejamento estratégico. Esses mapas devem apresentar as relações de causas e efeitos entre objetivos estratégicos que levam ao intento estratégico. Representam o elo de ligação entre a formulação e execução da estratégia.

O Mapa Estratégico é instrumento de monitoração e comunicação estratégica para toda a organização (CALDEIRA, 2009). Tem as funções de explicar, comunicar e fazer entender a estratégia, sendo assim a principal ferramenta da metodologia BSC.

Segundo Caldeira (2009, pág. 37):

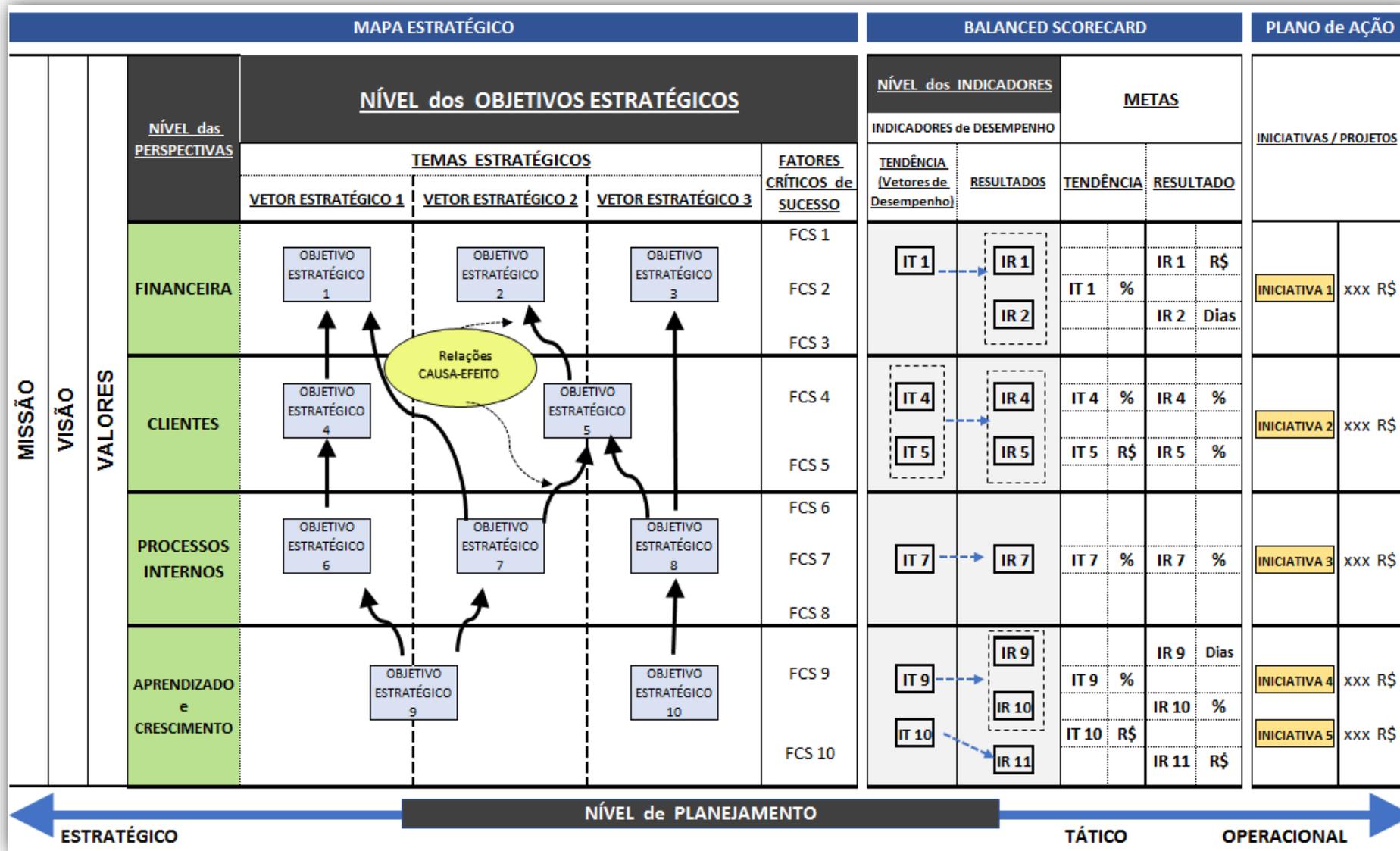
A tradução da estratégia consiste na materialização da metodologia BSC num *report* de acompanhamento da *performance* estratégica – mapa scorecard ou Mapa Estratégico, onde os objetivos estratégicos da organização estão posicionados numa matriz, orientados na horizontal pelas perspectivas (CLIENTE, FINANCEIRA, PROCESSOS e APRENDIZAGEM) e disciplinados verticalmente pelos vetores estratégicos, relacionando-se entre si através de relações de causa-efeito. Os objetivos estratégicos serão avaliados através da análise dos indicadores que lhes forem atribuídos, confrontando os resultados obtidos com as metas previamente negociadas na organização.

Em sua configuração consolidada, como mostrado na Figura 8, são contemplados, da esquerda para a direita:

- ✓ O **Mapa Estratégico** propriamente dito, com a apresentação da missão, visão e valores institucionais; o nível das perspectivas estratégicas; o nível dos objetivos estratégicos, com a divisão entre temas; e cada objetivo interligado pelas flechas pretas indicando as relações de causa e efeito;
- ✓ O bloco seguinte é o denominado “**Balanced Scorecard**” com o nível dos indicadores de desempenho e metas, balanceados entre os de tendência e resultados;
- ✓ Finalmente, mais à direita está o bloco **Plano de Ação**, onde aparecem os projetos e iniciativas necessários ao alcance de cada objetivo e meta almejados.

Outras considerações sobre a concepção da estratégia geral para uma organização, detalhando a formulação desses Mapas estão expostas neste capítulo, na seção 2.2.9 – *Mapas Estratégicos*.

Figura 8 - Modelo de Mapa Estratégico consolidado baseado nas teorias do *BALANCED SCORECARD*



Fonte: Adaptado de (CALDEIRA, 2009; KAPLAN e NORTON, 1993)

2.2.10 O monitoramento da estratégia – painéis operacionais

Não é difícil encontrar nas fontes de pesquisa, principalmente nas de mídia eletrônica, comparação entre um *dashboard*, ou painel operacional, e um “painel de controle” ou “painel de bordo” de um avião moderno. Essa metáfora é especialmente válida quando esses painéis estão relacionados com o BSC pois, assim como numa aeronave, essa metodologia necessita de muitos tipos de indicadores para garantir o sucesso da jornada.

O sistema de gerenciamento estratégico BSC é calcado justamente na consideração de vários outros aspectos que vão além dos simplesmente econômico-financeiros: os valores imateriais, de extrema relevância para sustentação da máquina organizacional no futuro. Um piloto não pode controlar por muito tempo, com segurança e bom desempenho, uma aeronave somente com a indicação de sua altitude e velocidade, por exemplo. Diversos outros fatores internos ou externos podem influir no transcorrer do percurso, e controlá-los será fundamental para manter o plano de voo. Kaplan e Norton (1997, p. 30), ponderam:

A metáfora deve ser de um simulador de voo, não de um painel de instrumentos. Como um simulador de voo, o *scorecard* precisa conter um conjunto complexo de relações de causa e efeito entre as variáveis críticas, incluindo indicadores de fatos, tendências e ciclos de *feedback*, que descrevam a trajetória, o plano de voo, da estratégia.

Os painéis operacionais (Figura 9) são, então, ferramentas de extrema importância para implementação do BSC, entre outras. Devido à necessidade de comunicação e monitoração da estratégia em todos os setores da organização, devem ter seus indicadores de fácil visualização e compreensão.

Person (2012) elenca as características e potencialidades necessárias para que um painel operacional tenha sucesso no aumento do desempenho da organização:

- Estar baseados nos vínculos causais que direcionam o sucesso para os objetivos organizacionais;
- Derivar suas métricas usando um processo científico;

- Aumentar a velocidade, facilidade e precisão da tomada de decisão;
- Alertar tomadores de decisão para que tomem atitudes tempestivas;
- Usar dados “na hora certa”, permitindo decisões oportunas para manter os objetivos dentro do que se espera;
- Comunicar o comportamento desejado na cultura organizacional.

Além disso, segundo esse mesmo autor, é importante que se use o modelo de negócio ou de operações para selecionar-se as poucas métricas críticas. Os poucos “indicadores-chave” críticos, que direcionam o desempenho estratégico, tático ou operacional da organização. Painéis bem elaborados permitem tomadas de decisão mais rápidas e melhores, assim como redução do trabalho administrativo em pesquisa e análise de dados. Na maior medida possível, devem ser alimentados com informações automatizadas, atualizadas diretamente pelas fontes de entrada.

Figura 9 - Exemplo de painel operacional



Fonte: elaborado pelo autor.

2.2.11 Aplicabilidade do BSC no setor público

Uma característica importante do BSC e que possibilita sua fácil adaptação ao setor público é a versatilidade. Permite modificações a critério do estrategista sem perder suas qualidades, suas forças, suas capacidades de implementação e consequente sucesso na aplicação.

Embora guardem muitas semelhanças quanto aos aspectos de estrutura organizacional, as instituições públicas têm várias características que as diferenciam das do setor privado. Uma diferença importante é quanto à fonte de recursos financeiros. As empresas privadas, de forma geral, os obtêm no mercado por meio de receitas da venda de seus produtos e serviços. As organizações públicas, de outra forma, normalmente recebem recursos oriundos de repasses. Previstos em lei ou por decisão dos gestores responsáveis pelas escolhas das políticas públicas, os valores são arrecadados da sociedade, sobretudo mediante tributação.

Outra propriedade importante que distingue os setores público e privado é relacionada ao objetivo final das organizações que os compõem. Enquanto as empresas privadas objetivam principalmente o lucro financeiro, as organizações públicas buscam o chamado “lucro social”. Este configura-se na obtenção de resultados sociais que se constituem nos **produtos** oferecidos para a sociedade (caráter de eficácia) e no **impacto** social, ou seja, na agregação de valores públicos aos cidadãos e à coletividade (caráter de efetividade).

Em artigo publicado no *Balanced Scorecard Institute – BSI*⁵, Arveson (1999), apresenta um quadro com as principais diferenças entre os atributos estratégicos dos âmbitos público e privado (Quadro 1). Esses parâmetros auxiliam na determinação de indicadores de desempenho em organizações desses dois setores.

⁵ Instituto estadunidense, independente e sem fins lucrativos, ligado ao *Strategy Management Group* - SMG. Fornece consulta e treinamento que auxiliam na implementação do BSC em entidades privadas, governamentais e outras sem fins lucrativos.

Quadro 1 - Comparando as estratégias nas organizações dos setores público e privado

ATRIBUTO ESTRATÉGICO	SETOR PRIVADO	SETOR PÚBLICO
Objetivo Estratégico Geral	Competitividade	Efetividade na missão
Objetivo Financeiro Geral	Lucro; crescimento; participação no mercado	Redução de custos; eficiência
Valores	Inovação; criatividade; disposição; reconhecimento	Responsabilização; comprometimento com o público; honestidade; justiça
Resultados Desejados	Satisfação do cliente	Satisfação dos cidadãos
Stakeholders	Acionistas; proprietários; clientes	Contribuintes; inspetores; legisladores
Prioridades orçamentárias	Demanda dos clientes	Lideranças; legisladores; planejadores
Justificativa para Sigilo	Proteção do capital intelectual; direitos autorais	Segurança Nacional
Fatores-chave de Sucesso	Taxa de crescimento; lucros; participação no mercado	Melhores práticas gerenciais
	Exclusividade	Isonomia; economia em escala
	Avanço Tecnológico	Tecnologia padronizada

Fonte: Arveson (1999, p. 1)

Os maiores desafios para dimensionar indicadores de desempenho nos serviços públicos certamente estão no fato de que os objetivos financeiros, os lucros, ou retornos a investimentos, que são critérios concretos, não se fazem presentes na maior parte dos casos. Geralmente, não são preponderantes para definição das metas nas organizações governamentais e outras sem fins lucrativos.

Contudo, essa necessidade de mensuração de características intangíveis, que se faz fortemente notável no âmbito público, também é indispensável nas empresas privadas. Silva (2002) corrobora a ideia afirmando que a dificuldade em traduzir a missão e a estratégia em objetivos específicos e ações concretas é comum a qualquer organização, seja pública ou privada. Essas circunstâncias

acabaram por favorecer o aparecimento de novas ferramentas gerenciais no setor privado, adaptáveis à administração pública.

O BSC, tendo como pressuposto que, mesmo em sua versão tradicional concebida para empresas com fins lucrativos, permeia áreas distintas além das relacionadas aos aspectos puramente financeiros de controle gerencial das organizações, tem sua moldagem plenamente ajustável aos conceitos de gestão pública. Nas palavras dos criadores do BSC:

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 e NORTON, 1997, p. 188).

Além disso, o BSC compreende quatro etapas de condução da gestão estratégica, formando um círculo virtuoso que mantém o curso da organização rumo ao sucesso com sustentabilidade no futuro. Conforme Kaplan & Norton (1997), são elas: a) Esclarecimento e tradução da visão e da estratégia; b) Comunicação e vinculação dos objetivos e medidas estratégicas; c) Planejamento e estabelecimento de metas e iniciativas estratégicas; d) Processo contínuo de *feedback* e aprendizado estratégicos.

Ainda assim, a diversidade de fatores aos quais estão sujeitas as instituições públicas para consecução de seus ideais, como escassez orçamentária, ambiguidade na definição das metas e missões, abundância de normas legais, entre outras, torna grande o desafio de se aplicar a ferramenta no âmbito não privado. Além disso, os destinatários dos serviços públicos, sempre participantes nos assuntos políticos, cada vez mais bem informados e conseqüentemente mais exigentes, pressionam mais e mais os gestores a oferecerem melhor qualidade das ações do Estado (FELIX, FELIX e TIMÓTEO, 2011).

Olve, Roy e Wetter (2001, p. 311), fazem a seguinte consideração a respeito da utilização do BSC no setor público:

Uma ideia fundamental no conceito de *balanced scorecard* é que as medidas financeiras nem sempre captam o que é importante. Portanto, o modelo é adequado, particularmente, para as operações onde o lucro não é um objetivo básico. Isso é especialmente verdadeiro no setor público.

Em diversas experiências de adaptação do BSC para o setor público, as perspectivas estratégicas pensadas para o modelo original foram readequadas. O Quadro 2 mostra alguns exemplos. Note-se que nos casos citados, nem todas as perspectivas foram substituídas. No setor governamental, essas perspectivas recebem também as denominações de “dimensões” ou “eixos” estratégicos.

As perspectivas do BSC e suas funções estão detalhadamente apresentadas na seção 2.2.5 – *Perspectivas do BSC*.

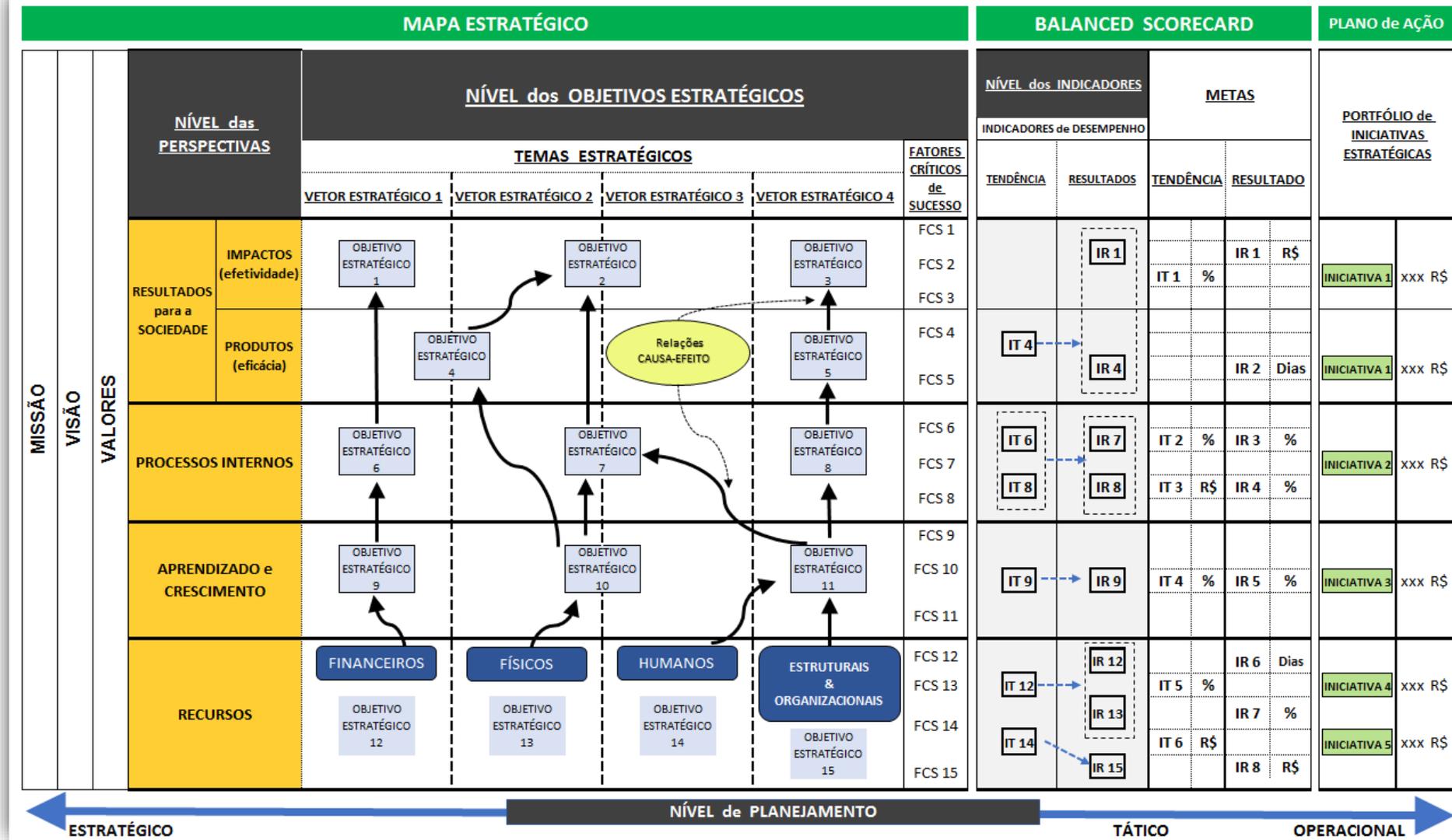
Quadro 2 - Perspectivas estratégicas do BSC nos setores público e privado – exemplos

SETOR PRIVADO*	SETOR PÚBLICO				
	Fundação Nacional da Qualidade - FNQ**		BSC.gov***	GOVERNO da JORDÂNIA****	GOVERNO - MS*****
FINANCEIRA	RESULTADOS para a SOCIEDADE	IMPACTOS	CIDADÃO/SOCIEDADE	SOCIEDADE	PRINCÍPIOS NORTEADORES para o DESENVOLVIMENTO
CLIENTES		PRODUTOS	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL	PROCESSOS INTERNOS	
PROCESSOS INTERNOS	PROCESSOS INTERNOS		RELAÇÕES GOVERNAMENTAIS	INOVAÇÃO E APRENDIZADO	SOCIAL
APRENDIZADO e CRESCIMENTO	APRENDIZADO e CRESCIMENTO		APRENDIZADO & CRESCIMENTO e PROCESSOS INTERNOS		RECURSOS
	RECURSOS		ORÇAMENTÁRIA	GESTÃO	

Fontes: * – Kaplan e Norton (1993); ** – Uchoa (2013); *** – Felix, Felix e Timóteo (2011); **** – Alhyari, Alazab, et al.(2011); ***** – Informativo da SEGOV/MS, 2017.

A Figura 10 mostra um Mapa Estratégico consolidado, adaptado ao setor público. Semelhante ao apresentado na seção 2.2.9 – *Mapas Estratégicos* e também na Figura 9. Note-se porém, que nesse caso, como exemplo, as perspectivas estratégicas foram adaptadas conforme preconizado por Uchoa (2013) da Fundação Nacional da Qualidade.

Figura 10 - Mapa Estratégico consolidado, adaptado ao setor público



Fonte: Adaptado de (CALDEIRA, 2009; UCHOA, 2013; KAPLAN e NORTON, 1993)

2.2.11.1 Exemplos de aplicação do BSC em organizações públicas

Embora possa ser considerado um sistema gerencial que teve sua concepção original definitiva relativamente recente, 1997, é certo que o BSC já é amplamente divulgado e utilizado por todo o planeta. Por isso, pode ser considerado uma das principais ferramentas de gestão estratégica à disposição das lideranças empresariais e governamentais. Algumas de suas características já citadas e explicadas neste trabalho, fazem do BSC um recurso quase indispensável às organizações modernas, tanto públicas quanto privadas, diante das novas realidades da era do conhecimento.

Segundo Blonski *et al.* (2017), as dificuldades econômicas que marcaram as décadas de 1970 e 1980 foram sentidas em diferentes níveis em diversos países desenvolvidos e demandaram uma nova forma de gerir a coisa pública. Os Autores citam ainda que, nesse contexto, emerge o denominado “*New Public Management*” (NPM)⁶, um movimento que defende a inserção de princípios da iniciativa privada no setor público, com controle gerencial mais efetivo.

Assim, modelos de gestão empresarial passaram a ser adotados com o objetivo de incorporar na gestão de organizações públicas a eficiência comum à lógica de mercado. Dentre estas ferramentas gerenciais do setor privado adotadas pelo NPM encontra-se o *Balanced Scorecard* – BSC (BLONSKI *et al.*, 2017, p. 2).

Mesmo tendo sido pensado primeiramente para atender empresas que visam aos lucros, por ser flexível e compatível com outras ferramentas de gestão, o BSC tem sua adaptação ajustável às organizações públicas.

Além disso, por atender a necessidade de controle dos bens intangíveis, particularidade marcante nas organizações não privadas, já registra grande quantidade de experiências positivas de aplicação no setor público e outras instituições sem fins lucrativos em diversas partes do mundo, como mostrado em alguns exemplos a seguir.

⁶ Esse termo foi introduzido pela primeira vez por acadêmicos do Reino Unido e Austrália para descrever os esforços despendidos na década de 1980 para tornar o serviço público mais eficiente, utilizando os modelos de gestão do setor privado (HOOD, 1991).

Charlotte – cidade estadunidense situada na Carolina do Norte, foi a primeira a utilizar o BSC como principal sistema gerencial de um governo local (SILVA, 2002). Embora a maior parte dos *scorecards* de organizações públicas destaquem temas de excelência operacional, com ênfase para a perspectiva dos Processos Internos, essa cidade adotou uma estratégia baseada no “cliente”. Enquanto a maioria dos gestores públicos busca principalmente reduzir custos e desperdícios e atuar com mais rapidez, um grupo de trabalho liderado pela prefeita Pamela Syfert (*city manager*), utilizando-se das teorias do BSC, selecionou um conjunto integrado de temas estratégicos com o propósito de criar notáveis valores sociais. Moveram assim a administração para atender à declaração de missão e visão que comunicava o desejo da cidade de prestar serviços de alta qualidade aos cidadãos. Isso, de modo a transformar-se numa “comunidade preferida para moradia, trabalho e lazer” (KAPLAN e NORTON, 2001, p. 150).

Afeganistão – Peters, et al. (2007), apresentam a experiência de elaboração e implantação de um sistema gerencial baseado nas teorias do BSC pelo Ministério da Saúde Pública desse país a partir de 2004. Décadas de conflitos deixaram o sistema de saúde do Afeganistão em ruínas; um dos piores do mundo. O acesso aos serviços básicos de saúde tornou-se dependente em mais de 80% de ONG’s. Os autores do estudo concluem que o BSC possibilitou aos gestores, acesso a indicadores que mostraram significativas diferenças nas condições entre as diversas províncias, o que permitiu definição mais adequada e conseqüentemente resultados mais efetivos dos programas e das ações em cada região. Também proporcionou um alinhamento das iniciativas com integração entre as atuações do poder público, instituições privadas e organizações do terceiro setor. O BSC tornou-se assim, um instrumento fundamental para controle das estratégias estabelecidas, auxiliando o governo local a ministrar um conjunto básico de serviços que vêm melhorando significativamente as condições de saúde nesse país.

Nova Zelândia – os autores (NORTHCOTT, TAULAPAPA, 2012), relatam os resultados de um estudo realizado sobre a implantação do BSC em organizações governamentais locais nesse país. O objetivo principal foi o de identificar os principais fatores que ajudaram e os que prejudicaram na implementação efetiva do BSC no contexto público. As pesquisas revelaram dois fatores-chave contribuindo para o sucesso da implementação do BSC: a capacidade de modificação para

adequar-se às necessidades da organização e a aprendizagem estratégica proporcionada. Em relação às dificuldades, constatou-se sobretudo a complexidade de definição de alguns aspectos para adaptação do BSC do setor privado ao setor público. Principalmente quanto à determinação dos anseios e necessidades dos cidadãos e conseqüentemente o encontro do foco das organizações. Também percebeu-se como componente difícil, o estabelecimento dos *Key Performance Indicators* – KPI, os principais indicadores capazes de mensurar adequadamente o desempenho institucional.

Itália – os autores Bracci, Maran e Inglis (2017) discutem os resultados de uma pesquisa realizada de 2008 a 2010, em duas organizações públicas de serviço social nesse país. Servem como experiência importante de implantação do BSC como ferramenta de gestão estratégica no setor público. No primeiro caso observou-se um processo bem-sucedido desse método, com melhoria significativa na qualidade dos serviços. A adoção de perspectivas estratégicas não-financeiras, voltadas para as necessidades dos *stakeholders*, implicou num aprendizado de superação de obstáculos de ordem política e ajudou na identificação de indicadores-chave de mensuração de desempenho. O maior engajamento dos servidores na busca pelos objetivos estratégicos e a melhoria do processo de comunicação também foram fatores determinantes. Em contraste, o segundo caso mostrou que não houve uma melhoria nos resultados dos serviços medidos no período. Os autores identificaram nessa instituição, dificuldades na comunicação das estratégias, principalmente por aspectos sociais (resistência a mudanças) e culturais (retenção de informação dentro de cada departamento).

Embrapa – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – é uma empresa estatal brasileira criada em 1973 e que desde 1989 vem exercitando a elaboração e execução de planejamento estratégico. Em 1999, implantou um novo sistema de gestão baseado no *BALANCED SCORECARD* chamado de Modelo de Gestão Estratégica (MGE). Segundo Galas e Forte (2005), cinco anos depois de sua criação, o MGE já se encontrava estabelecido em mais de 70% das 40 unidades de pesquisa da empresa existentes à época. Hoje, a Embrapa conta com 17 unidades centrais em Brasília, 46 descentralizadas pelo país, 4 laboratórios e 3 escritórios no exterior. É reconhecida mundialmente como modelo em inovação, focada na geração de conhecimento e tecnologia para a agropecuária.

Outros exemplos positivos de aplicação do BSC em órgãos públicos no Brasil são citados por Felix, Felix e Timóteo (2011): Tribunal de Contas da União (TCU); Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República (GSI/PR); Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA); Conselho Nacional de Justiça (CNJ); Ministério Público do Estado de Goiás; Prefeitura de Curitiba; Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES); Governo de Estado de Minas Gerais e Governo do Rio de Janeiro. Além do próprio Governo Federal, com o desenvolvimento de um modelo adaptado denominado BSC.gov.

2.2.12 Apresentação e discussão das alternativas para resolução da situação-problema

Embora não esteja entre os objetivos deste trabalho, comparar o BSC com outras ferramentas de gestão ou sistemas gerenciais, é oportuno expor alguns modelos alternativos. Olve (2001) cita os modelos de Maisel⁷, McNair⁸ e Adams e Roberts⁹, que são bastante semelhantes ao BSC. “Na literatura, temos encontrado alguns modelos similares ao de Kaplan e Norton. Todos eles são projetados para medir a performance do negócio e vincular as medidas usadas à estratégia total da companhia” (OLVE, ROY e WETTER, 2001, p. 21).

O modelo de Maisel é o mais parecido com o BSC e tem o mesmo nome. McNair desenvolveu o modelo denominado “Pirâmide da *Performance*”. Adams & Roberts conceberam outro modelo que denominaram PEMP – Progresso Efetivo e Medição da *Performance*. Todos estão calcados na previsão de quatro perspectivas estratégicas, com algumas diferenças em relação ao BSC. E também contemplam aspectos de natureza financeira e não-financeira.

⁷ MAISES, L. S. Performance Measurement: The Balanced Scorecard Approach. *Journal of Cost Management*, verão, 1992.

⁸ MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L. & CROOS, K. F. Do Financial and Nonfinancial Performance Measures Have to Agree? *Management Accounting*, novembro, 1990.

⁹ ADAMS, C. & ROBERTS, P. You Are What You Measure. *Manufacturing Europe* 1993. Sterling Publications Ltd. 1993.

Outra metodologia de planejamento estratégico de governo é o PES – Planejamento Estratégico Situacional. Desenvolvido pelo economista chileno Carlos Matus na década de 1970. Segundo Paula, Tanaka e Araújo (2010), seu tema principal é constituído pelos problemas públicos sendo também aplicável a qualquer órgão cujo centro não seja exclusivamente o mercado, mas o jogo político, econômico e social.

O planejamento estratégico no método PES se dá por meio de quatro momentos: explicativo, normativo, estratégico e tático-operacional. Isso, levando-se em conta os recursos existentes e potenciais, o contexto social e político, os atores sociais e as capacidades de mudança, e sempre procurando-se estabelecer as relações de causa-consequência.

Na atual gestão do governo do estado de Mato Grosso do Sul, tanto o método BSC quanto o PES são utilizados em alguma escala de aplicação na SEFAZ. Vide Resolução/SEFAZ Nº 2.503, de 17 DE OUTUBRO DE 2013, já citada no item 2.1.3 deste trabalho. O uso combinado de diferentes sistemas gerenciais também é encontrado em outros métodos.

Os próprios criadores do BSC corroboram a possibilidade de uso simultâneo deste método com outras ferramentas gerenciais. Afirmam que os mapas estratégicos elaborados sob os fundamentos do BSC podem fornecer valor significativo aos programas de qualidade, mesmo para as empresas que já estão muito avançadas em seus programas de TQM¹⁰ e de Seis Sigma¹¹, por exemplo (KAPLAN e NORTON, 2004).

E mais, com intuito de incorporar variáveis subjetivas aos processos decisórios, surgiu no final da década de 60 uma metodologia que se diferenciava das até então existentes. Devido a sua capacidade em desenvolver um conjunto de condições e meios que servem de base para as decisões, está fundamentada nas

¹⁰ A sigla TQM tem origem do termo em inglês “*Total Quality Management*”. Metodologia que visa a agregar, continuamente, qualidade aos processos organizacionais. O conceito teria se iniciado em 1888, quando o japonês Shigeru Mizuno publicou o livro *Company-Wide Total Quality Control*. A primeira organização a utilizar o TQM foi a Toyota, no Japão (FIORIO e HENRIQUE, 2017).

¹¹ O Seis Sigma ou *Six Sigma* (em inglês), é um conjunto de práticas que visam a melhorar sistematicamente os processos nas organizações, eliminando defeitos e não conformidades. Foi desenvolvido nos Estados Unidos em meados de 1987, por Bill Smith na Motorola (PERIARD, 2012).

percepções dos indivíduos que participam do processo decisório (BAPTISTA, 2000). Esse mesmo autor cita que “esta metodologia, denominada de metodologia multicritério, visa a auxiliar a tomada de decisões quando da existência de problemas complexos” (BAPTISTA, 2000, p. 4). Contempla tanto a mensuração de desempenho quanto a avaliação e gerenciamento da qualidade nas organizações.

Atualmente a literatura oferece diversas dessas metodologias. As duas vertentes principais são denominadas de *Multiple Criteria Decision Making* - MCDM (escola estadunidense) e *Multiple Criteria Decision Aid* - MCDA (escola europeia).

