

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA

FLÁVIA DE ARAÚJO E SILVA

**ADOÇÃO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO PELOS TRIBUNAIS DE
CONTAS BRASILEIROS**

Belo Horizonte
2013

Flávia de Araújo e Silva

Adoção do Planejamento Estratégico pelos Tribunais de Contas Brasileiros

Dissertação apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Ciências Contábeis e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Controle Gerencial

Orientador: Prof. Dr. Poueri do Carmo Mário

Belo Horizonte
2013

S586a
2013 Silva, Flávia de Araújo e.
Adoção do planejamento estratégico pelos tribunais de contas
brasileiros [manuscrito] / Flávia de Araújo e Silva. - 2013
176 p., enc. : il.

Orientador: Poueri do Carmo Mario.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais.
Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e
Controladoria.

1.Planejamento estratégico - Teses. 2.Contabilidade - Teses.
I.Mario, Poueri do Carmo. II.Universidade Federal de Minas Gerais.
Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e
Controladoria. III.Título

CDD: 658.401

Dedico à minha mãe, que tanto apoiou, e ao meu pai, grande
incentivador.

Agradecimentos

A todas as pessoas que, de alguma forma, contribuíram para a concretização dessa pesquisa, que envolveu muito trabalho e dedicação ao longo de quase três anos.

Aos meus pais, pela dedicação e amor incondicional, irmão, referência para mim, e ao Pedro, pelo companheirismo, amor e paciência nessa reta final de pesquisa.

Aos meus amigos e familiares queridos que entenderam minha ausência durante esse tempo. Ao Márcio que gentilmente corrigiu o *Abstract*.

Ao meu orientador, Prof. Pueri, que sempre acreditou no potencial da minha pesquisa e que sempre foi um facilitador, contribuindo com ideias brilhantes e com a revisão cuidadosa do trabalho.

Aos professores Ivan Beck e André Aquino, que participaram nas bancas com sugestões muito pertinentes e que contribuíram grandemente para o aperfeiçoamento do trabalho, e ao Professor Carlos Alberto que me deu o maior apoio nos meus primeiros passos em busca do Mestrado e com quem eu escrevi meu primeiro artigo científico.

Aos meus colegas do TCE, em especial à Joelma, Rodrigo, Valder, Flávia, pelo apoio em todos os momentos e pela compreensão nos meus momentos de ausência. Ao José Geraldo, Maria José e Túlio pelas inúmeras conversas, discussões e sugestões enquanto formulava o projeto de pesquisa e durante a execução do trabalho. À Heloísa pela contribuição com literatura sobre os Tribunais de Contas.

Aos colegas das unidades de Planejamento dos Tribunais de Contas do Brasil que sempre foram solícitos em responder às pesquisas que desenvolvi durante esse tempo.

Aos meus colegas mestrandos, tanto da minha turma, quanto da turma anterior, pelas experiências trocadas, dúvidas tiradas e angústias compartilhadas, e aos professores e funcionários do CEPCON.

RESUMO

As organizações públicas passaram por grandes reformas desde os anos 1980 buscando maior eficiência e efetividade. No Brasil, um dos programas de governo que se enquadra no rol dessas reformas é o Promoex, Programa de Modernização do sistema de controle externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros, focado em aprimorar alguns pontos de falhas diagnosticados nos Tribunais de Contas, órgãos responsáveis pelo controle externo da gestão pública. Uma das metas do Promoex era a implementação do planejamento estratégico em 100% dos Tribunais. Desse modo, o objetivo dessa pesquisa foi descrever o processo de adoção do planejamento estratégico nos Tribunais de Contas brasileiros, desde o planejamento até o monitoramento. A metodologia de pesquisa utilizou-se de *survey*, pesquisa documental e observação participante em um dos Tribunais onde foi realizado estudo de campo. A amostra dessa pesquisa é composta por vinte e três Tribunais que responderam a questionário. Como resultados, verificou-se que esse processo é ainda recente para muitos Tribunais e que, para a grande maioria, o Promoex alavancou a implementação do planejamento estratégico. Grande parte dos Tribunais está em fase de amadurecimento do processo e nem todas as melhores práticas vem sendo observadas. A definição de indicadores de desempenho é uma das grandes dificuldades do sistema de monitoramento. Verificaram-se vários aspectos do isomorfismo (Teoria Institucional) no processo de formulação e na definição da metodologia de monitoramento. Quanto à descrição do processo, observou-se que: a quase totalidade das organizações usam o *Balanced Scorecard* para monitoramento da estratégia; o desdobramento do plano de longo prazo se dá por meio de planos anuais, planos de ação e projetos; é feito acompanhamento mensal da execução de projetos, prazos, ações, metas e, em menor proporção, de indicadores qualitativos e financeiros; são realizadas reuniões com o grupo de responsáveis por estratégias e com a participação da Alta Administração; está sendo implementado um sistema informatizado para auxiliar no monitoramento. Foi realizado estudo de campo em um dos Tribunais para exemplificar os aspectos do processo de monitoramento que mostrou indícios de que o processo não está totalmente institucionalizado. Apenas quatro Tribunais adotam sistemas de incentivos na forma de remuneração variável atrelada a indicadores de desempenho combinados (institucionais, setoriais e individuais). Somente quatro Tribunais fazem *accountability* dos resultados alcançados com o planejamento estratégico ao público externo. Quanto aos resultados alcançados pelo Promoex, verifica-se uma mudança no cenário diagnosticado antes do início do Programa: os Tribunais estão mais integrados entre eles e com o ciclo da gestão governamental; passaram a adotar planejamento estratégico de tecnologia da informação, investindo em soluções informatizadas para o controle externo; adotaram também práticas mais modernas em relação à gestão de pessoas e redesenharam processos-chave de trabalho. Verificou-se que os Tribunais ainda têm algumas barreiras a serem superadas para colocar o sistema de planejamento e monitoramento operando efetivamente e, deste modo, conseguir obter os resultados alcançados com o planejamento estratégico de forma adequada.

Palavras-chave: planejamento estratégico; monitoramento; Tribunais de Contas; *accountability*; institucionalismo.

ABSTRACT

The public sector organizations have undergone major reforms since the 1980s seeking greater efficiency and effectiveness. In Brazil, one of the government programs that are included in the list of these reforms is Promoex - Modernization Program of External Control System of Brazilian States, Federal District and Municipalities, focused on improving some points of weaknesses diagnosed in the Courts of Auditors, institutions responsible for external control of public sector. One goal of Promoex was the implementation of strategic planning in 100 % of the Courts. Thus, the aim of this study was to describe the adoptions of strategic planning and monitoring process by the Courts of Accounts in Brazil. The research methodology combined survey, documentary research, and participant observation in one of the Courts where the field study was conducted. The sample of this research consists of twenty-three Courts which responded to the questionnaire. As a result, it was found that this process is still new to many Courts and, for the vast majority, Promoex leveraged the implementation of strategic planning. Many of the Courts are experiencing a ripening stage of the process and not all best practices are being observed yet. The definition of performance indicators is one of the greatest difficulties of the monitoring system. There are several aspects of the isomorphism (Institutional Theory) in the process of formulating and defining the monitoring methodology. Regarding the description of the process, it was observed that: almost all organizations use the Balanced Scorecard for monitoring strategy, the deployment of the long-term plan is through annual plans, action plans, and projects; monitoring of projects, deadlines, actions, and goals is being done monthly, and, to a lesser extent, financial and qualitative indicators are also being monitored; meetings are held with the group of responsible for strategies and with the participation of senior management; it is being implemented a computerized system to assist monitoring process. Field study was conducted in one of the Courts to exemplify aspects of the monitoring process which showed evidence that the process is not fully institutionalized. Only four Courts adopt incentive systems, using variable remuneration associated with combined performance indicators (institutional, sectorial, and individual). Only four Courts are practicing accountability of results achieved with strategic planning to external stakeholders. Regarding the results achieved by Promoex, it was possible to verify some changes in the scenery diagnosed before the start of the Program: Courts are more integrated among themselves and with the cycle of government management; they began to adopt information technology strategic planning, investing in computerized solutions for practicing external control; they are also adopting more modern practices regarding personnel management, and they are adopting business process management. It was found that the Courts still have some hurdles to overcome putting the strategic planning and monitoring system operating effectively and thus to obtain the results achieved with strategic planning appropriately.

Key Words: strategic planning; monitoring; Courts of Accounts; accountability; institutionalism.

SUMÁRIO

1	Introdução	16
1.1	Contextualização	16
1.2	Problema.....	17
1.3	Objetivos	18
1.3.1	Objetivo geral	18
1.3.2	Objetivos específicos.....	18
1.4	Justificativa.....	18
1.5	Organização do conteúdo	20
2	Referencial Teórico.....	22
2.1	Teoria Institucional – Nova Sociologia Institucional.....	22
2.1.1	A Institucionalização e as fases do processo de Institucionalização.....	26
2.1.2	Estudos brasileiros recentes sob a ótica da Teoria Institucional	29
2.2	Cultura e mudança organizacional	30
2.3	Planejamento estratégico – uma visão normativa do instrumento	32
2.3.1	Adoção do planejamento estratégico no setor público	36
2.4	Monitoramento do Planejamento estratégico	39
2.4.1	Indicadores de desempenho.....	43
2.4.2	Modelos de monitoramento do planejamento estratégico	45
2.4.3	Modelos utilizados em órgãos da Administração Pública.....	49
2.5	Incentivos	53
2.5.1	Sistemas de incentivos no setor público.....	57
2.6	<i>Accountability</i> na Administração Pública	60
2.6.1	<i>Accountability</i> na nova gestão pública	62
2.6.2	<i>Accountability</i> e a Teoria da Divulgação	63
3	Entidades fiscalizadoras da Administração Pública	66
3.1	INTOSAI e tendências no controle externo	69
3.2	Os Tribunais de Contas brasileiros e a estrutura de controle	73
3.3	Diagnóstico dos Tribunais de Contas brasileiros e o Programa Promoex: contexto..	74
4	Procedimentos Metodológicos.....	79
4.1	Descrição da amostra.....	79
4.2	Técnicas utilizadas na execução da pesquisa	80
4.3	Orientações para análise de dados.....	87
5	Resultados da pesquisa	88
5.1	O processo de formulação e monitoramento do planejamento estratégico sob a ótica da Teoria Institucional.....	88

5.1.1	Padrões de monitoramento do plano estratégico encontrados na amostra	97
5.1.2	Conteúdo dos planos estratégicos.....	100
5.1.3	Estudo de campo em um dos Tribunais de Contas.....	104
5.2	Levantamento dos incentivos utilizados para alinhamento dos resultados	115
5.3	Levantamento das formas de <i>accountability</i> dos resultados	120
5.3.1	Discussões acerca da <i>accountability</i>	126
5.4	Cenário Pós-Promoex – resultados parciais alcançados com o Programa	129
5.5	Resumo dos principais achados em relação a cada objetivo específico.....	136
5.6	Proposta de indicadores para monitorar as metas do Promoex	138
6	Considerações finais e recomendações	141
6.1	Considerações finais.....	141
6.2	Limitações e sugestões para pesquisas futuras.....	147
7	REFERÊNCIAS.....	149
	APÊNDICE 1 – Questionário.....	161
	APÊNDICE 2 – Resultados detalhados da survey	165
	APÊNDICE 3 – Ações realizadas nos dois ciclos de planejamento estratégico no TCE objeto do estudo de campo	169
	ANEXO 1 – Projetos desdobrados por estratégia no 1º. Ciclo de Planejamento	174
	ANEXO 2 – Apuração das metas do Promoex por Tribunal até 1º. Semestre 2012	176

LISTA DE QUADROS

Quadro 1– Objetivo da implantação do sistema de mensuração de desempenho	41
Quadro 2– Definição de planejamento estratégico para os Tribunais de Contas brasileiros ...	80
Quadro 3– Definição de monitoramento segundo os Tribunais de Contas	81
Quadro 4 – Questões que embasaram a elaboração do questionário.....	82
Quadro 5 – Conteúdo dos planos estratégicos dos Tribunais de Contas brasileiros	101
Quadro 6 – Notícias publicadas sobre a formulação estratégica	108
Quadro 7 - Comparação das práticas adotadas: Tribunal visitado <i>versus</i> demais Tribunais .	113
Quadro 8 – Resumo das características dos sistemas de incentivos adotados pelos Tribunais da amostra.....	118
Quadro 9 – Conteúdo dos relatórios de resultados dos Tribunais	124
Quadro 10 – Metas estratégicas Promoex – Componente local	129
Quadro 11 – Metas estratégicas Promoex – Componente Nacional	133
Quadro 12 – Comparativo entre o cenário pré e pós Promoex – planejamento e controle gerencial.....	135
Quadro 13 - Resumo dos principais achados.....	136
Quadro 14 – Resumo de práticas adotadas pelos Tribunais	138

Quadro 15 - Indicadores sugeridos para monitorar os resultados dos produtos implementados no âmbito do Promoex.....	139
Quadro 16 – Principais ações realizadas no Projeto Promoex	171
Quadro 17- Achados e recomendações da auditoria operacional.....	172

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Relacionamento entre as funções de planejamento e controle	33
Figura 2 – Hierarquia dos sistemas de planejamento e controle	35
Figura 3 – As fases do Promoex.....	88
Figura 4 – <i>Framework</i> do processo de planejamento do Tribunal.....	109
Figura 5 – Metodologia de desdobramento da estratégia	110
Figura 6 - Metas do TCU em 2011 - Resultado acumulado - 2º quadrimestre	122
Figura 7 – Indicador do objetivo estratégico “Contribuir para a efetividade das políticas públicas”	125
Figura 8 – Indicadores e medições do TCE-RS	126

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Ano de implementação do primeiro ciclo de planejamento estratégico nos Tribunais.....89

Gráfico 2 - Ciclo de planejamento estratégico de longo prazo em que se encontra a instituição 89

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Objetivos estratégicos comuns adotados pelos Tribunais 102

Tabela 2 – O sentido do valor “Transparência” segundo os planos estratégicos dos TC..... 121

Tabela 3– Medição das metas do Promoex – Tribunais constantes da amostra da pesquisa . 131

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
BSC	Balanced Scorecard
EFS	Entidade Fiscalizadora Superior
FIA/USP	Fundação Instituto/ Universidade de São Paulo
GESPÚBLICA	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
GPD	Gerenciamento pelas Diretrizes
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institution
IRB	Instituto Rui Barbosa
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
M&A	Monitoramento e Avaliação
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NAO	National Audit Office
PDCA	Plan, Do, Control, Act
PE	Plano Estratégico
PROMOEX	Programa de Modernização do sistema de controle externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros
SAI	Supreme Audit Institution
TC	Tribunais de Contas
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunal de Contas do Município ou (dos Municípios)
TI	Tecnologia da Informação
TCU	Tribunal de Contas da União
US GAO	United States General Audit Office

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A introdução de ferramentas gerenciais no âmbito das organizações públicas, num contexto da busca por resultados e maior efetividade nas ações promovidas pelo governo, vem ocorrendo desde os anos 1980 em alguns países do mundo e no Brasil, de forma mais expressiva, a partir dos anos 1990. Destaca-se o movimento conhecido como *New Public Management* (Nova Gestão Pública) iniciado no Reino Unido nos anos 1980 que preconizava a adoção pelo setor público de ferramentas de gestão até então utilizadas apenas na iniciativa privada (HOOD, 1995).

A administração pública passou a buscar alinhamento estratégico com foco em resultados para atender a demanda de cidadãos cada vez mais conscientes e exigentes por serviços de qualidade. Reformas de gestão pública afloraram nesse contexto (BRESSER-PEREIRA; GRAU, 2006).

Um dos programas de governo que se enquadra no rol de reformas na Administração Pública é o Promoex – Programa de modernização do sistema de controle externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros – realizado no período de 2006 a maio de 2013. O objetivo do Programa, segundo o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) é o fortalecimento institucional do sistema de controle externo para apoiar a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal, de forma que os Tribunais de Contas pudessem exercer suas competências de forma mais eficaz (BRASIL, 2013b). O Promoex tem foco em cinco áreas que apresentaram deficiência no diagnóstico preliminar realizado em 2002: (i) integração externa; (ii) planejamento e controle de gestão; (iii) métodos e processos de trabalho; (iv) tecnologia da informação; (v) estrutura e gestão dos recursos humanos. Os Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros são as entidades fiscalizadoras com jurisdição estadual e municipal, cujas competências constitucionais são a apreciação e julgamento (conforme o caso) das contas prestadas pelos administradores públicos.

O processo de mudança pelo qual a Administração Pública vem passando nos últimos tempos repercutiu na forma com que as organizações estavam acostumadas a trabalhar: na maneira como passaram a gerenciar seus processos e as pessoas.

Uma das ferramentas de gestão que passaram a ser adotadas por instituições públicas, que estão compreendidas no processo de planejamento e controle, foi o planejamento estratégico, acompanhado das ferramentas de monitoramento e avaliação de resultados, com destaque para o *Balanced Scorecard*, utilizado em instituições brasileiras como o Tribunal de Contas da União e o Governo do Estado de Minas Gerais.

Pacheco (2009) aponta que as inovações em curso na Administração Pública requerem o recurso do planejamento estratégico para que os objetivos sejam claros e os resultados visados sejam fixados, assim como novas formas de controle devem ser desenvolvidas, com foco na comparação de resultados obtidos por organizações similares.

O ciclo do controle gerencial inicia com o planejamento, passa por implementação e monitoramento da execução, finalizando com a avaliação do que foi executado em relação ao que foi programado. No caso da Administração pública, deve haver uma prestação de contas (*accountability*) das ações executadas aos seus maiores *stakeholders*: a sociedade (contribuintes). Além do monitoramento, incentivos podem ser utilizados pelas organizações com vistas ao alinhamento dos objetivos da organização aos objetivos dos executores das ações.

Considerando um contexto de implementação de uma nova ferramenta de gestão por órgãos da Administração Pública, especificamente nos órgãos de controle brasileiros, formula-se o problema de pesquisa e objetivos a seguir expostos.

1.2 Problema

Como se deu o processo de adoção do planejamento estratégico pelos Tribunais de Contas brasileiros?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Descrever o processo de adoção do planejamento estratégico nos Tribunais de Contas brasileiros, desde o planejamento até o monitoramento, sob a ótica da Teoria Institucional.

1.3.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos que auxiliarão no alcance do objetivo geral estão elencados a seguir:

- a) descrever o processo de monitoramento do planejamento estratégico pelos Tribunais de Contas brasileiros;
- b) identificar quais os incentivos são utilizados para alinhamento da estratégia organizacional;
- c) investigar como essas instituições fazem *accountability* dos resultados alcançados em seu plano estratégico;
- d) verificar quais foram os resultados alcançados pelos Tribunais com o Programa Promoex, especialmente no que tange à adoção de ferramentas de planejamento e controle.

Cabe destacar que não está compreendido no escopo deste trabalho avaliar os resultados alcançados pelos Tribunais, e sim verificar quais resultados estão sendo apresentados (e de que modo estão sendo apresentados), de acordo com relatórios analisados.

1.4 Justificativa

A justificativa para escolha do tema deve-se ao fato de que o planejamento estratégico e o monitoramento ainda são práticas de gestão em desenvolvimento no setor público (GHISI, 2000). Todos os Tribunais de Contas participantes do Promoex estavam implementando o planejamento estratégico, que era uma das metas do Programa em relação às atividades planejadas para aprimoramento do controle gerencial. No âmbito dos Tribunais, trata-se de iniciativa bem recente, para grande parte desses órgãos de controle, pois muitos iniciaram a implementação após 2006. Por ter adoção relativamente recente, são necessárias mais

pesquisas que busquem compreender os aspectos relacionados ao processo de planejamento e controle dentro das instituições, levantando as peculiaridades e dificuldades encontradas por organizações do setor público.

Pesquisar os procedimentos de monitoramento e avaliação dos resultados nas organizações se faz necessário pois todos esses Tribunais de Contas (TC) implementaram ou estão iniciando a implementação do planejamento estratégico (SILVA; MARTINS; CKAGNAZAROFF; 2013). Também são instituições que acabaram de passar por uma fase de modernização, com a realização do Programa Promoex, coordenado pelo MPOG, que contemplava, dentre suas ações prioritárias, o aprimoramento gerencial por meio da utilização da ferramenta planejamento estratégico.

Considerando a relevância do Programa Promoex no âmbito dos Tribunais de Contas brasileiros, um dos objetivos específicos propostos foi a verificação dos resultados alcançados, considerando as metas e ações planejadas pelo Programa, especialmente no que tange à adoção de ferramentas de planejamento e controle, já que um dos enfoques do Promoex foi nessa área. Seria difícil abordar a temática de planejamento e monitoramento nessas instituições sem adentrar no impacto que o Promoex teve para a modernização das práticas gerenciais adotadas pelos Tribunais.

A relevância do tema que está sendo abordado nessa pesquisa é grande, especialmente no setor público em que os governos vêm sendo cada vez mais cobrados por eficiência e eficácia.

A opção pela abordagem institucional, conjuntamente com outras teorias contábeis, reside no fato de que, sendo a contabilidade uma ciência multiparadigmática (RIABI-BELKAOUI; 1996), cada abordagem pode contribuir, com um olhar diferenciado, para uma análise mais aprofundada e apropriada. Abordar a teoria institucional e social nos estudos de contabilidade significa compreender a vida das organizações e o contexto em que elas operam (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

Essa pesquisa, então, contribuirá tanto para o campo de estudo sobre institucionalização das práticas de gestão, como será útil para aquelas organizações públicas que estão iniciando os

procedimentos de implementação de um sistema de monitoramento e avaliação de resultados, para que possam aprender com experiências de outros órgãos.

Como o ciclo de planejamento contempla a *accountability* de resultados aos *stakeholders*, também se faz necessário pesquisar as formas de *accountability* dos resultados institucionais ao público externo, pois, a despeito dos avanços ocorridos nas últimas décadas, a *accountability* ainda é um conceito pouco desenvolvido e praticado no setor público (PINHO; SACRAMENTO, 2009), demandando mais pesquisas para se diagnosticar como as organizações públicas vêm efetuando sua prestação de contas. Rezende (2002) ressalta que a tão esperada *accountability* de resultados que norteia o paradigma gerencial ainda enfrenta resistência e que são raros os casos de mudanças na cultura burocrática e elevação dos padrões de desempenho no nível micro-organizacional.

1.5 Organização do conteúdo

Esse trabalho foi estruturado em seis capítulos, iniciando com a introdução que apresenta a contextualização, o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa e o presente tópico de organização do trabalho.

O capítulo dois contempla o referencial teórico que foi construído com os pilares da Teoria Institucional (Nova Sociologia institucional). Para subsidiar as considerações acerca do processo sob análise, também está presente neste capítulo a revisão de bibliografia acerca da cultura organizacional, do planejamento estratégico, monitoramento da execução, recorrendo, ainda, sobre alguns modelos comumente utilizados na Administração Pública. Também foi abordado o sistema de incentivos para alcance dos resultados organizacionais e *accountability* dos resultados.

No terceiro capítulo são apresentadas as características das entidades fiscalizadoras da Administração Pública, perpassando sobre os trabalhos realizados pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, em inglês) e também sobre o diagnóstico realizado no sistema de controle externo brasileiro que culminou na realização do Programa Promoex.

O quarto capítulo apresenta os aspectos metodológicos e as estratégias e técnicas de pesquisa utilizadas. No capítulo cinco, são apresentados os resultados da pesquisa de campo e no capítulo seis estão as considerações finais, incluindo sugestões de pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria Institucional – Nova Sociologia Institucional

O estudo da Teoria Institucional pode auxiliar na explicação dos fenômenos contábeis a partir de padrões de comportamento, normas, crenças e procedimentos utilizados pelas instituições para ganhar legitimidade no ambiente em que operam uma vez que essa teoria destaca a ideia de legitimação das práticas, ou seja, para que as organizações sejam percebidas como legítimas, devem se articular em torno de regras e crenças institucionalizadas (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

A importância de se estudar a Ciência Contábil sob a perspectiva institucional pode ser corroborada pela ideia de que nem sempre as escolhas de métodos e procedimentos contábeis são definidas por motivações objetivas e racionais, pois essa escolha pode servir apenas como instrumento de legitimação de decisões já adotadas (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

Brignall e Modell (2000) apontaram que, apesar da literatura sobre área gerencial na administração pública ter avançado nos últimos tempos, a abordagem pela Teoria institucional ficou negligenciada, o que é inoportuno quando se analisam as práticas no âmbito do setor público. Deste modo, os autores destacam que a Teoria Institucional pode auxiliar a compreender como os sistemas de gestão são implementados e como passaram a ser utilizados.

Existem três vertentes na Teoria Institucional que podem ser utilizadas na pesquisa em contabilidade gerencial: a Nova Economia Institucional, a Nova Sociologia Institucional e a Velha Economia institucional. Nesta pesquisa será utilizada como base para fundamentação teórica a vertente da Nova Sociologia Institucional, cujo foco está na relação entre as organizações e o ambiente no qual elas estão inseridas, apresentando uma interdependência social e cultural (SCOTT, 1987; REIS, 2008).

Os estudos embasados na Nova Sociologia Institucional investigam processos de legitimação externa, as pressões que ocorrem de fora pra dentro nas instituições, e como elas se adaptam a essas pressões. Como exemplo: adoção de instrumentos gerenciais formais (como o

orçamento, por exemplo), para garantir legitimidade perante o usuário externo (acionistas e financiadores) ou adoção de uma nova norma contábil emitida por um organismo regulador (RIBEIRO, SCAPENS, 2006).

Scott (1987) apresenta as várias faces da teoria institucional, segundo a abordagem sociológica, a saber:

- a) Institucionalização como um processo de incutir valores: associado aos trabalhos de Philip Selznick que enxerga a estrutura organizacional como um veículo moldado em relação às peculiaridades dos participantes, bem como às influências e restrições do ambiente externo;
- b) Institucionalização como um processo de criar realidade: a ordem social é baseada fundamentalmente numa realidade social compartilhada, que é uma construção humana, sendo criada nas interações sociais. Os autores principais dessa corrente são Berger e Luckman;
- c) Sistemas institucionais como uma classe de elementos: os sistemas constituem uma classe distinta de elementos que podem explicar a existência da estrutura organizacional. Para Meyer e Rowan (1977) a prevalescência de formas organizacionais pode ser também atribuída à existência de mitos e sistemas de crenças compartilhados;
- d) Instituições como esferas sociais distintas: instituições são sistemas duradouros de crenças sociais e práticas sociais organizadas associadas com arenas funcionais variadas dentro dos sistemas sociais.

Dois elementos importantes na abordagem institucional são a legitimação e a legitimidade. Para Berger e Luckmann (1996), a legitimação explica a ordem institucional conferindo validade a seus significados, de forma que justifica a ordem institucional. O mundo social exige legitimação, ou seja, modos pelos quais pode ser “explicado” e “justificado”.

A legitimação não é apenas uma questão de valores, pois também implica em conhecimento: é preciso ter conhecimento prévio dos papéis que definem tanto as ações certas quanto as erradas no interior da estrutura. “A legitimação não apenas diz ao indivíduo por que deve

realizar uma ação e não outra; diz-lhe também por que as coisas são o que são.” (BERGER; LUCKMANN, 1996, p. 124).

A legitimidade é definida por Suchman (1995) como uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas ou apropriadas em um contexto de sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições.

Segundo Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005) a legitimidade é a palavra-chave da teoria neo-institucional, uma vez que ela permite a manutenção ou a mudança das instituições. Alguns fatores podem acarretar na perda de legitimidade numa organização, por exemplo, quando há questionamento acerca da adequação de práticas e procedimentos em razão de pressões internas e externas.

A legitimidade, segundo Suchman (1995), é um elemento muito importante para as organizações, pois se o agente ferir as regras, valores, crenças de determinado grupo da sociedade, poderá haver manifestação da sociedade no sentido de mostrar o que é desejável e o que não é. Qualquer desvio na mudança de padrões pode ocasionar uma desaprovação pública. A legitimação e legitimidade dizem respeito a um processo pelo qual determinado padrão de conduta adquire status e validação social (REZENDE, 2009).

Segundo Meyer e Rowan (1992) a vertente da Nova Sociologia Institucional utiliza um elemento alternativo para análise do processo de gerenciamento das organizações, especialmente nas atividades de controle e coordenação que é a legitimidade de estruturas formais racionalizadas. Para esses autores, na sociedade moderna, as estruturas formais se desenvolveram em contextos muito institucionalizados, de forma que elas refletem os mitos dos ambientes institucionalizados em vez das exigências técnicas de eficiência. Esse fenômeno é explicado pelo isomorfismo, que analisa como uma organização reflete uma realidade socialmente constituída. O isomorfismo é um elemento de grande importância no contexto da teoria institucional e é conceituado por DiMaggio e Powell (1983) como instrumento de mudança institucional que força uma unidade da população a assemelhar-se com outras unidades que pareçam estar nas mesmas condições em relação ao ambiente em que operam.

Segundo DiMaggio e Powell (1983) existem dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional. O primeiro caso é mais relevante para os campos em que existe uma competição aberta e livre. Ele explica em parte o processo de burocratização observado por Max Weber, mas não apresenta um cenário adequado do mundo moderno das organizações. Desse modo, precisa ser suplementado por uma visão institucional do isomorfismo, que é uma ferramenta útil para se entender as políticas e cerimônias que prevalecem na vida das organizações modernas. Os autores ainda apontam que uma teoria do isomorfismo institucional pode auxiliar na explicação das observações de que as organizações estão se tornando mais homogêneas em relação aos processos, ações e estrutura.

O isomorfismo é o resultado das pressões competitivas que forçam as organizações a se adaptarem como forma de sobrevivência no mercado (DIMAGGIO; POWELL, 1983; SANTANA, 2010). Existem três mecanismos de influência que operam nas organizações de um mesmo ambiente:

- a) Isomorfismo coercitivo: é aquele que se origina das influências políticas e das questões de legitimidade; a organização é submetida a pressões externas de diversos *stakeholders* (outras organizações, sociedade, governo, etc.);
- b) Isomorfismo mimético: ocorre quando uma organização imita práticas de outras como forma de ter resposta às incertezas ambientais;
- c) Isomorfismo normativo: se associa à profissionalização, ou seja, envolve o compartilhamento de um conjunto de normas e métodos de trabalho pelos membros de um segmento; são estabelecidos padrões por uma classe profissional.

Quanto maior for a dependência de uma organização em relação à outra, mais ela se aproximará em relação a essa organização no que tange ao clima, estrutura e foco comportamental; e quanto maior for o grau de incerteza entre meios e fins, maior a probabilidade da organização querer se moldar às organizações que são tidas como bem sucedidas (DIMAGGIO; POWELL, 1983; REIS, 2008).

As organizações tendem a se parecer com as outras porque estão envolvidas numa competição, não apenas por recursos e consumidores, mas também por poder político e legitimidade institucional, oportunidades sociais e econômicas. Com a prática do

isomorfismo, as organizações inseridas em ambientes institucionais legitimam-se e obtêm recursos, de forma que as organizações adaptam-se aos ambientes não direcionadas por questões de eficiência, mas por uma busca de legitimação (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Machado-da-Silva e Vizeu (2007, p. 90) apontam que “tendo em vista as características da sociedade moderna, que valoriza o utilitarismo e o pragmatismo, é de se esperar que a tendência seja a de valorizar no campo da teoria administrativa aquilo que funciona.”. Os autores acrescentam que as práticas que funcionam geralmente são acompanhadas de forte conteúdo prescritivo.

Para Scott (1987), quando as organizações se mantêm conforme as práticas do campo, são formadas normas sociais que definem como são as coisas e/ou como as coisas têm que ser formuladas. Deste modo, mudar as práticas existentes requer a ação de fatores externos ao campo, uma vez que as organizações forçam a rede de relacionamentos a se adaptar às suas práticas ou as organizações tentam inserir seus objetivos e práticas na sociedade sob a forma de regras institucionais.

DiMaggio e Powell (1983) pesquisaram as causas para que as mudanças nas organizações ocorram, seja por pressões isomórficas, tensões internas ou externas, ou, ainda, as pressões funcionais, políticas ou sociais, destacando que, na ausência das referidas forças, as estruturas organizacionais persistiriam ao longo do tempo.

2.1.1 A Institucionalização e as fases do processo de Institucionalização

Berger e Luckmann (1996) discorrem sobre as origens da institucionalização, apontando que toda atividade humana está sujeita ao hábito e que, com a repetição das atividades, molda-se um padrão. Este padrão implica que, num outro momento, a atividade pode ser executada com economia de esforço, criando-se, assim um hábito. Esse hábito formado reduz as diversas opções de ação que o indivíduo tem para realizar suas tarefas (BERGER; LUCKMANN, 1996, p. 76).

Executando as atividades de forma habitual, o indivíduo pode despende seus esforços em outras atividades que envolvem deliberação e inovação. Os processos de formação de hábitos

precedem toda institucionalização, ocorrendo sempre que há uma reciprocidade de ações habituais pelos envolvidos (BERGER; LUCKMANN, 1996, p. 77).

Para compreender as instituições, segundo Berger e Luckmann (1996), é imprescindível entender o processo histórico em que as ações foram construídas ao longo do tempo. Também se faz necessário compreender as formas de controle sobre a conduta humana exercidas pelas instituições, tendo em vista que um padrão de conduta é estabelecido dentre uma diversidade de opções de conduta que poderiam ser escolhidas pelos indivíduos. “É importante acentuar que este caráter controlador é inerente à institucionalização enquanto tal, anterior a qualquer mecanismo de sanções especificamente estabelecido para apoiar uma instituição” (BERGER; LUCKMANN, 1996, p. 78).

Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) apontam que as ideias de hábitos e instituições se relacionam por meio do conceito de rotina, sendo que os hábitos estão na esfera pessoal e já as rotinas podem envolver um grupo de indivíduos e podem se tornar os principais componentes das instituições. Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) definem rotinas como hábitos formalizados e institucionalizados, que incorporam comportamentos orientados por regras e se fortalecem pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. As rotinas representam formas de pensar e de agir adotadas de forma habitual por um grupo de indivíduos de maneira inquestionável.

Segundo Burns e Scapens (2000) as regras e rotinas se relacionam: as regras são estabelecidas e, enquanto são implementadas, as rotinas emergem. Em algumas organizações, as rotinas podem surgir sem desviarem das regras originais, ou então pode até ocorrer de nunca terem sido ditadas as regras formais. Deste modo, as regras são os procedimentos formalizados, enquanto as rotinas são os procedimentos de fato praticados. Quanto mais institucionalizada uma rotina, mais prontamente ela será transmitida aos novos funcionários (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Para Meyer e Rowan (1977) as organizações são direcionadas a incorporar as práticas e procedimentos predominantes e institucionalizados na sociedade. Fazendo isso, elas aumentam sua legitimidade e possibilidade de sobrevivência, mesmo ainda não tendo auferido a eficácia das práticas adquiridas. Para esses autores, produtos, programas e técnicas

institucionalizados funcionam como mitos poderosos e muitas organizações os adotam cerimonialmente.

A adoção cerimonial de práticas gerenciais tem sido considerada como uma ação simbólica, em que os motivos velados desse comportamento consistem na legitimação do ator perante uma comunidade de referência (MEYER; ROWAN, 1977). O termo cerimonial tem o sentido de aparência, pois aquilo que se supõe ser o principal resultado esperado pela ação empreendida, não o é de fato (MACHADO-DA-SILVA; VIZEU, 2007).

Para Selznick (1972) a institucionalização é um processo: algo que acontece a uma organização com o passar do tempo, mostrando sua história particular, as pessoas que nela trabalham, os grupos que engloba com os interesses diferenciados que criaram e a maneira como vai se adaptando ao seu ambiente.

Para Tolbert e Zucker (1999) as fases do processo de institucionalização passam por:

- a) Habitualização: desenvolvimento de comportamentos padronizados e novos arranjos estruturais para a solução de problemas organizacionais específicos, associando estes a estímulos particulares; é uma fase de pré-institucionalização;
- b) Objetivação: desenvolvimento de significados gerais socialmente compartilhados relacionados a esses comportamentos; fase necessária para a transposição de ações para contextos além do ponto de origem;
- c) Sedimentação: processo em que as ações adquirem a qualidade de exterioridade, ou seja, as tipificações são vivenciadas como se possuíssem realidade própria.

Para Tolbert e Zucker (1999), as estruturas na fase de semi-institucionalização (objetificação) não permanecem por muito tempo (podem ser apenas uma moda), uma vez que a institucionalização total envolve sedimentação, ou seja, um processo em que há continuidade histórica na estrutura, permanecendo pelas várias gerações de membros da organização. Nesse processo, devem ser identificados os fatores que afetam a abrangência do processo de difusão e conservação, a longo prazo, da estrutura. Dentre esses fatores, existem atores que são afetados adversamente pelas estruturas e podem reagir contra essas estruturas como uma forma de resistência.

Tolbert e Zucker (1999, p. 208) apontam que a total institucionalização da estrutura depende dos efeitos conjuntos de “uma relativa baixa resistência de grupos de oposição; promoção e apoio cultural continuado por grupos de defensores; correlação positiva com resultados desejados”. Em relação ao segundo fator, Modell (2004) corrobora apontando que o comprometimento da Alta Administração, conforme é destacado pela literatura, é um requisito para sucesso na implementação de sistemas de mensuração de desempenho.

Após percorrer sobre as características do processo de institucionalização, serão apresentados alguns estudos recentes que utilizaram da abordagem institucional no próximo subitem.

2.1.2 Estudos brasileiros recentes sob a ótica da Teoria Institucional

Serão apresentados, de forma breve, os achados de dois estudos brasileiros conduzidos no setor público nos últimos três anos, na área de contabilidade gerencial e avaliação de políticas públicas e que utilizaram da abordagem institucional. Essas pesquisas servem para verificar como essa teoria pode auxiliar no campo de estudos da área gerencial pública.

Borges (2012) pesquisou a implementação de práticas gerenciais no Governo do Estado de Minas Gerais, objetivando identificar a existência, a compreensão e a utilização dos relatórios contábeis gerenciais pelos gestores do nível médio do governo, em um contexto de gestão para resultados e de implementação das novas normas brasileiras de contabilidade do setor público. O trabalho descreveu o ambiente institucional na visão dos gestores entrevistados e apresentou como as mudanças institucionais acontecem segundo a Nova Sociologia Institucional. Como conclusão, o autor apontou que, para os gestores entrevistados, o foco dos instrumentos é a produção de informação para tomada de decisão dos gerentes de alto escalão do governo, em detrimento da disponibilização de informações para auxílio aos gerentes médios. Em relação ao uso do orçamento, por exemplo, o autor destacou que “A contabilidade, em toda a sua amplitude de aplicações, cumpre um papel secundário como um instrumento gerencial para os gerentes médios, representando mais um mecanismo de adequação às regras formais estabelecidas” (BORGES, 2012, P. 117). Apesar de existirem organizações dentro do governo que institucionalizaram uma valorização do modelo de gestão de forma efetiva, elas acabam sofrendo interferência dos órgãos centrais que atuam de outra forma.

Bechelaine *et. al.* (2013) pesquisaram a influência dos processos de institucionalização na utilização das avaliações de políticas públicas do governo do Estado de Minas Gerais, examinando em que medida essas avaliações foram concebidas e implementadas com intuito de favorecer a utilização dos seus resultados. A estratégia de pesquisa utilizada foi o estudo de caso, com realização de entrevistas com os gerentes de projetos estruturadores avaliados pelo processo de Avaliação Executiva de Projetos. Os autores concluíram que a forma de construção do processo de avaliações não permitiu a real institucionalização do procedimento. Um dos fatores, por exemplo, foi que o processo foi desenhado (tanto na metodologia de avaliação como na escolha dos projetos a serem avaliados) sem a participação dos atores envolvidos, ou seja, foi *top down*. Foi identificada também uma lacuna na questão de adoção de incentivos para utilização das oportunidades de melhorias apresentadas em cada projeto avaliado. Os autores ainda apontam que a avaliação executiva ainda se encontra descolada tanto do ciclo de planejamento e orçamento estadual, quanto da lógica de monitoramento dos projetos estruturadores. Bechelaine *et. al.* (2013) acrescentam que a ausência de uma institucionalização da entidade que proporcionou a avaliação também poderia enfraquecer a utilização de seus resultados, além da ausência de uma formalização do processo de avaliação executiva por meio de um ato normativo.

Após construído o arcabouço teórico que apontou alguns aspectos da institucionalização de práticas e processos gerenciais, que servirá de base para as análises dos resultados no que tange à identificação de aspectos de isomorfismo na amostra estudada, assim como da fase de institucionalização nos Tribunais em que se encontra o processo de planejamento estratégico, a próxima sessão apresentará conceitos de cultura e mudança organizacional e também adentrará em alguns aspectos normativos do ciclo de planejamento estratégico e monitoramento, que irá corroborar no entendimento do processo sob análise nesse estudo.

2.2 Cultura e mudança organizacional

A cultura organizacional pode ser definida como um sistema de significados partilhados mantidos pelos membros de uma organização, de forma a distingui-la de outras organizações. Esse sistema de significados é um conjunto de características-chave que a organização valoriza (ROBBINS, 1999).

Para Pereira *et. al.* (2010), a cultura organizacional permeia toda a organização influenciando a maneira de executar as atividades por meio das características humanas presentes nas organizações. A cultura representa, segundo Robbins (1999), uma percepção comum mantida pelos membros, de diferentes níveis, numa organização. A cultura dominante expressa os valores centrais que são partilhados pela maioria dos membros da organização.

Robbins (1999) aponta que, quanto mais forte a cultura de uma organização, menos necessidade haverá de desenvolvimento de regras e regulamentos formais para guiar o comportamento dos funcionários, visto que estes internalizam as regras quando aceitaram a cultura da organização.

Várias são as funções desempenhadas pela cultura dentro de uma organização, segundo Robbins (1999): cria distinções entre uma organização e outra; transmite um sentido de identidade para os membros da organização; facilita a geração de comprometimento entre os funcionários; intensifica a estabilidade do sistema social, fornecendo padrões apropriados para o que os colaboradores devem dizer ou fazer; serve como um mecanismo que guia e molda as atitudes e comportamento dos funcionários.

Entretanto, existem aspectos disfuncionais da cultura para a eficácia de uma organização, como, por exemplo, a barreira à mudança: quando o ambiente está passando por uma mudança, a cultura da organização pode não ser mais apropriada e pode tornar difícil as respostas às mudanças no ambiente (ROBBINS, 1999).

As mudanças ocorrem nas organizações com uma velocidade cada vez maior do que fora observado em tempos passados por diversas pressões do ambiente no qual estão inseridas: pressões tecnológicas, força de trabalho, concorrência, choques econômicos, tendências sociais, política mundial, são alguns exemplos. Entretanto, os estudos de comportamento organizacional apontam que as organizações e seus membros resistem à mudança. Para Lewin (1948) a resistência à mudança é o resultado da tendência de um grupo de indivíduos a se opor às forças sociais que possam conduzir o sistema a novos patamares de equilíbrio.

