

**UNIVERSIDADE DO GRANDE RIO  
ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO**

Luiz Cláudio de Camargo Moureau Linhares

**CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM UMA  
INSTITUIÇÃO DE SAÚDE PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO EM UNIDADES  
FINALÍSTICAS DA FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ**

**Rio de Janeiro  
2019**

Luiz Cláudio de Camargo Moureau Linhares

**CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM UMA  
INSTITUIÇÃO DE SAÚDE PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO EM UNIDADES  
FINALÍSTICAS DA FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ.**

Dissertação apresentada a Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy” como parte dos requisitos parciais para obtenção de Mestre em Administração.

Área de concentração:  
Gestão Organizacional

Linha de Pesquisa:  
Estratégia, Governança e Conhecimento.

Professor: Dr. Josir Simeone Gomes

**Rio de Janeiro  
2019**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada à fonte.  
**CATALOGAÇÃO NA FONTE/BIBLIOTECA - UNIGRANRIO**

**CATALOGAÇÃO NA FONTE/BIBLIOTECA - UNIGRANRIO**

L755c

Linhares, Luiz Cláudio de Camargo Moureau.

Características dos sistemas de controle gerencial em uma instituição de saúde pública: um estudo de caso em unidades finalísticas da Fundação Oswaldo Cruz / Luiz Cláudio de Camargo Moureau Linhares. – Duque de Caxias. 2018.  
136 f.: il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado em Administração) – Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”, Escola de Ciências Sociais e Aplicadas, Rio de Janeiro, 2018.

“Orientador: Profº. Josir Simeone Gomes”.

Bibliografia: f. 126-130.

1. Administração 2. Sistema de controle gerencial. 3. FIOCRUZ. I. Gomes, Josir Simeone Gomes. II. Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”. III. Título.

LUIZ CLÁUDIO DE CAMARGO MOUREAU LINHARES

**Características dos Sistemas de Controle Gerencial em uma Instituição de Saúde Pública: Um Estudo de Caso em Unidades Finalísticas da Fundação Oswaldo Cruz.**

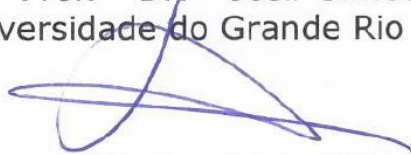
Dissertação apresentada a Universidade do Grande Rio "Prof. José de Souza Herdy" como parte dos requisitos parciais para obtenção de Mestre em Administração.

Aprovado em 19 de fevereiro de 2019.

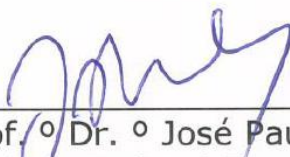
Banca Examinadora



Prof. ° Dr. ° Josir Simeone Gomes  
Universidade do Grande Rio - UNIGRANRIO



Prof.ª Dr.ª Deborah Moraes Zouain  
Universidade do Grande Rio - UNIGRANRIO



Prof. ° Dr. ° José Paulo Cosenza  
Universidade Federal Fluminense - UFF

## **DEDICATÓRIA**

Dedico esta dissertação a minha mãe Claudia de Camargo Moureau, por ter sempre acreditado em mim e no meu potencial, ao meu avô Aldamir Moureau, por ter me ensinado a ter caráter e responsabilidade. Dedico em especial para minha esposa, amiga e companheira Silvana Sousa Moureau e aos nossos filhos Eliel Sousa Moureau e Luiz Felipe Sousa Moureau, que estiveram sempre ao meu lado nos melhores momentos na estrada da minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Sou grato ao Senhor Deus por ter me ajudado, apesar das minhas imperfeições e limitações.

Agradeço especialmente à minha família, minha esposa Silvana e aos meus filhos Eliel Moureau e Luiz Felipe Moureau, pelo apoio e paciência, devido a minha ausência nos últimos anos.

Agradeço ao meu orientador, Dr. Josir Simeone Gomes, pela paciência, compreensão e principalmente pela ajuda depreendida a minha pessoa, devido a toda minha dificuldade de tempo.

Agradeço à coordenação e colaboradores do PPGA da UNIGRANRIO e aos doutores professores por nos transmitir seus vastos saberes e suas experiências da vida acadêmica.

Aos meus colegas de mestrado pelo companheirismo e os diversos momentos que passamos juntos e que guardarei para sempre.

Ao Diretor e Vice Diretor de Desenvolvimento Institucional e Gestão da Ensp/Fiocruz, Dr. Hermano Castro e Prof. Alex Molinaro, pela oportunidade de permissão de cursar o mestrado em administração, concomitantemente com minhas funções laborais.

Aos que fazem parte da minha equipe de trabalho, Ana Cristina, Flávio Silva, Francislene Sampaio, Gabriel Avancini, Lisâneo Macedo, Regis Souza e Valéria Santos, pela compreensão e pelo apoio cotidiano diligente junto a minha chefia na gestão de contratos.

Aos meus familiares e amigos pelo estímulo em concluir esta importante etapa da minha vida.

## RESUMO

O objetivo desta dissertação foi estudar as características dos sistemas de controle gerencial presentes nas organizações públicas singulares de saúde, em como se aproximam ou se afastam dos conceitos encontrados na literatura que versa sobre o tema. O objeto de pesquisa foi às unidades técnico-científicas da Fiocruz, que são as unidades finalísticas, voltadas para prestação de serviços públicos no âmbito da saúde, através de ensino, pesquisa, inovação, assistência e desenvolvimento tecnológico. Inicialmente realizou-se uma revisão de literatura em execução do orçamento público, contratação pública, planejamento e controle da administração pública e controle gerencial em organizações sem fins lucrativos. Para atingir o propósito do estudo, utilizou-se uma pesquisa de natureza exploratória através da abordagem metodológica de estudo de casos, por meio de pesquisa a documentos institucionais públicos e a documentos internos, entrevistas com atores chaves da área de gestão, onde os dados coletados foram tratados através de análise documental e de análise de conteúdo das entrevistas. Os resultados obtidos nesta pesquisa indicam que as características organizacionais existentes nas unidades estudadas, em diversos aspectos, se assemelham às bases teóricas presentes na literatura sobre as características das organizações sem fins lucrativos. Foi constatado que tanto nos achados dos documentos institucionais, quanto no que foi dito pelos entrevistados, que existe um reconhecimento da importância dos mecanismos de controle quanto ao alcance dos objetivos da organização. Foram encontrados sistemas de controle gerencial que apresentavam alguma relação com aqueles vistos como proeminentes junto ao referencial teórico pesquisado, mas quando analisado de modo mais amplo, se conclui que os sistemas de controle gerencial existentes nas três unidades finalísticas estudadas não apresentam todas as características dos sistemas tidos como eficazes pelo referencial teórico desta pesquisa. Espera-se que as análises contidas neste trabalho colaborem para que o conhecimento e aperfeiçoamento dos sistemas de controle gerencial no setor de saúde pública se tornem mais eficientes e eficazes.

**Palavras-chave:** Sistemas de Controle Gerencial. Organizações sem fins lucrativos. Orçamento. Planejamento. Administração pública.

## **ABSTRACT**

The objective of this dissertation was to study the characteristics of the managerial control systems present in the singular public health organizations, in how they approach or distance themselves from the concepts found in the literature that deals with the subject. The object of the research was to the technical-scientific units of Fiocruz, which are the final units, aimed at providing public services in health, through teaching, research, innovation, assistance and technological development. Initially a literature review was carried out in the execution of the public budget, public contracting, planning and control of public administration and management control in non-profit organizations. In order to achieve the proposed objective, a research of an exploratory nature was used through the methodological approach of case studies, through research to public institutional documents and to internal documents and interviews with key actors of the management area, where the collected data were treated through documentary analysis and content analysis of interviews. The results obtained in this research indicate that the organizational characteristics in the studied units, in several aspects, resemble the theoretical foundations in the literature on the characteristics of non-profit organizations. It was found that both in the findings of the institutional documents and in what was said by the interviewees that there is a recognition of the importance of the control mechanisms regarding the achievement of the organization's objectives. In some aspects managerial control systems were found that had relation with those seen as relevant in the studied literature, but when examined from a broader aspect, it is concluded that the management control systems existing in the three studied final units do not have all the characteristics of the systems considered effective by the theoretical reference of this research. It is hoped that the analyzes contained in this paper will contribute to the knowledge and improvement of the systems of managerial control in the public health sector to become more efficient and effective.

**Keywords:** Management Control Systems. Non-profit organizations. Budget. Planning. Public administration.



## **LISTA DE SIGLAS**

ABC *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades)

ANVISA Agência Nacional de Vigilância Sanitária

BSC *Balanced Scorecard*

COGEPE Coordenação Geral de Gestão de Pessoas

COGEPLAN Coordenação Geral de Planejamento Estratégico

DIREH Diretoria Gestão do Trabalho

DIPLAN Diretoria de Planejamento

EUA Estados Unidos da América

FIOCRUZ Fundação Oswaldo Cruz

GDACTSP Gratificação de Desempenho de Atividade de C&T, Produção e Inovação em Saúde Pública

LDO Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA Lei Orçamentária Anual

MS Ministério da Saúde

OSFL Organização sem fins lucrativos

PA Plano Anual

PLP Plano Longo Prazo

PPA Plano Plurianual

PQ Plano Quadrienal

PQU Plano Quadrienal das unidades.

SIAFI Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais

SIASG Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SCG Sistemas de Controle Gerencial

UG Unidade Gestora

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Orçamento federal e despesas executadas por função governamental .....	69
Tabela 2 – Orçamento e despesas executadas por função governamental em 2017 .....	69
Tabela 3 - Dispêndios financeiros da Fiocruz.....	72
Tabela 4 - Quantitativo de indicadores intermediários por unidade .....	87
Tabela 5 - Principais propósitos do sistema orçamentário por ordem de importância ...	93

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Referencial teórico.....	20
Quadro 2 - Tipos de orçamento do ponto de vista do controle de gestão .....	39
Quadro 3 - Cronograma do processo de desenvolvimento da pesquisa.....	61
Quadro 4 - Unidades Técnico-científicas Fiocruz e suas atividades preponderantes .....	67
Quadro 5 - Instituições públicas federais singulares prestadoras de serviços em saúde.	70
Quadro 6 - Diretrizes políticos-institucionais, questão estratégica e tese nº 8.....	85
Quadro 7 - Indicadores Globais da Fundação Oswaldo Cruz do ano de 2017. ....	87
Quadro 8 - Quadro sumário dos objetivos organizacionais .....	91
Quadro 9 – Informações utilizadas na estimativa do planejamento orçamentário.....	95
Quadro 10 - Quadro sumário do Planejamento Orçamentário.....	96
Quadro 11 - Quadro sumário da Execução Orçamentária .....	103
Quadro 12 – Quadro sumário da Avaliação de desempenho .....	109
Quadro 13 - Principais Sistemas de Informações da Fiocruz .....	111
Quadro 14 - Quadro sumário Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial....	113
Quadro 15 - Características das unidades em relação às OSFL.....	118

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Código-exemplo da estrutura da programação.....	23
Figura 2 - Processo de contratualização na gestão pública.....	25
Figura 3 - Estrutura do PPA 2016-2019.....	27
Figura 4 - Perspectivas do controle gerencial.....	29
Figura 5 - Relações entre planejamento e controle.....	30
Figura 6 - Fases do controle gerencial.....	31
Figura 7 - Vinculação sistema de controle com o contexto social e organizacional.....	32
Figura 8 - Perspectivas limitada e ampla de Controle.....	32
Figura 9 - Sistema de controle conforme o grau de descentralização.....	33
Figura 10 - Sistema de controle conforme o tipo de estrutura organizacional.....	33
Figura 11- Tipologia de decisão de controle em relação aos níveis hierárquicos.....	38
Figura 12 – Critérios de um bom Sistema de controle gerencial.....	41
Figura 13 – Classificação dos artefatos do SCG.....	49
Figura 14 - Organograma do Ministério da Saúde (MS).....	63
Figura 15 - Organograma da Fiocruz.....	64
Figura 16 – Diretrizes político-institucionais do VIII Congresso Interno.....	84
Figura 17 - Fluxo do processo de planejamento orçamentário.....	92
Figura 18 - Unidades Gestoras que compõem a UJ 36201 da Fiocruz em 2017.....	97
Figura 19 - Despesas mais relevantes financeiramente nas unidades pesquisadas.....	100
Figura 20 - Distribuição da pontuação Avaliação de Desempenho da GDACTSP.....	104
Figura 21 - Composição remuneração dos cargos de nível superior e intermediário ...	105
Figura 22 – Planos institucionais da Fundação Oswaldo Cruz.....	110

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	15
1.1 Contextualização do problema de pesquisa .....	15
1.2. Questão de Pesquisa.....	16
1.3. Objetivos .....	16
1.3.1. Objetivo geral .....	16
1.3.2. Objetivos específicos.....	16
1.4. Delimitação do estudo.....	17
1.5. Relevância do estudo.....	17
1.6. Organização do trabalho .....	18
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	20
2.1. Execução do orçamento público .....	21
2.2. Contratação Pública .....	24
2.3. Planejamento e controle da administração pública .....	26
2.4. Controle gerencial .....	28
2.4.1. Abordagem contextual e organizacional sobre o sistema de controle .....	31
2.4.2. A abordagem de Hofstede sobre atividades públicas e sem fins lucrativos.....	34
2.4.3 A Abordagem de Anthony e Young em organizações sem fins lucrativos.....	39
2.4.4. Artefatos de controle gerencial .....	49
<b>3. METODOLOGIA</b> .....	50
3.1. Tipo de Pesquisa .....	50
3.2. Finalidade da pesquisa .....	50
3.3. Abordagem metodológica .....	50
3.4. Procedimentos técnicos da pesquisa .....	51
3.5. Coleta de dados .....	52
3.6. Variáveis da pesquisa.....	53
3.7. Cronograma.....	60
<b>4. DESCRIÇÃO DO CASO</b> .....	62
4.1. FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ.....	63
4.1.1 Características gerais da Fundação Oswaldo Cruz.....	64
4.1.2 Estrutura de Governança da Fiocruz .....	64
4.1.2 Colegiados consultivos .....	65
4.1.2 Colegiados deliberativos.....	65
4.1.3 Características gerais das Unidades Técnico-científicas.....	66
4.1.3.1 Estrutura de Governança das Unidades Técnico-científicas .....	68

4.1.4	Aplicação dos recursos públicos federais em saúde.....	69
4.1.5	Aplicação dos recursos na Fiocruz.....	70
4.2.	<b>CARACTERÍSTICAS DOS SCG DAS UNIDADES PESQUISADAS .....</b>	<b>73</b>
4.2.1	Unidade A .....	74
4.2.1.1	Objetivos organizacionais.....	74
4.2.1.2	Planejamento orçamentário .....	74
4.2.1.3	Execução orçamentária.....	75
4.2.1.4	Avaliação de desempenho .....	75
4.2.1.5	Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial .....	75
4.2.2	Unidade B.....	77
4.2.2.1	Objetivos organizacionais.....	77
4.2.2.2	Planejamento orçamentário .....	77
4.2.2.3	Execução orçamentária.....	78
4.2.2.4	Avaliação de desempenho .....	78
4.2.2.5	Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial .....	79
4.2.3	Unidade C.....	80
4.2.3.1	Objetivos organizacionais.....	80
4.2.3.2	Planejamento orçamentário .....	80
4.2.3.3	Execução orçamentária.....	81
4.2.3.4	Avaliação de desempenho .....	82
4.2.3.5	Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial .....	82
<b>5.</b>	<b>ANÁLISE DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL DAS UNIDADES.....</b>	<b>83</b>
5.1.	ANÁLISES DAS VARIÁVEIS DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL..	83
5.1.1	Análise dos objetivos organizacionais .....	83
5.1.2	Análise do planejamento orçamentário .....	92
5.1.3	Análise da execução orçamentária .....	97
5.1.4	Análise da Avaliação de desempenho .....	104
5.1.5	Análise do desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial.....	110
5.2.	CARACTERÍSTICAS DAS UNIDADES EM RELAÇÃO ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS PRESENTES NA LITERATURA .....	114
<b>6.</b>	<b>COMENTÁRIOS FINAIS E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS .....</b>	<b>119</b>
	REFERÊNCIAS .....	126
	ANEXO 1 - Roteiro de entrevista .....	131
	ANEXO 2 - Questionários.....	132

## **1. INTRODUÇÃO**

### **1.1. Contextualização do problema de pesquisa**

A partir do ano de 2014, o Brasil tem vivenciado de maneira mais aguda, uma crise política e uma grave crise econômica. O aumento dos custos operacionais e o contingenciamento de recursos na administração pública é motivo de preocupação por parte dos gestores públicos. Ainda neste cenário, se tem a opinião pública insistindo em cobrar uma diminuição da máquina estatal, concomitante com a melhoria dos serviços prestados em todas as suas esferas governamentais (União, Estados e Municípios).

O controle de gestão ou controle gerencial é o processo pelo qual asseguram aos gestores se os recursos obtidos estão sendo utilizados para atingir os objetivos organizacionais. Por meio de instrumentos e mecanismos do Sistema de Controle Gerencial (SCG) se busca verificar a eficiência e eficácia quanto à utilização dos recursos disponíveis, se os resultados obtidos estão conforme o planejado, e ainda se está atendendo as expectativas dos membros da organização (ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2008).

A atual conotação distinguiu o controle gerencial, do planejamento estratégico e do controle operacional, situando-o em uma posição meio, entre o planejamento estratégico e o controle operacional (OTLEY, 1994).

Os gestores públicos necessitam de várias informações gerenciais que sejam adequadas para auxiliar nas suas deliberações entre comprar ou alugar, terceirizar determinado serviço ou produzir internamente, ou mesmo comparar os custos de insumo, atividades e serviços iguais produzidos por outras unidades organizacionais (MACHADO e HOLANDA, 2010).

Todo empenho da gestão que vise aprimorar a qualidade dos gastos correntes no setor público é fundamental, pois tais dispêndios representam percentual considerável dos orçamentos das unidades governamentais, demandando elevada capacidade de controle. Dificuldades na gestão dos recursos de custeios podem acarretar sérios prejuízos aos serviços públicos que serão prestados (VAZ E SPANGHERO LOTTA, 2011; TRIDAPALLI, et al, 2009).

A Constituição brasileira dispõe que o direito igualitário à promoção, proteção e recuperação da saúde dos seus cidadãos é um dever do Estado, a ser realizado através de ações e políticas econômicas e sociais (Brasil, 2018). Tais entidades tem a necessidade de

uma gestão eficiente e eficaz sobre a utilização de seus recursos organizacionais (pessoal, despesa de custeio e investimentos).

Através da construção de referencial teórico em execução do orçamento público, contratação pública, planejamento e controle da administração pública e controle gerencial em organizações sem fins lucrativos, esta pesquisa se propõe efetuar um estudo sobre os sistemas de controle gerenciais projetados pela Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz), uma fundação pública federal, vinculada ao Ministério da Saúde, limitando-se em suas unidades técnico-científicas, que são as responsáveis em desenvolver as atividades finalísticas do referido ente público.

## **1.2. Questão de Pesquisa**

A pesquisa foi estruturada objetivando responder o seguinte questionamento:

- Quais são as características dos sistemas de controle gerencial projetados por unidades singulares de saúde governamentais e como se aproximam ou se afastam dos conceitos encontrados na literatura que versa sobre o tema.

## **1.3. Objetivos**

### **1.3.1. Objetivo geral**

Estudar as características do Sistema de Controle Gerencial (SCG) existentes nas unidades finalísticas da Fiocruz e qual o nível de proximidade ou afastamento junto ao referencial teórico sobre os SGC encontrados nesta pesquisa.