Calcados nessas escolas distintas, desencadearam-se diferentes métodos. Hernández, Marins e Castro (2012) afirmam que, segundo renomadas publicações científicas internacionais, alguns deles tem tido preferência entre os usados no mundo pois possibilitam a utilização conjunta com outros métodos e ferramentas de gestão.

2.3 CONSTRUINDO INDICADORES DE DESEMPENHO

2.3.1 Desempenho

Segundo Martins e Laugeni (2006, p. 13), desempenho ou *performance* é “o grau no qual um sistema, físico ou econômico, atinge seus objetivos”. Dessa forma, está muitas vezes associado à eficiência e eficácia.

Para Sproesser *et al.* (2009), desempenho está ligado à ideia de comparabilidade, devendo ser medido em relação a um referencial. Defendem ainda que este pode ser baseado nos resultados anteriores do próprio operador ou em resultados médios de outras organizações do meio no qual o operador está inserido.

Corrêa e Corrêa (2008, p. 160) sustentam que “ao longo da história, medidas de desempenho têm sido usadas para avaliar o sucesso de organizações”. Uma das áreas que utilizam a medição de desempenho há mais tempo é a contabilidade. O denominado Método das Partidas Dobradas, que controla com maior confiabilidade as contas, foi desenvolvido pelo frade franciscano Luca Pacioli em 1494. No entanto, com o passar do tempo foi se notando a indispensável necessidade de se mensurar e controlar outros tipos de características das organizações além das puramente

financeiras. O BSC, como já apresentado anteriormente, é uma das principais ferramentas à disposição dos gestores para esse fim.

Sogabe (2010) nos lembra que Frederic Taylor, considerado o pai da administração, em sua obra *Princípios da Administração Científica*, publicada no início do século XX, pregava uma melhoria constante nos processos produtivos por meio de medições de desempenho com técnicas científicas.

2.3.2 Avaliação de desempenho

Segundo CORRÊA e CORRÊA (2008), os sistemas de avaliação de desempenho têm dois propósitos principais:

- São partes integrantes do ciclo de planejamento e controle pois as medidas fornecem meios para captura de dados sobre desempenho que, depois de confrontados e avaliados com determinados padrões, ajudam a apoiar a tomada de decisões;
- Têm papel importante em influenciar comportamentos desejados nas pessoas e nos sistemas de operações para que determinadas intenções estratégicas tenham maior probabilidade de se tornarem ações alinhadas com as estratégias pretendidas.

Para gerenciar o desempenho de uma organização é necessário um sistema de medição que permita o monitoramento, a manutenção e o controle das atividades que viabilize seu aprimoramento contínuo (JULIÃO, 2014). A dificuldade maior está em identificar quais são esses parâmetros e em que medida podem ser considerados satisfatórios.

Em geral, os trabalhos referentes ao desempenho fazem uma análise unidimensional deste, considerando apenas aspectos ligados à eficiência da organização ou dos operadores (SPROESSER *et al.*, 2009). Todavia, o desempenho não deve ser medido unicamente nesses termos. Outras dimensões como eficácia e igualdade ou equidade, devem ser consideradas para a obtenção de uma completa avaliação do desempenho global (STERN, EL-ANSARY e COUGHLAN, 1996).

Existem na literatura vários modelos que se propõem a avaliar o desempenho das organizações. Procura-se, neste trabalho, fazer uma revisão no estado da arte a fim de apresentar os principais existentes. De tal forma a identificar os elementos essenciais, que devem estar presentes na análise de desempenho de uma organização pública.

2.3.3 Modelos de avaliação de desempenho

Corrêa e Corrêa (2008), sustentam que a medição do desempenho compreende três dimensões:

- Processo de quantificação da eficiência e eficácia das ações tomadas por uma operação;
- Métricas usadas para quantificar eficiência e eficácia das ações;
- Conjunto coerente de métricas utilizadas para quantificar ambas, eficiência e eficácia das ações;

SOGABE (2010) faz menção a cinco diferentes modelos de avaliação de desempenho. Modelo de Sink e Tuttle; modelo de Ballou; modelo de Harrington; modelo de Dornier *et al.*; e por fim o modelo de Stern, El-Ansary *apud* Sproesser.

Modelo de Sink e Tuttle: para avaliação de desempenho de uma organização, são abordados os seguintes critérios: qualidade, inovação, eficácia, eficiência, qualidade de vida no trabalho, produtividade e lucratividade. Conforme Sogabe (2010), os autores deste modelo enfatizam a necessidade de adesão e compreensão estratégica do sistema de aferição de desempenho por toda a equipe de trabalho. De forma que essa medição não fique restrita ao cumprimento de metas, mas que proporcione melhorias a longo prazo.

Modelo de Ballou: a ênfase deste modelo está no controle de processos. Por considerar como prioritárias variáveis como custos e propriedades logísticas, este seria um modelo de adaptação limitada ao setor público, sobretudo para o objeto deste trabalho.

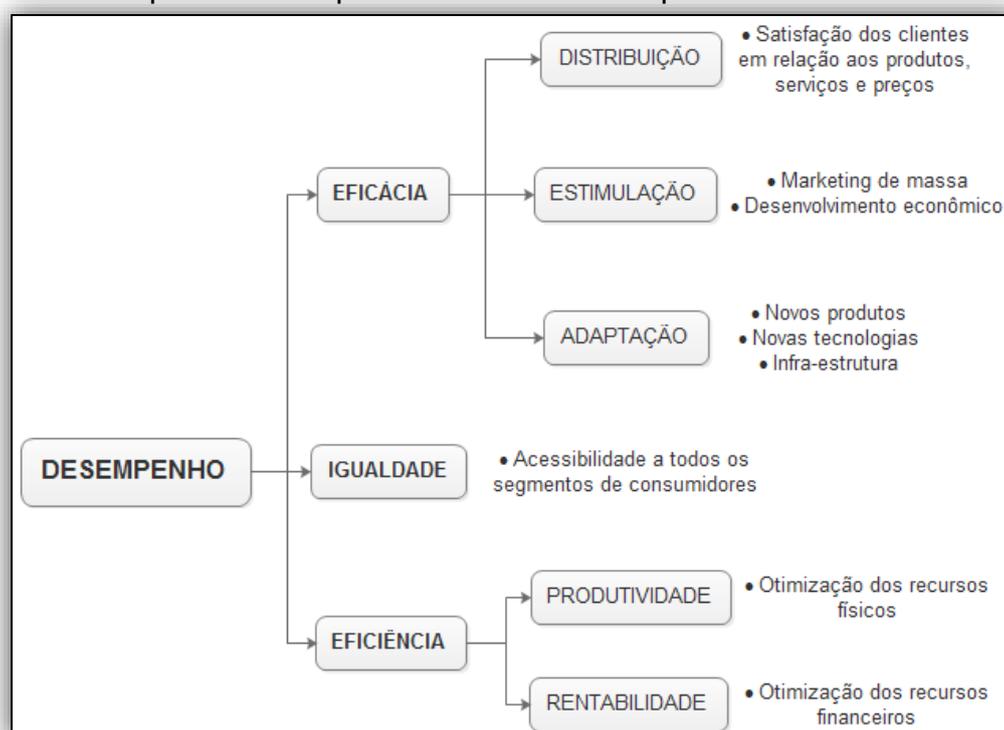
Modelo de Harrington: aperfeiçoando Processos Industriais – APE, é o nome do sistema de análise de desempenho organizacional criado por James Harrington em 1993 (SOGABE, 2010). Ainda segundo este autor, o modelo está calcado em

cinco fases: organização para o aperfeiçoamento, entendimento do processo, aperfeiçoamento, medição & controle, e aperfeiçoamento contínuo. Embora a própria denominação do modelo remeta ao setor industrial, é fonte perfeitamente utilizável de critérios para aplicação em outros tipos de organizações. Isso por contemplar aspectos genéricos de eficiência e eficácia, que vão desde a análise, passando pela mensuração de desempenho, chegando ao controle contínuo dos processos.

Modelo de Dornier *et al.*: ainda segundo Sogabe (2010), os autores Dornier *et al.* sugerem que as funções da gestão estejam divididas em duas categorias: planejamento e controle. O planejamento visa a estabelecer a melhor estratégia e o controle remete à análise de desempenho. Tudo para orientar as ações de forma coerente com os objetivos almejados.

Sproesser *et al.* (2009) trazem um modelo adaptado do sugerido por (STERN, EL-ANSARY e COUGHLAN, 1996). Mencionam que desempenho é um conceito multidimensional cuja avaliação deve ser feita considerando as especificidades de cada sistema e critérios próprios de cada atividade (GOLMAN, 1992, *apud* SPROESSER *et al.*, 2009). Apresentam na Figura 11, um enquadramento geral para análise de desempenho organizacional.

Figura 11 - Enquadramento para análise de desempenho



Fonte: Sproesser *et al.* (2009).

Vê-se que neste modelo, além dos aspectos eficácia e eficiência, que já denota o seu caráter multidimensional, aparece ainda a igualdade ou equidade. A adaptação ou inovação também surgem como uma das partes da eficácia. Notavelmente é um modelo pensado para empresas comerciais. No entanto, os conceitos são certamente adaptáveis ao setor público.

Outros modelos de avaliação de desempenho aparecem na publicação do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA (2009), intitulada *Mapeamento bibliográfico e do Estado da Arte sobre indicadores de gestão*. Esse relatório traz 14 metodologias de gestão de desempenho, adaptáveis ao setor público. Martins e Marini (2010) selecionaram 11 modelos, dos quais apenas dois não constam entre os escolhidos pela GESPÚBLICA (2009): o Planejamento Estratégico Situacional – PES, já apresentado neste trabalho anteriormente e Criação de Valor Público.

Alguns desses modelos, no entanto, têm como escopo específico a análise de desempenho de projetos ou processos, que possuem formas próprias de tratamento e não são objeto deste estudo. No próximo capítulo, sobre indicadores de desempenho, são apresentados maiores detalhes deste tema. Aqui nos importa avaliar desempenho dito “institucional” (UCHOA, 2013) ou “estratégico” (RUA, 2010) que constitui-se das atividades ou ações rotineiras e permanentes das organizações, sujeitas a constantes decisões dos gestores. A seguir são apresentadas as propriedades principais de cada um desses modelos.

Balanced Scorecard – BSC: utilizado como ferramenta básica para elaboração deste projeto, foi apresentado em detalhes anteriormente.

Bain & Company: desenvolvida por Gottfredson e Schubert em 2008 (MARTINS e MARINI, 2010), consiste em um modelo onde a gestão de desempenho é tida como a forma mais simples e eficaz de construir o caminho (planos de ação) para ir do ponto de partida (diagnóstico) ao ponto de chegada (visão e objetivos) (GESPÚBLICA, 2009; MARTINS e MARINI, 2010).

Prisma de Performance (ênfase em stakeholders): ao contrário do anterior, neste modelo desenvolvido por Neely e Adams da Universidade de Cranfield, Inglaterra, o desempenho não tem caráter simplista (GESPÚBLICA, 2009). Ganha um conceito multidimensional a exemplo do defendido por Sproesser *et al.*, (2009).

Sua denominação remete a uma figura geométrica tridimensional (prisma de base triangular) onde cada uma das faces representa uma das cinco perspectivas a serem observadas para a completude do controle de desempenho: satisfação dos *stakeholders*, estratégias, processos, capacidades e contribuição dos *stakeholders* (MARTINS e MARINI, 2010).

Hoshin Kanri & Total Quality Manager – TQM: a abordagem *Hoshin Kanri* foi desenvolvida no Japão nos anos 1960. É parte de um dos três componentes do TQM, sendo os outros dois gestão da rotina e equipes de melhoria de qualidade (MARTINS e MARINI, 2010). É um sistema de planejamento, implementação e revisão das atividades e processos da organização, voltado para a gestão de mudanças (GESPÚBLICA, 2009).

O TQM busca a gestão de qualidade total por meio de foco nos clientes, melhoria dos processos e lado humano da qualidade, com utilização de métricas, modelos, mensuração e análise de desempenho (MARTINS e MARINI, 2010).

Cadeia de Valor de Porter: é mais um exemplo de modelo concebido para o setor privado, moldável ao setor público. Segundo Martins e Marini (2010), Michael Porter desenvolveu esta teoria em 1985 com intuito de identificar vantagens competitivas no interior das organizações do setor industrial. A denominação do método vem do fato de que devem ser observadas as atividades que agregam valor à organização, numa cadeia que cuida das atividades primárias ou finalísticas e as secundárias ou de suporte, com indicadores de desempenho adequados.

Rummler & Brache: Criado em 2004, baseia-se em nove variáveis de desempenho obtidas pela combinação entre três níveis de atividades (organização, processos e execução) e três critérios de aplicação (objetivos, projetos e gestão).

GesPública – Modelo de Excelência em Gestão Pública (MEGP): O Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA, foi um programa criado em 2005 pelo Governo Federal do Brasil, vinculado ao Ministério do Planejamento e voltado para a avaliação da gestão e melhoria contínua das organizações públicas. Embora tenha sido revogado em 2017, esse programa produziu um extenso e importante material para a administração pública.

O MEGP baseia-se em 8 critérios: liderança, sociedade, estratégias e planos, cidadãos, pessoas, processos e resultados. A mensuração de desempenho

sustenta-se num ciclo com 4 etapas: definição das práticas de gestão, implementação, avaliação, e inovação & refinamento (GESPÚBLICA, 2009).

Criação de Valor Público: Essa abordagem visa a fornecer aos gestores públicos, meios para criação de valor público por meio de adaptação do conceito de estratégia do setor privado. Para isso utiliza três aspectos essenciais: gestão de estratégia, gestão política e gestão de eficiência (MARTINS e MARINI, 2010).

O levantamento das metodologias de avaliação de desempenho gera uma vasta diversidade de conceitos e tipologias (GESPÚBLICA, 2009). De acordo com Martins e Marini (2010), há diversidade de enfoques e abordagens que requerem a construção de modelos integradores dessas diversas perspectivas. Esses autores sustentam que embora todos sejam relevantes, nenhum, isoladamente, é capaz de atender a todas as necessidades. Faz-se necessária então, a compreensão da contribuição de cada um deles para composição de um modelo abrangente de gestão para resultados.

A proposta do GESPÚBLICA (2009), compartilhada com Palvarini (2013), é o Meta-modelo dos 6 E's. Atribui às dimensões de causas (tendência) e de efeitos (resultados), também defendidas por Kaplan e Norton (1992), respectivamente os elementos: (economicidade, execução e excelência) e (eficiência, eficácia e efetividade); visão compartilhada com Uchoa (2013). Objetiva unir as mais diversas abordagens de medição de desempenho, orientando a construção de modelos que possam variar para adaptarem-se a cada contexto organizacional específico.

Com a inclusão dos critérios de equidade e inovação, propostos por Sproesser *et al.* (2009), tem-se um conjunto robusto encontrado no estado da arte sobre o tema. No capítulo seguinte, na parte de que trata da classificação dos indicadores de desempenho, são apresentados mais detalhes.

2.3.4 Indicadores de desempenho

A avaliação de desempenho objetiva principalmente a medição do uso eficiente de recursos, avaliando frequentemente e por meio de indicadores de desempenho, os parâmetros mais importantes de uma operação ou organização

Julião (2014). Olve, Roy e Wetter (2001) também chamam os indicadores de desempenho de “medidas”.

A Fundação Nacional da Qualidade (FNQ), adota para conceito geral de indicador de desempenho a seguinte definição:

Indicador é uma informação quantitativa ou fato relevante que expressa o desempenho de um produto ou processo, em termo de eficiência, eficácia ou nível de satisfação, e que, em geral, permite acompanhar sua evolução ao longo do tempo. Em outras palavras, é uma informação quantitativa relativizada de forma a permitir a avaliação do comportamento de um objeto, evento ou fenômeno. (FUNDAÇÃO NACIONAL DA QUALIDADE, 2016, p. 22).

Dessa forma e ainda segundo a FNQ (2016, p. 22), os indicadores de desempenho institucional servem para:

- apoiar a tomada de decisão;
- analisar problemas estratégicos de forma proativa, antes que desvios ocorram;
- apoiar a busca de novos caminhos estratégicos para a organização;
- apoiar o aprendizado da organização;
- apoiar o reconhecimento da dedicação coletiva;
- comunicar as estratégias e as prioridades da alta direção e dos gestores.

Constituem então o sistema de medição de desempenho institucional e devem ser:

- Abrangentes - Todas as unidades precisam ser direta ou indiretamente representadas por um ou mais indicadores (o que não significa dizer que estamos avaliando o trabalho das unidades, ou que cada unidade deva ter seu próprio indicador);
- Balanceados - A organização deve ser integralmente representada pelo sistema de medição, de forma equilibrada em todas as perspectivas relevantes e em todos os elementos de posicionamento na cadeia de valor.

Conforme apresentado anteriormente, a concepção e aplicação adequadas das técnicas dessa versátil ferramenta gerencial que é o BSC permite encontrar indicadores de desempenho que contemplem de forma bem distribuída (balanceada) todas as perspectivas estratégicas escolhidas para uma instituição. Além disso, a escolha de indicadores de esforços e de resultados, possibilita uma visão clara de causa e efeito, para análise entre as ações planejadas e os resultados finais obtidos.

Os indicadores de desempenho podem ser classificados por vários critérios.

Por tipo de abordagem:

- Institucionais ou estratégicos – referem-se às ações ou atividades possíveis de serem executadas, sujeitas às decisões dos gestores, cujas práticas refletem o desempenho em relação aos objetivos estratégicos da organização (RUA, 2010).
- Processos – são “sequências coordenadas de atividades”, que objetivam atingir um determinado resultado repetidas vezes e são padronizados em passos (SIERVE, 2014). Requerem uma forma própria de avaliação de desempenho (RUA, 2010).
- Projetos – são ações que acontecem em um período determinado de tempo e têm objetivo de gerar um produto ou resultado único (SIERVE, 2014). Precisam ser avaliados durante e após a execução, com técnicas de medição de desempenho específicas (UCHOA, 2013).
- Programas de PPA e Políticas Públicas – são revestidos de atributos específicos que precisam ser analisados em função de aspectos como: região e dimensão territorial de abrangência, grupos sociodemográficos contemplados e intenções políticas. Por isso, também requerem métodos específicos de mensuração de desempenho.

Pelo nível hierárquico:

- Estratégicos – representam os indicadores mais abrangentes no nível institucional. As intenções teóricas implícitas na visão e missão estabelecidas para a organização vão ganhando caráter objetivo. Os indicadores ficam mensuráveis com a definição dos objetivos estratégicos

e respectivos fatores críticos de sucesso em cada perspectiva ou eixo do planejamento estratégico geral (KAPLAN e NORTON, 2004).

- Gerenciais (táticos) – mais específicos do que os anteriores, são mediadores entre os objetivos teóricos e os operacionais do plano estratégico. Formam um elo de ligação entre as intenções estratégicas e as ações concretas capazes de concretizá-las (FALCONI, 2009).
- Operacionais – indicativos das ações em nível de operação, devem estar relacionados aos parâmetros gerenciais. Podem ainda ser desdobrados em iniciativas e projetos com vistas a dar estrutura de sustentação específica e temporária para alcance das metas definidas (CALDEIRA, 2009).

Conforme o tema:

A divisão por temas é utilizada para assegurar o equilíbrio do desempenho institucional (UCHOA, 2013). Conforme Falconi (2009), é baseada na metodologia de abordagem estratégica denominada Gerenciamento pelas Diretrizes – GPD ou *Hoshin Kanri*, já abordada anteriormente neste trabalho. São exemplos de indicadores:

- Qualidade
- Custo
- Entrega
- Moral
- Segurança

Por eixos estratégicos:

Determinados de acordo com as perspectivas ou dimensões estratégicas aos quais pertencem, conforme a ferramenta gerencial utilizada (KAPLAN e NORTON, 1992; UCHOA, 2013). Como exemplos:

- BSC
- Financeira
- Clientes
- Processos internos

- Aprendizado e Crescimento
 - GESPÚBLICA
- Governança
- Estratégias e Planos
- Cidadão-usuário
- Interesse público e Cidadania
- Informação e Conhecimento
- Pessoas
- Processos
- Resultados

Pela relação de causa e efeito:

- Tendência – essa denominação é a adotada por Kaplan e Norton (1997). Outras palavras ou expressões utilizadas para designação desses indicativos são: indicadores de meios ou indicadores de causas (ZIMERMANN *et al.*, 2014c); esforço (UCHOA, 2013); *drivers* ou *leading* (KAPLAN e NORTON, 2004); vetores de desempenho (KAPLAN e NORTON, 1997); indutores ou indicadores de ação (CALDEIRA, 2009).
- Resultados – essa denominação é utilizada por Kaplan e Norton (1997); Caldeira (2009) ; e Uchoa (2013). Também chamados de: indicadores de ocorrências ou indicadores de efeitos (ZIMERMANN *et al.*, 2014c); indicadores de fatos (KAPLAN e NORTON, 1997); operacionais (UCHOA, 2013); *outcomes* ou *lagging* (KAPLAN e NORTON, 2004).

Uchoa (2013) faz considerações importantes sobre indicadores de esforço e resultado, aspectos vitais para a metodologia do BSC. Afirma que essa classificação de indicadores é interessante porque, se um objetivo for mensurado com indicadores desses dois tipos, caso os resultados pretendidos tenham sido obtidos, é possível concluir se foram resposta das práticas de gestão utilizadas. Trata-se então, de uma forma proativa de monitorar o desempenho, pois só podem ser considerados resultados (efeitos) de fato aqueles que foram alcançados como decorrência das ações estratégicas estabelecidas (causas).

O Quadro 3 apresenta as principais características dos indicadores de resultado e de esforço, segundo Uchoa (2013).

Quadro 3 - Principais características dos indicadores de resultado e esforço

INDICADORES de DESEMPENHO	
ESFORÇO / TENDÊNCIA	RESULTADO
Mede a causa antes de o efeito acontecer	Mede o efeito após um certo tempo
Serve para verificar se os planos ligados aos Fatores Críticos de Sucesso estão sendo atingidos	Serve para verificar se os objetivos estão sendo atingidos
Apropriado para a medição de planos de ação, projetos e iniciativas	Apropriado para a medição do alcance de objetivos

Fonte: (Uchoa, 2013, p. 18)

Ainda defende Uchoa (2013) que, um sistema de medição deve possuir indicadores de ambos os tipos pois:

- Se possui apenas indicadores de esforço reflete falta de objetividade, maior preocupação com os meios que com os resultados;
- Se possui apenas indicadores de resultados reflete falta de conexão entre a estratégia, os meios e os resultados. Para deixar mais claro, a alta direção ficará apenas na torcida para que os resultados aconteçam.

Esse autor chega então, a algumas conclusões sobre como construir um sistema de medição (UCHOA, 2013, p. 17):

- Deve ser formado por indicadores de resultado e de esforço;
- Para cada indicador de resultado, devem ser escolhidos um ou mais indicadores de esforço;
- A mescla de indicadores de esforço com indicadores de resultado é a chave para a estruturação de um sistema balanceado.

Pelo posicionamento na cadeia de valor:

Completando a classificação dos indicadores de desempenho vem o posicionamento na cadeia de valor. Em sua composição estão os elementos essenciais, que devem estar presentes para conferir o caráter multidimensional ao sistema de medição, conforme recomendado por Sproesser *et al.* (2009). Assim sendo, obtém-se completude ao diagnóstico oferecido pelo conjunto de indicadores.

Uchoa (2013) estabelece para os indicadores de esforço (causas), os elementos de economicidade, execução e excelência. Para os indicadores de resultado (efeitos), os elementos de eficiência, eficácia e efetividade ou impacto.

No Quadro 4 são apresentadas definições de cada um desses elementos de medição de *performance*, separados entre os tipos esforço (causas) e resultados (efeitos).

Conciliando o Meta-modelo proposto pela GESPÚBLICA (2009) e Palvarini (2013) com as definições de Uchoa (2013), foram acrescentados os elementos de igualdade e inovação, propostos por Sproesser *et al.*, (2009). O primeiro, equiparado à equidade, essencial para o setor público, que deve respeitar a universalidade de procedimentos aos cidadãos-contribuintes. E a inovação, estendida aos critérios de evolução e adaptação, indispensáveis no mundo moderno. Os parâmetros de eficiência e igualdade ou equidade podem representar tanto tendência quanto resultados, dependendo da abordagem.

Quadro 4 - Classificação de indicadores de desempenho institucionais segundo posicionamento na cadeia de valor

POSICIONAMENTO na CADEIA de VALOR	ESFORÇO	ECONOMICIDADE	Mede a obtenção e o uso de recursos com o menor ônus possível, dentro dos requisitos e da quantidade exigidas pelo input, gerindo adequadamente os recursos financeiros e físicos.
		EXECUÇÃO	Mede o quantitativo executado.
		EXCELÊNCIA	Mede a conformidade a critérios e padrões de qualidade/excelência para a realização dos processos, atividades e projetos na busca da melhor execução e economicidade, sendo um elemento transversal.
	ESFORÇO ou RESULTADO	EQUIDADE / IGUALDADE	Universalidade de procedimentos.
		EFICIÊNCIA	Mede a relação entre serviços fornecidos e recursos despendidos (recursos de forma geral, e não apenas relacionados a custos). Deve contemplar INOVAÇÃO, EVOLUÇÃO e ADAPTAÇÃO.
	RESULTADO	EFICÁCIA	Mede se foi entregue o que era necessário entregar.
		EFETIVIDADE	Mede o impacto de ações no contexto, agregando-lhe valor.

Fonte: Adaptado de (UCHOA, 2013; GESPÚBLICA, 2009; SPROESSER *et al.*, 2009)

Estando postas as diversas formas de classificação para elaboração dos indicadores, para que possam cumprir com seus objetivos de mensuração de desempenho institucional, Uchoa (2013) recomenda ainda que tenham os atributos apresentados no Quadro 5.

Quadro 5 - Atributos dos indicadores de desempenho institucional

UTILIDADE	O indicador comunica a intenção do objetivo, demonstra o que a organização espera de sua força de trabalho e, ainda, é útil aos tomadores de decisão?
REPRESENTATIVIDADE	O indicador representa fielmente o que se deseja medir? Exemplificando, se um sistema de planejamento de uma instituição possui objetivos estratégicos, cada objetivo pode ter um ou mais indicadores. A representatividade é o atributo de proximidade de significado e de abrangência do indicador em relação ao objetivo.
CONFIABILIDADE METODOLÓGICA	Os métodos de coleta e processamento do indicador são confiáveis?
CONFIABILIDADE da FONTE	A fonte de dados fornece o indicador com precisão e exatidão?
DISPONIBILIDADE	É possível e fácil coletar os dados necessários para calcular o indicador?
ECONOMICIDADE	Quanto custa obter o indicador? A relação entre os custos de obtenção e os benefícios decorrentes do uso do indicador deve ser favorável.
SIMPLICIDADE de COMUNICAÇÃO	O público que irá ver e utilizar o indicador o entenderá facilmente?
ESTABILIDADE	Uma série de medições do indicador permite monitoramento e comparações coerentes, com mínima interferência de variáveis externas?
TEMPESTIVIDADE	O indicador obtido é decorrente de informações atuais? E mais: o indicador pode ser obtido em tempo para seu uso?
SENSIBILIDADE	Variações no processo (decorrentes ou não de intervenções intencionais) refletem-se no resultado do indicador?

Fonte: Uchoa (2013, p. 12)

Esses atributos conferem ao sistema de medição de desempenho um conjunto de indicadores estruturados, apoiados por práticas, métodos e ferramentas que visam à coleta, descrição e representação de dados para a geração de informações de desempenho institucional (FUNDAÇÃO NACIONAL DA QUALIDADE, 2016).

De acordo com Caldeira (2016), deve-se fazer por fim, para cada indicador de desempenho estabelecido, uma **ficha de indicador**, onde deve constar os elementos necessários para a apuração correta de cada indicador. O Quadro 6 mostra os elementos sugeridos por Uchoa (2013), conciliados com os prescritos por Caldeira (2016).

Quadro 6 - Ficha de indicador de desempenho institucional

FICHA de INDICADOR		
Qual o TÍTULO do indicador ?	INDICADOR	TÍTULO do indicador
Ao qual OBJETIVO do Mapa Estratégico está vinculado ?	OBJETIVO	OBJETIVO ESTRATÉGICO ao qual está vinculado o indicador
A qual PERSPECTIVA do Mapa Estratégico está vinculado ?	PERSPECTIVA	PERSPECTIVA ou EIXO estratégico ao qual está vinculado o indicador
Qual o FATOR CRÍTICO de SUCESSO	FATOR CRÍTICO de SUCESSO	FATOR CRÍTICO de SUCESSO ao qual está vinculado o indicador
Indicador de TENDÊNCIA ou RESULTADO ?	TIPO	O indicador é de TENDÊNCIA ou RESULTADO
Para que serve ?	DESCRIÇÃO	Apresenta descrição completa do indicador. Fatos que podem influenciar nos seus resultados. Fatos que podem vir a sofrer influência diante de seus resultados.
Qual a Unidade de medição ?	UNIDADE de MEDIÇÃO	Aqui poderá haver Unidades de tempo; moeda; percentual; quantidades em geral (kg, m, m ² , m ³ , ton, etc.)
Como se calcula ?	FÓRMULA de CÁLCULO	Fórmula matemática de obtenção dos valores do indicador
Onde se vai buscar as informações ?	FONTE de DADOS	Onde serão buscados os dados para o indicador. Em qual departamento, em que aplicativo, em que software, etc.
Qual o período de apuração ?	PERIODICIDADE	Pode ser DIÁRIO, SEMANAL, MENSAL, TRIMESTRAL, SEMESTRAL, ANUAL etc.
Qual a polaridade ?	POLARIDADE	POSITIVA (Quanto maior, melhor) ou NEGATIVA (Quanto menor, melhor)
Qual a meta pretendida ?	META	Pode ser AUMENTAR, MANTER, DIMINUIR indicado em percentual ou apresentar um valor fixo na Unidade de medição do indicador

Fonte: Adaptado de (UCHOA 2013; CALDEIRA 2016)

Cumprir as prescrições sugeridas pela literatura nas diversas etapas de elaboração de um sistema de avaliação e controle de desempenho é essencial. Isso para que o modelo possa fazer diferença na execução das atividades organizacionais e na capacidade de gerar resultados (UCHOA, 2013).

O conjunto de indicadores deve deixar claras as prioridades, gerar alinhamento entre as ideias estratégicas e as ações concretas, revelando onde são necessários ajustes (CALDEIRA, 2016; MARTINS e MARINI, 2010). Desta forma, apoiar os tomadores de decisão com informações importantes e seguras para o alcance dos objetivos institucionais almejados.

2.4 REVISÃO DA LITERATURA

Visando a alcançar o conhecimento mais próximo ao estado da arte do conteúdo alinhado com o tema objeto de estudo deste trabalho, foi realizada revisão da literatura com pesquisas nas principais fontes bibliográficas disponíveis (Catálogo de Teses e Dissertações da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal do Nível Superior - CAPES, *Scientific Electronic Library Online - Scielo*, Periódicos CAPES, COMUT¹², Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações e Google Acadêmico).

Buscaram-se os mais relevantes trabalhos de natureza aplicada, que tratam da elaboração de indicadores de desempenho e gestão estratégica no setor público, particularmente em órgãos de arrecadação de tributos nas esferas federal, estaduais e municipais do Brasil. Os resultados estão apresentados nos Quadros 7, 8 e 9.

Segundo Volpato (2017, p. 17): “A literatura pode ser considerada base empírica indireta quando inclui as evidências (fatos) que sustentam a informação”. Somando-a aos resultados da pesquisa, forma-se a base empírica completa para a elaboração das conclusões.

¹² Programa brasileiro de comutação bibliográfica.

Quadro 7 -.Revisão da literatura (parte 1/3). Trabalhos aplicados com temas próximos ao objeto de estudo deste trabalho.

