



08, 09, 10 e 11 de novembro de 2022
ISSN 2177-3866

APLICAÇÃO DA INTEGRAÇÃO BALANCED SCORECARD (BSC) E COSO EM GESTÃO PÚBLICA: UMA ANÁLISE DE POSSIBILIDADES

JOBEL SILVA FURTADO FILHO
UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ-UNIVALI

APLICAÇÃO DA INTEGRAÇÃO *BALANCED SCORECARD* (BSC) E COSO EM GESTÃO PÚBLICA: UMA ANÁLISE DE POSSIBILIDADES

1. INTRODUÇÃO

No setor público, a quebra do modelo burocrático, em que se demonstrava certo colapso administrativo, tende a embasar a busca pela idealização de um novo jeito de administrar (BRESSER-PEREIRA, 2008). Em um Estado burocrático, com crise econômica, déficits fiscais, políticas públicas sem diretrizes e, do desenvolvimento econômico precário, verificou-se ao longo dos anos, a necessidade de diversas mudanças em seu papel em muitos países no mundo. Dessa forma tanto o Estado de bem-estar social, *welfare state*, quanto o modelo weberiano tradicional da burocracia têm sido alvo de mudanças. (ROOYEM, 2017).

Nesse contexto, entre as décadas de 1990 e 2000, ocorreram diversas alterações na administração pública em países desenvolvidos e em desenvolvimento, resultando na *New Public Management* (NPM). No Brasil, o debate sobre a reforma do Estado, com base na NPM, inicia-se na década de 1990. Apesar das críticas, a NPM não extinguiu controles tradicionais. Ao contrário, criou mais níveis hierárquicos para exercer melhor controle em áreas menos visíveis e, desenvolveu práticas privadas que resultaram em ganhos moderados para gestão pública, sendo que este modelo continua em desenvolvimento em diversos países (FREITAS et al., 2021). A NPM tem como objetivo principal tornar o setor público mais eficiente e eficaz nas suas atribuições e com menor custos operacionais. (WILDBERGER; GILEÁ, 2020). Desta forma a NPM, introduz novos métodos de gestão orientado para resultados semelhantes ao da iniciativa privada. Assim, a administração pública deve, atuar com uma visão de gerenciamento (BERTONCINI; PRESENTE, 2020).

Entre os métodos de gestão gerencial da iniciativa privada, adotados pela NPM, encontra-se o *Balanced Scorecard* (BSC), que evolui a partir da contabilidade gerencial para a gestão sistêmica, transformando-se em uma ferramenta de planejamento estratégico. O BSC reflete o equilíbrio de muitos aspectos, como: medidas financeiras e não financeiras, metas de curto e longo prazo, metas externas e internas, desempenho gerencial e resultados operacionais, e atua sob quatro perspectivas: a financeira; a dos clientes; a dos processos internos; e a do aprendizado, do conhecimento e do monitoramento (BANDEIRA; AMORIM, 2020).

O BSC vem sendo utilizado na gestão das organizações públicas brasileiras, pois se mostra muito eficiente e eficaz, conseguindo estabelecer um elo entre a estratégia estipulada e os indicadores de desempenho da gestão. Entretanto, sua adaptação é de suma importância para conservar as características do setor público e priorizar as necessidades do cidadão. Nessa direção, muitas administrações têm se apropriado do BSC para introduzir avanços nas rotinas internas, estabelecer e desenvolver o planejamento estratégico, e medir e estimar o seu desempenho – visando a eficiência (SIERDOVSKI; STEFANO; ANDRADE, 2020).

Outra metodologia oriunda do setor privado, com incorporação ao setor público é o COSO *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, cujo objetivos é natureza estratégica, visando cumprir as metas da organização, adicionar valor à organização ou protegê-la, identificar oportunidades e observar eventos definidos pela organização que possam prejudicar o propósito da gestão. (NUGROHO; PANGERAN, 2021). O COSO consiste em oito componentes inter-relacionados (ambiente de controle; fixação de objetivos; identificação de evento; avaliação de riscos; respostas ao risco; atividade de controle; informações e comunicações; e monitoramento) e em quatro objetivos (estratégico, operacional, comunicação e conformidade). Ambos são processos contínuos, que estão ligados à estratégia, para potencializar a possibilidade de realização das metas e a execução da

estratégia (WISUTTEEWONG; ROMPHO, 2015). Seria possível tal integração? E, quais reais ganhos o setor público teria com uma integração dessas metodologias?

Frente a contextualização apresentada, esta pesquisa norteia-se na seguinte questão: Como a literatura tem abordado as diferenças e similaridades entre BSC e COSO em organizações do setor público e privado? É possível uma integração? Em consequência, definiu-se como objetivo desta pesquisa apresentar as diferenças e similaridades na aplicação dessas metodologias no setor público abordadas pela literatura e uma investigação sobre o processo de integração de ambas as metodologias em gestão pública, apontando-se as melhorias que poderiam realmente advir desse processo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Evolução da Gestão Pública

Silva Neto, Silva e Silva (2017) argumentam que administração pública pode ser entendida como o conjunto de todas as peças do Estado, pré-ordenadas para a realização de seus serviços, que, por sua vez, buscam satisfazer os anseios da sociedade. Sinteticamente, a administração pública pode ser definida como as atividades do Estado, desenvolvidas por meio das políticas públicas, para atingir o bem público, ou seja, a obtenção dos interesses da coletividade. Objetivamente, a administração pública agrega todos os entes políticos e administrativos, com a finalidade precípua de efetivar ações, programas e projetos que sirvam de instrumentos para conquistar, supostamente, a maior finalidade da rotina administrativa: o interesse público.