Apesar de existir um ponto positivo na resistência, uma vez que essa confere um grau de estabilidade e previsibilidade ao comportamento se sem a resistência, o comportamento

organizacional poderia assumir características de aleatoriedade caótica, a resistência à mudança também pode ser uma fonte de conflito, atrasando a adaptação e o progresso (ROBBINS, 1999). Hernandez e Caldas (2001) complementam que, apesar da literatura gerencial enfatizar o lado negativo da resistência à mudança, por ser uma barreira à inovação e transformação organizacional, a resistência é saudável quando puder pressionar os agentes da mudança a serem mais cuidadosos ou para modificarem a natureza da mudança de modo a torná-la mais compatível com o ambiente.

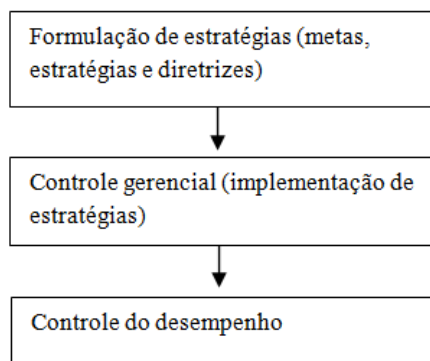
Robbins (1999) elenca algumas fontes de resistência à mudança, dentre elas a ameaça às relações de poder estabelecidas com a redistribuição de autoridade de tomada de decisão, ou a ameaça aos cortes de recursos (financeiros ou humanos) controlados por determinados grupos dentro da organização.

No âmbito da administração pública, alguns autores apontam a resistência à mudança como traço marcante e que dificulta a implementação de novas práticas na organização (GUIMARÃES, PORDEUS E CAMPOS, 2010; PEREIRA, 2006; GIACOBBO, 1997). O próximo subitem irá abordar uma das práticas de gestão que vem sendo implementadas nas organizações públicas, que é o planejamento estratégico.

2.3 Planejamento estratégico – uma visão normativa do instrumento

O processo de controle gerencial, que envolve o ciclo iniciado com a formulação do planejamento estratégico, passa pela implementação e vai até o controle e análise de resultados, objetiva assegurar que as atividades sejam desempenhadas de acordo com o planejado, conforme esboçado pela Figura 1. Será conceituado, primeiramente, o planejamento estratégico para, em seguida, abordar o monitoramento, o uso de incentivos para alinhamento da estratégia organizacional e, fechando o ciclo, a *accountability* de resultados aos *stakeholders*.

Figura 1 - Relacionamento entre as funções de planejamento e controle



Fonte: Anthony e Govindarajan (2008).

Ansoff (1977), uma das maiores referências na teoria de planejamento estratégico, o define como um processo contínuo e sistemático de formulação de estratégias que auxilia na tomada de decisões em bases sistemáticas, racionais, por meio de programas formais de execução para que os resultados alcançados sejam comparados com o planejado.

Para Bryson (1988) o planejamento estratégico é desenhado para ajudar organizações públicas e não orientadas ao lucro a responderem de forma efetiva às novas situações. É um esforço disciplinado para produzir decisões fundamentadas para moldar a natureza e a direção das atividades de uma organização, dentro de certos limites legais. Na construção do planejamento estratégico são realizadas discussões entre gerentes e tomadores de decisão para definir o que é realmente importante para a organização.

Nessa pesquisa, o planejamento estratégico será entendido como o processo que inicia com a formulação de estratégias elaboradas com vistas ao alcance de uma visão de futuro, passa pela implementação das iniciativas e deve ser continuamente monitorado de modo a possibilitar a verificação do alcance das metas em relação ao que foi planejado, finalizando com o feedback dos resultados aos *stakeholders*.

Na Administração Pública brasileira existem instrumentos de planejamento e orçamento, contemplados na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000), que são o Plano Plurianual (PPA), em que são estabelecidos as diretrizes, os objetivos e metas da administração; a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que contempla as metas e prioridades da administração para um exercício financeiro e que orienta a elaboração da Lei

Orçamentária Anual (LOA) que abarca o orçamento fiscal, de investimento e da seguridade social para o exercício financeiro (BRASIL, 2012 b). O planejamento estratégico não está contemplado na legislação como instrumento de planejamento obrigatório. É, portanto, uma ferramenta gerencial de uso voluntário, que deve estar alinhada com o planejamento da administração pública, e que vem sendo utilizada por vários órgãos no Brasil.

As etapas do planejamento estratégico, segundo Hitt, Ireland e Hoskisson (2003) são:

- a) concepção estratégica: contendo a declaração de missão (a razão de ser da instituição) e visão de negócios (como a organização pretender ser no futuro);
- b) gestão do conhecimento estratégico: diagnóstico estratégico externo e interno - levantamento das oportunidades, ameaças externas e das forças e fraquezas internas – e construção de cenários;
- c) formulação estratégica por meio do sistema de planejamento estratégico: elaboração de ações por meio de planos operacionais e programas táticos; definição dos objetivos que devem seguir uma hierarquia de importância, prioridade ou urgência. Os objetivos são os resultados que as organizações pretendem atingir ao implementar as estratégias (SIMONS, 2000).
- d) implementação da estratégia: envolve questões de estrutura e controles organizacionais, governança corporativa e liderança estratégica;

Bryson (1988) também apresenta um processo de planejamento estratégico aplicado às instituições públicas com as etapas semelhantes às elencadas acima, mas ele complementa que, antes de se proceder à formulação estratégica, a organização deve criar uma equipe que irá identificar e esclarecer as ordens superiores impostas às organizações públicas, como por exemplo: legislação, normas, etc. Já Poister (2010) aborda que as organizações públicas devem envolver no processo de formulação estratégica *stakeholders*-chaves externos à instituição, fazendo um processo mais inclusivo, utilizando de pesquisas, grupos focais ou outros fóruns de discussão.

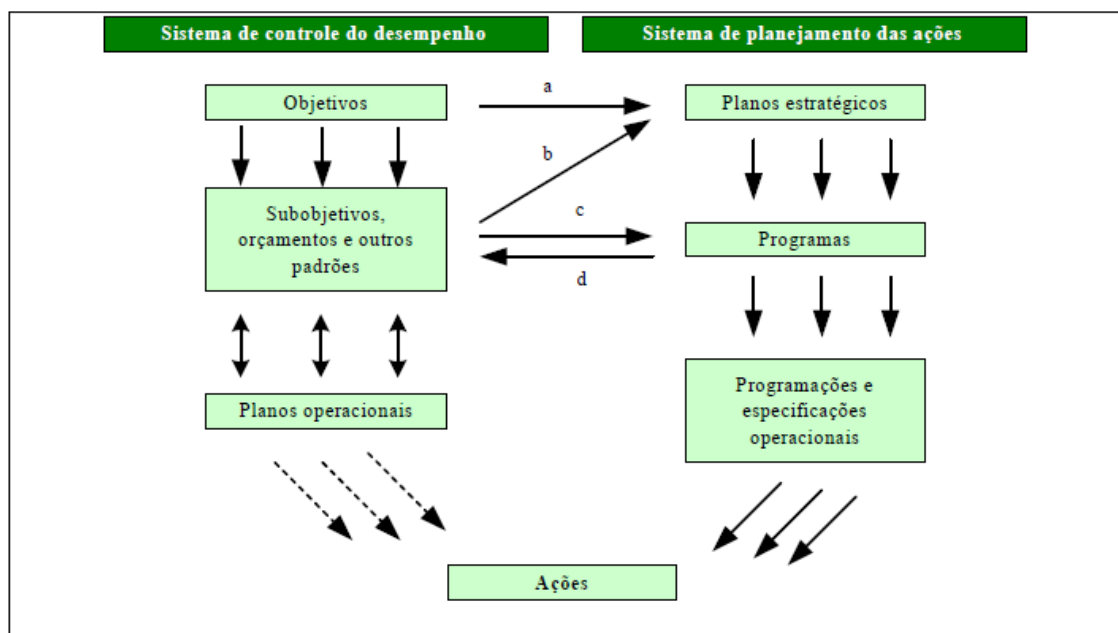
Cabe destacar também que, no processo de formulação de estratégias, os escritórios de consultoria são agentes estratégicos que atuam no processo de estruturação da estratégia e legitimação como prática organizacional, segundo uma visão normativa em que “os

profissionais mais influentes consideram o que vem a ser estratégia e como orientam as ações organizacionais no sentido de seguir uma forma de fazer e de seguir uma estratégia.” (MACHADO-DA-SILVA; VIZEU, 2007, p. 90).

O processo de planejamento estratégico consiste, então, da elaboração de um documento formal onde estarão expressos a missão, visão, valores, objetivos e metas da organização: o plano estratégico, que geralmente é concebido para um período de cinco anos, tempo considerado como suficiente para colocar em ação e apurar os resultados dos programas implementados. O propósito maior de formular planos é estreitar a comunicação entre os executivos das corporações e das unidades de negócio para que possam formular objetivos e planos de comum acordo (SIMONS, 2000).

Mintzberg (2006, p. 96) discorre sobre o sistema de planejamento e sobre o desdobramento das estratégias formuladas (Figura 2): o sistema começa com o planejamento estratégico, em que a organização avalia suas forças e fraquezas considerando as tendências do ambiente no qual está inserida e, depois, formula as estratégias integradas que pretende seguir no futuro. Essas estratégias são depois desdobradas em programas e projetos.

Figura 2 – Hierarquia dos sistemas de planejamento e controle



Fonte: Mintzberg (2006, p. 95).

De acordo com Ansoff e McDonnell (1993) o estudo do planejamento estratégico foi evoluindo com o passar dos anos, indo do planejamento financeiro - cujo foco principal era o orçamento - ao planejamento de longo prazo, depois planejamento estratégico até chegar a gestão (administração) estratégica, agregando novas abordagens. Poister (2010) corrobora com essa visão da mudança do planejamento estratégico para gestão estratégica também no setor público.

2.3.1 Adoção do planejamneto estratégico no setor público

A adoção de Planejamento Estratégico no setor público é mais recente que na esfera privada, mas nos últimos anos seu uso vem crescendo gradualmente (PEREIRA, 2006). A Intosai, por exemplo, faz uso dessa metodologia e elaborou um plano estratégico com objetivos definidos para o período de 2011 a 2016. Esse assunto será mais bem explorado no Capítulo 3.

A implementação desta metodologia de planejamento, com definição e monitoramento de metas, desencadeia uma grande mudança na cultura organizacional, especialmente no setor público em que a condição de estabilidade dos servidores e os planos de remuneração não costumam gerar motivação por desempenhos extraordinários (SILVA; GONÇALVES, 2011).

Bryson (1988) aponta que as organizações devem contar com o apoio de um patrocinador com posição de poder para legitimizar o processo de implementação do planejamento estratégico.

Giacobbo (1997) aponta que uma das motivações para instituições públicas adotarem o planejamento estratégico é minimizar os efeitos da descontinuidade administrativa ocasionada pela troca na Administração, que ocorre a cada dois anos em muitas organizações públicas. No caso do Governo do Estado de Minas Gerais, a motivação para implementação do planejamento de longo prazo (abarcado pelo denominado Choque de Gestão iniciado em

2003) foi a crítica situação fiscal em que se encontrava o Estado¹ (VILHENA *et. al.*, 2006), assim como se verificou no governo federal brasileiro, com a Reforma do aparelho do Estado promovida a partir de 2005, também desencadeada por uma grande crise fiscal (CORRÊA, 2007).

Bryson (1988) destaca alguns benefícios para instituições públicas adotarem o planejamento estratégico, dentre eles: desenvolvimento de uma base coerente para a tomada de decisão, em linha com as consequências futuras que essas decisões podem impactar e a melhoria do desempenho. Poister (2010) acrescenta que o planejamento estratégico serviu para envolver os gestores a pensar sistematicamente sobre o futuro da organização, para melhorar a comunicação sobre as prioridades estratégicas e para promover a discussão e o conhecimento sobre o que realmente é importante e o que não é para a organização.

O governo dos Estados Unidos da América, por exemplo, iniciou os movimentos de reforma da máquina pública com o *Government for Performance and Results Act* (GPRA) que pregava que a melhoria do sistema gerencial dependeria de quatro pilares, a saber: (i) planejamento estratégico; (ii) planos e relatórios anuais de performance; (iii) flexibilidade gerencial; e (iv) orçamento direcionado para resultados (GHISI, 2000).

Formulado o planejamento estratégico de uma organização, passa-se à fase de implementação que, segundo Poister (2010), deve envolver o trabalho em conjunto de todos as alavancas gerenciais num esforço concentrado para implementar as iniciativas estratégicas, avançando nas questões inicialmente planejadas, por meio do uso de planos de ação, orçamentos, desenvolvimento e treinamento da força de trabalho, etc., além da habilidade da organização para influenciar outros atores da rede na qual opera. O autor também aponta que as organizações devem designar um responsável principal para implementação das estratégias (gerentes ou unidades) para possibilitar a supervisão da implementação de estratégias que envolvem diversas unidades.

¹ Para Queiroz e Ckagnazaroff (2010), o choque de gestão foi apresentado como uma alternativa necessária para superação do quadro econômico, fiscal e administrativo-institucional vigente à época.

A fase de implementação do planejamento estratégico é considerada uma das mais difíceis e críticas, ainda mais quando se trata de organizações de grande porte e complexas, como são os governos (GUIMARÃES; PORDEUS; CAMPOS, 2010). Considerando as peculiaridades do setor público, Pereira (2006) destaca que uma das dificuldades para implementação do Planejamento Estratégico no serviço público é a burocracia, tendo em vista seus traços marcantes: impessoalidade nas relações, divisão de responsabilidade, hierarquia formal, dificuldade de demissão, resistência a mudanças, dentre outros traços de uma estrutura de foco em processos e não em resultados. Giacobbo (1997) também elenca algumas dificuldades presentes no processo de implementação da estratégia no setor público: fidelidade ao passado, modelo de gestão centralizado, lentidão no processo decisório, imobilismo, privilégios estabelecidos, dentre outros. Tais dificuldades entravam a implementação das iniciativas estratégicas previstas no prazo estipulado, assim como a conclusão das metas que foram traçadas para se alcançar a visão de futuro pretendida pela organização.

Complementam Guimarães, Pordeus e Campos (2010) indicando que o planejamento estratégico no âmbito da administração pública é muito mais complexo que nas organizações privadas, pois existe um entorno político nem sempre estável, e que faz parte do processo decisório, além das incertezas inerentes aos variados campos de atuação das instituições que o compõem.

Existem muitos críticos do Planejamento Estratégico, como Micklethwait e Wooldridge (1998) que apontam que as várias perspectivas do Planejamento Estratégico não conduziram ao pensamento estratégico, pois distanciaram o pensamento da ação ao não dar ouvidos àquelas pessoas da organização que possuem contato mais próximo com o negócio. Os referidos autores mencionados também afirmaram que o Planejamento Estratégico perdeu o prestígio desde a década de 80, pois se passou a dar menos crédito às previsões de futuro já que muitas vezes estas falhavam.

Existem opiniões favoráveis e contra o Planejamento Estratégico como instrumento de apoio à gestão, e estas devem ser ponderadas. Sendo efetivo ou não, o Planejamento Estratégico continua sendo bastante utilizado pelas organizações (PEREIRA; 2006). Apesar das críticas ao planejamento estratégico, sua validade é destacada por Machado-da-Silva e Vizeu (2007, p. 98):

apesar de se verificar que o que possibilitou o sucesso e a disseminação das técnicas do planejamento estratégico na década de 70 do século passado foi a legitimidade delas auferida pelas ideias de planejamento, precisão científica, controle, pragmatismo e utilitarismo econômico, ela não deixou de representar uma significativa ruptura conceitual e filosófica para a época.

Após discorrer sobre o planejamento estratégico, o próximo tópico abordará o monitoramento, uma vez que este objetiva assegurar que as atividades sejam desempenhadas de acordo com o planejado.

2.4 Monitoramento do Planejamento estratégico

Primeiramente, necessário se faz definir os principais conceitos presentes nos sistemas de monitoramento que serão utilizados nessa pesquisa. O monitoramento pode ser entendido como o acompanhamento contínuo e cotidiano da execução dos programas e das políticas pelos gestores ou agentes externos à administração pública em comparação com os objetivos e metas planejadas (VAITSMAN; RODRIGUES; PAES-SOUSA, 2006; GUIMARÃES; PORDEUS; CAMPOS, 2010).

O monitoramento se relaciona com a verificação das ações realizadas em relação ao que foi planejado; já o conceito de “monitoramento e avaliação” vai além do monitoramento pois a avaliação pode ser definida como a identificação e aplicação de critérios para se atribuir valor, qualidade, utilidade ou importância a um objeto avaliado em relação aos critérios determinados (VAITSMAN; RODRIGUES, PAES-SOUSA, 2006). Deste modo, enquanto o monitoramento objetiva verificar o alcance das metas de um programa, a avaliação julga o nível de alcance dessas metas e os resultados aferidos por determinado programa (AGUILAR; ANDER-EGG, 1994; GUIMARÃES; PORDEUS; CAMPOS, 2010).

Quando se fala em resultados nessa pesquisa, será utilizado no sentido de *outcome*, ou seja, o resultado de um processo ou do impacto que um *output* (entrega de um produto final ou serviço) causa nos receptores do produto ou serviço (CASTALDELLI, JR., 2010).

Outro conceito bastante utilizado no monitoramento é desempenho, que pode ser conceituado, segundo Catelli (2001), como as atividades realizadas pela organização que modificam seu estado, buscando o desenvolvimento da organização. No âmbito das entidades fiscalizadoras

superiores, Intosai (2013b) aponta que a essência das definições sobre desempenho se resumem ao cumprimento de determinada tarefa medida contra padrões definidos.

Para Ghisi (2000), o bom desempenho de uma instituição se relaciona com o alcance de objetivos e metas pactuados sob cinco dimensões: economicidade, eficácia, eficiência, qualidade e efetividade. Mas o conceito de desempenho pode variar de acordo com a perspectiva de diferentes *stakeholders* relevantes para a organização (OTLEY, 1999; CORRÊA; HOURNEAUX JR., 2008). Brignall e Modell (2000) acrescentam que o conceito de bom desempenho é variável e deve levar em consideração a dependência da organização aos diferentes grupos de *stakeholders*. Bryson (1988) corrobora afirmando que, quanto maior o número de diferentes *stakeholders* que a organização tiver, maiores serão os critérios conflitantes para julgar o desempenho do governo.

Para Poister (2010), as organizações públicas podem se utilizar das informações sobre o desempenho como base para promover melhorias no desempenho organizacional, incluindo:

- a) revisões constantes das informações sobre desempenho com os gerentes responsáveis pelas ações e programas, indagando as razões para o desempenho insuficiente, quando for o caso, e solicitando planos de ações corretivas;
- b) fazer realocações internas no orçamento entre as atividades com intuito de tornar os programas mais efetivos;
- c) promover treinamentos para a equipe para sobrepor deficiências no desempenho;
- d) trabalhar de forma colaborativa com parceiros e fornecedores para encontrar formas de resolver os problemas do desempenho.

A mensuração do desempenho é uma parte importante do sistema de monitoramento (SIMONS, 2000; CATELLI, 2000). Intosai (2013b) destaca que a mensuração da performance demanda que a organização tenha objetivos definidos pois estes serão a base sobre a qual o desempenho será medido.

No exemplo do governo americano, conforme citado por Talbot, Daunton e Morgan (2001) os planos de mensuração de desempenho eram analisados para verificar se refletiam com sucesso os planos estratégicos e se pode haver confiança na informação de desempenho prestada. O

quadro 1 demonstra quais os objetivos dos governos de oito países em estabelecer um sistema de mensuração de desempenho, conforme estudo de Talbot, Daunton e Morgan (2001).

Quadro 1– Objetivo da implantação do sistema de mensuração de desempenho

País	Objetivo
Austrália	Mensuração de resultados no âmbito de uma teoria de contabilidade incremental, visando proporcionar decisões de alocações (quanto à continuidade, abandono ou privatização de determinadas atividades). Foco tanto dos resultados (o que proporciona a informação de gestão) quanto dos impactos (proporcionando informação para a prestação de contas).
Canadá	Faz parte de uma estratégia geral para reduzir o <i>déficit</i> orçamentário do país.
Dinamarca	O primeiro enfoque sendo dirigido à economia (contenção de gastos e cortes de custos), enquanto que, posteriormente, a ênfase dirigiu-se para questões de maior “eficiência alocativa”; enfoque nos clientes e na qualidade do serviço.
Finlândia	O primeiro enfoque da mensuração do desempenho na Finlândia foi o de introduzir mudanças organizacionais e culturais, e de tornar a administração mais eficiente, transparente e orientada para o serviço.
Holanda	Instrumento que contribui para a melhoria da economia, a eficiência e a efetividade, contribuindo, ainda, para a melhor alocação de recursos e para a responsabilização pública.
Nova Zelândia	O objetivo geral era melhorar a economia, a eficiência e a efetividade (pelo menos no que diz respeito aos resultados) das agências públicas.
Suécia	(i) Melhorar a qualidade e a flexibilidade dos serviços públicos; (ii) transformar as relações de contabilidade existentes no sentido de um maior enfoque nos resultados; e (iii) alcançar substanciais ganhos de eficiência e reduzir o <i>déficit</i> orçamentário.
Estados Unidos	Condutor de mudança como uma maneira de “reconectar” as agências públicas com o público

Fonte: Talbot, Daunton e Morgan (2001)

Cavalluzzo e Ittner (2004) pesquisaram sobre fatores determinantes para alcançar sucesso na implementação de um sistema de mensuração de desempenho em entidades governamentais, destacando:

- a) um bom sistema de informações para subsidiar a mensuração de forma tempestiva e acurada. Para Catelli (2001), a informação gerencial precisa estar sistematizada para auxiliar no processo de tomada de decisão; sistemas informatizados de gestão são bastante utilizados nas organizações para armazenar a base de dados gerenciais;
- b) escolha de métricas adequadas que possibilitem mensuração correta dos resultados alcançados, posição também defendida por Simons (2000);
- c) autoridade que os gerentes devem possuir para tomar decisões baseadas nos indicadores de desempenho;
- d) comprometimento da Alta Administração para com o processo de implementação e uso das informações sobre resultados;

- e) treinamento adequado de todos participantes do processo para que entendam e aceitem a mudança implementada.

Atenção também deve ser dada à qualidade da informação sobre o desempenho. As organizações devem instituir procedimentos para que se ateste que as informações prestadas reflitam, de fato, o desempenho alcançado, devendo possuir qualidade, confiabilidade e validade suficientes para ser aceitável por todos os interessados (TALBOT; DAUNTON; MORGAN, 2001). No âmbito governamental, os Tribunais de Contas avaliam as políticas públicas por meio de auditorias operacionais nos programas do Governo. Os estudos de Talbot, Daunton e Morgan (2001) verificaram que as auditorias governamentais, ou em alguns casos auditorias realizadas por instituições independentes, são os instrumentos mais utilizados para garantir a qualidade das informações sobre desempenho em oito países pesquisados.

Poister (2010) aponta que, no âmbito das organizações públicas, a abordagem da mensuração do desempenho está evoluindo para a gestão do desempenho, sendo este o processo de definição de objetivos para a organização, com gerenciamento efetivo para alcançar os objetivos e trazer os resultados desejados. As organizações devem saber utilizar a informação provida pela mensuração do desempenho para melhorar sua performance. A gestão do desempenho deve, então, estar alinhada à estratégia da organização. Esse processo de gestão do desempenho é contínuo e envolve todos os níveis organizacionais.

O posicionamento de Poister (2010) está em linha com o de Simons (2000), que aponta que as organizações devem ter atenção especial em cinco áreas nesse processo: definição de metas adequadas; alinhamento das medidas de desempenho com a estratégia; desenhar incentivos como forma de motivação dos colaboradores ao alcance das metas; revisar os relatórios de desvios entre planejado *versus* realizado; e efetuar *follow-up* dos desvios mais relevantes.

Complementando as ações ora apresentadas, Vaitsman, Rodrigues e Paes-Sousa (2006) apontam que as ações de monitoramento abarcam as seguintes atividades:

- a) definição do conjunto mínimo de indicadores que devem ser monitorados por programa ou ação;

- b) definição do conjunto mínimo de dados que devem ser coletados em cada programa ou ação;
- c) acompanhamento sistemático da execução física e financeira dos programas e ações;
- d) construção e implantação de sistemas de informações dos programas e ações;
- e) coleta ou recebimento sistemático dos dados referentes aos programas e ações;
- f) supervisão in loco dos programas e ações executados;
- g) produção e análise de indicadores referentes aos programas e ações.

Verifica-se que a existência de indicadores é parte importante do processo de monitoramento, fato que também é defendido por Ghisi (2000) e que será tratado no tópico a seguir.

2.4.1 Indicadores de desempenho

Ghisi (2000) define indicador de desempenho como um número que mede um aspecto do desempenho, com a finalidade de comparar essa medida com metas previamente estabelecidas. Um indicador é um valor quantitativo que pode ser escalonado e usado como base de comparação, entre organizações ou entre períodos (SIMONS, 2000). Ghisi (2000) também aponta que os indicadores de desempenho podem auxiliar na mensuração da efetividade das Entidades de Fiscalização Superiores.

Catelli *et. al.* (2001) destacam que os sistemas de monitoramento, no âmbito do governo orientado para resultados, são baseados em indicadores físicos e qualitativos de desempenho e realização de metas. Simons (2000) acrescenta que a definição de metas é crucial no processo de monitoramento, pois sinalizam para que rumo as equipes devem direcionar seus esforços. Para verificar o alcance das metas, necessário se faz formular indicadores de desempenho (GHISI, 2000), os quais devem se basear na estratégia da companhia: ao se projetar o sistema de avaliação de desempenho da organização, é necessário dispor de informações atualizadas acerca das questões estratégicas da organização (ITTNER, LARCKER, RANDALL, 2003; SIMONS, 2000; JOHNSON e KAPLAN, 1993).

Borges e Matias (2011) destacam a experiência do Governo do Estado de Minas Gerais apontando que, com a utilização do BSC, houve uma necessidade clara de estabelecimento de indicadores de desempenho financeiros e não financeiros para permitir o controle gerencial:

análise da vinculação entre estratégia, planejamento e execução. Segundo os referidos autores, o governo mineiro estabeleceu uma relação causal entre ações do presente e o planejamento de longo prazo com a construção de indicadores de desempenho para monitorar a aderência das atividades com o planejado.

Ao estabelecer medidas de desempenho, Simons (2000) destaca três quesitos que devem ser verificados:

- a) *estão alinhadas com a estratégia da firma?* Os indicadores são uma forma de informar aos colaboradores o que é prioritário e importante numa organização, assim como fazê-los entender qual é a estratégia do negócio. Por exemplo, se o desempenho do funcionário está sendo medido de acordo com a satisfação do cliente, então o funcionário inferirá que essa questão é prioritária para a organização.
- b) *podem ser medidos efetivamente?* Os indicadores devem ser objetivos, completos e responsivos. Indicadores objetivos são aqueles medidos e verificados de forma independente, por meio de fórmulas claras. Há pouca ambiguidade acerca do significado do indicador ou dos resultados desejados. A completude dos indicadores está em agregar todos os atributos relevantes a serem conquistados. E a responsividade do indicador está refletida nas ações que os gestores podem influenciar diretamente.
- c) *a mensuração está atrelada à criação de valor?* Os indicadores de performance que melhor refletem a criação de valor são os indicadores de resultado. Os indicadores de entradas (inputs) e de processos somente são válidos se os gestores acreditam que as relações de causa e efeito tem impacto na realidade do negócio.

Para Frezatti *et. al.* (2009), o equilíbrio na estruturação dos indicadores é essencial para que se tenha uma situação saudável, levando em conta elementos monetários e não monetários, estratégicos e operacionais, de curto e de longo prazos, etc. Para Frezatti *et. al.* (2009), a organização deve dispor de diferentes tipos de indicadores, pois, caso contrário, sua avaliação de desempenho será por demais limitada, focada em dado aspecto da gestão, sem a necessária abrangência. Utilizar apenas indicadores monetários permite a análise de aspectos de curto prazo, mas ignora o relacionamento entre elementos que hoje são desenvolvidos para trazer impacto no resultado de amanhã, deixando de fora algumas áreas da organização. Ou seja,

pode estimular os gerentes a tomarem decisões que estejam desalinhadas com os objetivos de longo prazo da firma (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; JOHNSON; KAPLAN, 1993).

Isso reafirma que se faz necessário o acompanhamento de indicadores financeiros e não financeiros para certificar-se de que a estratégia está sendo executada com êxito. Estes proporcionam avaliação de aspectos qualitativos muito relevantes para a organização (JOHNSON e KAPLAN, 1993; BRIGNALL e MODELL, 2000). Apesar da importância da formulação e acompanhamento de indicadores para o monitoramento do desempenho, Micheli e Neely (2010) destacam a dificuldade que instituições inglesas se depararam para desenhar um sistema de monitoramento totalmente alinhado e executado por meio de metas e indicadores.

Após abordar alguns aspectos do monitoramento do plano estratégico, discorrendo sobre a mensuração do desempenho e dos indicadores de desempenho, necessário se faz abordar alguns modelos geralmente utilizados para monitoramento do planejamento estratégico.

2.4.2 Modelos de monitoramento do planejamento estratégico

Serão apresentados alguns modelos de monitoramento mais comumente utilizados no setor público, a saber: *Balanced Scorecard* e Gerenciamento pelas Diretrizes.

O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma metodologia de gestão estratégica desenvolvida por Kaplan e Norton em princípios da década de 90 para o monitoramento do desempenho das estratégias implantadas (KAPLAN; NORTON, 1992; BERRY *et. al.*, 2009; CRUZ; MATIAS; FREZATTI, 2010). No modelo geral, a análise da estratégia é agrupada em quatro perspectivas, conforme descrevem Kaplan e Norton (2001):

- a) a perspectiva financeira engloba objetivos de crescimento, fontes de crescimento, produtividade, controle de custos, etc.;
- b) a perspectiva clientes aborda o valor que a organização proporcionará aos mesmos para se diferenciar da concorrência, garantir fidelização e, assim, obter crescimento de receita;
- c) a perspectiva processos internos define as atividades da organização que necessitam

ser implementadas ou aprimoradas para se garantir os objetivos de criação de valor aos clientes;

- d) a perspectiva aprendizagem e crescimento contempla qual infraestrutura, habilidades e conhecimentos dos empregados são necessários para uma atuação de forma inovadora e diferenciada.

A arquitetura original do BSC foi ajustada para aplicação às entidades governamentais, uma vez que a perspectiva financeira, originariamente no topo da hierarquia, nem sempre é prioritária para estas, podendo ser substituída pela perspectiva cidadão ou partes interessadas (KAPLAN, NORTON, 1992, 2001). Várias são as instituições públicas no mundo que utilizam o BSC, sendo as cidades de Charlotte (Estados Unidos), Barcelona (Espanha) e o Estado do Rio Grande do Sul no Brasil alguns *cases* de sucesso apresentados por Kaplan (2011). Outros exemplos no Brasil são: Embrapa, INMETRO, Tribunal de Contas da União e Superior Tribunal de Justiça (SILVA; GONÇALVES, 2011) e também o governo do Estado de Minas Gerais (BORGES; MATIAS, 2011). Micheli e Neely (2010) também apontaram o uso em órgãos ingleses.

O modelo originalmente elaborado pelos autores foi sofrendo ajustes como a inclusão da mensuração de indicadores no sistema gerencial uma vez que esses, além de mostrarem o comportamento do passado, fornecem subsídios para a atuação futura da organização (KAPLAN, NORTON, 2001; CRUZ; MATIAS; FREZATTI, 2010). “Assim, refinamos o conceito do *Balanced Scorecard* e mostramos como seria possível convertê-lo de sistema de mensuração do desempenho em referencial organizacional do sistema gerencial estratégico.” (KAPLAN, NORTON, 2001, p. 34).

Os objetivos da organização são agrupados nas perspectivas e conectados por setas que demonstram as relações de causa e efeito, que conecta os resultados almejados da estratégia com os vetores que induzirão a essas consequências, elaborando assim um mapa estratégico (KAPLAN; NORTON, 2001).

Este mapa facilita a comunicação da estratégia para toda a organização e o entendimento pelos funcionários de que os objetivos são interligados e impactam uns nos outros (MALINA; SELTO, 2001). Também permite, de forma fácil, a compreensão pelos colaboradores de como

podem contribuir para execução da estratégia (MORAES; CAMPOS, 2004; PACE; BASSO; SILVA, 2003).

Para cada objetivo contemplado no mapa estratégico são definidas metas que são acompanhadas por indicadores de desempenho e são definidas iniciativas estratégicas que corroborarão para o alcance das metas (KAPLAN; NORTON, 2001).

As medidas de desempenho estritamente financeiras não são suficientes; precisam, portanto, ser integradas à medidas não financeiras para compor um BSC bem projetado ((KAPLAN; NORTON, 2001; CRUZ; MATIAS; FREZATTI, 2010). A inclusão de indicadores não financeiros é considerada por Moraes e Campos (2004) como a principal contribuição do BSC à Contabilidade Gerencial. Nesse sentido, Malina e Selto (2001) afirmam que o uso estrito de indicadores financeiros induz os gestores a uma atuação míope, pois tendem a focar em ações de impacto no curto prazo, sem necessariamente estar vinculadas à estratégia de longo prazo.

Gerenciamento pelas diretrizes é uma tradução largamente utilizada para a expressão original *Hoshin Kanri* que surgiu no Japão por volta de 1960 como resultado da prática de organizações japonesas ganhadoras do prêmio Deming de qualidade (gerenciamento pela qualidade total ou *Total Quality Management* - TQM). A filosofia do GPD está pautada na concepção de que os resultados são conseguidos pela atuação criativa e dedicada das pessoas, focalizando o esforço de todos (CAMPOS, 2002; REDI, 2005).

O método de gerenciamento do GPD é o ciclo PDCA (*Plan, Do, Check, Act*), iniciando com o planejamento (estabelecimento das diretrizes e metas), passando pela execução dos planos de ação, até chegar ao monitoramento dos resultados alcançados e análise dos desvios entre estes e as metas propostas. Dessa forma, são determinadas as causas e medidas a serem tomadas. O GPD é implementado para conduzir as mudanças necessárias para permitir o alcance dos resultados (CAMPOS, 2002).

Campos (2002, p. 56) discorre sobre o desdobramento de diretrizes: “Desdobrar uma diretriz significa dividi-la em várias outras diretrizes sob responsabilidade de outras pessoas. Cada diretriz estabelecida no desdobramento está intimamente ligada à diretriz original, num relacionamento meio-fim.”.

Para verificar o cumprimento das metas, Campos (2002) sugere que os processos da organização devem ser gerenciados por itens de controle que sinalizam e identificam as causas do não-atingimento da meta. Esses itens de controle são utilizados para girar o PDCA (gerenciar) e não apenas para cobrar resultados. As análises sobre o desempenho realizado *versus* planejado devem ser registradas num Relatório de Anomalias, também conhecido por Relatório das Três Gerações, em que são descritas:

- a) medidas do Plano;
- b) situação atual de execução;
- c) análise da diferença entre a meta e o resultado atual;
- d) causas prováveis do não atingimento das metas;
- e) contramedidas adicionais que viabilizem o alcance das metas;
- f) definição de responsáveis e do prazo para execução.

Campos (2002) destaca que essas análises são importantes para entender o impacto de cada medida no resultado alcançado e como tomar ações corretivas, além de planejar o futuro com base nessas informações. O processo de verificação do Gerenciamento pelas Diretrizes deve ser documentado por:

- a) planos de Ação;
- b) gráficos de Controle do Resultado (Meta);
- c) gráficos de Barra (para o controle de situação de implementação do plano);
- d) relatórios de Anomalia (conforme descrito acima).

Campos (2002) também propõe que o monitoramento contemple reuniões periódicas de acompanhamento. Cada gerente deve se reunir mensalmente com seus subordinados para acompanhar o andamento dos planos, seguindo o formato do PDCA.

Para Redi (2005, p. 58), tanto o BSC como o GPD tem a finalidade de traduzir e implementar as diretrizes de longo prazo das organizações, por meio do estabelecimento de objetivos alinhados à estratégia. O acompanhamento é feito por indicadores e disseminados por toda a organização.

Constatou-se que o GPD também pode ser aplicado em conjunto com o BSC, de forma complementar, como exemplo do Tribunal de Contas da União e Secretaria de Estado da Fazenda do Rio Grande do Sul (SILVA, GONÇALVES, 2011). O BSC é usado para formulação do plano de longo prazo e, complementarmente, o GPD atua no desdobramento de objetivos institucionais em individuais para todos os membros da organização no plano anual. Redi (2005, p. 63) estudou a combinação dos dois modelos e concluiu que “O *Balanced Scorecard* é um sistema poderoso para a explicitação, discussão e alinhamento da estratégia, enquanto o gerenciamento pelas diretrizes viabiliza a implantação dos programas escolhidos como estratégicos por toda a organização.”.

2.4.3 Modelos utilizados em órgãos da Administração Pública

Serão apresentadas os modelos de planejamento estratégico e monitoramento do Governo do Estado de Minas Gerais, do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso como forma de exemplificar as experiências que vem sendo adotadas na Administração Pública.

No **Governo do Estado de Minas Gerais**, a experiência do Monitoramento e Avaliação, segundo Guimarães, Pordeus e Campos (2010), foi introduzida no âmbito das reformas gerenciais que vêm ocorrendo desde 1990 (descrita no livro “Estado para Resultados: avanços no monitoramento e avaliação da gestão pública em Minas Gerais”).

Corrêa (2007) aponta que “em Minas Gerais o planejamento estratégico e a gestão pública por resultados tornaram-se aspectos marcantes do processo de implementação da reforma administrativa e da estratégia política”.

O Estado de Minas Gerais introduziu a gestão orientada para resultados em 2003, com o advento do Choque de Gestão. Para Corrêa (2007), o “Choque de Gestão” pode ser entendido como o processo de reengenharia pelo qual passou o Estado mineiro. Foi realizada uma revisão do plano estratégico do governo, o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI), que passou a vigorar pelo período de 2007 a 2023, oportunidade em que foi elaborado o mapa estratégico do Estado de Minas Gerais, refletindo a estratégia do governo em onze áreas de resultado (GUIMARÃES, PORDEUS E CAMPOS, 2010; BORGES;

MATIAS, 2011). Em cada uma dessas áreas foram estipuladas metas para o período de 2011 a 2023 e foram associados, inicialmente, 31 projetos estruturadores. Criou-se um escritório central para monitoramento intensivo dos projetos, uma experiência inovadora em relação à PMO's (*Project Management Office*) na Administração Pública brasileira (GUIMARÃES, PORDEUS E CAMPOS, 2010). O escritório central de projetos monitora mensalmente o status dos projetos em relação ao progresso físico e financeiro. No início de cada ano são realizadas reuniões com a presença da Alta Administração e gerentes de projetos para pactuar as entregas do ano em questão. Um importante incentivo, segundo Guimarães, Pordeus e Campos (2010), para atingir os resultados planejados para esses projetos foi a instituição do prêmio de produtividade por meio dos Acordos de Resultados. Trata-se de um instrumento que vincula a estratégia ao processo orçamentário, também adotado em países como Austrália, Finlândia, Nova Zelândia (TALBOT; DAUNTON; MORGAN, 2001) e na Inglaterra, com a denominação de Acordo de Serviços Públicos (MICHELI; NEELY, 2010).

O sistema de contratualização de resultados, mais conhecido como “Acordo de Resultados”, foi concebido a partir de 2003, com todos os órgãos da administração direta, fundações e autarquias, enfocando a importância do acompanhamento e avaliação dos resultados atingidos pelo Acordado, considerando as metas e indicadores de desempenho pactuados no Acordo como forma de garantir a boa execução do mesmo (VILHENA *et. al.*, 2006). Existem dois níveis de Acordos: os de primeira etapa, pactuados entre o governador e as secretarias de Estado e os de segunda etapa, pactuado entre as Secretarias e suas equipes de trabalho. Segundo Guimarães, Pordeus e Campos (2010), o sistema de M&A foca mais atenção à definição dos acordos de primeira etapa, ficando os outros a cargo dos órgãos setoriais.

Segundo Borges e Matias (2011), a relação de causa e efeito estabelecida entre o PMDI, o Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG), as leis orçamentárias e o Acordo de Resultados utilizou como base a ferramenta de desdobramento estratégico BSC, representando uma inovação no setor público. Os autores também relacionam as ferramentas para execução e monitoramento da estratégia: indicadores finalísticos, projetos estruturadores, agenda setorial de gestão e metas de desempenho setorial.

O Programa Estado para Resultados introduziu três inovações segundo Guimarães, Pordeus e Campos (2010): a agenda estratégica com os Comitês de Resultados; os empreendedores

públicos e a gestão dos indicadores finalísticos. O sistema de M&A é reforçado por essa agenda estratégica que acompanha sistematicamente a implementação das diretrizes do governo por meio de reuniões periódicas presididas pelo vice-governador. Nessas reuniões também se realiza um diagnóstico de dificuldades, riscos e oportunidades para implementação dos projetos. A potencialização da implementação dos projetos se deu através de alocação de pessoas especializadas, os empreendedores públicos: cargos de livre nomeação, cuja gestão está alinhada à meritocracia e ao desempenho. Quanto aos indicadores finalísticos, foram definidos por um grupo de especialistas 106 indicadores para traduzir os objetivos estratégicos definidos no PMDI.

Como dificuldades da introdução dessa nova lógica de gestão pública, Guimarães, Pordeus e Campos (2010) apontam a questão da institucionalização de fato das práticas de gestão para subsidiar processos decisórios, esbarrando também em questões culturais relacionadas à resistência a processos avaliativos nas organizações públicas e no desafio de se construir um sistema para medir indicadores em áreas tão distintas no governo.

O **Tribunal de Contas da União** apresenta em seu Plano estratégico 2011-2015 (TCU, 2013c) o modelo de planejamento adotado, sendo que a metodologia utilizada neste plano é baseada no BSC e no Método Grumbach de Cenários prospectivos. Entretanto, outras metodologias já foram utilizadas em ciclos de planejamentos anteriores, conforme exposto abaixo:

- a) 1º. Plano (1994): não mencionada a metodologia;
- b) 2º. Plano (1999): gerenciamento pelas diretrizes – elaborado o primeiro Plano Anual de Diretrizes;
- c) 3º. Plano (2001): processo de auto-avaliação institucional;
- d) 4º. Plano (2003): foram incorporados indicadores de gestão ao planejamento;
- e) 5º. Plano (2005): modelo de planejamento híbrido, conjugando as metodologias do GPD, voltado para o gerenciamento e a aplicação das ações e iniciativas no âmbito operacional, e do BSC, metodologia utilizada para facilitar a construção e comunicação da estratégia do Tribunal e das suas unidades;
- f) 6º Plano (2001): Análise de cenários e BSC.