AUTORIA	TIPO	TÍTULO	PESQUISA	RESULTADOS
(SMITH, 1990)	Artigo	<i>The use of Performance Indicators in the public sector</i>	Documental / Qualitativa	Estudo sobre implantação de sistema de medição de desempenho no setor público do Reino Unido anos 1980. Ressalta dificuldades e carências encontradas na época, sobretudo quanto à necessidade de um sistema padrão de avaliação, com facilidade de acesso e análise de dados.
(GRATERON, 1999)	Artigo	Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público	Bibliográfica / Qualitativa	Apresentou as vantagens de avaliação de desempenho e controle por indicadores com aplicação de auditoria de gestão no setor público.
(TRIDAPALLI, 2000)	Dissertação	Gestão de tributos na Secretaria de Fazenda do estado do Amazonas: acompanhamento e controle através de indicadores de desempenho	Entrevistas e Questionários / Qualitativa	A percepção do pessoal envolvido nos processos da SEFAZ/AM é de que os indicadores de desempenho adotados, que são os propostos pelo Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal dos Estados Brasileiros - PNAFE, é satisfatório mas requer aprimoramentos.
(SILVA, 2002)	Dissertação	Estabelecendo indicadores de desempenho para uma organização pública: uma abordagem segundo os preceitos do <i>Balanced Scorecard</i>	Questionários / Qualitativa	Pesquisa-participante na qual foram executadas todas as etapas do processo de planejamento estratégico para a SEFAZ/PR, pelo método BSC. Desde a definição de missão e visão até a proposição qualitativa de indicadores de desempenho.
(WANDERLEI, 2002)	Dissertação	Indicadores de desempenho para as Administrações Tributárias estaduais Brasileiras no período 96-99: uma abordagem de gastos Administrativos mínimos	Documental / Quantitativa	Análise em 27 Estados brasileiros. Indicadores de eficiência: relação entre arrecadação de ICMS e gastos administrativos. Estatística sofisticada.
(GRACIANO, 2005)	Dissertação	Crítérios para especificação de indicadores de desempenho estratégico: um estudo exploratório em organizações do setor público brasileiro	Entrevistas / Quantitativa	Estudo sobre sistemas de controle e avaliação de desempenho de políticas públicas em 3 empresas públicas federais brasileiras. Defende não haver um método administrativo único asseguradamente eficaz para avaliação de desempenho organizacional estratégico. Sendo o BSC o método eleito pelas organizações estudadas, mostrou-se apropriado, com grau satisfatório de conteúdo para planejamento estratégico mas dificuldades para especificação de indicadores de desempenho.
(ARANTES, 2006)	Dissertação	Análise do processo de implantação do <i>Balanced Scorecard</i> : o caso do painel corporativo de uma empresa brasileira do setor público	Documental / Qualitativa	Análise da implementação do BSC em empresa pública do setor de energia do Brasil. Relata uma experiência positiva onde a implantação do BSC se deu a partir da formulação de Painéis de Desempenho e não pelo Mapa Estratégico conforme sugerido pelos criadores da ferramenta.
(RAMOS, 2006)	Dissertação	O <i>Balanced Scorecard (BSC)</i> como ferramenta de gestão: um estudo de caso na Administração Tributária de Minas Gerais	Documental e entrevistas / Qualitativa	Objetivou verificar se as práticas de gestão estratégica adotadas pela SEFAZ/MG estão em consonância com as prescrições com a ferramenta adotada, o BSC. Constatou-se dificuldades para estabelecer relações de causa e efeito e conseqüentemente elegeu os indicadores mais apropriados.

Fontes: citadas. Considerações sobre resultados e seleção dos trabalhos, realizadas pelo autor deste estudo.

Quadro 8 - Revisão da literatura (parte 2/3).

AUTORIA	TIPO	TÍTULO	PESQUISA	RESULTADOS
(RICARDO, 2006)	Dissertação	Gestão das atividades fiscais em Minas Gerais: uma análise crítica	Documental / entrevistas / Qualitativa	Em 1996 o governo de MG celebrou convênio com o Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal dos Estados Brasileiros - PNAFE. A partir daí implantou diversos programas de reestruturação administrativa com planejamento estratégico. Particularmente na gestão tributária, no período de 2003-2006, constatou-se evolução substancial em desempenho, se comparado com o período anterior histórico.
(CORRÊA, 2007)	Artigo	Planejamento estratégico e gestão pública por resultados no processo de reforma administrativa do estado de Minas Gerais	Documental / Qualitativa	A reforma administrativa promovida pelo governo de MG a partir de 2004, fundada sobretudo em planejamento estratégico e gestão por resultados, teve êxito satisfatório.
(MARÇAL, 2008)	Dissertação	A avaliação de desempenho empresarial: o passo seguinte à implementação do sistema de gestão	Documental / entrevistas / Qualitativa	Avalia a implantação do BSC na Petrobras a partir de 2001. Conclui que o processo seguiu os preceitos da ferramenta, proporcionando benefícios estratégicos mas apresentando pontos que necessitam aprimoramento. Os indicadores de desempenho estão entre eles.
(ZUCATTO et al., 2009)	Artigo	Proposição de indicadores de desempenho na gestão pública	Documental / Quantitativa	Objetivando propor indicadores de desempenho para ensino público municipal, faz análise estatística dos dados, considerando custos e índices de produtividade, obtendo indicadores de eficiência e eficácia.
(COSTA, 2009)	Dissertação	A importância dos Postos Fiscais de fronteira no Ceará sobre as entradas de importações e arrecadação de ICMS	Documental / Quantitativa	Estudo do período 2003-2008. Avalia a importância dos Postos Fiscais de fronteira no estado do Ceará no impacto da arrecadação de ICMS sobre importações. Análise estatística sofisticada em apenas 1 indicador de eficiência.
(GESPÚBLICA, 2009)	Relatório	Mapeamento bibliográfico e do estado da arte sobre indicadores de gestão	Bibliográfica e documental / Qualitativa	Seleciona 14 métodos de gestão para resultados. Propõe o Meta-modelo dos 6 E's para avaliação de desempenho, que conciliaria os diversos outros existentes na literatura.
(MARTINS e MARINI, 2010)	Livro	Um guia de governança para resultados na Administração Pública	Bibliográfica e documental / Qualitativa	Seleciona 11 métodos de gestão para resultados. Traz relatos de experiências práticas nos governos federais de 6 países pelo mundo, citando quais métodos foram utilizados, os pontos fortes e fracos de cada um.
(YONEZAWA; CARMO e SOUZA, 2011)	Artigo	Aplicabilidade do <i>Balanced Scorecard</i> no setor público: um estudo sobre sua viabilidade na Prefeitura do município de Londrina-PR	Bibliográfica e entrevistas / Qualitativa	O BSC é aplicável à Administração municipal desde que bem elaborado e com informações disseminadas para os colaboradores.
(DANTAS, 2011)	Dissertação	Proposta de um modelo de medição e avaliação de desempenho como ferramenta de gestão: um estudo de caso num órgão público	Documental / Quantitativa	Estudo sobre implantação de sistema de avaliação de desempenho em uma instituição de ensino superior no Rio Grande do Norte. Apresenta indicadores quantitativos baseados no modelo <i>Quantum</i> .
(MACIEL e TEIXEIRA, 2012)	Artigo	Desafios para implantar uma gestão estratégica em organizações públicas	Bibliográfica / Qualitativa	Relata experiências de implantação de gestão estratégica no setor público do Brasil. Conclui que na maioria dos casos é utilizado o BSC e que, embora haja muitos aspectos positivos, há ainda obstáculos a serem superados para melhorar o êxito em sua implantação.

Fontes: citadas. Considerações sobre resultados e seleção dos trabalhos, realizadas pelo autor deste estudo.

Quadro 9 - Revisão da literatura (parte 3/3).

AUTORIA	TIPO	TÍTULO	PESQUISA	RESULTADOS
(NOBESCHI; SIQUEIRA e LUGOBONI, 2012)	Artigo	Aplicação do <i>Balanced Scorecard</i> na gestão pública: o caso da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo	Documental e entrevista / Qualitativa	Trata da experiência de implantação do BSC na SEFAZ/SP a partir de 2006. Conclui que há adaptabilidade da ferramenta ao setor público, com algumas limitações superáveis.
(OLIVEIRA NETO, 2013)	Dissertação	Uma análise das variáveis que determinam o desempenho da arrecadação do ICMS nas operações de entrada de mercadorias e bens no Estado do Ceará no período 2008 a 2011	Documental / Quantitativa	Análise estatística conclui a importância dos Postos Fiscais de fronteira do Estado na arrecadação de ICMS incidente nas entradas de outras UF's e importações.
(PALVARINI, 2013)	Relatório	Guia Referencial de Mensuração do Desempenho na Administração Pública	Bibliográfica / Qualitativa	Produzido pelo Ministério do Planejamento do Brasil, traz conceitos sobre gestão, modelos de mensuração de desempenho e roteiro para elaboração de indicadores para o setor público.
(SEFAZ/AM, 2013)	Relatório	Planejamento estratégico 2013-2014: gestão por indicadores de desempenho	Bibliográfica e documental / Quali-Quanti	Trata do planejamento estratégico com monitoramento de desempenho segundo os preceitos do BSC. Traz uma relação abrangente de indicadores, sobretudo de eficiência, para todas as áreas de atuação do governo do Estado.
(MAPURUNG A, 2013)	Dissertação	Programas de desenvolvimento gerencial: estudo de caso na Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará	Documental e questionários / Qualitativa	Avalia a qualidade quanto a aprendizagem organizacional e capacitação de líderes, à época. Conclui que os resultados positivos são significativos. Os obstáculos superáveis.
(SOARES; BAHIA e PENA, 2014)	Artigo	<i>Balanced Scorecard</i> : a aplicação na gestão pública	Bibliográfica / Qualitativa	O BSC é ferramenta que proporciona meios satisfatórios para gestão estratégica no setor público.
(MARKIC, 2014)	Artigo	<i>A review on the use of performance indicators in the public sector</i>	Bibliográfica / Qualitativa	Identifica os principais fatores que devem estar presentes na elaboração e aplicação de indicadores de desempenho no setor público em geral, e também outros fatores necessários para cada caso específico.
(SANTOS E SELIG, 2014)	Artigo	Indicadores para o novo serviço público: uma análise bibliométrica e sistêmica	Bibliométrica / Qualitativa	Abrange período 1992 a 2012. Conclui que os estudos na área são ainda incipientes no âmbito das pesquisas acadêmicas.
(INÁCIO, 2016)	Dissertação	Configuração dos controles internos municipais e os indicadores de desempenho: um estudo aplicado aos municípios paranaenses	Questionários / Quantitativa	Análise estatística de indicadores de desempenho de 85 municípios paranaenses, sob os preceitos do modelo COSO (<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>). Apurou que as variáveis de controle interno tem interferência em todas as demais.
(REYNAUD e TODESCAT, 2017)	Artigo	Avaliação de desempenho humano na esfera pública: estado da arte na literatura internacional e nacional	Bibliométrica / Qualitativa	Conclui que, embora significativa, não há teoria consolidada na produção nacional e internacional, sob a óptica da evolução temporal.
(BLONSKI et al., 2017)	Artigo	O Controle Gerencial na Perspectiva do <i>New Public Management</i> : O Caso da Adoção do <i>Balanced Scorecard</i> na Receita Federal do Brasil	Documental / Qualitativa	Análise da implantação do BSC na Receita Federal do Brasil - RFB. Conclui que a ferramenta tem características adequadas para aplicação no setor público. Os maiores desafios estão em comunicação das estratégias com o corpo de servidores e estabelecimento de indicadores de desempenho.

Fontes: citadas. Considerações sobre resultados e seleção dos trabalhos, realizadas pelo autor deste estudo.

A revisão da literatura pode proporcionar outras valiosas fontes de consulta, além da teórica pura. Enquanto essa última tem caráter abrangente, de conteúdo relacionado ao assunto e tema, na revisão bibliográfica pode-se procurar trabalhos mais específicos e aplicados ao problema de pesquisa. Ademais, o material selecionado pode ser ainda aproveitado com análise de aspectos como os procedimentos metodológicos utilizados, os resultados obtidos, as sugestões para trabalhos futuros e as limitações da pesquisa. Valendo-se das experiências logradas nas pesquisas empíricas anteriores, evita-se práticas que pouco ou nada contribuíram para a obtenção dos resultados, reforçando-se aquelas mais significativas para o alcance dos objetivos.

Particularmente pertinentes à questão desta pesquisa, seus objetivos geral e específicos propostos, as considerações têm ênfase a aspectos gerais, com outros mais específicos considerados em diversas citações ao longo de todo o texto.

Observa-se inicialmente que entre os trabalhos selecionados, nenhum tratou de todas as etapas de planejamento estratégico organizacional; desde definição de missão, visão e valores, até a proposição de um conjunto completo de indicadores de desempenho operacionais alinhados. Os que apresentaram processo de determinação de indicadores, consideraram alguns isolados, em número pequeno e restritos aos elementos eficiência e eficácia.

Quanto aos conjuntos de indicadores analisados em Secretarias de Fazenda e outros tipos de órgãos de fiscalização tributária, referem-se à instituição como um todo e não especificamente a unidades componentes da estrutura organizacional. Analisam os indicadores já propostos por outras fontes, geralmente com abordagem qualitativa. Alguns com abordagem quantitativa, avaliam somente um ou dois indicadores. E sobre desempenho em Postos Fiscais de Secretarias de Fazenda, consideram indicadores restritos a tipos específicos de operações ou situações e não a um conjunto completo de indicadores institucionais estratégicos.

Nota-se também, pela avaliação do conteúdo selecionado, que o BSC aparece como ferramenta gerencial mais utilizada. Verifica-se que geralmente sua aplicação no setor público é considerada satisfatória. As dificuldades na implantação mostram-se mais ligadas à comunicação entre os envolvidos e justamente na elaboração de conjunto completo de indicadores de desempenho, foco desta pesquisa.

3 CONTEXTO E REALIDADE INVESTIGADA

3.1 BREVE HISTÓRICO E O FUNCIONAMENTO DA SEFAZ/MS

No dia 11 de outubro de 1977, o então presidente da república, General Ernesto Geisel, sancionou a Lei Complementar nº 31, que desmembrou o estado de Mato Grosso, criando o estado de Mato Grosso do Sul. Em primeiro de janeiro de 1979, com a instalação da primeira equipe de governo, foi implantado definitivamente o novo Estado.

A Secretaria responsável pelas atividades de tributação, arrecadação e fiscalização dos tributos de competência do Estado de Mato Grosso do Sul, desde sua criação, já teve várias denominações e incorporou além dessas, outras atribuições. Atualmente, na gestão 2015/2018, é intitulada de Secretaria de Estado de Fazenda.

De acordo com o Regimento Interno da Secretaria, aprovado pelo Anexo I à Resolução/SEFAZ nº 2.718, de 1º de Abril de 2016, são listadas 25 atribuições quanto às suas competências e organização. Além das atividades de Tributação, Arrecadação e Fiscalização, que formam o denominado “Grupo TAF”, também estão relacionados: controle orçamentário, controle contábil, promoção de educação fiscal, planejamento e controle de atividades relativas à tecnologia da informação, dentre outras, elencadas todas no Artigo 3º do referido dispositivo legal:

Art. 3º À Secretaria de Estado de Fazenda (SEFAZ) compete:
I - a formulação e execução da política de administração tributária do Estado, o aperfeiçoamento da legislação tributária estadual, e a orientação dos contribuintes quanto à sua aplicação;
II - a promoção da fiscalização da arrecadação de tributos de competência estadual, a emissão de autos para cobrança de imposto e a inscrição para dívida ativa pela Procuradoria-Geral do Estado;
III - os estudos e as pesquisas para previsão de receita e a tomada de providências para obtenção de recursos financeiros de origem tributária e de outras fontes para o Estado;
IV - o estudo de critérios para a concessão de incentivos fiscais e financeiros, a avaliação da renúncia fiscal para fins de equilíbrio das contas públicas e ajuste da situação financeira do Estado;
V - a promoção da educação fiscal como estratégia integradora de todas as ações da administração tributária, visando à realização da receita necessária aos objetivos do Estado, apoiado na ação consciente e voluntária dos cidadãos;
VI - a coordenação da execução das atividades de contabilidade geral dos recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais do

Estado, do Poder Executivo e dos órgãos da administração direta, bem como a orientação e supervisão dos registros contábeis de competência das entidades da administração indireta;

VII - o assessoramento aos órgãos e às entidades do Poder Executivo, de modo a assegurar a observância das normas legais nos procedimentos de guarda e de aplicação de dinheiro, valores e outros bens do Estado;

VIII - a verificação da regularidade na realização das receitas e despesas, e o exame dos atos que resultem em criação e em extinção de direitos e obrigações de ordem financeira ou patrimonial, no âmbito do Poder Executivo;

IX - a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de Governo, dos resultados quanto à gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e das entidades do Poder Executivo, bem como da aplicação dos recursos públicos por entidades que recebem subvenções ou outras transferências à conta do orçamento do Estado;

X - a proposição de impugnação de despesas e a inscrição de responsabilidade, relativamente, às contas gerais do Governo Estadual, e o apoio às atividades de controle externo de competência do Tribunal de Contas do Estado;

XI - o planejamento e a coordenação das atividades relativas à tecnologia de informações, no que tange à sistemática, modelos, técnicas e às ferramentas, bem como a definição e o desenvolvimento da configuração física e lógica dos sistemas usados ou operados em rede de computadores pela Secretaria de Estado de Fazenda, pelos órgãos e pelas entidades do Poder Executivo;

XII - a promoção da infraestrutura tecnológica e de comunicação, necessária à integração e à operação dos sistemas estruturadores das atividades administrativas e operacionais e da comunicação eletrônica oficial, entre os órgãos e as entidades da Administração Estadual;

XIII - o desenvolvimento e a manutenção de sistemas de segurança de informações, que assegurem a proteção dos dados, contra acesso ou uso não autorizado;

XIV - a promoção do desenvolvimento e a implantação de soluções tecnológicas de tratamento da informação na Administração Pública Estadual, que subsidiem a tomada de decisões e o planejamento de políticas públicas;

XV - o estabelecimento da programação financeira de desembolso, a uniformização e a padronização de sistemas, procedimentos e formulários aplicados utilizados na execução financeira do Estado, e a promoção de medidas asseguradoras do equilíbrio orçamentário e financeiro;

XVI - a análise da viabilidade de instituição e de manutenção de fundos especiais, e a fixação de normas administrativas para o controle de sua gestão;

XVII - o planejamento, a coordenação, a supervisão e o controle da execução orçamentária e financeira e do pagamento dos órgãos da administração direta, da liberação de recursos para a administração indireta, e dos repasses dos duodécimos aos Poderes e aos órgãos independentes do Estado;

XVIII - o estabelecimento de normas administrativas sobre aplicações das disponibilidades financeiras em poder de entidades da administração estadual;

XIX - o exercício do controle das operações de crédito, dos avais e das garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado, podendo estabelecer normas administrativas sobre a concessão e o controle de tais instrumentos de crédito;

XX - a proposição, quando necessária, dos quadros de detalhamento da despesa orçamentária dos órgãos, das entidades e dos fundos da administração direta e indireta, em articulação com a Secretaria de Estado de Governo e Gestão Estratégica;

XXI - o assessoramento ao Governador quanto à política e à programação de subscrição de capital das empresas públicas e das sociedades de economia mista, vinculadas ao Poder Executivo;

XXII - a intervenção financeira em órgãos ou em entidades estaduais, quando verificadas irregularidades na aplicação de recursos públicos;

XXIII - o controle dos gastos públicos relacionados ao ajuste fiscal, à alimentação e ao acompanhamento do processo decisório governamental, com dados relativos ao desempenho financeiro e ao endividamento público;

XXIV - o cadastramento, o acompanhamento e o controle da execução de convênios, em que forem convenientes órgãos ou entidades do Poder Executivo, bem como a avaliação da fixação de contrapartidas utilizando recursos humanos, financeiros ou materiais de órgãos ou de entidades do Poder Executivo;

XXV - o acompanhamento da elaboração da proposta do orçamento de investimento das empresas estatais, o levantamento das informações econômico-financeiras sobre as empresas estatais e o acompanhamento do desempenho econômico-financeiro de tais empresas.

As atividades do Grupo TAF (descritas nos incisos I e II do dispositivo legal acima) constituem os três pilares básicos das competências do fisco estadual, e são definidas no Decreto nº 2.983, de 15 de abril de 1985:

"Dispõe sobre o Grupo Tributação, Arrecadação e Fiscalização da Secretaria de Fazenda e da outras providências."

Art. 1º Para os efeitos destas disposições regulamentares, consideram-se:

I - TRIBUTAÇÃO - o conjunto de atividades, atribuições, encargos e tarefas da administração fazendária que envolvam: planejamento, organização, fixação, implantação, coordenação, avaliação, controle e realimentação dos sistemas fiscalizadores e/ou arrecadadores;

II - ARRECADAÇÃO - o conjunto de atividades, atribuições, encargos e tarefas da administração fazendária que envolvam a cobrança e o recolhimento da receita estadual, bem como o preparo, o registro, a conferência e o controle da documentação pertinente;

III - FISCALIZAÇÃO - o conjunto de atividades, atribuições, encargos e tarefas da administração fazendária, destinado a prevenir evasão de receitas ou controlar os recursos arrecadados e que envolvam:

a) o exame de mercadorias em trânsito;

b) a verificação da autenticidade e regularidade de documentos fiscais;

c) a conferência e a avaliação de declarações e informações econômico-fiscais, bem como o confronto destas com livros,

documentos e papéis fisco-contábeis ou com mercadorias e valores, objetivando a verificar sua exatidão;

d) o lançamento da receita omitida e/ou desviada e a proposição de penalidades aplicáveis aos infratores de normas fisco-tributárias ou administrativas, conforme o caso.

e) a constatação ou não do cumprimento das obrigações acessórias, pelos contribuintes ou responsáveis;

f) a constatação ou não do recolhimento de tributos estaduais, quando ocorrerem os respectivos fatos geradores.

Parágrafo único. O exercício das atividades, encargos e tarefas dispostos neste artigo compete, exclusivamente, aos ocupantes do Grupo Tributação, Arrecadação e Fiscalização (TAF) da Secretaria de Fazenda, observados:

I - o limite de suas atribuições e competências;

II - as áreas de aplicação, complexidade e o grau de conhecimento técnico exigidos;

III - as determinações legais e regulamentares

[...]

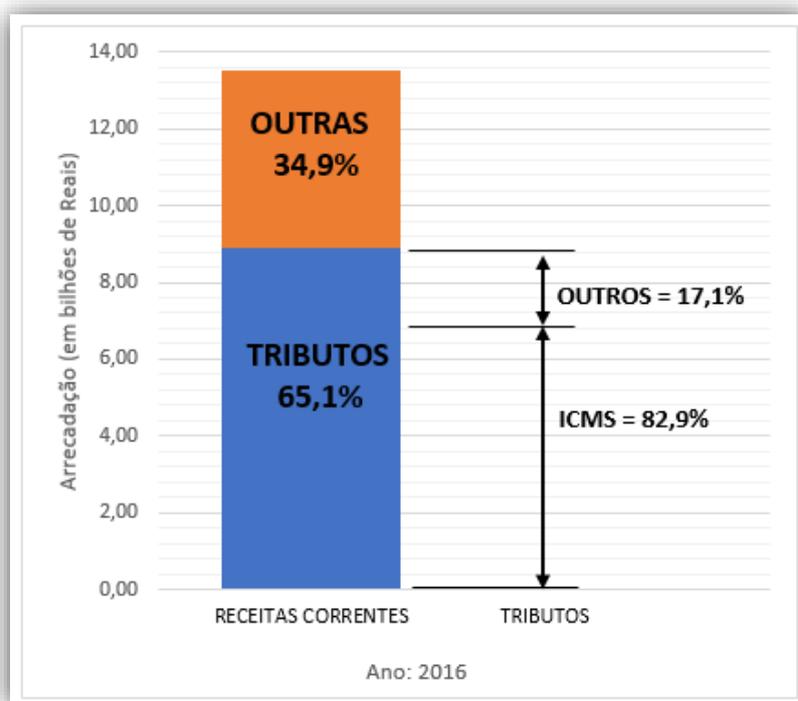
Essas atividades são empregadas no exercício da competência tributária ativa do Mato Grosso do Sul, em todos os tipos de tributos que é responsável como estado-membro da federação. Além de taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e outras contribuições para-fiscais, o fisco estadual atua principalmente na tributação, arrecadação e fiscalização dos seguintes impostos:

- ICMS – Imposto que incide sobre operações de circulação de mercadorias; prestação de serviços de transporte intermunicipal de mercadorias, bens, pessoas e valores; e serviços de comunicação;
- IPVA – Imposto sobre propriedade de veículos automotores;
- ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações.

É possível verificar a representatividade das receitas oriundas desses impostos relativamente ao total arrecadado pelo Estado, pela análise da Figura 12. Tomando-se como base o ano de 2016 (que pode ser considerado típico uma vez que não apresentou, quanto às receitas públicas, nenhum fato particular significativo em relação aos outros anos), tem-se os seguintes indicadores. Do total de receitas correntes, 65,1% são provindas de tributos, sendo que desses, 82,9% são provenientes de ICMS¹³. Daí se pode constatar com facilidade, a importância desse imposto para a Administração estadual.

¹³ Dados disponíveis em: <http://www.transparencia.ms.gov.br/#/Receita>.

Figura 12 - Comparativo de Receitas do Governo do Estado de Mato Grosso do Sul



Fonte: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul (2017)

Para atender a essas demandas, a SEFAZ/MS conta com uma estrutura organizacional complexa (Anexo 5) e estrutura física robusta. O núcleo administrativo, onde são desempenhadas as principais funções de comando, ocupa um bloco inteiro no Parque dos Poderes, em Campo Grande. Além disso, utiliza outros prédios no próprio Parque, no centro da capital e em cidades do interior. Embora tenha, principalmente nos últimos anos, priorizado o atendimento virtual, possui 85 postos de atendimento presencial aos cidadãos, espalhados por todo o território do estado, nas principais cidades.

A logística dos recursos materiais da SEFAZ é controlada no seu almoxarifado central, no centro de Campo Grande.

Os recursos humanos disponíveis para atender às necessidades de cumprimento de todas as atribuições da Secretaria estão prescritos no Decreto nº 14.498, de 8 de junho de 2016, que estabelece a Tabela de Pessoal da Secretaria de Estado de Fazenda e fixa o quantitativo dos cargos efetivos. São 242 Auditores Fiscais da Receita Estadual - AFRE; 1070 Fiscais Tributários Estaduais - FTE; e mais um total de 1069 servidores com funções diversas de: tecnologia da

informação, apoio fazendário, auditoria, serviços organizacionais e assistência jurídica.

É certo que a maior parte de toda estrutura da SEFAZ/MS está voltada para as atividades do grupo TAF. Mais especificamente à arrecadação e fiscalização (Artigo 3º, inciso II do Regimento Interno da Secretaria). O ICMS é o tipo de imposto que requer maior atenção e recursos, tanto humanos quanto materiais. Não só por ser o principal em valor arrecadado mas também pelo fato de serem as operações e prestações nas quais incide, bastante suscetíveis à evasão fiscal (sonegação).

A arrecadação e fiscalização do ICMS se dão principalmente em duas frentes. Nos estabelecimentos, exercidas pelos AFTE's e no trânsito de mercadorias, executadas principalmente pelos FTE's. O Código Tributário Estadual - CTE, Lei 1.810 de 22 de dezembro de 1997 - estabelece essas competências.

Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências.

[...]

Art. 219. A fiscalização tributária compete à Secretaria de Estado de Fazenda, por meio dos órgãos próprios e, supletivamente, aos funcionários integrantes do Grupo Tributação, Arrecadação e Fiscalização, bem como às demais autoridades judiciárias, policiais e administrativas expressamente nomeadas em lei.

§ 1º A fiscalização do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação compete:

I - privativamente aos Fiscais de Rendas, em se tratando da execução de auditorias fiscais e demais procedimentos de fiscalização em estabelecimentos, e concorrentemente, quando se tratar de mercadorias em trânsito;

II - aos Agentes Tributários Estaduais e Agentes Fazendários, em se tratando de mercadorias em trânsito.

Embora o texto do CTE traga as denominações “Fiscais de Rendas” e “Agentes Tributários Estaduais”, esses cargos tiveram as nomenclaturas alteradas, respectivamente para “Auditor Fiscal da Receita Estadual” e “Fiscal Tributário Estadual”, pela Lei 4.666 de 29 de abril de 2015:

Altera a redação das alíneas “a” e “b” do inciso IV do art. 11 da Lei nº 2.065, de 29 de dezembro de 1999, que dispõe sobre o Plano de Cargos, Empregos e Carreiras da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo do Estado, e dá outras providências.

Art. 1º As alíneas “a” e “b” do inciso IV do art. 11 da Lei nº 2.065, de 29 de dezembro de 1999, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 11.:

 IV -:
 a) Auditor Fiscal da Receita Estadual;
 b) Fiscal Tributário Estadual;
” (NR)

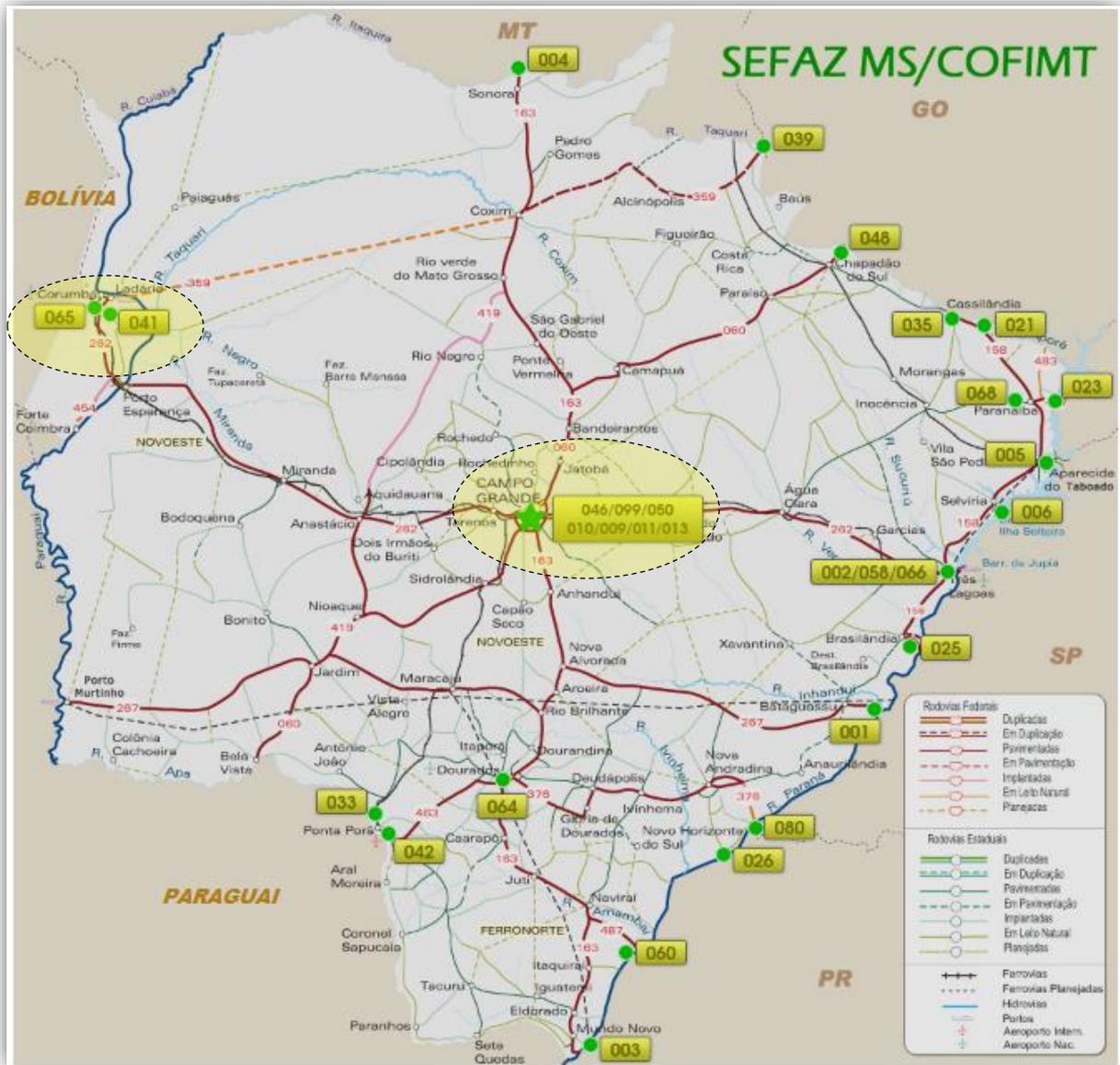
Especificamente para o controle das mercadorias em trânsito, a SEFAZ/MS dispõe ainda de 35 postos de fiscalização e de outros locais para funções administrativas. A Coordenadoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito – COFIMT, com sede no Parque dos Poderes, em Campo Grande, é a responsável por esse setor.

