



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

Adoção de sistemas de incentivos pelos Tribunais de Contas

FLÁVIA DE ARAÚJO E SILVA
Universidade Federal de Minas Gerais

POUERI DO CARMO MARIO
Universidade Federal de Minas Gerais

Adoção de sistemas de incentivos pelos Tribunais de Contas

Resumo

As organizações públicas estão cada vez mais buscando instrumentos de gestão para aumentar a efetividade de suas ações, visando foco em resultados. A adoção de ferramentas como o planejamento estratégico está sendo feita por órgãos como os Tribunais de Contas, o que demanda sistemas de incentivos para alinhamento das estratégias planejadas entre os diversos níveis organizacionais. Nesse sentido, o objetivo geral desta pesquisa foi verificar como os Tribunais de Contas brasileiros adotam sistemas de incentivos para alinhamento da estratégia organizacional e quais as características desses sistemas, considerando as peculiaridades do setor público. Para tanto, realizou-se survey combinada com pesquisa documental nos planos estratégicos e nos normativos dos sistemas de incentivos dessas organizações. Verificou-se que apenas quatro Tribunais adotam sistemas de remuneração variável, não sendo utilizadas outras formas de incentivos, como os não pecuniários adotados pelo TCU. Nessas quatro organizações, a adoção é recente: o programa mais antigo é de 2006. Não é usado programa de remuneração variável para gestores diferenciado do programa aplicado aos demais servidores. A sanção para o caso de não cumprimento das metas ou resultados planejados também não existe na maioria dos casos. 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. São utilizados diferenciados tipos de indicadores para auferir a parcela de recompensa, como por exemplo: fatores qualitativos relacionados a qualidade, produção e prazo de entrega. Conclui-se que ainda existem poucas organizações da amostra estudada que adotam sistemas de incentivos, o que pode ser devido ao tema ainda ser de recente uso no âmbito das organizações públicas em geral, que passaram a utilizar instrumentos de planejamento estratégico mais recentemente.

Palavras-chave: incentivos; Tribunais de Contas; alinhamento estratégico; indicadores.

1 Introdução

As organizações públicas estão cada vez mais buscando instrumentos de gestão para aumentar a efetividade de suas ações, visando um foco em resultados. A adoção de ferramentas de gestão, como o planejamento estratégico, está sendo feita por diversos órgãos públicos, como por exemplo, pelos Tribunais de Contas brasileiros. O uso do planejamento estratégico demanda sistemas de incentivos para alinhamento entre os diversos níveis das estratégias planejadas.

A chave para se conseguir motivar os colaboradores a alcançarem as metas planejadas 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).

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 firma 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).

Nesse sentido, propõe-se o seguinte problema de pesquisa: como se dá a adoção de incentivos para alinhamento da estratégia organizacional nos Tribunais de Contas brasileiros? O objetivo geral desta pesquisa foi verificar como os Tribunais de Contas brasileiros adotam sistemas de incentivos para alinhamento da estratégia organizacional.

Considerando que todos os Tribunais de Contas participantes do Programa Promoex - Programa de modernização do sistema de controle externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros - estavam implementando o planejamento estratégico no ano de 2012, ano de realização da pesquisa, já que a adoção da mencionada ferramenta era uma das metas do Programa em relação às atividades planejadas para aprimoramento do controle gerencial, devem ser verificados se incentivos também estão sendo utilizados para alinhar a estratégia nos diversos níveis hierárquicos da organização. No âmbito dos Tribunais, trata-se de iniciativa bem recente, para grande parte desses órgãos de controle, pois muitos iniciaram a implementação do planejamento estratégico após o ano de 2006.

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. Essa pesquisa, então, contribuirá tanto para o campo de estudo sobre incentivos utilizados para alinhamento da estratégia organizacional, como será útil para aquelas organizações públicas que estão iniciando os procedimentos de implementação de um sistema de incentivos, para que possam aprender com experiências de outros órgãos.

O trabalho encontra-se dividido em quatro seções, para além desta introdução: o referencial teórico, discorrendo sobre a questão dos tipos de incentivos adotados pelas organizações para alinhamento da estratégia; os procedimentos metodológicos; os resultados da pesquisa e, por fim, as considerações finais.

2 Referencial teórico

O referencial teórico está estruturado em duas partes: a primeira irá conceituar o planejamento estratégico e contextualizar seu uso no setor público; a segunda irá abordar os sistemas de incentivos e sua relação com desempenho organizacional.

2.1 O processo de planejamento estratégico e monitoramento

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.

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

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

possibilitar a verificação do alcance das metas em relação ao que foi planejado, finalizando com o feedback dos resultados aos *stakeholders*.

Mintzberg (2006) discorre sobre o sistema de planejamento e sobre o desdobramento das estratégias formuladas: 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.

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 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.

Formulado o planejamento estratégico de uma organização, passa-se à fase de implementação que, segundo Poister (2010), deve envolver o trabalho em conjunto de todas 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.

Outra fase do ciclo de planejamento é o monitoramento da execução das ações planejadas. 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).

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, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - Intosai (2013b) aponta que a essência das definições sobre desempenho se resumem ao cumprimento de determinada tarefa medida contra padrões definidos.

