

CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS: O CASO DO IBGE E DO IPEA

Julio Antonio da Silva Gomes
Universidade do Grande Rio – UNIGRANRIO

Josir Simeone Gomes
Universidade do Grande Rio – UNIGRANRIO

RESUMO

Este trabalho objetivou identificar o nível de proximidade ou afastamento entre os sistemas de controle gerencial projetados pelo IBGE e IPEA com o referencial teórico. Para tal, foi empregada a pesquisa qualitativa, exploratória, por meio de estudo de caso, com dados obtidos por documentos e entrevistas, tratados por análise documental e de conteúdo. Assim, foi possível concluir que, sob a ótica dos objetivos organizacionais; do orçamento como instrumento de planejamento e controle; da organização cronológica do planejamento, programação, orçamento e avaliação de desempenho; do uso de variáveis não monetárias como parte do sistema de controle e da criação de condições que favoreçam ao *goal congruence*, o IBGE se encontra mais próximo dos sistemas de controle gerencial tidos como eficazes que o IPEA. Espera-se que este trabalho possa contribuir para o aprimoramento dos sistemas de controle gerenciais das duas instituições e incentivar outros órgãos públicos a adotarem sistemas mais eficazes.

Palavras-chave: Sistemas de Controle Gerencial. Abordagem Comportamental. Organizações Públicas. IBGE. IPEA.

1 INTRODUÇÃO

Hofstede (1981) considera que não há um conceito aceito por unanimidade para “controle” e “gestão”, mas o “controle da gestão” é uma preocupação pragmática voltada para os resultados, que são obtidos por meio de pessoas.

Gomes (2014) destaca que o controle de gestão ainda é tratado como sinônimo de contabilidade gerencial. Desta forma, o grande desafio nesta área é evidenciar e medir o capital humano (OLIVEIRA *et al.*, 2011). Seguindo esta abordagem, Horgren *et al.* (2010, p. 220) definem sistemas de controle gerencial como “um meio de agrupar e usar informações para auxiliar e coordenar as decisões de planejamento e controle no gerenciamento de uma organização e para direcionar o comportamento de gerentes e funcionários”.

Segundo Gomes (2014, p. 9), o controle gerencial consiste no controle do comportamento das pessoas, objetivando a identificação, a análise e a orientação para a tomada de decisão, “com vistas a adequada compreensão sobre o aproveitamento de novas oportunidades de crescimento sustentável e aumento da vantagem competitiva das organizações”. Assim, este artigo adotou a abordagem comportamental, tomando como referência os trabalhos de Horgren, Datar e Foster (2010) e Gomes (2014).

Quando se compara a quantidade de estudos produzidos no Brasil sobre o tema, no setor privado, com a quantidade referente ao setor público, constata-se que existe um *gap* considerável. Essa escassez dificulta avaliar quais sistemas de controle gerencial atendem de forma mais eficaz a este tipo de organização. Diante deste quadro, o objetivo desta pesquisa foi identificar o nível de proximidade ou afastamento entre os sistemas de controle gerencial projetados pelas organizações públicas Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) com o referencial teórico apresentado.

1.1 PLANOS DE REFERÊNCIAS SOBRE CONTROLE GERENCIAL

Nas décadas de 1960, 1970 e início de 1980 os estudos sobre controle de gestão teve grande expansão, por meio de uma série de planos de referência, como os de Anthony (1965), Lorange e Morton (1974), Hofstede (1978, 1981) e Flamholtz (1979).

Segundo o Plano de Referência de Anthony (1965), controle de gestão é o processo pelo qual os gestores asseguram que os recursos sejam obtidos e empregados de forma eficaz. O autor considera que as implicações para o projeto dos sistemas de controle de gestão são: a) a função central é a motivação; b) devem servir de guia para o gestor agir de modo consistente com os objetivos organizacionais; c) planejamento estratégico, controle gerencial e controle operacional correspondem a uma hierarquia; d) controle de gestão é visto como uma função de linha; e) o dinheiro é o denominador comum como medida de avaliação; e f) servem tanto para empresas privadas quanto para públicas, mas é indicado para pequenas empresas.

Anthony (1965), visualiza um sistema de controle de gestão que englobe todas as operações da organização, com base no estudo da estrutura organizacional, com foco em centros de responsabilidade e no processo cronológico: planejamento e programação, orçamento e avaliação de desempenho.

Gomes (2014, p. 22) destaca que, apesar de considerar os indivíduos, o plano de referência de Anthony (1965) não leva em conta os seus sistemas de valores quando propõe que o controle é aceito “como se fossem compelidos por uma motivação racional, de modo a manter a empresa sempre organizada, a partir da observação dos procedimentos e padrões originados de práticas bem-sucedidas monetariamente”.

Já o Plano de Referência de Lorange e Morton (1974) assume que a finalidade do sistema de controle de gestão é auxiliar a administração na consecução dos objetivos organizacionais, através de: a) identificação das variáveis de controle adequadas; b) desenvolvimento de bons planos de curto prazo; c) registro do grau de desempenho atual dos planos de curto prazo; e d) diagnóstico dos desvios. Esta abordagem trata o sistema de controle de gestão com as seguintes preocupações: a) necessidade de modificação para refletir a evolução dos padrões organizacionais para padrões mais complexos; b) uso de variáveis não monetárias; e c) ligação entre planejamento, controle e operações.

Para Lorange e Morton (1974), as principais implicações para o projeto de sistemas de controle são: a) não se pode separar o sistema de controle de gestão do sistema formal de planejamento; b) as medidas monetárias são insuficientes como variáveis de controle; e c) os sistemas de controle de gestão devem ser flexíveis.

O Plano de Referência Hofstede (1978) rejeita o modelo cibernético como um modelo de controle de gestão, sugerindo, o homeostático que, embora tenha elementos cibernéticos, não considera a divisão do trabalho em unidades controladas e controladoras. Segundo o autor, a implantação de um sistema homeostático requer consideráveis mudanças na filosofia de controle da organização, pois o controle rígido é substituído por um sistema baseado em grupos semiautônomos, destacando-se os seguintes fatores: a) os objetivos das pessoas e não os da organização, considerando-se a possibilidade de coalizão; b) as medidas das realizações devem considerar o processo de negociação; e c) o *feedback* sobre a informação não é usado, visto que procura-se corrigir o processo, já que os resultados são inalteráveis.