A Figura 13 mostra as unidades orgânicas da COFIMT, localizadas no mapa geográfico do estado de Mato Grosso do Sul e representadas pelos retângulos amarelos. O número 046 se refere à sede da Coordenadoria em Campo Grande. O número 041 representa a Base de Fiscalização Móvel Lampião Aceso em Corumbá, objeto de estudo deste trabalho, situada estrategicamente próxima à fronteira Brasil-Bolívia.

À luz desse mapa, nota-se a prevalência de pontos de fiscalização em rodovias nas fronteiras interestaduais e internacionais do estado. Aliada à fiscalização nos aeroportos e centrais de correios das principais cidades, essa estrutura tem a finalidade principal de controlar a circulação de mercadorias entrando e saindo do Estado, casos em que há tributação de ICMS envolvida nas operações. E também controlar o simples trânsito de veículos de carga dentro do território de MS, com mercadorias providas e destinadas a outras Unidades da Federação ou entre estas e o exterior do país.

As operações internas, devido à grande quantidade de vias rodoviárias de acesso, se tornam operacionalmente inviável por meio de postos de fiscalização. A estratégia adotada nesses casos é a de fiscalização por meio de unidades volantes, também a cargo da COFIMT, e auditoria nos estabelecimentos, cuja competência é dos Auditores Fiscais

Figura 13 - Localização das Unidades Orgânicas da COFIMT no mapa geográfico de Mato Grosso do Sul



Fonte: (COFIMT, 2017).

3.2 A UNIDADE ORGÂNICA ESTUDADA

Pertencente à estrutura da Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso do Sul (Anexo 5), a Base da Fiscalização Móvel Lampião Aceso é localizada no município de Ladário, às margens da rodovia BR 262, altura do km 772, a aproximadamente 12 km do centro dessa cidade e de sua contígua, Corumbá. Sua atividade principal é a fiscalização de operações envolvendo mercadorias em trânsito e transporte de passageiros para verificação de atendimento às regras da aplicação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte

Intermunicipal e Comunicação – ICMS. Outra função contemplada nas rotinas de procedimentos da Unidade é a análise de regularidade de aspectos cadastrais, principalmente dos contribuintes do ICMS no Estado, envolvidos nessas operações.

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, no recenseamento de 2010¹⁴, o município de Corumbá tinha uma população total de cerca de 104 mil habitantes, com estimativa de 110.000 em 2017. Ladário, cerca de 20 mil em 2010 e estimativa de 23 mil em 2017.

A determinação da SEFAZ/MS é de que a fiscalização da Base Móvel do Lampião Aceso faça a verificação de veículos quanto à regularidade fiscal pertinente ao ICMS, num raio de até 200 km a partir do prédio sede de suas instalações. De tal forma que os municípios de Miranda e Bodoquena também estão na área de abrangência da atuação da equipe do Lampião. Bodoquena contava com população em torno de 8.000 habitantes em 2010, sem previsão de crescimento até 2017. Miranda, 26.000 em 2010 e previsão de 27.500, aproximadamente, em 2017.

Informações divulgadas no Plano Nacional de Contagem de Tráfego - PNCT¹⁵, realizado pelo DNIT¹⁶, mostram que o fluxo médio diário no ano de 2016, na BR 262, medido no km 561, trecho que liga a cidade de Miranda a Corumbá, foi de 1833 veículos, se somados os dois sentidos. Valor bem próximo ao obtido na aferição do ano anterior, quando foram iniciadas as contagens (1857 veículos/dia). Desse total, cerca de 65% são de veículos com dois eixos (pequenos utilitários, carros de passeio e motos) e 35% de veículos com três ou mais eixos (ônibus e caminhões).

A Base da Móvel Lampião Aceso conta com um efetivo de 8 Fiscais Tributários, 5 auxiliares administrativos, 2 auxiliares de pátio, 2 digitadores, 1 encarregada de limpeza e um Policial Militar sempre em plantão. Os fiscais atuam em grupos de 2 por plantão de dois dias. Sempre há uma equipe de fiscais em plantão, 24 horas por dia e sete dias por semana.

¹⁴ Dados disponíveis em: <https://cidades.ibge.gov.br>

¹⁵ Dados disponíveis em: <http://servicos.dnit.gov.br/dadospnct/ContagemContinua>;

¹⁶ Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes.

Dentre os tipos de operações mais importantes controladas na Unidade, seja pela maior quantidade de ocorrências ou pela relevância quanto ao aspecto fiscal, estão as importações e exportações via Bolívia. A mercancia interna, ou seja, entre contribuintes de cidades do Estado de Mato Grosso do Sul também são relevantes pois envolvem tributação por ICMS devido a este estado-membro. Há ainda a fiscalização do trânsito de mercadorias, produtos, bens e pessoas, dentro do território do Estado, em operações que não envolvem contribuintes de MS, ou seja, entre remetentes e destinatários de outras Unidades da Federação e o exterior do país; esse controle é realizado com a finalidade de evitar que haja carregamentos ou descarregamentos indevidos no Mato Grosso do Sul.

4 DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

4.1 MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO CIENTÍFICA

Os métodos de abordagem, também chamados gerais, fornecem as bases lógicas da investigação científica em seus aspectos mais abstratos. Neste trabalho foram aplicadas a indução e a dedução. A primeira para os objetivos teóricos na contextualização da realidade e construção das hipóteses, e a segunda para análise e inferências estatísticas na busca de determinação dos indicadores de desempenho.

Segundo Gil (2008), o método indutivo é o mais apropriado para as ciências sociais. “No método indutivo (empirista), parte-se da observação para depois formular as hipóteses” (PRODANOV, FREITAS, 2013, p. 30). Para Lakatos e Marconi (2003, p. 87): “Indução é um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas”.

A indução científica fundamenta-se na causa ou na lei que rege o fenômeno ou fato, constatada em um número significativo de casos (um ou mais) mas não em todos. Embora Gil (2008) afirme que por meio da indução chega-se a conclusões que são apenas prováveis, observam Lakatos e Marconi (2003, p. 90) que “quanto mais representativa a amostra, maior a força indutiva do argumento.” Isso foi buscado neste estudo. Foram respeitadas ainda as três etapas do método indutivo preconizadas também por Lakatos e Marconi (2003): observação dos fenômenos; descoberta da relação entre eles; e generalização da relação.

Tudo isso pode justificar as inferências indutivas, fazendo acreditar que “o futuro será como o passado”. Ou ainda que “o caminho de passagem vai do especial ao mais geral, dos indivíduos às espécies, das espécies ao gênero, dos fatos às leis ou das leis especiais às leis mais gerais” (LAKATOS e MARCONI, 2003, p. 86). Assim, espera-se que o método indutivo de investigação forneça bases racionais que sustentem, não só as proposições e conclusões deste estudo como também lhe emprestem um caráter de generalização. Conforme Volpato (2015, p. 196), “fazer ciência é buscar entender as leis gerais que regem casos particulares”.

No método dedutivo, “Parte-se de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis, possibilitando chegar a conclusões de maneira puramente formal, em virtude de sua lógica” (GERHARDT, SILVEIRA, 2009, p. 26).

Já os métodos de procedimentos, também denominados discretos, indicam os meios técnicos da investigação científica em seus aspectos mais concretos. Proporcionam ao investigador, garantia de objetividade e precisão nos estudos dos fatos sociais (GIL, 2008). Segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 36):

Visam a fornecer a orientação necessária à realização da pesquisa social, em especial no que diz respeito à obtenção, ao processamento e à validação dos dados pertinentes à problemática objeto da investigação realizada.

Há vários métodos dessa natureza. Ainda segundo Prodanov e Freitas (2013), nas investigações sociais são utilizados com frequência, dois ou mais deles combinados. Neste trabalho serão empregados os métodos monográfico (estudo de caso), funcionalista e estatístico. No método funcionalista o pressuposto é de que toda parte (do todo) desempenha uma função (GIL, 2008). Os demais métodos utilizados serão apresentados mais adiante.

Volpato (2015), afirma que é preceito necessário para construir conhecimento científico, ser sustentado por base empírica universal, que forneça evidências fortes para sustentar um discurso lógico coerente. Esse mesmo autor, em outra obra (2017) ressalta que a ciência empírica ou factual (caso das ciências sociais e naturais) é:

Aquela na qual as conclusões requerem evidências (elementos do mundo) que sejam compartilhadas e aceitas ao menos entre os cientistas da especialidade. Dessas evidências e do conhecimento aceito na ciência são elaboradas as conclusões (VOLPATO, 2017, p. 10).

Assim, em contraste com as ciências formais (matemática e lógica) que têm suas teorias validadas em proposições, axiomas, definições e regras de inferência, que são analíticos, as ciências sociais e naturais são verificadas empiricamente, ou seja, observando-se o mundo real. Para cumprir esse propósito, este trabalho contou com pesquisas empíricas cujos procedimentos metodológicos são descritos a seguir.

4.2 TIPOS E TÉCNICAS DE PESQUISA UTILIZADAS

Este trabalho desenvolveu-se em pesquisa de natureza aplicada pois trata de um caso prático de assunto (administração pública), tema (planejamento estratégico em organizações públicas) e situação-problema (proposição de indicadores de desempenho institucionais para uma unidade orgânica de uma organização pública); relacionados com as Ciências Sociais Aplicadas. Segundo Gerhardt e Silveira (2009, p. 35): “A pesquisa aplicada objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais”.

Quanto às formas de abordagem, foi utilizada a qualitativa para análise e interpretação das conexões lógicas teóricas existentes no processo da concepção e implantação do planejamento estratégico. A quantitativa foi empregada na análise estatística dos dados colhidos com finalidade de investigar relação entre variáveis numéricas para proposição de indicadores de desempenho.

Os objetivos são descritivos e exploratórios. Objeto foi observado, classificado, analisado e registrado de forma descritiva e interpretado de maneira exploratória. Conforme Gil (2002, p. 42): “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. As pesquisas exploratórias têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses (GERHARDT, 2009, pág. 35). Para Gil (2008), estas últimas são desenvolvidas para proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 51-52), este tipo de pesquisa:

Tem como finalidade proporcionar mais informações sobre o assunto que vamos investigar, possibilitando sua definição e seu delineamento, isto é, facilitar a delimitação do tema da pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses ou descobrir um novo tipo de enfoque para o assunto. A pesquisa exploratória possui planejamento flexível.

Devido à complexidade e às particularidades do objeto deste estudo, foi utilizado o Estudo de Caso como procedimento técnico de pesquisa. Nas palavras de Martins (2006, p. 11):

Como estratégia de pesquisa, um Estudo de Caso, independentemente de qualquer tipologia, orientará a busca de explicações e interpretações convincentes para situações que envolvam fenômenos sociais complexos (apud PRODANOV e FREITAS, 2013, p. 63-64).

Conforme Gil (2008), o estudo de caso vem sendo utilizado com frequência pelos pesquisadores sociais, visto servir a pesquisas com diferentes propósitos, como por exemplo, explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas.

A singularidade deste trabalho também encontra amparo neste tipo de pesquisa. Segundo Fonseca (2002, p. 33 *apud* GERHARDT, 2009, p. 39): “O estudo de caso visa a conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico”.

Para atender a todas essas necessidades e realizar com êxito o desafio de investigação científica em situações tão particulares, tecnicamente únicas, no Estudo de Caso o pesquisador beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise de dados (PRODANOV e FREITAS, 2013). Também deve estar preparado para fazer uso de várias fontes de evidências.

Segundo Yin (2001), justamente o poder diferenciador do estudo de caso é a capacidade de lidar com essa ampla variedade de evidências – documentos, artefatos, entrevistas e observações. Nessa mesma obra, o autor afirma ainda que essa estratégia de pesquisa permite uma investigação que preserva as características holísticas e significativas dos eventos da vida real; como os processos organizacionais e administrativos, abordados neste trabalho, por exemplo.

Gil (2008, p. 57-58) sustenta que o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou mais objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

4.3 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

A coleta de dados para a consecução dos objetivos deste trabalho teve como ponto de partida a pesquisa e revisão bibliográficas.

Para consecução dos dois primeiros objetivos específicos, quais sejam de descrever os processos de implementação de gestão estratégica no governo de MS e consolidar o material de planejamento estratégico já existente, relacionado à unidade orgânica estudada, foram realizadas pesquisas de observação e documental. Segundo Gil (2008, p. 16): “qualquer investigação em Ciências Sociais deve valer-se, em mais de um momento, de procedimentos observacionais”.

Por meio de anotações feitas em caderno de campo, foram registradas as principais informações obtidas mediante observação não participante individual em reuniões da Rede de Gestão Estratégica e palestras e cursos com temas relacionados ao assunto. Prodanov e Freitas (2013, p. 103) sustentam que a técnica de observação pode ser muito útil para a obtenção de informações, mas para ser considerada um instrumento de coleta de dados, deve:

- servir a um objetivo preestabelecido de pesquisa;
- ser planejada;
- ser registrada de forma sistemática;
- ser passível de verificação quanto ao grau de precisão.

Foram feitas também consultas individuais com pessoas em posições estratégicas e com conhecimentos relevantes no assunto estudado, assim como pesquisas documentais de fontes primárias em arquivos públicos, tanto físicos quanto eletrônicos.

Conforme Gerhardt (2009), a pesquisa documental, como instrumento de coleta de dados, é aquela realizada a partir de fontes diversificadas e dispersas, consideradas cientificamente autênticas (não-fraudadas); tem sido largamente utilizada nas ciências sociais, para descrever e comparar fatos, estabelecendo suas características ou tendências.

As informações obtidas foram organizadas para análise de conteúdo qualitativa, estabelecendo-se a coerência apropriada para a confecção da descrição dos processos de gestão estratégica no governo de Mato Grosso do Sul, desde a

concepção do planejamento até o controle e avaliação da execução dos planos e projetos. Da mesma forma foi tratado o material colhido relacionado ao conteúdo de planejamento estratégico já existente, consolidando-o ainda com as conexões lógicas necessárias.

A consecução desses dois primeiros objetivos foram fatores indispensáveis para a alcance do terceiro. Se fez necessário, primeiro entender todo o processo de concepção, implantação, execução e controle do planejamento estratégico em toda sua cadeia de relações entre os diferentes níveis da estrutura organizacional estudada. Além disso, consolidar o material estratégico já elaborado, relacionado à Unidade focalizada. Por fim, sob análise estatística de resultados concretos das ações desenvolvidas, identificar quais são e em que proporção se dão, as relações entre indicadores de esforços e resultados.

Para esse terceiro objetivo específico, qual seja a análise de arquivos relativos às ações fiscais efetuadas no período eleito, os dados foram coletados em pesquisa documental também de fontes primárias – arquivos físicos e eletrônicos das atividades da unidade orgânica estudada. Foi analisado o conteúdo de interesse relacionado a esta pesquisa de 100% dos seguintes tipos de registros do intervalo de tempo pesquisado:

- 1) Registro de Passagem Estadual (RPE), no qual são inseridos os dados de cada veículo fiscalizado e seu condutor com os respectivos documentos fiscais apresentados, para análise de regularidade fiscal. Desses registros podem ser extraídos a quantidade total de veículos fiscalizados e documentos inseridos e analisados;
- 2) Os denominados Termos Fiscais, que são o Termo de Verificação Fiscal (TVF) e o Termo de Apreensão (TA), emitidos quando há cobrança de tributo e/ou penalidade pecuniária. O primeiro é utilizado quando há contribuinte inscrito na SEFAZ/MS envolvido na operação e o segundo quando inexistente este vínculo ou quando a irregularidade constatada se refere à ausência ou inidoneidade completas de documentos fiscais para acobertar a circulação de mercadorias, sujeita ao ICMS. Desses documentos é possível obter-se informações sobre quais tipos de ações fiscais e em que proporção essas iniciativas de fiscalização resultaram em

detecção efetiva de irregularidades e conseqüentemente em cobrança de impostos e/ou penalidades tributárias em pecúnia;

3) Os registros de pesagens de veículos.

Como os parâmetros considerados nos três tipos de fontes de dados citados acima constituem a atividade fim da Unidade estudada, tomou-se como pressuposto que são fonte de investigação apropriada para a obtenção dos dados e alcance do objetivo estabelecido neste estudo.

Constatando-se por análise estatística as relações causais entre as ações que desencadeiam os resultados efetivos, poderão ser estabelecidas em ordem de importância, os indicadores “de tendência ou esforço” e de “resultados ou operacionais” para alguns dos objetivos estratégicos.

Além disso, mesmo se tratando, o objeto deste estudo, de uma unidade de fiscalização, os resultados esperados para determinados objetivos estratégicos podem não estar vinculados necessariamente à detecção de irregularidades. Atividades que não levem a cobranças de tributo ou multa, podem constituir, da mesma maneira, importantes indicadores de desempenho. As fontes analisadas também fornecem esses tipos de dados. Eles servem para dar consistência a aspectos como: regularidade de verificações por período, marcação de presença do fisco, fornecimento de orientações de ordem legal em casos práticos, entre outros. Todos podem auxiliar na difusão de informações e na intensificação da fiscalização, com vistas a coibir a ocorrência de futuras infrações, sejam estas por má-fé ou falta de informação dos contribuintes.

O período de coleta dos dados foi de um ano e compreende os meses de março de 2017 a fevereiro de 2018. O que justifica esse corte são os seguintes fatores.

A data inicial foi determinada em função da Resolução/SEFAZ Nº 2.798, de 13 de fevereiro de 2017, que alterou e acrescentou dispositivos relacionados ao Regimento Interno e o Organograma Funcional da Secretaria de Estado de Fazenda. Modificou a denominação e a forma de atuação da Unidade estudada. De “Posto Fiscal Lampião Aceso” passou a ser “Base da Fiscalização Móvel Lampião Aceso”.

A partir de 1º de março de 2017, houve alterações significativas na sistemática de trabalho, passando a Unidade a operar como base de apoio à

fiscalização volante da região de Corumbá, Ladário e Miranda. A parada dos veículos na Base passou a ser de caráter discricionário dos Fiscais, que poderão também atuar em outros locais, por toda a região de abrangência com utilização de viaturas. Além de local passível de fiscalização, o prédio da Base, na nova forma de trabalho, serve como alojamento dos servidores, apoio logístico e administrativo.

A data final de coleta de dados foi estipulada em decorrência do prazo limite para conclusão deste estudo.

O fato de não haver uma congruência de foco de atuação entre os dois sistemas, o antigo, de “Posto” e o atual, de “Base”, implicou em não se estabelecer como objetivo dessa pesquisa a comparação entre os dois modelos.

Nessa etapa, o tratamento dos dados coletados, quanto à forma de abordagem, foi quantitativa; por análise estatística descritiva. Nesse trato, considerou-se como hipótese que há associação com interferência entre variáveis independentes (indicadores de desempenho do tipo esforço ou tendência) e variáveis dependentes (indicadores operacionais ou de resultados).

A elaboração de um Mapa consolidado, representando de forma clara e sintética, o planejamento estratégico da Unidade orgânica estudada, foi o passo final deste trabalho. Partindo do nível estratégico, passando pelo tático e chegando até o nível operacional básico com a proposição de indicadores institucionais de desempenho e metas. Tudo isso baseado nas teorias do BSC e alinhado com os objetivos estratégicos gerais da organização à qual pertence.

5 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

5.1 GOVERNANÇA E GESTÃO ESTRATÉGICA NO GOVERNO DE MS

A administração atual do governo do Estado de Mato Grosso do Sul criou a Secretaria de Estado de Governo e Gestão Estratégica (SEGOV) e a estabeleceu como responsável conjuntamente pelas ações do governo e órgão de gestão. Dessa forma, as atividades de coordenação, monitoramento e integração dos programas e ações, atribuições que tem como órgão de governo, podem ser elaboradas, implementadas e fiscalizadas dentro dessa mesma Secretaria, num trabalho conjunto com o setor de gestão estratégica. Esse modelo proporciona maior agilidade aos processos de tomada de decisões.

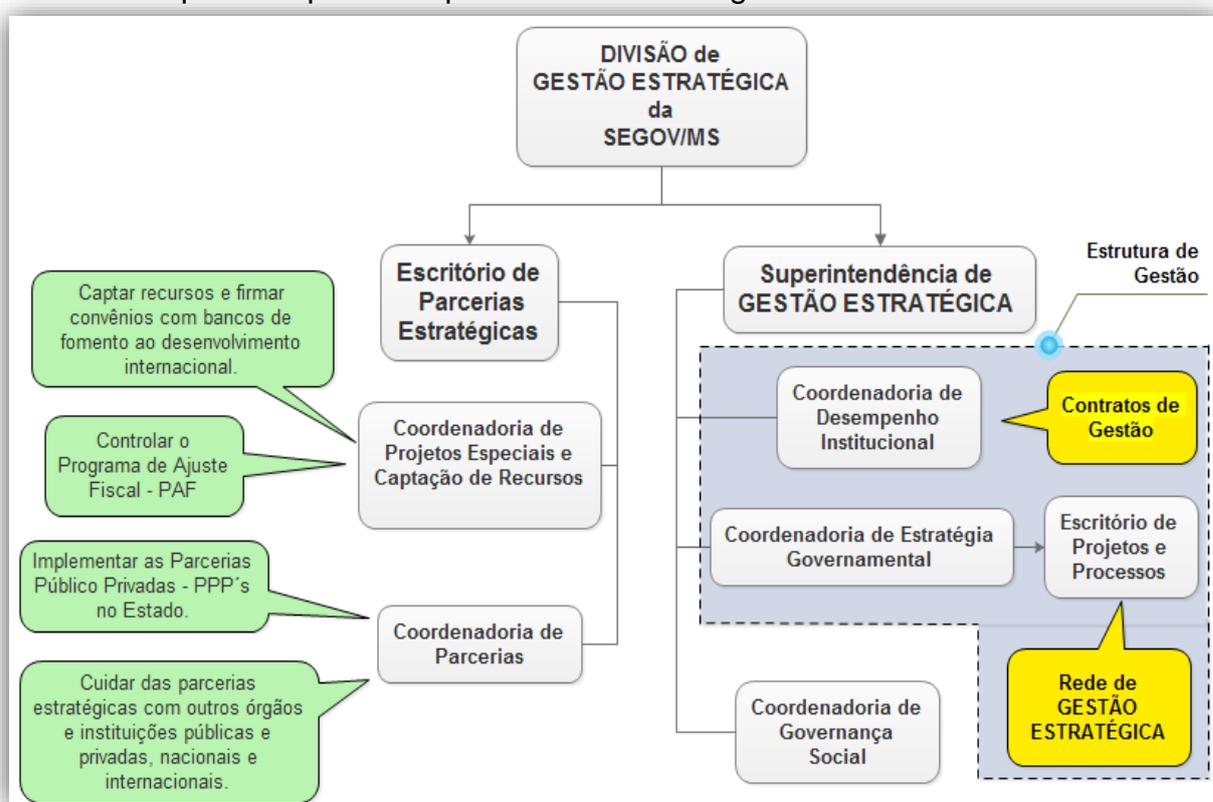
Outrossim, as ações governamentais de órgãos e entidades da administração pública estadual, controlados pela SEGOV, têm maior efetividade na obtenção de resultados em todos os âmbitos do governo, respeitando os parâmetros, metas e programas prioritários definidos pelo plano de gestão.

Os principais dispositivos legais em vigor, que regulamentam a estrutura de governança do Estado de Mato Grosso do Sul são:

- LEI Nº 4.640, DE 24 DE DEZEMBRO DE 2014.
 - Reorganiza a Estrutura Básica do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências.
- DECRETO Nº 14.162, DE 22 DE ABRIL DE 2015.
 - Cria o Conselho de Governança de Mato Grosso do Sul (CGMS), nos termos que especifica, e dá outras providências.
- LEI Nº 4.806, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2015.
 - Institui o Plano Plurianual para o período de 2016/2019.
- DECRETO Nº 14.691, DE 21 DE MARÇO DE 2017.
 - Reorganiza a estrutura básica da Secretaria de Estado de Governo e Gestão Estratégica (SEGOV), e dá outras providências.

Para desempenhar suas funções, a SEGOV conta com a estrutura estabelecida no organograma do Anexo ao Decreto Nº 14.691/2017, apresentado no Anexo 1 deste trabalho. Particularmente no âmbito da gestão estratégica, dispõe de duas Superintendências. A Figura 14 mostra um recorte do organograma da estrutura básica da SEGOV/MS, com essa divisão de gestão estratégica. Mais relevantes para este estudo, são as Coordenadorias de Desempenho Institucional e de Estratégia Governamental, que formam a denominada Estrutura de Gestão. A primeira é responsável pelos **Contratos de Gestão** e a segunda, no Escritório de Projetos e de Processos, coordena a **Rede de Gestão Estratégica**, que doravante denominaremos “Rede”.

Figura 14 - Recorte do organograma básico da SEGOV/MS mostrando apenas a parte responsável pela Gestão Estratégica



Fonte: adaptado do ANEXO DO DECRETO Nº 14.862, DE 25 DE OUTUBRO DE 2017.

A **Rede** foi concebida para a busca de implantação de gestão orientada a resultados no Estado de MS. Embora tendo a coordenação centralizada na SEGOV, possui execução e suporte descentralizados em todas as Secretarias. Isso com vistas a dar maior comprometimento e alinhamento das lideranças em torno de uma

estratégica única. Para a consecução das atividades relacionadas à concepção dos instrumentos de planejamento, execução e monitoramento das estratégias, a Rede dispõe de um modelo denominado **Ciclo de Gestão**. Uma sistemática de trabalho que será melhor explicada adiante.

Antes disso, porém, são apresentados os denominados **Documentos de Gestão**. Essenciais para a consolidação do planejamento, são recursos impressos utilizados pela Rede da SEGOV como instrumentos básicos para o estabelecimento e registro das diretrizes, objetivos e metas a serem perseguidos pela Administração estadual. São eles: o Mapa Estratégico, a carta de iniciativas e indicadores estratégicos, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a Lei Orçamentária Anual (LOA) e os Contratos de Gestão.

O **Mapa Estratégico** é um instrumento de vital importância no contexto de estabelecimento do planejamento estratégico e é empregado pela atual Administração do MS. Elaborado conforme os preceitos do *Balanced Scorecard* - BSC, é capaz de apresentar de forma simples e consolidada todos os objetivos estratégicos da gestão, assim como a missão, visão e valores a serem considerados e respeitados pelos gestores.

O BSC foi adotado em gestões anteriores e ainda é utilizado como uma das principais ferramentas de gerenciamento estratégico pelo governo de Mato Grosso do Sul. Foi introduzido no Estado inicialmente com auxílio da instituição Movimento Brasil Competitivo (MBC)¹⁷ numa versão já adaptada ao setor público. A Rede utilizou-se dos preceitos desse instrumento gerencial para formular o Mapa Estratégico da atual gestão do governo de MS, que, por conseguinte, serviu de base para elaboração do PPA.

As **iniciativas** constituem a descrição das políticas públicas planejadas para formulação do conteúdo e período de abrangência do PPA. Podem representar projetos, processos ou atividades de rotina relacionadas com os programas temáticos, traduzidos e desmembrados em ações. A quantificação (mensuração dos resultados) dessas ações é feita por meio de “indicadores”, sendo esses a essência

¹⁷ Organização Social Civil de Interesse Público (OSCIP) criada pelo grupo empresarial Gerdau S.A. em novembro de 2001. Tem como escopo a criação, divulgação e implantação de projetos de inovação da cultura em gestão.

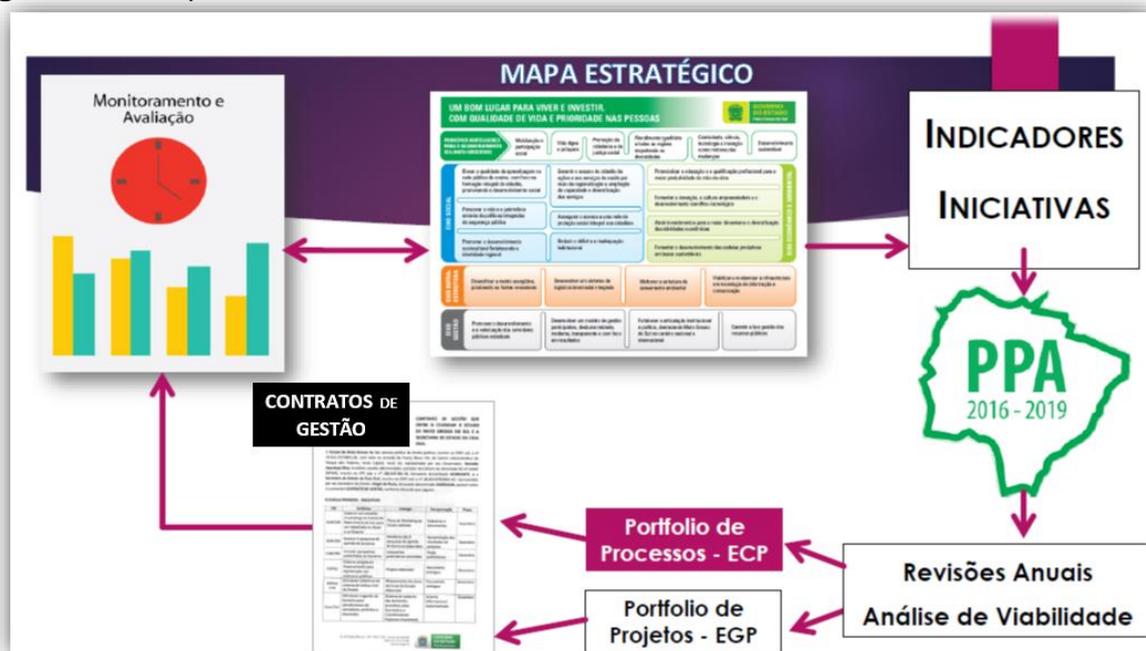
da Gestão para Resultados. Todos os indicadores devem possuir metas, definidoras dos níveis de *performance* desejados para atingimento dos objetivos perseguidos.

O **Plano Plurianual (PPA)**, a **Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)** e a **Lei Orçamentária Anual (LOA)**, são peças orçamentárias obrigatórias para todos os entes da Federação conforme estabelecido nos Artigos 165 a 169 da Constituição da República, e constituem o sistema de orçamento público do país. O PPA é importante instrumento para a gestão pública pois mostra onde e como se pretende aplicar os recursos em prol do desenvolvimento socioeconômico. O vigente no governo de MS foi elaborado no início da atual gestão, com abrangência no período 2016-2019. Suas diretrizes foram concebidas em compatibilização com as prescrições de cada programa temático (objetivo) dos respectivos eixos ou dimensões estratégicas, bem como considerando as iniciativas, indicadores e metas, todos partes integrantes ou decorrentes do Mapa Estratégico do Estado. Recebe revisões anuais que permitem a elaboração da LOA e a análise da carteira estratégica (portfólio de processos e projetos).

Para alcançar maior efetividade na implementação de suas ações, a Rede faz uso dos **Contratos de Gestão**, que têm previsão também constitucional (Art. 37, § 8º, inserido pela Emenda nº 19/98). São documentos firmados entre o Governador e o Secretário de cada pasta para garantir a realização das ações estratégicas de governo e o alcance dos resultados almejados (metas de indicadores). Os Contratos de Gestão são anuais e devem estar alinhados com o PPA e a LOA, visando a garantir recursos para a execução dos programas pactuados.

Valendo-se desses Documentos de Gestão, a Rede operacionaliza a sistemática de trabalho denominada **CICLO DE GESTÃO** (Figura 15).