O processo de formulação estratégica do PE 2011-2015 contou com as seguintes fases:

- a) Identificação do sistema TCU em que foram coletados dados gerais sobre a instituição e sobre estratégias de atuação adotadas no passado;
- b) diagnóstico interno e externo, com participação dos servidores do TCU e avaliação de diagnósticos anteriores;
- c) visão de presente: análise detalhada dos pontos fortes e fracos;
- d) visão de futuro: fase de formulação de cenários prospectivos, contando inclusive com participação da sociedade para levantar temas de impacto na atuação do TCU;
- e) consolidação do plano: foram realizados ajustes nos pontos identificados;
- f) avaliação de iniciativas e gestão de resistências: fase de verificação da adequabilidade, exequibilidade, aderência e aceitação pelo corpo técnico quanto às iniciativas propostas;
- g) desdobramento e alinhamento: após definição pela Alta Administração das prioridades de sua gestão, dentre os objetivos estratégicos presentes no mapa, são elaborados os Planos Anuais de Diretrizes, os Planos Diretores das unidades básicas e o Plano Diretor de Tecnologia da Informação.

O processo de gestão do desempenho é realizado por meio de avaliações quadrimestrais do desempenho nos níveis: da instituição, das unidades e dos servidores. Todas as unidades do TCU possuem metas definidas com impacto financeiro na remuneração dos servidores.

O **Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso** (TCE-MT) teve sua história de modernização da gestão narrada no livro “A Era do Cidadão” (RODRIGUES NETO, 2009). O TCE-MT considera que o impulsionador da modernização na gestão da instituição foi a adoção do modelo gerencialista. Esse fato também é expresso na apresentação do Plano estratégico 2012-2017: “Em 2000, iniciou-se, no TCE-MT, a cultura de planejar antes para conquistar depois. O processo teve início após a transformação ocorrida no Estado de Mato Grosso com a migração da administração burocrática para a administração gerencial.” (TCE-MT, 2012).

O primeiro método de gestão adotado foi o Gerenciamento pelas Diretrizes (até o ano de 2007), sendo que a partir de 2008 foi adotado o *Balanced Scorecard*. O método para gerenciar

o Plano foi o PDCA desde o ano de 2006. O TCE-MT focou em áreas de atenção, a saber: inovação tecnológica, recursos humanos, estrutura organizacional, procedimento administrativo e alteração do modelo de gestão. No ano de 2008 o TCE-MT implantou um sistema de avaliação de resultados que permitia aos cidadãos acompanharem a performance dos governos municipais e estadual, implicando em melhorias na *accountability* dos resultados (RODRIGUES NETO, 2009).

Atualmente, o plano estratégico vem sendo executado, acompanhado e avaliado por meio de reuniões mensais com participação da Alta Administração e das lideranças (TCE-MT, 2012).

Cabe também apontar que o TCE-MT aderiu ao Programa de avaliação continuada Gespública, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que objetiva a promoção da gestão pública de excelência, visando a contribuir para a qualidade dos serviços públicos prestados ao cidadão (BRASIL, 2013e). Em 2004 a pontuação do TCE-MT no Gespública foi de 103 pontos, chegando a 564 no ano de 2010 (TCE-MT, 2012).

Após abordar a questão do monitoramento da execução do plano estratégico, o tópico seguinte abordará os incentivos, uma vez que os sistemas de controle gerencial devem conter formas de direcionamento da ação dos agentes (gestores) rumo aos objetivos da organização, envolvendo além do monitoramento, o uso de incentivos/sanções (CARDOSO, MÁRIO E AQUINO; 2007).

2.5 Incentivos

Um papel importante dos sistemas de controle gerencial é motivar os colaboradores a atingir as metas da organização, sendo que a chave para se conseguir motivá-los a alcançarem tais metas está na relação entre incentivos dados e metas individuais. Os incentivos podem ser positivos, aqueles que aumentam a satisfação das necessidades individuais (as recompensas); ou negativos, aqueles que reduzem a satisfação, também chamados de punições ou sanções (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008). Para que os gestores estejam motivados, é necessário que sistemas de mensuração de performance sejam implantados como base para remuneração (LOPES; MARTINS, 2005).

A Teoria Contratual da Firma enxerga a firma como um *nexus* de contratos estabelecidos com as diversas partes interessadas (governo, funcionários, credores, etc.). Todos esses contratos devem ser bem desenhados, de forma a atingir um equilíbrio contratual e um funcionamento adequado da organização, pois se uma das partes não está satisfeita com o contrato, as atividades da organização podem ser prejudicadas (LOPES, 2004). A relação estabelecida entre a organização e seus colaboradores também é uma relação contratual. Nesse contrato, deve haver incentivos para que o agente (colaborador) aja no melhor interesse do principal (proprietário).

Para Laffont e Martimort (2002) a essência das questões sobre incentivos está no seguinte problema: o principal (proprietário) delega poder de decisão na organização a um agente (gestor) que tem objetivos diferentes daquele, além de deter informações que o principal não detém.

A abordagem contratual possui como pressupostos a assimetria informacional, ou seja, agente possui informações não disponíveis ao principal, a racionalidade limitada dos agentes, impossibilitando-os de alcançar a melhor decisão, e que o agente sempre estará interessado no próprio bem-estar (LOPES, 2004). “A instituição de contratos de performance caracteriza-se como um dos mecanismos para minimizar a assimetria informacional e assegurar que os gestores se esforcem na obtenção de vantagem competitiva” (DALMÁCIO, REZENDE, SLOMSKI, 2009, p. 8).

A questão dos incentivos é a base das teorias econômicas de remuneração variada. A ênfase da literatura sobre incentivos recai sobre os gerentes, pois estes são um grupo especial numa organização, uma vez que eles tomam decisões acerca da alocação dos recursos dos diversos agentes envolvidos. Os gerentes podem decidir como aplicar os recursos de forma a manter o equilíbrio das diversas relações estabelecidas na firma, segundo a abordagem contratual (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007).

Anthony e Govindarajan² (2008) discorrem sobre alguns resultados das pesquisas sobre incentivos:

- a) os sistemas de controle gerencial devem ser orientados à recompensa, pois os indivíduos tendem a ser mais fortemente motivados pela expectativa de ganhar recompensas do que pelo medo de punição;
- b) as recompensas devem ser pecuniárias e não pecuniárias, pois o montante da recompensa nem sempre é tão importante quanto as recompensas não monetárias; esse ponto também é destacado por Laffont e Martimort (2002);
- c) fornecer *feedback* sobre desempenho dos indivíduos é uma forma de motivá-los e esse deve ser tempestivo para ser mais eficaz;
- d) para estimular a motivação dos colaboradores, as metas a que estão atreladas os incentivos devem ser alcançáveis, com certo nível de esforço despendido; os colaboradores devem perceber que as metas são justas para se comprometerem a atingi-las.

Vincular recompensas ao desempenho organizacional é uma das formas mais adequadas de remuneração, mas é necessário identificar os fatores que motivam o agente a atuar com excelência. Um fator não pecuniário que pode ser utilizado é a promoção. Já um fator pecuniário comumente usado é a remuneração variável.

Simons (2000) também defende a utilização de incentivos para premiar a contribuição e esforços individuais, mas pondera o cuidado que se deve ter para que essas bonificações não estimulem comportamentos inadequados. Para Healy (1985), fazer uso de remuneração variável é, de certa forma, arriscado, pois há uma tendência dos gerentes manipularem procedimentos contábeis a favor do acréscimo de seus bônus, uma vez que eles têm certa

² Apesar do contexto explorado por Anthony e Govindarajan (2008) abordar o setor privado, de indústrias americanas, ele pode ser aplicado ao contexto das instituições públicas, tendo em vista que essas instituições se utilizaram da literatura de área privada para construir seus modelos na área pública.

discrecionabilidade para escolher dentre alguns procedimentos. Presume-se que executivos que recebem parte de sua remuneração como bônus condicionados a lucros estarão manejando os resultados contábeis de modo a aumentar sua compensação. Segundo Martinez (2001), boa razão para os gerentes praticarem o gerenciamento de resultados pode ser encontrada no seu pacote de remuneração.

O desenho dos sistemas de controle deve contemplar uma parcela de incentivos e de monitoramento, considerando que quanto menos incentivos são fornecidos, maior é a necessidade de monitoramento para evitar que os gestores busquem aumentar seu bem-estar utilizando-se de recursos da firma (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007).

Lambert (2001) verificou, sob a perspectiva de modelos de agência, o relacionamento entre medidas de desempenho, incentivos dados, informação privilegiada e o resultado da organização, haja vista a existência de conflitos de interesses entre agente e principal. Segundo Jensen (1983), os contratos entre o agente e o principal especificam as regras do jogo, incluindo três dimensões críticas: (i) a distribuição dos direitos de decisão entre os agentes; (ii) o sistema de avaliação de performance; e (iii) o sistema de recompensas.

Segundo Cardoso, Mário e Aquino (2007) incentivos são fornecidos aos gerentes para que desempenhem suas funções no sentido do interesse da organização, de forma que, quanto maior o esforço, mais receberão em contrapartida. Desse modo, o relacionamento entre incentivos dados e desempenho mensurado é grande, e se o desempenho não é obtido, há um problema nos incentivos e sanções oferecidos.

A congruência das medidas de desempenho com a remuneração é importante: a questão de como mensurar a performance da maneira mais adequada é importante pois afeta como as pessoas e a organização interagem. O uso estrito de medidas tradicionais de mensuração podem motivar um comportamento disfuncional nos gestores: em diferentes horizontes de tempo o agente pode estar menos preocupado com os efeitos de suas ações no período futuro do que no período corrente, pois não espera estar na organização. Desse modo, tem crescido a ênfase em medidas não financeiras de performance, como abordado pelo *Balanced Scorecard* (LAMBERT, 2001).

Medidas de desempenho adicionais podem aumentar a utilidade esperada pelo principal e agente se puderem ser usadas para aumentar os incentivos ou melhorar o compartilhamento de riscos no contrato. Qualquer indicador de desempenho controlável, desde que não esteja correlacionado a outro já existente, tem conteúdo informacional que justifica sua inclusão no plano de remuneração gerencial (LAMBERT, 2001).

Para Lambert (2001), ao desenhar um sistema de contabilidade gerencial deve ser observado o Princípio da controlabilidade³ que indica que as práticas gerenciais adotadas pelas organizações deveriam ser capazes de evitar a responsabilização dos gestores por resultados financeiros que não dependam de seus esforços ou que não reflitam a intensidade desse esforço. Entretanto, conforme salientam Lopes e Martins (2005), é difícil separar a parte do resultado da organização que se pode atribuir ao esforço e competência do gestor e a parte que se deve a fatores fora de seu controle. Desse modo, esse ponto ainda carece de maiores estudos para se obter um entendimento de como atribuir a responsabilização pelo resultado de forma adequada.

Após abordar as características do sistema de incentivos, o próximo tópico apresentará algumas iniciativas e peculiaridades dos incentivos utilizados no âmbito das organizações públicas.

2.5.1 Sistemas de incentivos no setor público

No setor público o uso de incentivos para alcance de metas pactuadas não é tão comum. A associação entre mensuração de desempenho e recompensas financeiras não é tão praticada, de acordo com resultados de pesquisas realizadas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) nos seus países membros (PACHECO, 2009). O governo brasileiro estava elaborando uma proposta de lei para permitir que qualquer órgão que estabelecesse um acordo de gestão/desempenho possa ter mais autonomia e recompensar

³ *Controllability principle*, na língua original.

seus gestores e servidores públicos de acordo com as metas e os resultados alcançados (OCDE, 2010; SILVA, MÁRIO, 2012).

Pacheco (2009, p. 151-152) pesquisou sobre mensuração de desempenho no serviço público, com uso de contratualização de resultados e sistemas de incentivos em diversos países, destacando que a perspectiva nórdica difere da anglo-saxã, pois esta associa o desempenho à incentivos financeiros individuais, enquanto aquela valoriza o aprendizado.

Pacheco (2009) aponta que, no Brasil, existem muitos críticos às experiências mais difundidas, que são baseadas nos modelos anglo-saxões, que levam a atribuição de recompensas e sanções até o nível individual.

O Estado de Minas Gerais adota desde 2003 a sistemática de remuneração variável, abrangendo todos servidores, que é atrelada ao alcance das metas pactuadas no Acordo de Resultados (VILHENA, *et. al.* 2006).

A Embrapa passou a adotar em 1996 um Sistema de Avaliação e Premiação por Resultados (SAPRE) cuja proposta é “recompensar — através de um adicional na remuneração, de vantagens na alocação e liberação de recursos e por prêmios não monetários — as unidades, equipes e empregados que mais contribuíram para o desempenho da missão e objetivos da Embrapa.” (PORTUGAL, *et. al.*, 1998, p. 60).

A Secretaria de Estado da Fazenda do Rio Grande do Sul adota sistema de incentivos atrelado ao desempenho desde 2003, incluindo prêmios por desempenhos de equipes, promoções a cargos de chefia e reconhecimento da capacidade gerencial. A atribuição mensal de pontos nesse sistema é proporcional ao alcance das metas dos 180 indicadores que compõem o planejamento estratégico (FREITAS *et. al.*, 2009). Alguns aspectos desse sistema foram destacados pelos autores: dissociação de recompensa e esforço; estabelecimento de metas para corroborar no comprometimento dos funcionários; evidências de folgas orçamentárias, com uso de indicadores contábeis; mecanismos de sanções adicionais aos incentivos pecuniários.

Pacheco (2009) aponta que alguns países que adotam remuneração variável atrelada ao desempenho dos servidores públicos têm adotado valores de impacto moderado sobre a remuneração para não provocar desvios de comportamento.

Quanto às sanções, Nassuno (1998, p. 8) aponta que a exoneração de servidores públicos por insuficiência de desempenho no Brasil “constitui um mecanismo que os gerentes do setor público podem utilizar para a efetiva gestão de seus funcionários, situando-se entre os instrumentos da administração gerencial voltados para a flexibilização da gestão.”.

Entretanto, a demissão por insuficiência de desempenho é um tema polêmico e que esbarra em muitas dificuldades no setor público, conforme apontado por Nassuno (1998, p. 12)

aspectos peculiares da cultura brasileira que não consideram legítima a diferenciação com base em características individuais; o pressuposto da responsabilidade individual associado à situação de demissão por insuficiência de desempenho e a necessidade de garantir objetividade no processo de demissão por desempenho insuficiente, por questões jurídicas. Esses desafios podem dificultar a adoção de modelos de avaliação do servidor com base no resultado de seu trabalho, um dos princípios fundamentais da reforma gerencial atualmente em curso.

Perry, Engbers e Jun (2009), ao revisarem a literatura sobre remuneração sobre desempenho no setor público, apontaram que os sistemas de remuneração falharam em entregar o prometido, especialmente em relação à mudança na motivação dos servidores. Apesar de continuarem a ser adotados, a eficácia desses programas é limitada.

Pacheco (2009) critica que um dos problemas com a adoção de remuneração variável por desempenho foi o fato de ter sido isolada de outras medidas reformadoras e sem avançar nas propostas de contratualização de resultados, sendo que, em alguns casos, a parcela variável foi convertida em aumento salarial.

Dando continuidade ao ciclo de planejamento e após discorrer sobre a fase de o planejamento estratégico, monitoramento e adoção de sistemas de incentivos utilizados no sistema de gestão, o próximo tópico abordará a questão da *accountability* dos resultados, que pode ser considerada a fase final do ciclo.

2.6 *Accountability* na Administração Pública

A difícil tradução do termo *accountability* para o português vem sendo discutida desde os anos 1990, destacando o trabalho de Campos (1990) e, mais recentemente, o trabalho de Pinho e Sacramento (2009). Campos (1990) traz como possível entendimento para *accountability* a responsabilidade objetiva ou obrigação de responder por algo. Pinho e Sacramento (2009, p. 1348) complementam o entendimento de *accountability* como “a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus.”.

Quando se fala em responsabilização no setor público, existem dois aspectos: os governos são responsáveis perante os cidadãos, por um lado, devendo prestar contas das ações e, por outro lado, tem-se o direito dos cidadãos de controlar a ação dos governos (BRESSER-PEREIRA; GRAU, 2006).

Campos (1990, p. 36) ainda destaca que o conceito de *accountability* está diretamente relacionado a um maior estágio de desenvolvimento democrático de uma nação: “O desenvolvimento da consciência popular é a primeira pré-condição para uma democracia verdadeiramente participativa e, portanto, para a *accountability* do serviço público.”. Nakagawa, Relvas e Dias Filho (2007) corroboram afirmando que o fundamento dos sistemas democráticos está, verdadeiramente, na *accountability*.

Bresser-Pereira e Grau (2006) destacam que a responsabilização é essencial para conectar a reforma do Estado à consolidação da democracia. Desse modo, o Brasil teve avanços nos últimos vinte anos em direção à *accountability*, entretanto ainda há muito que se desenvolver para a construção de uma verdadeira cultura de *accountability* (PINHO; SACRAMENTO, 2009).

O'Donnell (1998) classifica *accountability* em duas dimensões: horizontal e vertical, sendo que a primeira é exercida por entes do governo empoderados de supervisionar as ações e até impor sanções sobre outras entidades governamentais, como por exemplo, o Executivo, o Legislativo, o Judiciário, as agências de supervisão e as instâncias responsáveis pela

fiscalização das prestações de contas. A *accountability* vertical é exercida pelo cidadão que pode eleger seus representantes e reivindicar seus direitos.

Já Bresser-Pereira e Grau (2006) classificam *accountability* sob dois critérios: as formas clássicas que incluem o controle de procedimentos (realizado pelos superiores hierárquicos e pelos sistemas de auditorias) e controle parlamentar; e as formas modernas, que seriam o controle por resultados, o controle por competição administrada e controle social, dando destaque para as duas primeiras:

- a) pela introdução lógica dos resultados: é baseada no controle *a posteriori* dos resultados; para tanto é necessário estabelecer metas claras, tornar públicos e transparentes os objetivos, estabelecer mecanismos eficazes de avaliação de desempenho, além de aplicar sanções para aqueles que não atingirem os resultados acordados;
- b) pela competição administrada: forma de responsabilização que objetiva adequar a eficiência com a responsabilização na Administração Pública ao introduzir o princípio da concorrência entre diversos provedores de serviços, incitando-os a oferecerem serviços de melhor qualidade.

Carlin (2002) destaca a preocupação sobre a qualidade das informações que estão sendo fornecidas pelas instituições, pois a qualidade, mais do que a quantidade, é o atributo dominante de um processo eficaz de responsabilização. Complementa Kluvers (2003) apontando que a *accountability* não deve se pautar apenas em aspectos financeiros, pois senão questões de efetividade e qualidade serão ignoradas.

Talbot, Daunton e Morgan (2001), pesquisando sobre as práticas de mensuração de desempenho em oito países (Austrália, Canadá, Dinamarca, Finlândia, Holanda, Nova Zelândia, Suécia e nos Estados Unidos), apontaram que a maior parte deles publica uma grande quantidade de dados sobre desempenho. Para a maioria deles, a questão passou a ser a do alcance da prestação de contas sobre desempenho (quanto cobrir) e a questão correlata da acessibilidade e da abrangência dos dados sobre desempenho que são publicados. O Canadá se destaca como pioneiro em matéria de práticas inovadoras de publicar informações na internet.

A lógica de funcionamento do modelo de gestão e também da *accountability* vem sendo rediscutida pelo advento de três grandes mudanças iniciadas por volta dos anos 1970/1980: crise do modelo de Estado instaurado no pós-guerra; falhas no modelo burocrático clássico e aumento da participação social na Administração Pública. Deste modo, a estrutura burocrática clássica e os mecanismos clássicos de controle passaram a ser insuficientes para garantir uma eficiente responsabilização pelo Estado (BRESSER-PEREIRA; GRAU, 2006). Nesse cenário, destaca-se o paradigma da nova gestão pública comentado por Pinho e Sacramento (2009) que será tratado no próximo subtópico.

2.6.1 *Accountability* na nova gestão pública

O gerencialismo implicou em mudança na cultura das organizações, invertendo a antiga orientação de *inputs* (entradas) para *outcome* (resultados). Essa mudança cultural teve impacto no conceito de *accountability* na Administração Pública (KLUVERS, 2003), ampliando a dimensão estritamente financeira da prestação de contas para englobar eficiência e efetividade das instituições (MODELL, 2004).

Para Bresser-Pereira e Grau (2006) e Pacheco (2009), o controle por resultados e a aproximação dos serviços às necessidades dos cidadãos introduziram novas formas de responsabilização na Administração Pública. Além dos tradicionais sistemas de *accountability*, foi sendo destacada a necessidade de se criar mecanismos de responsabilização quanto ao desempenho governamental na elaboração e na prestação de políticas públicas. Castaldelli Jr. e Aquino (2011) verificaram que a necessidade de uma maior *accountability* por parte das entidades públicas também fez com que as entidades fiscalizadoras superiores ampliassem a divulgação de seu desempenho. Monfardini (2010) destaca que transparência e desempenho parecem ser princípios chaves na Administração Pública que busca recuperar a confiança perdida dos cidadãos por meio de maior evidenciação de informações. A melhoria na *accountability* externa é uma questão tanto para os governantes quanto para os servidores públicos. Essa melhoria não se faz apenas com maior evidenciação para os cidadãos e sim com o envolvimento destes no processo de governança.

Destaca-se que existe uma ênfase na questão do aprimoramento da *accountability* dos resultados dada pela Intosai, uma vez que esse é um dos objetivos presentes no Plano estratégico 2011-2016.

A despeito das críticas ao modelo gerencial puro, uma vez que a proposta inicial era equivocada, pois tentava repassar o modelo da iniciativa privada de forma neutra para o setor público sem considerar suas especificidades, como busca da efetividade e equidade na prestação dos serviços, esse modelo trouxe elementos inovadores para a gestão pública e para o conceito de *accountability* (BRESSER-PEREIRA; GRAU, 2006). Osborne e Gaebler (1997) corroboram dizendo que o intercâmbio de práticas foi muito benéfico para a gestão da máquina pública, destacando o poder de transformação dos mecanismos de avaliação de desempenho em organizações públicas.

2.6.2 *Accountability* e a Teoria da Divulgação

Nakagawa, Relvas e Dias Filho (2007) ressaltam que a *accountability* é a razão de ser da contabilidade, a espinha dorsal da contabilidade tendo em vista que o agente é o responsável perante o principal para efetuar a prestação de contas. A *accountability* tem início com a escrituração e termina com as informações geradas sobre o desempenho da organização e suas consequências futuras, em termos de fluxos de caixa.

Acerca da evidenciação das informações sobre o desempenho, destaca-se também a linha de pesquisa que investiga a Teoria da Divulgação que tenta explicar o fenômeno da divulgação de informações financeiras, a partir de diversas perspectivas, como por exemplo, determinar qual é o efeito da divulgação de demonstrações contábeis no preço das ações, explicar quais as razões econômicas para que determinada informação seja divulgada voluntariamente (VERRECHIA, 2001; DYE, 2001; SALLOTI; YAMAMOTO, 2005). Verrecchia (2001) destaca que o *disclosure* tem um papel significativo na contabilidade sendo que os modelos de evidenciação estabelecem um elo entre os relatórios financeiros e as consequências econômicas dessa atividade.

Verrecchia (2001) categorizou os diversos modelos que abordam a divulgação, propondo uma taxonomia formada por três categorias amplas de pesquisa sobre divulgação em Contabilidade, a saber:

- a) divulgação baseada em Associação: pesquisas cujo objetivo principal é identificar a relação ou associação entre a divulgação (processo exógeno) e as mudanças no comportamento dos investidores;
- b) divulgação baseada em discricionariedade: compreende pesquisas que identificam quais os motivos da divulgação: como os gestores e/ou as organizações decidem divulgar determinadas informações (divulgação como processo endógeno);
- c) divulgação baseada em eficiência: pesquisas nessa categoria abordam divulgação na ausência de conhecimento passado sobre a informação.

Tendo em vista que a Administração pode escolher por divulgar ou não determinadas informações, sob certas circunstâncias, existe uma linha de pesquisa acerca da Teoria da Divulgação Voluntária que, segundo Dye (2001), é um caso especial da Teoria dos Jogos, cuja premissa é: a entidade escolhe evidenciar informações favoráveis e não divulgar as desfavoráveis. Salotti e Yamamoto (2005) também são favoráveis à ideia de que a Teoria dos Jogos auxilia na compreensão desse processo de *disclosure* e no comportamento do investidor (um dos jogadores) que irá tomar decisões baseado na divulgação da organização (outro jogador).

A divulgação de informações sobre desempenho pelos Tribunais de Contas brasileiros, escopo deste trabalho, enquadra-se na perspectiva da Teoria da Divulgação voluntária, pois tais informações não são obrigatórias de divulgação. Não existe legislação que determine a divulgação dos resultados gerais alcançados. A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar 131/2000) aponta no Artigo 48 os itens passíveis de divulgação:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2012b).

Deste modo, não estão contemplados nesse rol os instrumentos gerenciais, como o planejamento estratégico, que é composto por indicadores qualitativos e não só por indicadores orçamentários.

O próximo capítulo trará algumas características das entidades fiscalizadoras superiores para uma melhor compreensão do processo sob análise na amostra em foco nesta pesquisa.

3 ENTIDADES FISCALIZADORAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Antes de abordar os objetivos e as características das entidades fiscalizadoras, faz-se necessário trazer um histórico sobre essas instituições, além de perpassar sobre as formas de controle da Administração Pública e sobre os modelos mais comuns de controle.

As instituições superiores de controle, em âmbito mundial, têm longa tradição e, em alguns sistemas políticos, existem há vários séculos. Speck (2000) aponta que uma etapa importante da afirmação do controle como função específica foi a implantação de instituições independentes da execução administrativa, com foco estrito no controle financeiro-patrimonial.

O controle da Administração Pública pode se dar de diversas formas, como o controle administrativo, político, jurídico, social. Segundo Ribeiro (2002), o controle exercido pelas entidades de fiscalização superiores transita por esses diversos tipos de controle: no administrativo, a sociedade anseia pelo desenvolvimento do sistema de controle; no político, as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), vinculadas ao Poder Legislativo, dão apoio técnico para o exercício do controle externo dos demais poderes; no judiciário, apesar de não fazerem parte do Poder Judiciário, as EFS devem repassar informações para o Ministério Público ou Poder Judiciário ao encontrarem ilegalidades (destaca-se também a importação de procedimentos judiciais para o âmbito do controle); no social, as EFS recebem denúncias feitas pelos cidadãos e representações realizadas por autoridades, com intuito de iniciar investigações.

As instituições de controle no mundo costumam desempenhar papéis com características bastante diferentes: algumas registram previamente determinados atos da administração, atestando a regularidade (papel administrativo); outras assessoram parlamentares, elaborando pareceres sobre o desempenho econômico-financeiro sobre as contas do governo para submeter à aprovação pelo Legislativo; algumas encaminham as irregularidades encontradas detectadas aos órgãos competentes ou responsabilizam os administradores por eventuais danos; outras analisam processos administrativos em busca de mais eficiência (SPECK; 2000). Algumas instituições superiores de controle dos Estados-membros da União Europeia,

por exemplo, realizam auditoria de performance, com natureza concomitante, verificando aspectos relacionados à economia, eficiência e efetividade do gasto (BARRETO, 2004).

Ribeiro (2002) ainda aponta que o papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores em cada parte do mundo se desenvolve de acordo com a cultura e o ordenamento jurídico de cada país e representam, de forma geral, um conjunto das várias formas de se exercer a função controle.

A despeito das várias formatações que as entidades fiscalizadoras assumem ao redor do mundo, Ribeiro (2002) destaca dois modelos clássicos: o de Tribunais de Contas e os de Controladorias, cada qual com características próprias.

O modelo Tribunal de Contas, instituído primeiramente pela França em 1807, tem como característica marcante a posição equidistante da instituição de ambos os poderes, tornando-os órgãos independentes e autônomos na definição de suas atividades, que podem responsabilizar os agentes políticos quanto à regularidade e legalidade da gestão financeira (SPECK; 2000). Ribeiro (2002) acrescenta ainda as seguintes características: processo decisório por colegiado, vitaliciedade de Ministros e Conselheiros, poderes jurisdicionais (instância administrativa), poder coercitivo, procedimentos de fiscalização formais, burocráticos e legalistas.

Já o modelo de Controladorias (ou Auditorias-Gerais) apresenta regime de mandato, controle de caráter opinativo ou consultivo, não possui poderes jurisdicionais e coercitivos (são geralmente vinculados a algum dos Poderes que tenham força coercitiva), predominância de decisões monocráticas, uso de técnicas de auditorias semelhantes aos utilizados por empresas privadas de auditoria (RIBEIRO; 2002).

Segundo Baleeiro Neto (2004) as instituições de controle que seguem o modelo de controladorias gerais se encontram em países que adotam o sistema *Common Law*; já as instituições que seguem o modelo de tribunais de contas estão em países em que vigora o *Code Law*. Lopes (2002) explica uma das diferenças entre esses sistemas: os países que adotam o sistema de *Common Law* têm instituições e modelos de regulamentação completamente diferentes daqueles que adotam sistemas de *Code Law*. Nos países que adotam

o modelo de *Common Law*, por exemplo, suas estruturas gerais de organização são menos regulamentadas do que os seus correspondentes adeptos do *Code Law*.

As entidades fiscalizadoras superiores, segundo Ribeiro (2002), são responsáveis pela avaliação do funcionamento administrativo dos órgãos do Estado. No caso brasileiro, por exemplo, essas funções são previstas na Constituição: avaliações de natureza operacional e o controle da economicidade dos atos dos administradores. Para Ribeiro (2002) essa dimensão de avaliação atribuída ao Controle Externo (que é típica de estruturas de controladorias) acaba forçando as estruturas dos Tribunais de Contas a se tornarem mais complexas e a desenvolver estruturas e procedimentos híbridos para conduzir avaliações de Políticas Públicas e avaliações operacionais dos diversos órgãos públicos.

De acordo com a INTOSAI (2013) a principal tarefa de uma Supreme Audit Institution (SAI), ou entidade fiscalizadora superior, é examinar se os recursos públicos estão sendo gastos de forma econômica e eficiente, e em conformidade com as regras e regulamentações existentes. As SAI precisam ser independentes das entidades que são auditadas e precisam estar protegidas de influências exteriores. Também se faz necessário que os métodos de auditoria sejam baseados em conhecimentos técnico-científicos e que os auditores tenham qualificação profissional e integridade moral.

Há que se destacar que nem todas as entidades fiscalizadoras superiores no mundo sofrem auditorias de suas próprias contas. O Tribunal de Contas europeu e o Tribunal de Contas de Portugal submetem suas contas à apreciação de empresas de auditoria externas (privadas). Já no caso do Brasil, o Tribunal de Contas da União submete relatórios de atividades para o Congresso Nacional, mas não sofre nenhuma auditoria externa de suas contas (BARRETTO, 2004).

Após discorrer sobre as formas de controle e organização mais comuns das entidades fiscalizadoras superiores, o próximo tópico irá abordar o trabalho realizado pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e os principais temas sob discussão na esfera do controle externo.

3.1 INTOSAI e tendências no controle externo

Cada país geralmente tem ao menos uma entidade fiscalizadora superior, responsável pela auditoria das contas governamentais e promoção de uma melhor gestão financeira e *accountability* nos governos. No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) é um dos 191 membros da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), organização criada em 1953 com objetivo de operar como apoio ao sistema de controle externo da Administração Pública em esfera mundial (CASTALDELLI JR., 2010). De acordo com pesquisa realizada por Barretto (2004), 27% das entidades-membro da INTOSAI estavam organizadas sob a forma de tribunal de contas e a maioria delas (73%), sob a forma de controladoria ou auditoria geral.

Kelles (2007) aponta que um dos propósitos da INTOSAI é revelar as melhores experiências (*best practices*) acerca do controle externo no mundo e difundi-las às entidades fiscalizadoras, disseminando a ideia do intercâmbio de inovação e experiências exitosas.

Por meio de congressos e grupos de trabalho, a INTOSAI edita normas e diretrizes que influenciam o funcionamento da SAI no tocante a vários aspectos, como as auditorias de conformidade, financeiras e de resultados. Essas diretrizes, entretanto, respeitam a autonomia e os diferentes ambientes em que as SAI estão inseridas (CASTALDELLI JR., 2010). Uma dessas diretrizes foi a Declaração de Lima, no ano de 1977, contemplando a abordagem conceitual e filosófica da instituição, com princípios de independência e democracia (INTOSAI, 2013).

A Intosai também fez acordo com quinze organizações para promover o desenvolvimento das SAI em todo o mundo. O Memorando de Entendimentos, assinado em outubro de 2009, estabelece uma cooperação para fortalecer a capacidade das SAI em aumentar a efetividade dos instrumentos de *accountability*, transparência, boa governança e anticorrupção nos diversos países (INTOSAI, 2013).

A INTOSAI editou um Plano estratégico para o período 2011-2016, em que constam a missão, visão e valores centrais da instituição, além de quatro objetivos estratégicos, a saber:

- a) *accountability* e padrões profissionais: promover a força, independência e caráter multidisciplinar das SAIs, encorajando a boa governança por meio da elaboração e desenvolvimento de padrões internacionais para as SAIs;
- b) reforço da capacidade institucional por meio de treinamentos, assistência técnica, compartilhamento de informações, etc.;
- c) compartilhamento de conhecimento e de serviços, encorajando a colaboração e cooperação, conduzindo estudos de melhores práticas e estudos sobre temas de interesse comum, provendo benchmarks, produzindo guias de auditorias, etc.;
- d) ser uma organização internacional modelo para promover práticas efetivas, econômicas e eficientes para os membros (SAI).

Pela análise do Plano Estratégico e demais documentos publicados pela Intosai, verifica-se uma ênfase na questão do aprimoramento da *accountability* dos resultados. Isso se deve ao crescimento da demanda e expectativa por parte da sociedade em relação à atuação das entidades fiscalizadoras superiores, e em relação ao cumprimento do seu papel no processo de desenvolvimento econômico e social nos países do mundo (GHISI, 2000).

A Intosai publicou em setembro de 2012 um documento chamado *Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework*, que funciona como um guia para as entidades fiscalizadoras implementarem uma ferramenta de mensuração da performance com vistas a um melhor gerenciamento e monitoramento do desempenho e, conseqüentemente, uma melhoria no desempenho da instituição (INTOSAI, 2013b).

Talbot e Wiggan (2010) analisaram como as entidades fiscalizadoras superiores de cinco países (Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e Reino Unido) estavam divulgando seus próprios resultados. Por meio dos relatórios analisados pelos autores verificaram-se ênfases aos ganhos financeiros, assim como a proporção das recomendações aceitas pelo legislativo e governo.

Para Intosai (2013b), o principal resultado que uma entidade fiscalizadora deve apresentar é a submissão de relatórios de auditoria com alta qualidade. Entretanto, a Intosai (2013b) destaca que uma organização não deve ser responsabilizada por fatores que estão fora do seu controle, como é o caso das EFS's que submetem seus trabalhos para apreciação de outro poder

(Legislativo, por exemplo). Então, esses fatores, segundo a Intosai (2013b) devem ser levados em consideração para identificar até que ponto a entidade pode controlar os resultados relevantes do seu trabalho, o que deve ser analisado caso a caso.

Ghisi (2000) destaca que o principal indicador do *National Accounting Office* (NAO), entidade de fiscalização superior do Reino Unido, é a quantificação de recursos economizados em relação à quantidade de recursos gastos pela instituição. O *U.S. Government Accountability Office* (GAO), dos Estados Unidos, também adota como indicador principal os benefícios financeiros e não financeiros das auditorias realizadas (GAO, 2013). Além dos indicadores destacados por essas duas organizações, também está apontado no *framework* para mensuração da performance das SAI's que um dos objetivos do *framework* é ter uma base para demonstrar e comunicar o valor e benefício da SAI para a sociedade (INTOSAI, 2013b).

Ghisi (2000) aponta ainda que, como a cobrança da sociedade aumentou, necessário se faz que as entidades fiscalizadoras desenvolvam sistemas permanentes de auto-avaliação que permitam verificar os desvios entre metas planejadas e realizadas.

Outro ponto que vem sendo bastante discutido nos últimos tempos pelas entidades fiscalizadoras é a auditoria de desempenho. Diferentemente da auditoria tradicional, as auditorias de desempenho, segundo Barzelay (2002), são avaliações de programas governamentais conduzidas de forma similar a uma auditoria. Essa forma de controle é bastante difundida em países de cultura anglo-saxônica (EUA, Austrália, Reino Unido) focando no controle de políticas públicas e não na primazia do controle ato a ato (KELLES, 2007).

Barzelay (2002) aponta que a institucionalização da auditoria de desempenho afeta a atuação das entidades fiscalizadoras, uma vez que essas organizações têm suas raízes na realização de auditorias tradicionais de regularidade. A adoção de auditoria de desempenho pode acarretar mudanças significativas no trabalho desempenhado pelas entidades fiscalizadoras, em diferentes níveis da organização, incluindo a missão institucional, os procedimentos e o estilo de trabalho (CASTALDELLI JR., 2010; BARZELAY, 2002).

Barzelay (2002) aponta que o principal objetivo das auditorias de desempenho pode ser expresso como “*accountability* de desempenho”, uma vez que as organizações devem ser responsabilizadas pelos resultados de sua atuação mais do que pela sua forma de funcionamento. O autor também aponta que a adoção de auditorias de desempenho deve contribuir diretamente para a melhoria do desempenho do órgão auditado: deve-se fortalecer os laços de *accountability* entre os dirigentes governamentais e seus agentes burocráticos, dando ênfase aos resultados e não aos insumos e procedimentos.

Castaldelli Jr. (2010) sinaliza para uma evolução observada nas SAI’s (de forma geral) em termos de organização, estrutura, competência, padrões de trabalho e divulgação do seu trabalho provocada por uma mudança na administração pública impulsionada pelo movimento da Nova Gestão Pública e por mudanças no ambiente legal. O autor aponta que esses fatos implicaram em uma mudança nas entidades fiscalizadoras, principalmente quanto às exigências de divulgação, maior transparência e *accountability*. A sociedade passou a pressionar a administração pública por mais resultados, tornando necessário que as SAI’s passassem a adotar novos procedimentos para se adaptarem aos novos modelos. Novas estratégias de comunicação também passaram a ser utilizadas pelas entidades fiscalizadoras para comunicarem seus resultados aos *stakeholders* (GONZÁLEZ; LOPES; GARCIA, 2008).

No cenário brasileiro, Bastos (2002) aponta o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, lançado em 1995, como o momento em que o governo federal instituiu a administração voltada para resultados, impulsionou uma mudança de postura por parte das instituições de controle, com foco no exame dos resultados da ação pública e na efetividade no atendimento das necessidades da sociedade. O TCU passou a adotar as auditorias operacionais (ou de desempenho) desde meados dos anos 90, seguindo a tendência da atuação das entidades fiscalizadoras superiores em âmbito mundial.

A seguir, serão apresentadas as características dos Tribunais de Contas brasileiros e da estrutura de controle adotada.

3.2 Os Tribunais de Contas brasileiros e a estrutura de controle

No Brasil, existe o Tribunal de Contas da União (TCU), na esfera nacional, considerado uma SAI, e na esfera subnacional existem 33 Tribunais de Contas: quatro Tribunais dos Municípios dos Estados da Bahia, Ceará, Goiás e Pará; 26 referentes aos Estados da Federação dos demais estados; um do Distrito Federal (estes com jurisdição estadual); e dois Tribunais do Município (capital) do Rio de Janeiro e de São Paulo. Na União Europeia também existem instituições subnacionais de controle em sete países membros, integrando, assim, o sistema de controle externo desses países. No caso dos Tribunais subnacionais encontrados na Alemanha, Áustria e Espanha, inexistente subordinação destes Tribunais com a instituição superior de controle do país. São instituições com grau razoável de independência em relação aos governos locais (BARRETTO, 2004).

Os Tribunais de Contas brasileiros são os órgãos responsáveis pelo controle externo, compondo, juntamente com o TCU, o sistema de controle externo⁴. Dentre suas competências constitucionais, destaca-se a apreciação das contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo e julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta (BRASIL, 2012). Os Tribunais são órgãos da Administração direta e que possuem autonomia administrativa. Dentre as principais características tem-se o caráter colegiado das decisões e o poder coercitivo de impor sanções. Os Tribunais de Contas são os responsáveis pela *accountability* horizontal no Brasil, conforme definição dada por O'Donnell (1998).

Cada Tribunal de Contas brasileiro atua de forma autônoma, não tendo sido criado, ainda, um órgão central que dite regras para todos os Tribunais de Contas. Deste modo, cada Tribunal possui seus procedimentos próprios de gestão, como planejamento estratégico, e suas formas específicas de *accountability*. Para Fernandes (2003), os Tribunais de Contas não funcionam de modo integrado, o que dificulta a ação do controle quando há envolvimento de recursos de mais de uma esfera do governo ou até de uma só esfera, mas aplicados por autoridades de

⁴ No âmbito do controle interno, existem as Controladorias Gerais da União, Estados e Municípios.

outra. Cada Tribunal atua, em sua esfera de federação, como instância máxima. Existe a possibilidade de Criação de um Conselho dos Tribunais de Contas (Projeto de Emenda Constitucional n. 28) que seria competente pelo controle da atuação administrativa e financeira dos Tribunais de Contas e do cumprimento dos deveres funcionais dos Conselheiros, Auditores e Representantes do Ministério Público (BRASIL, 2013f).

Bugarin, Vieira e Garcia (2003) apontam que a Constituição Federal de 1988 ampliou a abrangência do controle externo, incluindo também o controle social e a avaliação do cumprimento das metas do governo, o que gerou novas atribuições aos órgãos de controle, ampliando suas competências para além de aspectos formalísticos até então dominantes.

A estrutura de controle desenvolvida no Brasil é híbrida uma vez que os Tribunais de Contas assumem atribuições típicas de controladorias com uma estrutura de Tribunal de Contas. Desde a Constituição de 1988, os Tribunais passaram a incorporar competências típicas de auditorias gerais, como: função de ouvidoria, de auditoria, fiscalizações e avaliações operacionais e de políticas governamentais (RIBEIRO, 2002). Segundo Ribeiro (2002, p.65) “esse acúmulo de atribuições, com uma estrutura fixa e com processos de tribunais leva a problemas de tempestividade na condução dos processos”.

A seguir, será apresentado o diagnóstico realizado em 2002 sobre os Tribunais de Contas brasileiros, que subsidiou a elaboração do Programa Promoex.