Barzelay (2018) enfatiza que a gestão pública se preocupa com o progresso e com a efetivação de programas públicos, enquanto que a estrutura governamental se envolve com as políticas públicas. Os fundamentos de Silva Neto, Silva e Silva (2017) e Barzelay (2018) convergem com a reflexão realizada por Medeiros et al. (2018). Esses últimos entendem a administração pública como a atuação do Estado que procura responder às demandas sociais, direta ou indiretamente, por meio das estruturas organizacionais e hierárquicas necessárias aos serviços públicos, e à própria atividade administrativa.

Para contemplar todos os conceitos e atribuições relacionados a gestão pública verificou-se a mudança na definição da gestão pública por meio de uma nova abordagem, a de governança pública. Nesse contexto, governança pública é a estrutura organizacional, e abrange os setores: político, econômico, social, ambiental, legal, de controle, entre outros, tendo como finalidade garantir que os objetivos e resultados, pactuados no que tange à gestão pública, sejam atingidos (TEIXEIRA; GOMES, 2019). Segundo Santos e Pereira (2019), trata-se de um modelo horizontal de associação entre atores públicos e privados, na construção de objetivos a serem alcançados mediante discussão do processo de elaboração de políticas públicas. Pereira e Ckagnazaroff (2021) ainda corroboram no que diz respeito à nova conceituação de gestão pública, entretanto, avançam e classificam a governança pública, ou *New Public Governance* (NPG), como modelo de gestão, e não como ferramenta burocrática característica principal da *New Public Management* (NPM).

2.2 *New public management* (NPM).

Desde a década de 1970 até o final dos anos 1980, diversos países da Europa ocidental começaram a efetuar reformas no setor público. Dessa forma, o paradigma da administração pública burocrática weberiana modificou-se no sentido de uma nova estrutura com ferramentas de gestão empresarial (MUNZHEDZI, 2020). Essa mudança de paradigma teve início no Reino Unido, e foi denominada Nova Gestão Pública (NPM). A NPM propõe mudanças e busca

projetar o sistema de governo, aproximando-o do modelo do setor privado. Além disso, preconiza também o aumento do grau de poder discricionário do setor público e dos seus gerentes (MUNZHEDZI, 2020). Esse movimento espalhou-se nos demais continentes e atualmente, a administração pública brasileira tem adotado o esse modelo.

A NPM implica na necessidade de desenvolver estratégias, de planejar orçamentos e, além disso, de implementar a contabilidade de custos e a medição de desempenho com ênfase na produção de resultados. Seu objetivo primordial é adotar os princípios basilares do mercado: eficiência, planejamento participativo, descentralização e gestão de desempenho (CAVALCANTE, 2018; DUREN; LANDOY; SAARTI, 2017).

A NPM, é vinculada aos seguintes princípios: orientação da ação do Estado para o cidadão-usuário de seus serviços; ênfase no controle de resultados por intermédio dos contratos de gestão; fortalecimento e autonomia da burocracia nas competências essenciais das atividades típicas de Estado; distinção entre estruturas formuladoras de políticas públicas e estruturas executoras, e contrato de gestão e desempenho entre elas; controle sobre as estruturas, controle social, controle hierárquico gerencial e controle pela competição (MACEDO; BORGES, 2019; WILDBERGER; GILEÁ, 2020).

Segundo Kjennerud et al. (2018), as principais características apregoadas pela NPM são: o Estado mínimo, a redução das funções públicas e a execução das políticas públicas, vinculadas aos princípios mercantis, empresariais, da eficiência, à privatização, à terceirização, à divisão de organizações em entidades com propósitos específicos e a uma maior liberdade gerencial. Com o direcionamento do serviço público para a gestão gerencial e de resultados, com a proximidade das ferramentas de gestão empresarial, que devem ser adotadas como premissa de incorporação na gestão das unidades, visando à eficiência, à efetividade e à eficácia, dentro da lógica de mercado, com o objetivo de fazer o setor público atuar melhor e custar menos, a gestão pública. Nesse contexto, emerge a necessidade de um controle gerencial mais efetivo sobre as ações da administração pública, além de se tornar primordial acompanhar o desenvolvimento da entidade, e verificar se os planos e metas estão sendo efetivados desta forma, NPM encaminha para o setor público a experiência adotada no segmento privado que utiliza como instrumento estratégico e gerencial o *Balanced Scorecard* (BSC) (KJENNERUD et al., 2018; BLONSKI et al., 2019; MUNZHEDZI, 2020).

2.3 *Balanced scorecard* (BSC) na gestão pública

A eficiência, a eficácia e a efetividade da gestão pública estão no foco do debate social, atreladas às políticas públicas, consignadas no orçamento público nas mais variadas esferas, sejam elas: Federal, Estadual ou Municipal. Portanto, o desempenho administrativo pode ser verificado analisando-se os projetos e atividades orçadas e as efetivamente realizadas. Agregasse, também, a transformação das receitas públicas em outputs, de maneira que os seus resultados se tornem indicadores de performance de melhorias de níveis das demandas sociais (FLEXA et al., 2017).

Como as necessidades por produtos e serviços são inversamente proporcionais às receitas públicas, os recursos tornam-se escassos em função das crises econômicas, das exigências constitucionais e da manutenção da máquina pública. O setor público é, então, pressionado a melhorar constantemente o seu desempenho, visando à efetividade nas políticas públicas (CAVALCANTE, 2018; CRISÓSTOMO; MARTINS; SILVA, 2019). Nessa direção, muitas administrações têm se apropriado da metodologia oferecida pelo BSC para introduzir avanços nas rotinas internas, estabelecer e desenvolver o planejamento estratégico, e medir e estimar o seu desempenho – cujo propósito é a eficiência. O BSC, enquanto aparato gerencial, associado à estratégia, cada vez é mais usufruído na gestão das organizações públicas brasileiras (CALLADO, 2019; HARAHAHAP; WARDHONO, 2020).