### **1.3.2. Objetivos específicos**

- Identificar quais são as despesas correntes mais relevantes da execução orçamentária e qual grau de influência têm quanto o alcance dos objetivos estratégicos da unidade finalística.
- Descrever quais são os artefatos do SCG utilizados na instituição, quanto ao planejamento e no controle de gestão sob a luz da teoria.
- Identificar quais são os indicadores de desempenho utilizados sobre as despesas de custeio mais relevantes para unidade finalística do órgão.
- Comparar os Sistemas de Controle Gerencial identificados entre as unidades finalísticas pesquisadas.



#### **1.4. Delimitação do estudo**

A pesquisa se delimitará nas unidades técnico-científicas da Fundação Oswaldo Cruz, que são as unidades finalísticas do referida entidade pública. Tais unidades têm sob sua autonomia administrativa, os dispêndios financeiros sobre 02 recursos públicos (despesas de custeio e investimentos), conquanto tenham autonomia sobre a sua gestão de pessoas (servidores, terceirizados e estagiários), o dispêndio financeiro referente a despesas com pessoal (servidores), fica a cargo da Presidência da Fiocruz.

Essas unidades finalísticas estão voltadas para prestar serviço público em ensino, pesquisa, inovação, assistência, desenvolvimento tecnológico e extensão no âmbito da saúde, entretanto cada unidade possui uma atividade preponderante, que podem ser divididas em: Pesquisas científicas; Pesquisas científicas e desenvolvimento tecnológico; Ensino; Produção; Assistência de referência e pesquisa clínica; Preservação de patrimônio cultural.

A presente pesquisa abrangerá o estudo dos sistemas de controle gerencial de 03 (três) unidades finalísticas da Fiocruz, onde serão escolhidas unidades técnico-científicas com atividades preponderantes distintas.

#### **1.5. Relevância do estudo**

O controle da gestão pública geralmente é baseado na avaliação da legalidade das ações dos seus gestores e em medições tradicionais exclusivamente sobre aspectos financeiros, que não são suficientes auxiliar o processo de tomada de decisões ou possibilitarem verificar a efetividade dos serviços públicos (GRATERON, 1999).

Percebe-se ainda, que o número de pesquisas que abordam o sistema de controle gerencial (SCG) na administração pública brasileira ainda é incipiente, que aponta a necessidade da condução de mais estudos exploratórios nesse setor (GOMES, 2014).

A escolha da Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz) como objeto desse estudo, se dá pela sua característica peculiar em possuir dentro de sua estrutura organizacional, diversas instituições que fornecem serviços públicos e que realizam atividades distintas entre si, o que possibilita alcançar mais profundidade à pesquisa em controle gerencial na administração pública.

Os serviços prestados pelas unidades finalísticas da Fiocruz apresentam similaridade com organizações públicas existentes na sociedade, tais como:

- Hospitais e centros de saúde (Assistência médica de referência e pesquisa clínica)
- Institutos de pesquisa (Pesquisas científicas e Desenvolvimento tecnológico)
- Escolas ou Faculdades (Ensino e Formação em saúde)
- Fábricas ou laboratórios governamentais (Produção de insumos para saúde)
- Museus e galerias (Preservação de patrimônio cultural)

Informações gerenciais adequadas auxiliam as deliberações das contratações públicas, ao longo dos últimos anos, doutrinas de gestão pública direcionadas a resultados, indicam que existe a necessidade que seja institucionalizada as atividades de planejamento e controle, especialmente no que tange ao controle gerencial, onde aspectos financeiros e aspectos qualitativos da gestão devem ser considerados, na avaliação do desempenho da administração pública (GRATERON, 1999; MACHADO e HOLANDA, 2010; QUINTAL et al, 2012).

Conforme a relevância estratégica da execução financeiro-orçamentária dos recursos públicos disponíveis, em especial sobre as despesas de custeio (outras despesas correntes) e as despesas de pessoal, um estudo sobre os sistemas de controle projetados sobre os recursos públicos organizacionais, traz a importância e pertinência desta pesquisa.

Associada ao processo administrativo, a função “controle” é uma das 04 funções básicas da administração, junto com as funções “planejamento”, “organização” e “direção”, portanto um aprofundamento no tema controle gerencial, em especial voltado para administração pública, embasa a relevância deste trabalho para pesquisa e ensino em Administração.

## **1.6. Organização geral do trabalho.**

Para alcançar os objetivos desta pesquisa, o presente trabalho está estruturado no seguinte formato:

Na parte 1 é feita a introdução do trabalho e apresentada a contextualização do problema de pesquisa, definindo-se a problemática a ser estudada, bem como os objetivos almejados. São apontadas as delimitações do estudo, sua relevância para a Administração e demonstrada a estruturação do projeto.

Na parte 2 é apresentado o referencial teórico utilizado na pesquisa, estando dividido em 04 temas: Execução do orçamento público; Contratação Pública; Planejamento e controle na administração pública; Controle gerencial.

Na parte 3 se apresenta a metodologia onde se discorre sobre o tipo de pesquisa, sua finalidade, a abordagem metodológica escolhida, os procedimentos técnicos seguidos e a forma de coleta de dados da pesquisa, as variáveis da pesquisa e o cronograma.

Na parte 4 descreve a entidade pública a ser pesquisada, a Fundação Oswaldo Cruz e suas unidades finalísticas, em suas características, como são aplicados os recursos públicos federais em saúde, a estrutura de governança da Fiocruz e de suas unidades técnico-científicas. Também se apresenta um sumário das entrevistas realizadas junto às unidades pesquisadas.

Na parte 5 se analisa os resultados das entrevistas por meio das cinco variáveis propostas dos sistemas de controle gerencial das Unidades da Fiocruz, verificando sua aproximação ou afastamento quanto à tipologia de controle gerencial presentes no referencial teórico. Também apresenta uma comparação entre as características organizacionais encontradas nas unidades pesquisadas, em relação à literatura que versa sobre as características de organizações não vocacionadas ao lucro.

Na parte 6 se desenvolve os comentários finais sobre os resultados encontrados na pesquisa e sugestões para pesquisas futuras sobre sistema de controle gerencial em instituições públicas.

Cabe ressaltar que para cumprir um roteiro de entrevistas, de modo a sistematizar as respostas e facilitar uma posterior análise, o presente trabalho se fundamentou pela aplicação de questionários através de entrevistas conduzidas pelo próprio pesquisador, se baseando nos questionários propostos por Gomes (1983) e Martinewski (2003) em empresas estatais, devidamente adaptados para o tipo de instituição e o tema desta pesquisa (fundação pública).

Os modelos dos questionários encontram-se no anexo deste trabalho.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

A vertente teórica deste trabalho, apresentada neste referencial é resultado de revisão da literatura específica sobre execução do orçamento público, contratação pública, planejamento e controle na administração pública e sistema de controle gerencial, em especial sobre as organizações não destinadas ao lucro.

Assim, na perspectiva de tentar sintetizar o referencial trabalhado para a realização deste trabalho de pesquisa, estão relacionados no quadro a seguir os temas abordados principais autores, o ano de publicação e os títulos de suas obras:

Tema abordado	Autor / Ano	Título da obra
Execução do Orçamento Público	SANCHES, 1995;	Processo orçamentário federal: problemas, causas e indicativos de solução
	CORE ,2001;	Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento
	PINTO, 2006;	Discrecionalidade, contingenciamento e controle orçamentário
	CORE, 2006;	Reformas orçamentárias no Brasil: uma trajetória de tradição e formalismo na alocação dos recursos públicos
	GIACOMONI, 2005;	Orçamento Público
	ABREU e GOMES, 2010;	O orçamento público brasileiro e a perspectiva emancipatória: existem evidências empíricas que sustentam esta aproximação?
	MACHADO e HOLANDA, 2010;	Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil
BRASIL, 2014;	Manual Técnico do Orçamento – MTO	
Contratação Pública	FERNANDES, 2008;	Transformações na gestão de compras da administração pública brasileira
	TRIDAPALLI et al, 2009;	Gestão da cadeia de suprimento do setor público: uma alternativa para controle de gastos correntes no Brasil
	VAZ E SPANGHERO LOTTA, 2011;	A contribuição da logística integrada às decisões de gestão das políticas públicas no Brasil
	SANTOS, 2013;	Fiscalização de contratos
	DOS SANTOS, 2014;	Gestão da contratualização no setor público brasileiro: proposta de diretrizes
	FERNANDES, 2016;	A organização da área de compras e contratações públicas na administração pública federal brasileira: o elo frágil
VAZ JÚNIOR, 2016;	A influência da estrutura e dos processos organizacionais nas contratações públicas	
Planejamento e Controle da administração pública	PELLINI, 2003;	Os sistemas de planejamento, execução e controle da gestão pública
	ARAÚJO, 2010;	Articulação entre o conceito de governança e as funções de planejamento e controle na gestão de políticas públicas
	SECCHI, 2009;	Modelos organizacionais e reformas da administração pública
	RIBEIRO FILHO et al, 2008;	Controle interno, controle externo e controle social
Controle Gerencial	HOFSTEDE, 1981;	Management control of public and not-for-profit activities. Accounting, Organizations and Society
	GOMES, 1983;	Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas brasileiras
	GRATERON, 1999;	Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público
	GOMES e SALAS, 2001;	Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional
	MARTINEWSKI, 2003;	Mudanças no controle gerencial de empresas brasileiras estatais e privatizadas: estudo de casos
	ANTHONY e YOUNG, 2003;	Management Control in Nonprofit Organizations
	MATOS, 2010;	Perfil do Sistema de Controle Gerencial das Empresas Brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência
	FREZATTI et al., 2012	Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras
	QUINTAL et al, 2012;	Uma reflexão sobre a aplicação do controle gerencial ao setor público brasileiro durante os últimos 20 anos
	GOMES, 2014;	Controle de gestão Comportamental: Textos e casos

Quadro 1- Referencial teórico  
Fonte: Elaborado pelo autor.

## 2.1. Execução do orçamento público

As diversas mudanças que ocorreram nas últimas décadas na gestão governamental brasileira, tinham como finalidade de melhorar a eficiência e qualidade dos serviços, por meio da revisão de paradigmas associados aos modelos patrimonial e burocrático de administração pública. No processo orçamentário brasileiro a busca pela melhoria das funções orçamentárias (alocativa, distributiva e estabilizadora) promoveu diversas inovações nesse processo (ABREU e GOMES, 2010).

A Constituição de 1988 trouxe uma série de inovações no campo da orçamentação pública, especialmente no que se refere à abrangência dos orçamentos federais e à forma de apreciação das respectivas propostas. Na nova ordem constitucional, o orçamento das entidades da administração indireta (autarquias, fundações e empresas) deixou de constar sob a forma de dotações globais; a lei orçamentária passou a ser composta de três orçamentos: o fiscal, o de investimento das empresas e o da seguridade social; e passou a subordinar-se a lei de diretrizes orçamentárias e do plano plurianual (SANCHES, 1995).

Constitucionalmente no Brasil, não há despesa que não esteja autorizada na lei orçamentária anual e dentro de uma justa equação entre receitas e despesas, não é permitido ao Estado buscar receitas indefinidamente, sem qualquer correlação com suas necessidades de financiamento, portanto o panorama do custeio das atividades estatais passa por uma relação de elaboração conjunta e de controle recíproco entre Executivo e Legislativo (PINTO, 2006).

A contabilidade de custos tradicional no âmbito empresarial tem colocado uma fronteira relativamente simples entre os conceitos custo e despesa. Custos de produção são gastos ocorridos no produto pronto até o momento da venda, já as despesas são os gastos ocorridos a partir do momento da venda, com sua comercialização e impactam o resultado do período. As despesas orçamentárias têm um ciclo próprio no setor público, onde são fixadas, empenhadas, liquidadas e pagas. A despesa orçamentária liquidada é o ponto de partida da construção do sistema de informação de custos público, quando relativa a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente será custo e quando beneficiar exercícios futuros será investimento (MACHADO e HOLANDA, 2010).

No setor público a despesa liquidada é a variável que se chega à informação de custos, pois, diferentemente do setor privado, não há a obrigação de se distinguir entre o custo dos materiais e serviços e a despesa do período. A classificação funcional ou por serviços da

despesa foi aprimorada e as informações econômicas tomaram maior relevância, com a transformação das despesas ordinárias e extraordinárias, respectivamente, em despesas correntes e de capital, onde o gasto, na lei orçamentária, é discriminado apenas até o elemento de despesa (MACHADO e HOLANDA, 2010; CORE, 2001).

A classificação das despesas orçamentárias por categorias econômicas se distingue entre:

- Despesas de capital (Investimentos; Inversões financeiras; Amortização da dívida) e;
- Despesas correntes (Pessoal e encargos sociais; Juros e encargos da dívida; Outras despesas correntes).

O grupo de natureza de despesas denominado “Outras Despesas Correntes”, (despesas de custeio) é onde se computam os gastos com a manutenção das atividades dos órgãos (GIACOMI, 2010; MACHADO e HOLANDA, 2010).

No tocante à despesa, as classificações, basicamente, respondem as principais indagações: “para que” serão gastos os recursos alocados (estrutura programática), “em que” serão gastos os recursos (classificação funcional), “o que” será adquirido ou pago, (elemento de despesa), “quem” é o responsável pela programação (órgão/unidade orçamentária); “qual o efeito econômico da despesa” (categoria econômica); e “qual a origem dos recursos”, (fonte de recursos). Procurou-se uma maneira de se separar em blocos estanques as informações econômicas, administrativas e contábeis, apropriando-as segundo uma classificação específica (CORE, 2006).

Segundo o Manual Técnico do Orçamento (BRASIL, 2014), a natureza da despesa é composta de quatro blocos de informações, a saber:

- Categorias econômicas (despesas correntes e despesas de capital);
- Grupos de despesa (pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida);
- Modalidades de aplicação (transferências constitucionais, execuções orçamentárias delegadas e aplicações diretas);
- Elementos de despesa (pessoal, serviços de terceiros, material de consumo, etc.).

Nesse contexto, o ato classificatório começa de “baixo para cima”, isto é, o ponto de partida para a classificação são os elementos de despesa, que evidenciam as coisas e os

serviços que são adquiridos, tendo em vista o cumprimento dos objetivos e metas constantes do programa de trabalho (CORE, 2006).

Exemplo, em caso da despesa com o elemento (pessoal, material de consumo, serviços de terceiros etc.) contribua ou não para a aquisição ou formação de um bem de capital, a categoria econômica será despesa de capital ou despesa corrente; se a aquisição desse elemento for efetivada diretamente pelo órgão ou entidade responsável pela programação, teremos uma aplicação direta e se houver uma descentralização executiva, quando esse elemento for adquirido por terceiros, estaremos diante de uma transferência (modalidade de aplicação). E o grupo de despesa representa uma agregação de elementos de despesas, segundo uma lei de formação implícita, que vincula os diferentes elementos aos diversos grupos, consoante as suas afinidades (CORE, 2006).

O Manual Técnico do Orçamento (BRASIL, 2014), orienta que assim como no caso das receitas públicas, o marco legal vigente estabelece que os itens da discriminação da despesa sejam identificados por números de código decimal e o conjunto de informações que formam o código é conhecido como classificação por natureza da despesa, onde informa a categoria econômica da despesa, o grupo a que ela pertence, a modalidade de aplicação e o elemento, conforme conferimos na figura abaixo:

1 <sup>o</sup>	2 <sup>o</sup>	3 <sup>o</sup>	4 <sup>o</sup>	5 <sup>o</sup>	6 <sup>o</sup>	7 <sup>o</sup>	8 <sup>o</sup>
Categoria Econômica	Grupo de Natureza da Despesa	Modalidade de Aplicação		Elemento de Despesa		Subelemento	

Exemplo: código “3.1.90.11.00”, segundo o esquema abaixo:

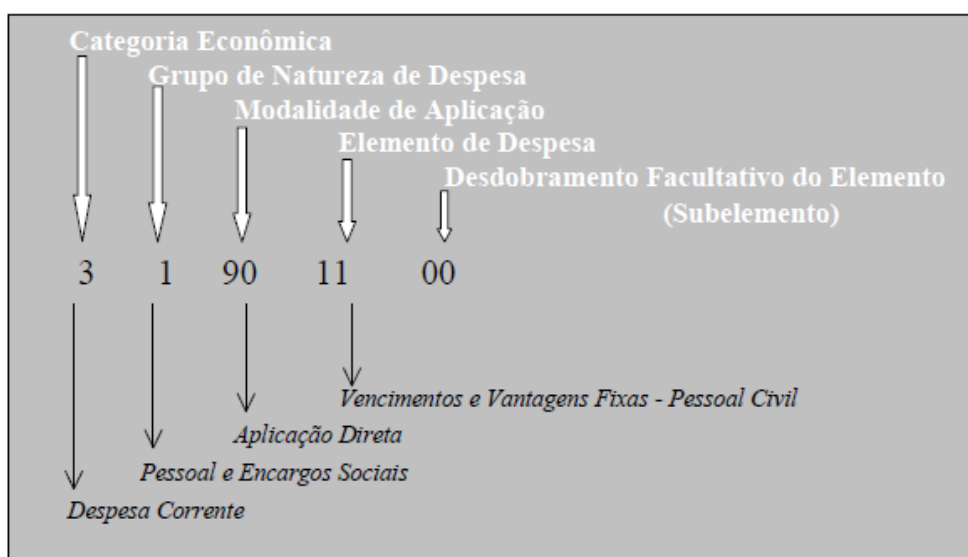


Figura 1 - Código-exemplo da estrutura da programação  
 Fonte: Manual Técnico do Orçamento (BRASIL, 2014, p.52).

O sistema orçamentário envolve basicamente três funções, a de planejamento, de gerência e de controle. O balanceamento entre essas três funções é o ponto principal, com a atribuição de pesos para cada função, conforme explica Allen Schick (1966 apud CORE 2001). Quando predomina a função controle, acarreta um deslocamento das funções de planejamento e gerência, para um papel secundário, conquanto, continuem presentes, alterando o balanceamento entre elas.

## **2.2. Contratação pública**

As contratações inseridas na administração pública, como função administrativa, envolvem as tarefas e respectivos processos de aquisição de bens, obras de engenharia e serviços, que se apoiam num arcabouço de leis e normas, estrutura organizacional, pessoas, orçamento, execução financeira, além de um conjunto de métodos e instrumentos específicos. Implicam ainda, em um continuado relacionamento com o mercado fornecedor de bens e serviços e com a sociedade, na forma de transações comerciais, bem como se trata de objeto de demandas e atenção pública (FERNANDES, 2016).

Segundo Vaz Junior (2016) o tema de contratações públicas não se apresenta como um objeto de pesquisa recorrente, por não se encontrar muitos estudos e análises por parte da comunidade científica, seja nacional ou internacional, sobre essa temática. O autor também diz que as contratações públicas são procedimentos formais pelas quais o órgão ou entidade busca obter serviços, materiais e equipamentos necessários ao cumprimento do objetivo organizacional ou da missão governamental, em conformidade com as leis e normas em vigor, aplicáveis ao caso.

A administração federal é uma grande compradora de bens e serviços, quando consideramos em seu conjunto os diversos órgãos com autonomia para realizar tarefas e respectivos processos de aquisição de bens e serviço. Tais processos contemplam a identificação de necessidades, seleção e encaminhamento de pedidos ao fornecedor, preparação e adjudicação do contrato e todas as fases de administração do contrato até o fim da prestação do serviço ou da vida útil de um bem (FERNANDES, 2008; FERNANDES, 2016).