Figura 15 - Esquema ilustrativo do Ciclo de Gestão da Rede da SEGOV/MS

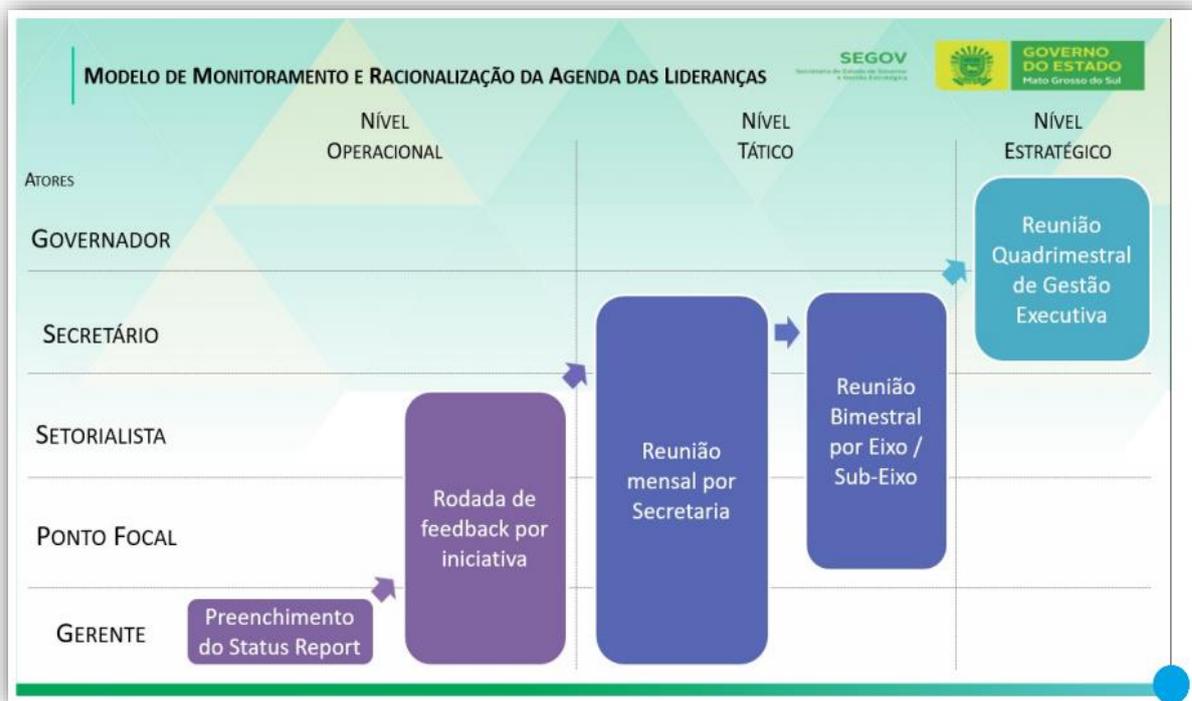


Fonte: (SEGOV/MS, 2017a)

Os processos de concepção e implantação das estratégias assim como a coordenação geral das ações são realizados nas estruturas funcionais nominadas de Estruturas de Gestão: Coordenadoria de Gestão do Desempenho Institucional, Escritório de Projetos e Escritório de Processos.

Para a execução e acompanhamento dessas ações (Figura 16), a Rede conta com uma equipe de trabalho intitulada **AGENTES DE GESTÃO**: Pontos Focais, Setorialistas e Gerentes de Projetos e de Projetos, descritos à frente.

Figura 16 - Modelo de monitoramento e racionalização da agenda das lideranças do Ciclo de Gestão da Rede de Gestão Estratégica da Superintendência de Gestão Estratégica da SEGOV/MS



Fonte: (SEGOV/MS, 2017a)

Agentes de Gestão:

- **Gerentes de Projeto e de Processos:** cada iniciativa do contrato de gestão deve possuir um responsável. Prestam informações de suas iniciativas para o setorialista durante o ciclo de monitoramento.
- **Ponto Focal:** servidor da Secretaria finalística, responsável pelo acompanhamento das iniciativas do contrato de gestão de sua Secretaria. Lidera um conjunto de gerentes de iniciativas (projetos ou processos) e um portfólio de ações e indicadores que possibilita o alinhamento entre a performance da Secretaria e a estratégia de Governo.
- **Setorialista:** servidor da SEGOV/MS que presta apoio técnico ao Ponto Focal e aos gerentes de iniciativas das Secretarias finalísticas e realiza o monitoramento das iniciativas e dos indicadores do contrato de gestão.

Além dos servidores efetivos, a Rede conta atualmente ainda com a colaboração de *trainees* da organização Vetor Brasil¹⁸, para a formação de sua equipe.

A SEGOV dispõe então, com a Rede de Gestão Estratégica, de um sistema eficaz de governança, com controle de gestão e desempenho da máquina pública do Estado que envolve desde a definição dos objetivos estratégicos da Administração, até o controle das entregas pactuadas com cada Secretaria nos Contratos de Gestão.

Esses contratos são concebidos partindo da elaboração do Mapa Estratégico do Estado, passando pela determinação de indicadores e iniciativas amplos que servem de parâmetros para composição do PPA, quadrienal, mas com revisões e análise de viabilidade anuais. São pactuados entre o governo e as Secretarias. Contêm divididos em itens e, quando aplicável, etapas, tudo o que cada uma das Secretarias terá de entregar no período de um ano. Ainda com controle de indicadores e metas quantitativos e temporais.

Assim, cada Secretaria tem de “dar conta” de sua parte no projeto total de governo. Necessitando por isso, de excelência no aproveitamento dos recursos disponíveis, sejam humanos, materiais ou financeiros, em todos os seus setores. Para tanto, um instrumento de gestão estratégica como o BSC torna-se essencial.

5.2 O BSC NA SEFAZ/MS

A implantação do BSC na SEFAZ/MS iniciou-se na gestão 2007-2010. Valeu-se principalmente dos conhecimentos adquiridos pelo governo do Estado quando da adoção, nesse período, de nova concepção de gestão pública. Foi implantada uma reestruturação administrativa apoiada em planejamento estratégico, onde o BSC desempenha papel fundamental. Isso porque esse método figura entre as principais ferramentas e técnicas modernas de gerenciamento, utilizadas para concepção, implantação, execução e acompanhamento de gestão estratégica.

¹⁸ Organização Não Governamental (ONG) fundada em julho de 2014. Atende secretarias de governos estaduais e municipais fornecendo *trainees* com conhecimento em técnicas e práticas de inovação em gestão pública.

De lá até os dias atuais, o método BSC continua sendo desenvolvido e tendo seu conteúdo aperfeiçoado e ampliado. De tal forma a atender, além do governo central e Secretarias de Estado, alguns outros setores específicos e instituições da Administração direta e indireta de Mato Grosso do Sul.

A SEFAZ/MS, como exemplo, dispõe de Mapa Estratégico atualizado (ANEXO 2). Com dimensões ou perspectivas cujos objetivos estratégicos, relacionados às suas funções, se alinham com os dos chamados “eixos de gestão” ou “diretrizes” do mapa do governo do Estado (ANEXO 1).

Da mesma forma, a Coordenadoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito – COFIMT, um dos setores que compõem a estrutura organizacional da SEFAZ/MS, já conta com seu próprio Mapa (ANEXO 4). Com conteúdo pensado para atender, dentro de suas atribuições e competências, o que é objetivado no Mapa da Secretaria de Fazenda. Esses procedimentos formam um conjunto completo de planejamento estratégico. Permitem identificar as decisões gerenciais mais favoráveis para melhor aproveitamento de todos os tipos de recursos, sendo essenciais para o cumprimento dos compromissos consignados nos Contratos de Gestão, pactuados anualmente entre a SEFAZ e a SEGOV.

Esses Contratos de Gestão (Figura 17), utilizados para firmar o comprometimento com as entregas de produtos e serviços entre as Secretarias e o governo central, como visto acima no exemplo da SEFAZ, destacam-se por serem instrumentos eficazes no controle de desempenho institucional.

Figura 17 - Recortes do Contrato de Gestão firmado entre SEFAZ/MS e o Estado de Mato Grosso do Sul para o ano de 2017

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA.

O Estado de Mato Grosso do Sul, pessoa jurídica de direito público, inscrito no CNPJ sob o nº 15.412.257/0001-28, com sede na Avenida do Poeta, Bloco VIII, do Centro Administrativo do Parque dos Poderes, nesta Capital, neste ato representado por seu Governador, **Reinaldo Azambuja Silva**, brasileiro casado, administrador, portador da Carteira de Identidade RG nº 64449 SSP/MS, inscrito no CPF sob o nº 286.339.381-20, doravante denominado **ACORDANTE**, e a **Secretaria de Estado de Fazenda**, inscrita no CNPJ sob o n. 02.935.843/0001-05, representada por seu Secretário de Estado, **Márcio de Campos Monteiro**, CPF n. 992.344.408-20, doravante denominada **ACORDADA**, ajustam entre si o presente **CONTRATO DE GESTÃO** conforme cláusulas que seguem:

CLÁUSULA PRIMEIRA – INDICADORES

Traduzem as condições econômicas, sociais e ambientais do Estado. E representam as dimensões sobre as quais a Secretaria deve atuar.

INDICADOR	META	DESEMPENHO ANTERIOR	PESO	OBSERVAÇÕES
Índice de transparência*	10	6,2*	15%	Indicador compartilhado entre SAD, SEGOV, SEFAZ e CGE
Varição real na arrecadação de ICMS (excluindo a receita com gás natural importado)	2,00%	1,33%	10%	

CLÁUSULA SEGUNDA – PROJETOS E PROCESSOS

Entregas anuais de Projetos e Processos estratégicos

UG	PROJETO/PROCESSO	ENTREGA/META	COMPROVAÇÃO	PRAZO
SEFAZ	Identificar oportunidades de incrementos sustentáveis de receita	Monitoramento sistematizado das seguintes receitas: CIDE, FEX, FPE, Gás Natural, ICMS dos 10 principais segmentos econômicos	Relatórios bimestrais	Dezembro

E por estarem em comum acordo, firmam o presente Contrato, em 02 (duas) vias de igual teor e forma.

Campo Grande, 09 de junho de 2017.


REINALDO AZAMBUJA SILVA
 Governador do Estado de Mato Grosso do Sul


MÁRCIO CAMPOS MONTEIRO
 Secretário de Estado de Fazenda

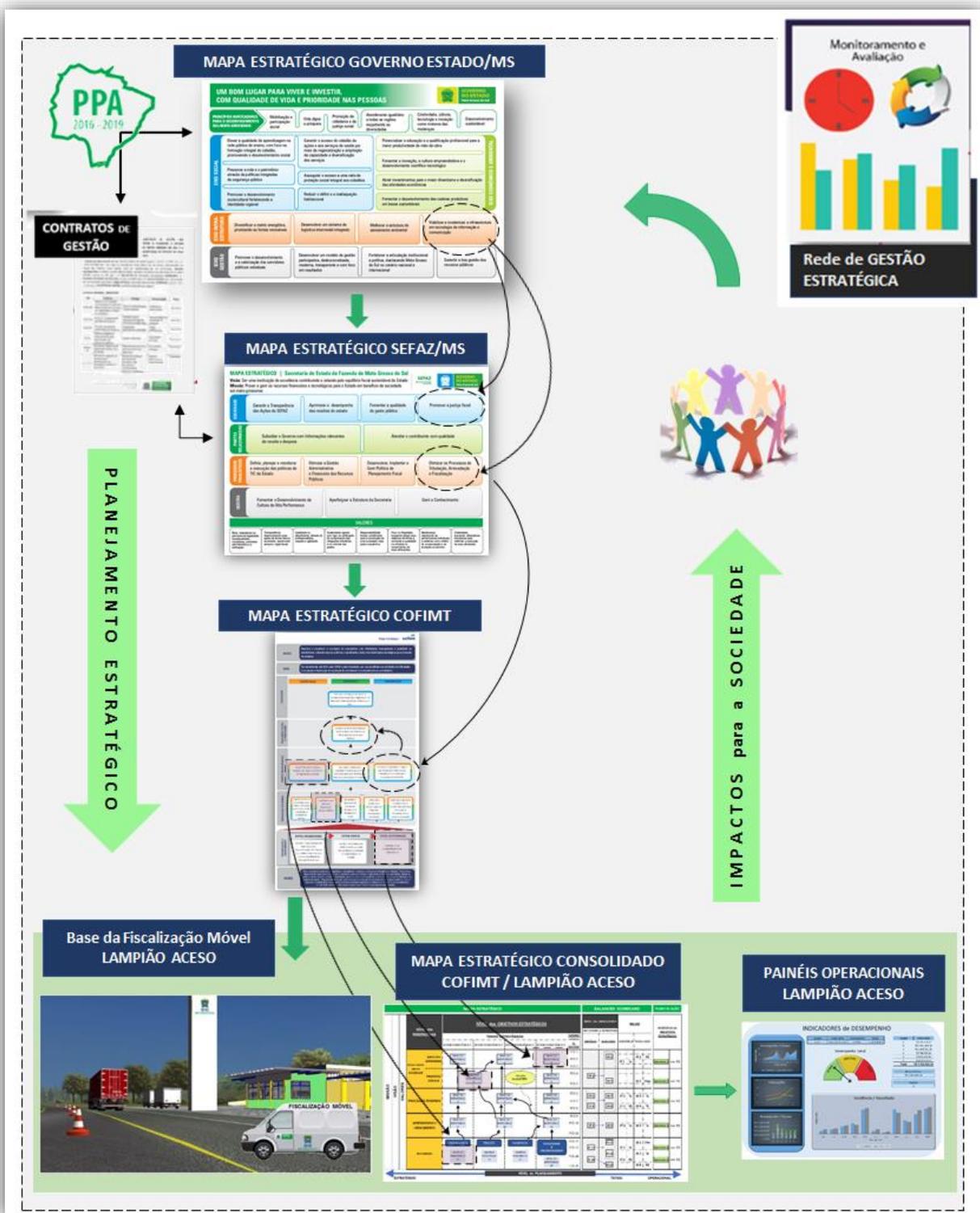
São instrumentos importantes para traduzir em termos quantitativos, os objetivos estratégicos teóricos. Consequentemente, servem como impulsionadores de melhoria na qualidade da concepção e avaliação de indicadores e metas.

Funcionam como elo de ligação entre os níveis estratégico e tático, aproximando-os do operacional, ou seja, dos resultados efetivos mensuráveis. No Contrato de Gestão firmado entre o Governo do Estado e a Secretaria de Fazenda para o ano de 2017 (Figura 17), pode-se, por exemplo, notar na cláusula primeira, que trata de indicadores, o seguinte item: “Variação real na arrecadação de ICMS [...]”. Na coluna de “meta”, o índice de 2%. Esse percentual então, deve servir como parâmetro de referência para determinação dos indicadores associados à arrecadação de cada um dos setores que compõem a SEFAZ.

O processo de formulação dos Mapas Estratégicos de cada nível ou setor da estrutura organizacional da máquina pública estadual (Figura 18) se faz em desdobramentos com correlação lógica e hierárquica entre os objetivos estratégicos. A equipe do Comitê de Gestão Estratégica da SEFAZ/MS é responsável pela consecução dessas atividades em nível geral e distribuição de atribuições aos diversos setores para que cumpram, dentro de suas competências, a parcela que os cabe no processo.

Partindo-se do Mapa do governo do Estado, cada setor faz seu próprio Mapa, estabelecendo os objetivos que atendam, dentro de suas competências, um ou mais objetivos do Mapa geral. E assim sucessivamente, com cada nível se orientando pelos objetivos do nível imediatamente superior. O propósito é de estabelecer um alinhamento estratégico, fundamental para o êxito do planejamento.

Figura 18 - Processo de concepção, execução e controle do planejamento estratégico nos diferentes níveis de estrutura organizacional na gestão do estado de Mato Grosso do Sul – exemplo para a Unidade Lamião Aceso / SEFAZ



Fonte: elaborado pelo autor

Os principais dispositivos legais relativos a gestão na SEFAZ/MS são os apresentados abaixo.

Na Resolução 2.503/2013, vê-se a caracterização do Modelo de Governança Estratégica com adoção no BSC, boas práticas no gerenciamento de projetos e processos e o Planejamento Estratégico Situacional (PES).

- *RESOLUÇÃO/SEFAZ Nº 2.503, DE 17 DE OUTUBRO DE 2013.*
- *Institui o Modelo de Governança Estratégica para a Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul.*

[...]

Art. 2º Para efeito desta Resolução, entende-se como governança o exercício da autoridade, controle, administração e poder de governo, com a utilização de meios e processos adequados, visando à obtenção de resultados eficazes.

Art. 3º O Modelo de Governança Estratégica para a SEFAZ contempla:

I – Gestão Estratégica, baseada no Balanced Scorecard (BSC);

II – Gestão de Portfólio e Gerenciamento de Projeto, baseados no conjunto de boas práticas das publicações do PMI (Project Management Institute);

III – Gestão de Processos, baseada nas técnicas de BPM (Business Process Management);

IV – Sala de Situação, baseada na teoria de Carlos Matus, denominado Planejamento Estratégico Situacional.

[...]

A Resolução 2.504/2013 trata do estabelecimento da Gestão por Resultados, diretamente relacionada aos objetivos deste trabalho.

- *RESOLUÇÃO/SEFAZ Nº 2.504, DE 17 DE OUTUBRO DE 2013.*
- *Institui o Planejamento Estratégico da Secretaria de Estado de Fazenda.*

[...]

Considerando o propósito de estabelecer a Gestão por Resultado, por meio de ações que serão sistematicamente acompanhadas e avaliadas e da adoção do Balanced Scorecard (BSC) como técnica para a composição do arcabouço estratégico,

[...]

O Comitê de Gestão Estratégica é estabelecido na Resolução 2.505/2013, que visou à formalização do planejamento estratégico da Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul.

- *RESOLUÇÃO/SEFAZ Nº 2.505, DE 17 DE OUTUBRO DE 2013.*
- *Institui o Comitê de Gestão Estratégica da Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul.*

[...]

*Considerando a importância de instituir um comitê de gestão estratégica para nortear o caminho a ser seguido e a necessidade de alinhar as diferentes áreas da Secretaria de Estado de Fazenda à estratégia definida.
[...]*

Nota-se assim, o posicionamento determinado da Administração estadual na prática de planejamento estratégico. Esse modelo empregado teve um impulso significativo na atual gestão (2015/2018). Com a implantação do denominado CICLO DE GESTÃO, já apresentado anteriormente, houve impacto positivo no desempenho das atividades de toda a estrutura funcional do governo estadual.

Juntamente com o aparato legal instituído, estabeleceu-se uma estrutura capaz de desencadear todo o processo de gestão estratégica. Nasce na cúpula do governo, passando pelas Secretarias e outros órgãos, com a elaboração dos Mapas Estratégicos de cada um desses setores, alinhados com os objetivos gerais da Administração central. Culmina com os Contratos de Gestão, firmados para compromisso e controle do cumprimento de metas.

5.2.1 Indicadores de desempenho: os índices de tendência e resultado na SEFAZ/MS

Partindo da análise do Mapa Estratégico estabelecido pela SEFAZ/MS e verificando cada perspectiva ou eixo de atuação, é elaborado o Mapa da Coordenadoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito – COFIMT. Os objetivos estratégicos gerais desse último são estabelecidos para sustentar e reforçar, dentro de suas atribuições operacionais, alguns dos objetivos da SEFAZ. Esse proceder alinha estrategicamente os dois níveis organizacionais. Da mesma forma, é possível determinar os tipos de atividades que podem ser desenvolvidas na Unidade estudada, que mais possam contribuir com os objetivos pertinentes propostos para o setor ao qual está vinculada (mercadorias em trânsito) e para o órgão (SEFAZ) como um todo.

A respeito de sinergia entre as unidades de uma organização, Kaplan e Norton (2001) afirmam que os gestores corporativos devem determinar como agregar valor ao seu conjunto de unidades de modo que o todo seja maior do que a soma das partes.

O BSC fornece o referencial necessário para a implantação e análise do valor criado na organização. Seguindo suas teorias, é possível criar conectividade de objetivos entre todos os setores de uma estrutura organizacional, mesmo que as mais complexas. É o caso da SEFAZ/MS. Esta dispõe, contudo, de uma plataforma robusta de planejamento estratégico, para fazer frente à essa realidade. A formulação e implantação dos objetivos estratégicos, em seus diferentes níveis, embora aceite melhorias, já estão bem consolidados. O monitoramento do BSC, no entanto, requer obrigatoriamente contínuo aperfeiçoamento.

Os indicadores de desempenho são fundamentais para essa verificação e acompanhamento da implementação da ferramenta estratégica utilizada e conseqüentemente para determinação do sucesso de sua aplicação. Por isso, estão no foco principal deste trabalho.

Justamente pela complexidade de sua estrutura, necessária para atender à variedade de atribuições da SEFAZ, o estabelecimento desses indicadores índices não pode ser feito de forma global. Cada unidade orgânica, em cada setor, considerando suas atribuições, suas particularidades e especificidades, deve conceber seu próprio conjunto de indicadores, de forma alinhada e balanceada como já citado anteriormente, para que exerça suas competências e assim colabore com os objetivos de toda a organização, da maneira mais eficiente possível. Esse processo certamente não é tarefa simples. Mas é facilitado pela estrutura de planejamento estratégico de que se dispõe e é apresentado neste estudo.

Há atualmente, indicadores de desempenho atribuídos para diversas funções da Secretaria, estabelecidos para fins de remuneração de produtividade. O dispositivo legal vigente que trata da produtividade fiscal na SEFAZ/MS é o Decreto nº 12.593, de 29 de julho de 2008: “Dispõe sobre a atribuição e o pagamento do **adicional de produtividade** fiscal previsto na alínea “a” do inciso III do art. 105 da Lei Estadual nº 1.102, de 10 de outubro de 1990, e dá outras providências. [...]”. Estabelece dois tipos de parâmetros de mensuração: coletiva e setorial.

A primeira considera para fins de premiação salarial a arrecadação de todo o Estado. A segunda é baseada na maior parte dos casos em mensurações de comparação de desempenho entre as equipes de trabalho de cada setor, em algumas atividades principais. E não em objetivos com metas quantificadas de indicadores obtidos por métodos científicos.

Especificamente para a Base da Fiscalização Móvel Lampião Aceso, por ser uma experiência nova em termos de concepção de forma de trabalho (em atividade desde março de 2017), a definição desses parâmetros, feita recentemente, estabelece somente metas de quantidade de abordagens de veículos e inserção de documentos fiscais no sistema informatizado, por período. Mas não apresenta base teórica tampouco empírica para o estabelecimento qualitativo ou quantitativo desses parâmetros. É nessa tarefa que empenha-se este trabalho.

5.3 RESULTADOS OBTIDOS PELA ALTERNATIVA ESCOLHIDA PARA RESOLUÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

O Quadro 9 mostra o conteúdo de planejamento estratégico conforme sugerido pela equipe da SEFAZ/MS e COFIMT. Para este trabalho, considerou-se esse conteúdo até as escolhas para os objetivos estratégicos selecionados em cada eixo de atuação dos Mapas Estratégicos do governo do estado, SEFAZ e COFIMT, sem propor alterações. A partir daí, foi tomado o conjunto de indicadores sugeridos (última coluna à direita do quadro) como informação inicial para proposição de um novo conjunto.

Quadro 10 - Elementos de planejamento estratégico sugeridos pela equipe de gestão estratégica da SEFAZ/MS-COFIMT

MAPAS ESTRATÉGICOS						
GOVERNO do ESTADO/MS		SEFAZ/MS		COFIMT		INDICADORES - BASE MÓVEL LAMPIÃO ACESO
OBJETIVO	EIXO	OBJETIVO	EIXO	OBJETIVO	EIXO	
Garantir a boa gestão dos recursos públicos	GESTÃO	Manter o equilíbrio tributário de Mato Grosso do Sul	EQUILÍBRIO FISCAL e TRIBUTÁRIO	Definir as diretrizes da fiscalização de mercadorias em trânsito e as metas operacionais de suas unidades.	EQUILÍBRIO FISCAL e TRIBUTÁRIO	Quantidade de Termos Fiscais de cobrança;
						Quantidade de Termos de Fiscalização
						Valores arrecadados com Termos Fiscais de cobrança
Garantir a boa gestão dos recursos públicos	GESTÃO	Aumentar o Cumprimento Voluntário das Obrigações Tributárias	PARTES RELACIONADAS	Incentivar o contribuinte a cumprir suas obrigações tributárias pela intensificação da fiscalização e divulgação dos resultados.	PARTES RELACIONADAS	Índice de Verificação de Cargas
						Índice de participação em ações integradas com outras entidades de fiscalização
						Índice de "captura" de documentos fiscais eletrônicos
Garantir a boa gestão dos recursos públicos	GESTÃO	Otimizar os Processo de Tributação, Fiscalização e Arrecadação	PROCESSOS INTERNOS	Padronizar e aprimorar os procedimentos de tributação, arrecadação e fiscalização	PROCESSOS INTERNOS	Índice de Verificação de Mercadorias em Trânsito
						Índice de Pesagem de Mercadorias em Trânsito
						Número de Abordagens da Fiscalização Móvel
Desenvolver um modelo de gestão participativa, desburocratizada, moderna, transparente e com foco em resultados	GESTÃO	Atender o Contribuinte com Qualidade	PROCESSOS INTERNOS	Padronizar e aprimorar o atendimento ao contribuinte durante as atividades de tributação, arrecadação e fiscalização de trânsito de mercadoria.	PROCESSOS INTERNOS	Número de reclamações registradas na ouvidoria em relação à fiscalização da Base
						Índice de Confiança do Contribuinte na Fiscalização da Base (pesquisa)
						Número de contestações de ações fiscais da Base registradas no plantão fiscal

Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

Por ser o BSC a ferramenta atualmente empregada para gerenciamento estratégico no governo de MS este trabalho pautou-se por utilizar também esse método para determinação dos indicadores de desempenho. Também foram consideradas as prescrições da literatura para análise multidimensional dos tipos de elementos de avaliação de desempenho com critérios de posicionamento na cadeia de valor: o Meta-modelo dos 6 E's complementado pelas prescrições de SPROESSER, equidade e inovação.

Como não há uma fórmula pronta para o estabelecimento de um conjunto de indicadores de desempenho institucionais, pois depende das particularidades de cada organização além dos critérios subjetivos dos gestores, o que se buscou aqui

foi fazer uma proposta que deve ser considerada como exercício de reflexão e não solução definitiva. Os fundamentos que nortearam a determinação dos indicadores estão apresentados a seguir.

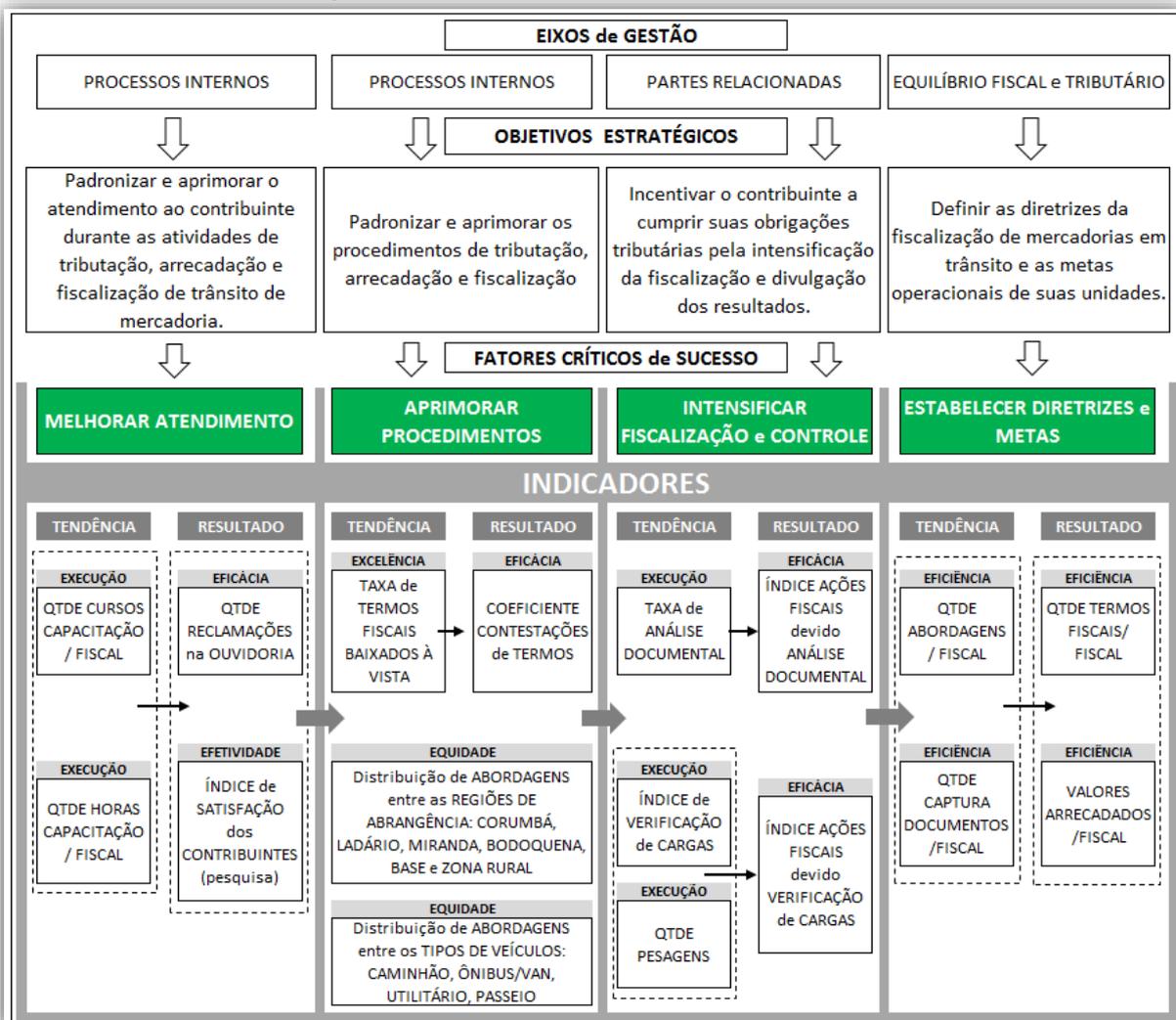
O processo de elaboração do novo conjunto de indicadores se baseou em cinco fundamentos. Primeiramente sob prescrições do método BSC, estabelecendo indicadores de causa e efeito, ou seja, tendência e resultados, para cada um objetivos estratégicos. Procurou-se também contemplar indicadores com a maior variedade possível de tipos conforme o posicionamento na cadeia de valor.

A pesquisa empírica realizada serviu para mapeamento das atividades principais exercidas na Unidade assim como investigação das relações de causa e efeito entre as possíveis ações de fiscalização e controle. O conjunto de indicadores sugeridos pela equipe de planejamento responsável, como já dito anteriormente, serviu como ponto de partida para a proposição dos indicadores.

Por fim, mas não menos importante, requereu algumas decisões subjetivas do autor, uma vez que, mesmo que se reúna todo o conteúdo teórico disponível no estado da arte, certamente não se dispõe de uma fórmula pronta para elaboração de conjunto de indicadores de desempenho institucionais. Isso porque cada organização tem suas particularidades e podem ser diferentes os objetivos principais escolhidos por cada equipe de gestores.

O resultado obtido no estabelecimento desse conjunto de indicadores é apresentado na Figura 19.

Figura 19 - Sugestão de conjunto de indicadores de desempenho para a Base Móvel Lampião Aceso



Fonte: elaborada pelo autor

O primeiro passo foi a determinação dos Fatores Críticos de Sucesso (FCS) para cada objetivo estratégico. Conforme ZIMERMANN *et al.*, (2014b), esses devem aproximar os aspectos teóricos dos objetivos estratégicos às medidas operacionais mensuráveis.

Para o objetivo *Padronizar e aprimorar o atendimento ao contribuinte durante as atividades de tributação, arrecadação e fiscalização de trânsito de mercadorias* foi sugerido o FCS *Melhorar atendimento*.

Para o objetivo *Padronizar e aprimorar os procedimentos de tributação, arrecadação e fiscalização* foi sugerido o FCS *Aprimorar procedimentos*.