O BSC é atualmente reconhecido como método de verificação de desempenho na gestão empresarial, em razão do adição de novas perspectivas às técnicas tradicionais como forma de analisar o desempenho global das organizações. Ele tem como o objetivo gerar informações capazes de reorientar a organização para o seu desenvolvimento, para além dos indicadores fixos, embora os mesmos sejam necessários (VANZELA, OLIVEIRA, 2021).

De acordo com Andrade, Moraes e Mangini (2020), o BSC permite que haja um alinhamento entre missão, visão e valores, por meio de indicadores que são agrupados em quatro perspectivas que, na administração pública, são: cidadãos; processos internos; aprendizagem e crescimento; e orçamento/financeiro. O BSC é aplicável ao setor público e permite a consolidação das metas estabelecidas no Plano Diretor, no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, aumentando o controle e a transparência das informações, melhorando o alinhamento com a visão e a missão do Município, e correspondendo aos preceitos modernos da transparência.

Freitas et al. (2021) verificaram as ações traçadas no planejamento estratégico na rede pública, usando a metodologia BSC, evidenciaram a preocupação que as organizações públicas têm demonstrado em aperfeiçoar seus planos estratégicos, adaptando o BSC à realidade do setor público para que prestem melhores serviços à sociedade. Observa-se que estudos sobre a implantação do BSC no setor público são atuais e destacam a questão de adaptação das perspectivas do BSC às características específicas do setor público. Salientam-se, com relação ao COSO e à sua aplicabilidade na administração pública, os seguintes trabalhos: Araújo, Dias e Alves (2018), Gattringer e Marinho (2019), Kurnaz (2020), Antón (2020) e Silva e Moura (2020).

2.4 *Committeon Sponsoring Organizations of The Treadway Commisions (COSO) na gestão publica*

O *Committeon Sponsoring Organizations of The Treadway Commisions (COSO)*, em 1992, publicou o guia *Internal Control - Integrated Framework (COSO-IC ou COSO I)*, com o objetivo de orientar as organizações quanto a princípios e melhores práticas de controle interno, em especial para assegurar a produção de relatórios financeiros confiáveis e prevenir fraudes. Nesse modelo, controle interno é definido como um processo projetado e implementado pelos gestores para mitigar eventos e alcançar objetivos (PAIXÃO et al., 2019; KURNAZ, 2020).

Em 2004, o COSO publicou o *Enterprise Risk Management - Integrated Framework (COSO-ERM ou COSO II, 2019)*, documento esse que, ainda hoje, é tido como referência no tema gestão de eventos (RHODEN et al., 2019). Esse modelo, como o próprio nome revela, foi projetado com o objetivo de orientar as organizações no estabelecimento de um processo de gestão de eventos, e na aplicação de boas práticas sobre o tema. No escopo do setor público, surge a INTOSAI, uma organização autônoma independente, profissional e apolítica, criada como uma instituição permanente em que, dentre os seus diversos objetivos, consta elaborar normas para auditoria do setor público (CUSTÓDIO et al., 2019).

Em 2001, no congresso da INTOSAI, reconhece-se que as diretrizes anunciadas em 1992, relativas ao controle interno, deveriam ser atualizadas levando em consideração o trabalho do COSO como base referencial sobre o controle interno (CANNAVINA; PARISI, 2015). Com a adoção do modelo COSO pela Intosai, em 2004, tornou-se obrigatória às entidades da Administração Pública brasileira sua aplicação, conforme a Resolução CFC nº 1.328/11 em seu art. 4º II,

[...] do Setor Público – NBC TSP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela *International Federation of Accountants (IFAC)* e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem

equivalentes internacionais. Contudo, a sua adoção e aplicação ainda se encontram timidamente implantadas (GATTRINGER; MARINHO, 2019). Em 2016, a instrução normativa da Controladoria Geral da União (CGU) n. 1/16 normatiza, no âmbito da Administração Pública Federal, a adoção da metodologia COSO (SOUZA et al., 2020).

O método COSO pode ser aplicado em qualquer tipo de instituição, desde que seus objetivos e metas sejam claros, para que os devidos controles internos que forem aplicados sejam desempenhados de forma correta, e de maneira transparente. Essa metodologia traz para a empresa ou para as organizações públicas uma efetiva e eficiente utilização, pois se adaptam em ambientes corporativos e operacionais, trazendo confiança em seus processos, e mitigando perdas ou até mesmo as deficiências de cada operação na estrutura organizacional (MAFFI, 2018; ANTÓN, 2020).

O fator preponderante é que a metodologia proporciona adaptação para diversos segmentos, entretanto, deve funcionar de forma integrada com os cinco elementos (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento). Essas são características também da metodologia BSC, que pode ser adaptada aos setores público e privado, mantendo suas quatro perspectivas (financeira, cliente, processos internos, aprendizado e conhecimento) em funcionamento de forma consolidada. (SIERDOVSKI; STEFANO; ANDRADE, 2020).

3. METODOLOGIA

3.1 Delineamento da pesquisa

Esta pesquisa é caracterizada pelo ponto de vista de seus objetivos e procedimentos técnicos, como descritiva, bibliográfica exploratória, pois visa descrever as características de determinado fenômeno e estabelecer relações entre variáveis, com base em material já elaborado e publicado (GIL, 2019; SILVA). Quanto à abordagem do problema, é qualitativa, pois busca compreender e classificar processos dinâmicos, e possibilitar um maior entendimento de particularidades do contexto estudado, além de não requerer o uso de métodos e técnicas estatísticas (MENEZES, 2009).