No caso de contratos de serviço e contratos de entrega programada de bem, os pagamentos são realizados conforme cronograma físico-financeiro de desembolso, sendo que



a cada pagamento deve corresponder a verificação de execução do serviço. Considera-se que a boa gestão dos contratos seja tão importante quanto à seleção do fornecedor, porque contempla a aferição de cumprimento efetivo das cláusulas contratuais (SANTOS, 2013).

Nas organizações governamentais nem sempre ocorre uma aplicação vantajosa de recursos financeiros e com ausência de problemas operacionais sobre os processos de contratação pública brasileira, pois em muitas às vezes os representantes da administração pública, responsáveis pela gestão e fiscalização contratual, ignoram procedimentos indispensáveis à prática com êxito (DOS SANTOS, 2014).

O processo de contratualização da administração pública, após definidos os serviços a serem contratados, deve ser elaborado um plano de gerenciamento que subsidiará a elaboração do contrato, o qual detalhará as metas quantitativas necessárias visando o alcance das metas e dos serviços que serão executados, com a definição do método de cálculo, a validação dos indicadores de qualidade, indicadores gerenciais e modelos de relatórios com as informações indispensáveis para o acompanhamento e o monitoramento do contrato, sempre em consonância com a legislação (DOS SANTOS, 2014).

A figura a seguir, ilustra o esse processo cíclico:



Figura 2 – Processo de contratualização na gestão pública  
Fonte: Dos Santos (2014, p. 331).

Segundo Tridapalli et al (2011) a ampla maioria dos órgão públicos brasileiros não utiliza técnicas adequadas no planejamento da contratação de materiais e serviços alinhados com o plano estratégico, não está desenvolvendo seus fornecedores ou virtualizando seus

processos. Há ainda a necessidade de uma modernização da gestão de estoques e da gestão dos custos relevantes, dentro de uma visão integradora, internamente com os sistemas corporativos, e externamente com fornecedores, sociedade e órgãos de governo, para alcançar metas de redução dos gastos operacionais das transações, melhorar a capacidade de investimento e conseqüentemente, maximizar os serviços essenciais para a população.

### **2.3. Planejamento e controle da administração pública**

Com o surgimento do Estado Moderno, foram criados mecanismos para controlar a atuação dos governantes. A preocupação era primeiramente com a cobrança de impostos, mas com passar do tempo e com a ampliação das atividades estatais, surge à preocupação com a adequada aplicação dos recursos públicos captados (PELLINI, 2003).

No Brasil durante a década de 1930, as reformas administrativas se propagaram pelas organizações públicas, balizando a transição do modelo patrimonialista para o modelo burocrático. Nas últimas décadas, o modelo burocrático weberiano foi desafiado por uma nova onda global de reformas da administração pública, baseada em novos modelos organizacionais e de relacionamento, chamados de modelos gerenciais (administração pública gerencial e governo empreendedor) e da governança pública (SECCHI, 2009).

Uma clara distinção entre os modelos mencionados se dá na forma de tratamento do cidadão, quando da utilização dos serviços públicos, sendo chamado de “Usuário” (modelo burocrático), “Cliente” (modelo gerencial) e “parceiro ou stakeholder” (governança pública). Outra diferenciação entre os modelos é o uso analítico das clássicas funções de administração planejamento, organização, direção e controle (SECCHI, 2009).

Enquanto função ‘controle’ está presente em todos os modelos organizacionais vistos. A função ‘planejamento’ é ressaltada pelos modelos de administração pública gerencial e governo empreendedor, em especial no processo de planejamento estratégico e na adoção da administração por objetivos.

O modelo burocrático evidencia a função ‘organização’, onde se destacam os cargos, a divisão racional de tarefas, a estrutura e os canais de comunicação organizacional.

O modelo de governança pública destaca a função ‘direção’, entendida como a soma de liderança e atividades de coordenação, põe ênfase na coordenação entre atores públicos e privados, na procura de soluções para problemas da sociedade (SECCHI, 2009).

O Brasil tem os seguintes instrumentos de planejamento em relação à aplicação dos recursos públicos: Plano Plurianual (metas de longo prazo), passando pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (metas anuais) e o Orçamento Anual, momento de alocar os recursos orçamentários.

Embora essa tríade se baseie num sistema que integra planejamento e orçamento, o mais avançado em programação dos gastos, há uma percepção de que falta planejamento e controle ao Estado brasileiro, pois seus objetivos ficam desvirtuados diante do deslocamento entre o orçamento planejado e o executado (PELLINI, 2003; PARES e VALLE, 2006).

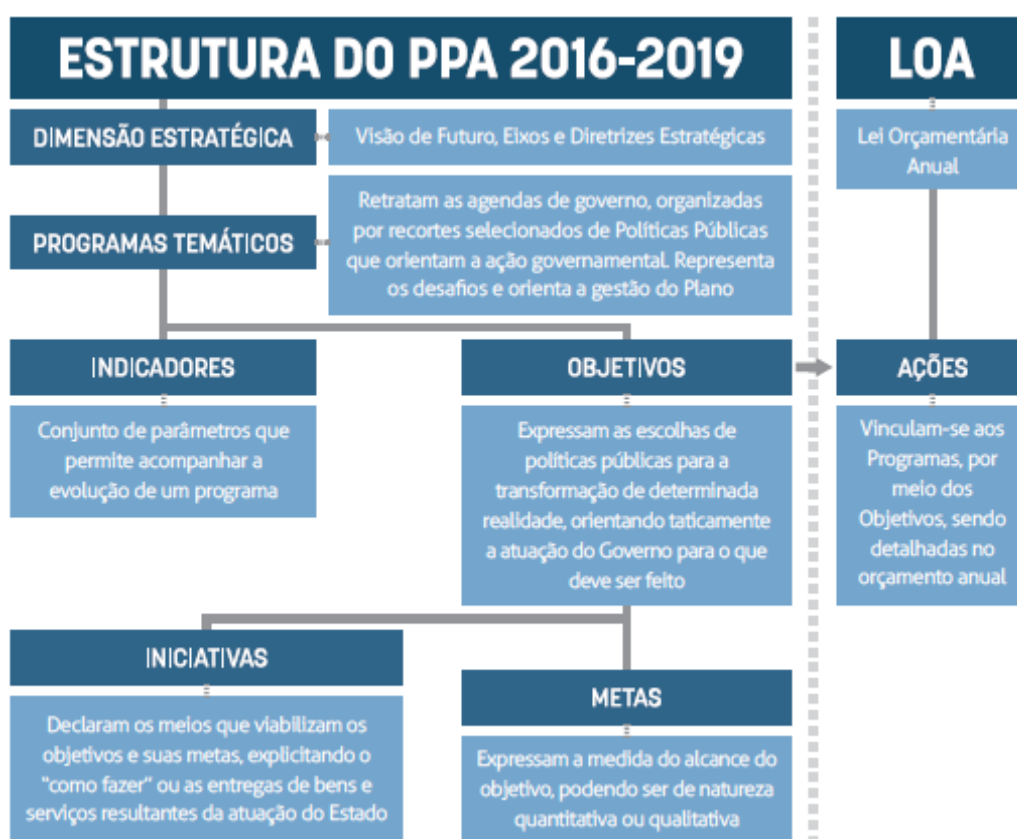


Figura 3 - Estrutura do PPA 2016-2019  
 Fonte: Relatório de avaliação do PPA (2017)

O planejamento é um processo de reflexão e de tomada de decisão sobre determinada ação, de modo a prever as necessidades e racionalizar a utilização de meios e recursos disponíveis, visando o alcance dos objetivos, em etapas e prazos definidos, a partir dos resultados das avaliações.

A partir da redemocratização brasileira nas décadas e da percepção que uma boa gestão pública pressupõe planejamento e transparência dos atos praticados pelos gestores públicos, a sociedade tem cobrado o aperfeiçoamento das regras institucionais formais associadas ao planejamento, organização, direção e controle dos procedimentos governamentais (ARAÚJO, 2010).

O Estado, além da dinâmica associada ao planejamento, exerce as funções de fiscalização e controle, de modo a assegurar a realização de objetivos e identificar a necessidade de alterá-los, caso necessário.

Este processo gera subsídios para reiniciar um novo ciclo de planejamento. Nas instituições públicas ou privadas, os controles sejam internos ou externos, buscam atingir, os mesmos objetivos:

- 1- Garantir a eficácia, a eficiência e a economicidade;
- 2- Impedir desvios, prejuízos e desperdícios;
- 3- Garantir o cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais;
- 4- Identificar falhas e fraudes de seus agentes;
- 5 - Proporcionar informações para a tomada de decisões (ARAÚJO, 2010).

Para que um controle gerencial das entidades públicas seja coadjuvante do processo decisório dos gestores públicos, remete para a disposição de que tais gestores desenvolvam e mantenham sistemas de controle gerencial, a fim de estabelecer as condições necessárias para minimização de risco de controle e as ações de correção.

Um ambiente de controle na administração pública que vise ser efetivo no cumprimento de sua missão deve considerar as seguintes áreas de eventos prováveis numa entidade: Planejamento; Execução orçamentária; Gestão de pessoal; e Sistema de informações contábil-gerencial (RIBEIRO FILHO et al, 2008).

#### **2.4. Controle gerencial**

A definição de controle gerencial pode ser compreendida como um processo pelo qual os gestores em toda a esfera organizacional, se certifiem que os indivíduos por eles comandados, possam alcançar as estratégias almejadas, também se pode compreender como um processo de influência comportamental de pessoas da organização, de modo que ocorra uma grande probabilidade de que tais pessoas se permitam a alcançar os objetivos

organizacionais traçados. A motivação dos grupos ou indivíduos deve ser o fator principal, não sendo simplesmente um controle comportamental, mas uma influência para que as pessoas ajam conscientemente com os objetivos (FLAMHOLTZ, 1979; ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2008, p. 6).

O controle gerencial carece ser analisado através das perspectivas estratégica e organizacional. A perspectiva estratégica deve facilitar que a estratégia organizacional se adapte ao seu meio ambiente ou a sua conjuntura social. Já a perspectiva organizacional deve se certificar que toda a organização se dirija conforme os objetivos organizacionais da alta cúpula. Como princípio basilar é que existem elos importantes entre a estratégia e a estrutura organizacional, o ambiente, além do controle gerencial e a congruência dessas variáveis são essenciais para o desempenho da organização (MACINTOSH, 1994, p.87).



Figura 4 – Perspectivas do controle gerencial  
 Fonte: Adaptado de Macintosh (1994)

Segundo Hofsted (1981) não há um conceito, aceito por unanimidade, que defina “controle” e “gestão”, mas o “controle da gestão” é uma preocupação pragmática voltada para os resultados, que são obtidos através de pessoas. A definição de uma estrutura para a análise de sistemas de planejamento e controle em geral, que foi desenvolvida por Anthony (1965), considera que o controle gerencial é apenas o segundo de três tipos que estão relacionados aos níveis na hierarquia:

1. Planejamento estratégico: Processo que decide sobre os objetivos da organização, sobre as modificações nesses objetivos, sobre a emprego de recursos, a fim de obter tais objetivos e sobre as políticas que devem conduzir a aquisição, uso e disposição desses recursos.
2. Controle gerencial: Processo no qual os gestores certificam se os recursos obtidos e são utilizados eficiente e eficazmente para a realização dos objetivos da organização.

3. Controle operacional: Processo de garantir que tarefas específicas sejam efetuadas de forma eficaz e eficiente.

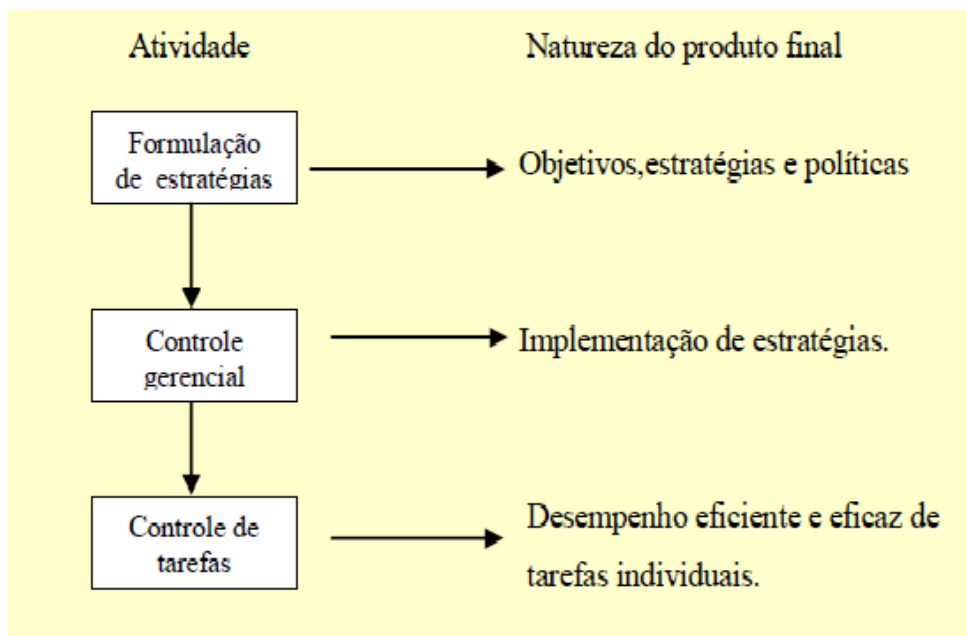


Figura 5 – Relações entre planejamento e controle.

Fonte: Anthony (2002, p.34)

Qualquer organização, mesmo as menores, possui uma função de controle gerencial, mesmo que informal. Em grandes organizações, o controle gerencial tende a ser formal. O controle gerencial existe desde que as organizações existem, mas ainda não foi objeto de estudo e análise sistemáticos. Um dos primeiros trabalhos sobre o assunto foi de Chester Barnard, originalmente publicado em 1938, esse ponto de referência tratava do controle gerencial, bem como de outras funções de gerenciamento. Existem três tipos diferentes de atividades de planejamento e controle nas organizações: formulação de estratégia, controle de tarefas e controle gerencial (ANTHONY e YOUNG, 2003).

O processo de controle gerencial ocorre no contexto dos objetivos de uma organização e das estratégias gerais que a alta direção escolheu para alcançá-las. Grande parte do processo de controle gerencial também é informal, ocorrem por memorandos, reuniões, conversas e até mesmo sinais como expressões faciais, ou seja, são dispositivos de controle que não são passíveis de descrição sistemática. Em tese os conceitos básicos de controle gerencial não se diferem nas organizações sem fins lucrativos e com fins lucrativos, mas por causa das características especiais de organizações sem fins lucrativos, a forma como os gestores aplicam esses conceitos diferirá em importantes aspectos (ANTHONY e YOUNG, 2003).

As organizações também possuem um sistema formal, com informações sobre saídas e entradas planejadas e reais. São tomadas decisões e estimativas (orçamentos), antes de um determinado período operacional, onde se especificam os níveis desejados e durante o período operacional, os registros dos níveis reais são coletados e os relatórios são preparados para comparar o nível real e o planejado, se necessário for, uma ação corretiva é tomada com base nesses relatórios. Formalmente o controle gerencial possui quatro fases principais:

1. Planejamento estratégico (às vezes chamado de programação).
2. Preparação orçamentária.
3. Operação e medição.
4. Relatórios e avaliação.

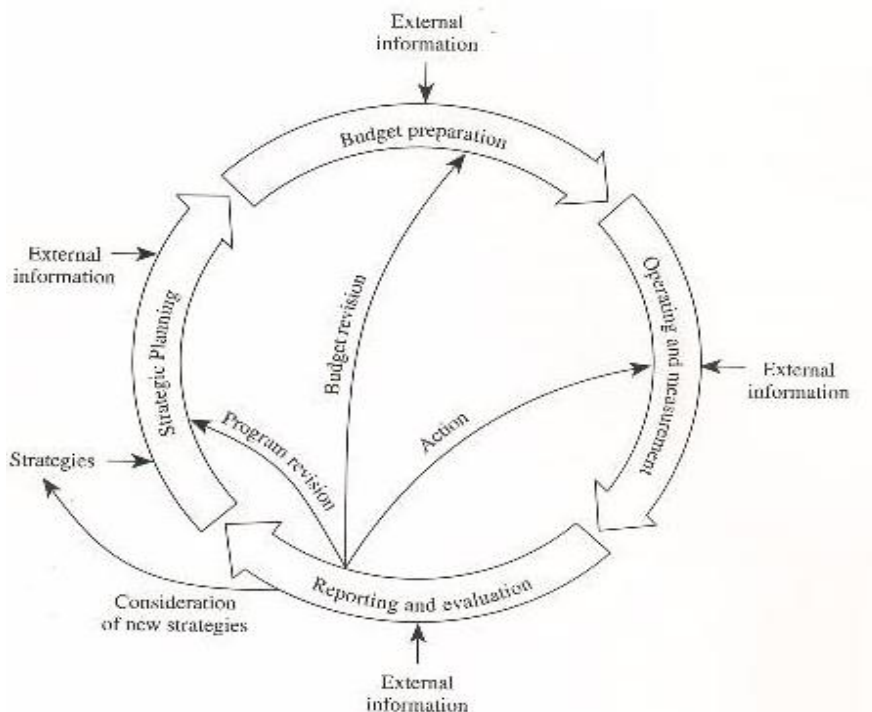


Figura 6 - Fases do controle gerencial  
 Fonte: Anthony e Young (2003, p. 19).

#### 2.4.1. Abordagem contextual e organizacional sobre o sistema de controle:

Gomes e Amat (1995) entendem que o sistema de controle da gestão abrange estrutura e processo. A estrutura do controle compreende 03 sistemas (medidas, informação e incentivos). O processo de controle compreende outros 03 elementos (formulação de objetivos, o orçamento e a avaliação do desempenho). Este sistema de controle sofre a influência de 02 contextos, o organizacional e o social. O contexto organizacional envolve a

estrutura, a estratégia, pessoas da organização e suas relações interpessoais e a cultura da organização. O contexto social inclui o mercado, o setor, país e a sociedade.

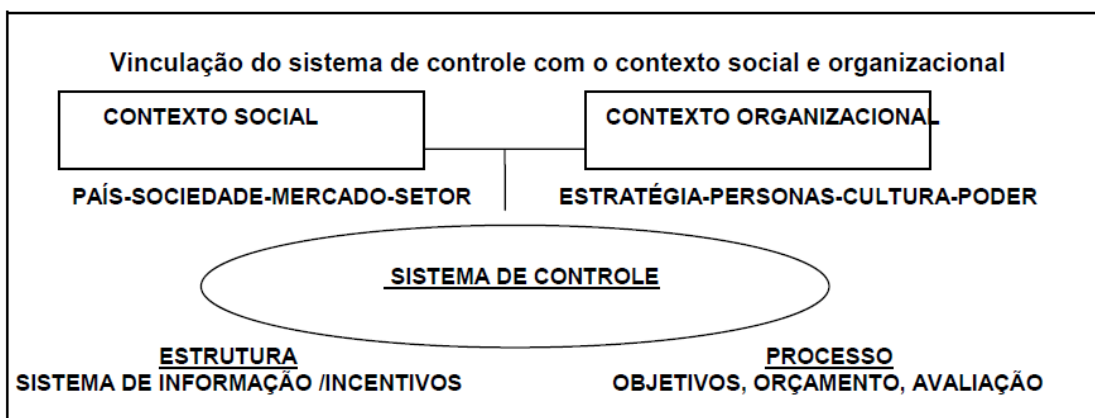


Figura 7 – Vinculação do sistema de controle com o contexto social e organizacional  
 Fonte: Gomes e Amat (1995, p. 7).

Gomes e Amat (1995) explicam que dentro do sistema de controle é encontrada a contabilidade financeira e de gestão (sistemas de custos, planejamento e controle orçamentário). Também se encontram os sistemas de controle menos formalizados, tais como: cultura organizacional, crenças, emoções, estilo de liderança, motivação, ética, ecologia, etc.