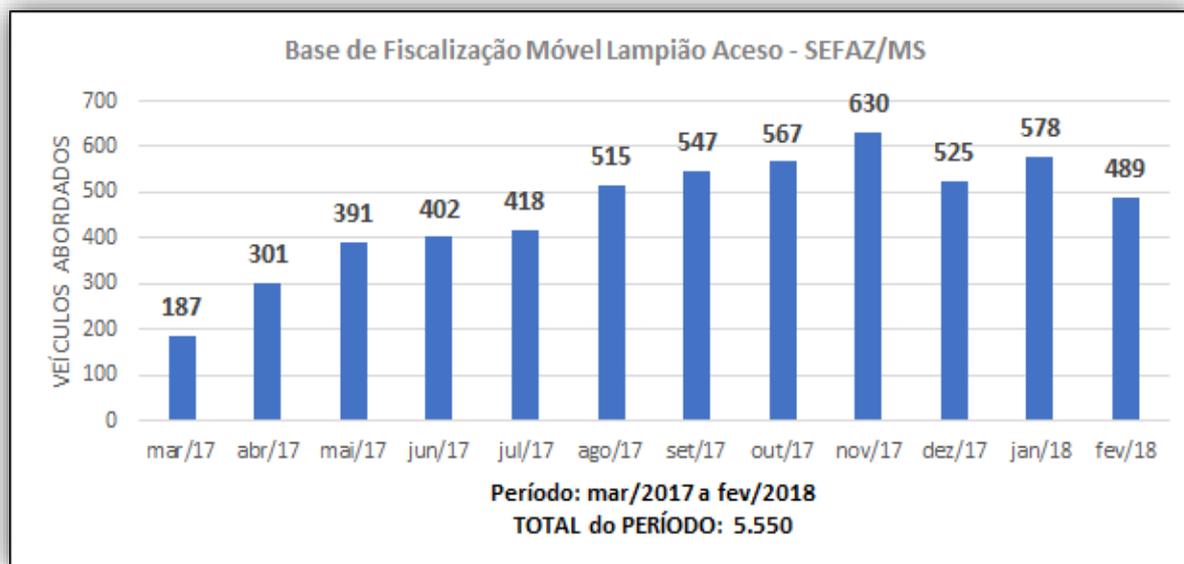
Ao objetivo *Incentivar o contribuinte a cumprir suas obrigações tributárias pela intensificação da fiscalização e divulgação de resultados* foi sugerido o FCS *Intensificar fiscalização e controle*. Quanto à divulgação de resultados, presente no texto do objetivo, é melhor desempenhada por níveis mais abrangentes da Coordenadoria.

Finalmente, o objetivo *Definir as diretrizes da fiscalização de mercadorias em trânsito e as metas operacionais de suas unidades* teve sugestão do FCS *Estabelecer diretrizes e metas*.

O processo de estabelecimento dos indicadores então, se iniciou na definição das diretrizes e metas. Isso pois são os resultados finalísticos esperados da Unidade em suas atividades de fiscalização e controle de mercadorias em trânsito. Em seguida, por meio da pesquisa empírica, procurou-se sugerir indicadores para os demais objetivos, da direita para a esquerda da Figura 19, estabelecendo os fatores de causa e efeito e procurando contemplar variedade de posicionamento na cadeia de valor.

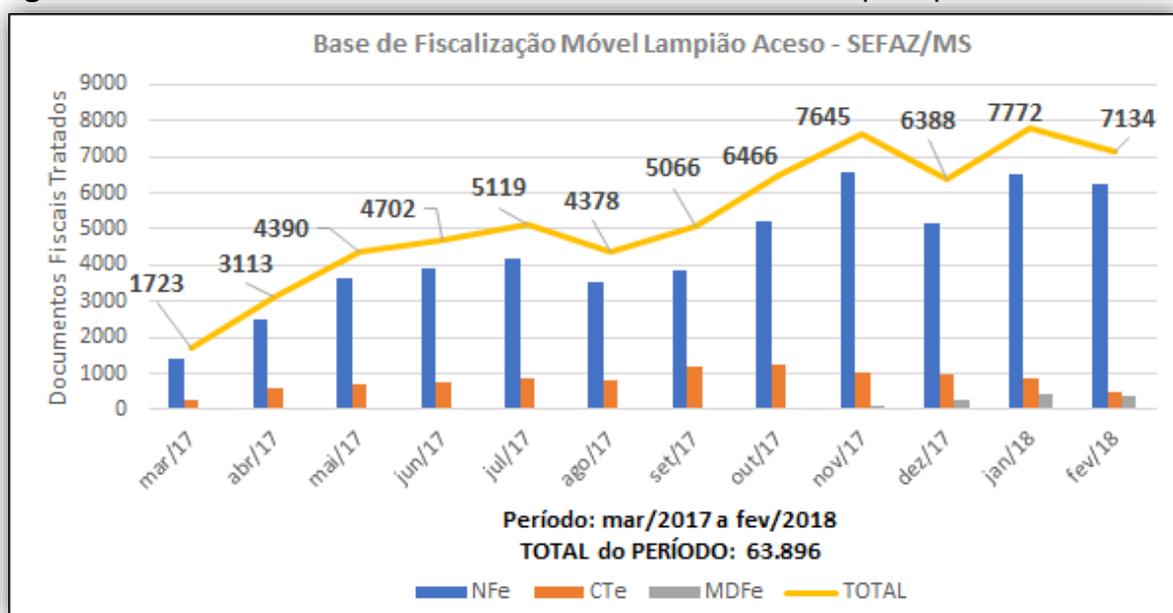
As principais atividades de controle exercidas pela Unidade são as abordagens de veículos e tratamento de documentos fiscais. Elas configuram-se em tendência para os resultados nos processos de fiscalização, que são a emissão de Termos Fiscais e valores arrecadados. Esses fatores geraram quatro indicadores para o FCS *Estabelecer diretrizes e metas*. Mensurando-os como produtividade, ou seja, pela razão entre o quantitativo total e o número de Fiscais lotados na Unidade, conferiu-lhes o caráter de medida de eficiência.

A Figura 20 mostra a quantidade de veículos abordados em cada mês do período pesquisado. Esses dados podem ajudar no estabelecimento de metas futuras e comparativo com outras Unidades ou regionais de fiscalização semelhantes, para o indicador *Quantidade de abordagens / Fiscal* (eficiência). Também são necessários para determinação dos indicadores propostos para o FCS *Intensificar fiscalização e controle*.

Figura 20 - Quantidade total de veículos abordados

Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

A Figura 21 apresenta a evolução do quantitativo de documentos fiscais analisados no período. A análise desses números é útil para determinação de metas futuras do indicador *Quantidade de captura de documentos fiscais / Fiscal* (eficiência) e outros indicadores do FCS *Intensificar fiscalização e controle*.

Figura 21 - Quantidade total de documentos fiscais tratados por tipo

Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

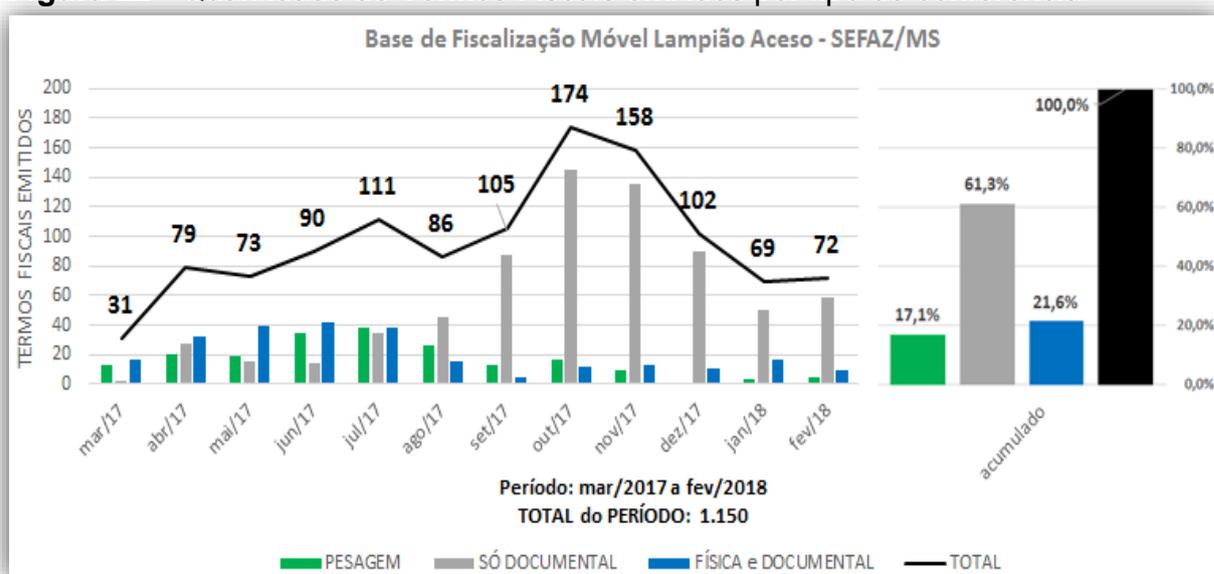
Dados estatísticos dos indicadores *Quantidade de Termos emitidos / Fiscal* (eficiência) e *Valores arrecadados com Termos / Fiscal* (eficiência) são apresentados mais adiante, juntamente com a análise de indicadores de outros objetivos estratégicos.

Para o FCS *Intensificar fiscalização e controle* são sugeridos indicadores que identificam o grau de atenção e esforço dispensados nas conferências documentais e físicas dos veículos abordados e dos documentos tratados.

A *Taxa de análise documental* (execução), obtida pela razão entre a quantidade de documentos analisados em seus aspectos formais e o total de documentos tratados deve ser sempre de 100%, uma vez que o sistema informatizado faz críticas automaticamente. Implica em tendência para o resultado do *Índice de ações fiscais devido análise documental* (eficácia), obtido pela razão entre o número de Termos Fiscais emitidos e o número total de abordagens. Para o período analisado, o resultado foi de 12,7%.

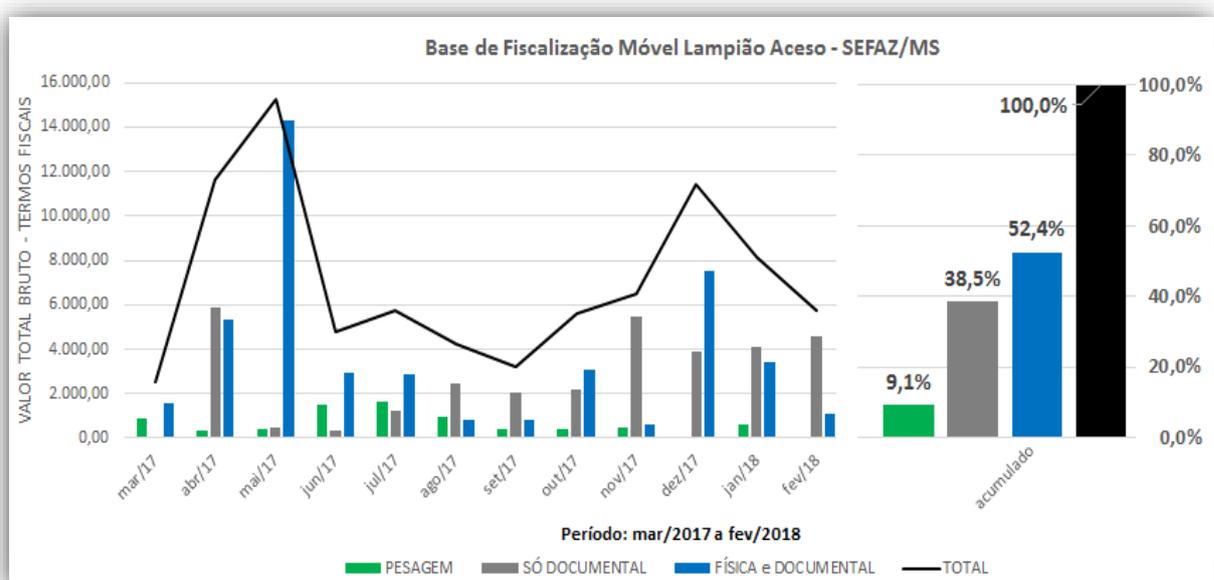
O *Índice de verificação de cargas* (execução) deve ser obtido dividindo-se o total de cargas verificadas fisicamente pelo total de veículos abordados. Atualmente não há um procedimento padrão de registro das conferências físicas que não resultaram em ações fiscais. Não obstante, parece mais apropriado manter a sugestão desse indicador, sinalizando a necessidade de mudança nos procedimentos a fim de mensurá-lo apropriadamente. Juntamente com as pesagens (execução), é tendência para o *Índice de ações fiscais devidas à verificação de cargas* (eficácia), obtido pela razão entre o número de ações resultantes de conferências físicas e o total de abordagens. Para o período analisado foi em torno de 8,0%.

A Figura 22 mostra a participação de cada tipo de conferência na quantidade de Termos Fiscais emitidos mês a mês. E também o resultado acumulado no ano. Nota-se que a do tipo só documental é responsável por mais de 60% da quantidade total de Termos emitidos no período acumulado.

Figura 22 - Quantidade de Termos Fiscais emitidos por tipo de conferência

Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

Já para os valores brutos totais arrecadados com Termos Fiscais, a conferência física e documental é responsável por mais da metade do acumulado no período. A só documental também se mostra importante com 38,5%, como se pode notar na Figura 23.

Figura 23 - Valores brutos dos Termos Fiscais emitidos por tipo de conferência (em UFERMS¹⁹)

Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

¹⁹ Unidade Fiscal Estadual de Referência de Mato Grosso do Sul

As pesagens aparecem também como boas indutoras tanto de quantidade de Termos quanto de valores arrecadados com estes. O total aferido no período foi de 2.933.

Para o FCS *aprimorar procedimentos* são propostos indicadores que medem o grau de contestação por parte dos contribuintes envolvidos nas ações fiscais realizadas. A *Taxa de Termos Fiscais baixados à vista* (excelência) é obtido pelo quociente de Valor total dos Termos baixados com pagamento à vista e valor total de Termos emitidos (98% no período). É indicador de tendência para *Coeficiente de Termos contestados* (eficácia), calculado pela proporção entre o número de Termos contestados e total de Termos emitidos (6 em 1150, no período).

Completando os indicadores desse FCS são recomendados os que medem a distribuição proporcional das abordagens entre as regiões de abrangência da Base Lampião e os tipos de veículos. Medem a equidade na atuação da fiscalização pela área geográfica que lhe compete, e em todos os tipos de veículos rodoviários utilizados para transporte. Para cada local de abordagem possível, foi estabelecido um indicador, com taxa obtida pela divisão entre a quantidade de abordagens realizada na área específica e a quantidade total de abordagens no período. Do mesmo modo para os tipos de veículos rodoviários.

As metas para esses indicadores podem ser estabelecidas seguindo critérios a serem definidos pelos gestores. Poderia ser proporcional à população de cada cidade e um percentual fixo para a Base e zona rural, por exemplo. Também compatibilizar com os resultados mensurados em pesquisa, como os apresentados nas figuras x, y, z e w a seguir. Ou então, se poderia estabelecer uma meta de total de abordagens para o período e uma fórmula de medição com ponderação de significância para cada local de abordagem, a depender da distância a ser percorrida para execução.

$$TPAL = (1 \times \mathbf{Base}) + (2 \times \mathbf{Corumbá}) + (5 \times \mathbf{Miranda})$$

Onde:

TPA = Total Ponderado de Abordagens por Local

Base = total de abordagens na Base

Corumbá = total de abordagens (Corumbá e Ladário)

Miranda = total de abordagens (Miranda, Bodoquena e zona rural)

De forma semelhante para os tipos de veículos fiscalizados. Sendo neste caso a ponderação em função da necessidade de verificação em tipos de veículos que normalmente geram menos detecção de irregularidades.

$$TPAV = (1 \times \text{Caminhão}) + (2 \times \text{Ônibus}) + (5 \times \text{Passeio})$$

Onde:

TPAV = Total Ponderado de Abordagens por tipo de Veículo

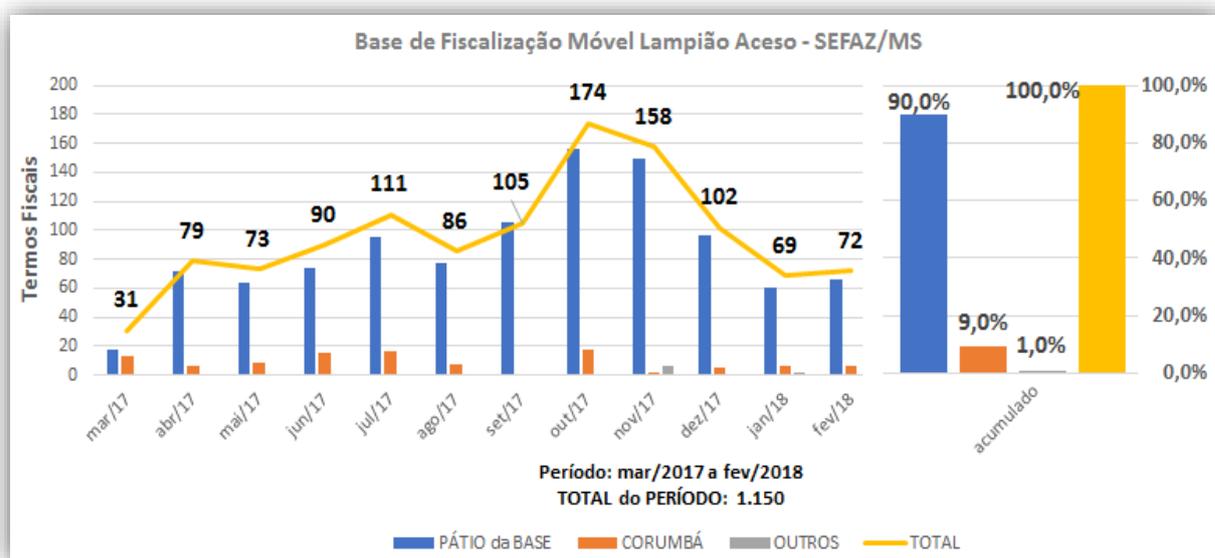
Caminhão = total de abordagens de caminhões

Ônibus = total de abordagens de ônibus, vans e utilitários pequenos

Passeio = total de abordagens de veículos de passeio

A Figura 24 mostra resultados de quantitativo de emissão de Termos Fiscais de acordo com os locais de abordagem. Nota-se que o pátio da Base tem preponderância. Mas, uma vez que no período pesquisado não havia um critério para repartição das abordagens em cada local, só se pode interpretar esses dados como tendências, e não com rigor matemático.

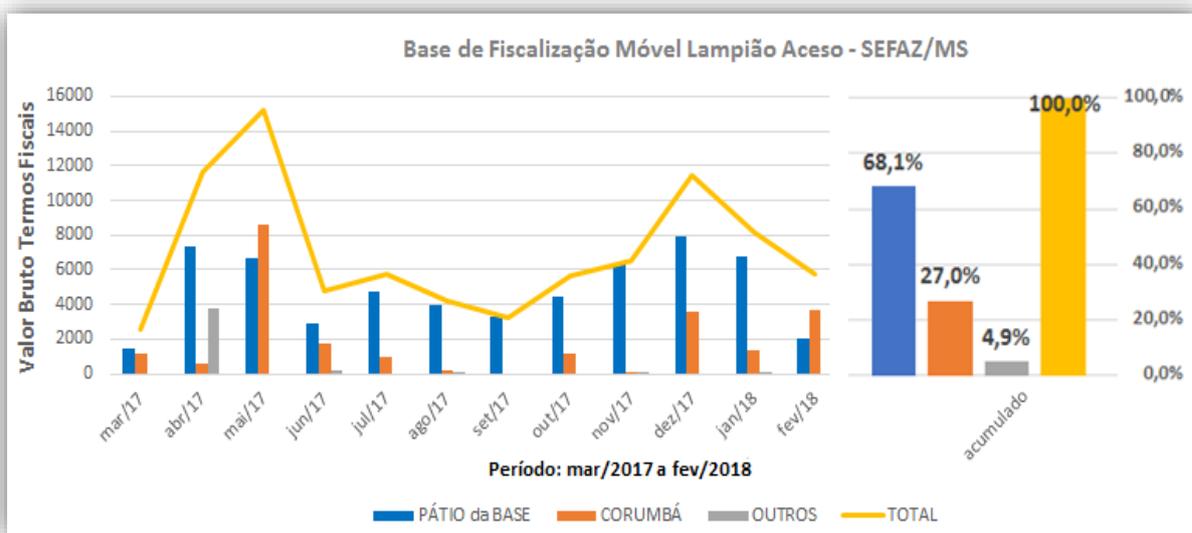
Figura 24 - Quantidade de Termos Fiscais emitidos por local de abordagem



Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

A Figura 25 mostra o desempenho de arrecadação bruta com Termos Fiscais, também por local de abordagem. Nota-se que em relação à quantidade de Termos emitidos, Corumbá e outros locais melhoram sua representatividade.

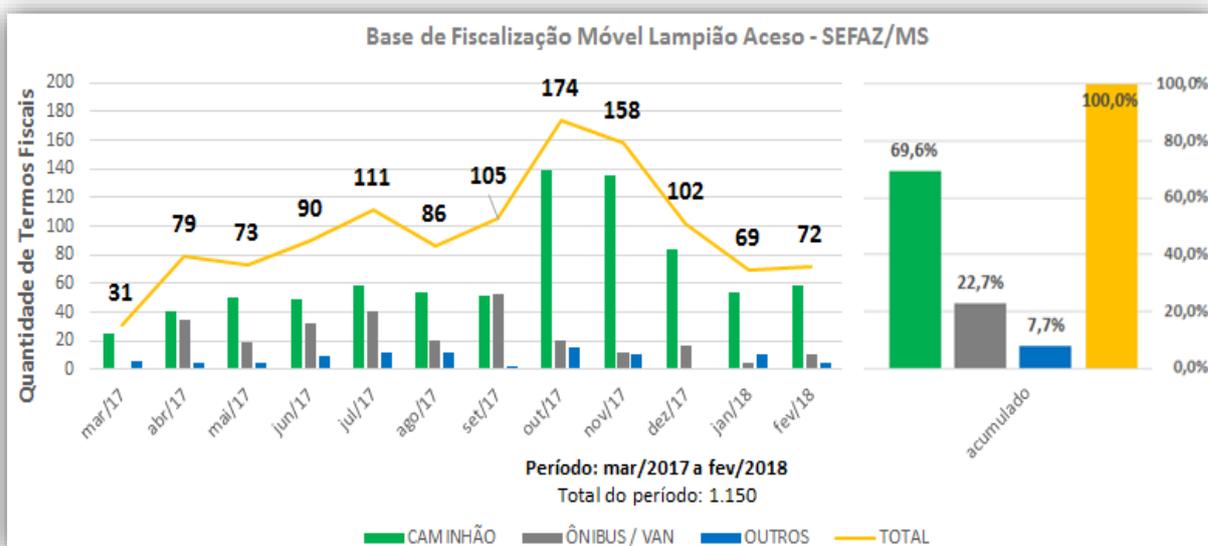
Figura 25 - Valores brutos dos Termos Fiscais emitidos por local de abordagem (em UFERMS)



Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

A Figura 26 mostra a representatividade de cada tipo de veículo no quantitativo de Termos Fiscais emitidos.

Figura 26 - Quantidade de Termos Fiscais emitidos por tipo de veículo fiscalizado

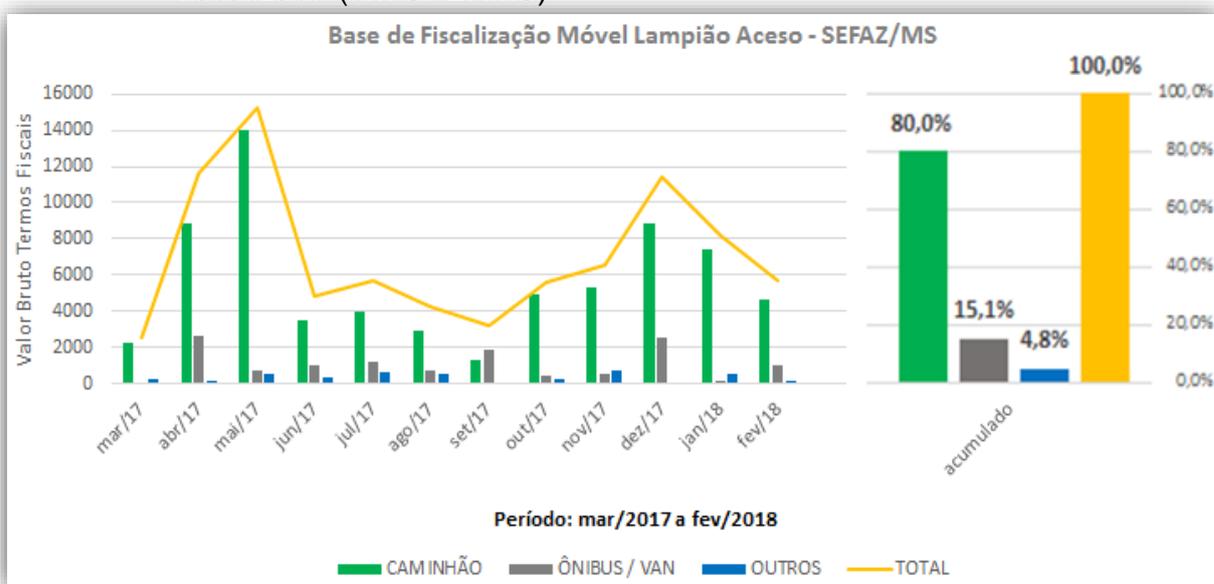


Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

Embora haja predominância dos caminhões, há parcela significativa dos ônibus e outros, que são utilitários pequenos e carros de passeio. Esses últimos bastante utilizados para transporte de mercadorias de pouco volume a alto valor, como joias, relógios e aparelhos eletrônicos.

Essas considerações valem também para a distribuição de valores brutos arrecadados com Termos por tipo de veículo utilizado no transporte, apresentada na Figura 27.

Figura 27 - Valores brutos dos Termos Fiscais emitidos por tipo de veículo fiscalizado (em UFERMS)



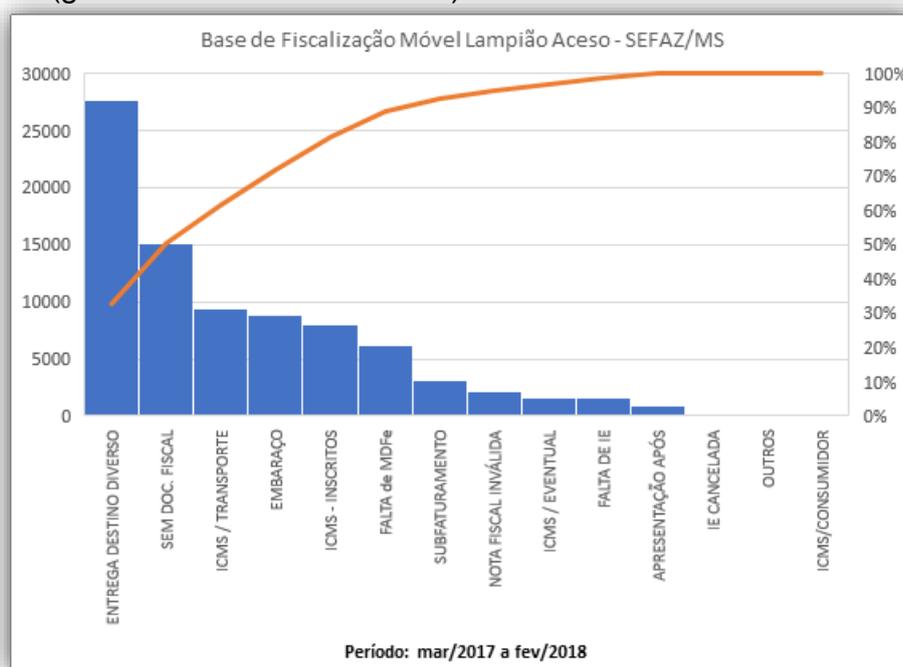
Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

Embora não tenham sido aproveitadas, especificamente, para formação de indicadores de desempenho, outras informações conseguidas na pesquisa empírica podem servir aos gestores, como suporte à tomada de decisões estratégicas. Isso sobretudo para encontrar os melhores caminhos na melhoria da *performance* de alguns indicadores.

A Figura 28 mostra, por exemplo, a contribuição de cada tipo de irregularidade encontrada na fiscalização para o montante total em valores dos

Termos Fiscais. A linha de Pareto²⁰, anotada no gráfico, facilita a percepção dos resultados, possibilitando interpretação conforme conveniência. Neste caso, nota-se que apenas cinco tipos de irregularidades representaram cerca de 80% do total auferido. O percentual de cerca de 30% da infração *Entrega em local diverso*, é um bom indicativo de que a fiscalização fora da Base é importante.

Figura 28 - Valores brutos dos Termos Fiscais por tipo de irregularidade encontrada (gráfico com linha de Pareto)

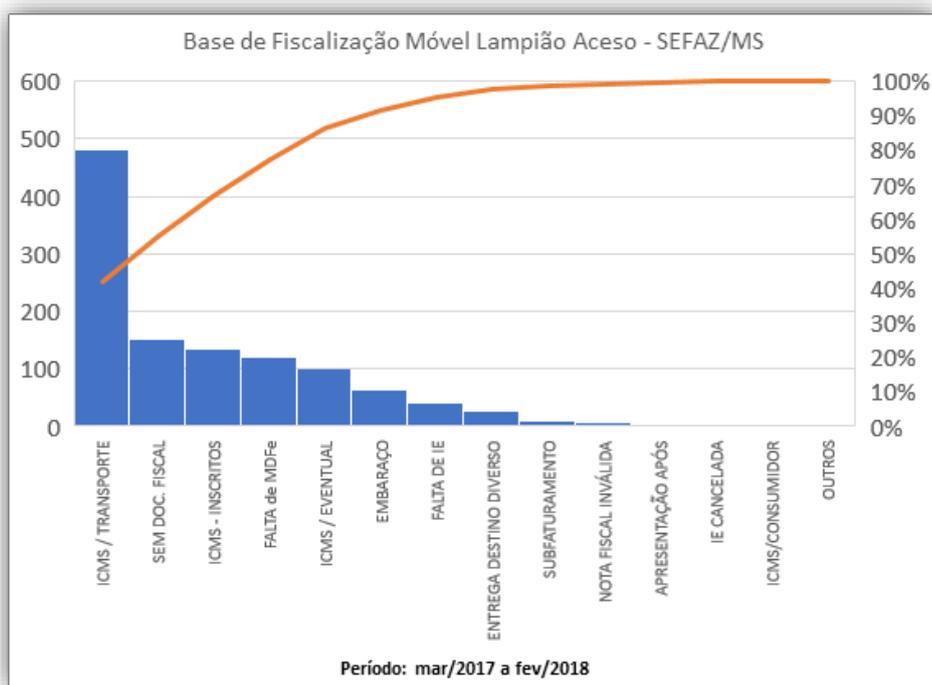


Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

Ao examinar a relevância de cada tipo de irregularidade na quantia de Termos emitidos, semelhantemente ao caso anterior, cinco delas somadas respondem aproximadamente por 80% do total. A cobrança de *ICMS/Transporte* (aproximados 40% do total), realizada geralmente na Base, mostra que também a fiscalização nesse local tem relevância para o indicador de número de Termos emitidos (Figura 29).

²⁰ O Diagrama de Pareto, criado pelo italiano Vilfredo Pareto, é um recurso gráfico de barras que ordena as frequências das ocorrências em ordem decrescente, procurando estabelecer uma ordenação nas causas de determinado fenômeno analisado (OLIVEIRA, 2003).

Figura 29 - Quantidade total de Termos Fiscais emitidos por tipo de irregularidade encontrada (gráfico com linha de Pareto)



Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

Para ao FCS *Melhorar atendimento* foram propostos, como tendência, indicadores de capacitação de pessoal: *Quantidade de cursos de capacitação por Fiscal* e *Quantidade de horas de capacitação por Fiscal* (ambos do tipo execução). O governo do Estado disponibiliza no programa Gestão por Competências, processos de capacitação de pessoas cujos resultados são avaliados no Plano de Gestão de Desempenho Individual – PGDI.