Como método utilizado para execução da pesquisa, foi realizado uma revisão sistemática da literatura, mediante consulta nas bases de dados Ebsco, Biblioteca Digital de Teses e Dissertações, Portal Capes, Scopus (Elsevier), Spell e *Web of Science* o qual foi desenvolvido por meio de três etapas, conforme demonstra a Figura 1. As buscas ocorreram nos anos de 2020 a 2021. A estratégia de busca incluiu a população do estudo através da utilização de termos e palavras-chaves derivados dos temas centrais da pesquisa proposta. Os termos utilizados em inglês foram: COSO, BSC, *COSO in the public initiative*, *BSC in the public initiative*, *COSO and BSC integration* Tais termos foram também utilizados em português. O objetivo de uso destes termos foi abranger todos os possíveis termos que pudessem ser utilizados pelos autores estrangeiros e brasileiros para se referirem à organização pública e à organização privada utilizando COSO, BSC ou a integração COSO e BSC. Selecionou-se 169 artigos científicos, 7 teses e 25 dissertações relacionadas ao tema. Após a remoção das duplicatas, e realizado a análise dos resumos dos trabalhos, foram selecionados 130 artigos (40 artigos internacionais e 90 artigos nacionais), 2 teses e 3 dissertações, visando, neste conjunto, à exploração da teoria sobre BSC e COSO e sua aplicabilidade nas iniciativas pública e privada.

Figura 1 – Etapas para obtenção dos dados da pesquisa



Fonte: Elaborado pelos autores.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Visão dos autores sobre o BSC na gestão pública

A adoção do BSC por entidades do setor público ainda se encontra em processo de amadurecimento (a busca por melhor efetividade, por eficácia e por eficiência seguem em desenvolvimento), apesar das experiências de sua implantação no âmbito de organizações pertencentes às esferas da administração pública municipal, estadual e federal (BEMFICA; CALLADO, 2019). Algumas pesquisas apontam que existem algumas variáveis que devem ser consideradas para a implantação do BSC na administração pública, complementa-se destacando-se o estudo de Bobe e Mihret, (2017); Oliveira e Izelli (2018); Guerreiro e Souza (2019); Bemfica e Callado (2019).

Bobe e Mihret (2017) enfatizaram na sua pesquisa realizada no governo da Etiópia, que no processo de implementação do BSC deve ter a participação direta da alta gestão, recursos suficientes para o desenvolvimento da metodologia, com suporte de pessoal e gestores específicos para a coordenação e desenvolvimento, além disso, adaptação ao contexto do setor público.

Oliveira, Izelli (2018) abordaram no seu estudo que o aperfeiçoamento das pessoas é o ponto principal da implantação do processo. São elas que efetua a dinâmica da modernização organizacional, além disso, enfatizaram que a identificação da missão e visão organizacional, definição das estratégias organizacionais são fundamentais para o desenvolvimento da metodologia.

Bemfica e Callado (2019) na sua pesquisa afirmaram que o desafio da administração pública é na formulação de seus objetivos, em função dos aspectos políticos que envolvem mudanças periódicas na gestão, que podem provocar mudanças na estratégia de longo prazo.

Galas e Forte (2021) analisaram no seu estudo que os fatores que interferem na implantação do BSC é criar e comunicar a estratégia, alocação de recursos, definir metas e direções e comunicação (*feedback*).

4.2 Visão dos autores sobre o COSO na gestão pública

O setor público procura aperfeiçoar e solidificar suas estruturas, de forma estratégica, possibilitando aos gestores parâmetros para conduzirem os processos organizacionais e administrativos, para que eles possam alcançar a sua missão institucional.

Com a promulgação da Lei 13.303/2016, que dispõe sobre a obrigatoriedade de implementar práticas rotineiras dos sistema de gestão de riscos e de controle interno, para evitar eventos que podem afetar a empresa pública ou a sociedade de economia mista (BRASIL, 2016), relacionados a informações contábeis e financeiras e casos de corrupção e fraudes, várias instituições de controle no setor público no Brasil revisam suas normas para aderir às recomendações da metodologia COSO (AYRES *et al.*, 2018; GATTRINGER; MARINHO, 2019; MELO; LEITÃO, 2021).

Entretanto, algumas pesquisas apontam que existem variáveis que devem ser consideradas para a implantação do COSO na administração pública, destacando-se o estudo de Oliveira, (2016); Harduim, (2019), Moraes (2020); Ramos, Montezano e Costa Júnior (2020); Furlan e Pacheco (2021).

A pesquisa de Oliveira (2016) a partir da realização de 14 entrevistas semiestruturadas com funcionários públicos da Superintendência de Seguros Privados, identificou especificidades da administração pública e fatores críticos de sucesso e fracasso que poderiam influenciar a implementação da gestão de eventos em Organizações Públicas. Para os fatores de sucesso foram relacionados: o engajamento e comprometimento dos servidores; patrocínio e apoio da Alta Administração; existência de um líder no processo de implementação e mudança cultura.

Harduim (2019) na sua pesquisa, sobre implementação da gestão de eventos em uma organização militar da Marinha do Brasil, apontou que o plano de gestão de eventos, mostrou-se efetivo para a realização de conformidade estabelecida por instituições, hierarquicamente superiores, e normatizações e legislações atinentes ao assunto. No entanto, a elaboração desse Plano não representou a efetiva implementação da gestão de eventos em toda a organização militar. Os militares tiveram a percepção de que a comunicação não ocorreu de forma regular, tempestiva e abrangente, e que o fluxo da Informação não foi realizado de forma a proporcionar que os Praças pudessem ser ouvidos por seus superiores hierárquicos.