Pela abordagem de Flamholtz (1979), a deficiência dos sistemas de controle de gestão pode relacionar-se ao entendimento inadequado da natureza do controle organizacional ou ao desconhecimento do que seja um sistema eficaz. Para o autor, o controle de gestão consiste no processo de influenciar o comportamento dos membros de uma organização. Já o sistema de controle consiste em mecanismos idealizados para aumentar a probabilidade de que esses membros se comportem de forma que os objetivos organizacionais sejam alcançados. Assim, o objetivo do sistema de controle é promover uma identidade entre os objetivos dos membros da organização e os objetivos organizacionais. Entretanto, a congruência total é difícil de ser alcançada, cabendo ao sistema de controle reduzir os conflitos. A eficácia de um sistema de controle pode ser avaliada, então, em relação a sua capacidade de criar as condições que favoreçam ao *goal congruence*, através de critérios que satisfaçam a validade comportamental, a confiabilidade comportamental e a relevância comportamental.

A validade comportamental diz respeito à forma pela qual um sistema de controle conduz ao comportamento esperado. A confiabilidade comportamental vincula-se ao modo pelo qual um sistema de controle produz o mesmo comportamento, repetidas vezes, sendo intencional ou não. Já a relevância comportamental refere-se ao fato de, que para ser eficaz, um sistema de controle deve identificar todos os comportamentos relevantes necessários à organização. Caso contrário, as pessoas podem não direcionar seus esforços aos comportamentos desejáveis por desconhecê-los ou por não serem controlados.

Já o Plano de Referência de Hofstede (1981) traz uma tipologia para organizações sem fins lucrativos, considerando os diferentes tipos de atividades e controles e quatro questões: a) os objetivos da atividade são ambíguos ou claros?; b) os resultados são mensuráveis ou não mensuráveis?; c) os efeitos das intervenções de gestão são conhecidos ou desconhecidos?; e d) a atividade é repetitividade ou não repetitiva? Assim, são possíveis seis tipos de controle: Político (6); Julgamental (5); Intuitivo (4); Tentativa e Erro (3), Técnico (2) e Rotineiro (1).

O Político é o mais difícil, em função da presença de objetivos ambíguos. O Julgamental é o tipo possível quando não existe ambiguidade dos objetivos ou pode ser resolvida, mas os resultados não podem ser mensurados, não é possível empregar medidas substitutivas e o controle reside na subjetividade de quem decide. O Intuitivo ocorre quando os resultados são mensuráveis ou passíveis de medidas substitutivas, os efeitos das intervenções não são conhecidos e as atividades não são repetitivas. Para resultados mensuráveis ou passíveis de medidas substitutivas, efeitos das intervenções não conhecidos e atividades repetitivas, o controle é o por Tentativa e Erro. Nas atividades com resultados mensuráveis ou passíveis de medidas substitutivas, efeitos das intervenções conhecidas e atividades não repetitivas, o controle é Técnico. Já nas atividades com resultados mensuráveis ou passíveis de medidas substitutivas, efeitos das intervenções conhecidas e atividades repetitivas, o controle é Rotineiro, que é o mais fácil.

Para Hofstede (1981), existem duas categorias de controle de gestão. Uma engloba as situações mecanicistas e rotineiras, que corresponde aos tipos 1, 2 e 3 de controle. Para essa categoria o modelo cibernético é adequado, aplicando-se os princípios tradicionais. A outra abrange as situações não rotineiras, objetivos ambíguos, resultados não mensuráveis e efeitos não conhecidos, o que corresponde aos tipos 4, 5 e 6. Para esta categoria o modelo cibernético não se aplica. Com base nisso, o autor caracteriza dois tipos de erros: a) Erro do Tipo 1: não usar uma abordagem cibernética onde a situação satisfaz as condições para isso; e b) Erro do Tipo 2: usar uma abordagem cibernética onde a situação não satisfaz as condições para isso. Para o autor, os Erros Tipo 1 são muito frequentes em organizações públicas sem fins lucrativos, onde a preocupação com custo e eficácia é preterida. Já os Erros Tipo 2 ocorrem com menos frequência nestas organizações, porém apresentam consequências maiores.

Atualmente a discussão gira em torno da nova relevância da informação contábil, para além dos resultados financeiros, contemplando, também, o ativo humano (GOMES, 2014).

1.2 ARTEFATOS DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

Artefatos são atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias ou modelos de gestão ou de produção e sistemas utilizados no controle de gestão (SOUTES, 2005). Abordou-se aqui os seguintes artefatos: Planejamento Estratégico, Orçamento, Controle Orçamentário, Capital Intelectual, *Balanced Scorecard* (BSC), *Benchmarking* e Governança Corporativa.

1.2.1 Planejamento Estratégico

Para Oliveira (2014, p. 17), Planejamento Estratégico “é o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com os fatores externos – não controláveis – e atuando de forma inovadora e diferenciada.” O autor observa que o Planejamento Estratégico permite conhecer e melhor utilizar os pontos fortes; conhecer e eliminar ou minimizar os pontos fracos; conhecer e usufruir das oportunidades externas e conhecer e evitar as ameaças externas para estabelecer um plano de trabalho efetivo.

Serra *et al.* (2014) ressaltam que as estratégias podem mudar, por que o ambiente externo é dinâmico. Tais mudanças, quando pouco previsíveis, são chamadas de turbulência ambiental. De acordo com Hofstede (1981), a turbulência ambiental requer a avaliação sistemática do atendimento dos objetivos organizacionais e, muitas vezes, força a criação de novos objetivos. Logo, o Planejamento Estratégico deve ser flexível, mantendo, porém, o compromisso com o crescimento, a Visão e a Missão institucional (SERRA *et al.*, 2014).

Os princípios da administração estratégica, segundo Wright, Krol e Parnell (2009), são aplicáveis tanto em organizações que visam ao lucro quanto naquelas sem fins lucrativos.

1.2.2 Orçamento

Orçar, diz Padoveze (2013, p. 199), “significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, considerando as alterações já definidas para o próximo exercício”.

Além de ser um instrumento de planejamento, avaliação e controle, o orçamento funciona como: a) sistema de autorização; b) sistema de comunicação e coordenação; c) instrumento de motivação; e d) fonte para tomada de decisão (PADOVEZE, 2013).

Para a estruturação do orçamento, segundo o autor, é necessário: a) orientação para objetivos; b) envolvimento dos gestores; c) comunicação integral; d) expectativas realistas; e) flexibilidade; e f) reconhecimento dos esforços individuais e de grupos.

Segundo Anthony e Govindarajan (2008), o orçamento tem as seguintes características: a) estima o lucro potencial; b) pode ser apresentado em termos monetários e não monetários; c) geralmente é anual; d) é um compromisso dos gestores para atingir aos objetivos; e) após aprovado, só pode ser alterado em condições especiais; e f) permite comparação com o desempenho financeiro realizado para detectar e analisar as variações.