De acordo com Gomes e Salas (2001), o controle possui basicamente duas perspectivas, a primeira aborda o controle sobre o ponto de vista financeiro, o que seria uma abordagem limitada, já a segunda perspectiva considera aspectos mais amplos tais como: contexto em que a organização está inserida, a estratégia, estrutura da organização, comportamento, cultura e contexto competitivo.

Aspectos	Perspectiva Limitada	Perspectiva Ampla
Filosofia	Controle de cima para baixo Controle como sistema	Controle realizado por todos. Controle com atitude
Ênfase	Cumprimento	Motivação, autocontrole
Conceito de controle	Medição de resultado baseado na análise de desvios e geração de relatórios Desenho, técnicas de gestão	Desenvolvimento de uma consciência estratégica orientada para o aperfeiçoamento contínuo. Melhora da posição competitiva.
Consideração do contexto social, organizacional e humano	Limitado. Ênfase no desenho de aspectos técnicos. Normas rígidas, padrões valores monetários	Ampla. Contexto social, sociedade, cultura, emoções, valores.
Fundamento teórico	Economia, Engenharia	Antropologia, Sociologia, Psicologia
Mecanismos de controle	Controle baseado no resultado da Contabilidade de Gestão	Formal e informal. Outras variáveis, aprendizado.

Figura 8 – Perspectivas limitada e ampla de Controle  
 Fonte: Gomes e Salas (2001, p. 25).



Segundo Gomes e Salas (2001) os sistemas de controle serão influenciados pelo nível de centralização da estrutura de sua organização, pois quão máxima for à descentralização, mais custosa e difícil será o seu controle, de modo que quanto maior for à descentralização, mais necessário será a adoção por sistemas de controle formalizados. O sistema de controle em organização descentralizada deverá ser sofisticado e formalizado, com preponderância em controle financeiro e orientados à atuação de cada responsável. A seguir se apresenta as principais diferenças quanto a um sistema de controle, conforme o grau de descentralização:

<b>Tópicos</b>	<b>Estrutura Centralizada</b>	<b>Estrutura Descentralizada</b>
<b>Sistema de Controle</b>	Pouco sofisticado. Mecanismos informais. Normas rígidas	Muito sofisticado. Mecanismos formais. Controle financeiro
<b>Indicadores de controle</b>	Qualitativos. Nem sempre orientados a resultados	Quantitativos. Orientados a resultados
<b>Sistema de Informação</b>	Orientado ao resultado Global. Pouco orientado ao controle de responsabilidades.	Orientado a tomada de decisões e ao controle da atuação dos responsáveis
<b>Processo de planejamento</b>	Inexistente ou intuitivo. Quando ocorre pode ter caráter burocrático	É fundamental para lograr o consenso sobre os objetivos globais.
<b>Sistema de avaliação</b>	Baseado em informação não financeira.	Baseado em informação financeira e não financeira.

Figura 9- Sistema de controle conforme o grau de descentralização  
 Fonte: Gomes e Salas (2001, p.128)

Para Gomes e Salas (2001), o tipo de estrutura organizacional (funcional, divisional ou matricial) influencia o sistema de controle adotado. Conforme a tipologia pelos autores quanto às características dos tipos de controle organizacionais (Controle familiar, Controle burocrático, Controle por resultados e Controle ad hoc), a seguir um resumo da relação entre o tipo de estrutura organizacional e o sistema de controle empregado:

<b>Tópicos</b>	<b>Funcional</b>	<b>Divisional</b>	<b>Matricial</b>
<b>Sistema de Controle</b>	Burocrático	Resultados.	Ad hoc e resultados
<b>Indicadores de controle</b>	Quantitativos. Eficiência.	Quantitativos. Eficácia.	Qualitativos e Quantitativos
<b>Sistema de Informação</b>	Mensuração de gastos.	Resultado do centro.	Não financeiro.
<b>Processo de planejamento</b>	Alocação de recursos.	Fundamental para avaliação.	Para assegurar coordenação.
<b>Sistema de avaliação</b>	Importância limitada	Resultado dos centros.	Resultado global.

Figura 10 - Sistema de controle conforme o tipo de estrutura organizacional  
 Fonte: Gomes e Salas (2001, p.128).

## **2.4.2. A abordagem de Hofstede sobre atividades públicas e sem fins lucrativos**

Hofstede (1981) argumenta que o controle de gestão das organizações públicas tem que se dar no âmbito das “atividades” em vez das organizações, ou seja, as atividades públicas, não produtivas, sem fins lucrativos e indiretos, de uma ótica de controle de gestão são as atividades desempenhadas pelos responsáveis e as ferramentas disponíveis para assegurar que esses recursos sejam obtidos e empregados de forma efetiva e eficientemente na realização dos objetivos organizacionais.

Hofstede (1981) prefere utilizar a expressão "Controle de gestão para atividades públicas e sem fins lucrativos" em vez de "organizações". Do ponto de vista do controle de gestão, as distinções usuais entre organizações públicas, privadas e voluntárias ou entre organizações de produção, serviços e vendas não são muito significativos. Tendo que ir ao nível dos tipos de atividades, das quais pode haver vários com uma organização única. De um ponto de vista de gestão, os quatro critérios de atividades devem ser considerados:

### **1. Os objetivos são não ambíguos ou ambíguos?**

Este é o critério de suma importância para o controle gerencial. O controle pressupõe um alvo, e quando não há um alvo claro? Existem vários motivos pelos quais os objetivos são imprecisos:

- Conflitos de interesses e / ou valores percebidos entre aqueles que têm sua opinião na atividade.
- Falta de noção sobre as relações entre fins e meios, em que a atividade considerada representa os meios.
- Mudanças do meio ambiente inserido, que impõem novas objetividades ou tornam os objetivos existentes obsoletos.

Não há ambiguidade nos objetivos, quando há consenso entre os membros da organização, ou quando eles podem ser impostos por uma autoridade central ou uma coalizão dominante.

### **2. Os resultados são mensuráveis ou não mensuráveis?**

O controle gerencial pressupõe que a saída de uma atividade pode ser identificada e comparada com os objetivos que foram definidos e que essa informação pode ser usada para redirecionar os esforços dentro da atividade foram necessários. No entanto muitas atividades, em especial, nas organizações públicas, produzem resultados que só podem ser definidos em termos qualitativos e vagos. Como quantificar a produção de um exército em tempos de paz?

De muitas atividades de gerenciamento e pessoal? De um ministério da educação? Em tais casos, apenas as entradas (os recursos alocados para a atividade) podem ser medidas, mas não as saídas.

### **3. Os efeitos das intervenções de gestão são conhecidos ou desconhecidos?**

O controle efetivo de gerenciamento pressupõe que os esforços alocados para uma atividade podem ser redirecionados se o resultado não atingir os objetivos estabelecidos, isso implica que o gestor sabe como intervir para obter a correção desejada e as relações entre sua intervenção e a reação da organização e a resposta do meio ambiente devem ser claras. Agora não é de todo certo que a intervenção corrigirá o desvio ou se gerará outro resultado não esperado. Existe uma incerteza irreduzível na maioria das decisões políticas, que não podem ser quantificadas em uma porcentagem de risco (as decisões sobre o risco podem ser quantificadas podem ser tratadas como "efeitos das intervenções de gerenciamento conhecidas").

### **4. A atividade é repetitiva ou não repetitiva?**

As atividades repetitivas (as que ocorrem diariamente, semanalmente, algumas vezes por ano, uma vez por ano) permitem um efeito de aprendizagem que facilita consideravelmente o controle. Isto se aplica não só a atividades puramente cíclicas, mas também a mudanças de configurações de elementos repetitivos. Atividades não repetitivas são programas exclusivos, investimentos ou campanhas. Como a atividade em sua forma atual não retornará, não há efeito de aprendizagem: no final do programa pode-se saber como deveria ter sido feito, mas isso é de pouca serventia.

Para combinar os quatro critérios para classificação de atividades. O próximo passo é identificar os tipos de controle gerencial que acompanham cada combinação.

### **A tipologia para o controle de gestão**

Será imediatamente claro que o controle de gestão é mais fácil se os quatro critérios acima mencionados satisfizerem a primeira alternativa mencionada:

- (1) os objetivos são ambíguos (dúbios);
- (2) saídas são mensuráveis;
- (3) os efeitos das intervenções são conhecidos;
- (4) a atividade é repetitiva.

Quando um ou mais dos critérios não satisfazem a primeira alternativa mencionada, a situação se torna mais complicada. Têm-se abaixo os 06 tipos de controle propostos por Hofstede (1981):

**1 - Controle de rotina:** Este é o caso mais fácil que acabou de ser mencionado: objetivos não são ambíguos, resultados mensuráveis, efeitos conhecidos das intervenções, repetitivo. Este tipo de controle pode ser prescrito em regras e regulamentos precisos, muitas vezes pode ser realizado pelo próprio pessoal operacional, e às vezes pode ser programado em um computador.

**2- Controle especializado:** Se os objetivos não são ambíguos, os resultados são mensuráveis, os efeitos das intervenções conhecidas, mas a atividade não é repetitiva (como um projeto de construção único ou a introdução de um novo sistema informático), faz sentido confiar o controle a alguém para quem essas atividades consigam aprender sobre ele em ocasiões anteriores (especialista).

**3- Controle de tentativa e erro:** Se os objetivos não são ambíguos, os resultados são mensuráveis, os efeitos das intervenções não são conhecidos, no entanto a atividade é repetitiva, a organização pode aprender a controlar suas próprias falhas. Regras rígidas e prescrições não são possíveis, mas é necessária uma análise pós-fato completa de sucessos e falhas. Como exemplos têm a introdução de novos produtos, serviços ou tratamentos; e o ciclo orçamentário para as operações atuais.

**4- Controle intuitivo:** Se os objetivos não são ambíguos, os resultados são mensuráveis, os efeitos das intervenções são conhecidos, mas a atividade não é repetitiva, a aprendizagem por tentativa e erro não pode ocorrer. Neste caso, a organização deve confiar no controle de gestão como uma arte e não como uma ciência, e ter pessoa ou pessoas confiáveis para encontrar intuitivamente a forma adequada de intervenção necessária para alcançar os resultados desejados. Um caso especial de controle intuitivo é o processo pelo qual os recursos são obtidos para novas atividades. Isso geralmente ocorre através de propostas desenvolvidas em níveis mais baixos que serão aprovadas ou recusadas por níveis mais altos. Cada proposta é uma atividade não repetitiva; aceitar isso é um processo no qual os efeitos das intervenções são imprevisíveis.

**5 - Controle Julgamental:** Se os objetivos não são ambíguos, mas os resultados não são mensuráveis, nestas circunstâncias, há o controle de julgamento. A primeira questão a ser

feita é a de saber se podem ser encontradas medidas indiretas de resultados que podem ser consideradas "substituições" aceitáveis para as medidas diretas em falta. Por exemplo, se não houver medidas indiretas disponíveis, o controle da atividade se torna uma questão de julgamento subjetivo, que depende da estrutura de poder e influência da organização, se existe um juiz supremo (ou uma coalizão de juízes) cujo julgamento ou decisão é a base para a intervenção.

**6 - Controle político:** Do ponto de vista do controle, o caso mais difícil é quando os objetivos são ambíguos. Onde Hofsted sugere três razões para tal ambiguidade:

- (1) conflitos de interesses e / ou valores percebidos;
- (2) falta de conhecimento sobre relações entre meios e finais, e;
- (3) turbulência ambiental.

As organizações têm maneiras, no entanto, de resolver ambiguidades para que as incertezas externas se tornem certezas internas e o processo de controle pode prosseguir de uma das maneiras descritas acima. Quando existem ambiguidades nos objetivos, o controle é sempre o controle político, dependente de estruturas de poder, processos de negociação, a necessidade de distribuição de recursos escassos, interesses particular e valores conflitantes; no entanto, o controle político no topo de uma organização pode acompanhar outras formas de controle dentro da organização, porque para os membros, o top político pode ter resolvido às ambiguidades.

Pode se resolver essas ambiguidades através de:

- Hierarquia, onde autoridades superiores ou burocracias definem os objetivos;
- Uso de regras e políticas fixas, basicamente arbitrárias;
- Acordo negociado;
- Uso de especialistas, quando falta de conhecimento sobre relações entre meios e fins.

Na figura a seguir, adapto a tipologia de decisão, que pode ser usada para determinar dos seis tipos de controle gerencial sobre as atividades propostos por Hofsted e em qual nível hierárquico, geralmente se aplica tal controle. Embora se aplique as atividades em todos os níveis hierárquicos, há uma tendência para que o controle dos Tipos 1 e 2 ocorra no menor e controle os Tipos 5 e 6 nos níveis mais altos de organizações, com 3 e 4 entre eles.

NÍVEL HIERÁRQUICO	CRITÉRIOS				TIPO DE CONTROLE
	(1) Os objetivos são ambíguos?	(2) As saídas são mensuráveis?	(3) Os efeitos das intervenções são conhecidos?	(4) A atividade é repetitiva?	
Nível estratégico	SIM	-	-	-	6 - Controle Político
	NÃO	NÃO	-	-	5 - Controle Julgamental
Nível Intermediário	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	4 - Controle Intuitivo
	NÃO	SIM	NÃO	SIM	3 - Controle de Tentativa e Erro
Nível Operacional	NÃO	SIM	SIM	NÃO	2 - Controle Especializado
	NÃO	SIM	SIM	SIM	1 - Controle de Rotina

Figura 11- Tipologia de decisão de controle em relação aos níveis hierárquicos  
 Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Hofsted (1981).

A maioria das atividades nas organizações consome recursos financeiros onde dinheiro geralmente é o único denominador comum para todas as atividades na organização, o que torna o sistema de orçamento uma parte focal do sistema de controle de gestão. Segundo Hofstede (1981) do ponto de vista do controle gerencial se deve distinguir 03 tipos de orçamento:

**1. Orçamentos de investimento:** qualquer atribuição de recursos aos ativos a serem utilizados por mais de um período orçamentário (o período do orçamento é quase sempre de um ano). Em sua maioria não são repetitivos, no entanto, todos os outros tipos de controle podem ocorrer dependendo dos objetivos do investimento: se são inequívocos ou ambíguos, seus resultados são mensuráveis ou não mensuráveis e se os efeitos das intervenções sobre o custo real são conhecidos ou desconhecidos.

**2. Orçamento de operações para centros de "entrada":** qualquer atribuição de recursos apenas para um período orçamentário (01 ano). Por definição, é um caso de saídas

não mensuráveis, uma característica que define o tipo de controle a ser usado como de natureza julgadora, a menos que sejam encontradas medidas de substituição aceitáveis, caso em que o centro de entrada se torna um centro de entrada-saída. Geralmente encontrado em atividades públicas.

**3. Orçamento de operações para centros de "entrada-saída":** qualquer atribuição de recursos apenas para um período orçamentário (01 ano). Por definição, representam um caso de resultados mensuráveis, além disso, eles quase sempre lidam com atividades repetitivas, então os tipos apropriados de controle são de rotina (Tipo 1) ou tentativa e erro (Tipo 3). Geralmente encontrado em atividades comerciais.

Os três tipos de orçamentos apresentam problemas diferentes para o controle gerencial, pois eles utilizam diferentes ferramentas e técnicas e levam a diferentes tipos de processos sociais entre as pessoas envolvidas (HOFSTED, 1981).

Tipos de orçamentos	TIPOS DE CONTROLE DE GESTÃO IMPLÍCITOS	PRINCIPAL PROBLEMA DE GESTÃO	FERRAMENTAS / TÉCNICAS DISPONÍVEIS	PROCESSOS SOCIAIS IMPLÍCITOS
	Segundo Hofsted (1981)	Segundo Hofsted (1981)	Segundo Hofsted (1981)	Segundo Hofsted (1981)
Orçamentos de investimento	Controle especializado Controle intuitivo Controle Judgmental Controle político	Alocação de recursos	Análise econômica Discounted Cash Flow (D.C.F) Program Evaluation and Review Technique (P.E.R.T)	Poder Discricional Negociação Salesmanship (estilo de vendas)
Orçamentos de operações para centros de entrada	Controle Judgmental	Alocação de recursos Desempenho Motivacional	Planning-Programming-Budgeting System (PPBS) Management Business Objectives (M.B.O) Zero-Based Budgeting (Z.B.B) Análise Política Avaliação do programa	Poder Discricional Negociação Salesmanship (estilo de vendas) Liderança Subordinação Motivação
Orçamentos de operações para centros de entrada / saída	Controle rotineiro Controle de tentativa e erro	Desempenho Motivacional	Semi-participativo Configuração do orçamento Feedback sobre as variações orçamentárias Management Business Objectives (M.B.O)	Liderança Subordinação Motivação Gamesmanship (estilo de jogo)

Quadro 2 - Tipos de orçamento do ponto de vista do controle de gestão

Fonte: Adaptado de Hofsted (1981)

### 2.4.3. A Abordagem de Anthony e Young em organizações sem fins lucrativos

Em seus estudos, Anthony e Young (2003) não consideram a crítica aos objetivos organizacionais, a moral, a política pública ou de outros fundamentos. O foco é mais estreito, estando limitado para as organizações individuais, por exemplo, dentro do sistema de saúde, limita-se a um hospital, uma clínica ou lar de idosos, dentro o sistema educacional, limita-se a escola, faculdade e universidade. Embora seja tentador focar nos problemas dos sistemas globais, os autores se concentraram nas organizações individuais que compõem esses sistemas e em como as melhorias na função de controle gerencial podem ajudar estas organizações a

serem mais eficazes e eficientes. Tal foco tende a ser menos satisfatório para muitas pessoas, pois exclui a discussão, por vezes glamorosas, certas correntes ideológicas.

### **Características de um bom sistema de controle gerencial**

Os sistemas de controle gerencial diferem consideravelmente de uma organização para outra. Em algumas organizações, os sistemas de controle gerencial funcionam bem, em umas são necessários e em outras necessitam de um redesenho considerável, se quiserem desempenhar um papel significativo ajudando a organização a atingir suas metas e estratégias.

Ao avaliar a qualidade de um sistema de controle gerencial, os analistas tendem a se concentrar em vários critérios e a ausência de um ou mais desses critérios é uma indicação de que o sistema precisa ser redesenhado. Os critérios mais relevantes quanto à qualidade de um SCG são:

**1. Um sistema total:** Um sistema de controle gerencial se for projetado adequadamente, é um sistema total (compreende todos os aspectos das operações organizacionais). As organizações precisam de um sistema total porque uma importante função de gestão é garantir que todas as partes da operação estejam em equilíbrio umas com as outras. Para monitorar e manter esse equilíbrio, a alta administração deve ter informações sobre todas as partes das operações da organização.

**2. Congruência de Metas:** Um princípio básico da psicologia social é que as pessoas agem de acordo com os interesses percebidos. Por causa disso, uma característica de um bom sistema de controle gerencial é que ele encoraja os gerentes a agirem de acordo com seus próprios interesses e com os interesses da organização como um todo. Na linguagem da psicologia social, o sistema deve incentivar a harmonia dos objetivos. Congruência perfeita entre metas individuais e metas organizacionais raramente existe, no entanto, o sistema não deve incluir critérios de avaliação e recompensa que tornem os melhores interesses do indivíduo inconsistentes com os melhores interesses da organização. Por exemplo, a falta de congruência de metas existe se o sistema gerencial enfatiza custos reduzidos e, ao fazê-lo, encoraja os gerentes a sacrificar a qualidade, fornecer serviços inadequados ou se envolver em atividades que reduzem custos em um departamento, mas causam mais do que um aumento em outro departamento.

