

**O BALANCED SCORECARD COMO FERRAMENTA DE  
GESTÃO ESTRATÉGICA E ORÇAMENTÁRIA DA  
FUNDAÇÃO CULTURAL DE FLORIANÓPOLIS <sup>1</sup>**

*THE BALANCED SCORECARD AS A TOOL OF STRATEGIC AND BUDGETARY  
MANAGEMENT OF THE CULTURAL FOUNDATION OF FLORIANOPOLIS*

**Marcelo Medeiros da Rosa<sup>2</sup>**

Especialista em Controle da Gestão Pública Municipal pela UFSC

[mmr2801@yahoo.com.br](mailto:mmr2801@yahoo.com.br)

**Sérgio Murilo Petri**

Doutor em Engenharia de Produção pela UFSC

Professor Adjunto da UFSC

[smpetri@gmail.com](mailto:smpetri@gmail.com)

**Luana Ramos Figueiredo Petri**

Graduada em Ciências Contábeis pela UNIVALI

[luanaramos@sc.senac.br](mailto:luanaramos@sc.senac.br)

**Maria Denize Henrique Casagrande**

Doutora em Engenharia de Produção pela UFSC

Professora Adjunta da UFSC

[denize@cse.ufsc.br](mailto:denize@cse.ufsc.br)

**RESUMO**

As organizações públicas têm recebido, nos últimos anos, duras críticas sobre a forma que definem suas políticas, gerem os recursos e divulgam os resultados alcançados. Por este motivo, o setor público tem incorporado ferramentas provenientes do setor privado, motivado pela necessidade de profissionalizar sua gestão. A metodologia *Balanced Scorecard* (BSC) surge como uma opção aplicável na esfera pública, tanto para a avaliação do desempenho quanto na gestão orçamentária e estratégia. Entretanto, com base em pesquisa realizada na base de dados de periódicos da CAPES, verificou-se que a maior parte das publicações sobre o tema discute a aplicabilidade da metodologia em segmentos tradicionais do setor privado. Posto isto, este artigo apresenta uma pesquisa desenvolvida entre os anos de 2011 e 2012 que propôs a utilização do BSC em organizações públicas por meio do desenvolvimento de um painel estratégico para o Festival Floripa Teatro Isnard Azevedo, promovido pela Fundação Cultural de Florianópolis Franklin Cascaes (FCFFC), como forma de aprimorar sua gestão estratégica, orçamentária e permitir o desenvolvimento de indica-

<sup>1</sup> Artigo originalmente apresentado no XIX Congresso Brasileiro de Contabilidade, em agosto de 2012, Belém/PA. Recebido em: 22/08/2013. Revisado por pares em: 28/10/2013. Segunda versão enviada em 16/12/2013. Recomendado para publicação em: 10/03/2014 por Orleans Silva Martins (Editor Geral). Publicado em: 30/04/2014. Organização responsável pelo periódico: UFPB.

<sup>2</sup> Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, Departamento de Ciências Contábeis, Campus Universitário, Trindade, CEP 88.049-010, Florianópolis/SC.

dores de desempenho. Do ponto de vista metodológico, este artigo é classificado como descritivo, com abordagem qualitativa, sob a forma de um estudo de caso. Os instrumentos de pesquisa foram: a aplicação de um questionário e uma entrevista, com perguntas abertas e fechadas, realizados presencialmente com a coordenação do evento e da entidade promotora; a observação, mediante visitas técnicas à entidade e à 18ª edição do evento; e a análise bibliográfica e documental. Como resultado, apresenta-se o painel estratégico do festival, construído de forma conjunta com a coordenação da entidade, as interações lógicas entre os objetivos estratégicos, os indicadores de desempenho e os resultados esperados, bem como as vantagens para a FCFFC e para os patrocinadores do Festival Floripa Teatro Isnard Azevedo.

**Palavras-chave:** *Balanced Scorecard*. Avaliação de Desempenho. Gestão Estratégica. Gestão Orçamentária. Painel Estratégico.

## ABSTRACT

Public organizations have received in recent years, criticism about the way that define its policies, manage resources and disseminate the results. For this reason, the public sector has built tools from the private sector, motivated by the need to professionalize their management. The methodology Balanced Scorecard (BSC) emerges as a relevant option in the public sphere, both for performance assessment and in budget management and strategy. However, based on research conducted in the database *Capes*, it was found that most publications on the subject discusses the applicability of the methodology in traditional segments of the private sector. That said, this article presents a research carried out between the years 2011 and 2012 that proposed the use of BSC in public organizations through the development of a strategic panel to *Floripa Festival Theatre Isnard Azevedo*, sponsored by the *Fundação Cultural de Florianópolis Franklin Cascaes (FCFFC)* as a way to enhance their strategic, budget management and allow the development of performance indicators. From the methodological point of view, this article is classified as descriptive, qualitative approach in the form of a case study. The research instruments were: the use of questionnaire and semi-structured interviews with open and closed questions, conducted in person with the coordination of the event and the promoter; observation upon technical visits the entity and the 18th edition of the event, and literature review and documentary. As a result, are present the strategic panel of the festival, built jointly with the coordinating entity, the logical interactions between strategic objectives, performance indicators and outcomes as well as the benefits for the FCFFC and for the sponsors *Festival Floripa Teatro Isnard Azevedo*.

**Keywords:** Balanced Scorecard. Performance Evaluation. Strategic Management. Budget Management. Strategic Panel.

## 1 INTRODUÇÃO

De acordo com estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o Estado brasileiro é um dos maiores arrecadadores de tributos do mundo. Nele, o cidadão trabalha 145 dias por ano para atender às exigências tributárias das esferas federal, estadual e municipal – que são impostos, contribuições, taxas etc. (IBPT, 2010).

Contudo, apesar da grande arrecadação, o Estado não atende às demandas e necessidades da sociedade, afetando diretamente a imagem e a credibilidade perante a população. Neste sentido, o editorial do Jornal O GLOBO (2005, p. 22) apresentou o que considera ser a visão dos contribuintes em relação a seus governantes, como "a conjugação de uma carga tributária de país escandinavo com serviços públicos quase africanos é uma das facetas do injusto Estado brasileiro. O poder público, em todas as suas instâncias, gasta muito e mal, e ainda sufoca o contribuinte para financiar esses gastos".

Olenike *et al.* (2012, p. 02) corroboram com essa discussão, apresentando a dicotomia existente sobre o tema, como,

Entre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem estar da sociedade. A Austrália, seguida dos Estados Unidos, da Coreia do Sul e do Japão são os países que melhor fazem aplicação dos tributos arrecadados, em termos de melhoria da qualidade de vida de seus cidadãos.

Por meio desse quadro, o Estado dá a entender que sua gestão orçamentária e fiscal é ineficaz e focada simplesmente no cumprimento dos dispositivos legais. Ações estruturadas como planejamento estratégico e mensuração da efetividade dos projetos e políticas de governo executadas são preteridas, reforçando a sensação de que o que é oferecido à população é muito menos do que poderia ser feito.

Ademais, de acordo com Bornia e Lunkes (2007), as mudanças e instabilidade macroeconômicas obrigam as organizações que pretendem crescer, ou simplesmente sobreviver, a buscarem metodologias de medidas e indicadores de desempenho mais amplos. Estas medidas devem mensurar o desempenho por meio de instrumentos que produzam dados passíveis de comparação entre os objetivos previamente e os resultados atingidos, além de subsidiar a tomada de decisão.

Com base no exposto, entende-se que a avaliação de desempenho no setor público necessita de estudos mais aprofundados, uma vez que são escassos quando comparados ao setor privado. Questões como a construção de indicadores de desempenho e a avaliação da gestão estratégica e orçamentária, presentes na realidade das empresas que visam lucro, deixam de ser o foco em organizações governamentais.

A ferramenta sugerida para aprimorar a gestão estratégica e orçamentária dos entes da Administração Pública e proporcionar instrumentos para mensuração do desempenho de seus programas é o *Balanced Scorecard* (BSC). Trata-se de um método de planejamento e avaliação flexível que permite a mensuração de resultados não apenas financeiros, mas sob a visão integrada da estratégia, da missão, de aspectos relacionados com clientes, com processos internos e com o aprendizado e o crescimento organizacional. Por traduzir a missão e a estratégia em conjunto abrangente de medidas de desempenho, o BSC pode ser adaptado a qualquer tipo de organização, projeto ou programa (MOREIRA *et al.*, 2012; NIVEN, 2007).

A partir de uma análise abrangente da literatura existente sobre o BSC, utilizando-se como fonte a base de dados de periódicos da CAPES (*Scopus, Proquest, Scielo*, entre outros), no período de dezembro de 2011 a abril de 2012, percebeu-se que a maior parte das publicações discute a aplicabilidade da metodologia em segmentos tradicionais do setor privado. Portanto, é pertinente o aprofundamento dos estudos sobre o tema em organizações públicas e não governamentais.