3.3 Diagnóstico dos Tribunais de Contas brasileiros e o Programa Promoex: contexto

Pesquisa realizada pela Fundação Instituto de Administração (FIA/USP) no ano de 2002 sobre a imagem dos Tribunais de Contas brasileiros, com intuito de elaborar um diagnóstico dessas Cortes de Contas, apontou vários pontos falhos e oportunidades de melhoria na atuação dessas organizações. A pesquisa da FIA/USP foi originada pelo Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Municípios e Distrito Federal (Promoex), desenvolvido pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) com recursos do Banco Interamericano de Desenvolvimento (MAZZON; NOGUEIRA, 2002). Inicialmente composto por 32 dos 33 Tribunais de Contas do Brasil, o Promoex, em 2012, era composto

por 27 deles, segundo o Relatório de Progresso Promoex 1º. Semestre de 2012 (BRASIL, 2013 d). O diagnóstico fez apontamentos em relação a cinco áreas, a saber:

- a) **integração externa:** existe baixa integração técnica entre os Tribunais, levando ao desenvolvimento paralelo de soluções para problemas comuns, incorrendo em perda de tempo, recursos e conhecimentos; não existem procedimentos e práticas consolidados para os Tribunais, gerando diferentes interpretações sobre os atos julgados;
- b) **planejamento e controle gerencial:** os processos de planejamento estratégico foram considerados incipientes, além de detectada ausência de efetiva participação e comprometimento do corpo técnico nos processos de planejamento. Também foi apontada quantificação inexpressiva de objetivos, metas e pontos de controle, e falta de mecanismos de avaliação de desempenho e acompanhamento de ações e investimentos; a grande maioria dos Tribunais compromete seus recursos com custeio, restando muito pouco para investimentos;
- c) **procedimentos-chave de trabalho:** predomina um modelo burocrático de trabalho; uso de tecnologia da informação (TI) de forma não estratégica, com papel coadjuvante nos procedimentos chave, gerando fragmentação do trabalho, morosidade, criação de estoques físicos de processos, necessidade de um grande número de operações manuais;
- d) **tecnologia da informação:** defasagem tecnológica em relação tanto a *hardware* como a *software*; gestão incipiente de TI em boa parte dos Tribunais; há pouca integração e participação da direção do Tribunal com a área de TI; inexistência de *firewalls* em mais da metade das organizações;
- e) **estrutura e gestão de recursos humanos:** foi verificada fragmentação do trabalho, dificuldade de se responsabilizar servidores pela realização de tarefas e mensurar a quantidade e qualidade de trabalho realizado; os mecanismos de incentivo e coerção são ineficazes, na prática; não existem planos de capacitação nem planos de carreira alinhados com a perspectiva do desenvolvimento organizacional; existência de sentimento de que a progressão na carreira não está associada ao mérito.

Também foi realizado um diagnóstico complementar pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) para o Programa Promoex (BRASIL, 2013c) do qual são destacados alguns pontos:

- a) a maior parte dos entrevistados considera ótima ou boa a facilidade de acesso aos serviços prestados pelo TC (51,2%) e a qualidade da resposta (50,5%); entretanto, apenas um terço dos entrevistados considera “ótimo” ou “bom” o tempo de resposta;
- b) os julgados do Tribunal de Contas não são considerados ótimos, mas são bem avaliados pelos entrevistados de todos os setores. Na média, 48% dos entrevistados consideram “bons” os julgados do TC, enquanto 24,8% consideram-nos “inadequados” ou “péssimos”;
- c) qualificação dos servidores: em geral é boa; é bastante pequena a porcentagem média dos entrevistados que avaliam negativamente a qualificação dos servidores do TC;
- d) a percepção dos atores sociais acerca da *accountability* dos Tribunais era inadequada: o item com pior avaliação foi “comunicação de suas atribuições institucionais para os cidadãos”, que teve 61,3% de respostas com conceito inadequado/ péssimo. A sociedade civil foi o setor em que mais apontou deficiência nessa área. Os entrevistados foram questionados sobre os maiores entraves para que os Tribunais pudessem exercer adequadamente a *accountability*: politização do Tribunal e falta de independência; falta de transparência e de relação com a sociedade; burocratização das atividades e lentidão das respostas foram os três problemas mais destacados (ARANTES, ABRÚCIO e TEIXEIRA, 2005);
- e) a grande maioria dos entrevistados avaliou como “muito importante” ou “importante” todas as ações de controle externo (auditorias, análise e julgamento de contas, apuração de denúncias e representações, apreciação das contas de governadores e prefeitos, auditorias de gestão/operacionais, análise concomitante de editais de licitação, etc.), realizadas pelo Tribunal de Contas, para o aperfeiçoamento da democracia. Entretanto, existe uma crítica quanto ao alcance de resultados e à economicidade das ações do governo: 40,9% dos entrevistados afirmam que o grau de contribuição do TC é baixo ou muito baixo para o alcance de resultados e 42,4% afirmam que o grau de contribuição do TC é baixo ou muito baixo para gerar economicidade.

Diante do cenário em que se encontravam os Tribunais no ano de 2002, várias ações de modernização foram propostas pelo Programa Promoex. Cada Tribunal participante elaborou um projeto, iniciando no ano de 2006, contemplando objetivos e metas do Programa. O alcance dessas metas será analisado no capítulo de resultados dessa pesquisa científica. Uma dessas ações foi a implementação do planejamento estratégico em 100% dos Tribunais de

Contas. O foco desta pesquisa é verificar como os Tribunais monitoram e avaliam o alcance das ações presentes nesses planos estratégicos em um momento em que já se passaram dez anos após a pesquisa realizada pela FIA/USP e FGV.

O Programa Promoex encerrou em maio de 2013. Entretanto, foram criados comitês para dar continuidade à discussão dos temas mais importantes para os Tribunais. Um desses Comitês é o de Planejamento estratégico, que formulou, em agosto de 2013, diretrizes para o alinhamento estratégico entre o plano estratégico do Instituto Rui Barbosa e o plano de cada Tribunal (IRB, 2013):

- a) orientação aos membros dos Tribunais sobre a temática planejamento estratégico;
- b) utilização do sistema informatizado de gerenciamento do planejamento estratégico para monitoramento dos objetivos estratégicos e indicadores de desempenho;
- c) apoio aos Tribunais na adoção do modelo de planejamento estratégico, especialmente aqueles com menor experiência, por meio de mobilização de forças existentes nos TC e consultoria;
- d) capacitação sobre a temática planejamento estratégico, segundo método/padrão uniforme;
- e) estímulo à adesão ao Gespública, como referencial;
- f) fomento às estruturas de apoio à execução do PE, por exemplo: escritórios de projetos, escritórios de processos;
- g) estímulo à cultura de acompanhamento sistemático do PE;
- h) realização de visitas técnicas nos TC, por equipe experiente/habilitada, para orientação e difusão de boas práticas;
- i) estímulo ao estabelecimento de metas de agilidade e qualidade no julgamento de processos.

Também se destaca, dentre as ações de fortalecimento do controle externo em curso após encerramento do Promoex, um programa que está sendo desenvolvido pela Atricon para definição de índices de agilidade e de qualidade do controle externo e critérios de avaliação. Dentre os critérios de avaliação, pode-se citar: adoção de código de ética, política de gestão de pessoas, realização de auditoria operacional, realização de controle externo concomitante,

adoção do planejamento estratégico como ferramenta indispensável de gestão (ATRICON, 2013).

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Tendo em vista objetivo geral estabelecido para esta pesquisa de descrever o processo de implementação do planejamento estratégico, desde o planejamento até o monitoramento, adotado pelos Tribunais de Contas brasileiros, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, segundo delineamento de Triviños (2007), uma vez o foco é descrever os fatos e os fenômenos de uma dada realidade para uma melhor compreensão de como esse processo se desenvolve na esfera pública.

A população é constituída pelos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios brasileiros, cujas principais características foram descritas no Capítulo 3 - Entidades fiscalizadoras da Administração Pública.

A justificativa para escolha da população de estudo deve-se ao fato de que, sendo os Tribunais de Contas brasileiros os órgãos que auxiliam o Poder Legislativo no controle externo da gestão pública, (BRASIL, 2012), essas instituições já deveriam adotar práticas de monitoramento e avaliação, uma vez que elas realizam, dentre outras atividades, auditorias de performance, verificando o alcance de resultados dos programas de governo de seus entes jurisdicionados.

4.1 Descrição da amostra

Conforme contextualizado no Capítulo 3, existem no Brasil um universo de 33 Tribunais de Contas estaduais e municipais. Foram obtidas respostas de 23 Tribunais, correspondendo a 70% do universo (uma parcela significativa de Tribunais no contexto brasileiro), ao questionário aplicado em novembro de 2012. Os termos “respondentes” ou “Tribunais” designam os servidores representantes das áreas de Planejamento, que, de forma geral, são os gestores responsáveis pelas unidades de Planejamento e que possuem conhecimento do processo sob análise, uma vez que acompanharam o processo de planejamento estratégico desde sua concepção, sendo, portanto, os mais indicados para opinar acerca do desenvolvimento do planejamento estratégico na instituição. Esses representantes das unidades de Planejamento também são os responsáveis, na maior parte dos Tribunais, pelo monitoramento do Projeto Promoex.

Os 23 Tribunais que responderam o questionário estão sediados em cada uma das cinco regiões geográficas do país, variando bastante em porte, tempo de existência, perfil da Administração, número de entidades jurisdicionadas sob fiscalização, etc. Desse modo, os servidores que responderam à pesquisa afirmam ser difícil a comparação entre os Tribunais, devido às peculiaridades de cada um. Os Tribunais de Contas brasileiros participantes da amostra tem, em média, cerca de 55 anos de existência.

Conforme informado no próprio formulário do questionário, não foram identificados os Tribunais respondentes e cada um recebeu um número na apresentação dos resultados.

4.2 Técnicas utilizadas na execução da pesquisa

A pesquisa iniciou-se com o levantamento das características do processo de gestão estratégica nos Tribunais de Contas: foi aplicado um questionário em todas essas instituições contemplando itens acerca da formulação estratégica e sobre o monitoramento da execução do plano estratégico. O conceito utilizado nessa pesquisa de planejamento e monitoramento é aquele adotado pelos Tribunais, segundo consulta aos planos estratégicos vigentes dos Tribunais disponíveis na internet, que se encontram no Quadro 2 e 3.

Quadro 2– Definição de planejamento estratégico para os Tribunais de Contas brasileiros

TC	Definição
TCU	Um Plano Estratégico define, em linhas gerais, o caminho a ser seguido para reforçar a legitimidade de uma organização ao longo do tempo. Podemos caracterizá-lo, ainda, como o conjunto de objetivos e ações necessários ao cumprimento da missão e ao alcance da visão de futuro de cada instituição.
TCE-AM/ RN/ RS	Processo mediante o qual a organização estabelece sua identidade organizacional, analisa seu ambiente interno e externo, define sua visão, emite e desdobra diretrizes, elaborando planos de ação adequados à magnitude das metas.
TCE-BA	É um processo de construção do futuro, aproveitando as competências fundamentais de uma organização. Por essência, uma estratégia é sempre complexa, uma vez que ela afeta todo o funcionamento da organização, ao salientar as questões relativas às mudanças necessárias para a sua consecução.
TCE-CE	Processo pelo qual a organização identifica a situação futura desejada (Visão), realiza um diagnóstico de sua situação atual por meio da análise do ambiente externo (oportunidades e ameaças oriundas dos <i>stakeholders</i> e da conjuntura econômica e social) e o ambiente interno (pontos fortes e pontos a fortalecer). O plano estratégico é a ponte que deve ligar o presente e o futuro.
TCE-MG	É um processo de formulação de estratégias organizacionais no qual se busca a inserção da organização e de sua missão no ambiente em que ela está atuando. Está relacionado com os objetivos estratégicos de médio e longo prazos que afetam a direção ou a sua viabilidade.

Continuação do Quadro 2

TC	Definição
TCE-PA	É uma ferramenta gerencial para formulação de estratégia organizacional de longo prazo no qual se busca o conhecimento do ambiente onde a organização está inserida. Confere maior racionalidade às ações da organização no alcance da sua visão de futuro e o cumprimento da sua missão institucional.
TCE-PR	É a função que determina um meio sistemático para a tomada de decisões, visando garantir o sucesso da organização em seu ambiente atual e futuro. É um processo dinâmico, através do qual são definidos os caminhos que a organização deverá trilhar por meio de um comportamento pró-ativo, levando em conta a análise de seu ambiente, em consonância com a sua razão de existir, a fim de construir o seu futuro desejado.
TCE-TO	É um processo gerencial que diz respeito à formulação da identidade institucional e dos objetivos a serem alcançados para atender as necessidades de outras pessoas. Ele incorpora mudanças do ambiente para ser capaz de construir o futuro desejado, agindo de forma proativa com a aglutinação de forças da liderança e colaboradores rumo ao sucesso.

Fonte: planos estratégicos vigentes dos Tribunais

Quadro 3– Definição de monitoramento segundo os Tribunais de Contas

TC	Definição
TCE-CE	Monitoramento é a atividade necessária para verificar se as ações para o alcance dos objetivos estratégicos estão sendo realizadas e se os indicadores estão sendo medidos, confirmando ou não se a execução das ações impacta positivamente para o cumprimento das metas.
TCM-BA	O monitoramento e avaliação do Plano Estratégico é o momento reservado pelas instâncias operacionais e decisórias para aferirem, validarem e ajustarem o desempenho das propostas estratégicas e gerenciais, com vistas a assegurarem e preservarem o alcance dos objetivos e metas estabelecidos para o período.
TCE-MA	Monitoramento tem por objetivo acompanhar o comportamento do processo de execução e propor ajustes, quanto a: evolução dos indicadores estratégicos e gerencias; e realização das atividades programadas nos Planos de Ação das áreas.

Fonte: planos estratégicos vigentes dos Tribunais

O questionário acerca dos procedimentos do ciclo de planejamento estratégico dos Tribunais (Apêndice 1) foi estruturado em duas partes: uma sobre formulação estratégica e outra sobre Monitoramento, de forma a abranger parte significativa do processo de controle gerencial⁵. O instrumento é composto de 35 itens, distribuídos em duas dimensões:

- a) levantamento dos procedimentos adotados no processo de planejamento estratégico - composta por uma questão aberta, dois itens dicotômicos e 15 itens de múltipla escolha, em que se pode escolher mais de uma opção de resposta; e
- b) levantamento da percepção dos respondentes quanto aos aspectos qualitativos do processo - composta por 17 itens com escala Likert de cinco pontos (as alternativas de

⁵ Não foram realizadas perguntas acerca da implementação.

respostas vão de “Concordo Totalmente” a “Discordo Totalmente”).

A primeira parte do questionário, sobre formulação estratégica, foi formulada a partir do questionário desenvolvido por Meirelles (2003). A segunda parte do questionário utilizou como base os estudos de Corrêa e Hourneaux Jr. (2007) e de Talbot, Daunton e Morgan (2001).

Corrêa e Hourneaux Jr. (2007) elaboraram um questionário sobre o sistema de avaliação de desempenho organizacional, aplicado a organizações do setor químico. Talbot, Daunton e Morgan (2001) pesquisaram as práticas de mensuração de desempenho em oito países (Austrália, Canadá, Dinamarca, Finlândia, Holanda, Nova Zelândia, Suécia e nos Estados Unidos) considerados como avançados em questão de mensuração de desempenho governamental. As questões utilizadas, com adequação da redação, encontram-se apresentadas no Quadro 4:

Quadro 4 – Questões que embasaram a elaboração do questionário

Questão	Referência
Sua organização utiliza um método formal para avaliação de desempenho organizacional	Corrêa e Hourneaux Jr. (2007)
Qual (se existe) o método de avaliação de desempenho organizacional usado na sua organização?	
Quem são os responsáveis pela concepção dos sistemas de avaliação de desempenho organizacional?	
Para a avaliação de desempenho são considerados tanto indicadores financeiros, como não financeiros?	
Qual a sua avaliação geral a respeito deste método de avaliação de desempenho organizacional?	
Qual é o contexto geral dentro do qual a mensuração do desempenho é implementada?	Talbot, Daunton e Morgan (2001)
Quem é responsável pela mensuração do desempenho e de sua prestação de contas?	
O que está sendo medido e que tipo de medidas estão sendo usadas?	
Como é garantida a qualidade da informação?	
Como é feita a prestação de contas sobre o desempenho para o público?	

Fonte: elaborado pela autora

A validade aparente do questionário foi testada pela pesquisadora com auxílio de colegas de trabalho especialistas no tema, como forma de verificar se o instrumento aparentemente mede aquilo que pretende. Apesar desse teste não ser suficiente para se concluir se a medida é de fato válida, é necessário realizá-lo antes de se avaliar os outros critérios de validade (MARTINS, 2006).

O questionário foi aplicado durante a II Oficina de Gestão Estratégica e Gerenciamento de Projetos realizada em Brasília-DF em novembro de 2012, contando com a participação de representantes de 25 TC (a descrição desses representantes encontra-se no tópico 4.1). A escolha pela aplicação do questionário de forma presencial se deu pelo fato de que a pesquisadora teve a oportunidade de esclarecer as dúvidas dos respondentes quanto às questões, além de conseguir um maior índice de retorno. Em pesquisas anteriores aplicadas por meio de eletrônico, houve baixo índice de retorno. Desta forma, os questionários enviados por e-mail foram destinados àqueles representantes de Tribunais que não compareceram ao evento.

Em seguida, realizou-se pesquisa documental com foco nos seguintes documentos:

- a) conteúdo dos Planos Estratégicos (PE) das instituições pesquisadas;
- b) normativos que regulamentam os sistemas de incentivos dos Tribunais que os adotam;
- c) relatórios de resultados (em meio eletrônico) disponibilizados ao público externo, que constem informações sobre o alcance dos objetivos, indicadores e metas definidos nos planos estratégicos dessas instituições; foram consultados os relatórios mais recentes disponíveis;
- d) relatórios de Progresso compilados do Programa Promoex.

Para análise dos planos estratégicos, essa pesquisa utilizou da técnica de Análise de conteúdo que, conforme Bardin (2008) contempla as iniciativas de explicitação, sistematização e expressão do conteúdo de mensagens, com o intuito de se efetuarem deduções lógicas e justificadas a respeito da origem dessas mensagens (quem as emitiu, em que contexto e/ou quais efeitos se pretende causar por meio delas). Nessa análise, foi feita uma pesquisa em relação ao direcionamento para a transparência e *accountability* presente nos documentos: quais expressões e significados são dados pelas instituições pesquisadas acerca do assunto. Para tanto, foi feita uma busca pelas palavras-chave “transparência” e “*accountability*”. Também foram verificados os componentes do plano estratégico de cada instituição.

Em relação aos documentos elencados na letra “b”, a análise dos mesmos possibilitou entender quais são as características dos sistemas de incentivos, desde quando a prática é adotada, quais os tipos de incentivos são concedidos (pecuniários ou não), quais são os

funcionários contemplados e que critérios são observados para concessão dos incentivos. Também foi analisado o instrumento normativo do Tribunal de Contas da União para fins de comparação, uma vez que é uma organização referência para os demais Tribunais, conforme aponta Barretto (2004, p. 211): “se o TCU é o padrão, o paradigma, para todos os demais tribunais de contas brasileiros, é, também por isso, aquele que é referência, exemplo para os demais tribunais”.

Com relação aos documentos elencados na letra “c”, cabe destacar que esta pesquisa buscou relatórios de resultados das ações/metast previstas nos planos estratégicos dos TC. Não está contemplado nesse escopo os relatórios de Gestão Fiscal, pois o foco deste é puramente execução orçamentária, nem os Relatórios de Atividades, pois estes abordam a deliberação de processos em determinado período, mas não contemplam especificamente o alcance de ações previstas no plano estratégico.

Para fins de comparação dos resultados da pesquisa com o material levantado dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, foram levantadas também as formas de *accountability* adotadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Cabe destacar que o TCU vem utilizando ferramentas de planejamento estratégico desde o ano de 1994, tendo conseguido avançar no processo de planejamento e de *accountability* de resultados alcançados, conforme se verificou em apresentações da Unidade de Planejamento do TCU realizadas nos Encontros do Grupo de Planejamento Organizacional/Promoex e com base na verificação preliminar da qualidade dos referidos relatórios.

O documento mencionado na letra “d” foi utilizado para atender aos propósitos do quarto objetivo desta pesquisa, qual seja “verificar quais foram os resultados alcançados pelos Tribunais com o Programa Promoex, especialmente no que tange à adoção de ferramentas de planejamento e controle”. Serão obtidas as medições dos indicadores propostos no Marco Estratégico do Promoex, dos subcomponentes do componente local “Modernização dos Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios”, conforme quadro apresentado no Capítulo 5 - Resultados.

Considerando o cenário inicial (antes do Programa Promoex) exposto no subitem 3.3.1 em que foi apresentado o diagnóstico dos Tribunais realizado em 2002, essa pesquisa analisou o

cenário pós Promoex, ou seja, os resultados alcançados pelos Tribunais com o Programa até o ano de 2012, o que corresponde a praticamente o final do mesmo, uma vez que se encerrou em maio/2013 (não será possível aguardar a divulgação dos dados compilados finais do Programa devido ao cronograma previsto para a realização desta pesquisa). As atividades previstas no Programa Promoex estão agrupadas em dois componentes: Nacional e Local (BRASIL, 2013b):

1. Componente Nacional: executado pelo MPOG e pelos Tribunais, com a colaboração da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e do Instituto Ruy Barbosa (IRB), é subdividido em três subcomponentes:

- a) 1.1 Desenvolvimento de vínculos interinstitucionais entre os TC e destes com o Governo Federal;
- b) 1.2 Redefinição dos procedimentos de controle externo com ênfase no cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- c) 1.3 Desenvolvimento de políticas e gestão de soluções compartilhadas e cooperação técnica.

2. Componente Local: executado pelos Tribunais, é subdividido em seis subcomponentes:

- a) 2.1 Desenvolvimento de vínculos com Poderes e instituições dos três níveis de governo e com a sociedade;
- b) 2.2 Integração dos TC ao ciclo de gestão governamental;
- c) 2.3 Redefinição das metodologias, técnicas e procedimentos de controle externo;
- d) 2.4 Planejamento estratégico e modernização administrativa;
- e) 2.5 Desenvolvimento de política e de gestão de tecnologia da informação;
- f) 2.6 Adequação da política e gestão de pessoal.

Os Relatórios de Progresso são disponibilizados na internet do site do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Foi utilizado o relatório consolidado até o primeiro semestre de 2012.

Adicionalmente, foi realizado um estudo de campo em um dos Tribunais de Contas com o intuito de aprofundar nos aspectos do sistema de monitoramento. Foi selecionado, por acessibilidade, um dos Tribunais dentre os que responderam ao questionário. Trata-se de uma organização que já implementou o planejamento estratégico desde 2004 e se encontra no segundo ciclo de planejamento. As técnicas e os instrumentos de coleta de informações, dados e evidências que serão aplicados nesse estudo de campo são:

- a) observação participante: modalidade de observação na qual o pesquisador não é apenas um observador passivo; ele possui alguma função dentro da organização sob análise (YIN; 2005). A pesquisadora teve vivência com o processo sob análise pelo período de dois anos em que trabalhou na Assessoria de Planejamento (até fevereiro de 2013), com participação em reuniões de avaliação de resultados e reuniões sobre indicadores para o Plano Plurianual;
- b) questionário: serão comparadas as respostas ao questionário (descrito no item 3.4.1) fornecidas pelo representante da unidade sob análise no estudo de caso com as demais 22 organizações respondentes;
- c) registros em arquivos impressos/eletrônicos da unidade de Planejamento sobre diagnósticos, levantamentos, reuniões, etc. realizados no âmbito do planejamento estratégico;
- d) pesquisa documental em:
 - Planos estratégicos
 - Relatórios estatísticos anuais do período de 2003 a 2012;
 - Relatórios dos resultados alcançados em cada ciclo de planejamento estratégico;
 - Relatórios de Progresso do Promoex
 - Atas de reuniões ou outros registros das reuniões de Avaliação de Resultados
 - Notícias publicadas em jornais/revistas internos ou intranet/internet.
 - Relatórios elaborados pela consultoria que apoiou a condução dos trabalhos de gestão estratégica.

4.3 Orientações para análise de dados

Numa pesquisa, fazer o relacionamento entre as descobertas feitas durante o estudo com o que foi exposto na revisão da literatura é fundamental para que se possa tomar decisões sobre onde vale a pena concentrar esforços e atenção. A consistência pode ser verificada por meio de um exame detalhado entre elementos da plataforma teórica e os achados da investigação (MARTINS, THEÓPHILO, 2009).

Os pressupostos básicos de análise encontram-se na Teoria Institucional para análises da institucionalização de práticas gerenciais pelos Tribunais e verificação da incidência de isomorfismo.

O método de análise dos dados para pesquisas qualitativas utilizado nesse estudo é o de Miles e Huberman (1984), que contempla três fases:

- a) redução informacional: seleção e simplificação das informações obtidas nos diversos registros;
- b) exibição das informações: forma organizada de apresentação das informações; serão utilizados gráficos e quadros para uma melhor exibição;
- c) delineamento das conclusões e verificação: confrontação da teoria que embasa o trabalho com os achados da pesquisa, permitindo fazer as conclusões sobre o estudo.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

Inicialmente será descrito o processo de monitoramento do planejamento estratégico adotado pelos Tribunais, de acordo com resultados da *survey* aplicada no ano de 2012. Os comentários feitos pelos respondentes também estarão apresentados ao longo do texto. Em seguida, serão apresentados os resultados das pesquisas documentais nos planos estratégicos dos Tribunais, e os achados da pesquisa de campo realizada em um dos Tribunais com intuito de buscar mais elementos para a análise. Também foram consultados os atos normativos do sistema de incentivos, os relatórios de resultados alcançados e o Relatório de Progresso do Promoex.

5.1 O processo de formulação e monitoramento do planejamento estratégico sob a ótica da Teoria Institucional

Para uma melhor compreensão dos resultados que serão expostos a seguir, cabe destacar que o cenário inicial (uma fase “pré-planejamento estratégico”) das instituições analisadas é aquele apresentado pelo diagnóstico realizado em 2002 pela FIA/USP, antecedente ao Promoex, que apontou a falta de planejamento e controle gerencial no cenário dos Tribunais, de forma geral. Portanto, um dos objetivos do Promoex era fortalecer a capacidade institucional dos Tribunais por meio de planejamento estratégico e da modernização das suas estruturas organizacionais para melhoria da efetividade de sua gestão. Conforme esboçado na Figura 3, existem, então, três fases importantes para se analisar o contexto dos Tribunais: uma fase pré Promoex, outra fase de implementação das ações previstas no Programa e a fase pós Promoex, que está em curso.

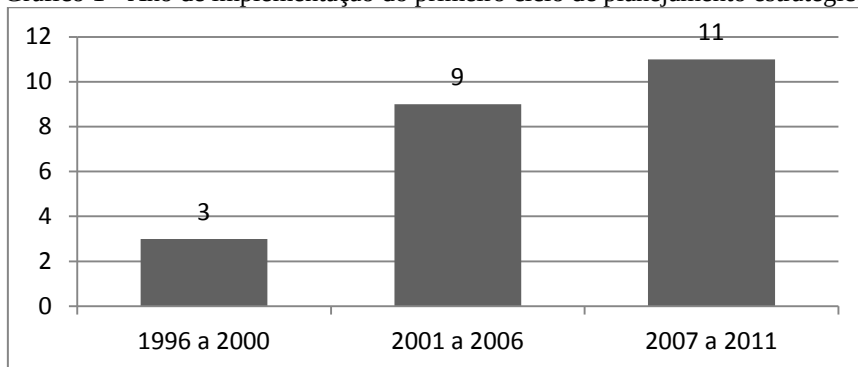
Figura 3 – As fases do Promoex



Fonte: elaborado pela autora

Constata-se que o processo de planejamento estratégico é relativamente novo para cerca de metade dessas instituições, uma vez que 48% dos respondentes instituíram seu primeiro plano a partir do ano de 2007, conforme se verifica no Gráfico 1.

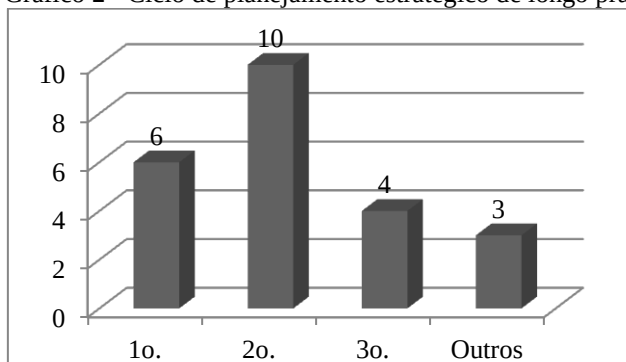
Gráfico 1 - Ano de implementação do primeiro ciclo de planejamento estratégico nos Tribunais



Fonte: dados da pesquisa

Em 2012, a maioria dos TC respondentes estava implementando o segundo ciclo de planejamento de longo prazo, conforme se verifica no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Ciclo de planejamento estratégico de longo prazo em que se encontra a instituição



Fonte: dados da pesquisa

Como o processo de implantação do planejamento estratégico nos Tribunais era algo novo, entende-se que, por desconhecerem as práticas de gestão, os Tribunais necessitaram buscar o conhecimento para implementação dos novos procedimentos, o que se deu por meio de contratação de consultoria externa ou por meio de visitas técnicas em outros órgãos que já haviam iniciado o processo para servirem de referência.

A questão do isomorfismo, conforme abordado por DiMaggio e Powell (1983), parece estar presente no contexto dos Tribunais quando se verifica que quase todos os respondentes apontaram que o TC utilizou como referência o plano estratégico de outros Tribunais de Contas para formulação do seu próprio plano. O plano do TCU, por exemplo, foi citado por doze representantes e o do TCE-RN por quatro, além de outras instituições que também foram mencionadas. Nesse ponto, remete-se ao isomorfismo mimético, pois, por se tratar de adoção de uma nova prática de gestão em que os participantes não têm muito conhecimento prévio sobre o assunto, pode haver incerteza quanto ao novo procedimento que está sendo desenvolvido, de modo que as instituições iniciantes no tema tendem a se moldar àquelas organizações reconhecidas como referência.

Outro ponto que cabe destacar foi a estratégia de atuação em rede dessas organizações que, por meio do Grupo de Planejamento Organizacional/Promoex, compartilharam a metodologia de elaboração e desdobramento do plano estratégico em diversas oficinas realizadas durante o período de 2009 a 2012, sem custo para os Tribunais estaduais e municipais, e sendo o TCU um dos multiplicadores do conhecimento entre os Tribunais (SILVA; MARTINS; CKAGNAZAROFF, 2013). Essa forma de atuação também reforça a questão do isomorfismo mimético, pois, conforme apontam DiMaggio e Powell (1983), quanto maior for o grau de incerteza entre meios e fins, maior a probabilidade da organização querer se assemelhar às organizações reconhecidas como bem sucedidas.

Outro indício do processo de isomorfismo é o fato de que a quase totalidade dos respondentes afirmou que o TC contratou consultoria externa para elaboração do primeiro planejamento estratégico. Um dos respondentes que afirmou não ter contratado consultoria para formulação do plano comentou que houve contratação para auxiliar no processo de desdobramento dos objetivos estratégicos, o que reflete a posição de Machado-da-Silva e Vizeu (2007) de que os escritórios de consultoria são agentes estratégicos que atuam no processo de estruturação da estratégia como prática organizacional. Na opinião de alguns representantes dos TC, a consultoria proporciona, além de conhecimento especializado sobre a temática, um olhar diferenciado (externo) e isento da organização, podendo evidenciar algumas falhas que talvez não fossem facilmente ditas pelos atores envolvidos no processo.

Os fatos apontados acima servem para entender porque a quase totalidade dos Tribunais da amostra utiliza como metodologia para monitoramento do planejamento estratégico o *Balanced Scorecard* (BSC): essas organizações se embasaram em metodologias utilizadas por outros órgãos públicos ou por empresas de consultoria. Apenas um Tribunal informou utilizar a metodologia do Gerenciamento pelas Diretrizes (GPD) e dois Tribunais utilizam as duas metodologias citadas de forma híbrida (BSC com GPD).

A fase de formulação estratégica, segundo a percepção dos respondentes, foi realizada de forma participativa, uma vez que todos afirmaram que foram ouvidas sugestões dos diversos setores da instituição na elaboração do plano estratégico. Nessa fase, costumam ser designados responsáveis formais pelo alcance de metas, ações ou objetivos estratégicos na maioria dessas organizações.

Os Tribunais criaram unidades específicas em suas estruturas organizacionais para coordenarem as ações do planejamento estratégico. Em 19 Tribunais existe uma Unidade de Planejamento que é responsável pelo monitoramento da execução do planejamento estratégico. Para quatro Tribunais existe um Comitê de Planejamento que executa ou auxilia nessa função. Adicionalmente, foi verificado que a existência de uma unidade de planejamento, regularmente instituída, com atribuições específicas, com estrutura física e de pessoal própria, é um dos critérios de avaliação dentro dos parâmetros de qualidade e agilidade do controle externo, definidos pelo Regulamento Atricon n. 01/2013 (vide capítulo 3).

Pode-se depreender que houve um processo de mudança (ou tentativa de mudança, em alguns casos) iniciado com a adoção das novas ferramentas de gestão nas instituições estudadas: na opinião de quase todos os respondentes, a implementação do planejamento estratégico representou uma mudança inovadora nas práticas de gestão em relação ao que vinha sendo praticado até então. Um dos respondentes afirmou que a mudança só veio a acontecer após adoção da metodologia GPD no ano de 2012, apesar do plano estratégico ter sido implementado em 2009.

A mudança organizacional dispara o processo de institucionalização, conforme Tolbert e Zucker (1999). No TCE-MT, por exemplo, foram encontrados trechos (tanto no plano

estratégico como no livro que relata a experiência da organização) que relatam a ocorrência de uma transformação da administração burocrática para a administração gerencial ocorrida nesse órgão (RODRIGES NETO, 2009).

O processo de mudança organizacional, entretanto, poderia ter sido mais bem conduzido junto aos colaboradores uma vez que apenas 35% dos respondentes são de opinião que “a maioria dos servidores consegue relacionar o trabalho desenvolvido com o alcance dos resultados do plano”; 43% discordam ou discordam totalmente com o fato e 22% são indiferentes. Infere-se que nem todos os servidores destes Tribunais conseguem entender o processo de mudança que está sendo implementado em sua organização, segundo a opinião dos participantes da pesquisa. Um dos respondentes ponderou que os servidores estavam conseguindo fazer tal relacionamento, pois estava sendo feito o desdobramento de metas até o nível individual, com uso da metodologia GPD. Outro respondente afirmou que boa parte dos servidores não consegue fazer tal relação; apenas os envolvidos nas ações estratégicas. Um terceiro respondente afirmou que o pessoal de nível gerencial consegue fazer tal relacionamento, mas não todos os demais servidores.

Esse processo de mudança organizacional nos Tribunais teve como fator impulsionador o Programa Promoex: 83% dos respondentes concordaram totalmente ou concordaram com a afirmação. Antes do início do Programa, em 2006, onze dos 23 TC respondentes haviam implementado o primeiro ciclo de planejamento estratégico. Um dos respondentes afirmou que o Tribunal já possuía um plano antes do Promoex, mas com o início do Programa, houve um impulso no planejamento.

Desse modo, pode-se verificar aspectos do isomorfismo coercitivo de DiMaggio e Powell (1983), uma vez que uma das metas do Promoex era que 100% dos Tribunais implementassem ou revisassem o planejamento estratégico até o final do Programa, o que implica que a adoção da referida ferramenta de gestão não era optativa e sim mandatória para os Tribunais que aderiram ao Promoex (quase a totalidade deles). Considerando que o Promoex iniciou em 2006 e que a partir de 2007, 48% dos Tribunais implementaram o primeiro planejamento estratégico, fica evidente a força que o Programa teve para que essas organizações adotassem a ferramenta.

Quanto aos procedimentos adotados no ciclo de planejamento, verifica-se que quase todos os Tribunais da amostra efetuam a revisão do plano estratégico de longo prazo anualmente (ou bianualmente em dois casos). Esses planos de longo prazo são desdobrados, na maioria dos Tribunais, em ciclos menores, com uso de planos anuais (ou bianuais), planos de ação ou projetos.

Quanto às práticas de monitoramento, verifica-se que os Tribunais vêm efetuando medição de prazos, projetos, ações e metas; pouco Tribunais monitoram, ainda, indicadores qualitativos e financeiros. A periodicidade dessa medição é variável, predominando a mensal. Também são realizadas reuniões de avaliação de resultados na maior parte dos Tribunais da amostra, com participação de todo o grupo de responsáveis e, em alguns casos, da Alta Administração. Essas reuniões ocorrem semestralmente (em alguns casos, mensalmente ou trimestralmente)⁶. Destaca-se que a aferição periódica de metas também é um dos critérios de avaliação dentro dos parâmetros de qualidade e agilidade do controle externo, definidos pelo Regulamento Atricon n. 01/2013, mas apenas dez Tribunais dentre os 23 respondentes estão efetuando as medições das metas.

Os procedimentos adotados no planejamento e monitoramento estão normatizados em grande parte dos Tribunais da amostra. Alguns dos respondentes são de opinião que a publicação de um ato normativo, no qual estarão definidas as obrigações de cada uma das partes envolvidas no processo e os prazos para realização das tarefas, é um fator que corrobora para a implementação dos procedimentos, visto que a norma tem um peso sobre os envolvidos na instituição ao ditar as regras a serem seguidas. Isso reflete aspectos da burocracia de Weber (1994).

A fase de implementação e monitoramento do planejamento estratégico, por ser uma prática de gestão relativamente recente nas organizações estudadas, ainda encontra dificuldade para

⁶ Vide Apêndice 2 que apresenta o resultado detalhado das práticas adotadas.

sua realização, de acordo com os relatos redigidos na *survey*. Conforme mencionado por um dos respondentes, o primeiro plano deles foi apenas um documento que ficou por implementar; apenas no segundo ciclo de planejamento o monitoramento passou a ser realizado. Outro respondente afirmou que o plano nunca foi implantado efetivamente e um terceiro afirmou que os primeiros dois planos foram apenas uma declaração, uma carta de intenções que nunca saíram do papel; apenas no terceiro plano houve uma implementação de fato. Esse relato vai ao encontro do que Machado-da-Silva e Vizeu (2007) chamaram de adoção cerimonial de práticas formais de estratégia, pois há apenas uma aparência de que existe planejamento estratégico, entretanto, ele não sai do papel.

Há que se destacar um ponto que mostra um esforço dos Tribunais para se modernizarem e para melhorar o gerenciamento e monitoramento do plano estratégico que foi a implementação de um sistema informatizado de gestão do planejamento estratégico naqueles Tribunais que ainda não possuíam uma ferramenta para tal finalidade (quase a totalidade das instituições pesquisadas estão implementando o sistema). Os Tribunais acreditam que o sistema informatizado poderá auxiliar muito no aprimoramento do processo de monitoramento (SILVA; MÁRIO, 2012).

Cabe destacar que quase todas as organizações pesquisadas informaram não dispor de procedimentos para garantir a qualidade da informação prestada pelos setores sobre resultados alcançados. Esse fato vai contra os preceitos de Talbot, Daunton e Morgan (2001) de que as organizações devem instituir procedimentos para atestar a confiabilidade das informações prestadas, ou seja, se elas refletem, de fato, o desempenho alcançado. Entretanto, alguns Tribunais estão buscando certificação ou avaliação externa de seus procedimentos: dois Tribunais são certificados pela ISO 9001 e dois participam do Programa de avaliação Gespública. Um dos respondentes que ainda não participa do Programa informou que tal adesão é uma meta para 2013. Nesse ponto, destaca-se a importância de se haver mecanismos para aferir a qualidade da informação, conforme pontuam Talbot, Daouton e Morgan (2001), de modo que a informação proporcionada seja confiável e válida para ser aceitável por todos os interessados. Quando as instituições são avaliadas por organismos externos, essa verificação da qualidade da informação que é produzida é levada em conta.

No processo de monitoramento, os respondentes apontaram que um dos fatores de dificuldades (mencionados pela quase totalidade dos Tribunais) foi a definição e mensuração dos indicadores de desempenho. Um dos respondentes reforçou comentando que a dificuldade é tanta que o Tribunal ainda não tem indicadores formulados. Pela revisão de literatura, verifica-se que o acompanhamento dos indicadores é fator fundamental no processo de monitoramento (VAITSMAN; RODRIGUES; PAES-SOUSA, 2006; GHISI, 2000), de forma que os Tribunais terão ainda um grande trabalho para desenvolver nessa área e aprimorarem seus sistemas de gestão.

Esses entraves à institucionalização também podem ser analisados sob a ótica do fator “tempo de implementação” da prática de gestão planejamento estratégico, conforme apontado nos achados de Santana, Colauto e Carrieri (2011). Quanto mais tempo ela for praticada, a tendência é que a prática (a estrutura) entre num estágio de total institucionalização, conforme destacado por Tolbert e Zucker (1999). Por ser recente, a institucionalização completa ainda não ocorreu na maior parte dos casos estudados.

Outro fator que corrobora para o entendimento de que ainda não houve institucionalização das referidas práticas de gestão para grande parte dos Tribunais é que apenas quatro representantes concordaram totalmente com o item “o plano estratégico atualmente vem sendo monitorado e avaliado sistematicamente”. Dentre os quatro, três iniciaram o processo de planejamento estratégico há mais de 10 anos, indício de que o fator tempo de implementação da prática, ora mencionado, pode estar relacionado à institucionalização da mesma.

Quando abordados em relação à institucionalização da cultura de planejamento já ter ocorrido no Tribunal, na opinião de grande parte dos respondentes ainda não o foi. Apenas um respondente acredita que a cultura já foi institucionalizada. Um dos respondentes é de opinião que a mudança na cultura só ocorre se houver uma comunicação efetiva da estratégia. Esse tema já foi muito debatido no Grupo de Planejamento Organizacional, pois os representantes dos TC apontaram que um grande desafio é instituir a cultura de planejamento na organização e transformar a estratégia em tarefa cotidiana de todos.

Parece haver certo entrave às mudanças na cultura, pois, quando analisadas as respostas do item “existe resistência à mudança pelos servidores”, grande parte dos respondentes concordaram/concordaram totalmente com a afirmação. Nesse quesito, Tolbert e Zucker (1999) apontam que, para uma total institucionalização, deve haver uma relativa baixa resistência de grupos de oposição (primeiro fator), uma vez que os atores que são afetados adversamente pelas novas estruturas podem se mobilizar de forma coletiva contra elas. Cavalluzzo e Ittner (2004) apontam que deve haver um treinamento adequado de todos participantes do processo para que entendam e não se sintam pressionados pelo processo de mudança, mitigando, assim, riscos de falhas no processo de implementação.