Moraes (2020), alertou que apesar da adequação da metodologia COSO a quaisquer tipos de organização, é preciso exceder algumas dificuldades para a sua implantação no setor público, dentre as quais destacou: 1) frequentes mudanças de liderança e posições de liderança vagas; 2) líderes que não possuem conhecimento sobre gerenciamento de eventos e negócios; 3) interferência política: descontinuidade e instabilidade na gestão; 4) falta de engajamento do servidor; 5) estabilidade do servidor; 6) burocracia excessiva (mais um trabalho); 7) falta de incentivo (recompensa); 8) falta de conhecimento da metodologia; 9) perpetuação de antigos modelos de gestão; 10) coexistência de culturas e climas organizacionais impróprios, que implica a desmotivação de servidores, incongruência entre objetivos pessoais e organizacionais e resistência a mudanças no trabalho; 11) nomeação de integrantes de equipe

desqualificados, em razão de indicações políticas na equipe sem a consideração de conhecimento técnico necessário.

Ramos, Montezano e Costa Júnior (2020) relataram que organizações públicas e privadas tem em comum a dificuldade de absorver e institucionalizar os conceitos e dimensões da gestão dos controles e eventos, sendo necessário realizar estratégias de comunicação e profissionalização de suas equipes para efetiva adoção dos controles de eventos, uma vez que os colaboradores passarão a compreender o modelo de gestão e a responsabilidade de cada um sobre o controle dos eventos. Afirmaram ainda, que as mudanças de governo podem acarretar desafios para a gestão de riscos devido à quebra de perenidade na gestão e foco em ações de curto prazo, além das incertezas relacionadas a estabilidade buscarem evitar consequências por um curto período de tempo.

Furlan e Pacheco (2021) identificaram que as ações fundamentais a serem implementadas pelos gestores públicos no sentido de preparar o ambiente interno para a gestão de eventos da organização são alicerçadas na filosofia da alta administração, que engloba: aprovação da política, supervisão do sistema, promoção do engajamento da média direção, implantação de estrutura de governança de eventos, alocação de recursos para implantação e discurso de apoio, sendo, desse modo, a base para a criação de uma cultura organizacional em que colaboradores e terceiros trabalhem efetivamente pelo fortalecimento da gestão de eventos. São as pessoas que implementam os mecanismos de gerenciamento de eventos de acordo com a missão, a estratégia e os objetivos definidos. Nesse processo, tem-se a identificação dos eventos, etapa que requer a participação dos colaboradores com conhecimento e visão holística da funcionalidade do setor em que atuam, sendo de suma importância que tenham recebido treinamento para a aplicação da metodologia de gerenciamento de eventos e controles internos adotados pela organização.

4.3 INTEGRAÇÃO COSO E BSC NA GESTÃO PÚBLICA

Como já reportado, o BSC pode ser complementado através do COSO que tem objetivos de natureza estratégica, visando cumprir as metas da organização, adicionar valor à organização ou protegê-lo, identificar oportunidades e observar eventos definidos pela organização que possam prejudicar o propósito da gestão como preconizam os seguintes autores: ARENA; ARNABOLDI, 2014; WISUTTEEWONG; ROMPHO, 2015; EL-DAWAYATI, 2017; BERRICH; ELAKRICH, 2020; KURNIAWATI, 2020; NUGROHO; PANGERAN, 2021.

Kurniawati (2020) complementa que, para cada perspectiva do BSC, a gestão precisa, primeiramente, determinar indicadores-chave de desempenho e metas de realizações. O COSO fornecerá valor agregado no BSC por meio de identificação de eventos que possam dificultar o cumprimento de metas nas quatro perspectivas de equilíbrio da metodologia: financeira; cliente; processos internos; e aprendizado crescimento e monitoramento.

Hunziker, Falleger e Jovic (2018) corroboram com Wisuttee Wong e Rompho (2015) e Kurniawati (2020) relatando que o COSO, bem como o BSC, são idealmente voltados para alcançar o alinhamento dos objetivos com a estratégia. Ambas as metodologias de gestão são complementares, considerando a estratégia uma perspectiva de toda a gestão e de todas as áreas envolvidas. O COSO identifica quais os principais eventos que podem influenciar no desenvolvimento estratégico, nesse sentido, existem potencial de integração, acima de tudo para identificar previamente esses eventos, mediante sistema de alerta dentro da estrutura do BSC, proporcionando, dessa forma, maior possibilidade de atingir as metas propostas.

Berrich e Elakrich (2020) complementaram que a integração do BSC com o COSO é sinônimo de melhorar as capacidades internas da organização para seguir as direções estratégicas, de acordo com sua própria percepção dos objetivos de desenvolvimento.

O BSC e o COSO são reconhecidos e aceitos entre os gestores e, principalmente, entre líderes empresariais. Entretanto, as metodologias citadas são vistas como instrumentos separados de ação. A integração das duas metodologias tem sido considerada um passo natural na evolução da gestão, e já vem sendo discutida na literatura ao longo dos anos, tendo como referência de pesquisa o segmento privado (ARENA; ARNABOLDI, 2014; WISUTTEEWONG; ROMPHO, 2015; EL-DAWAYATI, 2017; BERRICH; ELAKRICH, 2020; KURNIAWATI, 2020; NUGROHO; PANGERAN, 2021).

Wissutewong e Rompho (2015) acompanham a pesquisa realizada por Nagumo (2006) e enfatizam que o BSC convencional não foi projetado para gerenciar obstáculos que possam impedir ou atrasar a execução de projetos. Assim, um BSC sem a integração não pode ser a melhor escolha. Entretanto, os autores apontam que, se não houver o engajamento ativo dos gestores, a implantação da integração pode ser malsucedida. Na sua pesquisa, descreveram que a integração deve ser levada em consideração para a melhoria do BSC, adicionando a estrutura COSO, estabelecendo uma relação de causa e efeito no mapa estratégico.

El-Dawayati (2017) enfatizou que a integração ajuda a planejar e a comunicar a gestão de eventos para cada nível, de forma contínua, regular e precisa, à luz dos ajustes necessários feitos nos indicadores de desempenho. O BSC e o COSO compartilham muitas características. Sua integração ajuda a observar a instituição e a avaliação de forma abrangente, proporcionando verificar as alternativas disponíveis para maximizar o valor. O autor ainda sugere a verificação do impacto da aplicação da estrutura integrada no nível de qualidade do serviço.