Em especial, em organizações culturais, não foram identificados relatos de aplicação do *Balanced Scorecard*. Ante o exposto, pretende-se, com este artigo, contribuir à redução desta lacuna, identificando os fatores críticos para a implantação do BSC, estabelecimento dos indicadores de desempenho e construção do Painel Estratégico do Festival Floripa Teatro Isnard Azevedo, promovido pela Fundação Cultural de Florianópolis Franklin Cascaes. Assim, espera-se contribuir com a aferição da eficiência, eficácia e efetividade das ações e com o alinhamento entre elas e a missão e a visão de futuro da entidade que o executa.

O objetivo geral deste artigo é apresentar os resultados de uma pesquisa, realizada entre os anos de 2011 e 2012, que propôs o BSC como ferramenta de gestão estratégica, orçamentária e de mensuração de desempenho do Festival Floripa Teatro Isnard Azevedo. Para atender ao objetivo proposto, estabeleceram-se os objetivos específicos, a saber: (i) realizar um estudo bibliográfico sobre metodologia *Balanced Scorecard* e sua utilização por entidades públicas; (ii) elaborar o Painel

Estratégico do Festival Floripa Teatro Isnard Azevedo com base em sua missão, visão, valores e orçamento disponível; e, (iii) propor indicadores e medidas de desempenho para o evento, dentro das perspectivas do BSC.

Este artigo é constituído de seis seções. A introdução apresenta a necessidade de exploração do tema. A segunda seção traz o embasamento necessário para a compreensão do todo – conceitualização de avaliação de desempenho e de BSC – suas origens, aplicações na esfera pública e interação entre BSC e orçamento. Em seguida, apresentam-se a metodologia utilizada e o estudo de caso. Na quinta seção, os resultados são apresentados por meio do desenvolvimento do Painel Estratégico do *Balanced Scorecard* como norteador da gestão estratégica e orçamentária do evento e do quadro de resultados esperados com sua implementação. Por fim, as conclusões expõem a relação dos objetivos propostos com os resultados alcançados.

## 2 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Avaliar, em seu sentido genérico, é tão antigo quanto o próprio homem. Trata-se do exercício da análise e do julgamento sobre a natureza, sobre o mundo e as ações humanas, a base para a apreciação de um fato, de uma ideia, de um objetivo ou de um resultado. É, também, insumo para a tomada de decisão em qualquer situação (ENSSLIN; ENSSLIN; DUTRA; PETRI, 2007).

Esse processo abrangente busca identificar o estágio em que se encontram os objetivos estratégicos ou as metas de uma organização como um todo, ou em suas áreas específicas, em um determinado momento. De acordo com Dutra e Luz (2008), avaliar significa, em outras palavras, medir resultados, efeitos ou desempenho, utilizando-se um instrumento formal e estruturado que produza dados passíveis de comparação com uma escala padronizada.

Para Hope e Fraser (1999), Leahy (2002) e Lunkes (2007), a justificativa para a medição do desempenho se dá pela possibilidade de identificação dos fatores-chave para o sucesso e a origem dos mesmos; por permitir o entendimento dos processos internos da organização e o acesso às informações relativas ao negócio às partes interessadas; por garantir que a tomada de decisão ocorra com base em fatos e não em suposições; ao demonstrar o estágio atual das melhorias planejadas; por identificar a origem e localização dos problemas e quais são as ações de melhoria são necessárias e; por permitir a manutenção das pessoas que detêm habilidade e competências imprescindíveis para o sucesso da organização comprometidas.

As medidas financeiras tradicionais – custo, receita e lucro – predominantes em sistemas de gestão baseados como o orçamento, embora sejam mais precisas, apresentam limitações descritas por Bornia e Lunkes (2007) como: (i) são indicadores de resultado e tendem a analisar o passado; (ii) não incluem medidas amplas no desempenho; (iii) são, geralmente, medidas macro, não apresentando os fatores específicos que acarretaram a variação; e (iv) tendem a mensurar e analisar apenas as variáveis internas do negócio.

O processo de avaliação de desempenho pode apresentar múltiplos objetivos. Cabe à organização direcionar para aqueles objetivos que promovam, de fato, melhorias mais significativas ou direcione para a resolução de problemas que se caracterizam como deficiências em seu funcionamento (DUTRA, 1998).

### 2.1 Avaliação de Desempenho de Programas em Organizações Públicas

Para Santos e Cardoso (2001), a adoção de critérios de avaliação adequados e necessariamente diferenciados e vinculados aos objetivos das políticas públicas, associados à técnicas de planejamento e de contratualização de metas de desempenho, é o grande desafio num processo de avaliação de desempenho no setor público, tendo em vista que essas organizações devem cumprir seus objetivos ao menor custo possível e definir critérios de eficiência na avaliação dos resultados.

Dutra e Luz (2008) apontam que a capacidade de medir seus resultados é um fator relevante no que diz respeito à qualidade da gestão organizacional. No caso das entidades públicas, essa dificuldade de mensuração encerra algumas complexidades específicas derivadas de suas características institucionais (SANTOS; CARDOSO, 2001).

Os motivos principais desse quadro, de acordo com Santos e Cardoso (2001), têm origem na dificuldade de medir os produtos ofertados pelos entes públicos, devido à multiplicidade de objetivos que estas instituições perseguem e dos serviços que proveem e, principalmente, da ausência de mercados, de preços e transações.

Somam-se a essas lacunas a inexistência, na maioria dos casos, de referenciais que possam ser utilizados como fonte de comparação do desempenho e de concorrentes que ameacem a perenidade dos produtos e serviços prestados. Esta situação dificulta a mensuração de sucessos por meio de um ativo tangível (recursos financeiros, aumento no patrimônio, retorno sobre o investimento etc.), principalmente quando se trata de monopólio natural ou não. De acordo com Dutra e Luz (2008), tem-se a indicação de que não existem, para o setor público, indicadores diretos de mensuração de desempenho, exceto os dispositivos legais.

De acordo com os mesmos autores, muitas vezes o impacto de uma ação no serviço público depende de fatores exógenos à gestão, de condições econômicas globais ou de prioridades políticas, o que dificulta uma avaliação objetiva do valor que esta ação específica agrega. Ou seja, a gestão no serviço público é avaliada basicamente por meio do consumo dos recursos (nível de gastos, dotação de pessoal, déficit etc.) em vez de medir os benefícios à comunidade (SANTOS; CARDOSO, 2001). Sobre o tema, Dutra e Luz (2008, p. 04) apresentam,

Assim, avaliar o desempenho organizacional consiste em atribuir valor àquilo que uma organização considera relevante em face dos seus objetivos estratégicos, caracterizando em que nível de desempenho ela própria se encontra, com vistas à promoção de ações de melhoria. Em outras palavras, trata-se do processo de identificar os aspectos considerados importantes no contexto organizacional, avaliar esses aspectos visualizando o desempenho organizacional, promovendo, de maneira simultânea, ações de aperfeiçoamento.

No cerne dessas preocupações, percebe-se uma maior ênfase nos resultados produzidos pelas entidades públicas e, por conseguinte, maior ênfase na efetividade e nos impactos da gestão. Ademais, observa-se também, a priorização dos clientes, que são os consumidores dos produtos e serviços produzidos. Os esforços para criar mecanismos para avaliar os resultados na gestão pública e para gerar uma cultura orientada a dar resultados da gestão dentro das organizações públicas surgem diretamente dessas preocupações (DUTRA; LUZ, 2008).

Neste sentido, é importante compreender que a avaliação de desempenho é, antes de tudo, um instrumento, um meio, e não um fim em si mesmo; não pode, por exemplo, servir de pretexto para a busca de novos ou outros objetivos (SANTOS; CARDOSO, 2001).

Do ponto de vista histórico, a avaliação de desempenho no setor público, originada no final da década de 1880, podia ser associada à necessidade de um governo mais eficiente e racional, como as empresas do setor privado. Essa perspectiva surgiu em 1887, quando Woodrow Wilson propôs um novo enfoque científico e mais orientado aos negócios (PETERS; PIERRE, 2010).

De acordo com Peters e Pierre (2010), em 1910 foi criada nos Estados Unidos a *Taft Commission on Economy na Efficiency*, considerada uma das primeiras comissões destinadas à melhoria da gestão organizacional e do desempenho governamental. A partir da década de 1940, a preocupação com o tamanho e eficiência do aparato estatal ocasionou a discussão sobre a necessidade de economia, eficiência e modernização de serviços públicos, mediante auxílio de especialistas sobre gestão (PETERS; PIERRE, 2010).