Além do conteúdo disponibilizado por esse programa, podem ser ofertados outras opções de capacitação por iniciativa dos gestores de cada Secretaria, Coordenadoria ou mesmo Unidades orgânicas. Para acompanhamento dos resultados desse FCS, são sugeridos indicadores de *Índice de satisfação dos contribuintes* (efetividade), a ser medido por pesquisas apropriadas e *Quantidade de reclamações na Ouvidoria* (eficácia), com polaridade negativa, ou seja, quanto menor, melhor.

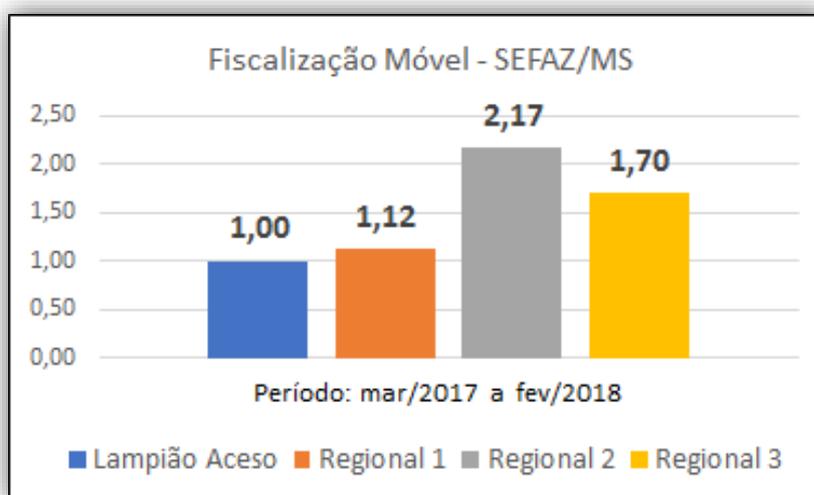
Como já citado anteriormente neste trabalho, Sproesser *et al.* (2009) sustentam que desempenho está ligado à ideia de comparabilidade; deve ser mensurado em relação a um referencial, podendo ser baseado nos resultados

anteriores do próprio operador ou em resultados de outras organizações semelhantes.

Assim, estando apresentados os resultados da pesquisa empírica para a Unidade estudada, são expostas informações de comparação com outras regionais de fiscalização móvel do Estado. Contemplam os quatro indicadores principais de fiscalização e controle. Embora haja diferenças significativas nas características das regiões de abrangência a serem consideradas, ainda assim esses dados podem auxiliar na definição de metas futuras.

O primeiro indicador comparado foi o que mede produtividade de abordagens: *Quantidade de abordagens / Fiscal* (eficiência). O coeficiente, calculado pela divisão do total de abordagens realizadas no período de um ano pesquisado e o número de Fiscais lotados na Unidade, resultou em 694 *Abordagens/Fiscal/ano*. Para facilitar a comparação, considerou-se esse número como referência, sendo “um inteiro” ou 100%. Em relação a ele, determinou-se a proporcionalidade dos resultados das demais regionais. A leitura do gráfico pode ser feita como: “Para cada abordagem feita por Fiscal do Lampião Aceso no período, quantas foram feitas nas demais regiões”? Nota-se que nesse parâmetro a Unidade estudada teve o menor valor.

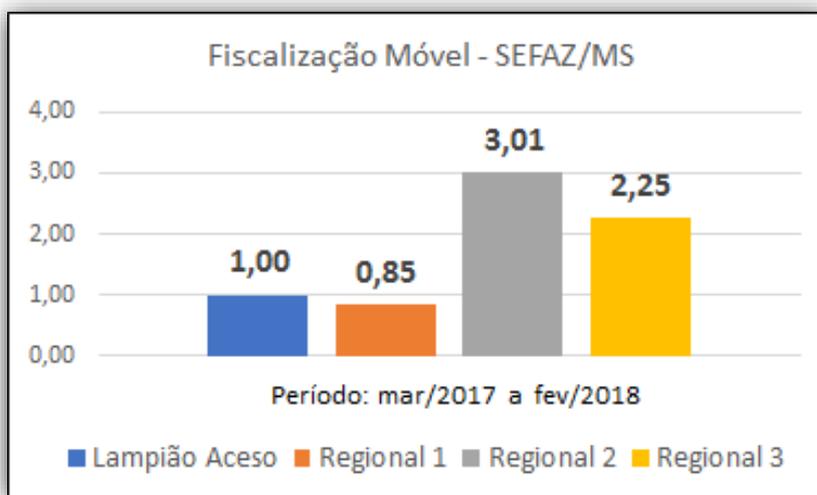
Figura 30 - Comparativo de produtividade de abordagens entre as regionais de fiscalização móvel de Mato Grosso do Sul.



Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

O indicador *Quantidade de captura de documentos fiscais / Fiscal* (eficiência), teve no período, para a Base Lampion, coeficiente 7.987 *Documentos/Fiscal/ano*. Serviu de referência para comparação (Figura 31).

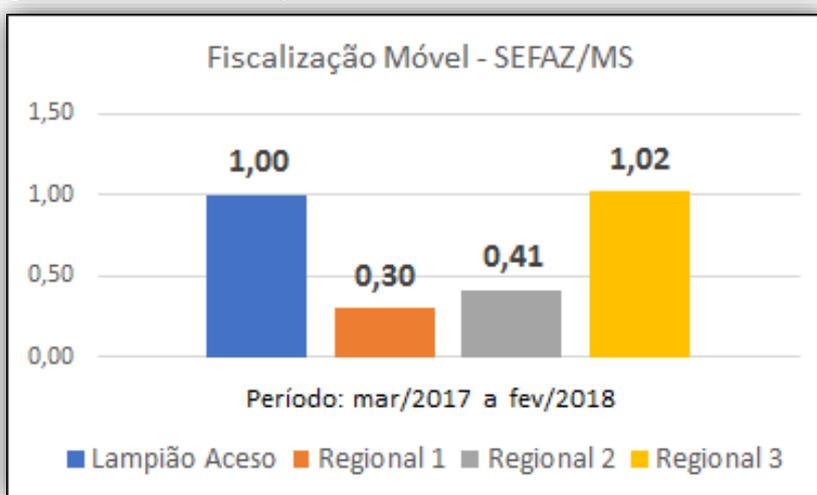
Figura 31 - Comparativo de produtividade de documentos fiscais tratados entre as regionais de fiscalização móvel de Mato Grosso do Sul.



Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

O indicador *Quantidade de Termos emitidos / Fiscal* (eficiência), teve coeficiente de 144 *Termos/Fiscal/ano* para o Lampion, também considerado como referência. A Unidade estudada tem boa produtividade neste aspecto (Figura 32).

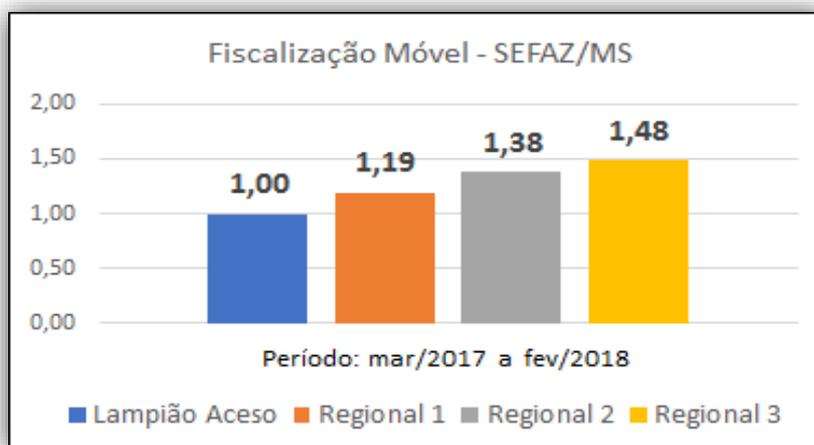
Figura 32 - Comparativo de produtividade de emissão de Termos Fiscais entre as regionais de fiscalização móvel de Mato Grosso do Sul.



Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

Por fim, para o indicador *Valores arrecadados com Termos / Fiscal* (eficiência), encontrou-se o coeficiente $10.602,14 \text{ UFERMS}/\text{Fiscal}/\text{ano}$, (Figura 33).

Figura 33 - Comparativo de produtividade de arrecadação bruta com Termos Fiscais entre as regionais de fiscalização móvel de Mato Grosso do Sul.



Fonte: SEFAZ/MS (dados tratados pelo autor)

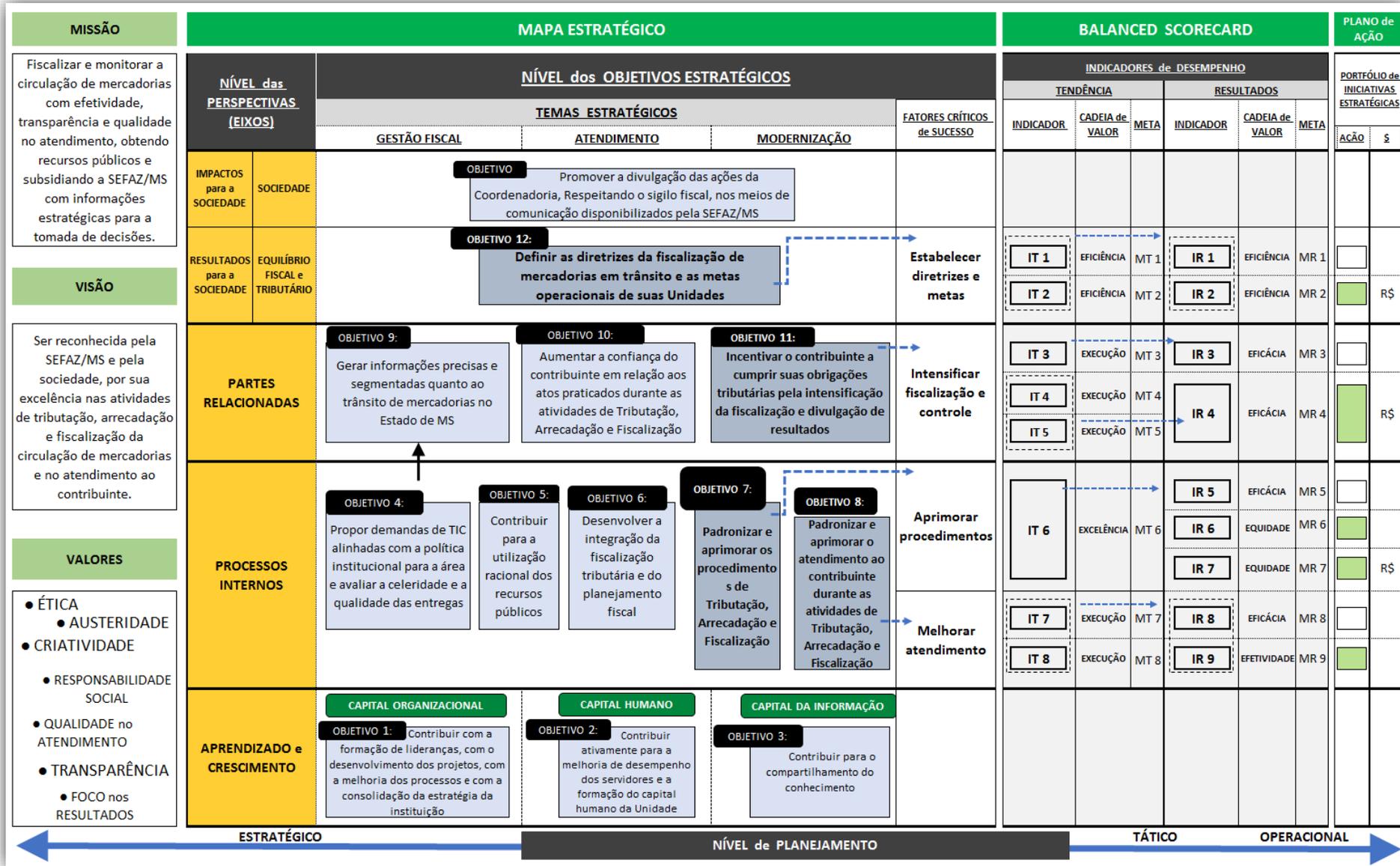
Como parte final do processo almejado, foi montado o Mapa Estratégico apresentado na Figura 34. Mostra o conjunto de indicadores de desempenho alinhados com os objetivos do setor e balanceados em causa e efeito assim como na cadeia de valores.

As metas sugeridas são apenas exercício de reflexão. Foram todas arbitradas com algum incremento em relação ao período anterior, analisado pela pesquisa empírica. Isso pois não configurou entre os objetivos deste estudo, a determinação quantitativa destas por análise estatística inferencial.

Quanto aos atributos necessários aos indicadores, citados no Quadro 5, todos são contemplados no conjunto sugerido neste trabalho. Optou-se também por não citar para cada indicador, alguns campos sugeridos na *Ficha de Indicador*, apresentado no Quadro 6, pois tais referências seriam repetitivas. Observa-se que o período de mensuração de todos os indicadores é anual e o único com polaridade negativa é *Quantidade Reclamações Ouvidoria*.

As colunas do Mapa, referentes aos Fatores Críticos de Sucesso e do *Balanced Scorecard* foram destacadas e ampliadas para melhor visualização na Figura 35. As colunas do *Plano de Ação* contemplam os projetos e iniciativas concebidos para sustentar as intenções dos objetivos e metas, que também não estiveram entre os objetivos deste projeto.

Figura 34 - Mapa Estratégico consolidado COFIMT – SEFAZ/MS - Base de Fiscalização Móvel Lampião Aceso



Fonte: SEFAZ/MS (adaptado e com dados tratados pelo autor)

Figura 35 - Fatores Críticos de Sucesso e *Balanced Scorecard*: destaque e ampliação do Mapa Estratégico consolidado

		BALANCED SCORECARD						PLANO de AÇÃO	
		INDICADORES de DESEMPENHO						PORTFÓLIO de INICIATIVAS ESTRATÉGICAS	
		TENDÊNCIA			RESULTADOS				
FATORES CRÍTICOS de SUCESSO		INDICADOR	CADEIA de VALOR	META ANUAL	INDICADOR	CADEIA de VALOR	META ANUAL	ACÃO	\$
Estabelecer diretrizes e metas	Abordagens / FISCAL	EFICIÊNCIA		1.000 UN	Termos Fiscais / FISCAL	EFICIÊNCIA	160 UN		R\$
	Documentos fiscais tratados / FISCAL	EFICIÊNCIA		10.000 UN	VALORES arrecadados / FISCAL	EFICIÊNCIA	12.000 UFERMS		R\$
Intensificar fiscalização e controle	TAXA de análise documental	EXECUÇÃO		100 %	ÍNDICE de ações fiscais devido análise documental	EFICÁCIA	+ 20 %		R\$
	ÍNDICE de verificação de cargas	EXECUÇÃO		+ 20 %	ÍNDICE de ações fiscais devido verificação de cargas	EFICÁCIA	+ 20 %		
	QUANTIDADE de pesagens	EXECUÇÃO		3.000 UN					
Aprimorar procedimentos					COEFICIENTE de contestação de Termos	EFICÁCIA	3,0 em MIL		R\$
	TAXA de Termos Fiscais baixados à vista	EXCELÊNCIA		99 %	Total Ponderado de Abordagens por Local	EQUIDADE	10.000 UN		
					Total Ponderado de Abordagens por tipo Veículo	EQUIDADE	10.000 UN		
Melhorar atendimento	QTDE cursos capacitação / FISCAL	EXECUÇÃO		3 UN	QTDE reclamações Ouvidoria	EFICÁCIA	Zero UN		
	QTDE horas capacitação / FISCAL	EXECUÇÃO		60 h	ÍNDICE satisfação dos contribuintes	EFETIVIDADE	90,0 %		R\$
		← ESTRATÉGICO				TÁTICO		OPERACIONAL →	

Fonte: elaborado pelo autor

5.4 CONTRIBUIÇÃO TECNOLÓGICA-SOCIAL DA PROPOSTA PARA A ORGANIZAÇÃO

Mesmo sendo este, estudo de um caso específico, por ser realizado em órgão público com estrutura ampla e complexa, tem conteúdo que certamente pode ser aproveitado por outros órgãos e entidades públicas. Daí ser defensável sua originalidade e relevância.

Acredita-se então, que este projeto pode prestar alguma colaboração à formação do estado da arte. Não propõe solução imediata nem fórmula pronta. Mas aponta meios razoáveis, factíveis, moldáveis, que mediante análise, avaliação e interpretação podem respaldar a definição de intenções e execução de ações estratégicas.

Mostrou a existência de instrumentos científicos que efetivamente podem auxiliar e incentivar os administradores na implantação de planejamento estratégico pelas organizações públicas no Brasil e do mundo. Isso porque os gestores da coisa pública têm a responsabilidade de bem gerir os recursos disponibilizados pela sociedade.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A necessidade de melhorar a qualidade da gestão no serviço público foi a principal justificativa deste projeto. No mundo todo, há cada vez mais exigência de melhoria de desempenho no fornecimento de produtos e serviços que são entregues à sociedade.

Escassez de recursos, pressão da coletividade, aumento da competitividade entre grupos políticos e contraste com a qualidade do setor privado, entre outros, são fatores que impõem urgência na promoção de mudanças e introdução de inovações. Além do quê, setor público de boa qualidade é fator essencial a qualquer economia que se queira dinâmica, forte e sustentável.

Para melhorar o desempenho de qualquer instituição, é indispensável uma estratégia bem definida. A avaliação de desempenho também é fator essencial para a consecução de objetivos.

Alguns obstáculos particulares às organizações públicas tornam esses desafios maiores. Sujeitas a mudanças constantes, devem ainda respeitar uma abundância de normas legais. A definição de objetivos também é mais complexa, pois são em essência menos tangíveis do que os do setor privado. Por outro lado, o surgimento de novas ferramentas gerenciais, combinadas com recursos tecnológicos de informação e comunicação, são facilitadores para superação dessas dificuldades.

O *Balanced Scorecard*, uma ferramenta originalmente concebida para empresas privadas, se propõe versátil, moldável às particularidades de cada tipo, tamanho e estrutura de organização. Completo, ou seja, com conteúdo que vai desde os objetivos estratégicos mais gerais até a definição de indicadores, metas e iniciativas operacionais, é adaptável ao setor público, mesmo em organizações estruturalmente complexas. Essa foi a primeira hipótese deste projeto.

A descrição do processo de planejamento estratégico implementado no governo do Estado de MS em seus diversos níveis organizacionais, sob os preceitos do BSC, aqui exposta, mostrou que, se executado com diligência e respeito aos preceitos do método, tem resultados satisfatórios. Uma sugestão oportuna seria a de

que fossem firmados os Contratos de Gestão entre os diversos níveis da estrutura da Administração, e não só entre o governo central e as Secretarias.

Outra hipótese aqui testada foi a de que o *Balanced Scorecard* fornece mecanismos suficientes para determinação dos indicadores de desempenho. Verificou-se, tanto pela base teórica quanto pela pesquisa empírica que, nesse aspecto, esse método requer complementações. Embora bastante adequado para alinhamento entre o conjunto de indicadores e os objetivos estratégicos, assim como para definição de fatores causa e efeito, o BSC carece de suplementação com análise multidimensional dos tipos desses indicadores segundo o posicionamento na cadeia de valores. Esse proceder é fundamental para evitar diagnóstico distorcido da realidade.

Considerações restritas, por exemplo, a aspectos de eficácia, não levam em conta fatores essenciais como: relação entre recursos dispendidos e obtenção de resultados (eficiência); se o atendimento é universal e o tratamento igual aos destinatários dos produtos e serviços (equidade); e se o resultado final das ações implicou em benefícios reais para a sociedade (efetividade).

A terceira hipótese levantada resultou verificada sobretudo pela pesquisa empírica. Um mapeamento qualitativo e quantitativo das atividades operacionais da Unidade na consecução de suas finalidades básicas apontou, mediante análise estatística descritiva de dados, significativas relações entre alguns indicadores de ações (causas) e de resultados esperados (efeitos). Permitiu a elaboração de um conjunto balanceado de indicadores, alinhados e com impacto nos objetivos estratégicos estabelecidos para a organização focada.

Assim, os objetivos específicos, que compreenderam a explicitação do processo de gestão estratégica com medição de desempenho desde a concepção em níveis gerais, até a determinação de conjunto completo de indicadores de desempenho operacionais, demonstraram-se atingidos. Serviram como condutores ao teste das hipóteses. E juntamente com a teoria acolhida como suporte à investigação, permitiram o atingimento do objetivo principal deste projeto, a saber, a elaboração de um Mapa Estratégico consolidado para a Unidade estudada, baseado nas teorias do BSC e alinhado com os objetivos estratégicos da organização a qual está vinculada.

Temos um grande desafio na administração pública brasileira: melhorar a *performance* dos governos e órgãos nas Administrações direta e indireta. Fazer a atividade pública cada vez mais inovadora, eficiente, eficaz e cumpridora dos princípios legais. Fornecedora de serviços com qualidade e custos adequados, sendo mantenedora de legitimidade política, de confiabilidade perante a sociedade e propulsora de desenvolvimento econômico.

A gestão atual do Estado de Mato Grosso do Sul mostra que com boas práticas é possível implementar mudanças de hábito, de mentalidade, de estrutura e de comportamento das pessoas, com regras e ferramentas gerenciais que melhoram objetivamente o padrão de qualidade dos serviços públicos.

6.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A finalidade precípua da organização estudada é a fiscalização de tributos. Como já observara Silva (2002), tal atividade é plenamente vinculada, sendo imperativo que todas as ações estejam amparadas em lei. Devem ser respeitados todos os aspectos de ordem legal, como os Princípios da Legalidade, Impessoalidade, Isonomia e Não-confisco, entre outros, previstos na Constituição da República.

Dessa forma, não pode ser tratada de maneira semelhante a empresas privadas, nas quais o principal objetivo é a lucratividade. No setor público o que se busca sobretudo é a melhoria da qualidade do que é entregue à sociedade com economicidade de recursos. Isso implica em uma maior complexidade no estabelecimento das estratégias, definição de objetivos e proposição de metas.

Não configurou, então, entre os propósitos deste projeto, a aplicação de estatística rebuscada para determinação de metas, pois dependem de vários outros aspectos alheios à análise puramente quantitativa, como preferências gerenciais e políticas. Utilizou-se análise estatística descritiva dos dados a fim de buscar conexões causais entre as atividades para encontrar os melhores indicadores. Não obstante, os resultados obtidos podem subsidiar outras formas de aproveitamento.

Depreende-se ainda, dessas considerações, que os indicadores de equidade, selecionados nesta pesquisa, se restringem a ações cujas decisões estão

a cargo dos gestores da unidade. No entanto, é certo que a universalidade de procedimentos deve estar presente em todos os atos dos servidores públicos, sobretudo na aplicação da legislação. Esse exame, todavia, é realizado em níveis organizacionais mais abrangentes da SEFAZ/MS e com dispositivos de rotinas automáticas nos sistemas informatizados. Ademais, o próprio controle de evasão fiscal, atividade principal da Unidade focada, é indicativo de equidade pois favorece a distribuição equânime da carga tributária suportada pelos contribuintes.

Outra consideração importante a se fazer sobre o desenvolvimento deste estudo é que nos momentos em que a elaboração dos indicadores requereu decisão subjetiva, foi realizada com a participação apenas do autor. O ideal seria contar com a colaboração de todas as pessoas envolvidas nos processos, sob supervisão dos gestores responsáveis e da equipe de gestão estratégica.

6.2 PROPOSTAS DE PESQUISAS FUTURAS

Este projeto teve como ponto de partida, para a elaboração do conjunto de indicadores de desempenho, as escolhas já estabelecidas pela equipe de gestão estratégica da SEFAZ/MS até a definição dos objetivos da COFIMT. Outros estudos poderiam considerar novas formulações ou arranjos desses aspectos estratégicos gerais, refazendo todo o processo deste seu início, criando outras hipóteses de combinações dos objetivos estratégicos e novos conjuntos de indicadores.

Mesmo considerando que BSC é uma ferramenta de uso aberto, sem custos. Que sua aplicabilidade é moldável às particularidades de cada instituição. E ainda que não há obrigatoriedade de sua adoção permanente, uma vez que o conteúdo obtido em sua implantação pode ser aproveitado sem estar vinculado a esse método. Certamente que há outras opções de ferramental de gestão estratégica à disposição na literatura. Em vista disso, um teste comparativo entre elas poderia enriquecer os conhecimentos.

Seria oportuno ainda em pesquisas futuras, se aplicado o conjunto de indicadores ora sugerido, comparar os resultados antes e após sua implantação, aumentando o período de coleta de dados.

REFERÊNCIAS

- ALHYARI, S. et al. **Performance evaluation of e-government services using balanced scorecard: An empirical study in Jordan.** Benchmarking: An International Journal, Amã/Jordânia, Vol. 20, 09 Dez 2011. 512-536.
- ANSOFF, H. I.; DECLERK, R. P.; HAYES, R. L. **Do Planejamento Estratégico à Administração Estratégica.** 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- ARANTES, G. R. D. **Análise do processo de implantação do Balanced Scorecard: o caso do painel corporativo de uma empresa brasileira do setor público.** Fundação Getúlio Vargas. Dissertação de Mestrado - Mestrado em Administração Pública. Rio de Janeiro, p. 117. 2006.
- ARVESON, P. **Translating Performance Metrics from the Private to the Public Sector.** Balanced Scorecard Institute, 1999. Disponível em: <<http://www.balancedscorecard.org/BSC-Basics/KPI-Basics/Translating-Metrics>>. Acesso em: 19 Out 2017.
- BAPTISTA, M. A. P. **Um modelo multicritério para avaliar o sistema de qualidade de um ambiente de produção.** Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Florianópolis, p. 305. 2000.
- BLONSKI, F. et al. **O Controle Gerencial na Perspectiva do New Public Management: O Caso da Adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil.** APGS - Administração Pública e Gestão Social, Viçosa, 2017.
- BRACCI, E.; MARAN, L.; INGLIS, R. **Examining the process of performance measurement system.** Financial Acc & Man., 3, 2017. 406–421.
- CALDEIRA, J. **Implementação do Balanced Scorecard no Estado: gerir a performance estratégica para a criação de valor público.** Coimbra: Almedina, 2009.
- _____. **100 indicadores da gestão.** Coimbra: Actual, 2016.
- CERIBELI, J. P.; PIRES, V. A. V.; DIAS, F. M. G. S. **O PDCA como metodologia de indicador de desempenho: uma análise das equipes da empresa ENERGISA.** Congresso Virtual Brasileiro de Administração, São Paulo, 2015.
- COFIMT. **Mapa Pontos Fiscais.** COFIMT - Coordenadoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito, 2017. Disponível em: <http://www.cofimt.ms.gov.br/wp-content/uploads/sites/77/2015/07/mapa-cofimt/mapa_cofimt.html>. Acesso em: 10 Nov 2017.
- CORRÊA, H. L.; CORRÊA, C. A. **Administração de produção e operações. Manufatura e serviços: uma abordagem estratégica.** 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CORRÊA, I. M. **Planejamento estratégico e gestão pública por resultados no processo de reforma administrativa do Estado de Minas Gerais**. Revista de Administração Pública - RAP, Rio de Janeiro, v. 41, n. 3, p. 487-504, Mai/Jun 2007.

COSTA, V. P. D. M. **A importância dos Postos Fiscais de fronteira no Ceará sobre as entradas de importações e arrecadação de ICMS**. Universidade Federal do Ceará. Projeto de Pesquisa de Pós-graduação - Curso de Economia. Fortaleza, p. 48. 2009.

DAGNINO, R. P. **Planejamento Estratégico Governamental**. Brasília - DF: CAPES, 2009. 166 p.

DANTAS, A. S. **Proposta de um modelo de medição e avaliação de desempenho como ferramenta de gestão: um estudo de caso num órgão público**. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Dissertação de Mestrado - Mestrado em Engenharia de Produção. Natal, p. 161. 2011.

DRUKER, P. F. **Management: tasks, responsibilities, practices**. New York: Harper & Row, 1986.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FALCONI, V. **O Verdadeiro poder: práticas de gestão que conduzem a resultados revolucionários**. 2ª. ed. Nova Lima: Falconi, 2009.

FELIX, R.; FELIX, P. D. P.; TIMÓTEO, R. **Balanced Scorecard: adequação para a Gestão Estratégica nas organizações públicas**. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 62, n. 1, 2011.

FERNANDES, B. H. R.; BERTON, L. H. **Administração Estratégica: da competência empreendedora à avaliação de desempenho**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FIORIO, V.; HENRIQUE, F. **O que é TQM – Total Quality Management**. Indústria Hoje, 23 Mar 2017. Disponível em: <<https://www.industriahoje.com.br/tqm-total-quality-management>>. Acesso em: 21 Out 2017.

FOCUS BC. Focus BC. **Focus BC - Balanced Scorecard, 2015**. Disponível em: <<http://www.focus-bc.com/pt/servicos/consultoria-gestao/balanced-scorecard/>>. Acesso em: 24 Junho 2017.

FUNDAÇÃO NACIONAL DA QUALIDADE. **Modelo de Excelência da Gestão**. São Paulo. 2016.

GALAS, E. S.; FORTE, S. H. A. C. **Fatores que interferem na implantação de um modelo de Gestão Estratégica baseado no Balanced Scorecard: Estudo de Caso em uma instituição pública**. Revista de Administração Mackenzie, São Paulo, v. 2, p. 87-111, 2005.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. 1ª. ed. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GESPÚBLICA. **Mapeamento bibliográfico e do Estado da Arte sobre indicadores de gestão**. Brasília. 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. Receitas. **Portal da Transparência - Governo MS**, 2017. Disponível em: <<http://www.transparencia.ms.gov.br/#/Receita>>. Acesso em: 28 out 2017.

GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS. **Planejamento estratégico 2013-2014: gestão por indicadores de desempenho**. SEFAZ/AM. Manaus, p. 76. 2013.

GRACIANO, S. A. **Critérios para especificação de indicadores de desempenho estratégico: um estudo exploratório em organizações do setor público brasileiro**. Universidade de Brasília - UnB. Dissertação de Mestrado - Curso de Mestrado em Administração. Brasília, p. 95. 2005.

GRATERON, I. R. G. **Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público**. Caderno de Estudos - FIPECAFI, São Paulo, n. 21, Mai/Ago 1999.

HERNÁNDEZ, C. T.; MARINS, F. A. S.; CASTRO, R. C. **Modelo de Gerenciamento da Logística Reversa**. Revista Gestão & Produção. Universidade Federal de São Carlos - UFSCar, São Carlos, v. 19, n. 3, p. 445-456, 2012.

HOOD, C. **A public management for all seasons?** Public Administration, Londres, 1991.

HUERTAS, F. **O Método PES: entrevista com Carlos Matus**. 2ª. ed. São Paulo: FUNDAP, 1996. 139 p.

INÁCIO, V. F. **Configuração dos controles internos municipais e os indicadores de desempenho: um estudo aplicado aos municípios paranaenses**. Universidade Federal do Paraná. Dissertação de Mestrado - Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Curitiba, p. 85. 2016.

JULIÃO, C. D. M. **O uso de indicadores de desempenho: um estudo de caso sobre a aderência do modelo de gestão Todos por Pernambuco à Literatura**. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Pernambuco. Recife, p. 122. 2014.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **The Balanced Scorecard: measures that drive performance**. Harvard Business Review, Boston, n. 4096, Jan-Feb 1992.

_____. **Putting the Balanced Scorecard to work.** Harvard Business Review, Boston, v. 71, n. 5, p. 134-147, Sep./Oct. 1993.

_____. **Using the Balanced Scorecard as a strategic management system.** Harvard Business Review, Boston, v. 74, n. 1, p. 75-85, Jan./Feb. 1996.

_____. **A estratégia em ação - *Balanced Scorecard*.** 18ª. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Having trouble with your strategy? Then map it.** Harvard Business Review, Boston, v. 78, n. 5, p. 167-176, Sep./Oct. 2000.

_____. **Organização orientada para a estratégia.** 8ª. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

_____. **Balanced Scorecard. Mapas Estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis.** 8ª. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

_____. **Measuring the strategic readiness of intangible assets.** Harvard Business Review, Boston, v. 82, n. 2, p. 52-63, Feb. 2004.