Embora a integração do BSC e do COSO proporcione valor agregado no que tange à gestão, ainda não há uma atenção adequada para as combinações, principalmente no setor público. Arena e Arnaboldi (2014), no seu estudo, sugeriram que pesquisas futuras podem explorar os fatores de integração, com base no desenvolvimento de uma configuração específica, e as consequências da adoção dessa configuração.

Harahap e Wardhono (2020) discutiram a integração como metodologia estratégica de organizações do setor público, realizando um estudo de caso no centro de saúde comunitário na Indonésia. Os pesquisadores afirmam que a integração precisa ser mais testada em contextos diferentes, uma vez que foi desenvolvida com base em estudo de caso, e em um país menos desenvolvido. Enfatizam, ainda, que mais estudos são necessários para aprofundar a análise e fornecer evidências da viabilidade de integração.

Oliveira (2014) relatam na sua pesquisa, que o tema gestão pública, tem recebido muita atenção, principalmente as relações entre gestão e desempenho. Entretanto no setor público houve poucas tentativas de incorporar a gestão de eventos (COSO) e seu efeito sobre o desempenho (BSC). Enquanto a maioria das publicações são de natureza mais conceitual, devido à sensibilidade das informações estratégicas, assim sendo, quase não há evidências empíricas sobre como isso pode ser implementado em termos concretos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto na literatura é evidente que a inovação se torna requisito necessário frente à escassez de recursos para atender à crescente demanda social, não sendo possível a administração pública vincular-se a instrumentos burocráticos ou corporativos no seu dia a dia.

A administração pública deve modernizar os seus métodos organizacionais e administrativos para agilizar os processos internos, no intuito de alcançar a eficiência, a eficácia e a efetividade, proporcionando ao gestor mais velocidade na alocação dos recursos. Porém, apesar de um crescente encaminhamento para pesquisas que investigam o efeito de gerir o risco (eventos) que possam prejudicar o desempenho organizacional, há carência de estudos que se fundamentam como a relação entre COSO e a metodologia BSC, pode propiciar um melhor desempenho organizacional.

Maia et al. (2021) complementam que a administração pública deve inovar seus processos para contribuir com a melhoria da qualidade dos serviços oferecidos, por intermédio de novos instrumentos de gestão, que possam oferecer mais agilidade e eficiência nas tomadas de decisões.

Segundo Alves et al. (2020), o setor público, composto pelas esferas Federal, Estadual e Municipal, oferece oportunidades para a pesquisa futura nessa área, dada a relação entre a abordagem integrada e o uso apropriado de metodologias e técnicas que ajudem os profissionais a realizar seu trabalho, visando às melhorias na prestação de serviços públicos.

Apesar dos estudos citados acima, existem poucos trabalhos sobre a integração entre BSC e COSO, principalmente na esfera pública, em função disso o comportamento da integração do BSC e COSO ainda não é amplamente conhecido neste setor, e essa lacuna deve ser preenchida.

Assim, essa lacuna incentiva à pesquisa e fornece subsídios teóricos da importância de aplicação integrada BSC/COSO, verifica-se que o BSC projeta a organização para um futuro seguro e otimista, e o COSO é importante para assegurar a realização dos objetivos a serem alcançados no futuro, através da prevenção de obstáculos que possam surgir no desenvolvimento dos planos e metas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABDUL-RAHMAN, H.; WANG, C.; MOHAMAD, F. S. Implementation of risk Management in Malaysian construction industry: case studies. **Journal of Construction Engineering**, 2015.

ANTÓN, M. P. S. Internal control of public administrations. Its role in prevention and the fight against the corruption of the public powers. **Revista Catalana de Dret Públic**, v. 60, 87-101, 2020.

ARAÚJO, M. L. S.; DIAS, L. N. S.; ALVES, F. F. Controles internos do governo do estado do Pará: uma análise da adoção ao COSO a partir da percepção do gestor. *In*: XV CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE. São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018. **Anais**. [...]. 2018.

ARAUJO, S.W.A.; SOUZA, de N.M.K. A Continuidade e a descontinuidade de Políticas Públicas na Gestão Municipal de Petrolina-PE. **Id on Line Revista Multidisciplinar e de Psicologia**. v.13, n. 45 SUPLEMENTO 1, p. 282-301, 2019.

ARENA, M.; ARNABOLDI, M. Risk and performance management: are they easy partners? **Management Research Review**, v. 37, n. 2, p. 152-166, 2014.

ÁVILA, M. Gestão de Riscos no Setor Público. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 12, n. 2, p. 179-198, nov. 2016.

AYRES, L. C. N.; CRUZ, V. L.; SANTOS, R. R.; LEONE, R. J. G. Controle Interno em Empresas Familiares de Pequeno Porte: uma aplicação do modelo COSO II. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v. 12, n. 1 p. 3-17, 2018.

BANDEIRA, H. T.; AMORIM, T. N. G. F. Percepção dos Servidores Públicos sobre Planejamento Estratégico Organizacional: O Caso de uma Unidade Descentralizada do MPF Através da Implantação do *Balanced Scorecard*. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 10, n. 2, p. 66-77, 2020.

BARZELAY, M. The Study of Public Management: Conceptualizing a Design-Oriented Social Science. **Revista do Serviço Público Brasília**, v. 69, n. 1, p. 33-56, jan./mar. 2018.

BEMFICA, M. F. C.; CALLADO, A. A. C. *Balanced Scorecard* no Setor Público: uma Análise dos Mapas Estratégicos dos Ministérios Públicos Estaduais. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, maio/ago. 2019.