Na década de 1960, o Programa de Planejamento e Sistema Orçamentário (PPBS) foi introduzido em todas as áreas do governo americano como extensão de uma aplicação bem sucedida do Departamento de Defesa (NIVEN, 2007). Outro programa, o Gerenciamento por Objetivos (MBO), que sucedeu o PPBS na década de 1970, incluiu, na avaliação de desempenho, medidas organizacionais e individuais, visando associar o planejamento organizacional, as metas financeiras, técnicas e estratégicas às ações e objetivos dos servidores, através da participação destes nas definições estratégicas, ao *feedback* da gerência e recompensas financeiras alocadas com base na mensuração do progresso organizacional (NIVEN, 2007; PETERS; PIERRE, 2010).

A evolução dos mecanismos organizacionais de mensuração de resultados culminou no desenvolvimento de novas metodologias, como o *Total Quality Management* (TQM), que incitou os gestores a perceberem suas organizações não apenas sob a ótica dos números, mas sim sob a ótica da qualidade (PETERS; PIERRE, 2010). Décadas se passaram até que foi criada nos EUA a Lei Governamental de Resultados (GPRA). Promulgada em 1993, este dispositivo exigia dos entes custeados pelo governo o desenvolvimento de um sistema de responsabilização baseado na medição de desempenho, na fixação de metas e de objetivos, medindo o progresso em relação à sua conquista (NIVEN, 2007). O cenário retratado na época, somada a experiência de programas propostos e testados no passado, propiciou um ambiente favorável para a aplicação de uma ferramenta de gestão e mensuração de resultados muito respeitada pela iniciativa privada na esfera pública: o *Balanced Scorecard* (BSC).

## 2.2 O *Balanced Scorecard* (BSC)

A criação do *Balanced Scorecard*, ocorrida no início da década de 1990, foi influenciada pela perda de competitividade do setor industrial americano uma década antes. Com a perda da liderança tecnológica para a indústria japonesa e a necessidade de modernização dos métodos de avaliação de desempenho, iniciou-se o debate sobre um método que permitisse a mensuração de resultados de maneira mais ampla (COSTA, 2006).

Enquanto a avaliação de desempenho adotada pelo modelo de gestão americano utilizava métodos financeiros e contábeis considerados tradicionais, as empresas japonesas avaliavam o desempenho por meio de outros componentes relevantes, como produtividade, qualidade dos produtos e excelência nos processos.

A mudança no escopo quanto à avaliação do desempenho se deu pelo de fato que a ênfase excessiva em resultados financeiros concentrar as atividades em soluções exclusivamente de curto prazo. Ao preferir os cenários de longo prazo, as organizações comprometem seu desenvolvimento futuro e o sucesso organizacional. Assim, para obtenção de um diferencial no acirrado mercado global, é necessário avaliar o desempenho organizacional sob várias perspectivas e não mais apenas sob o prisma financeiro – ativos tangíveis e métodos contábeis tradicionais (BASAGLIA et al., 2010; PERSON, 2010).

Diante desse paradigma, Kaplan e Norton desenvolveram o *Balanced Scorecard*, que permite avaliar o desempenho em dimensões financeiras e não financeiras como “um complemento à medida financeira, suprimindo sua deficiência em monitorar os ativos intangíveis essenciais para o crescimento futuro” (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 68). No primeiro momento, a ferramenta tinha como foco exclusivo a mensuração do desempenho organizacional. Entretanto, após os primeiros testes práticos em empresas voluntárias, percebeu-se que o BSC é um sistema de gestão que contribui para a implementação das estratégias e na mobilização de toda a organização para o cumprimento dos objetivos estratégicos, tanto na esfera privada, quanto na pública – esta última requer adaptações devido a sua finalidade.

Um dos diferenciais do BSC, segundo Kapan e Norton (1997), é permitir a percepção de que os indicadores financeiros, por si só, não bastam para retratar o estágio atual de uma organização

de maneira ampla e em relação aos seus objetivos estratégicos, uma vez que mostram apenas os resultados operacionais e de investimentos, não contemplando os fatores que impulsionam a rentabilidade em longo prazo. Outros benefícios percebidos a partir da implementação da ferramenta são a melhoria no *feedback* e aprendizado estratégico, uma vez que, definidas medidas referenciais e revisões gerenciais de curto prazo, consegue-se analisar como os resultados foram ou não alcançados e se as expectativas para o futuro continuam viáveis. Assim, visualiza-se a execução, a manutenção de metas viáveis e as oportunidades para que novas ideias sejam incorporadas (MURASSE; MENDES JUNIOR, 2011).

De acordo com Atkison e Epstein (2000), a construção de metodologias de gestão como o *Balanced Scorecard* não é recente. Durante e após a II Guerra Mundial, desenvolveram-se sistemas semelhantes ao BSC na montadora Ford. Um dos executivos da empresa foi Secretário de Defesa dos Estados Unidos que introduziu os mesmos métodos de administração utilizados pelo Pentágono. Ademais, empresas francesas utilizam há mais de cinco décadas o *Tableau de Bord*.

O BSC, de acordo com Atkinson et al. (2000), representa a primeira tentativa de desenvolver um método de avaliação de desempenho com foco nos objetivos da empresa, na coordenação do processo de tomada de decisão e que proporcionasse o aprendizado organizacional. Ainda segundo os autores, esta ferramenta introduz um novo método de gestão que posiciona a estratégia como o cerne organizacional, tirando as questões financeiras do topo da hierarquia e colocando-as em pé de igualdade com outras questões pertinentes ao negócio - como a gestão dos processos e o relacionamento da empresa com seus clientes.

Outro aspecto relevante sobre a ferramenta é que o BSC tende a substituir o orçamento como o centro nervoso das organizações, graças a sua capacidade de integrar as variáveis que geram valor ao longo do tempo e pela análise com base em diferentes e abrangentes (porém concisas) perspectivas. Tais perspectivas são: financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento (REZENDE, 2003; COSTA, 2006).

Na perspectiva financeira, são descritos os resultados tangíveis da estratégia em termos financeiros tradicionais, permitindo a identificação de quais indicadores devem ser considerados para avaliar o desempenho a longo prazo, além das variáveis mais importantes para criar e impulsionar os objetivos. Por meio da perspectiva clientes os gestores podem dimensionar se as atividades da empresa estão alinhadas às estratégias para atender as necessidades e expectativas dos segmentos e mercados que querem atingir (ZAGO, 2006).

Na perspectiva dos processos internos, as empresas buscam a melhoria da qualidade dos produtos e serviços, a redução dos custos, o aumento da produção e a maximização da produtividade. Na última perspectiva do BSC, aprendizado e crescimento, busca o desenvolvimento dos objetivos e das medidas de desempenho para orientar o aprendizado e o crescimento da organização. Na elaboração de um *Balanced Scorecard*, os gestores devem ser capazes de estruturar o processo, facilitando sua compreensão e coletar as informações básicas relevantes para a construção da ferramenta, sabendo claramente qual o objetivo de tal elaboração (GALAS, 2004).

Niven (2007, p. 52) faz uma metáfora extraída da obra de outro autor, Steven Covey, que utiliza a simbologia de pedras como prioridades-chave de uma organização: “[...] quando você começar a implementar seu *Balanced Scorecard*, terá que fazer exatamente isso – colocar as pedras maiores primeiro”.

Para Campos (2001), o BSC, embora não agregue nenhum conceito novo na literatura da Contabilidade Gerencial, esclarece pontos mal compreendidos ou esquecidos na avaliação de desempenho, apresentando a vinculação entre pontos vitais que não estavam articulados de maneira clara e aumentando a compreensão entre estratégia e operação. Assim, o BSC permite à Contabilidade Gerencial adaptar-se de modo mais rápido às mudanças do microambiente e se fortalecer como um sistema relevante de informações gerenciais.

Saber aonde se quer chegar e quais são as prioridades são pontos fundamentais na construção do Painel Estratégico do BSC, que deve representar o pensamento e as energias da equipe que o elabora. Caso contrário, sem o engajamento de todos os envolvidos, o resultado mais provável é o fracasso.

Por Painel Estratégico, tem-se a representação estruturada das estratégicas de uma organização sob a ótica dos processos táticos e operacionais. Esta representação permite o acompanhamento e monitoração das ações táticas, como campanhas de *marketing*, e ações operacionais, como controle de qualidade e desequilíbrios orçamentários ocorridos em um pequeno espaço de tempo. A elaboração do Painel Estratégico bem estruturado permite aos gestores que a tomada de decisão seja mais rápida e a redução do trabalho administrativo em análise e pesquisa (PERSON, 2010).