O segundo fator, de acordo com Tolbert e Zucker (1999), que corrobora para a institucionalização das práticas é a promoção e apoio de um grupo de defensores (como a Alta Administração, por exemplo). Nesse sentido, quase a totalidade dos respondentes concordam/concordam totalmente que a Alta Administração se mostra envolvida e apoia o processo de planejamento e controle. Destaca-se que o envolvimento da cúpula foi apontado como fator determinante para alcançar sucesso na implementação de um sistema de mensuração de performance por Cavalluzzo e Ittner (2004), opinião que é compartilhada pelos representantes dos TC, de acordo com registros obtidos de discussões do Grupo de Planejamento Organizacional.

Já o terceiro fator preponderante para a total institucionalização mencionado por Tolbert e Zucker (1999) é a correlação positiva com resultados desejados. Nesse quesito, o item que afirmava que “Os resultados alcançados após institucionalização do sistema de planejamento e controle foram muito melhores que os resultados apurados em programas/ações anteriores à institucionalização do sistema” obteve 52% de concordância ou concordância total por parte dos respondentes; 39% foram indiferentes, talvez até pelo fato de que não tiveram tempo suficiente para avaliar a melhoria nos resultados e apenas 9% discordaram ou discordaram totalmente. Oportuno destacar que aqueles que estão à frente do processo de gestão (aqueles que tem a missão de implementar a mudança) irão defender o fato de que houve melhoria nos resultados, mesmo que essa melhoria não seja mensurada por indicadores de desempenho ou publicada aos diversos *stakeholders* (vide análise acerca da *accountability* dos resultados no item 5.4). Tolbert e Zucker (1999) apontam que uma relação positiva fraca entre uma estrutura e os resultados desejáveis pode ser suficiente para afetar a difusão e a manutenção

das estruturas.

Assim, considerando os três fatores destacados por Tolbert e Zucker (1999) para haver total institucionalização do processo, verifica-se que, apesar de haver indícios de resistência à mudança por parte dos servidores dessas organizações, os outros dois fatores parecem estar presentes para grande parte das organizações (apoio da Alta Administração e melhoria dos resultados alcançados), segundo a percepção dos servidores das unidades de Planejamento dos Tribunais da amostra.

Ainda em relação ao fato de que 48% dos respondentes foram indiferentes ou discordam de que “Os resultados alcançados após institucionalização do sistema de planejamento e controle foram muito melhores que os resultados apurados em programas/ações anteriores à institucionalização do sistema”, remete-se ao ponto destacado por Meyer e Rowan (1977) de que as organizações incorporam práticas e procedimentos que prevalecem na sociedade como forma de aumentar sua legitimidade, independente da eficácia imediata de tais práticas e procedimentos adquiridos.

Depois de realizada análise do processo de monitoramento do plano estratégico adotado pelos Tribunais segundo a Teoria Institucional, serão analisados, no tópico seguinte, os modelos de monitoramento encontrados na amostra.

5.1.1 Padrões de monitoramento do plano estratégico encontrados na amostra

Pela análise dos resultados encontrados por meio da *survey*, verifica-se que ainda não pôde ser encontrado um padrão único de procedimentos do ciclo de planejamento estratégico que sejam adotados por todos os TC, ainda que a maioria deles tenha informado que utilizou a metodologia do TCU como referência. Existem Tribunais que adotam diferenciados modelos de desdobramento do plano estratégico e diferenciadas formas de monitoramento. Desse modo, pode-se verificar que o mimetismo está mais presente numa fase inicial de formulação estratégica, do que nas fases seguintes, de implementação e de monitoramento da execução do plano, uma vez que essas são diferenciadas em cada um dos Tribunais.

Cabe destacar também que, por ser uma prática incipiente para a maioria das organizações estudadas, várias delas ainda estão experimentando alguns procedimentos até poderem escolher o mais adequado para a organização. Desse modo, aquilo que foi colocado em prática em um determinado período, pode ser substituído no período seguinte por outra prática para se verificar se melhor atingem os objetivos delineados.

Entretanto, dentre aqueles Tribunais que informaram se embasar na metodologia utilizada pelo TCE-RN, podemos identificar algumas semelhanças em um grupo composto por quatro Tribunais, a saber:

- a) todos implementaram o planejamento estratégico mais recentemente (quatro anos no máximo);
- b) todos concordam que o Promoex foi um fator impulsionador para implantação de um sistema de planejamento e controle;
- c) não contrataram consultoria externa para auxiliar na elaboração do plano estratégico (com exceção de um), depreendendo-se que os demais usaram da expertise do TCE-RN;
- d) discordam que o plano estratégico vem sendo monitorado sistematicamente (com exceção de um que opinou ser indiferente) e reuniões de avaliação atualmente não são realizadas no processo de monitoramento.

Desse modo, verifica-se que existe um grupo de quatro Tribunais que ainda estão no início do processo, uma vez que estão implementando o primeiro ciclo de planejamento, não tendo conseguido ainda definir alguns procedimentos do sistema de monitoramento. Considerando as fases do processo de institucionalização propostas por Tolbert e Zucker (1999), esses Tribunais ainda não teriam iniciado o processo de institucionalização do planejamento estratégico na organização.

Por outro lado, pode se verificar a existência de um grupo composto por três Tribunais que apresentam, em seus procedimentos, os fatores determinantes para alcançar sucesso na implementação de um sistema de monitoramento, segundo Cavalluzzo e Ittner (2004). Esses fatores são:

- a) um bom sistema de informações para subsidiar o monitoramento: todos informaram que é utilizado efetivamente um sistema informatizado para monitoramento do plano estratégico;
- b) comprometimento da Alta Administração: todos concordaram totalmente que a Alta Administração se mostra envolvida e apoia o processo de planejamento e controle;
- c) treinamento adequado de todos participantes do processo para que entendam e aceitem a mudança implementada: todos concordam que a maioria dos servidores consegue relacionar o trabalho desenvolvido com o alcance dos resultados do plano.

Além desses fatores, esse grupo também apresenta as seguintes características em comum:

- a) o planejamento é um processo implementado há mais de 12 anos para dois dos TC;
- b) o plano estratégico é revisado anualmente;
- c) todos usam a metodologia BSC (um deles usa BSC com GPD);
- d) na elaboração do plano estratégico foram ouvidas sugestões dos diversos setores da instituição;
- e) os prazos e metas vem sendo monitorados (para todos) e os indicadores qualitativos e financeiros, ações e projetos apenas para dois deles;
- f) a periodicidade do monitoramento é mensal no mínimo;
- g) são realizadas reuniões de avaliação de resultados com todo grupo de responsáveis;
- h) todos participam de Programas de Avaliação continuada/externa;
- i) todos concordam totalmente que o plano estratégico estava sendo monitorado e avaliado sistematicamente;
- j) os procedimentos do sistema de planejamento de todos eles estão normatizados e publicados.

Esses três Tribunais já conseguiram avançar no estágio de institucionalização do planejamento estratégico, segundo as fases descritas por Tolbert e Zucker (1999).

O fato de não ter sido encontrado um único padrão seguido pelos Tribunais pode estar relacionado à questão de serem instituições diferenciadas e ser difícil a comparação entre elas, conforme opinião dos respondentes da pesquisa. Apesar da pesquisa não ter conseguido identificar um padrão de sistema de monitoramento adotado pelos Tribunais de forma geral,

cabe destacar que parece existir uma congruência em relação à adoção da ferramenta planejamento estratégico, principalmente quando se verifica que os representantes das unidades de Planejamento dos Tribunais se encontram para discutir questões ligadas à metodologia de Planejamento em reuniões periódicas do Grupo de Planejamento Organizacional/Promoex (SILVA; MARTINS; CKAGNAZAROFF, 2013). Um dos assuntos bastante discutidos pelo grupo nos anos de 2011 e 2012 foi a implementação do sistema informatizado de monitoramento da execução do plano estratégico, ferramenta que poderá auxiliar muito no processo de monitoramento, segundo expectativa dos representantes dos Tribunais (SILVA; MÁRIO, 2011) e também conforme verificado na literatura, já que um sistema de informações pode conferir maior eficiência e confiabilidade ao processo.

Após descrição do processo de formulação e monitoramento do planejamento estratégico, será apresentado o resultado da consulta ao conteúdo dos planos estratégicos desses Tribunais, a partir do qual será possível observar questões relativas à abrangência de elementos que compõem o planejamento estratégico em cada órgão da amostra analisada.

5.1.2 Conteúdo dos planos estratégicos

Nesse tópico será apresentado o resultado da pesquisa documental realizada nos planos estratégicos dos Tribunais de Contas para verificar o conteúdo dos mesmos (Quadro 5). Essa descrição se faz importante para que se possa compreender o que está abrangido na concepção de planejamento estratégico para a amostra pesquisada. As categorias presentes no Quadro 5 foram criadas com base nas sessões mais frequentes apresentadas pelos documentos consultados. Verifica-se que, de acordo com revisão de literatura realizada, um planejamento estratégico geralmente é composto por concepção estratégica (definição da missão, visão e valores), análises dos cenários interno e externo no intuito de levantar potenciais problemas e oportunidades, assim como forças e fraquezas (SWOT), além da definição de objetivos,

projetos/ações, metas e indicadores. Destaca-se que, dos 23 respondentes, apenas três não disponibilizam o plano vigente na internet⁷.

Quadro 5 – Conteúdo dos planos estratégicos dos Tribunais de Contas brasileiros

TC	Ciclo em anos	Histórico	Normativo que aprova o PE	Metodologia	Missão, Visão, Valores	Análise SWOT	Mapa	Objetivos	Indicadores	Explicação da forma de medição do indicador	Metas	Iniciativas/ diretrizes/ ações	Projetos	Matriz correlação iniciativas com os objetivos	Glossário
TCU	2011-2015	x	x	x	x	x	x	x	x			x			
1	2012-2016	x		x	x	x	x	x	x	x					x
2	2010-2013	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x			
3	2011-2015	x	x	x	x	x	x	x	x			x			
4	2010-2015	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x			
5	2012-2015	x			x		x	x	x	x			x		
6	2011-2015	x		x	x		x	x	x	x	x	x		x	
7	2010-2015	x			x	x	x	x				x			
8	2011-2013	x			x		x	x	x	x	x				
9	2012-2016	x		x	x		x	x				x			
10	2010-2014	x		x	x		x	x	x			x			
11	2012-2017	x		x	x		x	x	x		x	x			
12	2012-2015	x		x	x	x	x	x	x	x		x			
14	2008-2016	x		x	x	x	x	x	x	x	x		x		
15	2012-2015	x		x	x	x	x	x	x			x		x	
16	2010-2014		x		x		x	x	x	x					
17	2009-2013	x		x	x	x	x	x	x	x					
19	2010-2013	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x
21	2011-2014	x		x	x	x	x	x	x	x					x
22	2011-2015	x		x	x		x	x	x	x	x	x			
23	2010-2014	x		x	x	x	x	x	x		x	x			

Fonte: elaborado pela autora

Verifica-se que todos os planos apresentam um histórico sobre o planejamento estratégico na instituição, a missão, visão e valores, o mapa estratégico com os objetivos. Onze Tribunais não apresentam o diagnóstico dos cenários interno e externo. Dezesete Tribunais apresentam

⁷ Tribunais de números 13, 18 e 20.

a metodologia utilizada para formulação estratégica, informando desde como foram conduzidas as reuniões de formulação estratégica até o modelo de monitoramento da execução. Alguns dos planos apresentam um *framework* do sistema/modelo de planejamento e monitoramento na parte da metodologia. Tal resultado também foi apresentado em pesquisa desenvolvida em 2011 com os Tribunais (SILVA; MÁRIO, 2012). Cinco Tribunais exibem o ato normativo que aprovou o plano estratégico na parte introdutória do documento - depreende-se que esse ato pode conferir credibilidade à informação apresentada.

Apenas cinco Tribunais não apresentam os indicadores de desempenho e, dos que apresentam, treze explicam a forma de medição do indicador. As metas somente são apresentadas por sete Tribunais. As iniciativas/ações estratégicas são apresentadas por catorze Tribunais e projetos por dois. Uma matriz de correlação entre iniciativas e objetivos estratégicos é apresentada por três Tribunais e um glossário com as definições dos termos utilizados é apresentado por três Tribunais.

Foi realizada uma pesquisa por objetivos estratégicos comuns aos Tribunais: treze Tribunais definiram o “desenvolvimento/ aprimoramento de um sistema de planejamento/gestão com foco em resultados” como um dos objetivos, conforme se verifica na tabela 1. Além desse, catorze Tribunais apresentaram os objetivos estratégicos “contribuir para a melhoria do desempenho/aprimoramento da gestão pública”; “estimular o controle social” e “fortalecer relacionamento com outros órgãos de controle/ estabelecer parcerias”. Outros objetivos comuns bastante encontrados foram: “conferir maior celeridade à tramitação dos processos/ reduzir tempo de tramitação”; “intensificar o uso de tecnologia da informação”; “ampliar a transparência das ações/ da gestão pública”. Em menor proporção aparece o objetivo “impulsionar a auditoria operacional/ contribuir para a efetividade das políticas públicas”.

Tabela 1 – Objetivos estratégicos comuns adotados pelos Tribunais

Objetivo estratégico	Qtde. Tribunais
Contribuir para a melhoria do desempenho/aprimoramento da gestão pública	14
Estimular o controle social	14
Fortalecer relacionamento com outros órgãos de controle/ estabelecer parcerias	14
Desenvolver/ aprimorar o sistema de planejamento/gestão com foco em resultados	13
Intensificar o uso de tecnologia da informação	13
Conferir maior celeridade à tramitação dos processos/ reduzir tempo de tramitação	12
Ampliar a transparência das ações/ da gestão pública	12
Alcançar maior efetividade nas ações de controle externo	11
Desenvolver competências técnicas e gerenciais	10
Atuar de forma seletiva e tempestiva	7

Continuação Tabela 1

Objetivo estratégico	Qtde. Tribunais
Impulsionar a auditoria operacional/ contribuir para a efetividade das políticas públicas	4

Fonte: elaborado pela autora

Verifica-se também que estes objetivos estratégicos estão diretamente relacionados com os objetivos do Programa Promoex, quais sejam:

- a) fortalecer os mecanismos de transparência administrativa, de comunicação, de parceria, de intercâmbio e de integração com outros Poderes e instituições e com a sociedade (Subcomponente 2.1);
- b) ampliar as auditorias de resultados, a apreciação dos relatórios de gestão fiscal e da execução orçamentária e a capacitação normativa do Controle Interno e dos Gestores, visando ampliar a qualidade e a efetividade do planejamento de governo (Subcomponente 2.2);
- c) redesenhar e implementar novos processos organizacionais dos Tribunais, simplificando o trabalho para obtenção de uma qualidade superior (subcomponente 2.3);
- d) fortalecer a capacidade institucional dos Tribunais por meio do planejamento estratégico e da modernização das suas estruturas organizacionais para a melhoria da efetividade de sua gestão (subcomponente 2.4);
- e) definir e implementar a política e a gestão da tecnologia de informação para melhorar a qualidade e efetividade da informação de acordo com as prioridades do Controle Externo (subcomponente 2.5);
- f) fortalecer os mecanismos de gestão de pessoal para melhorar a qualidade das políticas de alocação, cargos e salários, avaliação e capacitação das pessoas (subcomponente 2.6).

Os planos estratégicos dessas instituições geralmente apresentam indicadores de desempenho, relacionados aos objetivos estratégicos, com predominância dos qualitativos, como por exemplo: índice de satisfação da sociedade, índice de satisfação dos servidores, tempo médio de tramitação de processos, índice de conhecimento do Tribunal pela sociedade. Esses indicadores estão diretamente ligados aos objetivos ora apresentados. Há também indicadores relacionados ao sistema de monitoramento, como por exemplo, índice de alcance de metas e

índice de implementação das ações planejadas. Dez Tribunais apresentam indicador relacionado à redução do estoque de processos, indicador que se relaciona ao objetivo estratégico de redução do estoque processual. Esse objetivo remete ao fato apresentado por Ribeiro (2002) de que a estrutura híbrida adotada pelos Tribunais, com funções de controladoria além das funções de um Tribunal de Contas, leva a problemas de tempestividade na condução dos processos.

Cabe destacar que os indicadores de desempenho mais importantes para avaliação de desempenho de Tribunais de Contas, segundo a percepção do Corpo Deliberativo dessas instituições, em pesquisa realizada no ano de 2007 pelo Instituto Rui Barbosa são “tempo médio de tramitação de processos”, “número de processos julgados/total de processos” e “quantidade de auditorias in loco realizadas/total de unidades” (IRB, 2007).

A existência de objetivos estratégicos e indicadores comuns aos Tribunais pode ser relacionada ao fato de que a grande maioria dessas organizações utilizou o plano de outro Tribunal como referência (questão do isomorfismo tratada anteriormente), assim como também se relaciona ao fato dos Tribunais possuírem cenários internos e externos muito semelhantes, apesar da peculiaridade de cada organização.

Interessante destacar que apenas três Tribunais apresentam indicador de “custo x benefício” das ações de controle externo ou recursos economizados com as ações de auditoria, enquanto esse é o principal indicador apresentado pelas entidades fiscalizadoras superiores do Reino Unido e Estados Unidos (quantificação de recursos economizados em relação à quantidade de recursos gastos pela instituição).

No próximo subtópico será descrito o processo de implementação e monitoramento do planejamento estratégico de forma mais detalhada em um dos Tribunais que faz parte da amostra.

5.1.3 Estudo de campo em um dos Tribunais de Contas

Dentre os Tribunais que integram a amostra da pesquisa, um deles foi escolhido (por acessibilidade) para efetuar um estudo de campo com intuito de levantar informações mais

detalhadas sobre a implementação e monitoramento do planejamento estratégico. Inicialmente, serão descritas as características da organização e, em seguida, será descrito o histórico do processo de implementação da gestão estratégica, para então apresentar algumas análises sobre esse processo considerando o período de dez anos: 2004 a 2013.

A fonte de evidências para essa fase da pesquisa é composta por documentos (citados na seção de metodologia) e pela técnica da observação participante para descrever o período que engloba o segundo ciclo de planejamento estratégico, uma vez que a pesquisadora trabalhou na Unidade de Planejamento no período de 2011 até início de 2013, diretamente com as atividades descritas a seguir.

A organização sob estudo é um Tribunal de Contas estadual que tem cerca de 80 anos de existência. Esse Tribunal tem expressivo número de entidades jurisdicionadas sob sua fiscalização, englobando órgãos da administração pública do Estado e dos municípios. O Corpo Deliberativo é composto por sete Conselheiros: cinco são nomeados pela Assembleia Legislativa e dois pelo Governador. A Gestão é modificada de dois em dois anos, com a eleição de um novo Presidente pelo próprio Corpo Deliberativo. A estrutura organizacional vem sendo alterada sempre que uma nova gestão assume a Presidência.

Existem cerca de 1.200 servidores na organização. Segundo a última pesquisa de clima organizacional (realizada em 2010), algumas características desses servidores: 71% têm de 10 a 30 anos de trabalho no TCE; 87,22% identificam o TCE como uma instituição boa para trabalhar.

A identidade estratégica atual da organização é composta pela:

- a) Missão: exercer o controle externo da gestão dos recursos públicos de forma eficiente, eficaz e efetiva, em benefício da sociedade;
- b) Visão: ser instituição de referência na garantia do direito da sociedade à regular e efetiva gestão dos recursos públicos;
- c) Valores: Ética; Justiça; Efetividade; Transparência e Compromisso Social.

No ano de 2003 foram iniciadas as atividades da implementação do processo de planejamento estratégico na instituição, com a criação de um Núcleo de Planejamento e Desenvolvimento Organizacional, formalmente instituído por meio de Portaria Presidencial, cujas atribuições eram:

- a) coordenar e acompanhar ações de planejamento visando à melhoria contínua do desempenho institucional e à modernização administrativa;
- a) promover a atuação integrada dos diversos setores, em conformidade com as diretrizes e os objetivos estabelecidos pelo Tribunal;
- b) analisar alternativas para aprimoramento dos processos de trabalho e aperfeiçoamento gerencial;
- c) examinar as proposições relativas a estrutura, organização e funcionamento das unidades do Tribunal;

Destaca-se que a organização sob análise iniciou a implementação do planejamento estratégico antes do começo do Programa Promoex, que se deu no ano de 2006. Desse modo, o isomorfismo coercitivo mencionado no tópico 5.1 não se aplica a essa organização, tendo em vista que, mesmo antes da existência da meta de implementação do planejamento estratégico criada pelo Promoex, a organização já havia diagnosticado a necessidade de aprimorar as ferramentas de gestão.

1º. Ciclo de planejamento estratégico

Para impulsionar as atividades de planejamento, foi contratada uma empresa de consultoria com o objetivo de apoiar as atividades de formulação estratégica, desdobramento e implementação das diretrizes. Foi realizado um *Workshop* de Formulação estratégica em janeiro de 2004 em que participaram os gestores da organização. O primeiro Plano Estratégico foi aprovado para o período de 2004 a 2008 contemplando seis objetivos e doze ações estratégicas, tais como: reformulação da política de recursos humanos, reformulação do rito processual e da estrutura organizacional, ampliação dos canais de comunicação internos e externos, aprimoramento do exercício do controle externo e do sistema de controle interno, dentre eles. Foi designado um responsável pela coordenação de cada uma das Estratégias.

O método de gestão utilizado nesse primeiro plano estratégico foi o PDCA, conjuntamente com o Gerenciamento pelas Diretrizes e Gerenciamento da Rotina do dia a dia (nível operacional). O desdobramento da estratégia se deu por meio de 34 projetos relacionados a cada um dos objetivos estratégicos que se encontram listados no Anexo 1.

Um dos objetivos desse plano era “Implantar novo Modelo de Gestão no Tribunal com foco em resultados”. Para tanto, foram realizados os seguintes trabalhos em grande parte das unidades da organização (95% das unidades participaram dos trabalhos) no período de 2004 a 2009:

- a) descrição das áreas de atuação (missão, produtos etc.);
- b) identificação dos principais problemas e de suas causas e definição das ações / elaboração de planos de ação para solucioná-los;
- c) definição dos indicadores de desempenho e metas;
- d) gestão à Vista (painéis, gráficos e informações para o gerenciamento das áreas);
- e) padronização dos processos de trabalho críticos;
- f) elaboração de Procedimentos Operacionais Padrão – POPs;
- g) treinamentos em métodos e técnicas para a melhoria do gerenciamento das áreas com participação de 230 gestores;
- h) treinamento dos servidores para diagnóstico do trabalho operacional;
- i) acompanhamento e avaliação de resultados.

Esse foi um extenso e minucioso trabalho desenvolvido na organização, que objetivava uma mudança para uma cultura de planejamento e orientação para resultados, tendo em vista que um dos pontos de deficiência encontrado nos Tribunais pelo diagnóstico que antecedeu ao Promoex foi o planejamento e controle gerencial. Com a utilização da metodologia de gerenciamento para resultados, os indicadores e metas de cada uma das unidades ficavam exibidos em quadros do tipo “Gestão à vista”. Outra forma de monitoramento realizado pelo Núcleo de Planejamento eram as reuniões de avaliação de resultados das Unidades que ocorriam semestralmente, além de reuniões com os responsáveis pelas Estratégias. Algumas das ações realizadas nesse primeiro ciclo de cinco anos de planejamento estão listados no Apêndice 3.

2º. Ciclo de planejamento estratégico

Considerando a necessidade de dar continuidade às ações de planejamento, tendo em vista que o primeiro ciclo de planejamento, de acordo com o TCE, surtiu resultado positivo para o desempenho da organização (conforme destacado na introdução do Plano estratégico 2010-2014), foram realizados trabalhos para a formulação do segundo ciclo de planejamento de longo prazo, com apoio da mesma consultoria que conduziu os trabalhos da primeira formulação e do Gerenciamento para Resultados. Pela leitura do conteúdo desse plano estratégico, verifica-se que a organização está em busca de consolidar a cultura da gestão estratégica.

No período de formulação estratégica, foram publicadas diversas notícias na intranet para manter uma comunicação constante com os servidores do Tribunal sobre os passos que estavam sendo dados em relação ao próximo ciclo de planejamento. Destaca-se que o processo de comunicação é muito importante para que os colaboradores se sintam envolvidos e sintam que fazem parte da mudança que está sendo implementada. Os títulos das notícias e período de publicação encontram-se no Quadro 6.

Quadro 6 – Notícias publicadas sobre a formulação estratégica

Período	Título	Conteúdo
1º. Semestre/2009	Tribunal prepara novo Plano Estratégico	Descreve o início dos trabalhos realizado pela equipe de formulação estratégica (servidores do Tribunal) com apoio da empresa de consultoria.
Agosto/2009	Tribunal analisa e valida questões estratégicas	Descreve a fase da formulação em que foi discutido o diagnóstico dos ambientes interno e externo do Tribunal com a equipe de formulação estratégica.
Outubro/2009	TCE planeja o futuro e define estratégias para os próximos cinco anos	Descreve o workshop realizado em dois dias para definição dos objetivos e iniciativas, além de discussão sobre o ambiente interno do Tribunal.
Novembro/2009	Formulação Estratégica 2010-2014 entra na reta final	Descreve a reunião para definição de objetivos e indicadores institucionais.
Novembro/2009	Formulação Estratégica 2010-2014	Descreve a reunião de validação dos resultados da formulação estratégica, com validação do mapa estratégico.

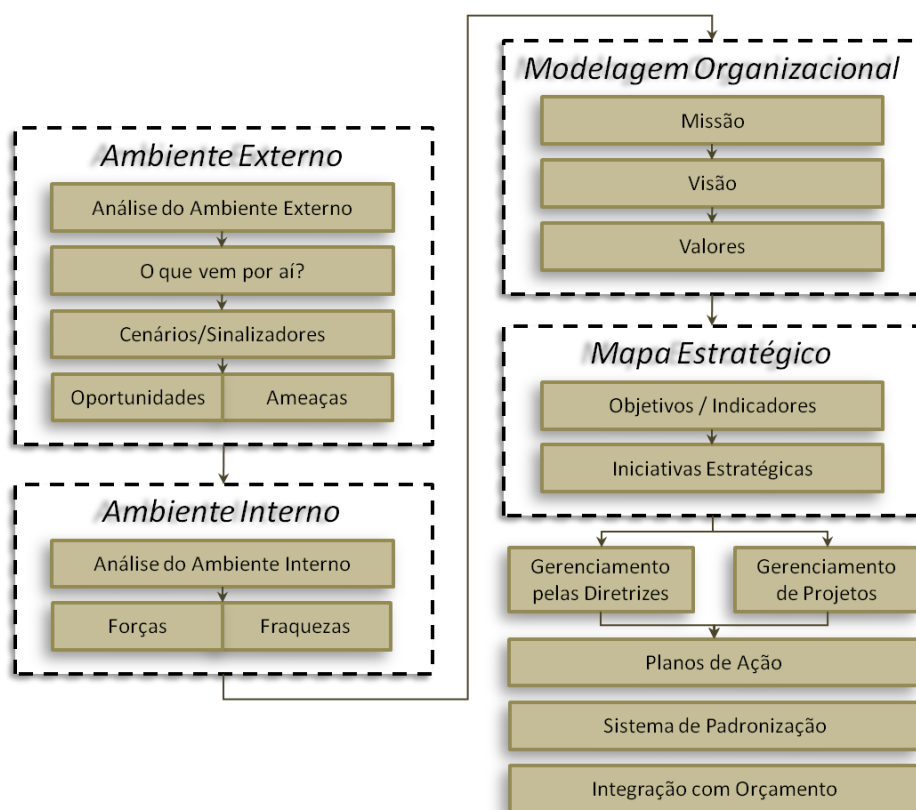
Fonte: elaborado pela autora com dados pesquisados na intranet do órgão

Nesse segundo ciclo, a organização desenvolveu um plano estratégico mais completo que o anterior, utilizando da metodologia BSC associada ao GPD, com a definição de um mapa estratégico contemplando doze objetivos estratégicos distribuídos em quatro perspectivas

(orçamento e estrutura, pessoas e inovação, processos internos e resultados). O Plano estratégico 2010 – 2014 foi instituído formalmente por meio de Resolução, sendo composto por: identidade organizacional (missão, visão, valores), análises dos ambientes interno (forças e oportunidades de melhoria) e externo (ambiente social, político, legal, tecnológico e econômico); as iniciativas e indicadores para cada um dos doze objetivos estratégicos.

A metodologia encontra-se descrita na parte introdutória do Plano estratégico 2010-2014, incluindo a apresentação do *framework* do processo de planejamento, conforme ilustrado na Figura 6. Apesar de o framework destacar a “integração com o orçamento”, o que se verificou na prática é que o processo de planejamento estratégico nessa instituição é dissociado da elaboração do Orçamento: os momentos em que são desdobrados os planos anuais (geralmente no início de cada ano) são diferentes do momento da elaboração do orçamento (a proposta orçamentária é enviada para apreciação até o mês de agosto do ano anterior).

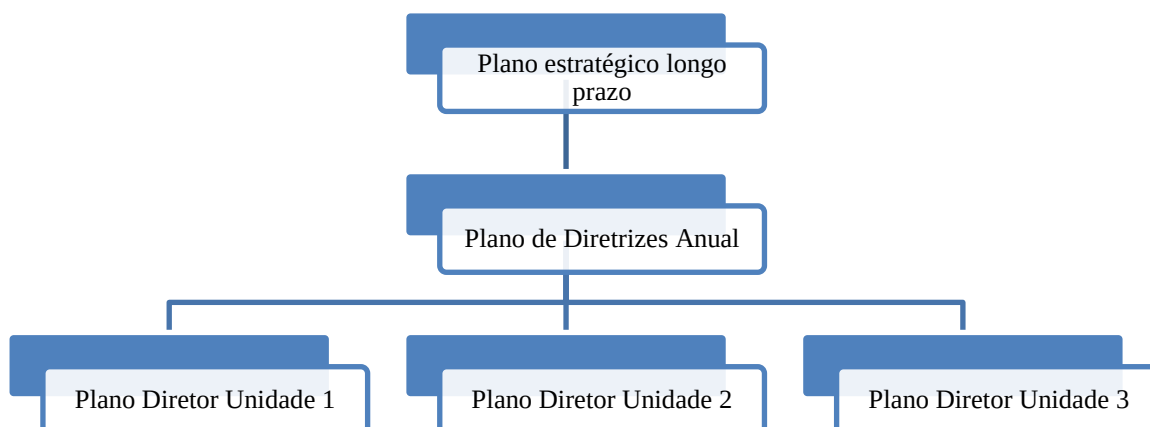
Figura 4 – *Framework* do processo de planejamento do Tribunal



Fonte: Plano estratégico 2010-2014

A metodologia inicialmente utilizada para desdobramento da estratégia de longo prazo desse segundo ciclo seguiu a aplicada no TCU, conforme ilustrado na Figura 7. O Plano estratégico de longo prazo foi desdobrado em Planos de Diretrizes Anuais e esses são desdobrados em Planos Diretores de cada unidade da estrutura organizacional.

Figura 5 – Metodologia de desdobramento da estratégia



Fonte: elaborado pela autora

Nesse segundo ciclo, entretanto, não houve a participação de consultoria no processo de implementação, de forma que os trabalhos foram conduzidos pela Assessoria de Planejamento. No ano de 2010 houve a elaboração do Plano de Diretrizes e Planos Diretores da Área de Controle Externo, mas não foram estendidos às demais unidades da organização. Houve reunião de avaliação de resultados no final daquele ano.

Já nos anos de 2011 e 2012, o desdobramento em Planos de Diretrizes não foi realizado, tendo em vista que houve mudança na gestão da organização e novas diretrizes foram dadas para esse período. Em 2011 não houve desdobramento e no ano de 2012, o desdobramento se deu por projetos. Isso demonstra que não existe ainda um padrão definido para o sistema de monitoramento nessa instituição. Já se tentou publicar uma normatização sobre o sistema de gestão, entretanto, a Assessoria de Planejamento decidiu esperar para que o procedimento (desdobramento e monitoramento) começasse a operar de fato, com intuito de verificar como seria a reação e adesão dos envolvidos, para que, assim, pudesse ser normatizado o sistema, uma vez que já estaria em prática.

A partir de 2010, o acompanhamento dos trabalhos de Gerenciamento para Resultados não foi realizado pela Assessoria de Planejamento. Algumas unidades continuaram desenvolvendo suas atividades de planejamento e atualizando as metas/medições nos Quadros “Gestão à vista”, algumas, inclusive, recorrendo ao apoio da Assessoria para obter auxílio na elaboração dos Planos de Ação/definição de metas, etc. Entretanto, a grande maioria das unidades não mais desenvolveu tais trabalhos, o que pode ser evidenciado pela observação direta realizada em algumas unidades da organização, cujos quadros se encontravam vazios ou bastante desatualizados no momento da realização da pesquisa de campo. Esse ponto pode ser um indício de que a prática de monitorar os resultados por meio da “Gestão à vista” não foi totalmente institucionalizada na organização, uma vez que não houve continuidade pelos setores, pois não havia uma ordem instituída para tanto, nem uma cobrança por parte de alguma unidade, como era feito pela Assessoria de Planejamento em anos anteriores.

No ano de 2011 foi iniciada a implementação de um sistema informatizado de gestão estratégica e gerenciamento de projetos com o intuito de tornar as ações de monitoramento do plano estratégico mais céleres e transparentes. Esse Tribunal foi o pioneiro na implementação do *software* que também foi implantado em outros 25 Tribunais de Contas brasileiros, por meio de convênio firmado com o IRB, entidade que efetuou a aquisição do sistema⁸.

Em 2012, retomou-se o desdobramento da estratégia em projetos (como fora realizado no primeiro ciclo de planejamento), e o processo foi conduzido em dois momentos: (i) elaboração dos projetos necessários para o alcance dos objetivos estratégicos, sendo

⁸ Os representantes dos Tribunais puderam compartilhar as experiências (dificuldades e soluções encontradas) nessa fase de implementação durante os Encontros do Grupo de Planejamento Organizacional/Promoex (GPL) e por meio de telefonemas, e-mails e até grupo eletrônico de discussões (instrumentos de comunicação utilizados por essa rede de cooperação dos Tribunais). O GPL foi criado no final de 2008 com a finalidade de apoiar a efetiva implantação do Planejamento Estratégico e o aprimoramento gerencial, bem como contribuir para a integração e o compartilhamento de conhecimentos e experiências entre os Tribunais de Contas. O grupo era composto por doze membros: dois do Tribunal de Contas da União (TCU), um da ATRICON, um do Instituto Rui Barbosa (IRB) e por oito membros dos Tribunais de Contas Estaduais. Como resultados conquistados, pode-se destacar a interação que os representantes dos Tribunais passaram a ter após os encontros do grupo, ponto de mérito destacado por todos membros do GPL entrevistados. Trata-se de um resultado de difícil mensuração, em termos de avaliação dos resultados do Programa Promoex, mas de vital importância para os servidores que fazem parte dessas organizações. Verificou-se que os avanços alcançados por essas áreas utilizando uma atuação conjunta e considerando valores como eficiência e efetividade, dificilmente seriam realizados caso estas instituições continuassem a atuar de forma isolada (SILVA; MARTINS; CKAGNAZAROFF, 2013).

nomeados formalmente (por meio de Portaria da Presidência) 12 responsáveis pela coordenação das ações de cada um dos objetivos; (ii) capacitação para os gerentes de projetos e respectivas equipes sobre gestão de projetos e sobre uso prático do *software* de gestão de projetos para que pudessem cadastrá-los e monitorá-los com o apoio do sistema informatizado. Houve contratação de consultorias distintas para apoiar cada uma das fases desse trabalho.

No final do ano de 2012 houve reunião de monitoramento com os doze responsáveis por objetivos estratégicos para efetuar um balanço do plano estratégico no período 2010 a 2012 em relação às iniciativas já realizadas, em andamento e não iniciadas, assim como acompanhamento dos indicadores de desempenho. A grande maioria das iniciativas se encontrava em andamento e poucas ainda não haviam iniciado. Alguns das principais ações e projetos em desenvolvimento desse ciclo de planejamento encontram-se listadas no Apêndice 3.

O Plano estratégico 2010-2014 é composto de 36 indicadores, relacionados aos objetivos estratégicos, como por exemplo: “tempo médio de tramitação de processos”, “relação custo x benefício das ações de controle”, “número de ações implementadas que estimulam o controle social”, etc. Entretanto, nem todos indicadores vêm sendo mensurados: alguns por falta de relatórios apropriados para a medição; outros, por dependerem de realização de pesquisa com a sociedade, ainda não realizada, como por exemplo, o indicador “índice de conhecimento e reconhecimento pela sociedade”.

Os trabalhos de desdobramento seguindo a metodologia utilizada pelo TCU foram retomados no ano de 2013, entretanto com uma pequena alteração: ao invés de plano anual foi utilizado plano bianual. A Assessoria de Planejamento auxiliou a elaborar, junto com os responsáveis por objetivos estratégicos, o desdobramento do plano estratégico em um Plano de Diretrizes para o biênio 2013/2014 (formalizado em instrumento normativo), que foi desdobrado em Planos Diretores das Unidades. Esse Planos Diretores estavam sendo desdobrados, também, em Planos de Ação de cada uma das coordenadorias que estão subordinadas às diretorias.

O gerenciamento dos referidos planos irá ocorrer por meio do sistema informatizado adquirido em 2011, de acordo com informações repassadas pela Assessoria de Planejamento.

No período de agosto e setembro de 2013, os planos de Ação começaram a ser cadastrados no sistema, para um acompanhamento em tempo real.

A revisão do Plano estratégico, que deve ocorrer anualmente, conforme sugere a literatura, não vem sendo realizada (nem no primeiro ciclo de planejamento e nem no atual). Esse tema foi bastante debatido pela Assessoria de Planejamento no final de 2012, que estava verificando a possibilidade de efetuar uma revisão para o ano de 2013. Entretanto, não foi dado prosseguimento nesse trabalho.

O Quadro 7 apresenta um resumo de algumas das práticas relacionadas ao ciclo de planejamento que foram abordadas no questionário aplicado aos Tribunais. Foi realizada uma comparação entre práticas adotadas pelo Tribunal objeto do estudo de caso em relação aos demais Tribunais respondentes.

Quadro 7 - Comparação das práticas adotadas: Tribunal visitado *versus* demais Tribunais

Prática	TC Estudo de campo	Outros Tribunais (*)
Ciclo de planejamento o Tribunal se encontra	Segundo ciclo.	43% se encontram no segundo ciclo.
Houve contratação de consultoria externa para auxiliar na elaboração do Plano estratégico?	Sim, no primeiro e segundo ciclo.	65% contrataram.
Na formulação do Plano estratégico, utilizou-se como referência o plano/metodologia de alguma outra instituição?	Sim	78% utilizaram o plano de outra instituição como referência.
Qual periodicidade da revisão do Plano Estratégico?	Atualmente não é feito	61% o fazem anualmente.
Como são desdobradas as ações/iniciativas e objetivos do plano estratégico?	Em 2012: Plano de Ação por Área e Projetos	Grande parte dos respondentes marcou a opção Plano Anual.
Qual metodologia/ferramenta de avaliação de desempenho é utilizada?	BSC com GPD.	78% usam o BSC.
Qual periodicidade dessa medição/avaliação?	Anual.	35% o fazem mensalmente.
Qual periodicidade das reuniões de avaliação dos resultados?	Anual	Para grande parte, não há periodicidade definida.
É feita prestação de contas específica sobre os resultados alcançados com o plano estratégico para o público externo?	Atualmente não.	70% não estavam fazendo no momento da pesquisa.
Existe algum programa/tipo de incentivo (não pecuniário) para alcance dos resultados planejados? Se sim, Qual?	Não existe.	91% não adotam sistema de incentivos.
Existe programa de remuneração variável para servidores em geral que atrele alcance de metas/objetivos com remuneração adicional?	Em implantação (falta regulamentação).	Para 70% não existe tal programa.

Fonte: elaborado pela autora com base nas respostas do questionário

(*) Foi considerada a prática que teve maior número de respostas para comparação.

Pela descrição das práticas acima, verifica-se que a organização sob estudo se encontra em condição parecida com a maioria dos demais Tribunais brasileiros.

Pelas evidências coletadas nesse estudo de campo, verifica-se que o processo de implantação do planejamento estratégico nessa organização ainda se encontra em fase de adequação do melhor modelo, tanto no que tange ao desdobramento do planejamento de longo prazo, quanto na forma de efetuar o monitoramento da execução do plano. Apesar do PE ter sido implementado há cerca de dez anos, há evidências de que o processo ainda não foi totalmente consolidado (as reuniões de acompanhamento de resultados, por exemplo, não foram realizadas em 2011, mas foi retomada a reunião anual de monitoramento da execução em 2012). Um dos motivos pode ser a alteração na Administração, que ocorre de dois em dois anos, visto que alguns procedimentos do monitoramento que eram realizados até o ano de 2010, foram interrompidos no ano de 2011 e foram retomados no ano de 2013. Entretanto, outras razões podem ter corroborado para essa quebra nos procedimentos adotados no monitoramento, como por exemplo: resistência à mudança por parte dos servidores, uma vez que poderiam não se esforçar para cumprir os prazos e metas, já que não havia uma norma imposta que gerasse uma obrigação para tanto; outro poderia ser o fato do processo ter deixado de ser monitorado efetivamente após o afastamento (no ano de 2010) da consultoria contratada para auxiliar no monitoramento. Para se chegar a uma conclusão sobre o estágio de institucionalização desse processo, um estudo de caso aprofundado seria necessário, o que não foi objeto deste trabalho.

Nos documentos consultados, foram encontradas ações realizadas no primeiro e segundo ciclo de planejamento de acordo com os objetivos traçados e que parecem atender às oportunidades de melhoria identificadas no diagnóstico dos ambientes externos. Entretanto, um ponto falho é que vários indicadores de desempenho não estavam sendo medidos, ponto que deve ser revisado pela organização para auxiliar na gestão dos objetivos planejadas.

Após apresentado o processo de monitoramento nos Tribunais e o estudo de campo em um dos Tribunais, serão descritos, no tópico a seguir, os resultados encontrados em relação à adoção de sistemas de incentivos pelos Tribunais, com base na *survey* e na pesquisa documental. Para realizar a análise, será utilizado o referencial teórico de sistemas de incentivos apresentado no Capítulo 2.