1.2.3 Controle Orçamentário

De acordo com Frezatti (2006, p. 16), o controle orçamentário é “um instrumento de contabilidade gerencial que permite à organização identificar quão próximo estão seus resultados em relação ao que planejou no período”. Para isso, o gestor deve “identificar suas metas, os resultados alcançados, as variações numéricas entre eles, analisar, entender as causas da variação e decidir ações que ajustem as metas no futuro ou que permitam manter aquelas que foram decididas”.

Para Padoveze (2013), consiste no confronto dos dados orçados e dados realizados para a avaliação das variações ocorridas. Os principais objetivos do controle orçamentário são: a) identificar e analisar as variações ocorridas; b) corrigir os desvios detectados; e c) ajustar o plano orçamentário para garantir a otimização do resultado e a eficácia empresarial.

1.2.4 Capital Intelectual

De acordo com Oliveira *et al.* (2011, p. 85), capital intelectual é o “conjunto de elementos intangíveis que são considerados os principais ativos dos empreendimentos desse novo século”. Este conceito diz respeito a mensurar o valor das organizações contemporâneas, tendo em vista que o mesmo não é tão mais facilmente definido, como observa Paiva (2000).

Brooking (1996) conceitua capital intelectual como uma combinação de ativos intangíveis, decorrente das mudanças nas áreas de tecnologia da informação, mídia e comunicação, que trazem benefícios intangíveis para as organizações.

Lopez e Ibarra (2000) definem capital intelectual como o conhecimento que pode ser convertido em lucro, mas que não é refletido nas demonstrações contábeis tradicionais.

1.2.5 *Balanced Scorecard* – BSC

Para Kaplan e Norton (1997, p. 19), “as empresas da era da informação serão bem-sucedidas investindo e gerenciando seus ativos intelectuais”. Sendo assim, o BSC é uma ferramenta de gestão de desempenho, derivada da visão e da estratégia, que reflete os aspectos

mais importantes do negócio. As perspectivas financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento “equilibram os objetivos de curto e longo prazos, os resultados desejados e os vetores do desempenho desses resultados, às medidas objetivas concretas e às medidas subjetivas mais imprecisas”. (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 26).

Kaplan e Norton (2000, 2004) ressaltam que tanto as empresas privadas como as organizações públicas e entidades sem fins lucrativos obtêm benefícios com o BSC.

1.2.6 Benchmarking

De acordo com Spendolini (1993, p. 17), *Benchmarking* é a pesquisa para realizar comparações de processos e práticas em outras organizações “para identificar o melhor do melhor e alcançar um nível de superioridade ou vantagem competitiva”.

Para Abrantes (2009), o *Benchmarking* tem a vantagem de reduzir risco e tempo, pois consiste em um processo de análise de empresas tomadas como referência, pelo desempenho superior, a fim de adaptar para uma realidade semelhante, considerando as diferenças de cultura organizacional e as peculiaridades do negócio, em vez de se criar algo novo.

1.2.7 Governança Corporativa

Blair (1999) assume que a Governança Corporativa trata dos meios utilizados pelas corporações para estabelecerem processos que ajustem os interesses conflitantes entre acionistas e dirigentes. Já a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (1999) define pela ótica dos sistemas de relações. Neste aspecto, a estrutura da Governança Corporativa estabelece as regras para a tomada de decisão e especifica direitos e deveres do Conselho Administrativo, Diretores Executivos, acionistas e demais *stakeholders*. O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2009) segue essa linha.

Claessens e Fan (2002) definem Governança Corporativa como sistema normativo, dizendo respeito a padrões de comportamento que conduzem à eficiência, com base na ética. Assim, O benefício de se adotar as Boas Práticas de Governança é o monitoramento da Diretoria Executiva, através do Conselho de Administração, da Auditoria Independente e do Conselho Fiscal, alicerçado em quatro princípios: a) *fairness* - senso de justiça e equidade no atendimento das demandas dos acionistas; b) *disclosure* - transparência das informações que impactam os negócios; c) *accountability* - prestação responsável de contas com base nas boas práticas contábeis e de auditoria; e d) *compliance* - conformidade no cumprimento dos estatutos sociais, regimes internos e leis. De acordo com o IBGC (2009), tais princípios e práticas podem ser aplicados a qualquer tipo de organização.

1.3 INDICADORES DE DESEMPENHO

De acordo com a Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento (2009, p. 13), os indicadores são fundamentais para as organizações, pois permitem “acompanhar o alcance das metas, identificar avanços, melhorias de qualidade, correção de problemas, necessidades de mudança etc.” Para a Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento (2009), suas principais dimensões são: a) eficiência – afere o quanto se consegue produzir com os recursos disponíveis; b) eficácia – aponta o grau com que se atinge os objetivos planejados; e c) efetividade – mede o grau de satisfação da sociedade com os impactos gerados.

1.4. SISTEMAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

De acordo com o Serviço Federal de Processamento de Dados - SERPRO (2015), “[...] Sistemas Estruturadores são mecanismos de organização por temas da Administração Pública Federal, sendo previstos no Decreto-Lei nº 200/67”. Já os Sistemas Estruturantes “[...] são a forma tecnológica que dá suporte ao funcionamento destes sistemas estruturadores”.

Lima *et al.* (2010) esclarecem que as instituições públicas federais desenvolvem sistemas corporativos para atender aos anseios da gestão interna da organização, que convivem com os sistemas da Administração Pública Federal, voltados para a gestão unificada do Estado. Para esses autores, integrar os sistemas corporativos e os sistemas da Administração Pública Federal é um grande benefício para as instituições federais, já que evita o retrabalho de lançamento de dados nos dois sistemas e a possibilidade de erros.

2 MÉTODO

Foi empregado, neste estudo, a pesquisa qualitativa e exploratória, por meio de estudo de caso. Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa foi documental e de campo. Os principais documentos analisados foram: Regimento Interno, Estatuto, Plano Estratégico, Relatórios de Atividades, Relatórios de Gestão, Relatórios de Auditoria, Manuais Institucionais e Guias Práticos.

As entrevistas foram individuais e semiestruturadas, realizadas no Rio de Janeiro e em Brasília. No IBGE foram entrevistados sete servidores e no IPEA três.

Os sujeitos da pesquisa foram selecionados, inicialmente, por acessibilidade. No decorrer das entrevistas, foi utilizado o método *snow ball*, em que cada entrevistado indica o próximo.

O tratamento dos dados se deu por meio de análise documental e de conteúdo.

3 ESTUDO DE CASO: IBGE E IPEA

3.1 O IBGE

De acordo com o seu Estatuto, aprovado pelo decreto nº 4.740, de 13 de junho de 2003, o IBGE está vinculado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG (BRASIL, 2003). Sua missão é "Retratar o Brasil com informações necessárias ao conhecimento da sua realidade e ao exercício da cidadania." (IBGE, 2015a).