Na concepção de Niven (2007, p.89) a eficácia de um *Balanced Scorecard* se dá pela correta tradução dos componentes “[...] missão, valores essenciais, visão e estratégia”. Por missão de uma organização, entende-se o seu propósito central, ou seja, o motivo de sua existência, transcendendo questões financeiras e mercadológicas. Os valores organizacionais refletem os princípios que orientam as ações da empresa. Por visão, entende-se como a inter-relação entre a missão e os valores centrais com a estratégia. Quanto à estratégia, tem-se que é “um caminho, ou maneira, ou ação formulada e adequada para alcançar, preferencialmente, de maneira diferenciada, as metas, os desafios e objetivos estabelecidos, o melhor posicionamento da empresa perante o ambiente” (OLIVEIRA *apud* ZAGO, 2006, p. 35).

O entendimento sobre os componentes supracitados é requisito básico para a implantação da ferramenta em qualquer ente, seja privado ou público, pois são nesses elementos que residem os caminhos para o cumprimento da razão social da organização.

### 2.3 A Utilização do *Balanced Scorecard* na Esfera Pública

A adaptação do BSC para organizações públicas parte do princípio central que move uma organização pública. Enquanto organizações privadas buscam o lucro, uma entidade governamental busca o atendimento ao cidadão. Logo, as estratégias para a concretização dos respectivos objetivos são invariavelmente diferentes. No caso das organizações públicas ou sem fins lucrativos, por seus resultados terem um cunho, na maioria das vezes, subjetivos, têm-se dificuldades para a definição estratégica de suas ações (NIVEN, 2007).

Ao se desenvolver o BSC na esfera pública, o topo da hierarquia não deve ser a perspectiva financeira, uma vez que os indicadores financeiros não demonstram se o ente público está ou não cumprindo sua missão. Kaplan e Norton (2000, p. 146-147) afirmam que “considerando que o sucesso financeiro não é o principal objetivo da maioria dessas organizações, é possível reformular a arquitetura para colocar os clientes ou contribuintes no alto da pirâmide”. Para evitar problemas na definição de quem é o cliente da entidade pública na construção do BSC, Kaplan e Norton (2000), Niven (2007) e Zago (2006) sugerem que a perspectiva clientes deve ser dividida em perspectiva do doador e perspectiva do beneficiário da ação pública.

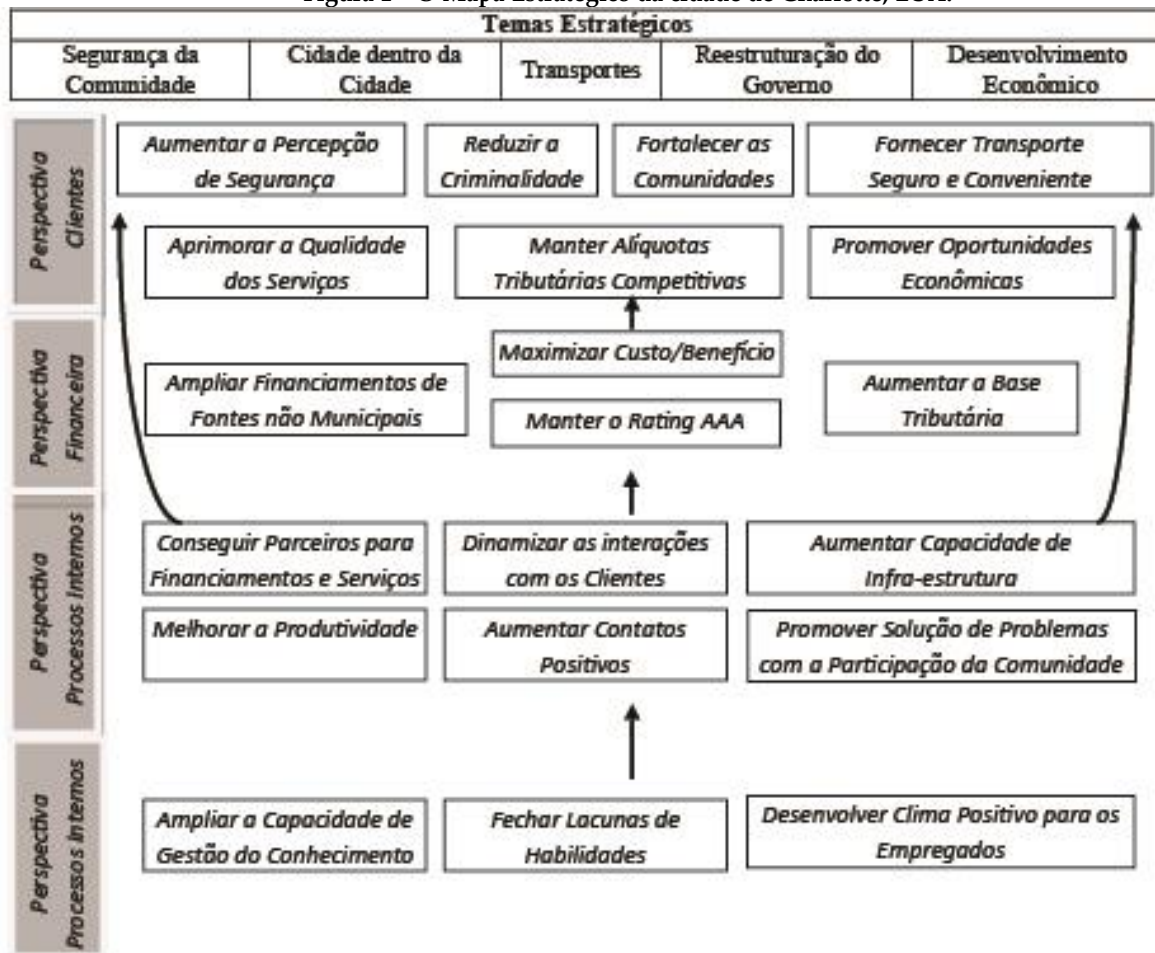
#### 2.3.1 A experiência prática do BSC na cidade de Charlotte

Uma das primeiras experiências da utilização do BSC no setor público se deu em Charlotte, EUA, no início da década de 1990. A metodologia foi utilizada para unir os diversos organismos – corpo de bombeiros, polícia, secretaria de transportes, secretaria de educação e aeroporto – em uma única missão: a prestação de serviços de qualidade, que promovam a segurança, a saúde e a qualidade de vida de seus cidadãos (KAPLAN; NORTON, 2000). No entanto, não havia certeza de como organizar e operacionalizar as ações para atender a missão. Os recursos eram limitados e deveriam ser alocados em ações prioritárias. Mas, quais eram essas ações?



Foram estabelecidos pelo prefeito e pelo Conselho Municipal cinco temas centrais que norteariam a execução do orçamento e os programas de governo por um período de dez anos. Estes programas – Segurança na Comunidade, Transporte, Desenvolvimento Econômico, Reestruturação do Governo e Cidade – dentro da Cidade (KAPLAN; NORTON, 2004) representariam os principais serviços prestados pela cidade. Como forma de facilitar a compreensão sobre a inter-relação entre os objetivos e as áreas, foi desenhado o Mapa Estratégico da Cidade na Figura 1.

Figura 1 – O Mapa Estratégico da cidade de Charlotte, EUA.



Fonte: Kaplan e Norton (2000, p. 193).

A partir da proposição inicial, a equipe gestora dos programas percebeu que o modelo desenvolvido poderia ser estendido para todas as unidades operacionais do município. Assim, cada uma das partes envolvidas desenvolveu seu próprio BSC – rede de escolas, corpo de bombeiros, polícia etc. Os *scorecards* dessas unidades indicavam não apenas o próprio desempenho, mas também os indicadores de desempenho que se conectavam a um ou mais temas estratégicos centrais (MORAES; CAMPOS, 2004; KAPLAN; NORTON, 2000).

#### 2.4 A Interação do *Balanced Scorecard* com o Orçamento

Antes de abordar sobre a interação e vinculação do BSC ao orçamento, cabe apresentar a conceituação de orçamento. Para Bornia e Lunkes (2007), o orçamento tem como princípio básico o planejamento e o controle do resultado, por meio do planejamento formal, da coordenação efetiva e do controle dinâmico das operações da organização. Welsch (1983, p. 27) conceitua orçamento como,

Um plano administrativo abrangendo todas as operações para um período futuro. É a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para uma das subdivisões. O orçamento exprime planos relativos a itens, tais como: níveis de estoques, acréscimo de capital, necessidades de caixa, financiamento, planos de fabricação, planos de compras, necessidades de mão-de-obra, e assim por diante.

Devido a suas características, Lunkes (2007) afirma que o orçamento se tornou o elemento central da maioria dos sistemas de gestão, por permitir certa disciplina financeira sobre as diferentes divisões. Sua execução, complementa o autor, geralmente não sofre alterações para no decorrer do ano e permanece inalterado também em relação à incorporação de novas medidas de desempenho. A falta de melhorias significativas, quanto à forma de utilização e concepção, deixa o orçamento a mercê de muitas críticas de acadêmicos e empresários.