5.2 Levantamento dos incentivos utilizados para alinhamento dos resultados

Algumas dificuldades no monitoramento dos resultados relatadas pelos Tribunais podem residir em fatores comportamentais, fato observado na pesquisa anterior realizada em 2011: quando foram indagados sobre o que precisava ser melhorado no processo de monitoramento, três Tribunais informaram que era preciso implantar programa de incentivos atrelados ao alcance dos resultados (SILVA; MÁRIO, 2012). Também se verifica que um dos pontos de falha presente no diagnóstico dos Tribunais realizado pela FIA/USP em 2002 no quesito “Estrutura e Gestão de Recursos Humanos” foi a ineficácia dos mecanismos de incentivo e coerção (MAZZON; NOGUEIRA, 2002).

No questionário aplicado para levantamento de dados dessa pesquisa, quatro itens abordavam a questão dos incentivos utilizados para alinhamento dos resultados organizacionais. O primeiro item indagava se existia algum programa/tipo de incentivo não pecuniário para alcance dos resultados planejados: 91% dos respondentes informaram não haver e 9% informaram estar em fase de implantação, ou seja, nenhuma das instituições adota incentivos não pecuniários. Quando indagados se havia algum tipo de sanção para o caso de não cumprimento das metas ou resultados planejados, a maioria (78%) informou não existir; 13% informaram que existia e 9% indicaram que estava em fase de implementação. Dois dos respondentes indicaram que a sanção é financeira, o que se depreende que, ao não alcançar uma meta, o servidor não recebe a parcela variável que poderia receber.

O terceiro tópico perguntava se existia algum programa de remuneração variável para servidores em geral que atrelasse alcance de metas/objetivos com remuneração adicional: a maioria (16 TC) informou não existir; quatro TC disseram que havia e três TC informaram estar em fase de implementação. Um dos Tribunais que respondeu que o sistema estava em fase de implementação possui uma “gratificação por alcance de meta extraordinária” prevista em lei, mas que ainda não havia sido regulamentada internamente. Este mesmo órgão possui remuneração variável atrelada à avaliação de desempenho individual, mas não está vinculada ao alcance de metas institucionais. Um dos respondentes comentou que foi elaborado, com apoio de consultoria, um projeto de “Acordo de resultados”, mas ainda não havia sido aprovado. Outro respondente ponderou que estava em vias de aprovação uma Política de Gestão de Pessoas que contemplava a gestão do desempenho.

Apesar dos incentivos não precisarem ser necessariamente pecuniários, predomina o uso de remuneração variável (somente o TCU adota sistemas de incentivos pecuniários e não pecuniários). A literatura sugere que as recompensas sejam pecuniárias e não pecuniárias, pois o montante de recompensas nem sempre é tão importante quanto as recompensas não monetárias (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; LAFFONT; MARTIMORT, 2002).

O quarto item indagava se existia programa de remuneração variável para gestores diferenciado do programa aplicado aos demais servidores: 91% informaram não existir e 9% informaram que estava em fase de implantação. Isso aponta que, na amostra pesquisada, o uso de incentivos para gestores não é diferenciado dos incentivos utilizados para todos os servidores da organização.

Constatou-se que grande parte das organizações pesquisadas não adota programa de incentivos como fator de alinhamento aos objetivos organizacionais, o que vai de encontro com as melhores práticas sugeridas pela literatura, pois, segundo Laffont e Martimort (2002) a essência das questões sobre incentivos está na mitigação dos problemas de agência, tendo em vista que o agente nem sempre estará interessado em agir de acordo com o interesse do principal.

Comparando com resultados da pesquisa anterior, realizada no ano de 2011, verifica-se que não houve muita alteração em relação à adoção de incentivos:

apenas cinco Tribunais adotam programas nesse sentido, sendo que dois deles destacaram que a bonificação por produtividade somente alcança os profissionais da área finalística; três estão estudando a possibilidade de implementação. Dois Tribunais informaram que a sanção para os casos de não cumprimento de metas ou resultados planejados é o não recebimento do bônus. Apenas quatro Tribunais adotam programas de remuneração variável para gestores e servidores que atrelam alcance de metas/objetivos com remuneração adicional. Um dos Tribunais que ainda não adota está estudando a possibilidade (SILVA; MÁRIO, 2012, p. 11).

Interessante destacar também que nenhum Tribunal informou praticar exoneração de servidor por insuficiência de desempenho, pois a única sanção utilizada é o não recebimento do bônus. Diferentemente do setor privado, a demissão por insuficiência de desempenho é um tema que esbarra em muitas dificuldades no setor público. A possibilidade de exoneração de servidores públicos por insuficiência de desempenho, introduzida pela Emenda Constitucional n. 19, de

1998, no rol das reformas da Administração Pública brasileira, pode ser um bom instrumento utilizado junto ao desenho da estrutura de avaliação de desempenho para estimular o alcance de melhor performance (NASSUNO, 1998). Nesse ponto, Antonhy e Govindarajan (2008) apontam que os sistemas de controle gerencial devem ser orientados à recompensa, pois os indivíduos tendem a ser mais fortemente motivados pela expectativa de ganhar recompensas do que pelo medo de punição.

Quando são analisadas as respostas ao item que afirmava sobre se “existe resistência à mudança pelos servidores, especialmente no que tange à adoção de ferramentas de monitoramento de desempenho”, em que 78% dos respondentes apontaram concordância com o fato, verifica-se que os incentivos precisam ser mais bem trabalhados, até para que essa resistência possa ser quebrada ao longo do tempo.

Adicionalmente, foram realizadas consultas aos normativos dos programas de remuneração variável das quatro organizações que informaram adotar esse tipo de programa na pesquisa realizada em 2012. Os resultados serão apresentados a seguir, sem identificação da organização. O Quadro 8 apresenta as principais características dos sistemas de incentivos: o ano de aprovação do primeiro ato normativo de cada instituição pesquisada, as dimensões de desempenho levadas em consideração no sistema, a forma de apuração, os indicadores/metasp ou fatores utilizados e a periodicidade da mensuração do desempenho.

Verificou-se que é uma prática relativamente recente no âmbito da amostra da pesquisa. Cabe destacar também que todas as quatro instituições que adotam sistema de remuneração variável avaliam o resultado sob duas ou mais dimensões: resultado da organização, do setor (ou equipe) e individual. Esse aspecto vai ao encontro do que Lambert (2001) pontua acerca do fato de que medidas de desempenho adicionais podem aumentar a utilidade esperada pelo principal e agente se puderem ser usadas para aumentar os incentivos. Também se destaca, aqui, o princípio da controlabilidade visto que o servidor não será remunerado apenas pelo alcance de metas individuais ou somente por metas da instituição, uma vez que não devem ser responsabilizados por resultados que não dependem de seus esforços ou que não reflitam a intensidade desse esforço (LAMBERT, 2001).

Quadro 8 – Resumo das características dos sistemas de incentivos adotados pelos Tribunais da amostra

TC	Ano aprovação	Dimensões desempenho	Forma apuração	Indicadores/ metas/ fatores	Periodicidade da mensuração
1	2006	- Institucional - Equipe de trabalho (setorial) - Individual.	- Instituição: cumprimento das metas do Plano estratégico; - Equipes: cumprimento das metas definidas no Plano Operacional Anual; - Individual: avaliação com base no resultado dos trabalhos produzidos.	Não mencionados.	Quadrimestral
2	2007	- Individual; - Setorial.	- Individual: média aritmética simples das notas atribuídas aos fatores avaliativos; - Setorial: média aritmética simples dos percentuais de alcance dos indicadores de desempenho.	Fatores avaliativos: qualidade, produção e prazo.	-Individual: mensal; -Setorial: trimestral
3	2009	Institucional; Setorial; Subsetorial ou individual.	O resultado corporativo é somado ao resultado setorial, obedecendo aos pesos dos indicadores: - Indicador corporativo: 30%; e indicador setorial: 70%, para todos os servidores, exceto aqueles lotados na Diretoria de Fiscalização, pois para estes, será: - Indicador corporativo: 30%; indicador setorial: 20%; indicador subsetorial: 50%.	Execução orçamentária, capacitação dos servidores, ações do planejamento estratégico executadas, processos apreciados e julgados.	Semestral
4	2012	- Institucional - Setorial - Individual - Metas de qualificação.	O cálculo da gratificação leva em conta um peso aritmético de cada indicador, a saber: a)Produtividade global: 20% b)Produtividade da unidade administrativa: 30% c)Produtividade individual: 40% (sendo 2% referentes à assiduidade e pontualidade); d)produtividade de qualificação: 10% (estabelecidas segundo um Plano de capacitação).	Aspectos quantitativos e qualitativos dos resultados auferidos, estes últimos definidos em função do tipo de atividade desenvolvida em cada Unidade.	Trimestral, com acompanhamento mensal.

Fonte: elaborado pela autora com base nos normativos consultados.

São utilizados pelos Tribunais indicadores e periodicidades diversas para apuração da performance da instituição, não se podendo, assim, atribuir um padrão de sistema de incentivos para a amostra pesquisada.

Outro ponto interessante a mencionar é que três das instituições especificam em seus normativos sobre a gratificação de desempenho que o resultado institucional será mensurado segundo as metas definidas no planejamento estratégico.

Além dos quatro normativos consultados, relativos aos respondentes da pesquisa realizada em 2012, também foi consultado o normativo de um quinto Tribunal (que respondeu à pesquisa de 2011), sendo que a Gratificação de Desempenho e Metas deste é atribuída em função do resultado institucional, da unidade organizacional e da avaliação de desempenho individual. Também é destacado que a avaliação de resultados institucionais e das unidades tomará como referência as metas estabelecidas no Plano Estratégico. Este normativo é do ano de 2010.

Para fins de comparação, consultou-se o normativo do Tribunal de Contas da União. O TCU regulamenta a avaliação de desempenho profissional e a gratificação de desempenho de seus servidores em normativo próprio (Portaria-TCU n. 51/2013, que alterou a Portaria n. 125/2012), que menciona em seu preâmbulo a necessidade de aprimorar, entre os mecanismos institucionais de gestão de desempenho, o modelo utilizado para avaliação profissional dos servidores. Também foi destacado no preâmbulo que a capacidade do TCU gerar resultados depende da competência, da motivação, do comprometimento e da integração de seus servidores, fatores que podem ser impulsionados por mecanismos de gestão de desempenho profissional (TCU, 2013).

No normativo do TCU está definido que o servidor será avaliado pelos fatores avaliativos fixos (produtividade e qualidade) e por dois fatores variáveis, escolhidos de acordo com as atividades primordiais a serem realizadas no período avaliativo. A soma dos pesos atribuídos aos fatores produtividade e qualidade deve variar entre cinquenta e oitenta pontos percentuais (TCU, 2013). Para aqueles que ocupam função de confiança (cargo de direção), será avaliado pelo fator avaliativo fixo produtividade, além de três fatores variáveis (selecionados pela chefia imediata).

Esta portaria também indica que o planejamento das atividades a serem realizadas no período avaliativo deverá ser negociado entre chefia imediata e servidor, de acordo com as metas definidas para as unidades e para o Tribunal, segundo o planejamento institucional.

A Gratificação de Desempenho é calculada com base na nota de avaliação individual de desempenho que é equivalente a até 32% do maior vencimento básico do respectivo cargo.

Além dessa parcela de remuneração variável atrelada ao desempenho individual, o TCU também adota o Programa de Reconhecimento por Resultados dos Servidores “Reconhece-Ser”, que visa reconhecer publicamente os servidores que, individualmente ou em equipes, oferecerem contribuições importantes às respectivas unidades e à instituição, com vistas ao alcance dos objetivos estratégicos e ao incremento dos resultados institucionais. Neste programa, o servidor vai acumulando pontos que podem ser convertidos em incentivos institucionais, ou seja, prêmios e prioridades de acesso a iniciativas institucionais, como por exemplo: bolsa para pós-graduação, participação em congressos ou seminários no país/exterior, afastamento integral do trabalho para a produção de trabalhos acadêmicos, dentre outros (TCU, 2013 a).

O TCU pontua no Relatório de Gestão de 2010 os avanços alcançados com essa sistemática de avaliação de desempenho vinculada ao alcance de metas:

Como houve expresse incentivo à superação de metas, mediante o reconhecimento e o oferecimento de pontos a serem utilizados pelos servidores em uma cesta de benefícios (programa Reconhe-Ser), os resultados alcançados foram bastante significativos, repercutindo nos índices de produtividade que, no âmbito da Secretaria-Geral de Controle Externo, apresentaram um aumento geral da ordem de 25%. (TCU, 2013b).

O TCU adota programas de incentivos pecuniários e não pecuniários, conforme recomendado pela literatura da área. Entretanto, diferente dos outros sistemas adotados pelos Tribunais, não fica claro nessa norma que o servidor será avaliado pelo resultado alcançado pela instituição como um todo e/ou pelo setor em que atua.

Após percorrer pelas características dos sistemas de incentivos dos Tribunais, serão apresentados, a seguir, o resultado da pesquisa acerca das formas de *accountability* dos resultados para a sociedade praticadas pelos Tribunais.

5.3 Levantamento das formas de *accountability* dos resultados

Para atingir o terceiro objetivo específico desta pesquisa, qual seja “Investigar como os Tribunais de Contas fazem *accountability* dos resultados alcançados”, foi realizada uma pesquisa documental nos Planos estratégicos e nos Relatórios de Resultados alcançados disponibilizados no sítio dos TC.

Na sessão que apresenta a identidade organizacional, em que são expressos a missão, visão e valores institucionais, dezoito TC elencam a transparência dentre os valores institucionais. Princípios e valores organizacionais são os conceitos, filosofias gerais que a organização respeita e emprega; são ideais eternos, que servem de orientação e inspiração para todas as gerações futuras da organização (CHIAVENATO, 2003).

A análise de conteúdo buscou compreender a descrição do valor Transparência que alguns Tribunais especificaram nos planos, conforme listado na Tabela 3. Nota-se que o sentido da palavra transparência para oito TC está ligado à visibilidade dos próprios atos e resultados institucionais; para quatro TC, transparência está relacionada com a publicidade das ações dos jurisdicionados e dos próprios atos; para dois TC, o significado de transparência está ligado à publicidade dos atos de controle externo (não especificando os próprios atos). Três TC não especificam o sentido de transparência e um deles confere outro sentido para o termo transparência.

Tabela 2 – O sentido do valor “Transparência” segundo os planos estratégicos dos TC

Descrição do valor “Transparência”	Qtde. TC
Visibilidade aos atos e resultados institucionais, dos atos de gestão e decisões, com linguagem clara e acessível.	8
Dar publicidade e clareza dos seus atos e de seus jurisdicionados.	4
Sem descrição.	3
Dar publicidade e clareza aos atos de controle externo/ Prática que garante à sociedade o controle social das contas públicas.	2
Qualidade ou condição de ser claro em uma conduta organizacional.	1
Total	18

Fonte: elaborado pela autora com base nos planos estratégicos disponíveis no Portal de cada TC.

Nos planos estratégicos também há outros trechos que corroboram com o discurso da busca pela transparência, dentre eles: objetivos estratégicos (13 TC), iniciativa (um TC) ou trechos da apresentação/metodologia dos planos (dois TC). Quanto aos objetivos estratégicos, aponta-se com maior frequência para *estimular a transparência da gestão pública* (três TC usam essa mesma redação); *aumentar a transparência das ações dos jurisdicionados*, *estimular o controle social*, etc. Apenas quatro TC deixam claro no objetivo estratégico que a intenção é aumentar a transparência dos próprios resultados e não da gestão pública de forma geral.

Em relação ao questionário sobre os procedimentos de planejamento e controle aplicado ao TC, quatro Tribunais responderam que é feita prestação de contas específica sobre os resultados alcançados com o plano estratégico para o público externo. Comparando com o resultado encontrado em pesquisa realizada em 2012, também acerca dos procedimentos de monitoramento de resultados nos TC, onze TC apontaram realizar *accountability* dos resultados gerais, não especificamente sobre o planejamento estratégico (SILVA; MÁRIO, 2012).

Em relação às formas de publicação dos resultados, além da internet foram destacadas: revista (dois TC); relatórios impressos (cinco TC) e televisão (um TC). Quatorze Tribunais informaram que ainda não é feita tal prestação ou que o tema está sendo estudado para implementação. Apenas três Tribunais informaram não fazer uma prestação de contas específica sobre os resultados alcançados com o plano, sendo que um destes informou que em diversas oportunidades, o Presidente divulga os resultados obtidos em eventos.

Em resposta ao item do questionário que afirmava que a *accountability* dos resultados alcançados com o planejamento estratégico precisava ser aprimorada para dar maior transparência às ações, dez TC concordaram totalmente e nove concordaram.

Para fins de comparação, consultou-se o relatório de resultados do Tribunal de Contas da União, que é o relatório em que constam as metas previstas *versus* realizadas de 2011. Nesse relatório também são apresentados os pesos de cada um dos oito indicadores (alguns são valorados com peso maior que outros) e o percentual de diferença entre previsto e realizado. Apenas uma das metas não foi alcançada, ficando cerca de 55% abaixo do previsto, e é destacada em cor diferente para chamar atenção, conforme esboçado na Figura 3. Entretanto, não há qualquer justificativa para o não cumprimento desta meta (TCU, 2012 b). Também não são divulgadas informações acerca da execução das iniciativas estratégicas previstas e nem de todos os mais de 50 indicadores de desempenho listados no Plano Estratégico 2011-2015.

Figura 6 - Metas do TCU em 2011 - Resultado acumulado - 2º quadrimestre

Indicador	PESO	META 2º QUADR.	REAL	%
1. Apreciações de processo em grau de recurso	5,56%	800	1090	136,25%
2. Atos de pessoal apreciados conclusivamente	8,33%	65,000	319.006	490,78%

3. Homens-dia de fiscalização (HDF)	27,78%	43.000	49.709	115,60%
4. Índice de redução do estoque de processos autuados até 2007	13,89%	40%	85,34%	213,35%
5. Índice de redução do estoque de processos de controle externo autuados até 2010	13,89%	39%	51,57%	132,24%
6. Índice de redução do estoque de processos sobrestantes	2,78%	25%	11,07%	44,28%
7. Processos de controle externo apreciados conclusivamente	27,78%	4.600	4.679	101,72%
8. Resultado do TCU no 2º Quadrimestre de 2011	100%	100%	120,87%	120,87%

Fonte: TCU (2012b)

Outro instrumento de *accountability* do TCU disponibilizado na internet é o Relatório Anual de Avaliação do Plano Plurianual (PPA) do Período 2008-2011. Neste relatório do exercício 2011, ano base 2010, o TCU (2012) detalha a execução orçamentária por programas e também evidencia o custo x benefício das ações de controle, alinhado com o modelo sugerido por Catelli *et. al.* (2001): “No ano de 2010, os benefícios diretos ao Tesouro Nacional e aos cidadãos, decorrentes da atuação do TCU, superaram R\$ 26 bilhões, o que significa que para cada real investido no Tribunal o País economizou R\$20.”.

Apesar de não ser um relatório específico sobre o desempenho do plano estratégico, este relatório traz também um quadro síntese das metas previstas *versus* realizadas de 2010 em relação aos indicadores das cinco prioridades estratégicas previstas no Plano de Diretrizes⁹ 2010 do TCU. Deste modo, há uma menção ao planejamento estratégico da instituição.

Outros relatórios produzidos pelo TCU são os Relatórios de Gestão que apresentam as ações desenvolvidos em determinado exercício. Esses relatórios fazem menção ao planejamento estratégico, mas são relatórios mais gerais, englobando ações de destaque realizadas em determinado ano, como verificado no relatório de 2010, o mais atualizado disponível no *site* à época da pesquisa (TCU, 2013c).

⁹ O Plano de Diretrizes é o desdobramento anual do Plano estratégico de Longo Prazo do TCU.

Os quatro Tribunais que disponibilizam informações sobre resultados alcançados com o plano estratégico são: TCE-BA, TCE-MT, TCE-PR e TCE-RS, cujas características serão descritas no Quadro 9.

Quadro 9 – Conteúdo dos relatórios de resultados dos Tribunais

TC	Forma de apresentação	Conteúdo apresentado	Apresenta indicadores e medições?
BA	Textual, com algumas fotografias de ações realizadas.	É um documento de 40 páginas que descreve as ações realizadas para alcance dos nove objetivos estratégicos priorizadas para o período 2010-2011, desdobrados em 16 diretrizes. Trata-se de um relatório detalhado, contemplando todas as ações, agrupadas conforme cada uma das diretrizes, que contribuíram para o alcance do objetivo estratégico.	Não
MT	Gráficos	Apresenta os objetivos, indicadores e metas para cada perspectiva do mapa estratégico, incluindo as medições do período de 2006 a 2010 em gráficos de barra.	Sim.
PR	Gráficos	Os resultados de produtividade em três gráficos: estoque de déficit ¹⁰ , estoque de passivo ¹¹ e estoque total. Exemplo: a meta para o estoque de déficit em 2012 foi “Limitar em 14.674 o estoque de processos externos com até 1 ano e requerimentos com até 6 meses no TCE-PR até dez/12”. O gráfico demonstra o resultado apurado mensalmente, indicando com a cor verde se estiver dentro da meta e com a cor vermelha caso contrário.	Em parte
RS	Tabela com os indicadores, metas e medições	Da lista de 27 indicadores, apenas dois não apresentavam medição, pois dependiam de pesquisa de percepção da população que não fora realizada no ano de 2011 (TCE-RS, 2012a). Seis medições não atingiram as metas estipuladas para o ano, sendo que duas dessas foram acima de 10% de diferença para o planejado, mas não há qualquer justificativa para o não cumprimento das metas.	Sim

Fonte: elaborado pela autora com base nos relatórios

Exemplo de ação realizada pelo TCE-BA que contribui para o alcance da diretriz “Desenvolver ações que fortaleçam a interação entre o controle interno e o externo estadual” foi a assinatura do Ato Conjunto n.º 24 com Procuradoria Geral do Estado (PGE), no 1º trimestre de 2011, objetivando articular ações com vistas à obtenção da efetividade máxima

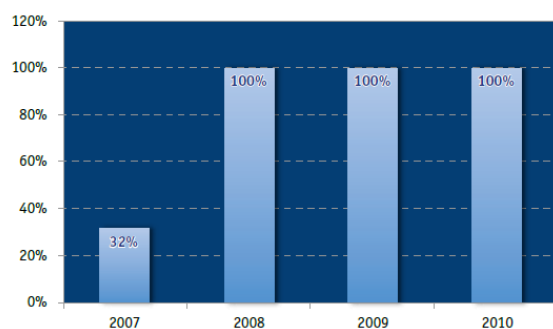
¹⁰ Déficit: processos externos com até um ano e requerimentos com até seis meses de trâmite no Tribunal (TCE-PR, 2013).

¹¹ Passivo: processos externos com mais de um ano e requerimentos com mais de seis meses de trâmite (TCE-PR, 2013).

das decisões do TCE-BA que resultaram na imputação de multa e/ou no reconhecimento de alcance (TCE-BA, 2012). Apesar de ser bem detalhado, esse relatório de acompanhamento não evidencia os indicadores de desempenho que estão presentes no plano estratégico desta instituição, além de não haver nenhuma menção aos mesmos nesse documento.

Os resultados alcançados pelo TCE-MT com o plano estratégico que abarcou o período 2006-2011 foram divulgados juntamente com o plano estratégico para o período 2012-2017. Esse material foi compilado em um livreto que inicia com a apresentação dos indicadores e medições do período de 2006 a 2010. Esse plano é composto por onze objetivos estratégicos e onze indicadores/metaspespectivamente. A Figura 4 mostra a forma como os indicadores são demonstrados no relatório. Três metas não foram alcançadas, sendo que duas delas ficaram com diferença de menos de 10% do previsto. Uma das metas ficou com diferença maior que 10% do previsto. Não há qualquer justificativa para o não cumprimento das metas exposto no documento analisado (TCE-MT, 2012).

Figura 7 – Indicador do objetivo estratégico “Contribuir para a efetividade das políticas públicas”
Percentual de Jurisdicionados com políticas públicas acompanhadas



Fonte: TCE-MT (2012)

O TCE-PR divulga na sessão Transparência/Gestão à vista os resultados de produtividade, assim como o índice de cumprimento do Plano Anual de Fiscalização (PAF) que é um instrumento que busca resultados mais efetivos, indicando os procedimentos de fiscalização a serem adotados pelo TCE-PR. “Os gráficos e tabelas (estoques e PAF) ilustram as diretrizes traçadas pelo órgão para o ano de 2012. Estas diretrizes estão alinhadas ao Planejamento Estratégico do Tribunal.” (TCE-PR, 2013).

Verificou-se que não existem informações sobre todas as metas definidas pelo TCE-PR para os anos de 2009 a 2011 referentes aos 17 objetivos estratégicos presentes no Plano estratégico

2008-2016. Este Plano também é composto de sete projetos estratégicos. Existe uma sessão específica no site para disponibilizar informações sobre o acompanhamento da execução do Portfólio de projetos institucionais.

O TCE-RS divulga em sua página na internet o acompanhamento dos indicadores com respectivas medições das metas do ano de 2011, conforme esboçado na Figura 5.

Figura 8 – Indicadores e medições do TCE-RS

Indicadores Institucionais	Posição	
	2011	
	Metas	Medições
1.Índice de Satisfação da Sociedade	47,45%	(1)
2.Índice de Percepção da Imagem Institucional	36,64%	(1)
3.Índice de Satisfação dos Servidores	70,00%	74,10%
4.Índice de Aproveitamento de Mídia	500	608

Fonte: TCE-RS (2012)

Há divulgação pelo TCE-RS do status de 13 projetos estratégicos (indicação se os mesmos se encontram em execução, suspenso, cancelado ou concluído). Entretanto, não há maiores informações sobre os objetivos/escopo dos projetos (TCE-RS, 2012b).

Além dos quatro TC apresentados, foi encontrado em consulta aos *websites* de todos os Tribunais um quinto Tribunal (TCM-CE) que apresenta a medição mensal para o ano de 2012 de quatro indicadores presentes no plano estratégico, em formato de gráfico na sessão “Metas e Indicadores Corporativos” (TCM-CE, 2013). O representante desse Tribunal respondeu que não fazia *accountability* de resultados no período da pesquisa (novembro/2012). Entretanto, a consulta ao *site* foi realizada em abril de 2013.

5.3.1 Discussões acerca da *accountability*

O resultado apurado, de que apenas quatro instituições dos 23 TC da amostra divulgam o desempenho organizacional de ações e metas previstas no plano estratégico para o usuário externo, é intrigante uma vez que as instituições pesquisadas disponibilizam os planos estratégicos na internet para que seus *stakeholders* tenham acesso à informação de que estão

adotando práticas modernas de planejamento e gestão, conferindo uma imagem positiva para as mesmas. Ao se analisar a sessão de introdução/ apresentação desses planos, tal fato é evidenciado: o discurso da adoção de ferramentas gerenciais modernas e inovadoras que alavancarão os resultados.

Verificou-se que os relatórios de resultados do TCE-MT e do TCE-RS contemplam o mesmo nível de divulgação do relatório do TCU que foi utilizado, nessa pesquisa, para fins de *benchmark*: os três mostram as medições *versus* metas dos indicadores. Pode-se diferenciar, dentre os três, o relatório do TCE-MT que apresenta num documento único a descrição de cada objetivo, com seu respectivo indicador e meta detalhados. Isso não está presente nos outros dois relatórios. Dentre os quatro relatórios dos TC analisados, sobressaem os do TCE-BA e TCE-MT, pois estão diretamente relacionados com o plano estratégico institucional, mostrando todos os objetivos do plano.

Cabe destacar que o Relatório de Acompanhamento do TCE-BA foi o documento mais completo acerca da execução do plano estratégico encontrado na busca feita aos portais eletrônicos dos Tribunais.

Outro ponto a destacar é que o discurso presente nesses planos direciona o leitor a entender que essas organizações primam pela transparência das ações e resultados institucionais, uma vez que a transparência está presente nos valores institucionais e nos objetivos estratégicos. Entretanto, tal discurso não vem sendo colocado em prática por todas as instituições.

O fato de haver baixo número de TC que evidencia os resultados alcançados com o planejamento estratégico na internet deve ser mais bem analisado, levando a algumas proposições acerca das razões para não divulgação dos resultados:

- 1) O plano estratégico não vem sendo executado ou monitorado, portanto não há informações seguras quanto ao alcance dos resultados planejados. Vários autores apontam as falhas e dificuldades para execução das estratégias, destacando o modelo burocrático que ainda prevalece em grande parte da Administração Pública (PEREIRA, 2006; GIACOBBO, 1997).

- 2) O plano estratégico está sendo executado e monitorado, entretanto os resultados estão bem aquém das metas previstas, portanto a divulgação dos mesmos não traria um retorno positivo para a imagem da instituição. Como tal divulgação não é mandatória, pode-se optar pela não evidenciação dos resultados. Nessa hipótese, pode-se também incluir a situação de que, dentre um rol de indicadores, alguns estejam bons e outros não, mas para não divulgar apenas uma parte dos resultados, opta-se por não divulgar nada. Esta suposição pode ser analisada à luz da Teoria da Divulgação Voluntária, que preconiza que apenas os bons resultados da instituição são divulgados, conforme descrito na sessão 2.3 do referencial teórico.
- 3) O plano estratégico está sendo executado e monitorado e os resultados alcançados estão correspondendo às expectativas, entretanto os relatórios de resultados são divulgados apenas internamente, não sendo disponibilizados para os usuários externos à organização. Neste caso, deveria haver um esforço para a publicação dos resultados para a sociedade, que é o *principal* da relação de agência estabelecida entre cidadãos e governos.

Cabe destacar também que nem todas as instituições pesquisadas têm condições de levantar os resultados alcançados, pois estão em uma fase de implementação inicial, já que aprovaram seus planos estratégicos recentemente. Dos 23 respondentes ao questionário, sete TC estão implementando o primeiro ciclo de planejamento. Entretanto, a maioria já implementou o planejamento estratégico há mais tempo (dez já estão no segundo ciclo e alguns estão no terceiro, quarto ou quinto) e já poderiam ter esses resultados apurados.

Pondera-se que a sociedade vem exigindo cada vez mais transparência e *accountability* do poder público. Cabe à sociedade também fazer uma pressão pela evidenciação dos resultados alcançados com o planejamento estratégico. É um investimento elevado para várias destas instituições que contrataram consultoria externa para auxiliar no processo de formulação estratégica, conforme resultados do questionário aplicado. O retorno deste investimento deve ser devidamente evidenciado, mesmo que não seja o retorno esperado. A ênfase na criação de valor para a sociedade, com a divulgação do custo benefício das ações realizadas pela organização, deve ser dada, conforme prática já adotada pelo TCU, NAO (Reino Unido) e GAO (EUA).

Outro ponto a ser considerado na análise é que avaliar desempenho no serviço público é um tema novo, assim como o uso do planejamento estratégico. E por ser novo, esbarra ainda em algumas dificuldades que estão sendo bastante discutidas. Uma dessas dificuldades é a falta de um sistema de incentivos/sanções que possa motivar os servidores públicos a se esforçarem para atingir as metas propostas, como já discutido no subitem anterior.

O próximo tópico irá abordar os resultados encontrados na pesquisa documental aos relatórios de Progresso do Programa Promoex, com intuito de verificar os avanços alcançados pelas organizações sob estudo, especialmente no que tange às práticas de gestão.

5.4 Cenário Pós-Promoex – resultados parciais alcançados com o Programa

As metas do Programa Promoex foram estipuladas tendo em vista as ações de melhorias que precisavam ser realizadas para mudar o cenário identificado no diagnóstico dos Tribunais. Cada meta se relaciona com um dos cinco pontos de melhoria: integração externa, planejamento e controle gerencial, procedimentos chave de trabalho, tecnologia da informação, estrutura e gestão de recursos humanos. Elas se encontram descritas no Quadro 10, com algumas observações quando aplicável.

Quadro 10 – Metas estratégicas Promoex – Componente local

Subcom- ponente	Meta	Indicador
2.1	06 ações de interação/articulação com os Poderes, Ministério Público, cidadãos e/ou sociedade organizada promovidas, até o final da execução dessa fase do Programa.	Número de ações de interação/articulação com os Poderes, Ministério Público, cidadãos e/ou sociedade organizada promovidas
2.2	2 auditorias para avaliação de programa de governo realizadas até o final da execução dessa fase do Programa.	Quantidade de auditorias para avaliação de programa de governo realizadas
2.3	4 processos de trabalho finalísticos do Tribunal redesenhados até o final dessa fase de execução do Programa. (*)	Nº de processos de trabalho (contas de governo, contas de ordenadores, contas especiais, atos de aposentadoria, atos de admissão, atos de pensão, auditorias de conformidade e auditorias operacionais) finalísticos do TC redesenhados
2.4	1 planejamento estratégico criado e implantado e/ou revisado até o final da execução dessa fase do Programa. (**)	Nº de planejamentos estratégicos implantados e/ou revisados
2.5	1 Planejamento estratégico de TI criado e implantado até o final da execução dessa fase do Programa. (***)	Nº de planejamentos estratégicos de TI implantados
2.6	1 política de RH definida (****)	Nº de políticas de RH definidas

Fonte: Relatório de Progresso 1º. Semestre de 2012 – Quadro V – Execução física por Subcomponentes Nacionais e Locais

(*) Considera-se um macroprocessos redesenhado, quando há alteração em seu fluxo, seja por intermédio de contratação de consultoria, de informatização ou de compartilhamento de solução de melhoria com outro TC.

(**) Considera-se um planejamento estratégico implantado, quando aprovado e iniciada sua execução, dentro dos desdobramentos nos planos anuais.

(***) Considera-se um planejamento estratégico de TI implantado, quando aprovado pela Alta Administração e iniciadas as ações e as aquisições/contratações de equipamentos, sistemas e serviços de TI, atendendo às suas diretrizes.

(****) Considera-se uma política de RH definida, quando houve a redação de um documento de política de RH, ou, quando existem definidos e implantados um Plano de Classificação de Cargos e Salários e mais dois (2) dos seguintes produtos: Avaliação de Produtividade e Desempenho, Gestão por Competência, Gestão da Saúde e Plano de Capacitação Anual. Em ambos os casos, computa-se, como quantitativo realizado, por cada TC, a unidade (1).

As medições dos indicadores são consolidadas pela Direção Nacional do Programa Promoex por meio dos relatórios de Progresso físico/financeiro de cada um dos Tribunais participantes. Além dos indicadores apresentados no Quadro 10, também há um indicador para o componente nacional - tempo médio entre a autuação do processo e sua deliberação final - cuja meta é a redução anual de 5% nesse tempo médio. Entretanto, esse indicador não foi medido por grande parte dos Tribunais, conforme apontamento exibido no relatório de Progresso:

Este indicador não foi quantificado pela maioria dos Tribunais, em função das dificuldades no levantamento dos processos com decisão final e mensuração do tempo de tramitação, posto que nem todos os Tribunais estão com o controle de andamento dos processos, em meio eletrônico, no nível necessário para tanto. Observa-se também que a definição da forma como medir este indicador demorou a ser concretizada, não sobrando tempo hábil para as medições por parte dos TC. Cremos tratar-se de um indicador complexo, ainda com possibilidade de alterações (BRASIL, 2013b).

A tabela 3 apresenta a medição das seis metas do Promoex retiradas do Relatório de Progresso consolidado até o primeiro semestre de 2012 para cada um dos TC que compõem a amostra (para verificar a lista completa dos TC participantes do Promoex, vide Anexo 2). Pela análise da Tabela 3, verifica-se que 30% dos Tribunais respondentes da pesquisa já haviam cumprido 100% das metas do Promoex no 1º. semestre de 2012. Alguns Tribunais ultrapassaram bastante a meta estipulada pelo Programa nos subcomponentes 2.1, 2.2 e 2.3:

- a) 13 TC ultrapassaram a meta “06 ações de interação/articulação com os Poderes, Ministério Público, cidadãos e/ou sociedade organizada promovidas”; entretanto seis TC não atingiram a meta;
- b) 13 TC ultrapassaram a meta “2 auditorias para avaliação de programa de governo realizadas”; entretanto, cinco não atingiram a meta;

- c) Oito TC ultrapassaram a meta “4 processos de trabalho finalísticos do Tribunal redesenhados”; entretanto, nove não atingiram a meta.

Tabela 3– Medição das metas do Promoex – Tribunais constantes da amostra da pesquisa

TC	Meta 2.1	Medição	Meta 2.2	Medição	Meta 2.3	Medição	Meta 2.4	Medição	Meta 2.5	Medição	Meta 2.6	Medição	Cumpriu todas metas?
2	6	3	2	3	4	4	1	1	1	1	1	1	Não
4	6	5	2	4	4	4	1	1	1	1	1	1	
5	6	0	2	0	4	0	1	1	1	0	1	0	
6	6	0	2	2	4	1	1	0	1	0	1	0	
7	6	6	2	4	4	3	1	1	1	1	1	1	
8	6	6	2	0	4	4	1	1	1	1	1	1	
9	6	7	2	2	4	0	1	1	1	1	1	1	
12	6	18	2	3	4	0	1	1	1	0	1	0	
13	6	12	2	2	4	0	1	1	1	0	1	0	
14	6	3	2	2	4	2	1	1	1	1	1	0	
16	6	56	2	16	4	14	1	1	1	0	1	1	
17	6	11	2	3	4	0	1	1	1	0	1	0	
18	6	116	2	0	4	4	1	1	1	1	1	0	
21	6	184	2	0	4	8	1	1	1	1	1	1	
22	6	7	2	3	4	7	1	1	1	0	1	1	
23	6	0	2	0	4	0	1	1	1	1	1	0	
1	6	11	2	21	4	7	1	1	1	1	1	1	Sim
3	6	6	2	12	4	4	1	1	1	1	1	1	
10	6	12	2	8	4	17	1	1	1	1	1	1	
11	6	9	2	3	4	5	1	1	1	1	1	1	
15	6	22	2	25	4	6	1	1	1	1	1	1	
19	6	16	2	5	4	4	1	1	1	1	1	1	
20	6	6	2	2	4	5	1	1	1	1	1	1	

Fonte: Relatório de Progresso consolidado 1º. Semestre 2012.

Nota: as colunas destacadas em cinza claro representam os valores das metas; as células destacadas em cinza escuro representam as medições abaixo das metas.

Meta 2.1 - 06 ações de interação/articulação com os Poderes, Ministério Público, cidadãos e/ou sociedade organizada promovidas

Meta 2.2 - 2 auditorias para avaliação de programa de governo realizadas

Meta 2.3 - 4 processos de trabalho finalísticos do Tribunal redesenhados

Meta 2.4 - 1 planejamento estratégico criado e implantado e/ou revisado

Meta 2.5 - 1 Planejamento estratégico de TI criado e implantado

Meta 2.6 – 1 Política de Recursos Humanos definida

Verifica-se que a meta que ainda não foi cumprida por vários Tribunais é a do redesenho dos processos de trabalhos finalísticos, já que nove Tribunais ainda não conseguiram atingi-la. A dificuldade para efetuar o redesenho de processos, principalmente no setor público, é trazida por vários autores desse ramo, como destacam Santos, Santana e Alves (2012) quando apontam que as organizações públicas precisam mudar de forma radical suas estruturas e seus sistemas corporativos para implementar os conceitos e práticas da gestão de processos de

forma satisfatória. Outro ponto a se levantar é que a maior parte dessas organizações estava fazendo contratação de empresa de consultoria para auxiliar na condução dos trabalhos, o que pode ter “entrevado” a conclusão desta meta, tendo em vista a demora para conclusão de um processo de contratação no setor público.

Em relação à meta de realização de duas auditorias para avaliação de programa de governo, se constata uma mudança em curso na forma como o controle externo é exercido pelos órgãos de controle em todo o mundo: uma função mais focada no acompanhamento dos gastos públicos para avaliar a qualidade e os resultados do programa. Dessa forma, o cerne da questão passa a ser o desempenho da gestão pública e não o formalismo estrito (ARANTES; ABRÚCIO; TEIXEIRA, 2005; BARZELAY, 2002).

Pelos dados do relatório consolidado, ainda haveria um Tribunal sem ter alcançado a meta “ter um planejamento estratégico criado e implantado”. Entretanto, esse Tribunal conseguiu atingir a meta no 2º. Semestre de 2012, conforme informações obtidas com o Grupo de Planejamento Organizacional/Promoex. Cabe ressaltar que esse resultado se deu também pelo esforço conjunto de um grupo de servidores do corpo técnico desses Tribunais que faziam parte do Grupo de Planejamento Organizacional/Promoex (SILVA; MARTINS; CKAGNAZAROFF, 2013) que se encontravam periodicamente para discutir a temática do planejamento estratégico.

Mas quando o assunto é o planejamento estratégico de TI, por outro lado, sete Tribunais ainda não haviam atingido. Em relação a esse ponto, a Direção Nacional do Programa informa que o Grupo Temático de TI estava trabalhando para facilitar e monitorar o cumprimento desta meta. Oito Tribunais não haviam alcançado a meta “política de recursos humanos definida”, mas o MPOG informou, no Relatório de Progresso, que vislumbrava o alcance da referida meta tendo em vista o número de contratações e atividades relacionadas que estavam em curso à época. Considerando que alguns Tribunais já superaram as metas, o MPOG, ao analisar as medições de forma consolidada, entende que alguns resultados já estão presentes nos Tribunais (BRASIL, 2013b):

- O desenvolvimento e a manutenção de seus vínculos interinstitucionais com outros Poderes, instituições e sociedade – elaboração e divulgação de material

didático e institucional; promoção de fóruns e eventos interinstitucionais; a criação e implantação de políticas de comunicação;

- A integração no ciclo da gestão governamental – divulgação de relatório de contas de governo e de resultados de auditorias operacionais; e capacitação de servidores municipais e estaduais;
- Macroprocessos finalísticos redesenhados, seja por alteração em seu fluxo, intermédio de contratação de consultoria, de informatização ou de compartilhamento de solução de melhoria com outro TC (...);
- O aprimoramento gerencial, por meio da implementação do planejamento estratégico, inclusive com a aquisição de software de apoio ao monitoramento e avaliação das ações (...).

Além das metas citadas, também existem as metas do componente Nacional, conforme Quadro 11, cujas medições serão apresentadas para complementação das informações, uma vez que não são individualizadas para cada Tribunal.