**3. Estrutura Financeira:** Em raras exceções, um sistema de controle de gestão deve ser construído somente em torno de uma estrutura financeira, onde estimativas e medidas estão escalonadas em valores monetários. Isso não significa que a informação contábil-



financeira seja a única, ou mesmo a mais importante, parte do sistema de controle, entretanto, essas informações possibilitam aos gerentes relacionar outros tipos de informação. Conquanto a estrutura financeira seja geralmente o foco central, medidas não monetárias, como minutos por operação, número de pessoas atendidas, porcentagem de candidatos admitidos e reincidência e taxas de evasão também são partes importantes do sistema.

**4. Ritmo:** O processo de controle gerencial tende a ser rítmico, ou seja, segue um padrão e um cronograma definidos. Na preparação do orçamento, certas etapas são tomadas em uma sequência prescrita e em determinadas datas de cada ano: Divulgação de diretrizes; Preparação de estimativas originais; Transmissão dessas estimativas, através dos vários escalões da organização; Revisão dessas estimativas; Aprovação final pela alta administração; e, Divulgação através da organização.

**5. Integração:** Um sistema de controle gerencial deve ser um sistema coordenado e integrado, talvez seja mais útil pensar em dois subsistemas interligados, um voltado para os programas e outro para o centro de responsabilidade. Além disso, muitos dos dados usados no sistema de controle de gestão também são usados na preparação de uma variedade de outros relatórios e análises usados por gerentes de linha e assessores. O controle gerencial é uma função importante, mas não é de forma alguma o gerenciamento total. Os gerentes também devem fazer julgamentos sobre as pessoas quanto à integridade, capacidade, potencial, adequação as tarefas ou sua compatibilidade com os colegas. A alta gerência é responsável por construir uma organização eficaz e por motivar as pessoas que compõem a organização a trabalhar em prol de seus objetivos.

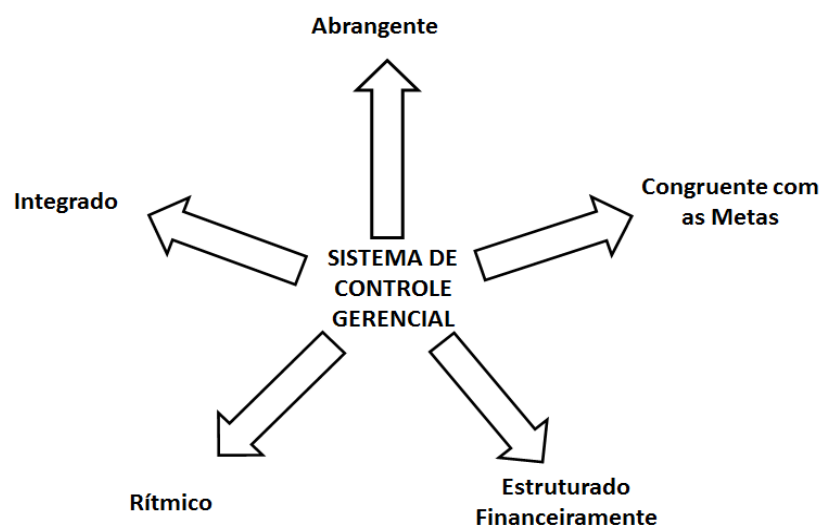


Figura 12 – Critérios de um bom Sistema de controle gerencial  
Fonte: Adaptado de Anthony e Young (2003).

## **Características das organizações sem fins lucrativos**

As organizações Nonprofit, ou organizações sem fins lucrativos, estão situadas numa área nebulosa, pois ao contrário das organizações voltadas para os ganhos financeiros, que tem por objetivo o lucro, o sucesso das operações das organizações sem fins lucrativos de suas operações pode ser medido pelo volume e qualidade dos serviços prestados para a sociedade, ao invés de ser medido financeiramente.

Essa é uma empreitada difícil mensuração, haja vista o caráter difuso do processo decisório e da carência de informações (ANTHONY e YOUNG, 2003).

Segundo Anthony e Young (2003), as organizações sem fins lucrativos se distinguem em:

- Organizações públicas governamentais: Controle realizado pela burocracia estatal dividida de acordo com as instâncias de governo, federal, estadual e municipal, contando com suas autoridades, agências e comissões.
- Organizações privadas sem fins lucrativos: organizações voltadas para a caridade (doadores contribuem com a intenção de obter benefícios fiscais) e organizações de associação de classe comerciais (doadores contribuem sem a intenção de obter benefícios fiscais).

Dentre as características das organizações sem fins lucrativos que mais afetam o processo de controle gerencial, destaca-se a ausência de uma medida de lucro como a mais importante, as demais características também afetam muito, porém em graus variados e não são exclusivas de organizações sem fins lucrativos, portanto, são tendências em vez de características difusas. Segundo Anthony e Young (2003) as características das organizações sem fins lucrativos são as seguintes:

### **1. A ausência de uma medida de lucro:**

Em uma organização com fins lucrativos, o lucro fornece uma medida geral de eficácia e eficiência. A ausência de uma medida única e satisfatória, comparável à medida de lucro, é o problema mais sério que gerentes de entidades sem fins lucrativos enfrentam no desenvolvimento de sistemas eficazes de controle gerencial para suas organizações. A medida de lucro tem as seguintes vantagens: fornece um único critério na avaliação dos cursos de ação propostos; permitem à análise quantitativa, os benefícios podem ser diretamente

comparados com os custos; fornece uma medida única e ampla de desempenho; facilita a descentralização; e permite comparações de desempenho entre entidades que estão desempenhando funções diferentes.

## **2. Considerações tributárias e legais diferentes:**

A maioria das organizações sem fins lucrativos se beneficia da legislação tributária. Organizações sem fins lucrativos normalmente estão isentas de impostos sobre a renda, propriedade e vendas. Em alguns casos, contribuições e auxílios para organizações sem fins lucrativos também podem ser dedutíveis. Três questões legais são de grande preocupação para os gerentes de entidades não lucrativas: (1) propriedade da entidade, (2) geração e distribuição de lucro ou excedente, e (3) obrigações legais sob uma entidade sem fins lucrativos.

## **3. Uma tendência para serem organizações de serviços:**

A maioria das organizações sem fins lucrativos são organizações de serviços e, portanto, não têm as mesmas vantagens de controle gerencial que as empresas que fabricam e vendem bens tangíveis. Serviços não podem ser armazenados; As organizações de serviços tendem a ser intensivas em mão-de-obra; Nem sempre é fácil medir a quantidade de serviços; A qualidade de um serviço não pode ser inspecionada antecipadamente, Na melhor das hipóteses, a qualidade de um serviço pode ser inspecionada durante o tempo em que é processada para o cliente. Julgamentos sobre a qualidade da maioria dos serviços são subjetivos.

## **4. Maiores restrições em metas e estratégias:**

Dentro de amplos limites, uma organização com fins lucrativos pode selecionar o setor ou setores em que fará negócios. A maioria dos gestores de organizações sem fins lucrativos tem muito menos liberdade de escolha e tende a mudar as estratégias lentamente, se é que o fazem. Além disso, muitas organizações sem fins lucrativos devem fornecer serviços conforme indicado por um agente externo, e não como decidido por sua própria administração. Além disso, as autorizações das organizações sem fins lucrativos especificam, em termos bastante explícitos, os tipos de serviços que podem fornecer. Finalmente, os poderes legislativos em todas as esferas, podem limitar o gasto total de uma organização ou de determinados programas.

### **5. Menos dependência de clientes para suporte financeiro:**

Uma empresa com fins lucrativos obtém recursos financeiros provenientes da venda de bens e serviços. Se o fluxo dessa receita é inadequado, a empresa não sobrevive. Algumas organizações sem fins lucrativos também obtêm todos ou substancialmente todos os recursos financeiros da receita de vendas. Essas organizações apoiadas por clientes, estão sujeitas às mesmas forças que suas contrapartes com fins lucrativos, tais como hospitais privados, escolas privadas e organizações de pesquisa com fins lucrativos. Em quase todas as instâncias, as organizações suportadas pelo cliente querem mais clientes. Em organizações apoiadas pelo poder público, não existe tal relação entre o número de clientes e o sucesso da organização. De fato, clientes adicionais podem colocar uma pressão sobre os recursos disponíveis de uma organização sem fins lucrativos são fixados por apropriações (dinheiro do governo) ou por receita de doação (organizações educacionais, religiosas e de caridade).

### **6. Domínio de profissionais:**

Em muitas organizações sem fins lucrativos, o sucesso na obtenção de metas depende do comportamento dos profissionais, que geralmente têm motivações inconsistentes com a boa utilização de recursos e são motivados por dois conjuntos de padrões: os de suas organizações e os de seus colegas. Os primeiros estão relacionados aos objetivos organizacionais; este último pode ser inconsistente com os objetivos organizacionais. Muitos profissionais, por natureza, preferem trabalhar de forma independente (pesquisadores, acadêmicos e médicos). Porque a essência da administração é fazer as coisas através das pessoas, profissionais com tal temperamento não são naturalmente adequados para o papel de gerente. Tradicionalmente, o chefe de uma organização de pesquisa tem sido um cientista; o presidente de uma universidade, um professor; o chefe de um hospital, um médico. Nas organizações governamentais, as influências externas tendem a vir de várias fontes, levando a uma difusão de poder. Nos governos, por exemplo, há uma divisão de autoridade entre os poderes executivo, legislativo e judiciário. Consequentemente, há frequentemente juízos conflitantes sobre os objetivos e os meios para alcançá-los. Muitas vezes, também, a burocracia do governo é isolada da alta administração em virtude da segurança e das regras do emprego, onde os funcionários públicos de carreira sabem que durarão mais do que o mandato do chefe eleito ou nomeado. Essa fragmentação da autoridade dificulta o controle gerencial. Uma consequência particularmente significativa é que o administrador público passa a depender do poder político para influenciar aqueles que não podem ser controlados diretamente.

### **7. Importância das influências políticas:**

Muitas organizações sem fins lucrativos são políticas - elas são responsáveis perante o eleitorado ou um órgão legislativo que presumivelmente representa o eleitorado. Algumas das consequências desse status: necessidade de reeleição; visibilidade Pública; múltiplas pressões externas; restrições legislativas; rotatividade no gerenciamento. Existe uma crença generalizada de que os regulamentos do serviço civil (serviço público norte americano) operam para inibir o bom controle administrativo. Como resultado, temos a “Síndrome do Serviço Civil”: “Você não precisa produzir sucesso; você precisa apenas evitar cometer grandes erros”. Essa atitude é uma grande barreira para funcionários e gerentes que desejam melhorar a eficácia organizacional. No entanto, os regulamentos do Serviço Civil em muitas organizações governamentais podem não ser mais disfuncionais do que os regulamentos e normas do sindicato em organizações com fins lucrativos. Uma diferença importante é que as regras sindicais geralmente equiparam os indivíduos perto da base da organização, enquanto as regras do Serviço Civil afetam os indivíduos em toda a organização, incluindo a maioria dos gerentes.

### **8. Tradição de controles de gestão inadequados:**

Organizações sem fins lucrativos têm sido lentas em adotar os conceitos e práticas de controle contábil e gerencial do século XX, particularmente o conceito de competência. Como as organizações sem fins lucrativos não têm o controle semiautomático fornecido pelo mecanismo de lucro, elas precisam de bons sistemas de controle gerencial ainda mais que as empresas. No entanto, ficaram para trás, e para o governo, parece haver três explicações principais: Primeiro, por muitos anos, houve uma atitude prevalente de que as diferenças entre o governo e os negócios eram tão grandes que o governo não podia usar técnicas de controle gerencial desenvolvidas pelos negócios; Em segundo lugar, a relutância de aprovação política para mudança de um novo formato de orçamento, devido à importância do orçamento, essa relutância afeta todo o sistema de controle gerencial. Em Terceiro, muitos funcionários de carreira reconhecem que um bom sistema de controle de gestão pode fornecer novas informações para a administração, mas também fornece novas informações para agentes externos e por vezes, esses funcionários não estão ansiosos para que esses agentes tenham acesso a informações novas e melhores.

## **Elaboração do orçamento**

Um orçamento é um plano expresso em termos monetários. Existem essencialmente três tipos de orçamento:

- (1) o orçamento de capital, que lista e descreve as aquisições de capital planejadas;
- (2) o orçamento de caixa, que resume os recebimentos e desembolsos planejados e;
- (3) o orçamento operacional, que descreve as atividades operacionais planejadas.

O caráter geral do processo orçamentário em uma organização sem fins lucrativos: é semelhante àquele em um com fins lucrativos, no entanto, existem diferenças significativas na ênfase.

O orçamento de capital é derivado mais ou menos automaticamente das decisões tomadas durante o processo de planejamento estratégico e a sua ligação ao orçamento operacional.

O orçamento de caixa é derivado do orçamento operacional e prevê o fluxo de caixa planejado em uma base mensal (ou às vezes mais frequentemente) durante o ano de operação (ANTHONY e YOUNG, 2003).

Os autores colocam mais ênfase no orçamento operacional. A parte numérica do orçamento operacional (que é frequentemente complementada por texto explicativo) consiste em três componentes:

**(1) Receitas:** Em muitas organizações sem fins lucrativos, o montante total de recursos (receita) em qualquer exercício orçamentário para todos os fins práticos está confinado dentro de limites bastante estreitos. A abordagem ao orçamento é decidir a melhor maneira de gastá-lo, ou seja, primeiro estimar os recursos disponíveis (receitas) e, segundo planejar os gastos. Em governos federais, estaduais e municipais a aplicação deste princípio exige que os gestores públicos façam estimativas cuidadosas do nível de recursos. Em outras organizações, exige estimar as receitas que são derivadas de taxas cobradas aos clientes, presentes e doações, ganhos de dotação e outras fontes.

**(2) Gastos e despesas:** Existem duas estruturas gerais para a porção de gastos do orçamento. O formato tradicional é chamado de orçamento de item de linha, embora esse termo não seja descritivo porque todo orçamento tem itens organizados em linhas. Um

orçamento de item de linha se concentra nos elementos de despesas; isto é, salários, benefícios adicionais, suprimentos e outros tipos de recursos. O outro formato é chamado de orçamento do programa. Isto se centra em programas e elementos do programa que representam as atividades para as quais os fundos serão gastos. O orçamento do programa permite que o tomador de decisões julgue a quantidade apropriada de recursos para cada atividade e, portanto, a ênfase dada a essa atividade. Ele também permite que a alta administração associe os gastos às medidas de saídas planejadas de cada atividade.

**(3) Medidas de saídas:** O terceiro componente de um orçamento é a informação sobre as saídas planejadas. As informações de saída geralmente consistem em medidas de processo (ou carga de trabalho) e medidas de resultados. Algumas organizações se comprometem com medidas de resultados específicos como parte do processo orçamentário (ANTHONY e YOUNG, 2003).

### **Orçamentos em Dois Estágios**

Em organizações governamentais e outras organizações sem fins lucrativos, atualmente existem dois estágios para os orçamentos:

**1. O orçamento legislativo:** Essencialmente um pedido de fundos. Não corresponde ao orçamento que é preparado em uma empresa com fins lucrativos. Sua contraparte mais próxima é o prospecto que uma empresa prepara quando busca levantar dinheiro. A maioria dos relatórios de mídia sobre os orçamentos do governo está relacionada ao orçamento legislativo e muitas descrições de manuais de orçamento governamental se concentram nesse orçamento.

**2. O orçamento de gestão:** Preparado após a legislatura ter decidido sobre o montante de fundos a ser provido (preparada assim que o poder executivo puder fazer uma boa estimativa do que o poder legislativo eventualmente vai aprovar). Este orçamento corresponde ao orçamento preparado em uma empresa com fins lucrativos; isto é, é um plano que mostra a quantidade de gastos autorizados para cada centro de responsabilidade. Se a quantia de receita for conhecida dentro de limites razoáveis, o orçamento de gerenciamento pode ser um reflexo preciso dos planos da organização para o ano. A discussão sobre o orçamento operacional se concentra quase exclusivamente neste orçamento de gestão (ANTHONY e YOUNG, 2003).

## **Contraste entre organizações com fins lucrativos e sem fins lucrativos**

Orçamento é uma parte importante do processo de gerenciamento e controle em uma organização. É mais importante em uma organização sem fins lucrativos do que em uma empresa com fins lucrativos. Por dois motivos:

**Estrutura de custos:** Em uma empresa com fins lucrativos, particularmente uma empresa de manufatura, muitos custos são projetados. A quantidade de trabalho e material necessário para fabricar produtos, é motivada dentro de limites definidos pelas especificações de projeto e engenharia, pouco pode ser feito para afetar esses custos durante o processo orçamentário. Por contraste, na maioria das organizações sem fins lucrativos, muitos custos são discricionários, ou seja, o montante a ser gasto pode variar amplamente dependendo de decisões da gestão. Muitas dessas decisões são tomadas durante o processo de formulação do orçamento.

**Flexibilidade de gastos:** Em uma empresa com fins lucrativos, um orçamento é uma declaração de planos bastante provisórios, sujeito a modificações conforme mudam as condições, especialmente quanto às variações que podem ocorrer durante o ano em relação ao volume e mix de vendas. Além disso, os administradores são incentivados a reagir a tais mudanças, através da revisão dos planos, de modo que sejam consistentes com os objetivos de rentabilidade. Em muitas organizações sem fins lucrativos, as condições são mais estáveis e previsíveis, embora possa haver flutuações temporárias na demanda, eles normalmente não causam grandes mudanças nos gastos, uma agência federal ou um sistema escolar público tem determinado programa autorizado ou um conjunto de programas para o ano que ele deve receber. Nestas conjunturas, o orçamento é uma declaração bastante precisa de suas atividades e dos recursos a serem usados, com a alta administração dedicada a ele.



#### 2.4.4. Artefatos de controle gerencial:

Todos os instrumentos e técnicas do controle gerencial, empregados para suportar a gestão das entidades, são chamados de artefatos. Podendo ser um conceito, um método, um sistema ou uma ferramenta. A utilização dos artefatos permitam maiores chances de êxito para organizações, em que exige o consumo de recursos, tais como, dinheiro, tempo, equipamentos, treinamento, que deixarão de ser aplicados em outras frentes (FREZATTI et al., 2012).

O sistema de controle gerencial é desenhado por um conjugado de técnicas de controle, empregados pela organização de forma conjunta, que abarca artefatos para planejamento e controle, tanto de curto e longo prazo, para a avaliação de performance, para o custeio e para o provimento de informação para auxiliar o processo decisório, classificados em tradicionais e contemporâneo. Dessa forma, artefatos apresentados a partir da segunda metade da década de 1980 são classificados como contemporâneos, enquanto os demais são incluídos como tradicionais. É importante ressaltar que os artefatos contemporâneos de controle gerencial são normalmente utilizados não em substituição, mas de forma complementar aos artefatos tradicionais (MATOS, 2010).

Artefatos do SCG	
Tradicionais	Contemporâneos
✓ Planejamento estratégico	✓ <i>Balanced scorecard</i>
✓ Orçamento	✓ Custeio baseado em atividades
✓ Análise orçamentária	✓ Orçamento baseado em atividades
✓ Técnicas tradicionais de custeio	✓ Custeio alvo
✓ Análise da lucratividade do produto	✓ Análise da lucratividade do cliente
✓ <i>Tableau de bord</i>	✓ Valor econômico adicionado
✓ Lucro residual	✓ Análise do ciclo de vida do produto
✓ Retorno sobre o investimento	✓ <i>Benchmarking</i>
✓ Análise custo/volume/lucro	
✓ Técnicas de pesquisa operacional	

Figura 13 – Classificação dos artefatos do SCG  
Fonte: Matos (2010, p.39)

Devido às características e o modelo da instituição pesquisada (fundação pública), os seguintes artefatos serão considerados durante a pesquisa nas unidades finalísticas. Dentre os artefatos tradicionais: Planejamento Estratégico, Orçamento e Análise Orçamentária. Entre os artefatos ditos contemporâneos: Custeio Baseado em Atividade – ABC, Balanced Scorecard – BSC e Benchmarking.