Vaitsman, Rodrigues e Paes-Sousa (2006) apontam que as ações de monitoramento abarcam as seguintes atividades: (i) definição do conjunto mínimo de indicadores que devem ser monitorados por programa ou ação; (ii) definição do conjunto mínimo de dados que devem ser coletados em cada programa ou ação; (iii) acompanhamento sistemático da execução física e financeira dos programas e ações; (iv) construção e implantação de sistemas de informações dos programas e ações; (v) coleta ou recebimento sistemático dos dados referentes aos programas e ações; (vi) supervisão *in loco* dos programas e ações executados; e (vii) 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), que 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).

Conceituado o planejamento estratégico, o tópico a seguir discorrerá sobre os sistemas de incentivos.

2.2 Sistemas de incentivos

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 dispõe de informações não disponíveis ao principal, a racionalidade limitada dos agentes, impossibilitando-os a alcançarem 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 Govindarajan (2008) discorrem sobre alguns resultados das pesquisas sobre incentivos: (i) 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; (ii) 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); (iii) fornecer *feedback* sobre desempenho dos indivíduos é uma forma de motivá-los e esse deve ser tempestivo para ser mais eficaz; e (iv) 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.

Para Krauter (2009) o pacote de remuneração de um gestor é composto de uma parte não financeira e outra financeira, utilizando-se de remuneração direta (fixa e variável) e indireta, como os benefícios (plano de saúde, previdência, etc.).

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 discricionariedade para escolher dentre alguns procedimentos. Presume-se que executivos que

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

recebem parte de sua remuneração como bônus condicionados a lucros estarão manipulando 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.

2.1.1 Sistemas de incentivos e mensuração de desempenho

Segundo Cardoso, Mário e Aquino (2007, p. 340) “incentivos são dados aos gerentes de forma que, quanto mais eles desempenharem suas funções no sentido do interesse da organização, 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 melhor maneira é importante pois afeta como as pessoas e a organização interagem. As medidas tradicionais de mensuração motivam um comportamento disfuncional nos gestores. Desse modo, tem crescido a ênfase em medidas não-financeiras de performance, como abordado pelo *Balanced Scorecard* (LAMBERT, 2001).

Lambert (2001, p. 5) destaca o risco de se utilizar apenas de indicadores financeiros para estabelecer os indicadores de desempenho no contrato de remuneração, pois 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.

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 controlabilidade, 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, p. 100), “é muito difícil separar a parcela do resultado da empresa que é atribuível ao esforço e competência do gestor e a parcela 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.

2.1.2 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 está elaborando uma proposta de lei para permitir que qualquer órgão que estabeleça um acordo de gestão/ desempenho possa ter mais autonomia e recompensar seus gestores e servidores públicos de acordo com as metas e os resultados alcançados (OCDE, 2010).

Pacheco (2009, p. 151-152) pesquisou sobre mensuração de desempenho no serviço público, com uso de contratualização de resultados e sistemas de incentivos e destaca

As orientações sobre o tema são tão distintas que levaram alguns autores a defender a existência de uma forma de “mensuração de desempenho à la nórdicos”. Para eles, a perspectiva nórdica afasta-se da anglo-saxã, já que 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. Seria interessante conhecer a experiência dos países nórdicos para que os gestores públicos pudessem optar por um modelo ou outro, conhecendo as implicações de cada um.

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 no 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 “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

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

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 em suas análises 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, p. 157) 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.

3 Metodologia

Para atender aos fins propostos no objetivo desta pesquisa, utilizou-se, inicialmente, de pesquisa documental aos planos estratégicos dos Tribunais de Contas com intuito de identificar qual o sentido conferido para o instrumento gerencial por essas organizações. Foram exploradas as sessões mais frequentes dos planos estratégicos e quais objetivos/indicadores eram utilizados por essas instituições.

Adicionalmente, foi utilizada a técnica *survey*: analisou-se os quatro itens específicos sobre incentivos do questionário sobre o ciclo do planejamento estratégico aplicado em novembro de 2012. O questionário completo possuía 35 itens que discorriam sobre formulação, implementação e monitoramento da estratégia. Os termos “respondentes” ou “Tribunais” designam os representantes das áreas de Planejamento, que, de forma geral, são os gestores responsáveis pelas unidades de Planejamento e que possuem muito conhecimento do processo sob análise, sendo, portanto, os mais indicados para opinar acerca do desenvolvimento do monitoramento da execução do planejamento estratégico.

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 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.

Também foi realizada uma pesquisa documental nos normativos que regulamentam os sistemas de incentivos dos Tribunais que os adotam. A pesquisa documental utiliza documentos como fonte de dados, informações e evidências, que subsidiam o melhor entendimento de achados e também podem corroborar com evidências de outras fontes, conferindo maior confiabilidade aos achados por meio da triangulação de dados e resultados (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

A análise desses documentos 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 financeiros), 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.

3.1 Descrição da população de estudo

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.

Os Tribunais de Contas brasileiros são os órgãos responsáveis pelo controle externo, compondo, juntamente com o TCU, o sistema de controle externo. 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 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).