BERGUE, Sandro Trescastro **Gestão de pessoas: liderança e competências para o setor público**. Brasília: Enap, 2019.

BERRICH, A.; ELAKRICH, Z. Performance management using the Balanced Scorecard for risk management: Proposal for a methodological framework. **Revue Internationale du Chercheur**, v. 1, n. 2, p. 807-833, 2020.

BERTONCINI, M.; PRESENTE, V. R. As alterações dos modelos de Gestão Estatal e uma proposta de Conceituação de Governança da Administração Pública. **Sequência**, v. 41, n. 68, 2020.

BLONSK, F. *et al.* O controle gerencial na perspectiva do *New Public Management*: o caso da adoção do *Balanced Scorecard* na receita federal do Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 9, n. 1, p. 16-30, jan./mar. 2019.

BOBE, B. J.; MIHRET, D. G.; OBO, D. D. Public sector reforms and balanced scorecard adoption: an Ethiopian case study. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 30, n. 4, maio 2017.

CALLADO, A. *Balanced Scorecard* no Setor Público: uma Análise dos Mapas Estratégicos dos Ministérios Públicos Estaduais. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p. 40-56, maio/ago. 2019.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão Pública em Entidades Brasileiras: adequação dos Procedimentos de Controles Internos às Normas Coso/Intosai. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, n. 3, v. 11, p. 6-26, jul./set. 2015.

CAVALCANTE, P. Inovações no Governo Federal Durante a Era pós Nova Gestão Pública. **RAC**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 6, p. 885-902, nov./dez. 2018.

COLARES, J. C. S. *et al.* Efficiency in Public Administration Focusing on Strategic Alignment. **Journal of Business Administration**, v. 11, n. 5, 2020.

CRISÓSTOMO, V. L.; MARTINS, S. S.; SILVA, C. R. M. Desempenho da educação e desenvolvimento socioeconômico no Ceará. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 13, n. 4, 2019.

CUSTÓDIO, J. J. *et al.* Análise do controle interno no setor de almoxarifado de uma empresa de transporte à luz da metodologia COSO. **REUNIR - Revista De Administração Contabilidade E Sustentabilidade**, v. 9, n. 2, p. 1-10, 2019.

DÜREN, P.; LANDOY, A.; SAARTI, J. New public management and libraries – a success story or just an excuse for cost-reduction? **Library Management**, nov. 2017.

EL-DAWAYATI, D. **Proposed techniques for integration between balanced scorecard and enterprise risk management-an exploratory study on a sample of Egyptian commercial banks**, 2021.

FLEXA, R. G. C. *et al.* Planejamento estratégico em vigilância sanitária: aplicação do *Balanced Scorecard* (BSC). **Visao em Debate**, v. 5, n. 2, 2017.

FREITAS, J. V. *et al.* The Use of the Balanced Scorecard as a Strategic Tool in Public Institutions: A Systematic Review. **European Journal of Business and Management Research**, v. 6, n. 4, jul. 2021.

FURLAN, Loana de Moura; PACHECO, Anderson Sasaki Vasques. Gestão de risco: estudo de caso sobre os desafios na implantação e implementação. **Iberoamerican Journal of Strategic Management (IJSM)**, v. 20, p. 1-23. 2021.

GALAS, S.E; FORTE, C.A.H.S. 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** • Ano 6, n.2, 2005, p. 87-111

GATTRINGER, J. L.; MARINHO, S. V. O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 39, n. 1, p. 75-95, 2019. GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GUERREIRO, E. S.; SOUZA, E. R. Modelo de BSC para núcleos de inovação tecnológica. **Revista GEINTEC**. Aracaju/SE. v. 9, n. 2, p. 4977-4992, abr./maio/jun. 2019.

HARAHAP, R. M.; WARDHONO, F. W. Modifying Balanced Scorecard as a Strategic Tool of Public Sector Organizations: Evidence from a Community Health Centre in Indonésia. **SDMIM Journal of Management**, v. 11, n. 1, p. 35-44, mar. 2020.

HARDUIN, C. F.A **Implementação da gestão de riscos em uma organização militar da marinha do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Gestão Estratégica de Organizações)- Centro Universitário Instituto de Educação Superior de Brasília, Brasília - DF, 2019.

HARDUIN, C. F.A **Implementação da gestão de riscos em uma organização militar da marinha do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Gestão Estratégica de Organizações) - Centro Universitário Instituto de Educação Superior de Brasília, Brasília - DF, 2019.

HOSSEINI, M. R. *et al.* Critical success factors for implementing risk management systems in developing countries. **Construction Economics and Building**, v. 16, n. 1, p. 18-31, 2016.

HUNZIKER, S.; FALLEGER, M.; JOVIC, K. R. Risiko-Management im Führungssystem einbinden. **Controlling & Management Review**, v. 9, 2018.

KJENNERUD, K. R. *et al.* A New Organization of Public Administration: From Internal to External Control. In: BYRKJEFLOT, H.; ENGELSTAD, F. (eds.). **Bureaucracy and society in transition: comparative perspectives**. Emerald Group Publishing Limited, 2018, p. 225-243.

KURNAZ, Ü. E. Sağlık sektöründe iç kontrol sisteminin coso iç kontrol modeli bileşenleri açısından incelenmesi: bir hastane uygulaması. **Mali Cözüm Dergisi**, v. 30, p. 163-185, 2020.

KURNIAWATI, S. M. A. Integrasi balanced scorecard dengancoso enterprise risk management framework. **Jurnal Akuntansi Bisnis**, v. 4, n. 2, 2020.

MACEDO; BORGES. Administração pública gerencial e o protagonismo do empresariado na gestão da Educação: emergências e configurações. **Educação**, Porto Alegre, v. 42, n. 2, p. 276-286, maio-ago. 2019.