### **3. METODOLOGIA**

Com o objetivo de estudar os sistemas de controles gerenciais presentes nas unidades finalísticas da Fiocruz, neste capítulo se discorre sobre o tipo de pesquisa, sua finalidade, a abordagem metodológica escolhida, os procedimentos técnicos seguidos e a forma de coleta de dados nesta pesquisa.

#### **3.1. Tipo de pesquisa**

O tipo de pesquisa se enquadra como qualitativa, pois objetiva identificar o nível de proximidade ou afastamento existente entre os sistemas de controle gerencial utilizado pela organização pesquisada e com fornecimento do referencial teórico que será utilizado neste estudo.

Creswell (2007) ressalta que a pesquisa qualitativa é, fundamentalmente, interpretativa, na qual o pesquisador filtra, analisa e interpreta os dados levantados para poder tirar conclusões sobre o seu significado, mencionando as lições aprendidas e oferecendo mais perguntas a serem feitas.

A pesquisa qualitativa ocorre em um cenário natural, aonde o pesquisador sempre vai ao local onde está o participante a fim de conduzir a pesquisa, para se desenvolver um nível de detalhes sobre a pessoa ou sobre o local e estar altamente envolvido nas experiências reais dos participantes. (CRESWELL, 2007).

#### **3.2. Finalidade da pesquisa**

Trata-se de uma pesquisa de natureza exploratória, pois é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado, objetivando descrever fenômenos encontrados.

Creswell (2007) considera que uma das principais razões para conduzir um estudo qualitativo é que o estudo é exploratório. Isso significa que ainda não foi escrita muita coisa sobre o tópico ou sobre a população em estudo, e o pesquisador tenta ouvir os participantes e construir um entendimento baseado nas ideias deles.

#### **3.3. Abordagem metodológica**

Devido às características e os desígnios desta pesquisa, optou-se a adotar o estudo de casos como método, por permitir uma maior riqueza dos detalhes, comportando um maior conhecimento sobre o assunto estudado.

Os estudos de caso são utilizados em pesquisa nas áreas das ciências sociais, tais como, psicologia, sociologia, ciência política, economia, antropologia e história, bem como em as áreas práticas, tais como administração pública, planejamento urbano, política pública, administração, trabalho social e educação (Yin, 2001).

A pesquisa através de estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real, tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de alguns setores (Yin, 2001).

Segundo Creswell (2007) os estudos de casos são utilizados como estratégias associadas à técnica qualitativa, em que o pesquisador explora em profundidade um programa, um fato, uma atividade, um processo ou uma ou mais pessoas. Tais casos são agrupados por tempo e atividade, e os pesquisadores coletam informações detalhadas usando uma variedade de procedimentos de coleta de dados durante um período de tempo.

Tendo em vista os objetivos a que se propõe esta pesquisa é estudar as características do controle gerencial das unidades finalísticas da Fiocruz, identificando, conhecendo os métodos utilizados por essas unidades, comparando e confrontando com a literatura disponível, levando em conta as especificidades desta instituição. O estudo de caso se mostrou como o método mais aconselhado, por ser aquele que permite obter um nível de profundidade pertinente sobre o objeto, permitindo uma máxima capacidade de análise de mais de uma organização, por meio da comparação com tipologia ideal presente na literatura.

### **3.4. Procedimentos técnicos da pesquisa**

Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa será de campo e documental. Em relação à pesquisa de campo, o resumo dos passos para uma pesquisa de campo começa com uma discussão sobre o objetivo da pesquisa, a identificação da população e amostra para o estudo, os instrumentos de pesquisa utilizados, a relação entre as variáveis, as questões de pesquisa, itens específicos do questionário e os passos a serem adotados na análise dos dados (CRESWELL, 2007).

A pesquisa documental ocorrerá por meio do levantamento e análise a documentos públicos e internos, observações e entrevistas diretas com atores relevantes dentro processo decisório de gestão das organizações pesquisadas. Como objeto de estudo é um órgão da Administração Pública, a maioria dos dados secundários está disponível, tendo publicidade e transparência, conforme preconiza a legislação em vigor no país.

No campo ético não se adentrou em searas pessoais dos trabalhadores ou servidores públicos que estão trabalhando nas organizações pesquisadas e as entrevistas junto aos atores-chaves dentro do processo de gestão, se fixou especialmente em dados econômicos e de gestão, onde tais informações prestadas são consideradas estritamente confidenciais, tendo o entrevistado o devido anonimato.

### **3.5. Coleta de dados**

A pesquisa qualitativa utiliza métodos de coleta de dados múltiplos que são interativos e humanísticos, que envolvem participação ativa dos participantes e sensibilidade aos participantes do estudo. Os pesquisadores qualitativos buscam o envolvimento dos participantes na coleta de dados e tentam estabelecer harmonia e credibilidade com as pessoas no estudo, não perturbam o local mais do que o necessário e tradicionalmente usam os métodos reais de coleta de dados, baseados em observações abertas, entrevistas e documentos (CRESWELL, 2007).

Os diagnósticos da pesquisa visaram confrontar resultados alcançados, a fim de que se pudesse analisar e interpretar à luz do referencial teórico e se obter conclusões sobre o seu significado e mais informações sobre o assunto deste estudo. A opção da condução das entrevistas empregarem questionários pelo pesquisador se justifica, porquanto o uso de um roteiro bem definido de entrevistas possibilita a sistematização das respostas, o alcance das informações relevantes sobre o assunto, facilitando uma posterior análise de dados.

Outro motivo relevante é que o emprego do questionário com a ausência do pesquisador-entrevistador não garantiria o nível desejado dos pontos e conseqüentemente uma adequada explanação pelos entrevistados, fato que comprometeria o retorno das entrevistas e a impossibilidade de se ter a reação do entrevistado quando perguntado e das suas reações de respostas.

Os dados secundários foram obtidos através de pesquisa a documentos públicos e internos, onde serão utilizadas informações constantes em sítios oficiais do governo federal voltados para o tema, tais como: Portal da Transparência do Governo Federal, SIAF (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal), SICON (Sistema de Gestão de Contrato), Regimento Interno, Estatuto, Relatórios de atividades de Gestão, Relatórios de Auditoria, Manuais Institucionais e os relatórios anuais de gestão da Fiocruz e das técnico-científicas pesquisadas.

Através de um roteiro estruturado foram coletados os dados, conseguidos através de entrevistas realizadas junto aos responsáveis pela gestão da unidade pesquisada, em virtude da dificuldade de agenda por parte dos responsáveis, que ocupam exclusivamente cargos na direção, houve certa dificuldade para a execução desta parte da pesquisa. Todas as entrevistas foram gravadas, onde foi feita uma análise do conteúdo das entrevistas, entretanto, não foi feita a transcrição das entrevistas.

Foram realizadas três entrevistas, com duração total de aproximadamente 6 horas e 30 minutos, onde a duração das entrevistas variou entre 02 horas até 02 horas e 30 minutos. Além disso, foram coletados, diversos dados secundários, através de consulta a diversos documentos obtidos nos sites na Internet, sejam de documentos institucionais da Fiocruz ou dados governamentais.

As unidades finalísticas pesquisadas não foram mencionadas e suas características peculiares ficaram omitidas ao máximo, a fim de preservar a identificação da unidade pesquisada e das respostas individuais dos entrevistados.

### **3.6. Variáveis da pesquisa**

Para operacionalizar a pesquisa, visando responder ao questionamento proposto, foram definidas as variáveis componentes dos sistemas de controle gerencial (SCG) inspiradas nas pesquisas de Gomes e Martinewski (2007) em empresas estatais brasileiras. O foco desta pesquisa se concentra em unidades de uma fundação pública federal, as quais não são vocacionadas para o lucro, por esse motivo, distinguem-se em alguns aspectos aos estudos em Estatais efetuados pelos autores antes citados. Visando confrontar o caso que será estudado, com os temas definidos no referencial teórico, tendo em vista os recursos organizacionais e os controles utilizados por entidades públicas (Ribeiro Filho et al, 2008).

As variáveis dos sistemas de controle gerencial foram classificadas em:

- 1) Objetivos organizacionais**
- 2) Processo de planejamento orçamentário**
- 3) Processo de execução orçamentária**
- 4) Medidas para avaliação de desempenho**
- 5) Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial**

**1) Objetivos organizacionais:** A análise desta variável do sistema de controle gerencial visa verificar a estratégia seguida pela unidade finalística da Fiocruz quanto ao atendimento dos seus objetivos e se dará por:

- (a) avaliar o processo de comunicação e definição dos objetivos para a organização;
- (b) avaliar o processo de modificação e revisão dos objetivos através da percepção dos entrevistados;
- (c) avaliar a integração entre as metas e os objetivos;
- (d) verificar o processo utilizado pela unidade no julgamento quanto ao atendimento dos objetivos da organização versus os resultados expostos.

A análise desta variável do SCG tem como objetivo classificar as unidades quanto a proximidade ou afastamento, em relação aos sistemas de controle gerencial eficazes em organizações sem fins lucrativos verificados na literatura, onde se destaca o seguinte:

As diversas mudanças que ocorreram nas últimas décadas na gestão governamental brasileira, tinham como finalidade melhorar a eficiência e qualidade dos serviços, por meio da revisão de paradigmas associados aos modelos patrimonial e burocrático de administração pública. Quanto à utilização dos serviços públicos, existem 03 modelos de tratamento ao cidadão, que são: Usuário: Constante no modelo burocrático, com sua ênfase na função administrativa de organização; Cliente: Constante no modelo gerencial com ênfase função administrativa de planejamento; e Parceiro ou Stakeholder: Constante no modelo de governança com ênfase função administrativa de direção, já a função controle está presente nos 03 modelos organizacionais vistos (ABREU e GOMES, 2010; SECCHI, 2009).

Nas instituições públicas ou privadas, os controles sejam internos ou externos, buscam atingir, os mesmos objetivos que são: Garantir a eficácia, a eficiência e a economicidade; Impedir desvios, prejuízos e desperdícios; Garantir o cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais; Identificar falhas e fraudes de seus agentes; e Proporcionar informações para a tomada de decisões (ARAÚJO, 2010).

Na formulação de uma estratégia organizacional tem como preocupação basal, o elo entre metas e objetivos, que naturalmente se distinguem entre si. Busca-se retificar o processo e não os resultados, o que implica em recorrente revisão dos objetivos. Outro ponto é a turbulência ambiental, que induz a existência de objetivos novos, provocando a avaliação sistemática quanto ao atendimento dos objetivos da organização. A coordenação de distintas partes da organização abarca a comunicação, de maneira que compreendam o que se espera

delas. O controle gerencial deve servir de elo entre estratégica da organização em seu ambiente ou contexto social e a estrutura organizacional voltada para o cumprimento dos objetivos da alta cúpula organizacional (ANTHONY e YOUNG, 2003; ANTHONY e GONVIDARAJAN, 2008; HOFSTEDE, 1981; MACINTOSH, 1994).

Do ponto de vista da gestão, devem ser considerados alguns critérios de atividades desenvolvidas. O primeiro critério e o mais importante para o controle de gestão é verificar se os objetivos são ambíguos, pois o controle pressupõe um alvo, e quando não há um alvo claro, a situação se torna mais complicada. O segundo critério a ser considerado é se as saídas são mensuráveis, o terceiro critério é se os efeitos das intervenções são conhecidos e o quarto e último critério é verificar se a atividade desempenha é repetitiva. A maioria das atividades nas organizações consome recursos financeiros onde dinheiro geralmente é o único denominador comum para todas as atividades na organização, o que torna o sistema de orçamento uma parte focal do sistema de controle de gestão (HOFSTEDE, 1981).

**2) Processo de planejamento orçamentário:** A análise desta variável do SCG tem por objetivo avaliar o ajustamento das metas da organização ao seu sistema de planejamento e controle, onde se dará por:

- (a) Verificar a importância conferida pela unidade quanto ao planejamento orçamentário;
- (b) Analisar se o planejamento orçamentário se coaduna com os objetivos organizacionais;
- (c) Avaliar o planejamento orçamentário quanto a sua flexibilidade e capacidade de adaptação a fatores externos (evolução, aperfeiçoamento, processo de revisão).

A análise do componente variável planejamento orçamentário visa classificar as unidades estudadas quanto à proximidade ou afastamento, em relação aos sistemas de controle gerenciais eficazes encontrados na literatura, fundamentados na teoria citada a seguir:

Na maioria das organizações sem fins lucrativos, muitos custos são discricionários, ou seja, o montante a ser gasto pode variar amplamente dependendo de decisões da gestão, grande parte dessas decisões são tomadas durante o processo de formulação do orçamento. O orçamento é uma declaração bastante precisa de suas atividades e dos recursos a serem utilizados, com dedicação da alta administração voltada para ele (ANTHONY e YOUNG, 2003).

De maneira em geral o processo orçamentário é o mesmo para qualquer tipo de organização, contudo, porém é mais importante em uma organização sem fins lucrativos do

que em uma organização com fins lucrativos. Encontramos essencialmente três tipos de orçamento:

1. Orçamento de capital, que demonstra e descreve as aquisições de capital planejadas;
2. Orçamento de caixa, que compreende os recebimentos e desembolsos planejados e;
3. Orçamento operacional, que descreve as atividades operacionais planejadas.

O orçamento de capital é derivado mais ou menos automaticamente das decisões tomadas durante o processo de planejamento estratégico e a sua ligação ao orçamento operacional. O orçamento de caixa é derivado do orçamento operacional e prevê o fluxo de caixa planejado mensalmente durante o ano de operação. Já o orçamento operacional consiste em três componentes: receita (montante total de recursos); gastos e despesas; e Medidas de saída (carga de trabalho e medidas de resultados).

Em organizações governamentais e outras organizações sem fins lucrativos, atualmente existem dois estágios para os orçamentos: O orçamento legislativo (pedido de fundos) e orçamento de gestão (Preparado após decisão da legislatura sobre o montante de fundos a ser provido). A discussão sobre o orçamento operacional se concentra quase exclusivamente no orçamento de gestão. Na preparação do orçamento, certas etapas são tomadas em uma sequência prescrita e em determinadas datas de cada ano com a divulgação de diretrizes, preparação de estimativas originais, transmissão dessas estimativas aos vários escalões da organização, revisão dessas estimativas, aprovação final pela alta administração e termina com a divulgação através da organização (ANTHONY e YOUNG, 2003).

O sistema de orçamento uma parte focal do sistema de controle de gestão, pois a maioria das atividades nas organizações consome recursos financeiros. Sob o ponto de vista do controle gerencial se deve distinguir 03 tipos de orçamento: Orçamentos de investimento (qualquer atribuição de recursos aos ativos a serem utilizados por mais de um período orçamentário); Orçamento de operações para centros de "entrada" (atribuição de recursos para um período orçamentário, onde as saídas não são mensuráveis, em geral em atividades não voltadas ao lucro) e Orçamento de operações para centros de "entrada-saída" controle (atribuição de recursos para um período orçamentário, onde as saídas não são mensuráveis, em geral em atividades comerciais) (HOFSTEDE, 1981).

**3) Processo de execução orçamentária:** A análise deste elemento do sistema de controle gerencial objetiva avaliar a como a unidade executa e controla suas despesas orçamentárias e



se há adequação junto às metas definidas em seus objetivos organizacionais, essa análise se dará por:

- (1) Avaliar a execução orçamentária quanto a sua adequabilidade aos fatores externos (se aperfeiçoando, evoluindo e com um processo de revisão);
- (2) Verificar junto à unidade suas despesas orçamentárias conforme o grau de importância e como é executada e controla tais despesas;
- (3) Analisar as despesas orçamentárias quanto a sua adequação aos objetivos organizacionais;
- (4) Verificar da importância atribuída pela unidade à participação dos indivíduos na execução orçamentária;

A análise da variável execução orçamentária, objetiva qualificar as unidades estudadas as unidades estudadas quanto à proximidade ou afastamento, em relação aos sistemas de controle gerenciais eficazes encontrados na literatura, se baseando nos seguintes fundamentos teóricos:

Segundo Tridapalli et al (2011) a ampla maioria dos órgãos públicos brasileiros não utiliza técnicas adequadas no planejamento da contratação de materiais e serviços alinhados com o plano estratégico, não está desenvolvendo seus fornecedores ou virtualizando seus processos. Há ainda a necessidade de uma modernização da gestão de estoques e da gestão dos custos relevantes, dentro de uma visão integradora, internamente com os sistemas corporativos, e externamente com fornecedores, sociedade e órgãos de governo, para alcançar metas de redução dos gastos operacionais das transações, melhorar da capacidade de investimento e conseqüentemente, maximizar os serviços essenciais para a população.

A administração pública federal é uma grande compradora de bens e serviços, quando considerado os diversos órgãos com autonomia para realizar tarefas e respectivos processos de aquisição de bens e serviço. Sobre tais processos, se considera que uma boa gestão dos contratos de fornecimento e de serviços seja tão importante quanto à seleção do fornecedor e para isso deve ser elaborado um plano de gerenciamento que subsidiará a contratação, o qual detalhará as metas quantitativas necessárias visando o alcance das metas e dos serviços que serão executados, com a definição do método de cálculo, a validação dos indicadores de qualidade, indicadores gerenciais e modelos de relatórios com as informações indispensáveis para o acompanhamento e o monitoramento do contrato, sempre em consonância com a legislação (FERNANDES, 2008, 2016; SANTOS, 2013; DOS SANTOS, 2014).

Para que um controle gerencial das entidades públicas seja coadjuvante do processo decisório dos gestores públicos, remete para a disposição de que tais gestores desenvolvam e mantenham sistemas de controle gerencial, a fim de estabelecer as condições necessárias para minimização de risco de controle e as ações de correção. Um ambiente de controle na administração pública que vise ser efetivo no cumprimento de sua missão deve considerar as seguintes áreas de eventos prováveis numa entidade: Planejamento; Execução orçamentária; Gestão de pessoal; e Sistema de informações contábil-gerencial (RIBEIRO FILHO et al, 2008).

**4) Medidas de avaliação de desempenho:** tem por objetivo analisar e aferir a existência e a validade de instrumentos formais de avaliação de desempenho das unidades organizacionais, a fim de manter comportamentos positivos e ajustar desvios quanto ao alcance de objetivos de toda organização. Sendo realizado através da:

1. Verificação da abrangência das finalidades, dos procedimentos e das medidas formais de utilizadas na avaliação de desempenho projetada pela unidade;
2. Verificação da legitimidade dos padrões e processos formais empregados na avaliação de desempenho;
3. Averiguação de existência de programas que visem desenvolver pessoal da área de gestão (programas de educação contínua em gestão pública, gestão orçamentária e contratação pública).

A avaliação do controle se torna subjetiva, quando não existirem medidas indiretas para avaliar os resultados de diversas atividades que proporcionam resultados somente em termos qualitativos (LORANGE e MORTON, 1974; HOFSTEDE, 1981).

A análise desta variável, objetiva classificar as unidades estudadas, considerando as inconstâncias ambientais que fazem com que medidas puramente financeiras sejam insuficientes para avaliar um sistema de controle. Quanto à aproximação ou afastamento do referenciado na literatura como eficaz sobre sistemas de controle gerencial, a análise desta variável se fundamenta nas seguintes teorias:

O sistema de gestão deve incentivar a harmonia dos objetivos. A Congruência perfeita entre metas individuais e metas organizacionais raramente existe, no entanto, o sistema não deve incluir critérios de avaliação e recompensa que tornem os melhores interesses do indivíduo inconsistentes com os melhores interesses da organização. Os gerentes devem fazer

juízos sobre as pessoas quanto à integridade, capacidade, potencial, adequação as tarefas ou sua compatibilidade com os colegas. A alta gerência é responsável por construir uma organização eficaz e por motivar os indivíduos que compõem a organização a trabalhar em prol de seus objetivos (ANTHONY e YOUNG, 2003).