Quadro 11 – Metas estratégicas Promoex – Componente Nacional

Componente Subcom- ponente	Meta	Indicador	Observação
1	33 Tribunais de Contas cooperando em rede	Nº de Tribunais cooperando em rede	Esta meta tem como base a totalidade dos Tribunais de Contas Estaduais, do Distrito Federal e Municipais Brasileiros, independente de estarem participando como beneficiário dos recursos do PROMOEX. Considera as trocas de dados, informações e notícias entre os TC seus servidores na Rede e Portal Nacional dos TC, além das participações nos encontros técnicos organizados pelos TC, IRB e ATRICON.
1.1	17 TC interligados à Rede Nacional dos TC e integrados ao Portal coordenados pelo IRB e ATRICON até o final da execução dessa fase do Programa.	Nº de TC participantes da Rede e do Portal Nacional dos TC	n/a
1.2	14 dos 28 conceitos e procedimentos selecionados pelo Fórum dos TC (referentes à LRF e a outros gastos públicos) harmonizados/redesenhados e implantados até o final da execução dessa fase do Programa.	Nº de conceitos e procedimentos selecionados pelo Fórum dos TC (coordenado pelo IRB/ATRICON) harmonizados/redesenhados e implantados.	Pactuados = pontos de controle da LRF definidos em fóruns técnicos para serem harmonizados e implantados. Harmonizados = pontos de controle da LRF, definidos nos fóruns técnicos, sobre os quais há uniformização e concordância conceitual entre os técnicos dos TC. Implantados = pontos de controle da LRF, definidos nos fóruns técnicos, aprovados e praticados pelos Plenários dos TC.
1.3	11 TC com soluções técnicas compartilhadas até o final da execução dessa fase do Programa.	Nº de TC com soluções técnicas compartilhadas	Considera-se como solução compartilhada, quando há produto comprovado documentalmente, por meio de qualquer instrumento. Computa-se o compartilhamento de solução para todos os partícipes da ação.

Fonte: Relatório de Progresso 1º. Semestre de 2012 – Quadro V – Execução física por Subcomponentes Nacionais e Locais

De acordo com o Relatório de Progresso, esse componente nacional já atingiu seu objetivo esperado, que é a interação entre os Tribunais e destes com o governo federal. Formou-se uma rede de relacionamentos entre o corpo técnico dos Tribunais e houve compartilhamento de soluções diversas. Em relação a esse ponto cabe destacar um ponto já levantado em pesquisa sobre o funcionamento do Grupo de Planejamento Organizacional (GPL/Promoex):

A interação que os representantes dos Tribunais passaram a ter após os encontros do grupo foi um ponto de mérito destacado por todos membros do GPL entrevistados. Trata-se de um resultado de difícil mensuração, em termos de avaliação dos resultados do Programa Promoex, mas de vital importância para os servidores que fazem parte dessas organizações. Verificou-se que os avanços alcançados por essas áreas utilizando uma atuação conjunta e considerando valores como eficiência e efetividade, dificilmente seriam realizados caso estas instituições continuassem a atuar de forma isolada (SILVA; MARTINS; CKAGNAZAROFF, 2013).

Todas as metas físicas presentes no Quadro 11 já foram cumpridas, conforme Relatório de Progresso (BRASIL, 2013b), quais sejam:

- a) Todos os 33 Tribunais de Contas se encontram cooperando em rede;
- b) 28 pontos de controle da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) já foram amplamente discutidos por meio de fóruns de discussão e 26 já estão consensados entre os técnicos dos Tribunais;
- c) 20 Tribunais estão compartilhando soluções de TI e de outros tipos, como a elaboração e implementação do planejamento estratégico, de sistemas de captura eletrônica de contas, de processos de análises de contas de governo e de atos de pessoal.

Diante dos resultados parciais alcançados pelos Tribunais em relação ao que foi planejado no Programa Promoex, verifica-se que o cenário atual é diferente daquele diagnosticado em 2002 (dez anos depois). O quadro 12 apresenta um comparativo entre os pontos de falhas diagnosticados no quesito “planejamento e controle gerencial” e os avanços verificados no relatório de Progresso do Promoex e nos registros dos encontros do Grupo de Planejamento Organizacional/Promoex.

Quadro 12 – Comparativo entre o cenário pré e pós Promoex – planejamento e controle gerencial

Cenário Pré Promoex	Cenário “pós” Promoex
Os processos de planejamento estratégico foram considerados incipientes	100% dos Tribunais estão implementando planejamento estratégico.
Ausência de efetiva participação e comprometimento do corpo técnico nos processos de planejamento	Encontros periódicos do Grupo de Planejamento Organizacional (Promoex) compostos por servidores do corpo técnico para discutir metodologias de planejamento estratégico e trocar experiências. 100% dos Tribunais informaram que, na formulação estratégica, foram ouvidas sugestões dos diversos setores da instituição.
Quantificação inexpressiva de objetivos, metas e pontos de controle	Todos os planos estratégicos consultados apresentam objetivos estratégicos; sete deles apresentam também as metas.
Falta de mecanismos de avaliação de desempenho e acompanhamento de ações	O sistema de monitoramento e avaliação está sendo implementado por todos os Tribunais, utilizando, inclusive um sistema informatizado para tanto.

Fonte: elaborado pela autora

Em 2013, com o fim do programa Promoex, foram criados comitês temáticos pelo Instituto Rui Barbosa para dar continuidade aos trabalhos desenvolvidos pelos grupos temáticos do Promoex, como o Grupo de Planejamento Organizacional já mencionado. Em agosto de 2013, o Comitê de Planejamento Organizacional se reuniu para discutir o planejamento estratégico do IRB. Participaram diversos representantes do corpo técnico das Unidades de Planejamento dos Tribunais (PORTAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL, 2013).

Verificou-se que as metas planejadas no Promoex foram cumpridas em grande parte dos Tribunais, depreendendo-se que houve uma modernização no sistema de controle externo no que tange: ao uso de práticas de gestão que, há certo tempo atrás, somente eram verificadas na iniciativa privada; à interação entre as instituições para compartilhamento de soluções comuns; ao uso mais intensivo da TI nos processos de trabalho; às práticas de gestão de pessoas, etc. Analisando um dos indicadores que se relaciona ao subcomponente cujo objetivo é ampliar as auditorias de resultados, visando ampliar a qualidade e efetividade do planejamento de governo, verifica-se uma orientação da atuação dos TC focada em resultados.

Alguns resultados alcançados no Promoex pela organização objeto de estudo de campo estão relatados no Apêndice 4. A seguir será apresentado um resumo dos principais achados dessa pesquisa no intuito de sintetizar os resultados de acordo com os objetivos de pesquisa pretendidos.

5.5 Resumo dos principais achados em relação a cada objetivo específico

O Quadro 13 apresenta um resumo dos principais achados dessa dissertação, relacionados a cada um dos quatro objetivos específicos definidos.

Quadro 13 - Resumo dos principais achados

Objetivos específicos	Achados da pesquisa
Compreender e descrever o processo de planejamento estratégico nessas instituições, desde o planejamento até o controle, identificando aspectos da Teoria Institucional	Quanto aos procedimentos adotados na formulação, implementação e monitoramento da execução do planejamento estratégico, verificou-se que existe certa variação em relação: à forma de desdobramento do plano de longo prazo em planos de menor duração; aos quesitos que vem sendo monitorados (indicadores, metas, projetos, prazos, ações); à periodicidade do monitoramento; à realização de reuniões para monitoramento dos resultados (quem participa e com qual periodicidade), dentre outros. De forma geral, a maioria dos Tribunais: – encontra-se no segundo ciclo de planejamento; – contratou consultoria externa para auxiliar na elaboração do Plano estratégico; – utilizou como referência o plano/metodologia de alguma outra instituição durante a formulação estratégica - usa BSC e revisa o Plano Estratégico anualmente; – desdobra as ações/iniciativas e objetivos do plano estratégico em um Plano Anual; – efetua a medição de indicadores/prazos/projetos com periodicidade mensal; – normatizou e publicou os procedimentos do sistema de planejamento e controle; – utiliza um sistema informatizado para monitoramento do plano estratégico; – informou que a Alta Administração se mostra envolvida e apoia o processo de planejamento e controle; – concorda que uma das grandes dificuldades do M&A é a definição e mensuração dos indicadores de desempenho; – informou existir resistência à mudança pelos servidores quanto à adoção de ferramentas de monitoramento de desempenho; – concorda que “Os resultados alcançados após institucionalização do sistema de planejamento e controle foram muito melhores que os resultados apurados em programas/ações anteriores à institucionalização do sistema” A minoria dos Tribunais: – adota procedimentos para garantir a qualidade da informação sobre resultados alcançados prestada pelos setores (sete TC); – participa de Programas de Avaliação continuada (dois aderiram ao Gespública e dois são certificados ISO 9000); – concorda que o plano estratégico atualmente vem sendo monitorado e avaliado sistematicamente. Quanto aos planos estratégicos desses órgãos, verificou-se como ponto em comum que todos apresentam um histórico sobre o PE na instituição, a missão, visão e valores e o mapa estratégico com os objetivos. Outros componentes que são apresentados por grande parte dos Tribunais são: diagnóstico dos cenários interno e externo, metodologia, indicadores e metas e iniciativas estratégicas. Foram observados objetivos estratégicos e indicadores comuns utilizados pelos Tribunais. Em relação ao estudo de campo realizado em um dos Tribunais, verificou-se que os procedimentos adotados em relação ao desdobramento das estratégias e dos procedimentos de monitoramento foram sendo modificados ao longo dos anos (o processo se iniciou no ano de 2004): alguns procedimentos foram interrompidos durante alguns anos e depois foram retomados (como o desdobramento do plano de longo prazo em planos anuais); alguns procedimentos não foram retomados (como o acompanhamento do quadro Gestão à vista em todas as unidades, em que são exibidas as medições dos indicadores e os planos de ação de cada unidade).

Quadro 13 - continuação	
Objetivos específicos	Achados da pesquisa
Identificar quais os incentivos são utilizados para alinhamento da estratégia organizacional	- Apenas quatro Tribunais adotam sistemas de remuneração variável, não sendo utilizadas outras formas de incentivos, como os não pecuniários adotados pelo TCU; - a sanção para o caso de não cumprimento das metas ou resultados planejados também não existe na maioria dos casos; - também não é usado programa de remuneração variável para gestores diferenciado do programa aplicado aos demais servidores; - aplicação recente: o programa mais antigo é de 2006; - o desenho do sistema de incentivos não considera apenas a performance individual e sim um conjunto: instituição, equipe e individual, conforme é recomendado pela literatura da área gerencial; - diferenciados tipos de indicadores são utilizados para auferir a parcela de recompensa, como por exemplo: fatores qualitativos relacionados a qualidade, produção e prazo de entrega.
Investigar como essas instituições fazem <i>accountability</i> dos resultados alcançados em seu plano estratégico	- Dezoito TC elencam a transparência dentre os valores institucionais; - o discurso pela transparência também está presente nos objetivos estratégicos ou na apresentação do plano estratégico; - 19 TC acham que a <i>accountability</i> dos resultados alcançados com o planejamento estratégico precisava ser aprimorada para dar maior transparência às ações; - pela análise documental realizada nos relatórios de resultados encontrados nos sítios de cada TC, verificou-se que um dos relatórios (TCE-BA) é bastante rico em detalhes no que tange às iniciativas realizadas <i>versus</i> previstas no Plano estratégico; entretanto, esse documento não apresentava as medições dos indicadores conforme exibido por outros dois Tribunais (TCE-MT e TCE-RS); já o TCE-PR divulga os indicadores relacionados à produtividade da instituição, mas não divulga a medição de todos os indicadores previstos em seu plano estratégico; - comparando os quatro relatórios analisados, destacaram-se os do TCE-BA e TCE-MT em termos de direcionamento direto com o plano estratégico institucional.
Verificar quais foram os resultados alcançados pelos Tribunais com o Programa Promoex, especialmente no que tange à adoção de ferramentas de planejamento e controle.	- Verifica-se que 30% dos Tribunais respondentes da pesquisa já haviam cumprido 100% das metas do Promoex no 1º semestre de 2012. - alguns Tribunais ultrapassaram bastante a meta estipulada; - a meta que apresenta maior dificuldade de ser cumprida é a do redesenho dos processos de trabalho finalísticos, já que nove Tribunais ainda não conseguiram atingi-la. - sete Tribunais ainda não haviam atingido a meta de implementar o planejamento estratégico de TI; - oito Tribunais não haviam alcançado a meta de definir uma política de recursos humanos; - todas as metas físicas do componente nacional do Promoex, conforme Relatório de Progresso, já foram cumpridas (cooperação, compartilhamento, LRF); - foram sugeridos alguns indicadores, com ênfase para os de <i>outcome</i>, para melhor demonstrarem os resultados alcançados com o Programa em cada Tribunal.

Fonte: elaborado pela autora

O quadro 14 apresenta um resumo de algumas práticas adotadas pelos TCs em relação ao ciclo de planejamento.

Quadro 14 – Resumo de práticas adotadas pelos Tribunais

TC	1º. PE implementado	Participa Gespublica ou ISO?	Adota incentivos?	Pratica accountability?	PE vem sendo monitorado e avaliado sistematicamente.	Cumpriu todas metas Promoex?
1	1996	Não	Não	Não	concorda totalmente	sim
2	2010	Não	Não	Não	discorda totalmente	não
3	2004	Sim	Sim	Sim	concorda	sim
4	2003	Não	Não	Não	concorda	sim
5	2004	Não	Sim	Não	concorda	não
6	2006	Não	Não	Não	concorda	não
7	2000	Não	Não	Não	discorda totalmente	não
8	2011	Não	Não	Não	concorda	não
9	2004	Não	Não	Não	concorda	não
10	2004	Não	Não	Não	discorda	não
11	2000	Sim	Não	Sim	concorda totalmente	não
12	2008	Não	Sim	Não	concorda	não
13	2007	Não	Sim	Não	discorda	sim
14	2009	Não	Não	Sim	discorda totalmente	sim
15	2003	Não	Não	Não	discorda	não
16	2010	Não	Não	Não	discorda	não
17	2009	Sim	Não	Não	concorda	não
18	2009	Não	Não	Não	discorda	não
19	2001	Sim	Não	Sim	concorda totalmente	sim
20	2004	Sim	Não	Não	concorda	não
21	2011	Não	Não	Não	indiferente	não
22	2011	Não	Não	Não	indiferente	não
23	2010	Sim	Não	Não	concorda totalmente	sim

Fonte: elaborado pela autora

Após apresentado o resumo dos resultados, no próximo subitem se encontram as propostas de indicadores sugeridos pela autora para monitorar as ações do Promoex após a fase de conclusão do Programa.

5.6 Proposta de indicadores para monitorar as metas do Promoex

Para analisar o impacto das ações realizadas durante o Promoex, de modo a levantar a efetiva melhoria nos resultados em cada uma das organizações participantes do Programa, seria necessário mensurar o resultado efetivo das práticas instituídas. Sugere-se, então, que sejam elaborados e monitorados indicadores adicionais, além daqueles previstos pelo Promoex (listados no Quadro 10) para cada uma das metas, conforme sugestões apresentadas no Quadro 15. A lista apresentada é exemplificativa, visto que vários outros indicadores podem ser formulados. Deve-se buscar formular indicadores de resultado (*outcome*), pois esses são

mais relevantes, visto que demonstram o impacto do produto que está sendo medido, a efetividade do processo, a qualidade do serviço prestado (CASTALDELLI JR., 2010).

Quadro 15 - Indicadores sugeridos para monitorar os resultados dos produtos implementados no âmbito do Promoex

Meta Promoex	Indicadores
06 ações de interação/articulação com os Poderes, Ministério Público, cidadãos e/ou sociedade organizada promovidas, até o final da execução dessa fase do Programa.	- Número de ações alcançadas advindas da cooperação/parceria com outros órgãos; - Soluções e conhecimentos intercambiados entre os órgãos.
2 auditorias para avaliação de programa de governo realizadas até o final da execução dessa fase do Programa.	- Quantidade de achados e recomendações das auditorias de resultados; - Quantidade de ações tomadas pelo Governo para sanar os pontos de controle da auditoria (acompanhamento).
4 processos de trabalho finalísticos do Tribunal redesenhados até o final dessa fase de execução do Programa.	Indicadores de processo para medir cada um dos processos redesenhados, por exemplo: - tempo médio de tramitação do processo finalístico de Auditoria de Conformidade.
1 planejamento estratégico criado e implantado e/ou revisado até o final da execução dessa fase do Programa.	- Apuração dos indicadores presentes em cada PE para se verificar o estágio antes e depois da ação implementada durante o período do PE; - Índice de cumprimento das ações estabelecidas no planejamento estratégico;
1 Planejamento estratégico de TI criado e implantado até o final da execução dessa fase do Programa.	
1 política de RH definida	Indicadores relacionados a cada um dos produtos da Política de RH, como por exemplo: - índice de absenteísmo; - índice de satisfação dos servidores; - índice de evasão de servidores novatos.

Fonte: elaborado pela autora

A meta que se refere à realização de auditorias de resultado poderia ter como indicadores o número de achados e/ou recomendações de cada uma das auditorias realizadas, pois isso demonstraria mais claramente o resultado da ação realizada pelo Tribunal, não informando apenas a quantidade de auditorias realizadas. No caso do redesenho de processos, não adianta reformular um fluxo de processo de negócios se não houver um efetivo monitoramento, por meio de indicadores de processo, para verificar se houve, de fato, melhoria no processo redesenhado (Santos, Santana e Alves, 2012), portanto, sugere-se que sejam criados indicadores para cada processo redesenhado, como por exemplo: tempo de tramitação do processo “X”, “Y”, “Z”. Quanto à implementação do planejamento estratégico (tanto institucional, quanto de TI), a informação de que o Tribunal efetuou a implementação é insuficiente caso não sejam apontados os resultados advindos desse planejamento, o que poderia se dar por meio da medição dos indicadores presentes no plano, mostrando um estágio

anterior e posterior ao planejamento. Também poderia ser criado um indicador que mostrasse o índice de ações cumpridas em relação ao planejado, como forma de demonstrar que o plano realmente foi executado na íntegra.

Mesmo que os indicadores do Promoex não sejam suficientes para demonstrar se de fato houve melhoria nos resultados, pela análise dos mesmos já é possível inferir que as melhorias estão em curso. Ex: se um Tribunal realizou “X” número de auditorias de resultado a mais que outra instituição não quer dizer que ele esteja à frente dela, pois a complexidade de cada programa de governo avaliado e escopo das auditorias podem ser muito diferentes. Entretanto, a análise mais macro que deve ser feita é que está sendo verificada uma mudança de foco de atuação dessas Cortes de Contas, com orientação maior nos resultados dos programas governamentais, conforme mencionado por Barzelay (2002) e Ribeiro (2002).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

6.1 Considerações finais

O objetivo deste trabalho foi descrever o processo planejamento estratégico e monitoramento da execução do planejamento estratégico pelos Tribunais de Contas brasileiros, identificando, ainda, as características dos sistemas de incentivos utilizados pelos Tribunais, as formas de *accountability* dos resultados, além dos benefícios proporcionados para essas organizações com o desenvolvimento do Programa Promoex.

Para tanto, utilizou-se de pesquisa documental em diversas fontes, como os planos estratégicos dos Tribunais, atos normativos, relatórios de resultados, relatórios do Promoex, assim como uma *survey* aplicada aos representantes das unidades de Planejamento no mês de novembro de 2012. Também foi realizado um estudo de campo em uma das organizações que compõem a amostra, utilizando das técnicas de pesquisa documental e observação participante, para exemplificar quais são os procedimentos adotados no processo de implementação e monitoramento do PE com maiores detalhes.

O histórico da implementação da ferramenta planejamento estratégico no âmbito dos Tribunais de Contas deve ser analisado, de maneira geral, sob três fases: uma antecedente ao Programa Promoex (antes de 2006); uma durante a duração do referido Programa (2006 a maio de 2013); e outra pós Promoex. Essas fases se diferenciam, pois o Programa foi um marco para a modernização das práticas de gestão adotadas pelos Tribunais.

Antecedente ao Promoex foi realizado um diagnóstico pela FIA/USP em que foram identificadas falhas em cinco grandes áreas nesses órgãos de controle, desencadeando a elaboração do Programa Promoex com ações e metas focadas na melhoria de cinco áreas: integração externa, planejamento e controle gerencial, procedimentos-chave de trabalho, tecnologia da informação, estrutura e gestão de recursos humanos.

Durante o transcorrer do Programa, no período de seis anos e meio, diversas ações foram realizadas no sentido de: desenvolver vínculos com outros Poderes e instituições e sociedade; obter maior integração dos Tribunais de Contas no ciclo de gestão governamental; redesenhar

os métodos, técnicas e procedimentos de Controle Externo; implementar planejamento estratégico institucional e de tecnologia da informação; aprimorar o controle gerencial e adequar a política e gestão de pessoal. Para tanto, os Tribunais receberam uma grande injeção de recursos e suas ações foram continuamente monitoradas pelo MPOG. Uma das metas do Promoex era que todos os Tribunais tivessem implementado o planejamento estratégico, ferramenta que é objeto de estudo deste trabalho.

Acerca do processo de implementação do planejamento estratégico nos Tribunais, foi descrita a forma como se deu a concepção desta ideia: para muitos, a mola propulsora foi o Promoex; para outros, a iniciativa já estava sendo implementada mesmo antes do Promoex, o que demonstra que alguns Tribunais já haviam diagnosticado a necessidade de implementar uma ferramenta para planejar as ações estratégicas da instituição mesmo antes do advento do Promoex. Desse modo, o Promoex pode ser considerado como o elemento catalisador do processo de mudança pelo qual os Tribunais vem passando.

Como se tratava de um procedimento novo e desconhecido, não havendo expertise no corpo técnico dessas organizações, a maioria dos Tribunais optaram por contratar uma empresa de consultoria ou contar com apoio de outros Tribunais mais experientes no assunto, para iniciar os trabalhos da formulação estratégica. Como os respondentes informaram utilizar como referência as metodologias praticadas em outras instituições (sendo o TCU citado por grande parte deles), algumas ferramentas são comuns aos Tribunais, como por exemplo, a adoção do *Balanced Scorecard*, que é predominante na amostra estudada. Nesse ponto, aspectos do isomorfismo (Teoria Institucional) foram tratados ao longo da apresentação dos resultados.

Cabe destacar que, a despeito da predominância da ferramenta gerencial BSC nos Tribunais, não foi encontrado um padrão em relação aos procedimentos adotados por essas organizações em relação ao monitoramento da execução do plano estratégico. Existe variação em relação: à forma de desdobramento do plano de longo prazo em planos de menor duração; aos quesitos que vem sendo monitorados (indicadores, metas, projetos, prazos, ações); à periodicidade do monitoramento; à realização de reuniões para monitoramento dos resultados (quem participa e com qual periodicidade), dentre outros. Entretanto, parece haver um esforço por parte dos Tribunais para que possa haver um alinhamento de entendimentos acerca do planejamento

estratégico, fato que pode ser observado pelo relato das reuniões periódicas realizadas pelo Grupo de Planejamento Organizacional/Promoex.

Outro ponto a destacar é que os Tribunais vêm buscando formas de aprimorar o processo do monitoramento da estratégia, visto que estão implementando um sistema informatizado cuja função é gerenciar a execução da estratégia.

Apesar de não ter sido possível identificar um único padrão seguido pelos Tribunais para o processo de monitoramento da estratégia, foram identificados dois grupos pequenos, um composto por quatro Tribunais e o outro por três, que apresentavam algumas similaridades em relação ao processo. Outras fontes de evidências que foram analisadas foram os planos estratégicos desses Tribunais, não sendo possível identificar, também, um padrão em relação a quais componentes estavam presentes no documento “plano estratégico”. O ponto em comum é que todos os planos apresentam um histórico sobre o planejamento estratégico na instituição, a missão, visão e valores e o mapa estratégico com os objetivos. Outros componentes que são apresentados por grande parte dos Tribunais são: diagnóstico dos cenários interno e externo, metodologia, indicadores, metas e iniciativas estratégicas. Foram observados alguns objetivos estratégicos e indicadores comuns utilizados pelos Tribunais, com destaque para o objetivo de reduzir o estoque de processos. O fato dessas Cortes de Contas possuírem elevado passivo processual deve ser analisado junto ao contexto da tipologia de controle adotada pelos Tribunais brasileiros que fazem uso de uma estrutura híbrida, com funções tanto de Tribunais de Contas como de controladorias. Importa destacar também que a maior parte dos Tribunais brasileiros não adota um tipo de indicador que é muito utilizado pela GAO e NAO que é o indicador que apresenta o total de recursos economizados com as ações de controle em detrimento aos recursos gastos.

Pelo estudo de campo realizado em uma das organizações, pode ser observado como ocorreu a condução da implementação do planejamento estratégico em um dos Tribunais da amostra. Foram observados vários resultados já alcançados nos dois ciclos de planejamento estratégico (o primeiro ciclo iniciou em 2004 e o segundo se encontra em desenvolvimento: 2010-2014), apesar de existirem pontos de melhoria, como o fato de que o processo de planejamento estratégico é dissociado do processo orçamentário, o que leva a problemas para implementação das ações planejadas no prazo programado. Com as evidências coletadas pela

observação participante e pelos documentos, parece haver indícios de que o sistema de planejamento e gestão ainda não se encontra totalmente institucionalizado, visto que algumas práticas deixaram de ser realizadas (como a atualização dos indicadores e planos de ação nos quadros Gestão à vista) e outras foram interrompidas por um período, voltando a ser utilizadas alguns anos depois (desdobramento dos planos de longo prazo em planos anuais). Um dos indícios para essa não institucionalização poderia ser a resistência à mudança por parte dos servidores, uma vez que o fato de não participarem das ações de planejamento não lhes traria nenhuma retaliação, já que não havia uma norma imposta que gerasse uma obrigação para tanto; outro poderia ser a mudança na Administração a cada dois anos, gerando descontinuidade nas diretrizes e prioridades; também poderia ser apontado o fato de que o processo de monitoramento não continuou sendo realizado da mesma forma após afastamento da consultoria contratada para auxiliar nessas atividades. As evidências, porém, não são suficientes para se chegar a uma conclusão sobre quais as causas deste processo não ter tido continuidade ao longo dos dez anos. O fato a se destacar é que esse Tribunal iniciou a implementação do PE antes mesmo de ser uma meta obrigatória estipulada pelo Promoex; entretanto, algum(ns) fator(res) de entrave(s) não permitiu(ram) ainda que o processo de monitoramento seja totalmente instituído na organização.

Além de monitoramento, o controle gerencial também se dá por incentivos ofertados aos colaboradores para que atuem no sentido do interesse institucional. Desse modo, um dos objetivos específicos dessa pesquisa foi identificar quais incentivos são utilizados para alinhamento da estratégia. Evidenciou-se que apenas quatro Tribunais adotam sistemas de incentivos pecuniários (remuneração variável), não sendo utilizadas outras formas de incentivos, como os não pecuniários adotados pelo TCU. Esse é um ponto de aprimoramento em que os Tribunais deveriam investir esforços para estudar formas de implementação de incentivos no intuito de fazer com que os colaboradores se sintam envolvidos e engajados no processo de gestão estratégica e tenham motivação para cumprir as metas pactuadas.

Das quatro organizações que adotam a remuneração variável, cabe destacar que o desenho do sistema de incentivos não considera apenas a performance individual e sim um conjunto de dimensões: institucional, setorial (ou equipe) e individual, conforme é recomendado pela literatura da área gerencial.

Verificou-se que, de forma geral, a busca pela transparência está no foco dessas instituições, sendo encontrados indícios nos planos estratégicos nos seguintes componentes: valores, objetivos e iniciativas estratégicas. Para alcançar o objetivo específico de investigar como os Tribunais fazem *accountability* dos resultados alcançados, foram pesquisados os relatórios disponibilizados nos sítios de cada TC. Entretanto, apenas quatro organizações apresentam informações acerca dos resultados alcançados com o planejamento estratégico em seus *sites*, apesar de toda a ênfase na transparência. Pela análise documental realizada nos relatórios de resultados encontrados na *internet*, verificou-se que existem relatórios mais completos (descrevendo cada ação realizada) e outros mais resumidos, apresentado as medições dos indicadores. Comparando os quatro relatórios analisados, destacaram-se os do TCE-BA e TCE-MT em termos de direcionamento direto com o plano estratégico institucional.

Parece haver uma incoerência entre o discurso de transparência presente nos planos estratégicos e a prática de *disclosure* de resultados adotada pelas instituições pesquisadas, tendo em vista o ínfimo número de instituições que evidenciam os resultados alcançados com o planejamento estratégico para o usuário externo. Desse modo, algumas proposições foram levantadas para o fato dessas instituições não estarem divulgando os resultados, a saber: (i) falta de informações sobre resultados alcançados com o PE, caso o monitoramento não esteja sendo realizado de forma devida e tempestiva; (ii) o monitoramento está sendo realizado mas os resultados apurados estão muito aquém do esperado, o que poderia transmitir uma imagem ruim para a instituição; e (iii) o monitoramento está sendo realizado e os resultados são positivos, entretanto a divulgação somente ocorre internamente ou mediante demanda de alguma instituição, como a Assembleia Legislativa, por exemplo. Não houve evidências suficientes nessa pesquisa para se testar essas proposições.

A *accountability* dos resultados alcançados com o planejamento estratégico precisa ser melhorada para a maior parte dos Tribunais, visto que apresentar o PE aos *stakeholders* (mostrando uma imagem de instituição organizada e planejada) e não mantê-los informados sobre os resultados das ações que vem sendo alcançadas não se mostra coerente e vai contra os valores de transparência destacados pelos Tribunais.

A fase pós Promoex está em curso, sendo que os resultados finais do Programa estavam sendo apurados pela Direção Nacional no momento de realização dessa pesquisa, de modo que ainda

não há como se levantar se houve melhoria dos resultados nesses órgãos. Pode-se verificar que o cenário apontado antes da execução do Programa foi bastante alterado quando se analisam as metas já cumpridas pelos Tribunais, mostrando indícios de que o Promoex mudou a dinâmica dessas instituições ao adotarem ferramentas de planejamento estratégico, por exemplo. Entretanto, não foi realizado um diagnóstico oficial, como o realizado pela FIA/USP no ano de 2002 e pela FGV, para verificar qual o verdadeiro cenário apresentado na fase posterior ao Programa, incluindo a percepção da sociedade e outras entidades sobre a atuação dos Tribunais.

Em relação aos resultados alcançados pelos Tribunais com o Programa Promoex (objetivo específico desta pesquisa), há indícios suficientes para se afirmar que o cenário atual já é diferente daquele diagnosticado dez anos atrás pela FIA/USP, especialmente no quesito planejamento e controle gerencial. Entretanto, alguns indicadores de desempenho foram sugeridos para serem monitorados na fase pós Promoex com intuito de verificar a efetividade das ações implementadas. O indicador estabelecido pelo Promoex “planejamentos estratégicos implementados”, por exemplo, deveria estar composto de outros indicadores que pudessem refletir se o PE foi de fato implementado. Foram sugeridos indicadores como índice de cumprimento das ações estabelecidas no PE e apuração dos próprios indicadores previstos no PE de cada Tribunal (vide Quadro 14).

Conclui-se que o processo de monitoramento da execução do planejamento estratégica nos Tribunais, de forma geral, ainda está em fase de amadurecimento e nem todas as “melhores práticas” estão sendo executadas por todas essas instituições. Por mais que algumas poucas já tenham se despontado, algumas outras ainda estão buscando meios de implementar os procedimentos de monitoramento, seja por meio de um *software* específico para tanto, seja por meio de contratação de consultoria ou de visita técnica em outras instituições para auxiliar a instituir a rotina. Considerando as fases do processo de institucionalização propostas por Tolbert e Zucker (1999), foram constatados indícios de que alguns Tribunais ainda não concluíram nem a primeira fase, habitualização, ou seja, ainda não iniciaram, de fato, a institucionalização da prática de planejamento estratégico. Três Tribunais, ao contrário, já se encontram numa fase de sedimentação.

Cabe destacar que os Tribunais estão passando por um processo de transformação ao instituírem a gestão com foco em resultados, definindo metas, pagando remuneração variável atrelada a indicadores (poucas delas), revisando processos de trabalho, ações que eram impensáveis na administração pública há tempos atrás. Entretanto, para que esse processo de planejamento estratégico tenha sucesso, algumas barreiras devem ser superadas por essas instituições, como por exemplo: instituir e efetuar a medição tempestiva de indicadores de desempenho que realmente reflitam o resultado organizacional; conseguir obter total apoio da Alta Administração, mitigando riscos de descontinuidade na execução do PE toda vez em que houver mudança na gestão; envolver os servidores para que eles se sintam parte do processo e se esforcem para alcançar as metas (o que poderia ser corroborado com um sistema de incentivos), dentre outros pontos destacados neste trabalho.

Como a pesquisa não pode abarcar todos os pontos relacionados ao tema, a seguir serão apresentadas algumas limitações e sugestões para novas pesquisas.

6.2 Limitações e sugestões para pesquisas futuras

Em relação à técnica *survey*, com aplicação do questionário aos representantes dos Tribunais, tem-se como limitação o fato de não se poder aprofundar em alguns pontos do processo sob análise, o que se verificaria com o uso da técnica de entrevista. Entretanto, como não haveria tempo hábil para realizar as entrevistas com todos os 23 representantes, já que se aproveitou o momento do Encontro de Planejamento, foi aplicado um questionário, de forma que cada um poderia responder de acordo com sua disponibilidade de tempo. Outro fator que dificultaria a realização de entrevistas é que cada Tribunal se encontra localizado em uma unidade da federação diferente, de forma que a questão geográfica inviabilizaria o agendamento de entrevistas in loco.

Como mencionado no tópico 6.1, essa pesquisa não conseguiu coletar evidências suficientes para se chegar a uma conclusão sobre as causas da não institucionalização do processo de monitoramento da execução do plano estratégico na organização em que foi realizado o estudo de campo. Sugere-se, então, que seja realizado um estudo de caso, estratégia de pesquisa que analisa, em profundidade, um fenômeno ou processo (YIN, 2005). Por meio do estudo de caso, pode ser pesquisado, também, o impacto da troca de gestão a cada dois anos, e

também pode ser diagnosticado se houve evolução nos resultados após implementação do planejamento estratégico.

7 REFERÊNCIAS

AGUILAR, M. J.; ANDER-EGG, E. **Avaliação de serviços e programas sociais**. Rio de Janeiro: Vozes, 1994.

ANSOFF, I. **Estratégia empresarial**. São Paulo: McGraw-Hill, 1977. Cap. 10.

_____.; McDONNELL, E. **Implantando a Administração Estratégica**. São Paulo: Atlas, 1993.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial** - 12ed. McGraw- Hill, 2008.

ARANTES, R. B.; ABRUCIO, F. L.; TEIXEIRA, M. A. C. A imagem dos tribunais de contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 1, p. 57-85, jan./mar., 2005.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL – ATRICON. Regulamento Atricon n. 01/2013. Estabelece as regras e os parâmetros de qualidade e agilidade do controle externo, para fins de avaliação dos Tribunais de Contas, e dá outras providências. Disponível: http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2013/07/REGULAMENTO_PARAMETROS_AGILIDADE_QUALIDADE.pdf. Acesso em 27 Set 2013.

BALEEIRO NETO, J. **As organizações sociais e o controle dos Tribunais de Contas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 186 p.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2008.

BARRETO, P. H. T. **O sistema Tribunais de contas e instituições equivalentes**: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da união europeia. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 486 p.

BARZELAY, M. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 53, n. 2, p. 5-35, abr./jun. 2002.

BASTOS, G. M. M. C. A experiência do Tribunal de Contas da União em Auditoria Operacional e Avaliação de Programas Governamentais. In: **O Controle Externo e a Nova Administração Pública**: uma visão comparativa. Brasília: TCU, 2002.

BECHELAINE, C. H. O.; SILVEIRA, M. C.; OLIVEIRA, K. P.; MORAES, C. E. S. A influência dos processos de institucionalização na utilização dos resultados de avaliações de políticas públicas: o caso mineiro das avaliações executivas de projetos. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 16, n. 1, p. 82 – 97, jan./abr. 2013.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **A Construção Social da Realidade**. 33. ed. Petropolis: Editora Vozes, 1996.

BERRY, A. J.; COAD, A.F.; HARRIS, E.P.; OTLEY, D.T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: a review of recent literature. **The British Accounting Review**, v. 41, p. 2–20, 2009.

BORGES, T. B. **Utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público**. 2012. 262 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012.

_____.; MATIAS, M. A. Contabilidade Gerencial no setor público: o caso de Minas Gerais. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 73-98, jul./set. 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Senado Federal, 05 out. 1988. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: 09 out. 2012.

_____. **Lei Complementar n. 101**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 04 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 03 Nov. 2012.

_____. MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Diagnóstico complementar do Promoex. Disponível em: http://www.tce.ma.gov.br/publicacoes/documento/arquivos/Pesquisa%20FGV_PROMOEX%20Diagnostico%20Ambiente%20Externo.pdf. Acesso em 14 abr 2013.

_____._____. Promoex. Relatório de Progresso Promoex - 1º Semestre de 2012. Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/secretaria.asp?cat=487&sec=18>. Acesso em 18 abr 2013.

_____. _____. Gespública. Disponível em: http://www.Gespública.gov.br/folder_rmgp/anexos/saiba_mais_Gespública.pdf. Acesso em 28 abr 2013.

_____. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 28 de 2007. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=346395>. Acesso em 08 set 2013.

BRESSER-PEREIRA, L. C.; GRAU, N. C. (Coords.). **Responsabilização na Administração Pública**. São Paulo: Clad/Fundap, 2006.

BRIGNALL, S.; MODELL, S. An institutional perspective on performance measurement and management in the ‘new public sector’. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 281–306, 2000.

BRYSON, J. M. A Strategic Planning Process for Public and Non-profit Organizations Long Range Planning. **Long Range Planning**, v. 21, n. 1, p. 73-81, 1988.

BUGARIN, M. S.; VIEIRA, L. M.; GARCIA, L. M. **O controle dos gastos públicos no Brasil**. Instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003. 224 p.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

CAMPOS, A. M. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.

CAMPOS, V. F. **Gerenciamento pelas diretrizes**. 3. ed. Belo Horizonte: Editora de Desenvolvimento Gerencial, 2002.

CARDOSO, R. L.; MÁRIO, P. C.; AQUINO, A. C. B. **Contabilidade gerencial**: mensuração, monitoramento e incentivo. São Paulo: Atlas, 2007, Cap. 10.

CARLIN, T. M. Desempenho e transparência na Austrália: os sistemas “de ponta” estão realmente funcionando. In: KONDO, S. BRASIL. MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Transparência e responsabilização no setor público**: fazendo acontecer. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2002.

CASTALDELLI JÚNIOR, E. **Divulgação de desempenho de órgãos públicos**: uma Análise de Conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União. 2010. 72 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

_____; AQUINO, A. C. B. Indicadores de desempenho em entidades fiscalizadoras superiores: o caso brasileiro. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 15-40, jul./set. 2011.

CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 2001.

_____; PARISI, C.; SANTOS, E. S.; ALMEIDA, L. B. Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. **Revista do Serviço Público**. Brasília, v. 52, n. 3, jul./set. 2001.

CAVALLUZZO, K. S. ITTNER, C. D. Implementing performance measurement innovations: evidence from government. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 3-4, p. 243-267, 2004.

CHIAVENATO, I. **Planejamento estratégico**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CÔRREA, I. M. Planejamento estratégico e gestão pública por resultados no processo de reforma administrativa do estado de Minas Gerais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, n. 3, p. 487-504, maio/jun. 2007

CORREA, H. L.; HOURNEAUX JUNIOR, F. Sistemas de mensuração e avaliação de desempenho organizacional: estudo de casos no setor químico no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, v. 19, n. 48, p. 50-64, set./dez.2008.

CRUZ, C. V. O. A.; MATIAS, M. A.; FREZATTI, F. Considerações acerca do uso do Balanced Scorecard no processo de implementação e reformulação das estratégias organizacionais. **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v. 1, n.1, p. 3-23, jul./dez. 2010.

DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; SLOMSKI, V. Análise setorial das medidas de performance utilizadas nos Contratos de remuneração dos gestores. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n.3, p. 06-23, jul./set. 2009.

DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Abordagens da Pesquisa em Contabilidade. In IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-169, 1983.

DYE, R. A. An Evaluation of “Essays on Disclosure” and the Disclosure Literature in Accounting. **Journal of Accounting and Economics**, n. 32, p. 181-135, 2001.

FERNANDES, J. U. J. **Tribunais de Contas do Brasil**: jurisdição e competência. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2003, 890p.

FREITAS, V. P.; CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; REIS JÚNIOR, R. C. Mensuração de desempenho em organizações públicas: o caso da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 60, n. 3, jul./set. 2009.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle Gerencial** – Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

GHISI, A. P. Desempenho das entidades fiscalizadoras superiores e indicadores de rendimento. **Revista do TCU**, Brasília, v. 31, n. 86, p. 327-337, out./dez. 2000.

GIACOBBO, M. O desafio da implementação do Planejamento Estratégico nas organizações públicas. **Revista do TCU**, Brasília, v. 28, n. 74, p. 73-107, out./dez. 1997.

GONZÁLEZ, B.; LÓPEZ, A.; GARCÍA, R. Supreme Audit Institutions e their communication strategies. **International Review of Administrative Sciences**, v. 74, n. 3, p. 435–461, 2008.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em Busca de um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e Teoria Institucional. **Revista Contabilidade e Finanças USP**, São Paulo, ed. Comemorativa, p. 7-21, 2006.

GUIMARÃES, T. B.; PORDEUS, R. A.; CAMPOS, E. S. A. (Org.) **Estado para Resultados**: avanços no monitoramento e avaliação da gestão pública em Minas Gerais. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2010.

HEALY, P. M. The effect of bonus schemes on accounting decisions. **Journal of Accounting and Economics**, North Holland, v.7, p.85-107, 1985.

HERNANDEZ, J. M. C.; CALDAS, M. P. Resistência à mudança: uma revisão crítica. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 41, n. 2, p. 31-45, abr./jun. 2001.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. **Administração Estratégica**. São Paulo: Bookman, 2003.

HOOD, C. The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organization and Society**, Oxford, v. 20, n. 2-3, p.93-109, 1995.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Pesquisa sobre Tribunais de Contas do Brasil**. Percepção do Corpo Deliberativo. Palmas, 2007.

_____. **Ofício Circular IRB n. 32/2013**. Planejamento estratégico. Termo de Referência do Comitê de Planejamento Organizacional do IRB. Palmas, 2013.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS - INTOSAI. Strategic Plan 2011-2016. Disponível em <http://www.intosai.org/uploads/intosaispenglishv9web.pdf>. Acesso em 10 jul. 2013.

_____. Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework. Concept Note. Disponível em <http://www.idi.no/artikkel.aspx?Mid1=102&AId=704>. Acesso em 30 set 2013.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F.; RANDALL, T. Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 28, p. 715–741, 2003.

JENSEN, M. C. Organization Theory and Methodology. **The Accounting Review**, v. 58, n. 2, p. 319-339, 1983.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, R.; NORTON, D. The balanced scorecard: measures that drive performance. **Harvard Business Review**, p.71-79, jan./fev.1992.

_____; _____. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

KELLES, M. F. **Controle da Administração Pública democrática: Tribunal de Contas no controle da LRF**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, 295 p.

KLUVERS, R. *Accountability for performance in local government*. **Australian Journal of Public Administration**, v. 62, n. 1, p. 57-69, mar. 2003.