Uma das justificativas para a vinculação do BSC ao orçamento reside na falta de alinhamento entre o planejamento estratégico e o processo orçamentário, o que torna o último pouco eficiente no gerenciamento estratégico. Para Leahy (2002), as empresas iniciam a elaboração do orçamento antes mesmo de formular seu planejamento estratégico, mesmo aquelas que implementam o BSC. Como resultado essas organizações apresentam problemas na integração dos indicadores estratégicos e as metas orçamentárias.

Outro fator relevante é a excessiva centralização na definição dos objetivos orçamentários, fato que, segundo Leahy (2002), torna inviável a participação e a motivação dos colaboradores, uma vez que o orçamento é determinado de cima para baixo (alta administração). Logo, deduzem Hope e Fraser (1999) que o orçamento é posto como o topo da pirâmide em termos de gestão, fato que atrapalha quaisquer tentativas de mudanças organizacionais, como a delegação, o *empowerment* e a gestão participativa.

Nesse sentido, Hope (1999) faz uma analogia com a visão inflexível sobre a mutabilidade do orçamento com uma camisa de força, que pode impedir movimentos básicos, como o alcance dos objetivos, reprimir a criação de novos produtos ou serviços e gerar conflitos internos. Se antes o orçamento era um mecanismo de controle, ele deve ser visto como uma ferramenta estratégica, levando em conta novos direcionadores de valor, como qualidade, inovação, produtividade e gestão do conhecimento e informação.

Em geral, as empresas utilizam em seus orçamentos metas financeiras sem incorporar medidas amplas de desempenho, não explorando todo o potencial que um eficiente processo orçamentário com medidas amplas, tais como conhecimento, capital intelectual, clientes leais, marca, pode proporcionar. No que diz respeito ao orçamento de organizações públicas, Pederiva e Medeiros (2003) conceituam como o instrumento básico do planejamento estatal, uma vez que deve explicitar sua política do ponto de vista econômico e financeiro, bem como os programas de trabalho que serão executados de maneira quantitativa e qualitativa.

Para Peres e Gomes (*apud* LUNKES, 2010, p. 09), o orçamento é a programação dos desembolsos “[...] relacionados ao funcionamento institucional do Estado, à cidadania e à infraestrutura do desenvolvimento econômico-social, bem como a previsão ou estimativa dos recursos necessários à cobertura dos dispêndios para um determinado exercício financeiro”. A utilização do orçamento público auxilia na previsão financeira que o Poder Executivo precisa fazer para poder cumprir suas obrigações legais, devendo, para ter validade, receber a chancela do Poder Legislativo, cujos membros representam a sociedade e devem defender seus interesses.

A integração do *Balanced Scorecard* com os processos de planejamento e orçamento é fundamental para a criação de um sistema de gestão para a determinação das metas, para a alocação de recursos e avaliação de desempenho. Além disso, por não ter a abrangência e amplitude necessárias para operacionalizar sozinho as metas operacionais, o BSC precisa manter vínculo com o

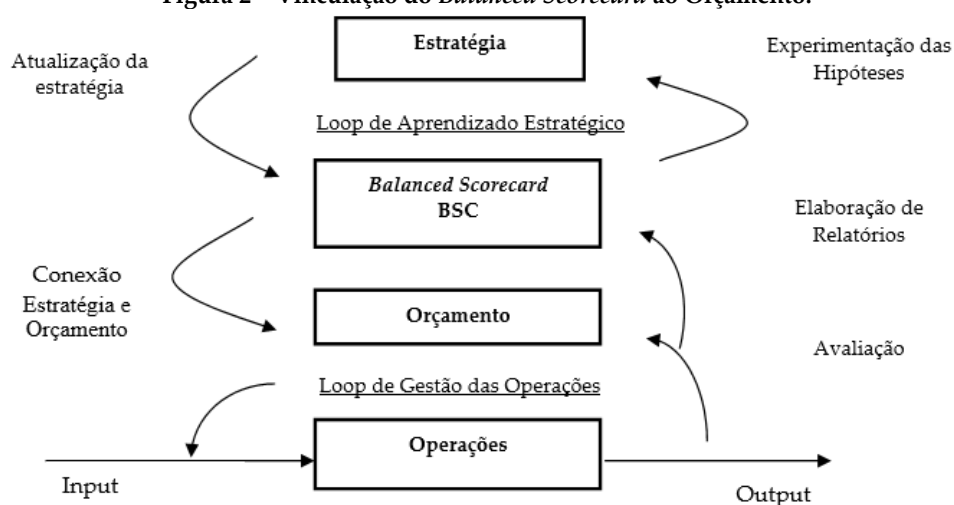
orçamento (KAPLAN; NORTON, 2000; BORNIA; LUNKES, 2007). Sobre o tema, Karsten (*apud* ZAGO, 2006, p. 73) comenta que,

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

Historicamente as organizações adotaram o orçamento como ferramenta de gestão para, basicamente, aumentar a capacidade de produção e gerenciar os custos (processos táticos), deixando de lado o foco na estratégia e em atividades que aumentassem o valor, como proposto pelo BSC. A vinculação da ferramenta ao orçamento se dá, segundo Niven (2007), por meio de cinco passos: *Planejamento Antecipado* – divulgação às equipes de gestão de toda organização sobre a implantação do BSC como norteador do orçamento; *Desenvolvimento ou Refinamento dos BSC Organizacionais de Alto Nível* – objetivos claros e concisos, evitando dúvidas ou erros na execução das atividades; *Construção dos BSC Disseminados*; *Compilação de Resultados* – ao copilar os dados orçamentários consegue-se visualizar possíveis desequilíbrios; e *Finalização do Orçamento* – discussão de quais ações devem ser priorizadas para cumprir os objetivos.

Como preconizado pelos seus criadores, o BSC na maioria das implementações precisa ser conectada ao orçamento. Esta conexão se dá pelo caráter estratégico do primeira e ao caráter tático do segundo e deve ocorrer por meio de um processo denominado “*loop duplo*” (KAPLAN; NORTON, 2000). A interação entre o BSC e a estratégia pode ser representada pela Figura 2.

Figura 2 – Vinculação do *Balanced Scorecard* ao Orçamento.



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

No *loop* de Gestão das Operações os recursos (*input*) e os resultados (*output*) são consequências da relação entre orçamento e operação da organização. Neste caso, não há como medir o desempenho se não por indicadores operacionais tradicionais. Já no *loop* de Aprendizado Estratégico, tem-se a inter-relação da estratégia e do orçamento através do *Balanced Scorecard*, uma vez que esta ferramenta permite a gestão orçamentária baseada em fatores estratégicos. Assim, o BSC pode auxiliar na redefinição do processo orçamentário e, com isso, permitir que as metas operacionais sejam alinhadas à estratégia organizacional.

Ademais, pode-se aferir a avaliação global e evidenciar de que forma podem ser investidos os recursos da organização (tempo, dinheiro e pessoas) para um melhor retorno ou melhores práticas de gestão de uma empresa (PETRI, 2005). Ainda de acordo com o Petri (2005), é possível refinar

a avaliação proposta pelo BSC com incorporação da teoria da mensuração na construção de escalas cardinais e taxas de compensações para verificar as prioridades e assim alocar os recursos do orçamento nestas prioridades.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia a ser adotada pelo pesquisador deve responder, a um só tempo, as seguintes questões: como a pesquisa será (ou foi) realizada? Com qual(is) instrumento(s)? Quanto aos seus objetivos, a metodologia utilizada foi descritiva. Segundo Andrade (2002), a pesquisa descritiva observa fatos, registra-os, analisa-os, classifica e os interpreta sem que o pesquisador interfira ou manipule os dados coletados.

Os métodos de pesquisa podem ser divididos em qualitativo, quantitativo e qualitativo/quantitativo. A pesquisa qualitativa, considerada por Petri (2005) como o método preponderante nas pesquisas das Ciências Sociais e Humanas, tem como principais categorias o estudo de caso, cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente, e a pesquisa bibliográfica (TRIVIÑOS, 1992). A pesquisa quantitativa, que utiliza métodos matemáticos e estatísticos para validar os resultados apresentados, trabalha para a descrição e confirmação de hipóteses, objetivando a exatidão (GIFFHORN, 2007). Já o método qualitativo/quantitativo (ou quali-quantitativo) emprega instrumentos dos dois métodos descritos anteriormente.

Quanto aos procedimentos de pesquisa, as proposições acadêmicas podem ser de dois tipos: bibliográficas e documentais. De acordo com Gil (1999), as pesquisas bibliográficas são desenvolvidas por meio de material já elaborado, como livros e artigos científicos. Em se tratando de material que ainda não tenha recebido o devido tratamento, como análise analítica, a pesquisa é classificada, segundo o mesmo autor, como pesquisa documental. Devido a suas características, optou-se pela utilização da metodologia qualitativa, sob a forma de um estudo de caso. A justificativa para tal opção reside no fato da necessidade de aferir efetividade no modelo de avaliação de desempenho que será construído.