MAFFI, D. A importância da Metodologia do COSO. **RGSN - Revista Gestão, Sustentabilidade e Negócios**, Porto Alegre, v. 6, n. 2, p. 27-49, out. 2018.

MAIA, T. F. *et al.* Entrepreneurship in Brazil, innovation and startups. **Research, Society and Development**, v. 10, n. 6, 2021.

MEDEIROS, B. C. *et al.* Life Cycle Canvas (LCC): Um Modelo Visual para a Gestão do Ciclo de Vida do Projeto. **Revista Gestão de Projetos**, v. 9, n. 1, 2018.

MELO, M. S.; LEITÃO, C. R. S. Características do controle interno nas Universidades Federais Brasileiras. **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 14, n. 1, p. 224-244, jan./abr. 2021.

MENEZES, E. M. Pesquisa Bibliográfica. Florianópolis: CIN/CED/UFSC, 2009. 86 p.

MORAES, O.N.B.L.E.M. Gestão de Riscos no âmbito da Administração Pública do Distrito Federal. **Revista IDP Debates em Administração Pública**, v. 5, n. 22, p. 1-27, set. 2020.

MOTTA, Fernando. VASCONCELOS, Isabella F. Gouveia de. **Teoria Geral da Administração**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017.

MUNZHEDZI, P. H. An evaluation of the application of the new public management principles in the South African municipalities. **Journal of Public Affairs**, v. 21, n. 1, fev. 2020.

NAGUMO, T. The balanced scorecard translating strategy into performance using to execute China strategy integrating bsc na coso erm frameworks. **Cost Management**, jul./ago. 2006.

NUGROHO, R. L.; PANGERAN, P. Improving the performance of the balanced scorecard through implementing ISO 31000 risk assessment at Shofa Pharmacy. **EUREKA: Social and Humanities**, v. 1, p. 23-36, 2021.

OLIVEIRA, H. M. C. The Balanced Scorecard Operating as A Risk Management Tool. **Review of Economic Studies & Research Virgil Madgearu**, v. 7, n. 2, p. 41-57, 2014.

OLIVEIRA, J. M.; IZELLI, R. C. Indicadores de desempenho baseados no balanced scorecard: um modelo adaptado à administração pública. **Revista Fatec Zona Sul – REFAS**, v. 4, n. 2, 2018.

OLIVEIRA, S. J. R. **Gestão de riscos em organizações públicas: o caso da Superintendência de Seguros Privados**. Dissertação apresentada à Fundação Getúlio Vargas para Obtenção do Grau de Mestre. 2016.

PAIXÃO, N. G. M. *et al.* Controle Interno, Auditoria Interna e a Metodologia COSO: Um Estudo Bibliométrico nos Principais Periódicos Científicos de Contabilidade no Período de 2007 a 2017. **Revista UNIABEU**, v. 12, n. 30, jan./abr. 2019.

PEREIRA, B. A. D.; CKAGNAZAROFF, I. B. Contribuições para a consolidação da *New Public Governance*: identificação das dimensões para sua análise. **Cad. EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 1, jan./mar. 2021.

PESSOA, R. L. D. *et al.* Os principais desafios da gestão em saúde na atualidade: revisão integrativa. **Braz. J. Hea. Rev.**, Curitiba, v. 3, n. 2, p. 3413-3433, mar./apr. 2020.

RAMOS, K. H. C.; MONTEZANO, L.; COSTA JUNIOR, R. L. Panorama da produção científica nacional de gestão de riscos corporativos na administração pública de 2013 a 2018. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 25, n. 1, p. 106-124, jan./abr. 2020.

ROOYEM, V. C. New public management as mechanism of accumulation by dispossession: the case of a public bulk water provider in South Africa. *In*: EVANS, H-C. *et al.* (eds.). **Knowledge for justice**. Critical perspectives from Southern African-Nordic Research Partnerships. Cape Town, South Africa: African Minds, 2017.

SANTOS, E. F.; PEREIRA, A. Deficiências do Controle Interno: Uma Análise pelas Escolhas Racionais. **RIC- Revista de Informação Contábil**, v. 13, n. 4, p. 61-82, out./dez. 2019.

SIERDOVSKI, M.; STEFANO, S. R.; ANDRADE, S. M. Relação da estratégia como prática social para a construção de indicadores no pilar social da sustentabilidade organizacional. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 10, n. 1, 2020.

SILVA NETO, A. F.; SILVA, J. D. G.; SILVA, M. C. Análise da eficiência da gestão pública das capitais brasileiras. **Reunir**, v. 7, n. 2, p. 85-100, maio/ago. 2017.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. Florianópolis: UFSC, 2005. 138p.

SILVA, N. L.; MOURA, I. R. C. Controles internos no setor público: uma análise à luz da estrutura do COSO no estado do Piauí. *In*: XXVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais**. [...] Associação Brasileira de Custos, 09 a 11 de novembro de 2020.

SOUZA, F. S. R. N. *et al.* Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. **Revista De Administração Pública**, v. 54, n. 1, p. 59-78, 2020.

TEIXEIRA, A. F.; GOMES, R. C. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista Do Serviço Público**, v. 70, n. 4, p. 519-550, 2019.

VANZELA, R; OLIVEIRA. E.D Uma reflexão do Balanced Scorecard como uma ferramenta metodológica nas organizações contemporâneas. **Revista da FAE**, Curitiba, v. 24, 2021 – e 695

WILDBERGER, M.; GILEÁ, J. Post-New Public Management, governança e controle externo: um diálogo necessário. **Research, Society and Development**, v. 9, n. 8, 2020.

WISUTTEEWONG, G.; ROMPHO, N. Linking Balanced Scorecard and COSO ERM in Thai Companies. **Journal of Management Policy and Practice**, v. 16, n. 2, p. 127-134, 2015.