Segundo a Lei nº 5.878, o objetivo do IBGE é “assegurar informações e estudos de natureza estatística, geográfica, cartográfica e demográfica necessários ao conhecimento da realidade física, econômica e social do País”, tendo em vista ao planejamento econômico e social e à segurança nacional”. (BRASIL, 1973).

O IBGE é composto por 27 Unidades Estaduais; 27 Setores de Documentação e Disseminação de Informações; 589 Agências de Coleta de dados; e Reserva Ecológica do Roncador

Pelo Sistema de Acompanhamento e Gestão (SAG), de outubro de 2015, o IBGE possui 5.665 servidores ativos e 5.360 contratados temporários, totalizando 11.025 servidores, sem contar com os terceirizados.

3.2 O IPEA

O IPEA é uma fundação pública instituída nos termos do art. 190 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, com sede em Brasília (BRASIL, 1967), regido pelo seu

Estatuto e pelas disposições aplicáveis. Sua missão é “Aprimorar as políticas públicas essenciais ao desenvolvimento brasileiro, por meio da produção e disseminação de conhecimentos e da assessoria ao Estado nas suas decisões estratégicas”. (IPEA, 2015a).

Com sede em Brasília e Coordenação de Administração no Rio de Janeiro, o IPEA possui 379 servidores (PORTAL DO SERVIDOR, 2015), 264 bolsistas e 279 terceirizados.

Atualmente o IPEA vincula-se ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (BRASIL, 2015).

4 RESULTADOS

4.1 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL DO IBGE

4.1.1 Planejamento Estratégico

O Planejamento Estratégico em vigor (2012-2015) objetiva apresentar as orientações estratégicas institucionais e estabelecer objetivos e metas para nortear a execução do trabalho, para o alcance pleno da missão institucional (IBGE, 2015b). Nele são apresentados a Missão, os Valores, os Condicionantes Estratégicos, a Visão, os Fatores Críticos de Sucesso, os Macroprocessos, Objetivos e Metas.

De acordo com o documento “Orientações para o Monitoramento e Avaliação do Plano Estratégico 2012-2015”, “o monitoramento das metas é constituído de um ciclo contínuo formado pelas atividades de registro da situação dos resultados e do acompanhamento das metas”. (IBGE, 2013, p. 10). A avaliação dos resultados tem como finalidade subsidiar a atualização do Plano Estratégico em seus objetivos estratégicos, metas, resultados, prazos e responsáveis.

Para o monitoramento e avaliação da execução do Planejamento Estratégico foi desenvolvido no Sistema Integrado de Gestão (SIGESTÃO) um módulo denominado “Monitoramento do Plano Estratégico”. Os objetivos estratégicos, metas, resultados, prazos e responsáveis são cadastrados neste módulo. As Unidades de Planejamento das Unidades Setoriais são os responsáveis por atribuir uma ação para cada resultado e selecionar um plano orçamentário correspondente. De acordo com o IBGE (2013, p. 11), “a associação do Plano Estratégico aos Planos Orçamentários visa a integração do planejamento estratégico, tático e operacional do IBGE, sendo mais um passo na construção de um sistema de planejamento integrado”.

O monitoramento da execução de cada meta é realizado pelo responsável por sua execução. O sistema registra se o resultado está dentro ou fora do prazo. Estando fora, deverá ser justificado e registrada as medidas adotadas para a realização do resultado.

O acompanhamento das metas é feito por cada Unidade Organizacional, objetivando subsidiar o processo decisório quanto à correção ou manutenção de rumos. A avaliação dos resultados ocorre semestralmente.

Em relação à contribuição dos resultados do monitoramento e controle do Plano para a tomada de decisão por parte da Direção Superior, foi relatado que ainda não parece ser significativa.

4.1.2 Orçamento

A proposta orçamentária inicia-se com uma fase qualitativa, em que se define o Plano de Trabalho, a estrutura de ações e os planos orçamentários das ações.

A fase quantitativa é composta de diferentes etapas relacionadas ao orçamento público: elaboração do orçamento, discussão e aprovação, execução, alterações e controle e avaliação.

Quem faz o planejamento dos recursos são as unidades de planejamento setoriais. Cabe a Coordenação de Planejamento e Supervisão (CPS), da Diretoria Executiva (DE), compilar, organizar e consolidar as previsões de recursos para um determinado período, para discussão e aprovação.

Para a elaboração do orçamento o IBGE utiliza dois módulos do sistema corporativo SIGESTÃO: o módulo “Contratos para fins de Planejamento da Proposta Orçamentária” e o módulo “Elaboração da Proposta Orçamentária”. O objetivo do primeiro é registrar e consolidar todos os contratos e despesas a eles vinculadas, necessárias para o desenvolvimento das atividades do IBGE. Após os registros destes contratos é que são registradas e consolidadas, no segundo módulo, as demais necessidades. A consolidação dessas informações no SIGESTÃO gera a pré-proposta.

O SIGESTÃO tem toda a estrutura necessária para receber as informações das necessidades orçamentárias e prover a sua migração para o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), que é um sistema da Administração Pública Federal. Ou seja, existe integração entre os dois sistemas.

O processo de negociação ocorre em Brasília. Após o ajuste decorrente da negociação, realizado sempre para menos, o Ministério encaminha a proposta ao Congresso para aprovação e para o sancionamento do Presidente da República, na Lei Orçamentária Anual (LOA) (IBGE, 2015c, p. 7).

Muitas vezes, em função do prazo exíguo, não há tempo das unidades setoriais adequarem seus orçamentos ao valor ajustado. Desta forma, ocorre um corte linear no orçamento.

4.1.3 Controle Orçamentário

Após a aprovação da proposta, o orçamento é migrado para o SIOP e se integra à execução orçamentária, dentro do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

O acompanhamento e controle das necessidades ligadas às despesas correntes, da liberação de orçamento e dos limites mensais é feito por meio de uma ferramenta de controle gerencial desenvolvida no IBGE, chamada SIGALOA (Sistema de Acompanhamento da Lei Orçamentária Anual). Desta forma, são integradas as necessidades orçamentárias de cada Diretoria.

O SIGALOA não se comunica com o SIAFI.

As entrevistas revelaram, também, que não há um sistema de custos no IBGE, devido à dificuldade de apuração, mas apenas o monitoramento de gastos. Também não existe, ainda, um processo de controle de gastos que apure os gastos por Agências. Atualmente é possível, apenas, apurar por Unidades Estaduais e Diretorias. No entanto, o IBGE está organizado com uma Gerência para melhorar a qualidade dessas informações.