Quanto aos instrumentos utilizados na coleta de dados, Triviños (1992) enumera como os mais decisivos para a coleta de dados em uma pesquisa qualitativa a entrevista semiestruturada, a entrevista aberta ou livre, o questionário aberto, a observação livre, o método clínico e o método de análise de conteúdo. Os instrumentos de coleta de dados utilizados como sustentação ao embasamento teórico e as conclusões e recomendações da pesquisa foram: a aplicação de questionário e entrevista semiestruturados, com questões abertas e fechadas, aplicados de forma presencial com a Coordenação Geral do Festival Floripa Teatro; a observação, mediante visitas técnicas realizadas na Fundação Cultural de Florianópolis – participação em reuniões da Coordenação – e às inserções teatrais da 18ª edição do evento, ocorrida em 2011, com o objetivo de absorver a percepção do público espectador e a execução do planejamento traçado; além da análise dos documentos encaminhados pela coordenação do evento.

Sobre a estratégia de pesquisa, que define como a pesquisa será conduzida, Triviños (1992) classifica-a em pesquisa básica e aplicada. Na pesquisa básica, os resultados obtidos são generalizações e apresentam como característica principal a repetitividade quando da utilização do mesmo procedimento (PETRI, 2005). A pesquisa aplicada, por sua vez, caracteriza-se pelo fato dos resultados obtidos serem personalizados ao contexto que foi estudado. Neste caso não há repetitividade de resultados caso o mesmo procedimento seja aplicado em outro contexto. O que pode ser reaplicado é o processo de pesquisa.

A partir deste conceito, utilizou-se como estratégia de pesquisa a pesquisa aplicada, uma vez que se objetiva construir um modelo de avaliação de desempenho, baseados no BSC, personalizado e participativo para os tomadores de decisão da organização estudada.

#### 4 O FESTIVAL FLORIPA TEATRO ISNARD AZEVEDO

O Festival Floripa Teatro Isnard Azevedo é promovido anualmente pela Fundação Cultural de Florianópolis Franklin Cascaes (FCFFC). Criada a partir da promulgação da Lei Municipal nº. 2647/87, a entidade, que tinha até final de 2012 status de secretaria municipal, tem como objetivo fomentar uma forte ação cultural e dar mais autonomia às políticas públicas da área da cultura do município. A opção pelo nome de Franklin Joaquim Cascaes se deu pela representatividade que o artista, que dedicou sua vida ao registro das tradições, usos e costumes dos colonos que habitaram a Ilha de Santa Catarina, representa à cultura da cidade.

A missão da FCFFC é “estimular e promover a produção artística e cultural, valorizando e preservando o patrimônio material e imaterial de Florianópolis, com respeito à diversidade e democratização do acesso à cultura”. No que tange à visão da entidade, tem-se: “ser reconhecida por sua excelência na valorização e promoção da arte teatral, democratizando o acesso à cultura e melhorando a qualidade de vida da sociedade”.

Os valores, que correspondem às convicções mais profundas de uma entidade, são representados pelas seguintes afirmações: respeito ao indivíduo e às diferenças; incentivo à liberdade de expressão; uso responsável dos recursos e do patrimônio público; e estímulo à produção e difusão cultural. As estratégias da entidade para consecução de sua missão e visão são executadas por meio das seguintes ações: Foco na qualidade dos espetáculos e dos profissionais que atuam nas peças e inserções artísticas; por ampla divulgação dos eventos e ações promovidas na mídia; criação de espaços alternativos para realização dos espetáculos, oficinas e seminários; e fortalecimento das parcerias com os patrocinadores para garantia da realização das atividades da Fundação.

Criado em 1993, o Floripa Teatro – Festival Isnard Azevedo – propicia à sociedade espetáculos de qualidade, com a participação de artistas de vários Estados em espetáculos de diferentes linguagens, apresentando um panorama contemporâneo do teatro. O nome do evento foi dado em homenagem ao primeiro Superintendente da FCFFC. A programação do festival conta com espetáculos adultos, infanto-juvenis, de rua, animação, circo-teatro e teatro-musical, totalizando em média 140 apresentações, cuja plateia estimada é de 40.000 pessoas por ano.

Em termos organizacionais, a coordenação do evento é composta por servidores da Fundação Franklin Cascaes e profissionais contratados especificamente para o evento, totalizando aproximadamente 60 pessoas. Como fonte de receitas o Festival Floripa Teatro Isnard Azevedo conta com repasse e apoio de entidades públicas e privadas. Dadas suas características, o festival tem como missão: “proporcionar à sociedade espetáculos de qualidade, democratizando a arte teatral para todas as áreas do município, estimulando o intercâmbio entre os diversos grupos participantes e possibilitando o aprimoramento da arte teatral”.

#### 5 O DESENVOLVIMENTO DO PAINEL ESTRATÉGICO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO ESTRATÉGICA E ORÇAMENTÁRIA PARA O FESTIVAL FLORIPA TEATRO ISNARD AZEVEDO

O desenvolvimento do Painel Estratégico baseado nas perspectivas do *Balanced Scorecard* como ferramenta estratégica e orçamentária para o Festival Floripa Teatro, assim como os autores que desenvolveram esta ferramenta sugerem, não seguiu um modelo padrão, sendo adaptado de acordo com as características e objetivos da entidade que o promove.

Neste processo, o topo da hierarquia, mesmo não sendo utilizada uma estrutura piramidal, não foi a perspectiva financeira, como ocorre nas organizações privadas, mas a perspectiva dos clientes. A justificativa se dá pelo fato de que é a partir dessa perspectiva que se cumpre a missão de um ente público – como neste caso, da Fundação Cultural de Florianópolis Franklin Cascaes. Por este motivo, essa perspectiva foi dividida sob a ótica do investidor, que corresponde aos patrocinadores e apoiadores do evento, e sob a ótica da sociedade.

Na construção do painel estratégico para o festival, no Quadro 1, a primeira coluna corresponde às quatro perspectivas da ferramenta e as ramificações na perspectiva clientes – sociedade e investidores, processos internos – gestão de clientes, inovação, gestão operacional e cidadania responsável, e aprendizado e crescimento – RH (recursos humanos) e informação e crescimento. As subdivisões auxiliam na compreensão e visualização mais específica de cada uma das perspectivas. Na segunda coluna, têm-se os objetivos estratégicos de cada uma das perspectivas que, assim como os indicadores estratégicos (terceira coluna), foram estabelecidos a partir da missão, visão, valores e estratégias da entidade e do evento. Na quarta coluna são apresentadas as metas para que os itens das colunas anteriores sejam cumpridos em consonância com os componentes estratégicos supracitados.

**Quadro 1 – Painel Estratégico do Festival Floripa Teatro.**

Perspectiva		Objetivos Estratégicos	Indicadores Estratégicos	Meta
Perspectiva Financeira		1: Cumprir o Planejamento Orçamentário; 2: Conquistar e Reter Parceiros; 3: Aumentar a Receita do Festival; 4: Reduzir os Custos Operacionais.	1: Índice de aprovação das contas - TCE/SC; 2: N° de contratos firmados para mais de uma edição; 3: Índice de Crescimento com a Receita; 4: Custo por Oficina/Intervenção Artística.	1: 100% aprovadas; 2: 80% ou mais; 3: 10% ou mais; 4: 10% ou mais.
Perspectiva do Cliente	Sociedade	1: Tornar acessíveis espetáculos de qualidade;	1: Crescimento de espectadores em relação às edições anteriores;	1: 10% ou mais;
	Investidores	2: Melhoria na Imagem; 3: Promover o incentivo à cultura.	2: Pesquisa com os espectadores; 3: Crescimento de espectadores em relação às edições anteriores.	2: 10% ou mais; 3: 10% ou mais.
Perspectiva Processo Internos	Gestão de Clientes	1: Promover mudanças necessárias para atender os clientes;	1: Pesquisa de “Repetição” com os clientes;	1: 50% ou mais;
	Inovação	2: Desenvolver novas formas de intervenção;	2: Crescimento nas formas de intervenção;	2: 10% ou mais;
	Gestão Operacional	3: Cumprir todas as atividades previstas no planejamento;	3: Índice de cumprimento das atividades previstas;	3: 100% cumpridas;
	Cidadania Responsável	4: Promover a livre expressão artística e cultural.	4: Pesquisa de satisfação com artistas e população.	4: 50% ou mais.
Perspectiva de Ap. e Crescimento	RH	1: Capacitar equipe de trabalho;	1: Horas-aula em e cursos de capacitação;	1: 50 h/ano;
	Informação e Crescimento	2: Garantir a gestão correta das informações.	2: Existência de Banco de Dados e de dispositivos de segurança.	2: Criação de um Banco de Dados.