LAFFONT; J. J.; MARTIMORT, D. **The Theory of incentives: the principal-agent model**. Princeton University Press: New Jersey, 2002. Cap. 1.

LAMBERT, R. A. Contracting theory and accounting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 3-87, 2001.

LEWIN, Kurt. **Problemas de dinamica de grupo**. São Paulo: Cultrix, c1948. 242p

LOPES, A. B. A teoria dos contratos, governança corporativa e contabilidade. In IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005. Cap. 6.

LOPES, A. B. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

MACHADO-DA-SILVA, C. L; FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva no processo de institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, 1 ed. esp., v. 9, p. 9-39, 2005.

_____; VIZEU, F. Análise institucional de práticas formais de estratégia. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 47, n. 4, p. 89-100, out./dez. 2007.

MALINA, M. A.; SELTO, F. H. Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard. **Journal of Management Accounting Research**. v. 13, 2001.

MARTINEZ, A. L. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MARTINS, G. A. Sobre confiabilidade e validade. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, São Paulo, v. 8, n. 20, p. 1-12, jan./abr. 2006.

_____.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAZZON, J. A.; NOGUEIRA, R. **Projeto de prestação de serviço especializado para realização de pesquisa e proposição de iniciativas para adequada implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) pelos tribunais de contas estaduais e municipais**. São Paulo: FIA/USP, 2002. (Relatório de Pesquisa).

MEIRELLES, A. de M. **A formação de estratégia no sistema bancário brasileiro: modelo teórico e evidências empíricas**. 2003. 414f. Tese (Doutorado em Administração). Centro de Pós Graduação e Pesquisa em Administração. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2003.

MEYER, J.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, set. 1977.

_____; _____. The structure of Educational Organizations. In: **Organizational environments: ritual and rationality**. MEYER; J.; SCOTT, W. R. (eds). Newbury Park: Sage Publications, 1992.

MICKLETHWAIT, J.; WOOLDRIDGE, A. **Os Bruxos da Administração**. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1998. Cap. 7 e 13.

MICHELI, P.; NEELY, A. Performance Measurement in the Public Sector in England: Searching for the Golden Thread. **Public Administration Review**, v. 70, n. 4, p. 591-600, jul./ago. 2010.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analyses**: a sourcebook of new methods. London: Sage Publications, 1984.

MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 4.

MODELL, S. Performance Measurement Myths in the Public Sector: a Research Note. **Financial accountability & Management**, Estocolmo, v. 20, n. 1, p. 39-55, fev. 2004.

MONFARDINI, P. Accountability in the new public sector: a comparative case study. **International Journal of Public Sector Management**, Siena, v. 23, n. 7, p. 632-646, 2010.

MORAES, D. D.; CAMPOS, F. C. Balanced Scorecard (BSC): Uma Contribuição a Contabilidade Gerencial. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 15, n. 2, p.9-22, ago. 2004.

NAKAGAWA, M.; RELVAS, T. R. S.; DIAS FILHO, J. M. Accountability: a razão de ser da contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 1, n. 3, p. 83-100, set./dez. 2007.

NASSUNO, M. Demissão por insuficiência de desempenho na reforma gerencial: avanços e desafios. **Textos para discussão**, 30. 21 f. Brasília: ENAP, 1998.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Avaliação da gestão de recursos humanos no governo**. Relatório da OCDE – Brasil, 2010.

O' DONEL, G. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Revista Lua Nova**. São Paulo, n. 44, p.27-54, 1998.

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

OTLEY, D. T. Performance Management: a Framework for Management Control Systems Research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382.1999.

PACE, E. S. U.; BASSO, L. F. C.; SILVA, M. A..Indicadores de Desempenho como Direcionadores de Valor. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 1, p. 37-65, jan./mar. 2003.

PACHECO, R. S. Mensuração de desempenho no setor público: os termos do debate. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 14, n. 55, p. 149-161, jul./dez. 2009.

PEREIRA, S. C. de S. O Planejamento Estratégico em organizações públicas: um estudo de caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviço. XI Congresso Internacional Del

CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Ciudad de Guatemala, 7, Nov. 2006. **Anais eletrônicos...** Disponível em < <http://www.docstoc.com/docs/20547112/O-planejamento-estrat%C3%A9gico-em-organiza%C3%A7%C3%B5es-p%C3%BAblicas-um-estudo-de>>. Acesso em 24 fev. 2013.

PEREIRA, L. A. C.; MACEDO, J. M. A.; LIBONATI, J. J.; LAGIOIA, U. C. Reações de Afeto no Processo Decisório Gerencial das Organizações: Uma Abordagem a partir da Prospective Theory. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p. 131-155, Jan./Mar. 2010.

PERRY, J. L.; ENGBERS, T. A.; JUN, S. Y. Back to the future? Performance related pay, empirical research, and the perils of persistence. **Public Administration Review**, v. 69, n. 1, p. 1-31, 2009.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, São Paulo, v. 43, n. 6, p.1343-1368, nov./dez. 2009.

POISTER, T. H. The Future of Strategic Planning in the Public Sector: Linking Strategic Management and Performance. **Public Administration Review**, v. 70, n. especial, p. 246-254, dez. 2010.

PORTAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. Notícias. **Instituto Rui Barbosa se reúne em Brasília para debater planejamento estratégico**. Disponível em http://www.controlepublico.org.br/index.php?option=com_content&view=article&Itemid=54&id=3328:instituto-rui-barbosa-se-reune-em-brasilia-para-debater-planejamento-estrategico. Acesso em 08 set 2013.

PORTUGAL, A. D.; ÁVILA, A. F. D.; CONTINI, E.; SOUZA, G. S. Sistema de avaliação e premiação por resultados da Embrapa. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 49, n. 3, p. 58-82, jul./set. 1998.

QUEIROZ, R. G. M. CKAGNAZAROFF, I. B. Inovação no setor público: uma análise do choque de gestão (2003-10) sob a ótica dos servidores e dos preceitos teóricos relacionados à inovação no setor público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n.3, p.679-705, mai./jun. 2010.

REDI, R. Implementando a estratégia com apoio do Balanced Scorecard (BSC) e do gerenciamento pelas diretrizes (GPD). **Revista Gestão & Conhecimento**, v. 3, n.1, p. 56-64, jan./jun. 2005.

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da Teoria Institucional**. 2008. 187 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

REZENDE, A. J. **Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras**. 2009. 267 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento

de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

REZENDE, F. C. Razões da crise de implementação do estado gerencial: desempenho versus ajuste fiscal. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n. 19, p. 111-121, nov. 2002.

RIABI-BELKAOU, A. **Accounting, a multiparadigmatic science**. London: Quorum Books, 1996.

RIBEIRO, R. J. B. O problema central do controle da administração pública pode ser resumido ao debate sobre modelos? **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 33, n. 93, p. 55-73, jul./set. 2002.

RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. **Qualitative research in accounting & management**, v. 3, n. 3, 2006.

ROBBINS, Stephen, P. **Comportamento organizacional**. 8.ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999, 489 p.

RODRIGES NETO, A. J. M. (Org.) **A Era do cidadão**. A Experiência do Tribunal de Contas de Mato Grosso. Cuiabá: Entrelinhas, 2009. 187 p.

SANTANA, G. P. S. **Institucionalização de instrumentos gerenciais: o caso de uma Organização do setor elétrico**. 2010, 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Centro de Pós-graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010.

_____. COLAUTO, R. D.; CARRIERI, A. P. Institucionalização de instrumentos gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, Espanha, v. 9, n. 18, jul./dez. 2011.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M.; Ensaio Sobre a Teoria da Divulgação. **BBR Brazilian Business Review**, Vitória, v. 2, n. 1, p. 53-70, jan./jun. 2005.

SANTOS, H. M.; SANTANA, A. F.; ALVES, C. F. Análise dos fatores críticos de sucesso da gestão de processos de negócios em organizações públicas. **Revista eletrônica de sistemas de informação**, v. 11, n. 1, jan./jun. 2012.

SCOTT, W. R.. The Adolescence of Institutional Theory. **Administrative Science Quarterly**, v. 32, p. 493-511, 1987.

SELZNICK, P. **Liderança na administração: uma interpretação sociológica**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

SILVA, F. A.; GONÇALVES, C. A. O processo de formulação e implementação do planejamento estratégico em instituições públicas. **Revista de Administração da UFSM**, v. 4, n.3, p. 458-476, set./dez. 2011.

_____.; MÁRIO, P. C. Monitoramento e Avaliação nas Instituições Públicas: um Estudo nos Tribunais de Contas no Brasil. . In: Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis – AdCont, 3., 2012, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Ciências Contábeis – UFRJ.

_____.; MARTINS, T. C. P. M.; CKAGNAZAROFF, I. B. Redes Organizacionais no contexto da governança pública: a experiência dos Tribunais de Contas do Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 64, n. 2, p. 249-272, abr./jun. 2013.

SIMONS, R. **Performance Measurement and control systems for implementing strategy**. New Jersey: Prentice Hall, 2000. Cap. 10 e 11.

SPECK, B. W. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000. 226 p.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: Strategic and Institutional approaches. **The Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571-610, jul. 1995.

TALBOT, C.; DAUNTON, L; MORGAN, C. A mensuração do desempenho de ministérios e agências de governo: evoluções internacionais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 52, n. 3 jul./set. 2001.

_____.; WIGGAN, J. The public value of the National Audit Office. **International Journal of Public Sector Management**, v. 23, n. 1, p. 54–70, 2010.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (org.). CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (org. brasileiros). **Handbook de estudos organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, p. 194-217, 1999.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Relatório de avaliação do Plano Plurianual 2008-2011. Disponível:
http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/gestao_orcamentaria/programa_cao_orcamentaria/PPA-2008-11.pdf. Acesso em 15 Nov. 2012.

_____. TCU em números. Disponível:
http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/planejamento_gestao/tcu_numeros. Acesso em 15 Nov. 2012.

_____. Portaria-TCU n. 125, de 28 de maio de 2012. Dispõe sobre a avaliação de desempenho profissional e a gratificação de desempenho dos servidores ocupantes dos cargos efetivos do Tribunal de Contas da União. Disponível:
<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>. Acesso em: 02 Mar. 2013.

_____. Portaria-TCU n. 146, de 29 de junho de 2012. Dispõe sobre o Programa de Reconhecimento por Resultados dos Servidores do Tribunal de Contas da União (Reconhe-Ser). Disponível:

<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>. Acesso em: 02 Mar. 2013.

_____. Relatório de Gestão 2010. Novos passos em busca da modernização do controle externo/ Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Ascom, 2010. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Presta%C3%A7%C3%A3o%20de%20contas%20Ubiratan%20Aguilar.pdf. Acesso em 14 Abr 2013.

_____. Planejamento estratégico, construindo o TCU do futuro 2011-2015. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/planejamento_gestao/planejamento2011/index.html. Acesso em 10 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. Acompanhamento do Plano Estratégico 2010-2013. Disponível: http://www.tce.ba.gov.br/images/Acomp_PE_2010_2011.pdf. Acesso em 15 Nov. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO. Plano estratégico 2012 – 2017. Disponível em <http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/27717>. Acesso em 25 Nov. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. Gestão à vista. Disponível em <http://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/gestao-a-vista/6128/area/46>. Acesso em 06 Jan. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Indicadores. Disponível em <http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/qualidade/indicadores>. Acesso em 15 Nov. 2012.

_____. Projetos estratégicos. Disponível em http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/qualidade/projetos_estrategicos. Acesso em 15 Nov. 2012.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 2007.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Performance Measures**. Disponível em: www.gao.gov/about/perfmeasures.html. Acesso em 06 set. 2013.

VAITSMAN, J.; RODRIGUES, R. W. S.; PAES-SOUSA, R. **O sistema de avaliação e monitoramento das políticas e programas sociais:** a experiência do Ministério do Desenvolvimento social e Combate à fome do Brasil. Brasília: Unesco, 2006. Policy Papers, 17.

VERRECCHIA, R. E. Essays on Disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, n. 32, p. 97-180, 2001.

VILHENA, R. MARTINS, H. F. MARINI, C. GUIMARÃES, T. B. **O Choque de Gestão em Minas Gerais:** políticas da gestão pública para o desenvolvimento. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2006.

WEBER, M. **Economia e sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. 3. ed. Brasília: Ed. da UnB, 1994.

YIN, R. **Estudo de caso – planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005, 3 ed.

APÊNDICE 1 – Questionário

Pesquisa acadêmica sobre o Ciclo de Planejamento e controle nos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios do Brasil

Essa pesquisa servirá de base para o projeto de Mestrado em Ciências Contábeis/UFGM de Flávia Silva (servidora do TCE-MG).

Algumas opções de resposta não são excludentes. A identificação do Tribunal não constará no relatório final da pesquisa. Entretanto, solicito a gentileza identificar o Tribunal para entrar em contato caso seja necessário esclarecer algum item.

TC _____

Respondente(s) _____

Formulação estratégica

1	Em que ano foi implantado, de fato, o primeiro ciclo de Planejamento Estratégico?									
2	Em qual ciclo de planejamento o Tribunal se encontra (1o., 2o., 3o., etc.)?	1o.		2o.		3o.		Outros? Qual?		
		Sim	Não	Comentários						
3	Houve contratação de consultoria externa para auxiliar na elaboração do Plano estratégico?									
4	Na formulação do Plano estratégico, utilizou-se como referência o plano/metodologia de alguma outra instituição? (Se sim, especificar).									
5	Qual periodicidade da revisão do Plano Estratégico?	Mensal	Trimestral	Semestral	Anual	Não definida	Atualmente não é feito	Outros- Especificar		
6	Como são desdobradas as ações/iniciativas e objetivos do plano estratégico?	Plano de Ação por Área	Planos Anuais (Diretrizes)	Projetos	Não está sendo feito	Outros	Especificar			
Selecione uma opção de resposta para as sentenças abaixo		Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Comentários			

7	Existe designação formal dos responsáveis pelo alcance de metas, ações e objetivos.							
8	O Programa Promoex foi o fator impulsionador da implantação de um sistema de planejamento e controle no Tribunal.							
9	Na elaboração do Plano estratégico foram ouvidas sugestões dos diversos setores da instituição.							
10	A implementação do primeiro plano estratégico representou uma mudança inovadora nas práticas de gestão em relação ao que vinha sendo praticado até então (antes de ter sido implantado o primeiro plano formal).							
11	A maioria dos servidores consegue relacionar o trabalho desenvolvido com o alcance dos resultados do plano.							
Monitoramento e Avaliação								
12	Qual o setor responsável pelo controle do desempenho/resultado alcançado com o planejamento estratégico (atribuição formal)?	Setor Planejamento	Comitê específico	Outro?	Especificar			
13	Qual metodologia/ferramenta de avaliação de desempenho é utilizada (ex: Balanced Scorecard- BSC, Gerenciamento pelas Diretrizes- GPD, etc)?	BSC	GPD	BSC e GPD	Benchmarking	Outros	Especificar	
14	O que está sendo efetivamente medido/avaliado atualmente?	Metas	Indicadores qualitativos	Indicadores financeiros/orçamentários	Ações	Prazos	Projetos	Não está sendo feito
15	Qual periodicidade dessa medição/avaliação?	Mensal	Trimestral	Semestral	Anual	Não definida	Atualmente não é feito	Outros-Especificar
16	São realizadas reuniões de avaliação dos resultados com os responsáveis pelas iniciativas, projetos e/ou metas?	Sim, individuais	Com todo o grupo de responsáveis	Administração participa da reunião	Atualmente não	Comentários		
17	Se são realizadas reuniões de avaliação dos resultados, qual periodicidade?	Mensal	Trimestral	Semestral	Anual	Não definida	Outros	Especificar

18	É feita prestação de contas específica sobre os resultados alcançados com o plano estratégico para o público externo?	Sim	Não especificamente	Atualmente não	Comentários	
19	Quais as formas de publicação dos resultados?	Internet	Revistas	Jornais	Relatórios impressos	Outros (especificar)

	INCENTIVOS	Sim	Não	Em implantação	Comentários	
20	Existe algum programa/tipo de incentivo (não pecuniário) para alcance dos resultados planejados? Se sim, Qual?					
21	Existe algum tipo de sanção para os casos de não cumprimento de metas ou resultados planejados? Se sim, Qual?					
22	Existe programa de remuneração variável para servidores em geral que atrele alcance de metas/objetivos com remuneração adicional? Se sim, especificar.					
23	Existe programa de remuneração variável para gestores diferenciado do programa aplicado aos demais servidores? Se sim, especificar					

5 4 3 2 1

	Selecione uma opção de resposta para as sentenças abaixo	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Comentários
24	Os procedimentos do sistema de planejamento e controle estão normatizados e publicados.						
25	Atualmente é utilizado efetivamente sistema informatizado para monitoramento do plano estratégico.						
26	Existem procedimentos para garantir a qualidade da informação sobre resultados alcançados prestada pelos setores.						
27	O Tribunal participa do Programa de Avaliação continuada do Gespública ou outro Programa de Avaliação externa. (Gentileza especificar)						
28	A Alta Administração se mostra envolvida e apóia o processo de planejamento e controle						

29	Uma das grandes dificuldades do Monitoramento e Avaliação é a definição e mensuração dos indicadores de desempenho						
30	Existe resistência à mudança pelos servidores, especialmente no que tange à adoção de ferramentas de monitoramento de desempenho.						
31	O plano estratégico atualmente vem sendo monitorado e avaliado sistematicamente.						
32	Os resultados alcançados após institucionalização do sistema de planejamento e controle foram muito melhores que os resultados apurados em programas/ações anteriores à institucionalização do sistema.						
33	A <i>accountability</i> dos resultados alcançados com o planejamento estratégico precisa ser aprimorada para dar maior transparência das ações.						
34	A cultura de planejamento já foi institucionalizada no Tribunal.						
35	O processo de planejamento e controle é satisfatório e efetivo						

Comentários adicionais:

APÊNDICE 2 – Resultados detalhados da survey

Quanto aos procedimentos adotados na formulação, aponta-se:

- a) o processo de formulação estratégica foi participativo: 70% concordam totalmente com a afirmativa de que foram ouvidas sugestões dos diversos setores da instituição na elaboração do plano estratégico e 30% concordam;
 - um dos respondentes afirmou que essa foi uma estratégia adotada pelo Tribunal;
- b) a maioria dos TC respondentes designa formalmente um responsável pelo alcance de metas, ações e objetivos (70% concordam ou concordam totalmente com a afirmação);
 - um dos representantes informou que tal designação não é nominal, mas sim por área;
 - dois respondentes informaram existir designação para alcance das ações;
 - outro respondente afirmou que existe designação para alcance de metas e ações, mas para objetivos não.
- c) a maioria dos TC respondentes (61%) revisa o plano anualmente, em linha com as melhores práticas, mas 26% não definiram periodicidade ou não estão fazendo a revisão; 9% revisam bianualmente e 4% revisam de cinco em cinco anos;
- d) o desdobramento das ações, objetivos e iniciativas do plano é feito principalmente por meio de: Planos Anuais (dez TC); projetos (oito TC) e Plano de Ação por Área (oito TC), sendo que cada respondente pode ter marcado mais de uma opção de desdobramento. Apenas dois TC informaram não estar praticando o desdobramento.

Quanto aos procedimentos de monitoramento, destacam-se:

- a) estão sendo medidos e avaliados principalmente os projetos, prazos, ações e metas. Indicadores financeiros são mensurados por apenas sete TC e qualitativos por oito. Três TC não estavam efetuando as medições no momento da pesquisa.
- b) dos 20 TC que responderam estar efetuando a medição, a periodicidade predominante é mensal (oito TC); cinco deles mensuram múltiplas vezes (trimestral, semestral e anual), com periodicidade mínima mensal;

- c) reuniões de avaliação - são realizadas por dezesseis Tribunais (70%), diferenciando quanto às pessoas que participam dessas reuniões: em sete TC participam todo o grupo de responsáveis por ações/metasp do plano; em quatro TC as reuniões são individuais; em cinco TC a Administração participa das reuniões, sejam elas individuais ou em grupo. Essas reuniões ocorrem em periodicidades diversas, sendo as mais frequentes: mensais (cinco TC); trimestrais (quatro TC); semestrais (seis TC); anuais (três TC); três TC praticam mais de uma periodicidade de reunião e nove ainda não definiram a periodicidade.

Os próximos itens do questionário referem-se à opinião dos respondentes, uma vez que foi utilizada escala Likert de cinco pontos, indo de concordo totalmente a discordo totalmente.

- a) 13 TC (57%) concordam ou concordam totalmente que os procedimentos do sistema de planejamento e controle estão normatizados e publicados; 8 (35%) discordaram ou discordaram totalmente e dois foram indiferentes:
- dois respondentes informaram que os normativos estão em fase de elaboração/aprovação;
 - um dos respondentes afirmou que os normativos existentes são insuficientes e necessitam revisão;
 - outro, informou que apenas a Gestão de Projetos estava normatizada;
- b) um sistema informatizado para monitoramento do plano estratégico é utilizado por 14 TC (61% concordam ou concordam totalmente):
- dois dos respondentes ponderaram que, no estágio em que se encontravam, é utilizado apenas para gerenciamento dos projetos e programas;
 - outro, afirmou que uma capacitação no sistema estava prevista para o início de 2013;
 - outro, respondeu que a Área de Planejamento ficou envolvida em desdobrar os objetivos estratégicos priorizados e deixou o controle do plano, no sistema, para um segundo momento;
 - outro informou que o sistema não é utilizado atualmente para gestão de projetos;
- c) existem procedimentos para garantir a qualidade da informação sobre resultados alcançados prestada pelos setores em apenas sete TC (30% concordam ou concordam totalmente); 13 (57%) discordam ou discordam totalmente:
- um dos respondentes afirmou existir uma Rede de monitoramento do Plano

- estratégico que é incumbida de garantir tal qualidade;
- outro, afirmou que a Área de Planejamento tenta fazer tal controle;
 - outro respondente comentou que são realizadas auditorias da qualidade em amostras para conferir a qualidade;
- d) quatro TC (17%) participam do Programa de Avaliação continuada, sendo dois do Programa Gespública, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e dois são certificados ISO 9000: um dos respondentes que ainda não participa informou que tal adesão é uma meta para 2013;
- e) 14 TC (61% concordam ou concordam totalmente) informaram que a Alta Administração se mostra envolvida e apóia o processo de planejamento e controle; 17% discordam ou discordam totalmente da afirmativa:
- dois dos respondentes ponderaram que a Administração apoia, mas não se envolve tanto;
 - outro, afirmou que o apoio pode ser melhorado;
- f) quatro TC (17%) concordam totalmente que o plano estratégico atualmente vem sendo monitorado e avaliado sistematicamente; nove TC (39%) concordam com a afirmação; dois foram indiferentes; cinco TC (22%) discordam e três TC (13%) discordam totalmente:
- um dos respondentes que discordou totalmente comentou que apenas as diretrizes e metas anuais estavam sendo acompanhadas;
 - outro respondente informou que o monitoramento é feito de forma insuficiente;
- g) “Os resultados alcançados após institucionalização do sistema de planejamento e controle foram muito melhores que os resultados apurados em programas/ações anteriores à institucionalização do sistema”: a maioria concorda com a melhoria apresentada com a nova ferramenta de gestão; um dos respondentes informou que ainda não é possível avaliar pois o plano está em fase de implantação;
- h) quando indagados se o processo de planejamento e controle era satisfatório e efetivo, oito TC (35%) concordaram ou concordaram totalmente; seis (26%) foram indiferentes e nove (39%) discordam ou discordam totalmente:
- um dos respondentes afirmou que o processo precisa muito ser consolidado nos próximos anos e que em 2012 houve um fortalecimento do mesmo com o início da adoção do GPD;
 - outro respondente informou que nas áreas de controle externo e planejamento o processo é satisfatório, mas na área meio, não;

- outro comentou que o processo ainda não foi implantado de fato;
- i) 96% concordam ou concordam totalmente que uma das grandes dificuldades do Monitoramento e Avaliação é a definição e mensuração dos indicadores de desempenho;
- j) 78% informaram existir resistência à mudança pelos servidores quanto à adoção de ferramentas de monitoramento de desempenho; um dos respondentes afirmou que a resistência está intimamente ligada à dificuldade das pessoas serem avaliadas;
- k) a cultura de planejamento já foi institucionalizada no Tribunal: este item apresentou bastante discordância entre os respondentes já que nove TC (39%) concordam ou concordam totalmente e onze (48%) discordam ou discordam totalmente; três (13%) se mostraram indiferentes: um dos respondentes que concordou com a afirmativa, apontou que se encontra em processo de absorção;

APÊNDICE 3 – Ações realizadas nos dois ciclos de planejamento estratégico no TCE objeto do estudo de campo

Ações realizadas no primeiro ciclo de planejamento:

- a) reformulação do rito processual, visando maior celeridade na tramitação dos processos;
- b) reformulação das políticas de recursos humanos, incluindo a reformulação da avaliação de desempenho, informatização das rotinas de pessoal, etc;
- c) reformulação da estrutura organizacional, instituindo a Assessoria de Planejamento e Desenvolvimento Organizacional (antigo Núcleo) como unidade formal da estrutura e ampliação das atribuições; essa é a unidade responsável por todo o processo de gestão estratégica - desde a formulação até o monitoramento e avaliação;
- d) ampliação e aprimoramento dos canais de comunicação internos e externos, com desenvolvimento do *website* e da *intranet*, assim como de programas para a sociedade conhecer as atividades realizadas pelo Tribunal;
- e) intensificação do processo de informatização e elaboração do PETI – Plano Estratégico de Tecnologia da Informação;
- f) implementação do gerenciamento para resultados em todas as unidades do Tribunal, com as ações já descritas;
- g) elaboração dos Planos Anuais de Auditoria e dos Relatórios de Controle Interno das Prestações de Contas Anuais;

Ações realizadas no segundo ciclo de planejamento estratégico:

- a) Reformulação de meios de comunicação (Portal na internet, jornal) e de projetos e ações para que a sociedade possa conhecer as ações do Tribunal;
- b) Redesenho do processo de auditoria com implementação de um Manual de auditoria;
- c) Realização de estudos para definição de diretrizes para avaliação e acompanhamento das políticas, programas e projetos públicos, com foco em resultados;
- d) Implementação de procedimentos para racionalização da análise e deliberação de processos em tramitação;

- e) Criação de um portal de ouvidoria para possibilitar a comunicação direta com a sociedade, além de realização de um encontro sobre controle social e transparência;
- f) Implementação de um Projeto para aprimoramento do fluxo de tramitação de processos, utilizando a metodologia *Business Process Management* (BPM);
- g) Implantação e aprimoramento de cerca de dezoito sistemas informatizados utilizados nas áreas fim e meio do Tribunal;
- h) Implementação do Programa de Modernização do Arquivo do Tribunal e desenvolvimento de ferramentas de mapeamento e sistematização de jurisprudência;
- i) Desenvolvimento de um projeto para elaboração de uma metodologia de apuração dos benefícios quantitativos e qualitativos gerados nas ações de controle externo, confrontando com os custos dessas ações;
- j) Aprovação de um novo plano de carreira mais atrativo, incluindo adicional de desempenho vinculado à avaliação individual do servidor;
- k) Projeto de mapeamento de competências em desenvolvimento;
- l) Realização de diversas ações de capacitação para os servidores e jurisdicionados;
- m) Realização de obras para construção das instalações próprias da Escola de Contas e outras para modernização da infraestrutura do Tribunal, com aquisição de mobiliários;
- n) Desenvolvimento da primeira fase do Projeto de implementação do sistema de controle de custos.

APÊNDICE 4 - Resultados alcançados com o Promoex na organização objeto do estudo de campo

Para analisar de forma mais aprofundada os resultados alcançados com o Promoex, foram examinados os relatórios de progresso semestrais da organização objeto do estudo de campo, assim como um relatório de desempenho consolidado do Projeto Promoex. O quadro 16 elenca algumas das atividades mais relevantes realizadas em cada subcomponente no período entre 2006 e 2012. Elencar pormenorizadamente todas as atividades não se mostrou viável, pois o relatório completo de ações realizadas é bastante extenso.

Quadro 16 – Principais ações realizadas no Projeto Promoex

Subcomponente	Ações realizadas
2.1. Desenvolvimento de vínculos interinstitucionais com outros Poderes e instituições dos três níveis de governo e com a sociedade	- Foram celebrados acordos com diversos órgãos (como o TCU) e termos de parceria, destacando a parceria celebrada com um dos Tribunais de Contas visando intercâmbio e cooperação técnica, compartilhamento de conhecimentos, transferência de tecnologias, por meio da disponibilização de sistema informatizado para controle de prestações de contas dos jurisdicionados municipais. - Para o fortalecimento do controle social, foram elaboradas e distribuídas cartilhas diversas como “Cartilha para o cidadão acerca das atribuições do Tribunal e procedimentos de controle de gestão dos recursos públicos”, “Projeto Conhecer”, “Conhecendo mais sobre Prestação de Contas”, “Contas do Governador”.
2.2. Integração dos Tribunais de Contas no ciclo de gestão governamental	- Para ampliar a realização de auditorias de desempenho e avaliação de programas governamentais, foi criada uma Coordenadoria de Auditoria Operacional na estrutura organizacional no ano de 2011 e desde então foram realizadas auditorias com foco nos programas: educação, saúde, saneamento básico e medicamentos. Destas auditorias, apenas uma delas teve o conclusão com deliberação em plenário. As demais estão aguardando análise. - Foi instituído um programa de capacitação para os jurisdicionados, como busca de fortalecimento da função pedagógica do Tribunal: foram realizados encontros técnicos regionais e distribuídas cartilhas com temas como: “Principais irregularidades encontradas em Editais de Licitações”; “Necessidade de Controle Interno nos Municípios” e “Perguntas e Respostas aos Jurisdicionados”
2.3. Redesenho dos métodos, técnicas e procedimentos de Controle Externo	- O processo de auditoria foi redesenhado, em conformidade com as normas e padrões internacionais, e foi elaborado um Manual de auditoria; - Foi iniciado um projeto para mapeamento e redesenho dos processos finalísticos do Tribunal, com vistas ao aprimoramento do fluxo de tramitação de processos; - Foi desenvolvido um sistema de suporte à fiscalização das entidades jurisdicionadas do Estado, como forma de subsidiar o acompanhamento da gestão de projetos e programas estaduais; - Realizada capacitação dos técnicos que trabalham diretamente com a fiscalização de projetos financiados por organismos internacionais.
2.4. Planejamento estratégico e aprimoramento gerencial	- Grande parte das ações previstas no Plano estratégico 2004-2008 foram concluídas e foi elaborado um novo Plano estratégico para o período de 2010-2014; - Foram adquiridos 87 painéis em acrílico para monitoramento dos resultados setoriais em Quadros Gestão à vista; Obs: a maioria das ações previstas para esse subcomponente foram realizadas com recursos do Tribunal e não do Promoex.

Quadro 16 - continuação	
Subcomponente	Ações realizadas
2.5. Desenvolvimento da política e da gestão da tecnologia de informação	- foi elaborado e implementado o Plano Estratégico de Tecnologia da Informação – PETI do Tribunal, abarcando: identificação/revisão das necessidades tecnológicas (hardwares, software e sistemas) e de pessoal de tecnologia da informação, por meio do desenvolvimento de diversos projetos para implementação das ações desse Plano; - atualização do Parque Tecnológico: aquisição de ferramentas e equipamentos de informática e desenvolvimento/adequação de sistemas; - Qualificação dos técnicos de TI, por meio de capacitações diversas; - orientação técnica e gerencial aos gestores de TI, possibilitando aos Executivos da área o acesso a pesquisas, estudos, conhecimento acerca de arquiteturas e melhores práticas em tecnologia da informação e telecomunicações, facilitando o processo decisório e apoiando na condução das atividades de gestão de TI.
2.6. Adequação da política e gestão de pessoal	- foi elaborada uma Política de Gestão de Pessoas e para o aprimoramento dos procedimentos de gestão de pessoal; - foram realizadas diversas ações de capacitação técnica, abrangendo a participação de servidores e gestores, tanto em cursos e eventos técnicos próprios, quanto os realizados por outras instituições.

Fonte: Relatório de desempenho Promoex – janeiro 2013.

Em relação à auditoria de resultado mencionada no subcomponente 2.2, trata-se de uma nova abordagem para as ações de controle externo no Brasil e que vem sendo fortemente incentivadas pelo MPOG, visto que a realização de auditorias de performance foi um dos produtos previstos no Promoex. Das auditorias de resultados realizadas pela organização sob análise, apenas uma teve deliberação final pelo Conselho, ocorrida em 2013. Seu foco foi um programa do governo estadual de saneamento básico. O quadro 17 a seguir apresenta os pontos de verificação da auditoria realizada pelo Tribunal objeto de estudo de campo em programa do governo estadual de saneamento básico. Também são listados seus achados e recomendações ao ente jurisdicionado.

Quadro 17- Achados e recomendações da auditoria operacional

Item de verificação	Achados	Recomendações
A metodologia de seleção e priorização dos municípios contempla as localidades com maior risco epidemiológico e que os empreendimentos selecionados apresentem o melhor custo-benefício?	Os critérios teóricos de seleção de investimentos não estão sendo utilizados adequadamente, afetando a eficiência do programa.	Regulamentação do programa; divulgação em meios populares de comunicação; estudo de novas metodologias para seleção e priorização de investimentos; promoção de apoio ao planejamento municipal.
Os sistema de abastecimento de água, rede de coleta e tratamento do estudo possuíam sustentabilidade técnico-operacional?	Constatou-se que existiam diversas falhas no sistema de saneamento, condições de conservação e manutenção ruins ou regulares, sistemas de abastecimento de água sem tratamento, etc.	Promover ações de capacitação aos operadores dos sistemas de água/esgoto sob gestão municipal; incentivar a participação da comunidade no planejamento e controle social das ações do programa.

Quadro 17 - continuação		
Item de verificação	Achados	Recomendações
Os critérios adotados na política da tarifa social para prestação de serviços garantem condições para que a população de baixa renda consiga o benefício?	Uma proporção significativa das famílias carentes não se enquadravam nos critérios estabelecidos para o benefício da tarifa social.	Adoção de critérios de enquadramento que guardem consonância direta com a renda per capita das famílias e divulgação da tarifa social em meios populares de comunicação.
Os instrumentos de monitoramento e avaliação permitem verificar o desempenho do programa?	Ficou evidenciada a necessidade de monitoramento do Programa, assim como a efetividade das ações. Não foram constatados relatórios específicos de monitoramento do Programa.	Efetuar a avaliação da efetividade das ações, tomando por base indicadores da saúde, dando conhecimento à sociedade das emtas e resultados relacionados à gestão estratégica do governo e contribuir para o seu controle social.

Fonte: deliberação em Plenário dos resultados da auditoria.

ANEXO 1 – Projetos desdobrados por estratégia no 1º. Ciclo de Planejamento

RELAÇÃO DOS PROJETOS POR ESTRATÉGIA

1. ESTRATÉGIA: Reformular Rito Processual

Nº	TÍTULO PROJETO	META INICIAL PREVISTA
1.1	REFORMULAR RITO PROCESSUAL	Set/07

2. ESTRATÉGIA: Reformular Política de Recursos Humanos

Nº	TÍTULO PROJETO	META INICIAL PREVISTA
2.1	GARANTIA DA REMUNERAÇÃO E CARREIRA ADEQUADA AOS SERVIDORES	dez/07
2.2	APERFEIÇOAR, INFORMATIZAR E INTEGRAR AS ROTINAS DA ÁREA DE PESSOAL	dez/05
2.3	IMPLANTAR PROGRAMA DE CAPACITAÇÃO TÉCNICA, GERENCIAL, HUMANA E SOCIAL	dez/07
2.4	APRIMORAR A DISTRIBUIÇÃO DOS SERVIDORES NOS SETORES	out/05 a jun/06
2.5	REFORMULAR A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	dez/08
2.6	REESTRUTURAR O PROGRAMA DE ADMISSÃO DE NOVOS SERVIDORES	jun/05
2.7	IMPLEMENTAR PROGRAMA DE QUALIDADE DE VIDA	dez/04 a dez/07
2.8	IMPLEMENTAR PROGRAMA DE RECONHECIMENTO INTERNO	mai/05 a dez/06

3. ESTRATÉGIA: Reformular a estrutura organizacional

Nº	TÍTULO PROJETO	META PREVISTA
3.1	REFORMULAR ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	dez/06

4. ESTRATÉGIA: Ampliar e aprimorar os canais de comunicações internos e externos

Nº	TÍTULO PROJETO	META PREVISTA
4.1	APRIMORAR O JORNAL DE RECORTES	dez/05
4.2	ORGANIZAR EVENTOS PARA O PÚBLICO EXTERNO	jun/06 a dez/07
4.3	REFORMULAR SITE	jun/07
4.4	DESENVOLVER E DISPONIBILIZAR A <i>INTRANET</i>	jun/06
4.5	APRIMORAR O JORNAL INSTITUCIONAL	dez/05
4.6	IMPLANTAR O PROJETO MEMÓRIA	dez/05
4.7	REFORMULAR A COMUNICAÇÃO CORREDOR	jul/05
4.8	INTENSIFICAR PROJETO "CONHECER"	dez/05
4.9	IMPLANTAR "PROGRAMA NAS RÁDIOS PÚBLICAS"	dez/05
4.10	IMPLEMENTAR PROJETO "RADIO TRIBUNAL"	set/05
4.11	APERFEIÇOAR A DISTRIBUIÇÃO DE RELEASE	dez/04
4.12	REFORMULAR O PROGRAMA CONTAS NA TV	dez/05
4.13	PRODUZIR PROGRAMA PRÓPRIO DE TV	jul/05
4.14	CRIAR TV INTERNA	set/06
4.15	PRODUZIR DVDs TÉCNICOS-PEDAGÓGICOS	dez/07
4.16	CRIAR CAMPANHAS INSTITUCIONAIS	dez/07

5. ESTRATÉGIA: Intensificar o processo de informatização visando à implementação da TI

Nº	TÍTULO PROJETO	DATA
----	----------------	------

5.1	INTENSIFICAR PROCESSO DE INFORMATIZAÇÃO VISANDO À IMPLEMENTAÇÃO DA TI	Não informado
6. ESTRATÉGIA: Aperfeiçoar o exercício do controle externo		
Nº	TÍTULO PROJETO	META PREVISTA
6.1	APERFEIÇOAR O EXERCÍCIO DO CONTROLE EXTERNO	Ago/05 a dez/07
7. ESTRATÉGIA: Buscar a Eficácia das Decisões		
Nº	TÍTULO PROJETO	META PREVISTA
7.1	BUSCAR A EFICÁCIA DAS DECISÕES	dez/07
8. ESTRATÉGIA: Criar estrutura técnica centralizada para prestar informações ao público interno e externo		
Nº	TÍTULO PROJETO	META PREVISTA
8.1	CRIAR ESTRUTURA TÉCNICA CENTRALIZADA PARA PRESTAR INFORMAÇÕES AO PÚBLICO INTERNO E EXTERNO	Não informado
9. ESTRATÉGIA: Implantar novo modelo de gestão no TC com foco nos resultados		
Nº	TÍTULO PROJETO	META PREVISTA
9.1	IMPLANTAR NOVO MODELO DE GESTÃO NO TRIBUNAL DE CONTAS COM FOCO EM RESULTADOS	mai/05 a dez/07
10. ESTRATÉGIA: Organizar, consolidar e disponibilizar jurisprudência		
Nº	TÍTULO PROJETO	META PREVISTA
10.1	ORGANIZAR, CONSOLIDAR, DISPONIBILIZAR JURISPRUDÊNCIA	dez/07
11. ESTRATÉGIA: Aprimorar o Sistema de Controle Interno		
Nº	TÍTULO PROJETO	META PREVISTA
11.1	APRIMORAR O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	set/05
12. ESTRATÉGIA: Intensificar parcerias, através de convênios com órgãos e entidades públicas, inclusive integração de Banco de Dados		
Nº	TÍTULO PROJETO	META PREVISTA
12.1	INTENSIFICAR PARCERIAS ATRAVÉS DE CONVÊNIOS COM ÓRGÃOS E ENTIDADES PÚBLICAS INCLUSIVE PARA INTEGRAÇÃO DE BANCO DE DADOS	

ANEXO 2 – Apuração das metas do Promoex por Tribunal até 1º. Semestre 2012

TC	Meta 2.1	Medição	Meta 2.2	Medição	Meta 2.3	Medição	Meta 2.4	Medição	Meta 2.5	Medição	Meta 2.6	Medição
TCDF	6	11	2	21	4	7	1	1	1	1	1	1
TCE AC	6	6	2	2	4	3	1	1	1	0	1	0
TCE AL	6	1	2	3	4	4	1	1	1	0	1	1
TCE AM	6	3	2	3	4	4	1	1	1	1	1	1
TCE BA	6	6	2	12	4	4	1	1	1	1	1	1
TCE CE	6	5	2	4	4	4	1	1	1	1	1	1
TCE ES	6	0	2	0	4	0	1	1	1	0	1	0
TCE GO	6	1	2	23	4	9	1	1	1	0	1	1
TCE MA	6	0	2	2	4	1	1	0	1	0	1	0
TCE MG	6	6	2	4	4	3	1	1	1	1	1	1
TCE MS	6	6	2	2	4	7	1	1	1	1	1	1
TCE MT	6	6	2	0	4	4	1	1	1	1	1	1
TCE PA	6	7	2	2	4	0	1	1	1	1	1	1
TCE PB	6	0	2	0	4	0	1	1	1	1	1	0
TCE PE	6	1	2	17	4	7	1	1	1	1	1	1
TCE PI	6	12	2	8	4	17	1	1	1	1	1	1
TCE PR	6	9	2	3	4	5	1	1	1	1	1	1
TCE RJ	6	18	2	3	4	0	1	1	1	0	1	0
TCE RN	6	12	2	2	4	0	1	1	1	0	1	0
TCE RO	6	6	2	3	4	3	1	1	1	1	1	1
TCE RR	6	3	2	2	4	2	1	1	1	1	1	0
TCE RS	6	22	2	25	4	6	1	1	1	1	1	1
TCE SC	6	56	2	16	4	14	1	1	1	0	1	1
TCE SE	6	11	2	3	4	0	1	1	1	0	1	0
TCE SP	6	116	2	0	4	4	1	1	1	1	1	0
TCE TO	6	16	2	5	4	4	1	1	1	1	1	1
TCM BA	6	6	2	2	4	5	1	1	1	1	1	1
TCM CE	6	184	2	0	4	8	1	1	1	1	1	1
TCM GO	6	7	2	3	4	7	1	1	1	0	1	1
TCM PA	6	15	2	3	4	7	1	1	1	0	1	1
TCM SP	6	23	2	0	4	9	1	0	1	0	1	0
TCM RJ	6	0	2	0	4	0	1	1	1	1	1	0