4.1.4 Gestão do Capital Intelectual

O IBGE não possui política de Gestão do Capital Intelectual. No entanto, enfatizou-se nas entrevistas a ocorrência de uma mudança positiva na gestão de pessoas nos últimos anos, com destaque para as seguintes ações, contempladas por programas específicos: a) esforço

para alocar a pessoa certa na função certa, de acordo com suas habilidades; b) oportunidades para desenvolvimento profissional e pessoal e congruência entre os programas de treinamento e os objetivos corporativos; c) valorização da participação dos funcionários na elaboração dos objetivos; d) preocupação em fornecer infraestrutura adequada; e e) preocupação com a qualidade de vida do servidor.

4.1.5 *Balanced Scorecard (BSC)*

O IBGE não utiliza BSC. No entanto, existe a intenção de adotar para o próximo Planejamento Estratégico (2016-2019).

4.1.6 *Benchmarking*

De acordo com os resultados das entrevistas, a Fundação vem utilizando o *Benchmarking* como um artefato para a melhoria de sua gestão.

Para o desenvolvimento dos módulos do SIGESTÃO, utilizados para a elaboração da proposta orçamentária e para o monitoramento do Planejamento Estratégico, o IBGE fez *Benchmarking* com a Secretaria da Receita Federal e o Ministério da Educação. Também foi relatado que este artefato já foi utilizado para a melhoria de gestão de pessoas e de processos.

4.1.7 *Governança Corporativa*

O IBGE possui órgãos colegiados de Direção Superior, composto, entre outros, por Conselho Técnico; Conselho Curador e Conselho Diretor e órgãos seccionais, integrados por Auditoria Interna, Procuradoria Federal e Diretoria Executiva. A competência, a composição e o funcionamento do Conselho Técnico, do Conselho Curador, do Conselho Diretor, como órgãos colegiados, da Auditoria Interna e da Diretoria Executiva, especificadas no Regimento Interno da Fundação (Portaria nº 215, 2004), busca estabelecer as regras e procedimentos para a tomada de decisão quanto às questões corporativas, de forma a assegurar “o controle da propriedade sobre a gestão”.

A estrutura da Governança está aparelhada para o atendimento às exigências previstas em Lei, no que diz respeito à conformidade no cumprimento de normas reguladoras, expressas nos estatutos sociais, nos regimes internos e nas leis brasileiras, à transparência das informações que impactam os negócios e à prestação de contas com base nas boas práticas contábeis e de auditoria, como exigências da Administração Pública Federal.

Quando perguntado sobre a atuação da Governança, a resposta obtida é que é fraca, com necessidade de uma atuação mais efetiva do Conselho Técnico. Embora reconheça a trajetória evolutiva do IBGE, o entrevistado salienta que as estruturas informais ainda têm muita influência, inclusive no tocante ao poder de alguns chefes.

A respeito da transparência das informações (*disclosure*), as respostas obtidas apontaram para o cumprimento da Lei de Acesso a Informações (LAI), confirmando a inexistência de uma Ouvidoria.

Sobre a prestação responsável de contas (*accountability*), também foi destacado que o IBGE se atem ao cumprimento da obrigação legal.

Sobre o senso de justiça e equidade (*fairness*), há a percepção de que a sociedade deveria ter uma participação maior, por meio de uma Ouvidoria.

4.1.8 Sistemas Corporativos do IBGE

O sistema de controle gerencial desenvolvido pelo IBGE é o Sistema de Acompanhamento e Gestão (SAG), que é um banco de dados voltado para a Gestão Operacional, Tática e Estratégica da Instituição. (IBGE, 2008, p. 7). O SAG contém dados de todos os sistemas administrativos do IBGE e do Governo Federal.

Os objetivos do SAG são: a) disponibilizar informações de qualidade para todos os gestores via *web*; b) permitir que o gestor personalize as suas informações; c) criar um ambiente único de informações; d) dar independência a cada gestor; e) ter agilidade na disponibilização dos dados; f) criar um conjunto de procedimentos, infraestrutura tecnológica, práticas e ferramentas de exploração e análise de dados; g) possibilitar a aquisição, organização e distribuição de informações relevantes para as pessoas certas, no tempo certo; e h) capacitar os gestores na utilização de informações estratégicas (IBGE, 2008).

O SAG permite a integração contínua de dados do IBGE com os Sistemas da Administração Pública Federal.

4.1.9 Indicadores de Desempenho Operacional do IBGE

De acordo com o Relatório de Gestão 2014 (IBGE, 2014), para avaliar o desempenho da gestão quanto à eficácia, eficiência e a efetividade, o IBGE utiliza quatro indicadores: a) Taxa de Resultados Alcançados; b) Taxa de Crescimento Acumulado da Demanda por Informações Estatísticas e Geocientíficas; c) Tempo Médio de Resposta; e d) Taxa de Satisfação dos Usuários.

4.1.10 Avaliação de Desempenho do IBGE

A Avaliação de Desempenho dos servidores foi instituída pela Lei nº 11.784/2008. Posteriormente, outros instrumentos legais foram criados para atender às exigências legais.

A Avaliação de Desempenho é composta pelas avaliações institucional e individual, evidenciando a interdependência entre a atuação do servidor e o desempenho do IBGE, no alcance das metas (IBGE, 2014b). A avaliação institucional afere o atingimento das metas com base nas ações orçamentárias do PPA, definidas pelo Conselho Diretor (IBGE, 2014b). A Individual afere o desempenho do servidor no exercício das atividades relativas ao cargo, com foco na contribuição individual para o atingimento das metas de desempenho (IBGE, 2014b). O resultado atende às seguintes finalidades: a) cálculo da gratificação; b) progressão e promoção; e c) avaliação e homologação de estágio probatório.

A gratificação de desempenho é constituída de duas parcelas que totalizam 100 pontos. A primeira vale até 20 pontos, em função da avaliação individual. A segunda, até 80, em função da avaliação de desempenho institucional.

4.2 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL DO IPEA

4.2.1 Planejamento Estratégico

O Planejamento Estratégico do IPEA (2013-2023), apresenta a Visão, a Missão, os Valores, os Benefícios para o público-alvo e os Objetivos Estratégicos.

Esses objetivos se desdobram em Estratégias, que representam a maneira pela qual os resultados pretendidos serão alcançados (IPEA, 2014b).

As Estratégias são as iniciativas que indicam a maneira como o IPEA pretende alcançar cada Objetivo Estratégico.

A estratégia de longo prazo (2023) se integra aos Planos de Trabalho, através dos Planos de Médio Prazo das Diretorias (2015), e os planos táticos se desdobram nos orçamentos anuais, que deverá prover os recursos.