Para se conseguir um sistema eficaz de controle, é necessário ter uma alimentação e realimentação do processo de avaliação de desempenho, como uma função informacional de medição. Somente pelo fato de medir, pode influenciar o comportamento do pessoal na organização, pois naturalmente se concentra mais atenção em fatores sujeitos à mensuração do que não é possível medir, tal como a função processo (Flamholtz, 1979).

Nas organizações governamentais, as influências externas tendem a vir de várias fontes, levando a uma difusão de poder. Nos governos, por exemplo, há uma divisão de autoridade entre os poderes executivo, legislativo e judiciário. Conseqüentemente, há frequentemente juízos conflitantes sobre os objetivos e os meios para alcançá-los. Muitas vezes, também, a burocracia do governo é isolada da alta administração em virtude da segurança e das regras do emprego, onde os funcionários públicos de carreira sabem que durarão mais do que o mandato do chefe eleito ou nomeado. Essa fragmentação da autoridade dificulta o controle gerencial. Uma consequência particularmente significativa é que o administrador público passa a depender do poder político para influenciar aqueles que não podem ser controlados diretamente (ANTHONY e YOUNG, 2003).

**5) Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial:** Esta variável do SCG ao ser analisada, objetiva avaliar o progresso do SCG da unidade, examinando sua adequabilidade aos mecanismos distintos de controle em relação ao ambiente exterior. Também objetiva conseguir informações sobre as técnicas de gestão utilizadas pela unidade. Essa análise será efetuada através de:

1. Avaliação do SGC quanto a sua adequabilidade a fatores exteriores.
2. Investigação dos artefatos de controle gerencial empregados pelas unidades.

As unidades são classificadas em relação à aproximação ou afastamento em relação aos assuntos tidos como importantes sobre controle gerencial na literatura referenciada, considerando a necessidade dos sistemas serem transformados, de modo que reflitam seu aperfeiçoamento aos modernos padrões organizacionais e da alteração ambiental (Lorange e Morton, 1974).

Um sistema de controle gerencial deve ser um sistema coordenado e integrado, onde muitos dos dados são usados no sistema de controle de gestão também são usados na preparação de uma variedade de outros relatórios e análises usados por gerentes de linha e staff. Um sistema de controle gerencial se for projetado adequadamente, é um sistema total (compreende todos os aspectos das operações organizacionais). As organizações precisam de um sistema total porque uma importante função de gestão é garantir que todas as partes da operação estejam em equilíbrio umas com as outras. Para monitorar e manter esse equilíbrio, a alta administração deve ter informações sobre todas as partes das operações da organização (ANTHONY e YOUNG, 2003).

O sistema de controle em organização descentralizada deverá ser sofisticado e formalizado, com preponderância em controle financeiro e orientados à atuação de cada responsável. Da mesma forma, o tipo de estrutura organizacional (funcional, divisional ou matricial) influenciará o sistema de controle adotado. Em uma estrutura funcional prevalece um controle burocrático e voltado para eficiência, onde predomina a ênfase do registro da informação e do planejamento aos recursos financeiros. Já na estrutura divisional o controle será por resultados e com ênfase em indicadores de eficácia, onde predomina a ênfase no planejamento e avaliação de desempenho do centro de responsabilidade e de seus responsáveis. A estrutura matricial se encontra uma combinação de controle ad hoc e por resultados, devido à complexidade das atividades dos centros responsáveis, os indicadores qualitativos e informações não financeiras são fundamentais para a coordenação desta estrutura organizacional (GOMES e SALAS, 2001).

### **3.7. Cronograma**

O estudo foi organizado e desenvolvido do seguinte modo:

- **Fase 1:** consistiu no conhecimento adquirido na disciplina metodologia de pesquisa desde da fase de nivelamento de entrada do curso, através da construção do anteprojeto de pesquisa.
- **Fase 2:** consistiu na realização das pesquisas bibliográficas e documentais, para a obtenção de elementos teóricos e estruturação, compilado para a apresentação do Folder referente ao projeto em um seminário na Unigranrio;
- **Fase 3:** considerou as críticas referentes ao trabalho, conforme os comentários dos avaliadores e do orientador, onde se fez ajustes e revisões de texto, contexto, título, pergunta da pesquisa, objetivos, referencial teórico a ser utilizado e metodologia a ser aplicada.

- **Fase 4:** construiu-se a estrutura do trabalho, na formatação do anteprojeto de pesquisa e entrega para avaliação da disciplina metodologia de pesquisa;
- **Fase 5:** aprofundou-se o conhecimento teórico através da disciplina Controle Gerencial
- **Fase 6:** definiu-se o esboço definitivo da estrutura do trabalho, conforme as orientações da disciplina Seminário de Dissertação I e do orientador da dissertação, quanto ao referencial teórico, dados secundários, roteiro de entrevistas e na consequente formatação dos estudos de caso.
- **Fase 7:** formatou-se o projeto final da dissertação e apresentação para avaliação da banca de qualificação;
- **Fase 8:** consideração quanto as eventuais críticas e revisões da banca de qualificação referentes ao trabalho;
- **Fase 9:** obtenção de informações, coleta de dados, consultas de documentos e entrevistas com atores chave das unidades organizacionais pesquisas.
- **Fase 10:** tratamento e análise dos dados e resultados encontrados.
- **Fase 11:** análise e considerações finais sobre a pesquisa e submissão para defesa de dissertação para a banca examinadora.

Ano	2017												2018												2019	
Mês	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Jan	Fev
Fase 1																										
Fase 2																										
Fase 3																										
Fase 4																										
Fase 5																										
Fase 6																										
Fase 7																										
Fase 8																										
Fase 9																										
Fase 10																										
Fase 11																										

Quadro 3 - Cronograma do processo de desenvolvimento da pesquisa  
 Fonte: Elaborado pelo autor.

#### **4. DESCRIÇÃO DO CASO**

O objetivo deste capítulo é apresentar as informações obtidas durante as entrevistas realizadas, com base nas perguntas formuladas e através de pesquisa junto a documentos institucionais da Fiocruz. Neste capítulo não foram feitas análises, nem comentários sobre os resultados encontrados. Este capítulo está dividido em 03 partes.

Na primeira parte (4.1) são descritas as características gerais da Fundação Oswaldo Cruz, conforme o seu contexto organizacional, suas aplicações de recursos e suas estruturas de governança e de suas Unidades finalísticas.

Na segunda parte (4.2) por meio dos sumários dos depoimentos dos entrevistados, são descritas às características dos sistemas de controle projetados pelas unidades finalísticas pesquisadas da Fiocruz, através das variáveis propostas (Objetivos organizacionais; Planejamento orçamentário; Execução orçamentária; Medidas de avaliação de desempenho e Desenvolvimento de sistemas de controle gerencial).

Este arranjo serve para facilitar a análise vindoura, a fim de tornar clara à exposição dos resultados obtidos.

## 4.1. FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ

Esta primeira parte do capítulo descreve a entidade pública a ser pesquisada, a Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz), fundação pública vinculada ao Ministério da Saúde (MS).

### 4.1.1 Características gerais da Fundação Oswaldo Cruz

Sua história começou em 25 de maio de 1900, com a criação do Instituto Soroterápico Federal, na Fazenda de Manguinhos, localizada na zona norte da cidade do Rio de Janeiro. Inaugurada originalmente para fabricar soros e vacina contra a peste bubônica, a instituição experimentou, desde então, uma intensa trajetória, que se entrelaça com o desenvolvimento da saúde pública brasileira.

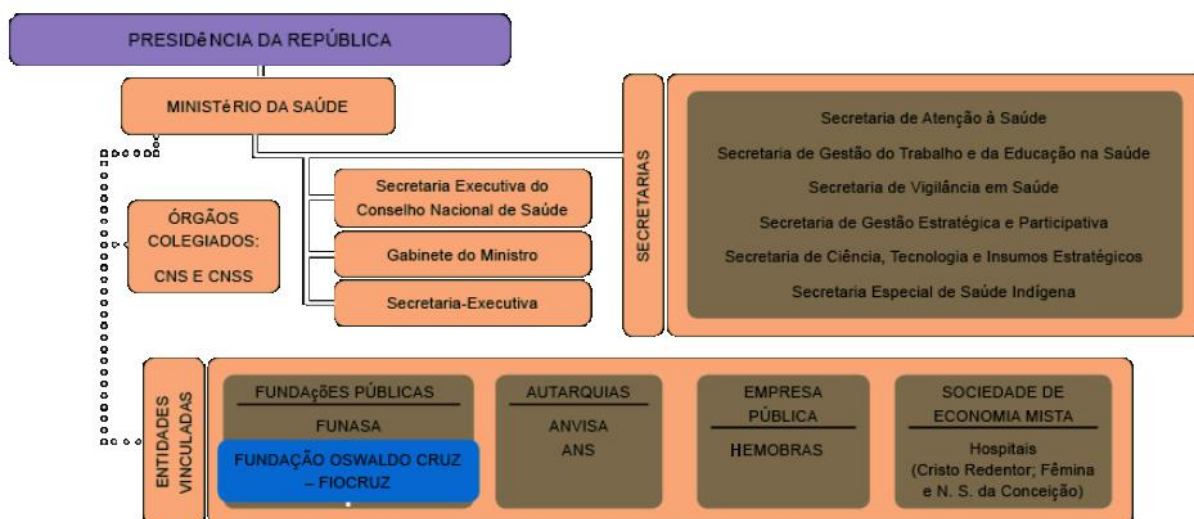


Figura 14 - Organograma do Ministério da Saúde (MS).  
Fonte: Elaborado pelo autor

Suas atividades compreendem especialmente a pesquisa biomédica e a formação em ciência e tecnologia em saúde; a pesquisa clínica e atenção de referência em doenças infecciosas e na área da saúde da mulher, criança e adolescente; a pesquisa epidemiológica e social; a pós-graduação em saúde pública e a formação de nível técnico em saúde; o desenvolvimento tecnológico em saúde; a produção de imunobiológicos, reagentes e medicamentos; a preservação do patrimônio histórico cultural da saúde; a produção e disseminação de informação em C&T e saúde; e o desenvolvimento de ações de vigilância em saúde. Em 2016 a força de trabalho desta grande complexidade organizacional era de 5.436 servidores, 4.536 empregados terceirizados e 376 estagiários (FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ, 2017b).

#### 4.1.2. Estrutura de Governança da Fiocruz

O modelo de governança da Fiocruz é *sui generis* na gestão pública brasileira, devendo ser compreendido em decisões colegiadas participativas e democráticas em quase todos os seus níveis organizacionais. Estes sistemas de decisões formam uma espécie de “freios e contrapesos” no tocante as decisões organizacionais da alta cúpula, onde os membros que compõe os dois principais colegiados decisórios da fundação (Congresso Interno e Conselho Deliberativo) são compostos por servidores públicos atuantes na Fiocruz, eleitos pelos seus pares.

Dentro da estrutura organizacional, tanto o Congresso Interno quanto o Conselho Deliberativo, estão alocados hierarquicamente acima da presidência da Fiocruz, que por sua vez, tem o presidente eleito por todo o corpo funcional da Fiocruz, tendo o seu nome submetido ao Ministro da Saúde para a deliberação sobre sua nomeação, para exercer um mandato de quatro anos (Fundação Oswaldo Cruz, 2017).

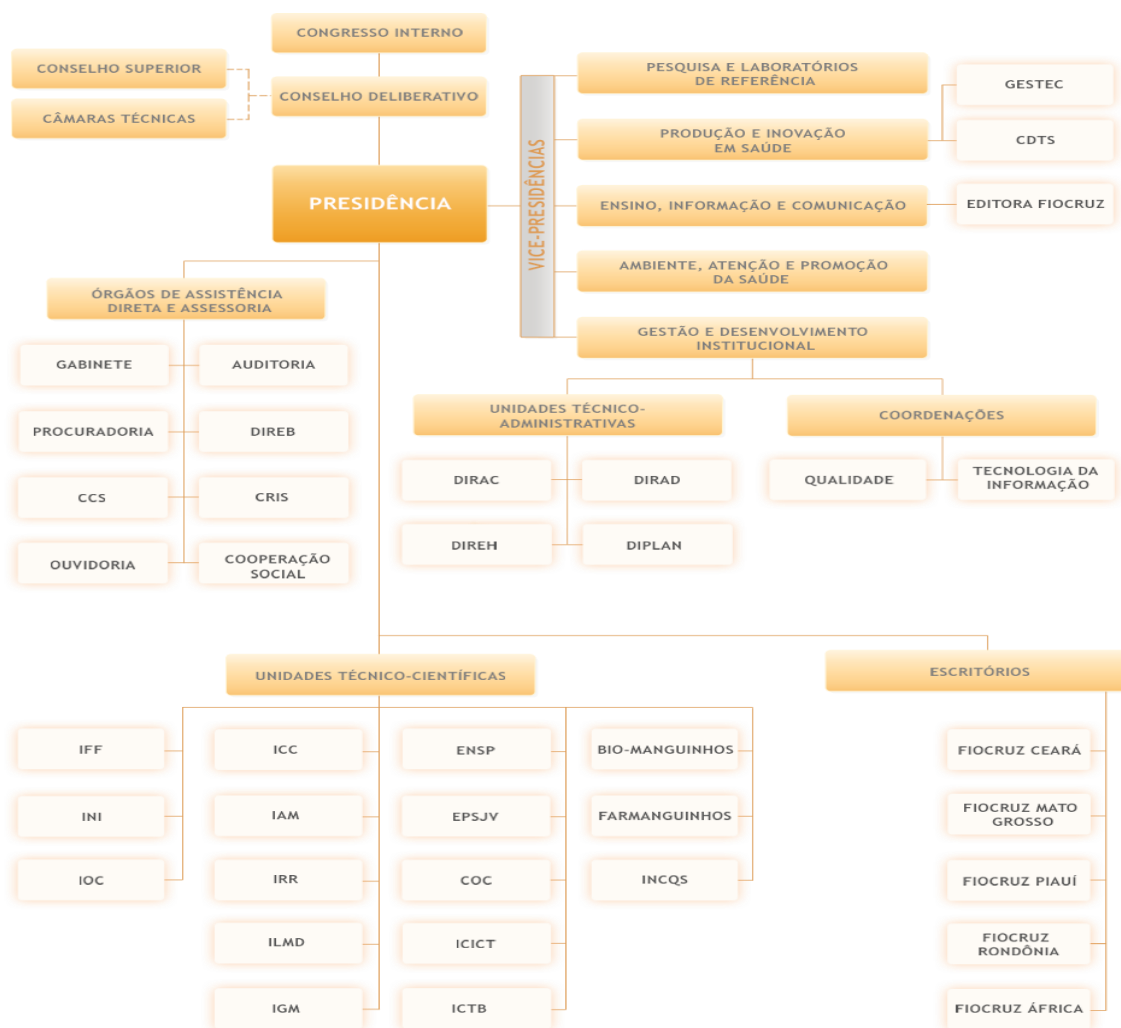


Figura 15 - Organograma da Fiocruz  
Fonte: Fundação Oswaldo Cruz (2017)



#### **4.1.2.1 Colegiados Consultivos**

**Conselho Superior** - Instância colegiada de controle social e de caráter consultivo, composto por representantes da sociedade civil.

**Câmaras Técnicas** - Instância colegiada que assessora técnica e cientificamente, o Conselho Deliberativo da Fiocruz na sua área de competência (pesquisa, produção de insumos em saúde, laboratório de referência, ensino, gestão, atenção de referência). São compostas por representantes das unidades e vice-presidências atuantes nas áreas, incumbindo aos Vice-Presidentes à coordenação daquelas vinculadas à sua área de competência.

#### **4.1.2.2 Colegiados Deliberativos**

**Congresso Interno** - Instância colegiada máxima de representação da comunidade da Fiocruz, formada pelos denominados “Delegados” que são servidores públicos, representantes das unidades, eleitos e com direito a voto nas plenárias, que acontecem de 04 em 04 anos, onde se delibera sobre os rumos da fundação, no tocante a assuntos estratégicos. O Congresso Interno é convocado pelo Presidente eleito da Fiocruz em até 01 ano do início do seu mandato.

**Conselho Deliberativo** - Instância colegiada executiva da Fiocruz que delibera sobre a política de desenvolvimento institucional da Fiocruz, recomenda a adoção das providências que julgar convenientes, com vistas à estruturação e ao funcionamento da Fiocruz, é formada pelos:

- Diretores das unidades técnico-científicas (eleitos pelos servidores de suas unidades);
- Presidente da Fiocruz (eleito pelos servidores de toda a fundação);
- Indicados da Presidência da Fiocruz não eleitos (vices presidentes, Diretores de unidades administrativas, Auditor chefe, Procurador-chefe, Ouvidor, Diretor Regional de Brasília) e;
- Representante do sindicato dos trabalhadores (eleito pelos seus pares).

#### **4.1.3. Características gerais das Unidades Técnico-científicas**

São consideradas Unidades técnico-científicas, as unidades que prestam o serviço finalístico da fundação, na área de saúde pública, dentro dos seguintes processos finalísticos:

Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico em Saúde;

Produção de Insumos para a Saúde;

Educação e Formação em Saúde;

Atenção de Referência em Saúde; Informação e Comunicação em Saúde;

Preservação de patrimônio cultural;

Análise da Qualidade de Produtos e Insumos para a Saúde;

Serviços Laboratoriais de Referência em Saúde;

Manutenção das Coleções Biológicas da Saúde.

Existem 16 Unidades Técnico-científicas que são dirigidas por Diretores, escolhidos pela comunidade de servidores de cada unidade, através de votos diretos, nomeados de acordo com as normas do Estatuto vigente da Fiocruz.