Fonte: Dados da pesquisa.

Sob o prisma orçamentário, a previsão das receitas e despesas ocorre no ano anterior à realização do evento, isto respaldado pelo fato de que os patrocinadores são, em número e importância, outras entidades públicas – Ministério da Cultura, Governo de SC, Fundação Franklin Cascaes e Prefeitura Municipal de Florianópolis – que, por força legal, necessitam planejar seus investimentos por meio da LOA, LDO e do Plano Plurianual.

Sobre a classificação das receitas, os recursos que contribuem para a realização do festival são: receitas orçamentárias e, quanto à classificação econômica, como receitas de capital, pois trata-se de transferência de valores entre instituições públicas e privadas. As despesas do Festival são classificadas como despesas orçamentárias, uma vez que correspondem, conforme Zago (2006), a gastos autorizados por meio do Orçamento Público ou por critérios que devem ratificar o programa de Governo. Quanto à categoria econômica, as despesas do evento são classificadas como correntes por tratar-se de pagamentos feitos a terceiros, como fornecedores, grupos teatrais etc.

Cabe salientar que aplicar as receitas de capital em despesas correntes é possível, neste caso, pois os recursos não provêm da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para financiamento das despesas correntes, fator impeditivo que consta no art. 44 da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000). Com base no Painel Estratégico, Quadro 1, elaborou-se um quadro com os resultados esperados para o evento e a FCFFC a partir do cumprimento dos objetivos estratégicos definidos para cada uma das perspectivas do BSC.

**Quadro 2 – Resultados esperados com o cumprimento dos objetivos estratégicos do Painel.**

Perspectiva	Objetivos Estratégicos	Resultado esperado
Financeira	Cumprir o Planejamento Orçamentário	Garantia de eficiência no cumprimento do planejamento traçado e lisura no trato com os recursos do evento.
	Conquistar e Reter Parceiros Aumentar a Receita do Festival	Sustentabilidade do evento e expansão em número e relevância das inserções artísticas das próximas edições do Festival
	Reduzir os Custos Operacionais	Sustentabilidade do evento e expansão em número e relevância das inserções artísticas das próximas edições do Festival. Retratar a eficiência operacional.
Clientes – Sociedade	Tornar acessíveis espetáculos de qualidade	Democratizar o acesso a espetáculos teatrais, inserindo a arte no cotidiano da cidade e dos habitantes
Clientes - Investidores	Melhoria na Imagem	Associação da marca ao evento e manutenção de patrocínio
	Promover o incentivo à cultura.	
Processos Internos – Gestão de Clientes	Promover mudanças necessárias para atender os clientes	Melhorar o relacionamento com os clientes – fidelização, incluindo o desenvolvimento de ferramentas (CRM)
Processos Internos – Inovação	Desenvolver novas formas de intervenção	Democratizar o acesso a espetáculos teatrais, inserindo a arte no cotidiano da cidade e dos habitantes
Processos Internos – Gestão Operacional	Cumprir todas as atividades previstas no planejamento	Eficiência operacional e estratégica no cumprimento dos objetivos
Processos Internos – Cidadania Responsável	Promover a livre expressão artística e cultural	Democratizar o acesso a espetáculos teatrais, inserindo a arte no cotidiano da cidade e dos habitantes.
Aprendizado e Crescimento – RH	Capacitar equipe de trabalho	Melhorar o relacionamento com as partes interessadas, o comprometimento da força de trabalho e o entendimento e participação dos elementos estratégicos.
Aprendizado e Crescimento – Informação e Crescimento	Garantir a gestão correta das informações	Eficiência operacional e subsídio para tomada de decisão

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir do exposto, percebe-se que o resultado esperado de garantir a “sustentabilidade do evento e expansão em número e relevância das inserções artísticas das próximas edições do Festival” será atingido por meio da interação entre os objetivos estratégicos “conquistar e reter parceiros”, “aumentar a receita do festival” e “reduzir os custos Operacionais”. Este último, em especial, permitirá também “retratar a eficiência operacional”.

Ao “cumprir o planejamento orçamentário”, a coordenação do Floripa Teatro espera obter a “garantia da eficiência no cumprimento do planejamento traçado e lisura no trato com os recursos do evento”, tornando pública a capacidade da Fundação Cultural de Florianópolis Franklin Cascaes como organizadora do evento. Ademais, ao “tornar acessíveis espetáculos de qualidade”, “desenvolver novas formas de intervenção” e “promover a livre expressão artística e cultural”, espera-se obter como resultado a “democratização do acesso a espetáculos teatrais, inserindo a arte no cotidiano da cidade e dos habitantes”, expondo a interação lógica entre as perspectivas clientes e processos internos.

Na perspectiva clientes, sob o aspecto dos investidores, os objetivos estratégicos de “melhoria na imagem” e “promoção do incentivo à cultura” proporcionarão como resultado a “associação da marca ao evento e a manutenção do patrocínio”, fatos que contribuem também para a “sustentabilidade do evento e expansão em número e relevância das inserções artísticas das próximas edições do Festival”.

Na perspectiva processos internos os aspectos relacionados à gestão de clientes e gestão operacional têm, respectivamente, a interação entre os objetivos “promover mudanças necessárias para atender os clientes” e “cumprir todas as atividades previstas no planejamento” os resultados “melhoria no relacionamento com os clientes (fidelização), incluindo o desenvolvimento de ferramentas de CRM” e obtenção de “eficiência operacional e estratégica no cumprimento dos objetivos”. Essas relações causa-efeito se dão pelo fato de que uma vez atendidos, os clientes – incluindo público espectador e investidores, tendem a manter fidelidade às propostas da organização; e cumpridas todas as etapas previstas, atinge-se a eficiência operacional e estratégica.

Com uma equipe de trabalho capacitada – objetivo estratégico de “capacitar a equipe de trabalho” –, espera-se “melhorar o relacionamento com as partes interessadas, o comprometimento da força de trabalho e o entendimento e participação dos elementos estratégicos”. Ademais, ao “garantir a gestão correta das informações”, será possível obter “eficiência operacional e subsídio para tomada de decisão”.

Com a interação entre as quatro perspectivas do BSC por meio do Painel Estratégico, têm-se a criação de valor sustentável para a sociedade por meio dos ativos intangíveis da fundação, da gestão transparente dos recursos financeiros e do cumprimento de sua missão, visão, valores e estratégias. Vê-se, portanto, que o Painel permite a adequação das diretrizes estratégicas e gerenciais na aplicação correta dos recursos em processos operacionais do evento, contribuindo, sensivelmente, para a melhoria na imagem institucional da entidade e, por consequência, do serviço público municipal.

## 6 CONCLUSÕES

O êxito dos administradores públicos na concepção e gestão do orçamento governamental pode ser facilitado com a introdução do *Balanced Scorecard* (BSC) como ferramenta de avaliação de desempenho e de gestão. Por explicar as relações entre o planejamento estratégico e operacional, o BSC se diferencia das demais ferramentas gerenciais equilibrando, por meio das perspectivas do *scorecard*, os objetivos de longo e curto prazo, os resultados almejados e os vetores do desempenho destes resultados. Porém, como os próprios autores deste método indicam, não existe fórmula única para a aplicação de suas perspectivas. É necessário que o BSC seja adaptado às características de



cada organização, permitindo que granularidades existentes no negócio sejam analisadas e discutidas no desenvolvimento do modelo.

Como observado, as interações causa-efeito demonstradas por meio do painel do Festival Floripa Teatro Isnard Azevedo mostram-se úteis na tradução da estratégia em metas mensuráveis e a ligação lógica existente entre os objetivos, os indicadores de desempenho e os resultados esperados, facilitando a compreensão, o controle e a execução das metas orçamentárias do evento.

Ademais, o Painel Estratégico desenvolvido pode servir como base para o acompanhamento dos indicadores e permitir que, embora o evento tenha um ciclo de execução relativamente curto, o modelo proposto possa ser revisto e não apenas quando do seu término. Nesse sentido, recomenda-se que esta revisão ocorra de forma constante, sob pena de se recorrer ao mesmo erro praticado pela maioria das organizações que tratam o orçamento como algo estático e imutável.

Esse processo permitirá a verificação e correção de desvios estratégicos, operacionais e na alocação do orçamento do festival. Como consequência, ao alinhar as diretrizes estratégicas e os processos táticos/operacionais, o painel tende a permitir a melhoria na gestão estratégica e orçamentária, contribuindo assim para a melhoria na imagem das organizações que patrocinam o Festival Floripa Teatro e da Fundação Franklin Cascaes, demonstrando sua capacidade técnica e de gestão na promoção do evento e da cultura no município de Florianópolis.