O IPEA, para aumentar sua capacidade de gerenciamento, destaca a necessidade de acompanhar a execução dos projetos, principalmente no que tange ao escopo, prazos, custos, recursos humanos, riscos, padrões de qualidade, entre outros. Também destaca que o monitoramento do Plano Estratégico consiste em uma atividade sistemática para municiar os decisores com informações “relevantes, sintéticas e tempestivas do desempenho do Planejamento Estratégico, com a indicação dos principais problemas e oportunidades para sua execução, e a proposição de medidas corretivas ou preventivas”. (IPEA, 2014b, p. 42). Apesar dessas constatações, o Planejamento Estratégico do IPEA não prevê o mecanismo pela qual os projetos e o próprio Planejamento Estratégico serão monitorados e avaliados.

4.2.2 Orçamento

Sobre o processo de elaboração do orçamento no IPEA, a resposta obtida em entrevista foi que a Fundação “não tem gestão sobre isso”, posto que só recebe os limites.

O ciclo orçamentário começa, no âmbito da União, com a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e com a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Após a elaboração da LDO e da LOA, a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) determina os limites de despesa e envia para os órgãos, entre eles, o IPEA, para que ratifique ou retifique com as justificativas cabíveis e memórias de cálculo. Conforme entrevista, o IPEA tem conseguido, “já lá no apagar das luzes” do encaminhamento do Projeto de Lei do Orçamento Anual para o Congresso, ampliar tais limites.

4.2.3 Controle Orçamentário

O controle orçamentário ocorre através de planilhas, que indicam os limites internos definidos. Tais informações são distribuídas para os diretores para que saibam qual seus limites nos itens assinalados.

Foi relatado em entrevista que o IPEA ainda não possui sistema de custo, mas que já existe a preocupação neste sentido, bem como a busca de uma ferramenta que permita a apuração e acompanhamento.

4.2.4 Gestão do Capital Intelectual

O IPEA não possui uma política de Gestão do Capital Intelectual. No entanto, possui o Sistema de Gestão de Pessoas, instituído pela Portaria nº 40, de 06 de fevereiro de 2013. Este sistema é formado por um Comitê Técnico de Gestão de Pessoas e pela Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas da Diretoria de Desenvolvimento Institucional (DIDES).

Desta forma, a Fundação estabeleceu políticas de gestão de pessoas que, segundo à Instituição, estão em “consonância com o Planejamento Estratégico”. (IPEA, 2014c, p. 15), objetivando alinhar e desenvolver as competências individuais e organizacionais. Tais políticas “comunicam de forma objetiva e clara os propósitos da organização em relação à gestão de pessoas e expressam resultados, ações e comportamentos que esperam obter como retorno das políticas praticadas.” (IPEA, 2014c, p. 16).

4.2.5 *Balanced Scorecard* (BSC)

O IPEA não utiliza o artefato BSC.

4.2.6 Benchmarking

O IPEA utiliza este artefato na elaboração de seus estudos. Em relação à gestão, a utilização mais recente foi para a elaboração do Planejamento Estratégico, em que se realizou um estudo de *benchmarking*, com a Petrobras, Embrapa e FAPESP. Este estudo visou a “identificar e analisar as melhores práticas de planejamento, pesquisa e gestão destas instituições que pudessem servir de modelo para o IPEA, especialmente considerando questões relativas à elaboração e gestão da carteira de projetos”. (IPEA, 2014b, p. 48).

4.2.7 Governança Corporativa

O IPEA é composto por um órgão de assistência direta e imediata ao Presidente, o Gabinete (GABIN), e por órgãos seccionais, que são a Procuradoria Federal (PROFE), a Auditoria Interna (AUDIN), a Ouvidoria (OUVID) e a Diretoria de Desenvolvimento Institucional (DIDES) (Decreto nº 7.142, 2010). Desta forma, o Instituto não possui um Conselho de Administração, sendo dirigido por um Presidente e Diretoria Colegiada, composta pelos Diretores do IPEA.

A “Diretoria Colegiada é uma instância consultiva e deliberativa sem previsão estatutária ou mesmo regimental; isto é, embora constitua a institucionalidade do IPEA, até o momento a Diretoria Colegiada não possui amparo legal e regulamentar”. (IPEA, 2015e).

De acordo com o IPEA (2015c), o Instituto possui uma Ouvidoria, criada em 2004, com o objetivo de oferecer ao cidadão um instrumento para a defesa dos seus direitos, estabelecendo “um espaço de mediação das relações entre sociedade e núcleo gestor do Instituto na recepção e tratamento das manifestações sob a forma de reclamações, denúncias, solicitações, sugestões e elogios”.

4.2.8 Sistemas Corporativos do IPEA

O IPEA não possui sistemas corporativos para controle gerencial, realizando este controle através de planilhas, conforme consta no Relatório de Auditoria Anual de Contas de 2013.

Segundo resultados da entrevista, a inexistência de sistemas corporativos que se integrem com a base de dados dos Sistemas da Administração Pública Federal compromete a eficiência e gera retrabalho, pois muitos dados precisam ser consolidados nas planilhas e realimentados manualmente, nos sistemas do Governo, como o SIAFI e SIOP.

4.2.9 Indicadores de Desempenho do IPEA

Segundo o Relatório de Auditoria Anual de Contas de 2014 (IPEA, 2014a), referente ao exercício 2013, o IPEA não havia instituído indicadores para apurar o desempenho da sua gestão em 2013 e em 2014. Ou seja, “ não possui indicadores de qualidade ou de desempenho que monitorem os processos relacionados aos objetivos estratégicos.” (IPEA, 2014a, p. 25).

Para definir os indicadores de desempenho, existe o Projeto P00127/2015, que iniciou seu trabalho em setembro de 2015, com previsão de término em dezembro de 2016 (IPEA, 2015b).

4.2.10 Avaliação de Desempenho do IPEA

A avaliação de desempenho do IPEA consiste no monitoramento sistemático das atuações institucional e individual do servidor.

De forma semelhante ao IBGE, a gratificação de desempenho é constituída por duas parcelas que totalizam 100 pontos. Até 20 pontos são obtidos na avaliação individual e até 80, na institucional. A gratificação de desempenho é concedida de 30 até 100 pontos.

O quadro 1 sintetiza os elementos do sistema de controle gerencial no IBGE e no IPEA.

		IBGE	IPEA
Artefatos	Planejamento estratégico	Adota.	Adota
	Orçamento	Adota.	Adota. Porém existem pontos de melhoria.
	Controle orçamentário	Adota.	Adota. Porém existem pontos de melhoria.
	<i>Benchmarking</i>	Adota.	Adota.
	Governança corporativa	Adota. Porém existem pontos de melhoria.	Não adota.
	Gestão do capital intelectual	Não adota.	Não adota.
Sistemas corporativos		Possui.	Não possui.
Indicadores de desempenho		Possui.	Não possui.
Avaliação de desempenho		Adota.	Adota.