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”.

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 atualmente é 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: integração externa, planejamento e controle gerencial, procedimentos-chave de trabalho, tecnologia da

informação e estrutura e gestão de recursos humanos. Destacando o último ponto citado, 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.

4 Resultados

Primeiramente, serão apresentados os resultados da pesquisa aos planos estratégicos dos Tribunais e, em seguida, serão apresentados os resultados da survey e pesquisa documental nos normativos que regulamentam os sistemas de incentivos.

4.1 Conteúdo dos planos estratégicos dos Tribunais

Nesse tópico será apresentado o resultado da pesquisa documental realizada nos planos estratégicos dos Tribunais de Contas para verificar o conteúdo dos mesmos. Essa descrição se faz importante para que se possa compreender o que está abrangido na concepção de planejamento estratégico para a amostra pesquisada. 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 internet.

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 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. 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”.

Verifica-se também que estes objetivos estratégicos estão diretamente relacionados com os objetivos do Programa Promoex. 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, assim como também se relaciona ao fato dos Tribunais possuírem cenários internos e externos muito semelhantes, apesar da peculiaridade de cada organização.

4.2 Características dos sistemas de incentivos

No questionário aplicado aos Tribunais, 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, nenhum das instituições adota incentivos não pecuniários. 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.

Quando indagados se havia algum tipo de sanção para o caso de não cumprimento das metas ou resultados planejados, 78% informaram 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: 70% (16 TC) informaram não existir; 17% (4 TC) disseram que havia e 13% (3 TC) informaram estar em fase de implementação. Dois dos respondentes apontaram que o Programa vigente é uma Gratificação de produtividade e outro informou existir

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

“produtividade individual e coletiva”. Um dos Tribunais que respondeu estar em fase de implementação possui uma “gratificação por alcance de meta extraordinária” prevista em lei, mas que ainda não foi regulamentada internamente. Este mesmo órgão possui remuneração variável atrelada à avaliação de desempenho individual, mas está 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.

Desse modo, constata-se que o uso de incentivos financeiros é mais comum do que incentivos não pecuniários, ao se comparar a tabulação desse item com o primeiro, que apontou que nenhum dos Tribunais ainda utiliza dessa última forma de incentivos.

O último 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, problemas esses que podem ser identificados em quaisquer das organizações analisadas nessa pesquisa, 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.

Adicionalmente, foram realizadas consultas aos normativos dos programas de remuneração variável das quatro organizações que informaram adotar esse tipo de programa

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

na pesquisa realizada em 2012. Os resultados serão apresentados a seguir, sem identificação da organização. O Quadro 1 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/metras ou fatores utilizados e a periodicidade da mensuração do desempenho.

Quadro 1 – 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.

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

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

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).

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

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

exemplo: bolsa para pós-graduação, participação em congressos ou seminários no país/externo, 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 expresso 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.

5 Conclusão

O objetivo geral desta pesquisa foi verificar como os Tribunais de Contas brasileiros adotam sistemas de incentivos para alinhamento da estratégia organizacional e quais as características desses sistemas, considerando as peculiaridades do setor público. Para atingir esse objetivo, realizou-se *survey*, no ano de 2012, combinada com pesquisa documental nos planos estratégicos e nos normativos dos sistemas de incentivos dessas organizações.

Em relação à adoção de programas de incentivos, verificou-se que um programa/tipo de incentivo não pecuniário para alcance dos resultados planejados não é usado por nenhum dos Tribunais. A sanção para o caso de não cumprimento das metas ou resultados planejados também não existe na maioria dos casos. 70% (16 TC) informaram não existir programa de remuneração variável para servidores em geral que atrelasse alcance de metas/objetivos com remuneração adicional; 17% (4 TC) disseram que havia. Também não é usado programa de remuneração variável para gestores diferenciado do programa aplicado aos demais servidores.

Essas organizações não consideram apenas a performance individual no desenho do sistema de incentivos, e sim um conjunto: instituição, equipe e individual, de acordo com o sugerido pela literatura gerencial da área. A aplicação desses programas de incentivos é recente no âmbito da amostra pesquisada: o programa mais antigo iniciou no ano de 2006.

Conclui-se que ainda existem poucas organizações da amostra estudada que adotam sistemas de incentivos, o que pode ser devido ao tema ainda ser de recente uso no âmbito das organizações públicas em geral, que passaram a utilizar instrumentos de planejamento estratégico mais recentemente.

Dentre as limitações da pesquisa, aponta-se o fato de que não pode ser verificado se a adoção dos incentivos proporcionou, de fato, o alinhamento da estratégia organizacional, o que deve ser analisado conjuntamente com o alcance dos objetivos planejados em um estudo mais aprofundado de cada organização. Desse modo, sugere-se que em pesquisas futuras tal análise aprofundada possa ser realizada por meio de estudos de casos múltiplos.

Referências bibliográficas

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

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.

_____. 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.

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

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.

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.

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

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

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.

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.

MARTINS, G. A.; 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).

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

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

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

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.

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

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.

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.

SILVA, F. A.; 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.

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

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. 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:



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

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

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.