MACIEL, D.; TEIXEIRA, R. A. C. **Desafios para implantar uma gestão estratégica em organizações públicas.** Unibratec.edu.br/Tecnologus. Disponível em: <http://www.unibratec.edu.br/tecnologus/wp-content/uploads/2013/10/tecnologus_edicao_07_artigo_04.pdf>. Acesso em: 20 Fev 2018.

MAPURUNGA, R. M. R. S. **Programas de desenvolvimento gerencial: estudo de caso na Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará.** Universidade de Fortaleza - UNIFOR. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-graduação em Administração de Empresas. Fortaleza, p. 155. 2013.

MARÇAL, C. A. M. **A Avaliação de desempenho empresarial: o passo seguinte à aplicação do sistema de gestão.** Rio de Janeiro. 2008.

MARCONDES, J. S. **Gestão de segurança privada.** São Paulo, 09 Outubro 2016. Disponível em: <<http://www.gestaodesegurancaprivada.com.br/planejamento-plano-e-projeto-conceitos/>>. Acesso em: 21 Abril 2017.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica.** 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARKIC, D. **A review on the use of performance indicators in the public sector.** TEM Journal, Zagreb, Vol. 3, n. 1, 2014.

MARTINS, H. F.; MARINI, C. **Um guia de governança para resultados na Administração Pública.** Coleção Publix Conhecimento, Brasília, 2010.

MARTINS, P. G.; LAUGENI, F. P. **Administração da produção**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MATUS, C. **Estratégias Políticas: Chimpanzé, Maquiavel e Gandhi**. 2ª. ed. São Paulo: Fundap, 2007.

MINTZBERG, H. **The fall and rise of strategic planning**. Harvard Business Review, p. 107-114, Jan-Feb 1994.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

NETO, G. D. O. **Uma análise das variáveis que determinam o desempenho da arrecadação do ICMS nas operações de entrada de mercadorias e bens no Estado do Ceará no período 2008 a 2011**. Universidade Federal do Ceará. Dissertação de Mestrado - Mestrado Profissional em Economia. Fortaleza, p. 48. 2012.

NOBESCHI, L.; SIQUEIRA, A. I.; LUGOBONI, L. F. **Aplicação do Balanced Scorecard na gestão pública: o caso da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo**. Sistema Anhanguera de Revistas Eletrônicas - SARE, São Paulo, Vol. 16, n. 24, 2012. p.221-234.

NORTHCOTT, D.; TAULAPAPA, T. M. **Using the balanced scorecard to manage performance in public sector organizations: Issues and challenges**. International Journal of Public Sector Management, Bingley - UK, Vol. 25, 2012. 166-191.

OLIVEIRA, D. D. P. R. D. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 19ª. ed. [S.l.]: Atlas, 2003.

OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. **Condutores de performance: um guia prático para o uso do Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. **Reinventando o Governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. 9ª. ed. Brasília: MH Comunicação, 1997.

PALVARINI, B. **Guia Referencial de Mensuração do Desempenho na Administração Pública**. Congresso Consad de Gestão Pública. Brasília. 2013.

PAULA, L. G. D.; TANAKA, A. K.; ARAÚJO, R. M. D. **BSC e PES. Principais Abordagens Utilizadas no Planejamento Estratégico em Organizações Públicas**. Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO). Rio de Janeiro, p. 16. 2010. (0017/2010).

PERIARD, G. **Seis Sigma – O que é e como funciona**. Sobre Administração, 05 Jul 2012. Disponível em: <<http://www.sobreadministracao.com/seis-six-sigma-o-que-e-como-funciona/>>. Acesso em: 21 Out 2017.

PERSON, R. **Balanced Scorecards & Painéis Operacionais com Microsoft Excel**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Alta Books, 2012.

PETERS, D. H. et al. **A Balanced Scorecard for health services in Afghanistan**. Bulletin of the World Health Organization, Genebra, 85, Feb 2007. 146-151.

PORTER, M. E. **How competitive forces shape strategy**. Harvard Business Review, Boston, v. 57, n. 2, p. 137-145, Mar./Apr. 1979.

_____. **Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors**. New York: Free Press, 1980.

_____. **Competitive advantage: creating and sustaining competitive performance**. New York: Free Press, 1985.

_____. **What is strategy**. Harvard Business Review, Boston, v. 74, n. 6, p. 61-78, Nov./Dec. 1996.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. D. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2ª. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RADIN, T. J. **Stakeholders and sustainability: an argument for responsible corporate discision-making**. William & Mary Environmental Law and Policy Review, 31, 2007. 4.

RAMOS, G. S. **O Balanced Scorecard (BSC) como ferramenta de gestão: um estudo de caso na Administração Tributária de Minas Gerais**. Faculdade de Ciências Humanas Dr. Pedro Leopoldo. Dissertação de Mestrado - Mestrado Profissional em Administração. Pedro Leopoldo, p. 152. 2006.

REYNAUD, P. D.; TODESCAT, M. **Avaliação de desempenho humano na esfera pública: estado da arte na literatura internacional e nacional**. Revista de Gestão - REGE, Florianópolis, v. 24, p. 85-96, Set 2016.

RICARDO, J. L. **Gestão das atividades fiscais em Minas Gerais: uma análise crítica**. FEAD - Minas. Dissertação de Mestrado - Mestrado em Administração. Belo Horizonte, p. 122. 2006.

RUA, M. D. G. **Desmistificando o problema: uma rápida introdução ao estudo dos indicadores**. Escola Nacional de Administração Pública - ENAP, Brasília, 2010.

SANTOS, P. M.; SELIG, P. M. **Indicadores para o novo serviço público: uma análise bibliométrica e sistêmica**. Perspectivas em Ciência da Informação, Belo Horizonte, v. 19, n. 3, p. 82-97, Jul/Set 2014.

SEGOV/MS. **Informativo da Gestão Estratégica**. SEGOV/MS, 2017a. Disponível em: <http://www.segov.ms.gov.br/wp->

content/uploads/sites/3/2017/04/informativo_modelo_gestao_abril_2017.pdf>.
Acesso em: 23 set. 2017.

_____. **Contratos de Gestão**. SEGOV/MS, 2017b. Disponível em:
<<http://www.segov.ms.gov.br/wp-content/uploads/sites/3/2016/06/SEFAZ.pdf>>.
Acesso em: 23 set. 2017.

SIERVE, F. **Qual a diferença entre Processos e Projetos?** Gestão por Processos, 07 Maio 2014. Disponível em:
<<http://www.gestaoporprocessos.com.br/qualadiferencaentreprocessoseprojetos/>>.
Acesso em: 05 Fevereiro 2018.

SILVA, A. **Estabelecendo indicadores de desempenho para uma organização pública: uma abordagem segundo os preceitos do "Balanced Scorecard"**. Dissertação de Mestrado Profissionalizante em Engenharia. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, p. 91. 2002.

SMITH, P. **The use of Performance Indicators in the public sector**. Journal of de Royal Statistical Society, York, v. 153, n. 1, p. 53-72, 1990.

SOARES, J. R.; BAHIA, P. Q.; PENA, H. W. A. **Balanced Scorecard: a aplicação na gestão pública**. Observatório de la Enonomía Latinoamericana, Málaga, EUMED , n. 204, 2014.

SOGABE, V. P. **Caracterização do desempenho operacional em terminais intermodais de escoamento de grãos: um estudo multicaso no corredor Centro-Oeste**. Dissertação de Mestrado em Administração. Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Campo Grande, p. 121. 2010.

SPROESSER, R. L. et al. **Produtividade em terminais intermodais de grãos: um estudo multicaso utilizando a Análise Envoltória da Dados - DEA**. XXIX Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Salvador, 2009.

STERN, L. W.; EL-ANSARY, A. I.; COUGHLAN, A. T. **Marketing Channels**. 5th ed. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1996.

SYMNETICS - BUSINESS TRANSFORMATION. **O que é o Balanced Scorecard**. Symnetics - Business Transformation, São Paulo, 2003. Disponível em:
<http://sistemas.aids.gov.br/incentivo/Biblioteca/Gestao_governanca/o_que_balance_d_scorecard.pdf>. Acesso em: 15 Out 2017.

TEIXEIRA, E. B. **A análise de dados na pesquisa científica: importância e desafios em estudos organizacionais**. Desenvolvimento em Questão, Ijuí-RS, v. 1, n. 2, 2003. 177-201.

TRIDAPALLI, J. P. **Gestão de tributos na Secretaria de Fazenda do estado do Amazonas: acompanhamento e controle através de indicadores de desempenho**. Universidade Federal de Santa Catarina. Dissertação de Mestrado - Programa de Pós-graduação em Administração. Florianópolis, p. 171. 2000.

UCHOA, C. E. **Elaboração de indicadores de desempenho institucional**. Brasília, p. 36. 2013.

VOLPATO, G. L. **Guia prático para redação científica: publique em revistas internacionais**. Botucatu: Best Writing, 2015.

_____. **Método Lógico para Redação Científica**. 2ª. ed. Botucatu: Best Writing, 2017.

WANDERLEI, N. L. **Indicadores de desempenho para as Administrações Tributárias estaduais Brasileiras no período 96-99: uma abordagem de gastos Administrativos mínimos**. Universidade de Brasília - UnB. Dissertação de Mestrado - Mestrado em Economia do Setor Público. Brasília, p. 91. 2002.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração Estratégica**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 2ª. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YONEZAWA, D. P.; CARMO, M. A. S. D.; SOUZA, R. R. D. **Aplicabilidade do Balanced Scorecard no Setor Público: um estudo sobre sua viabilidade na Prefeitura do Município de Londrina / PR**. Revista de Estudos Contábeis, Londrina, v. 2, n. 3, p. 3-13, Jul 2011.

ZIMERMANN, F. et al. **Gestão da estratégia com uso do BSC**. Brasília: ENAP, v. II, 2014b.

_____. **Gestão da estratégia com uso do BSC**. Brasília: ENAP, v. III, 2014c.

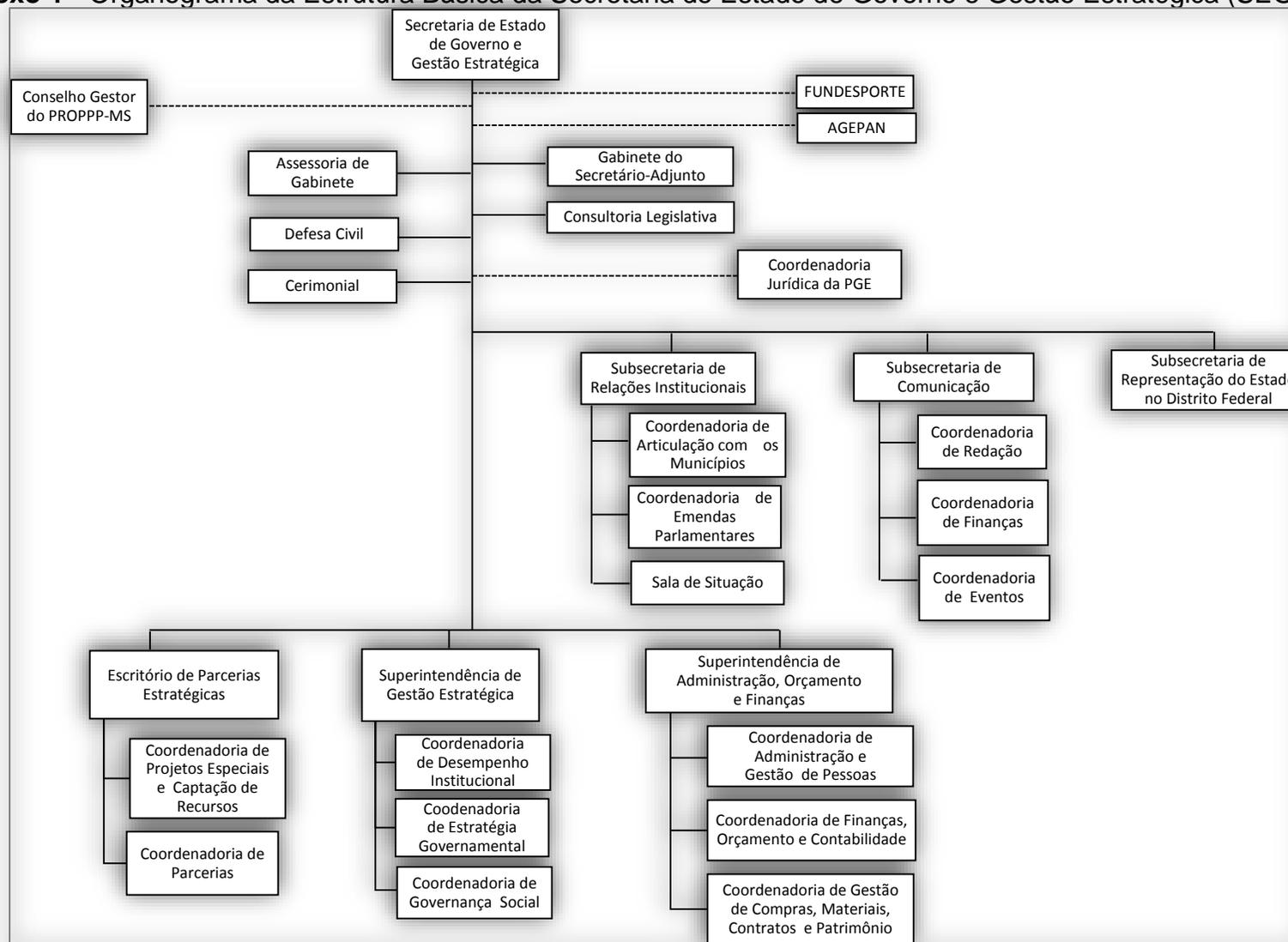
ZUCATTO, L. C. et al. **Proposição de indicadores de desempenho na gestão pública**. ConTexto, Porto Alegre, v. 9, n. 16, 2º Semestre 2009.

ANEXOS

Anexo 1 - Organograma da Estrutura Básica da Secretaria de Estado de Governo e Gestão Estratégica (SEGOV/MS)	151
Anexo 2 - Mapa Estratégico do Estado de Mato Grosso do Sul – Gestão 2014/2017	152

Anexo 3 - Mapa Estratégico da Secretaria de Estado de Fazenda de MS - (SEFAZ/MS) – Elaborado em 2015	153
Anexo 4 - Mapa Estratégico SEFAZ/MS – Elaborado em 2013.....	154
Anexo 5 - Mapa Estratégico da Coordenadoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito - COFIMT - Elaborado em 2013.....	155
Anexo 6 - Organograma da SEFAZ/MS	156
Anexo 7 - Modelo padrão de Termo Fiscal de mercadorias em trânsito da SEFAZ/MS	157
Anexo 8 - Modelo de Registro de Passagem Estadual da SEFAZ/MS	158

Anexo 1 - Organograma da Estrutura Básica da Secretaria de Estado de Governo e Gestão Estratégica (SEGOV/MS)



Fonte: ANEXO DO DECRETO Nº 14.862, DE 25 DE OUTUBRO DE 2017.

Disponível em <http://www.icmstransparente.ms.gov.br/index.aspx?sf=http://arq.sefaz.ms.gov.br/inicio/legislacao.asp>

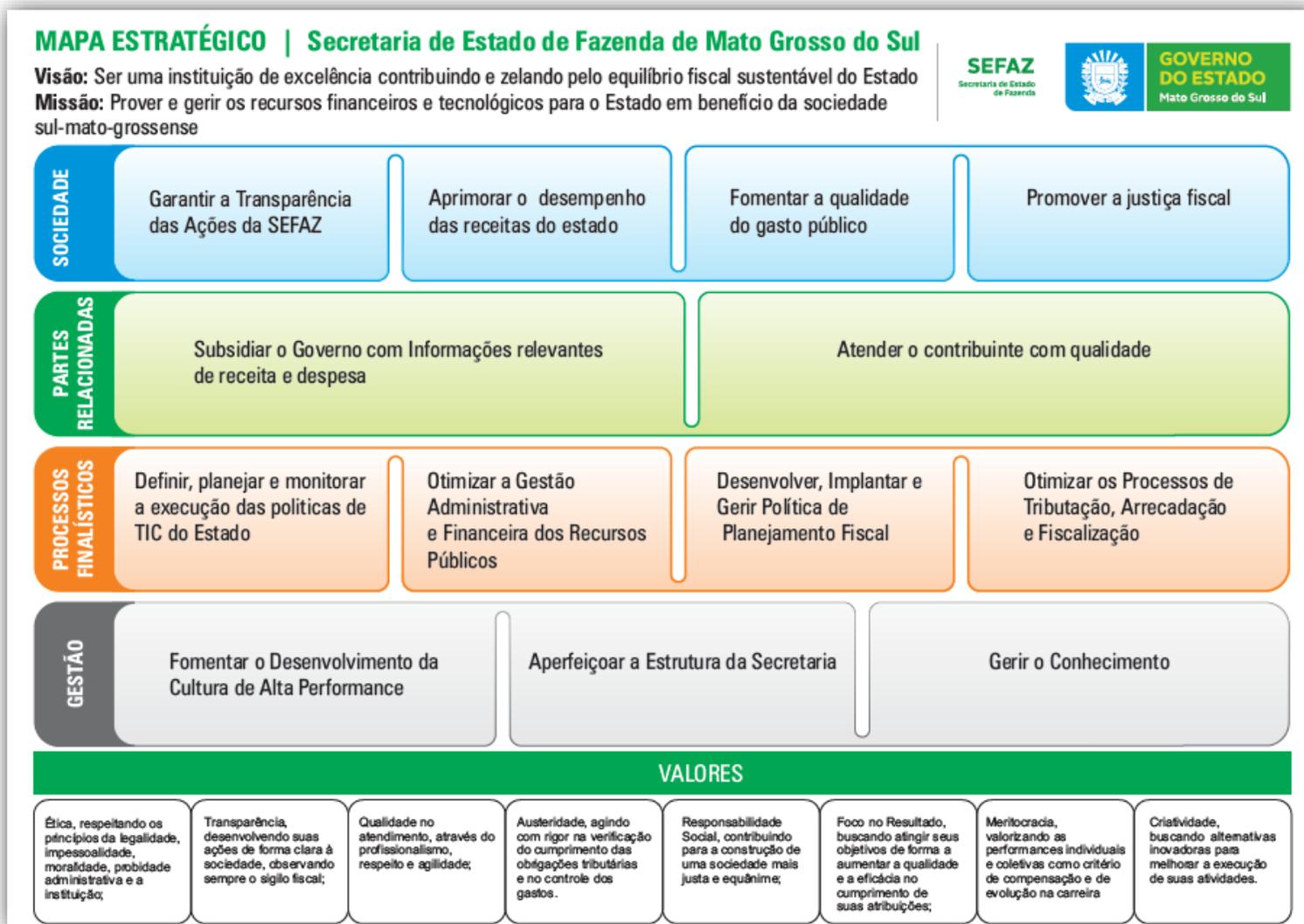
Anexo 2 - Mapa Estratégico do Estado de Mato Grosso do Sul – Gestão 2014/2017



Fonte: Informativo da SEGOV/MS, 2017.

Disponível em <http://www.segov.ms.gov.br>. Acesso em abril/2017.

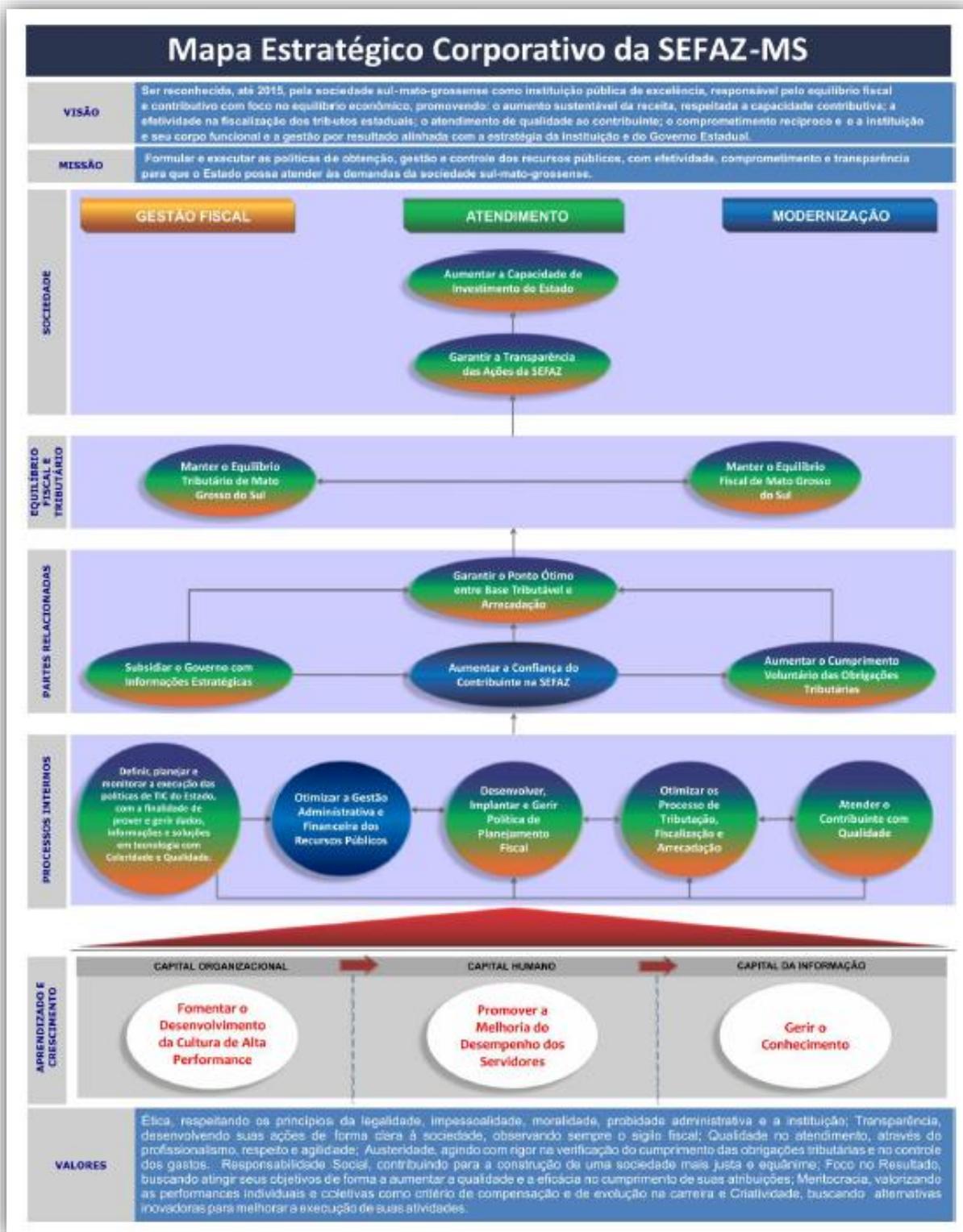
Anexo 3 - Mapa Estratégico da Secretaria de Estado de Fazenda de MS - (SEFAZ/MS) – Elaborado em 2015



Fonte: Informativo da SEGOV/MS, 2017.

Disponível em <http://www.segov.ms.gov.br>. Acesso em abril/2017.

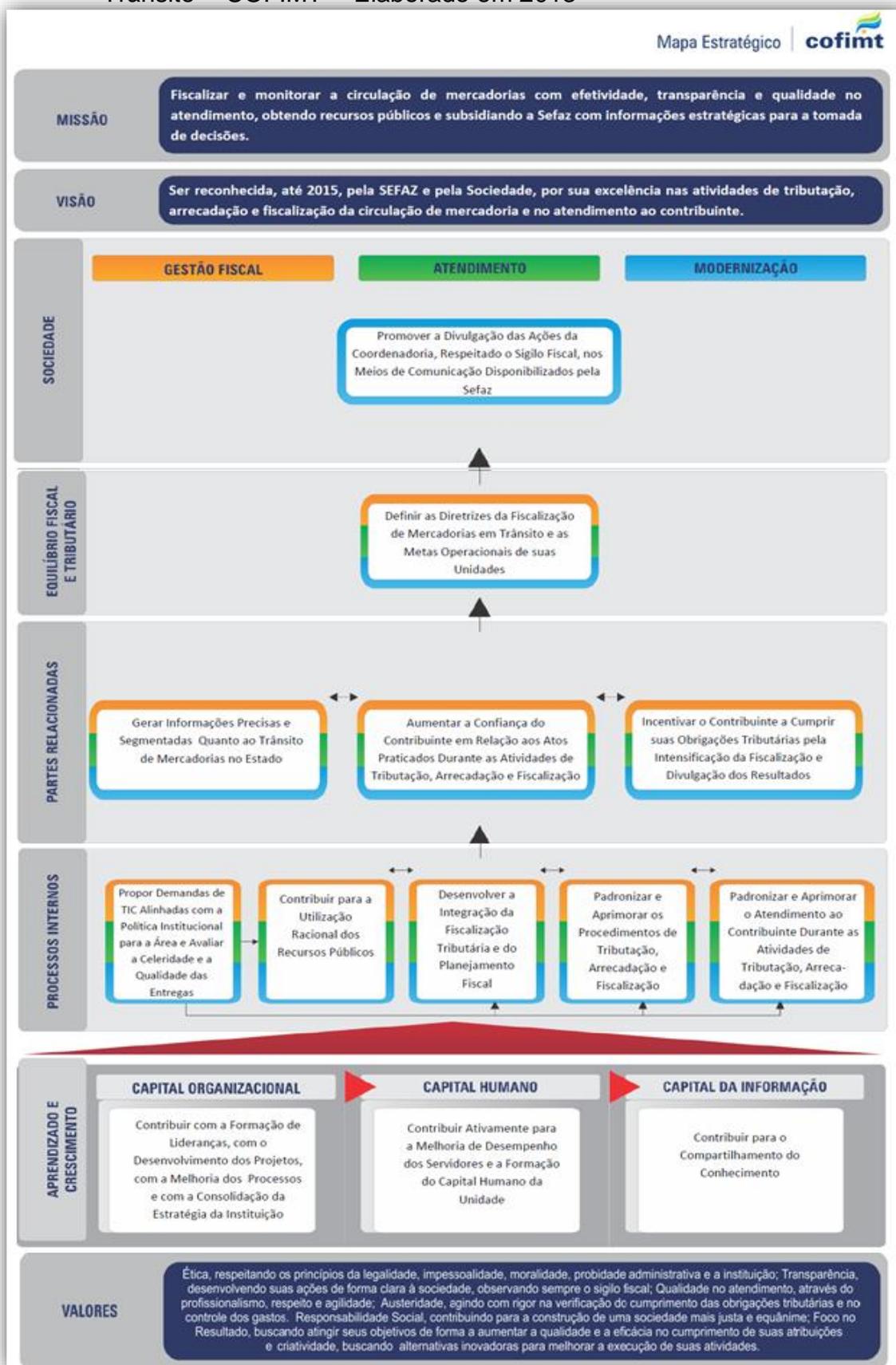
Anexo 4 - Mapa Estratégico SEFAZ/MS – Elaborado em 2013



Fonte: Informativo da SEGOV/MS, 2017.

Disponível em <http://www.segov.ms.gov.br>. Acesso em abril/2017.

Anexo 5 - Mapa Estratégico da Coordenadoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito - COFIMT - Elaborado em 2013



Fonte: (COFIMT, 2013)

Anexo 7 - Modelo padrão de Termo Fiscal de mercadorias em trânsito da SEFAZ/MS

1		TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL Nº 001000843		
DATA/HORA: 08/12/2017 15:24		UNIDADE: 172 - BASE DA FISCALIZAÇÃO MÓVEL LAMPIÃO ACESO - CORUMBÁ		SITUAÇÃO: Pendente
RPE Nº: 4127/172				
2 DADOS DO DESTINATÁRIO				
INSCRIÇÃO ESTADUAL	NOME			CNPJ/CPF
ENDEREÇO	NÚMERO	MUNICÍPIO	UF	FONE
3 DADOS DO REMETENTE				
INSCRIÇÃO ESTADUAL	NOME			CNPJ/CPF
ENDEREÇO	NÚMERO	MUNICÍPIO	UF	FONE
4 DADOS DO TRANSPORTADOR				
INSCRIÇÃO ESTADUAL	NOME			CNPJ/CPF
ENDEREÇO	NÚMERO	MUNICÍPIO	UF	FONE
5 DESCRIÇÃO DO(S) FATO(S)		6 ENQUADRAMENTO DO(S) FATO(S) / INFRAÇÃO(ÕES)		
490 - MULTA - Transporte de mercadorias ou bens desacompanhados do Documento Auxiliar do MDF-e (DAMDFE).		108 Subanexo XVII do Anexo XV ao RICMS; Decreto 13.683/2013.		
7 ENQUADRAMENTO DA(S) PENALIDADE(S)				
58 Art. 117, III, "f", Lei 1810/97. (10 UFERMS)				
8 INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES				
NÃO APRESENTOU O DAMDFE NO MOMENTO DA ABORDAGEM. VEÍCULO CAMINHÃO ABORDADO NO PÁTIO DA BASE MÓVEL NESTA DATA NO HORÁRIO DE EMISSÃO DO RPE. PESAGEM REALIZADA. OBRIGATORIEDADE DO MDFE EM OPERAÇÕES INTERMUNICIPAIS A PARTIR DE 06/11/2017 CONFORME DECRETO 14.823/2017.				
9 DOCUMENTOS				
CHAVE DE ACESSO		DATA	VALOR	
		07/12/2017	10.000,00	
TOTAL DF-E(S):		1	VALOR TOTAL: 10.000,00	
10 DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			11 DADOS DA BAIXA	
TRIBUTO: 641 - MULTAS RELATIVAS AO ICMS			(*)	
Valor Tributável.....		10.000,00	Data:	
Valor Agregado.....	60,00 %	6.000,00	Motivo:	
Valor Redução.....	0,00 %	0,00	Usuário: -	
Base de Cálculo.....		16.000,00		
ICMS.....	17,00 %	2.720,00		
Crédito de Origem.....	7,00 %	700,00		
ICMS a Recolher.....		2.020,00		
Multas ICMS.....	0,00 % 0,00			
Multas Outras Origens.....	(10 UFERMS)	241,40		
Somas.....		2.261,40		
12 Nos termos das disposições contidas nos artigos 49 e 50 da Lei nº 1810/97, no Anexo III e nos artigos 75, 77, 78 e 82 do Regulamento do ICMS - RICMS, fica o contribuinte/responsável acima identificado obrigado a recolher, nesta data, o crédito tributário consignado no presente ou apresentar prova de imunidade, não incidência ou isenção do imposto, sem prejuízo da regularização das obrigações acessórias, se for o caso, ou ainda a requerer a autuação fiscal na repartição competente.				
13 CONTRIBUINTE/INTIMADO				
14 LOCAL DO DESEMBARÇO 172 - BASE DA FISCALIZAÇÃO MÓVEL LAMPIÃO ACESO - CORUMBÁ				
15 MOTORISTA	DOCUMENTO	PLACA(S)	ASSINATURA	
16 AGENTE DO FISCO	MATRÍCULA			
DEOCLERIO LUBE FILHO	909521			

Anexo 8 - Modelo de Registro de Passagem Estadual da SEFAZ/MS

 000004141.172.01	
 <small>ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO DE MERCADORIAS EM TRÂNSITO</small>	REGISTRO DE PASSAGEM ESTADUAL - RPE N° 4141 Unidade: 172 - BASE DA FISCALIZAÇÃO MÓVEL LAMPIÃO ACESO - CORUMBÁ Tipo Movimento: INTERNO
Dados Geração	
Data Hora:	09/12/2017 08:51:16
Agente do Fisco:	
Veículo:	CPF/RNE Motorista:
Peso Líquido Aferido: - Kg	Nome Motorista:
Quantidade de Documentos Fiscais Eletrônicos	
3 DFEs (1 NFEs, 1 CTEs, 0 NFPs, 1 MDFEs)	Notificação nº(s): -
Notas Fiscais Eletrônicas deste Registro:	
5017120163789501770155006	5017120918538600012857001
	5017120918538600012858001

Fonte: SEFAZ/MS