Quadro 1: Elementos do sistema de controle gerencial no IBGE e no IPEA
Fonte: Elaboração própria

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em relação aos principais resultados da pesquisa, verificou-se que o IBGE e o IPEA utilizam o Planejamento Estratégico para a definição dos seus objetivos organizacionais, refletindo os objetivos estratégicos traçados.

Em relação à ligação entre planejamento, controle e operações, conforme preconizam Lorange e Morton (1974), o IBGE monitora o cumprimento das metas por meio de um sistema desenvolvido para tal. Já o IPEA não define no Plano Estratégico o mecanismo de monitoramento e avaliação.

No que tange à integração do planejamento estratégico, tático e operacional, tanto no IBGE quanto no IPEA ocorre a associação do Plano Estratégico aos Planos Orçamentários.

Analisando, então, sob o ponto de vista do Planejamento Estratégico, o IBGE é a que mais se aproxima dos modelos eficazes tratados na literatura.

Quanto ao orçamento dever ser um instrumento de planejamento, elaborado com participação e negociação, constatou-se que, no IBGE, o orçamento é elaborado, em forma de pré-proposta, com a participação direta das unidades de planejamento setoriais, cabendo à Coordenação de Planejamento e Supervisão da Diretoria Executiva compilar, organizar e consolidar as previsões de recursos, gerando uma pré-proposta para ser submetida à discussão e aprovação interna e, em seguida, encaminhada ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Já no IPEA não ocorre a participação das Diretorias num esforço de planejamento do orçamento, visto que a Fundação aguarda a chegada dos limites orçamentários, por parte do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

No IBGE, sempre que o cronograma do Governo permite, cada Diretoria realiza o corte com base na pré-proposta. Já no IPEA não há um planejamento formal, por Diretoria, que possibilite essa avaliação. Ou seja, o orçamento só consiste, efetivamente, em um instrumento de planejamento para o IBGE.

Em relação ao orçamento ser um instrumento de controle, verificou-se que o IBGE realiza o acompanhamento e controle das necessidades ligadas às despesas correntes, da liberação de orçamento e dos limites mensais por meio de uma ferramenta de controle gerencial desenvolvida na fundação. Já no IPEA o controle orçamentário consiste, basicamente, na indicação e acompanhamento dos limites internos definidos para cada diretoria, realizado por meio de planilhas, de forma não integrada.

Sendo assim, no que tange ao orçamento como instrumento de planejamento e controle, é possível concluir que o IBGE está mais próximo que o IPEA do referencial teórico apresentado nesta pesquisa.

Considerando-se que, de acordo com o plano de referência de Anthony (1965), o processo de controle deve se organizado cronologicamente, contemplando planejamento e programação, orçamento e avaliação de desempenho e que, de acordo com a abordagem de Lorange e Morton (1974), o sistema de controle de gestão deve utilizar variáveis não monetárias como uma parte regular do sistema de controle formal, foi verificado que o IBGE possui alinhamento com o quadro de referência da pesquisa, pois adota quatro indicadores de desempenho operacional não financeiros, que avaliam a eficácia, a eficiência e a efetividade. Já o IPEA ainda não possui tais indicadores.

No que tange à avaliação de desempenho dos servidores, ambas as instituições são sujeitas à Lei nº 11.784/2008. No IBGE, a avaliação é realizada com base em seis fatores de desempenho, de um total de 36 fatores, listados na RCD nº14/2014, descritos em três séries: fatores institucionais, fatores dos grupos profissionais e fatores complementares.

Em cada período de Avaliação são estabelecidos dois fatores para cada série, sendo que os dois fatores institucionais devem ser utilizados na avaliação de todos os servidores, os dois fatores do grupo profissional devem ser utilizados na avaliação dos servidores pertencentes àquela unidade organizacional e os dois fatores complementares são os únicos que podem ser negociados entre avaliador e avaliado, conforme a natureza das atividades.

Já o IPEA adota os fatores mínimos individuais que são: produtividade; conhecimento de métodos e técnicas necessários para o desenvolvimento das atividades; trabalho em equipe; comprometimento e cumprimento das normas de procedimentos e de conduta.

Partindo do princípio que o sistema de controle deve identificar todos os comportamentos ou objetivos relevantes à organização, com o objetivo de controlá-los para que as pessoas possam direcionar seus esforços aos comportamentos desejáveis, de forma que os objetivos organizacionais sejam alcançados (Flamholtz, 1979), a flexibilidade dos fatores de avaliação individual adotada pelo IBGE tende a aumentar a probabilidade de que esses membros se comportem de forma que os objetivos organizacionais sejam alcançados. Ou seja, o IBGE, ao prever no seu sistema de avaliação individual a possibilidade de selecionar fatores com foco na unidade organizacional específica e fatores complementares negociáveis entre avaliador e avaliado em função da natureza das atividades, aumenta sua capacidade de criar as condições que favoreçam ao *goal congruence*, pois atende ao critério da relevância comportamental, observado por Flamholtz (1979).

Com relação à tipologia de Hofstede (1981), embora ocorram conflitos de interesses em relação ao orçamento, visto que é comum a restrição orçamentária imposta pelo Governo, tanto o IBGE quanto o IPEA conseguem resolver as ambiguidades, por meio da negociação com o MPOG. Quando, apesar da negociação, não se chega ao valor desejado e não há tempo para negociação interna com as Diretorias, o IBGE utiliza a hierarquia para definir a alocação dos recursos, de forma a tornar os objetivos mais claros e precisos. O IPEA, ao não elaborar a

pré-proposta orçamentária, lança mão de regras e políticas fixas, utilizando-se do histórico para alocar às Diretorias os recursos destinados à fundação. Neste aspecto, ambas utilizam o controle Político para resolver as ambiguidades, transformando as “incertezas externas” em “certezas internas”. Superada a ambiguidades, as atividades do IBGE e do IPEA possuem resultados mensuráveis, efeitos das intervenções conhecidas e atividades repetitivas, apontando para o controle Rotineiro.

Também se verificou que o IBGE e o IPEA estão mais sujeitos aos Erros Tipo 1, pois não possuem controle de custo, o que favorece que a eficácia seja preterida.

Com base nas evidências e na visão do pesquisador, os resultados sugerem que o sistema de controle gerencial projetado pelo IBGE, quando comparado ao do IPEA, embora não possua total aderência, se encontra mais próximo dos sistemas tidos como eficazes, abordados no referencial teórico.

Espera-se que este trabalho possa contribuir para o aprimoramento dos sistemas de controle gerenciais das instituições e incentivar outros órgãos públicos a adotarem sistemas mais eficazes.