É importante frisar que o modelo apresentado não transformará o festival ou a organização que o promove instantaneamente. Para que ocorra uma mudança positiva, a ferramenta baseada na metodologia do *Balanced Scorecard* deve estar inserida em seus sistemas de gerenciamento, tornando-se um marco para a análise do desempenho e como suporte na tomada de decisões organizacionais. Por se tratar de um modelo de gestão a utilização do mesmo em outros programas/ações da Fundação Franklin Cascaes ou de outros órgãos municipais, estaduais e federais, contribuirá com o cumprimento da missão da organização, na melhoria dos serviços por eles oferecidos e eficiência dos entes governamentais.

Vale destacar também que o modelo elaborado é personalizado, não sendo possível generalizá-lo, apenas seu processo de elaboração, dado que cada organização (privada ou pública) tem suas próprias percepções. Outra limitação é que os resultados encontrados (metas), devido às características do modelo elaborado, devem ser implementadas e monitoradas nos próximos ciclos para calibrar e testar as hipóteses estratégicas do Painel Estratégico e seus indicadores, possibilitando assim a verificação da ocorrência do alinhamento estratégico com o tático e o operacional.

Com base nessas limitações, pode-se recomendar para futuras pesquisas a elaboração de um mapa estratégico e um novo Painel Estratégico para representar graficamente as interações causa-efeito entre os objetivos estratégicos e sua ligação com a visão da organização, bem como o refinamento da informação da avaliação de desempenho por meio da inclusão da teoria da mensuração tratada em Petri (2005). Desta forma, será possível evidenciar qual é a valoração da situação atual e comprar com os incrementos gerados com as metas estabelecidas, sendo possível também a análise de custos *versus* benefícios, ou seja, o quanto de incremento gerado dividido pelo custo de se fazer determinada iniciativa ou ação.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, L. M. F. *Brasil sobre no Ranking Mundial dos Países com Maior Carga Tributária*. Estudos do IBPT. Disponível em [http://ibpt.com.br/img\\_publicacao/13891/189.pdf](http://ibpt.com.br/img_publicacao/13891/189.pdf). Acesso em: 16 jan. 2012.

ANDRARE, M. M. *Introdução à metodologia do trabalho científico*. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, A. A; EPSTEIN, M. J. *Measure for Measure – realizing the power of the balanced scorecard*. CMA Management, 23 – 28, Canada. September, 2000.

BASAGLIA, M. M.; OLIVEIRA, L. T. S.; NASCIMENTO; M. R.; PERIOTTO, A. J. Alinhamento da metodologia Balanced Scorecard ao planejamento estratégico de uma empresa de consultoria. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2010, Ponta Grossa. *Anais...* Ponta Grossa, 2010.

BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 18, n. 4, p. 37 – 59, out/dez. 2007.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 20 nov. 2010.

CAMPOS, L. M. S. *SGDA - Sistema de Gestão e Avaliação de Desempenho Ambiental: uma proposta de implantação*. Florianópolis, 2001. 126f. Tese (Doutorado). Centro Tecnológico - Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, 2001.

COSTA, A. P. P. *Balanced Scorecard: Conceitos e guia de implementação*. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, A. *Elaboração de um sistema de avaliação de desempenho dos recursos humanos da Secretaria de Estado da Administração – SEA à luz da metodologia Multicritério de Apoio à Decisão*. 1998. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1998.

DUTRA, A.; LUZ, M. R. H. Sistema de Avaliação de Desempenho das Secretarias de Desenvolvimento Regional do Governo do Estado de Santa Catarina: Resultados Preliminares da Aplicação de um Modelo Construtivista. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 2008. Salvador. *Anais...* Salvador: EnAPG, 2008.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; DUTRA, A.; PETRI, S. M. *Identificando e analisando problemas de performance: o uso da avaliação de desempenho (Feedback, Coaching e Counseling) para melhorar a produtividade dos empregados*. (Apostila da disciplina EPS 7007 – Avaliação de Desempenho; 1º semestre, 2007). Florianópolis: UFSC, 2007

FERNANDES, A. R.; LEBARCKY, F. V.; PENHA, P. X. Aplicabilidade do Balanced Scorecard ao Terceiro Setor: uma Abordagem Crítica. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 34., 2010, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ENANPAD, 2010.

GALAS, E. S. Fatores que Interferem na Implantação de um Modelo de Gestão Estratégica Baseado no Balanced Scorecard: Estudo de Caso em uma Instituição Pública. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. *Anais...* Curitiba: ENANPAD, 2004.

GIFFHORN, E. *Construção de um Modelo de Avaliação do Desempenho de Empresas terceirizadas com a utilização da metodologia MCDA-C: Um Estudo de Caso*. Dissertação (mestrado) Engenharia da Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

GIL, A. C. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOPE, A. Gestão Financeira na Terceira Onda. *Revista HSM Management*, v. 15, jul./ago. 1999.

HOPE, J.; FRASER, R. Budgets: The Hidden Barrier to Success in the Information Age: *Accounting & Business*, 1999. Disponível em: <http://www.bbrt.org/resources/bbrt-pubs.html>. Acesso em: 02 dez. 2013.

IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. *Estudos do IBPT: Carga Tributária 1º trimestre de 2005*. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/estudos/estudos.lst.php>. Acesso em: 20 nov. 2010.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. 24ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Organização Orientada para a Estratégia: Como as empresas que adotaram o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

LANDRY, M. A note on the concept of problem. *European Group for Organizations Studies*, n. 16, p. 2315-2343, 1995.

LEAHY, T. As 10 Maiores Armadilhas do Orçamento. *Revista HSM Management*, São Paulo, n. 32, maio/jun. 2002.

LUNKES, R. J. *Manual do Orçamento*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MORAES, D. D.; CAMPOS, F. C. Balanced Scorecard (BSC): Uma contribuição à Contabilidade Gerencial. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 15, n. 2, p. 09 – 22, ago. 2004.

MOREIRA, F. A. L.; PESSOA, M. N. M.; CABRAL, A. C. A.; SANTOS, S. M.; ROLDAN, V. P.S. Fatores Críticos na Implantação do *Balanced Scorecard* (BSC). *Revista Estratégia & Negócios*, Florianópolis, v. 5, n. 3, p. 57-89, set/dez 2012.

MORGAN, Gareth. Paradigms, metaphors and puzzle solving in organization theory. *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, p. 605-622, 1980.

MURASSE, C. M.; MENDES JUNIOR, R. Execução e Alinhamento da Estratégia com o Balanced Scorecard e Técnicas Complementares. In: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 7., 2011, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: CNEG, 2011.

NIVEN, P. R. *Balanced Scorecard Passo-a-Passo: Elevando o Desempenho e Mantendo Resultados*. Rio de Janeiro: Ed. Qualitymark, 2007.

O GLOBO. Editorial fórmula da injustiça, **Caderno Economia**, p. 22, 12 de julho de 2005.

OLENIKE, J. E.; AMARAL, G. L.; AMARAL, L. M. F.; STEINBRUCH, F. *Estudo Sobre Carga Tributária/PIB X IDH: Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade) Edição 2012 – Com A Utilização De Índices Recentes. Estudos do IBPT.* Disponível em: <http://ibpt.com.br/img/publicacao/14191/196.pdf?PHPSESSID=8d54f9c72afca5fa167b43b12abe7272>. Acesso em: 21 mar. 2012.

PEDERIVA, João Henrique; MEDEIROS, Otávio Ribeiro de. **A Defesa Brasileira e o Orçamento Federal.** In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 27; 2003, Atibaia. *Anais...* Atibaia: XXVII ENANPAD, 2003.

PERSON, R. *Balanced Scorecard & Painéis Estratégicos com o Microsoft® Excel®.* Rio de Janeiro: Editora Alta Books, 2010.

PETERS, G. B.; PIERRE, J. (Org.). *Administração Pública.* São Paulo: Editora Unesp, 2010.

PETRI, S. M. *Modelo para apoiar a avaliação das abordagens de gestão de desempenho e sugerir aperfeiçoamentos: sob a ótica construtivista.* Tese (doutorado) Engenharia da Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

REZENDE, J. F. *Balanced Scorecard e a gestão do Capital Intelectual: Alcançando a performance balanceada na economia do conhecimento.* 6ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

SANTOS, L. A.; CARDOSO, R. L. S. Avaliação de Desempenho da Ação Governamental no Brasil – Problemas e Perspectivas. Monografia Vencedora do XV concurso de Ensaaios. In.: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 6., *Anais...* 2001

TRIVIÑOS, A. N. S. *Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais.* São Paulo: Atlas, 1992.

ZAGO, S. L. S. *Balanced Scorecard como ferramenta na gestão do orçamento público: caso prático DMAE – Porto Alegre.* Dissertação de Mestrado Profissional em Economia: Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2006.

WELSCH, G. A. *Orçamento Empresarial.* 4ª ed. 17ª Reimpressão. São Paulo: Atlas, 1983.