REFERÊNCIAS

- ABRANTES, J. **Gestão da qualidade**. Rio de Janeiro: Interciência, 2009.
- ANTHONY; R. N.; V. GOVIDARAJAN. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BLAIR, M. M. *For whom should corporations be run. An economic rationale for stakeholders management*. v. 31, n. 2. **Long Rang Planning**, p. 195-200, 1999.
- BROOKING, A. **Intellectual capital. Core asset for the third millenium enterprise**. International Thomson Business Londres: Press, 1996.
- BRASIL. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 01 abril 2015.
- _____. **Lei nº 5.878, de 11 de maio de 1973**. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5878.htm>. Acesso em: 01 abril 2015.
- _____. **Decreto nº 4.740, de 13 de junho de 2003**. 2003. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/disseminacao/eventos/missao/estatuto.shtm>>. Acesso em: 24 nov. 2015.
- _____. **Portaria nº 215, de 12 de agosto de 2004**. 2004. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/disseminacao/eventos/missao/regimento.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2015.
- _____. **Decreto nº 7.142, de 29 de março de 2010**. 2010. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/presi/100329_decreto7142_estatuto_ipea.pdf>. Acesso em: 01 abril 2015.
- _____. **Decreto nº 8.536, de 02 de outubro de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8536.htm>. Acesso em: 25 nov. 2015.
- FLAMHOLTZ, E. *Organizational control systems as a managerial tool*. **California Management Review**, v. 22, n. 2, p. 50-59, 1979.
- FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. ed.. São Paulo: Atlas, 2006.
- GOMES, J. S. **Controle de gestão comportamental**. Textos e casos. São Paulo: Atlas, 2014.

- GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão**. Uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas, 1997.
- HOFSTEDE, G. *The poverty of management control philosophy*. **Academy of Management Review**, v. 3, n. 3, p. 456-461, 1978.
- _____. *Management control of public and not-for-profit activities*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 6, n. 3, p. 193-211, 1981.
- HORGREN, C. T.; DATAR, S. M. R.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos**. v. 2, 11. ed. São Paulo: Pearson, 2010.
- IBGC – INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo: IBGC, 2009. Disponível em: <http://hotsite.mma.gov.br/redemulheres/wp-content/uploads/CodigoIBGCMelhoresPraticas_2010.pdf>. Acesso em: 17 de maio 2015.
- IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Orientações para o Monitoramento e Avaliação do Plano Estratégico 2012-2015**. 2013. Documento interno.
- _____. **Relatório de gestão 2014**. 2014. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/disseminacao/prestacaodecontas/relatgestao2014.pdf>>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- _____. **Missão institucional, principais funções, histórico, estrutura**. 2015a. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/disseminacao/eventos/missao/default.shtm>>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- _____. **Plano estratégico 2012-2015**. 2015b. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/disseminacao/eventos/missao/planejamento_estrategico_ibge_2012_2015.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- _____. **Planejamento Institucional. Contratos para fins de Planejamento**. Orientações 2015. 2015c. Documento interno.
- IPEA - INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Relatório de auditoria anual de contas**. 2014a. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/acessoainformacao/images/pdfs/140929_relatorio_auditoria_2014.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- _____. **Planejamento estratégico do IPEA 2013 – 2023**. 2014b. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3076/4/Plano_estrategico_2013_2023%20%28revisto%29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- _____. **Estratégia para Desenvolvimento de Pessoas**. 2014c. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/150511_estrategias_para_desenvolvimento_de_pessoas.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- _____. **Missão**. 2015a. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=1227&Itemid=68>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- _____. **Plano de Trabalho IPEA 2015**. 2015b. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/dides/151009_plano_trabalho_2015.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- _____. **Repositório do Conhecimento do Ipea – RCIpea**. 2015c. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=1415:repositorio-de-conhecimentos-e-comunidades-de-pratica-dides&catid=117:dides&Itemid=5>. Acesso em: 28 nov. 2015.

- _____. **Diretoria Colegiada**. 2015e. Disponível em:
<<http://www.ipea.gov.br/acessoainformacao/institucional/diretoriacolegiada.>>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- KAPLAN, R. S., & NORTON, D. P. **A estratégia em ação**. *Balanced scorecard*. “Uma realidade histórica”. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Organização orientada para a estratégia**. Como as empresas que adotam o *Balanced scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Mapas estratégicos**. Convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- LIMA, G. *et al.* **Interoperabilidade do InfraSIG-UFRN/MJ e os Sistemas Estruturantes do Governo Federal: um estudo de caso**. 2010. Disponível em:
<https://www.info.ufrn.br/wikisistemas/lib/exe/fetch.php?media=producao_cientifica:interoperabilidade_do_infrasisg-ufrnmj2010.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- LOPEZ, J. A.; IBARRA, F. B. *Introdução à contabilidade directiva: Diagnóstico, Planificação e controlo*. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 18, n. 60, p. 864-866, 1989.
- LORANGE, P.; MORTON, M. S. S. *A framework for management control systems*. **Sloan management review**, v. 16, n. 1, p. 93-211, 1981.
- MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO - SECRETARIA DE GESTÃO. **Guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores**. 2009. Disponível em: <http://www.gespublica.gov.br/Tecnologias/pasta.2010-05-24.1806203210/guia_indicadores_jun2010.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento Estratégico**. Conceitos, metodologia, praticas. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- OLIVEIRA, E. C. M. *et al.* **Capital intelectual**. Reconhecimento e Mensuração. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.
- PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional**. Conceitos – estrutura – aplicação. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.
- PAIVA, S. B. Capital intelectual: um novo paradigma para a gestão dos negócios. In: XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2000, Goiânia, **Anais...** Goiânia: 2000.
- PORTAL DO SERVIDOR. **Boletim estatístico de pessoal e informações**. 2015. Disponível em:
<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/servidor/publicacoes/boletim_estatistico_pessoal/2015/bol231-bep_jul2015-parte_ii.pdf> Acesso em: 28 nov. 2015.
- SERRA, F. R. *et al.* **Gestão estratégica – conceitos e casos**. São Paulo: Atlas, 2014.
- SERPRO - SERVIÇO FEDERAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS. **Você sabe o que são sistemas estruturantes?** 2015. Disponível em:
<<https://www.serpro.gov.br/noticias/noticias-2015/voce-sabe-o-que-sao-sistemas-estruturantes>>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- SOUTES, D. O. **Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras**. *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, 2005.
- SPENDOLINI, M. J. (1993). **Benchmarking**. São Paulo: Makron Books.
- WRIGHT, P.; KROL, M.; PARNELL, J. **Administração estratégica: conceitos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.