Todas as Unidades Técnico-Científicas da Fiocruz desenvolvem atividades de pesquisa e desenvolvimento, bem como Educação e Formação em Saúde, entretanto cada unidade possui sua atividade preponderante e seu campo de atuação:

Atividade preponderante no processo finalístico	Unidade Técnico-Científica	Sigla	Estado	Competências
Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico em Saúde	Instituto Leônidas e Maria Deane	ILMD	Amazonas	Realiza pesquisas nas áreas de saúde indígena, ecologia de doenças transmissíveis na Amazônia, doenças infecciosas na Amazônia - diagnóstico e controle, diversidade microbiana da Amazônia com importância para a saúde e história das ciências na Amazônia.
	Instituto Gonçalo Moniz	IGM	Bahia	Atua principalmente na área de pesquisas científicas, desenvolvimento tecnológico, formação de recursos humanos e disseminação da informação em saúde. Tem por missão promover a melhoria da qualidade de vida da população através da geração e difusão de conhecimento científico e tecnológico, no estado da Bahia e no Brasil.
	Instituto Aggeu Magalhães	IAM	Pernambuco	Atua no desenvolvimento de um trabalho sistemático de pesquisa, ensino e cooperação técnica, em diversos campos da saúde pública e no combate a endemias.
	Instituto Oswaldo Cruz	IOC	Rio de Janeiro	Atua nas áreas de pesquisa, desenvolvimento tecnológico e inovação e na prestação de serviços de referência para diagnóstico de doenças infecciosas, genéticas e controle de vetores, garantindo padrões de biossegurança, qualidade e de gestão ambiental. Mantém coleções biológicas de importância nacional e internacional e forma técnicos e cientistas por meio da atuação na educação profissional e de pós-graduação.
	Instituto René Rachou	IRR	Minas Gerais	Atua na pesquisa de agravos à saúde prevalentes no país. Tem a missão de melhorar a qualidade de vida da população, atendendo as necessidades nacionais de saúde mediante pesquisa, desenvolvimento tecnológico, inovação, ensino e serviços de referência.
	Instituto Carlos Chagas	ICC	Paraná	Atua no desenvolvimento de pesquisas em biologia celular e molecular na área de problemas de saúde humana e veterinária, desenvolvimento de produtos biotecnológicos e ensino em biociências e biotecnologia.
Produção de Insumos para a Saúde	Instituto de Tecnologia em Imunobiológicos	Biomanguinhos	Rio de Janeiro	Atende as demandas do Ministério da Saúde, principalmente para o Programa Nacional de Imunizações (PNI) e também em linhas de produtos de reativos para diagnóstico e Biofármacos.
	Instituto de Tecnologia em Fármacos	Farmanguinhos	Rio de Janeiro	Produz medicamentos para atender aos programas estratégicos do Governo Federal, que são distribuídos à população pelo Sistema Único de Saúde (SUS), além de atender demandas emergenciais no Brasil e no exterior, no combate a doenças endêmicas, como malária e tuberculose, doenças do sistema nervoso central, para os programas de diabetes e hipertensão, antirretrovirais contra AIDS, entre outros.
	Instituto de Ciência e Tecnologia em Biomodelos	ICTB	Rio de Janeiro	Atua na biotecnologia e desenvolvimento animal; realização de controle de qualidade animal e de ambientes em biotérios; e na produção e fornecimento de animais, sangue e hemoderivados, pautando-se em valores éticos e na transparência, na busca pela excelência.
Educação e Formação em Saúde	Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca	ENSP	Rio de Janeiro	Atua na capacitação e formação de recursos humanos para o SUS e para o sistema de ciência e tecnologia, a produção científica e tecnológica e a prestação de serviços de referência no campo da saúde pública.
	Escola Politécnica de Saúde Joaquim Venâncio	EPSJV	Rio de Janeiro	Realiza atividades de ensino, pesquisa e cooperação no campo da Educação Profissional em Saúde. Atua, portanto, com o segmento dos trabalhadores de nível fundamental e médio, que correspondem à maioria dos profissionais de Saúde no Brasil.
Atenção de Referência em Saúde	Instituto Nacional de Saúde da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira	IFF	Rio de Janeiro	Atua no ensino, pesquisa, assistência, desenvolvimento tecnológico e extensão no âmbito da saúde da mulher, da criança e do adolescente. Coordena a Rede Brasileira e o Programa Ibero-americano de Bancos de Leite Humano e a Rede Brasileira de Pesquisas Neonatais. Integra, ainda, a Rede Nacional de Pesquisa Clínica e a Rede Brasileira de Avaliação de Tecnologias em Saúde.
	Instituto Nacional de Infectologia Evandro Chagas	INI	Rio de Janeiro	Realiza pesquisa clínica, ensino, serviços de referência e assistência em doenças infecciosas. Integra diversas redes nacionais e internacionais de Pesquisa Clínica.
Informação e Comunicação em Saúde	Instituto de Comunicação e Informação Científica e Tecnológica em Saúde	ICICT	Rio de Janeiro	Atua no desenvolvimento de estratégias e execução de ações de informação e comunicação no campo da ciência, tecnologia e inovação em saúde, visando atender às demandas sociais do Sistema Único de Saúde e de outros órgãos governamentais.
Preservação de patrimônio cultural	Casa de Oswaldo Cruz	COC	Rio de Janeiro	Atua na produção e disseminação do conhecimento histórico da saúde e das ciências biomédicas; preservação e valorização do patrimônio cultural da saúde; educação em seus campos de atuação e divulgação da ciência e tecnologia em saúde.
Análise da Qualidade de Produtos e Insumos para a Saúde	Instituto Nacional de Controle de Qualidade em Saúde	INCQS	Rio de Janeiro	Realiza o controle da qualidade de alimentos, medicamentos, cosméticos, artigos e insumos para diálise e de saúde, conjuntos, reagentes e insumos diagnósticos, saneantes domissanitários, sangue e hemoderivados, saúde ambiental e medicamentos biológicos. Trabalha em estreita cooperação com a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), com as secretarias estaduais e municipais de saúde, entre outros parceiros nacionais e internacionais.
Serviços Laboratoriais de Referência em Saúde	Diversas unidades técnico-científicas	-	-	
Manutenção das Coleções Biológicas da Saúde	Diversas unidades técnico-científicas	-	-	

Quadro 4 - Unidades Técnico-científicas da Fiocruz e suas atividades preponderantes

Fonte: Elaborado pelo autor baseado no Relatório de Gestão da Fiocruz do ano de 2017.

#### **4.1.3.1 Estrutura de Governança das Unidades Técnico-científicas**

O modelo de governança das Unidades finalísticas da Fiocruz, segue o modelo participativo e democrático por meio de voto direto na escolha do Diretor da Unidade, o dirigente de máximo da unidade técnico-científica, tendo o seu nome submetido para a deliberação de sua nomeação para o Presidente da Fiocruz, para exercer um mandato de quatro anos.

Em âmbito geral, todas as unidades replicam o modelo adotado pela Fiocruz, adotando como instância máxima deliberativa, o Conselho Deliberativo da unidade, que é formado por servidores públicos, eleitos pelo corpo funcional dos servidores lotados na respectiva unidade finalística. Desta forma a diretoria (o diretor e seus vice-diretores) não dispõe de plena autonomia para tomar decisões estratégicas que possam influenciar os rumos da organização.

As unidades técnico-científicas possuem autonomia administrativa, no tocante a dispêndios de contratos de serviços, aquisições de materiais permanentes e de consumo, reformas de pequena monta e a gestão de seu pessoal (servidores, terceirizados, bolsistas e estagiários), tendo inclusive sua própria Unidade Gestora (U.G) no orçamento federal, ou seja, é responsável por administrar suas próprias dotações orçamentárias e financeiras.

Os dispêndios com obras ou reformas de grande vulto e as remunerações dos servidores lotados nestas unidades, são centralizados na presidência da Fundação Oswaldo Cruz, através da Vice-presidência de Gestão e Desenvolvimento Institucional.

O diretor possui competência para autorizar a celebração de novos contratos e ordenar despesas de custeio ou investimento até o valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Para valores entre R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) a autorização tem que vir da presidência da Fiocruz e para valores acima de dez milhões de reais somente pelo ministro da saúde.

#### 4.1.4. Aplicação dos recursos públicos federais em saúde

A execução orçamentária federal total do país no ano de 2017 ficou em aproximadamente R\$ 2,40 trilhões, onde R\$ 1,26 trilhão foi destinado à função governamental “Encargos Especiais e Reserva de Contingência” que consiste ao pagamento da dívida pública e demais encargos especiais e o restante de R\$ 1,13 trilhão à função governamental “Áreas Finalísticas”, onde efetivamente é dedicado às áreas de atuações (funções) do governo federal (União, 2018).

FUNÇÃO	ORÇAMENTO		DESPESA EXECUTADA	
	VALOR	PORCENTAGEM	VALOR	PORCENTAGEM
Encargos Especiais e Reserva de Contingência	R\$ 2.058.914.360.014,00	62,3%	R\$ 1.266.429.802.620,82	52,8%
Áreas Finalísticas	R\$ 1.243.587.504.738,00	37,7%	R\$ 1.133.998.408.034,86	47,2%
<b>Total</b>	<b>R\$ 3.302.501.864.752,00</b>	<b>100,0%</b>	<b>R\$ 2.400.428.210.655,68</b>	<b>100,0%</b>

Tabela 1 – Orçamento federal e despesas executadas em 2017

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado no Portal da Transparência da União.

Destes recursos dedicados a função governamental “Áreas Finalísticas”, a função “Saúde” inicialmente orçada 9,68% (R\$ 120 bilhões), ficou em segundo lugar consumindo o montante de 9,06% (R\$ 102 bilhões), dentre os dispêndios destinados às funções governamentais, atrás apenas da função “Previdência social” que ficou em primeiro lugar, consumindo um montante de aproximadamente R\$ 624 bilhões, equivalente a 55,06% de todas as quantias destinadas às despesas funcionais (União, 2018).

FUNÇÃO	ORÇAMENTO ATUALIZADO	%	DESPESA EXECUTADA	%
PREVIDENCIA SOCIAL	R\$ 643.317.368.026,00	51,73%	R\$ 624.390.638.958,39	55,06%
<b>SAUDE</b>	<b>R\$ 120.356.455.929,00</b>	<b>9,68%</b>	<b>R\$ 102.713.827.690,68</b>	<b>9,06%</b>
EDUCACAO	R\$ 115.111.614.994,00	9,26%	R\$ 101.815.636.008,00	8,98%
ASSISTENCIA SOCIAL	R\$ 85.287.456.476,00	6,86%	R\$ 83.092.410.148,94	7,33%
TRABALHO	R\$ 77.378.652.678,00	6,22%	R\$ 69.304.605.803,36	6,11%
Outros	R\$ 202.135.956.635,00	16,25%	R\$ 152.681.289.425,49	13,46%
<b>Total</b>	<b>R\$ 1.243.587.504.738,00</b>	<b>100%</b>	<b>R\$ 1.133.998.408.034,86</b>	<b>100%</b>

Tabela 2 - Orçamento e despesas executadas por função governamental em 2017

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado no Portal da Transparência da União.

As aplicações dos recursos federais destinados à saúde ocorrem através de transferências constitucionais obrigatórias para Estados e Municípios, diretamente por meio do Ministério da Saúde e indiretamente através da descentralização por meio das autarquias, fundações públicas e empresas públicas.

Devido à complexidade do Sistema Único de Saúde (SUS), a prestação de serviços na saúde pública do Brasil é efetuada de diversas formas, dentre as quais, o governo federal atuando diretamente ao ofertar para a sociedade serviços em saúde, através de entidades singulares dos órgãos do Ministério da Saúde e também através das organizações presentes na administração indireta (Autarquias, Fundações e Empresas Públicas).

Administração Direta Ministério da Saúde	Institutos	Instituto Nacional de Traumatologia e Ortopedia Jamil Haddad (INTO)
		Instituto Nacional de Câncer José Alencar Gomes da Silva (INCA)
		Instituto Nacional de Cardiologia (INC)
	Hospitais	Hospital Federal de Bonsucesso (HFB)
		Hospital Federal de Ipanema (HFI)
		Hospital Federal de Cardoso Fontes (HFCE)
		Hospital Federal de Lagoa (HFL)
		Hospital Federal de Servidores do Estado (HFSE)
	Administração Indireta	Autarquias
Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS)		
Fundações		Fundação Nacional de Saúde (FUNASA)
		Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz)
Empresas Públicas		Hospitais do Grupo Hospitalar Conceição
		Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia (Hemobrás)

Quadro 5 - Instituições públicas federais singulares prestadoras de serviços em saúde  
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado no Decreto n. 8901/2016.

#### 4.1.5 Aplicação dos recursos na Fiocruz

O Orçamento da Fiocruz no âmbito da entrada de recursos é composto pelos créditos orçamentários consignados pelas seguintes fontes (Guia de planejamento da Fiocruz, 2017):

**Lei Orçamentária Anual:** créditos orçamentários disponibilizados com fonte no Tesouro;

**Emendas Parlamentares:** créditos disponibilizados por deputados ou senadores;

**Outras Receitas Próprias:** créditos orçamentários provenientes da venda de produtos e serviços. Esta receita somente pode ser utilizada através de créditos orçamentários consignados na LOA para esse fim;

**Convênios Nacionais:** receitas de convênios com estados, municípios e suas entidades ou outras instituições públicas ou de interesse público (não inclui as transferências federais);

**Fontes Internacionais:** receitas provenientes de convênios e acordos de cooperação com organismos internacionais, como a Organização Mundial da Saúde;

**Termos de Cooperação (TC/FNS/MS)** – receita obtida por acordos, contratos ou convênios firmados exclusivamente com o Fundo Nacional de Saúde (FNS) do Ministério da Saúde provenientes do Tesouro Nacional;

**Outras Fontes Federais** – receita obtida por acordos, contratos ou convênios firmados com órgãos da esfera federal, excluindo-se o Ministério da Saúde;

**Fundação para o Desenvolvimento Científico e Tecnológico em Saúde (Fiotec):** recursos orçamentários e financeiros que tenham sido destinados, em contratos específicos de acordo com a legislação vigente;

**Outras Fundações de Apoio** – recursos orçamentários e financeiros que tenham sido destinados, em contratos específicos de acordo com a legislação vigente, para fundações de apoio exceto Fiotec;

**Grants:** recursos financeiros obtidos por acordos, contratos ou convênios firmados com entidades diversas de fomento cujo financeiro é transferido diretamente ao pesquisador, para conta particular e específica aberta para esse fim;

No âmbito das despesas, sua categoria econômica as subdivide em Despesas Correntes (que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital) e de Capital (que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital).

Em termos de natureza, sua classificação se dá da seguinte forma:

1. Pessoal e Encargos Sociais;
2. Juros e Encargos da Dívida;
3. Outras Despesas Correntes;
4. Investimentos;
5. Inversões financeiras;
6. Amortização da Dívida.

Na Fiocruz utiliza-se em especial às naturezas: Pessoal e Encargos Sociais, Outras Despesas Correntes e Investimentos. O governo federal, a partir do ano 2004, disponibilizou informações sobre seus gastos diretos no sítio governamental “Portal da Transparência”.

A Fiocruz concernente a sua aplicação direta de recursos financeiros (gastos diretos), teve em média no período de 2004 a 2017, a suas despesas com custeio, chamadas de “outras despesas correntes”, na ordem de 61% de execução de todo os recursos financeiros destinados, superando a média do mesmo período com gastos com despesas com pessoal (32%) e com despesas de capital (6%).

Na tabela a seguir apresentamos o resumo dos dispêndios financeiros dos recursos públicos utilizados pela Fiocruz (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA, 2018):

Ano	Total gastos diretos na Fiocruz	Pessoal e Encargos Sociais	%	Outras despesas correntes	%	Investimentos	%
2004	R\$ 680.351.010,04	R\$ 275.453.174,17	40%	R\$ 333.628.616,84	49%	R\$ 71.269.219,03	10%
2005	R\$ 762.301.667,19	R\$ 262.327.022,48	34%	R\$ 447.882.097,76	59%	R\$ 52.092.546,95	7%
2006	R\$ 917.301.966,50	R\$ 399.177.996,00	44%	R\$ 450.180.892,93	49%	R\$ 67.943.077,57	7%
2007	R\$ 1.040.972.301,39	R\$ 449.260.844,83	43%	R\$ 530.266.901,99	51%	R\$ 61.444.554,57	6%
2008	R\$ 1.645.985.270,31	R\$ 574.665.585,27	35%	R\$ 993.093.675,75	60%	R\$ 78.226.009,29	5%
2009	R\$ 1.912.196.488,72	R\$ 725.074.450,17	38%	R\$ 1.080.697.708,81	57%	R\$ 106.424.329,74	6%
2010	R\$ 2.100.606.770,63	R\$ 612.818.162,37	29%	R\$ 1.370.240.740,82	65%	R\$ 117.547.867,44	6%
2011	R\$ 2.663.400.199,90	R\$ 806.992.982,57	30%	R\$ 1.747.895.937,18	66%	R\$ 108.511.280,15	4%
2012	R\$ 2.919.084.754,28	R\$ 868.663.186,56	30%	R\$ 1.929.694.541,49	66%	R\$ 120.727.026,23	4%
2013	R\$ 3.490.638.753,46	R\$ 991.733.814,36	28%	R\$ 2.260.882.892,71	65%	R\$ 238.022.046,39	7%
2014	R\$ 4.265.977.679,90	R\$ 1.054.973.686,43	25%	R\$ 2.900.049.246,96	68%	R\$ 310.954.746,51	7%
2015	R\$ 4.779.420.893,81	R\$ 1.169.011.293,33	24%	R\$ 3.287.162.443,81	69%	R\$ 323.247.156,67	7%
2016	R\$ 5.655.260.356,46	R\$ 1.256.799.566,17	22%	R\$ 4.006.771.425,14	71%	R\$ 391.689.365,15	7%
2017	R\$ 4.982.440.878,04	R\$ 1.361.845.917,22	27%	R\$ 3.332.988.075,37	67%	R\$ 287.606.885,45	6%
		<b>Média do Período</b>	<b>32%</b>	<b>Média do Período</b>	<b>61%</b>	<b>Média do Período</b>	<b>6%</b>

Tabela 3 - Dispêndios financeiros da Fiocruz

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado no Portal da Transparência, 2018.



## **4.2. CARACTERÍSTICAS DOS SCG DAS UNIDADES PESQUISADAS**

### **Introdução**

Esta segunda parte do capítulo visa apresentar a seguir os sumários dos depoimentos dos entrevistados, obedecendo à classificação das variáveis de pesquisa propostas, conforme o plano de referência sobre controle gerencial.

As Unidades finalísticas estudadas não foram mencionadas, bem como os entrevistados que concederam as respostas dentre as unidades objeto de pesquisa. As unidades finalísticas estudadas, doravante serão denominadas “Unidade A”, “Unidade B” e “Unidade C”. De igual modo não serão descritas as suas características peculiares, apenas informados a sua atividade preponderante e o seu campo de atuação.

Para obter uma maior diferenciação de pesquisa, procurou-se pesquisar unidades finalísticas com campos de atuação distintos e nesta parte não serão feitas análises ou comentários sobre os depoimentos dos entrevistados, devendo ser realizada esta tarefa no capítulo posterior.

## **4.2.1 UNIDADE A**

### **4.2.1.1. Objetivos Organizacionais**

Os objetivos gerais da Unidade resumidamente se dão na geração e difusão de conhecimentos científicos e tecnológicos em saúde por meio de formação, pesquisa e prestação de serviços assistenciais. Segundo o entrevistado, a unidade possui em fase de implantação, um planejamento estratégico da Direção da unidade, onde já foram definidos os objetivos e as metas em consonância com as diretrizes institucionais. Argumenta que encontra dificuldades de imediata implantação do planejamento estratégico, por se tratar de um novo modelo de gestão da unidade, que sempre gera algum tipo de tensão e resistência, devido ao modelo de governança do processo decisório que é muito fragmentado.

Devido as suas atividades finalísticas principais, existe um olhar mais atento, sobre a produção acadêmica de seus servidores. O entrevistado considera que a avaliação institucional não está coadunada totalmente com todas as diretrizes institucionais propostas nos congressos internos, podendo ser aperfeiçoada, a fim de se obter um melhor alinhamento estratégico.

### **4.2.1.2. Planejamento orçamentário**

O entrevistado considera que a principal finalidade do planejamento orçamentário é de ser um instrumento de planejamento organizacional e que sua Unidade utiliza dados históricos, estimativas econômicas, último orçamento anual, informações do Diretor, planos do governo e o levantamento das necessidades de sua unidade efetuado pela presidência da Fiocruz. Segundo o entrevistado o processo de planejamento, ainda é falho e insuficiente, devido à forma de governança de sua unidade, onde o poder é fragmentado e há uma nítida dificuldade em traduzir em planos e ações os objetivos.

Para o entrevistado, o mais relevante seria avaliar a real necessidade dos usuários de seus serviços públicos do ponto de vista epidemiológico e da capacitação para o SUS, e a partir das condições da unidade, oferecer o máximo possível, porém isso nem sempre é possível de fazer devido às limitações orçamentárias.

Devido à escassez provocada pelo contingenciamento do governo federal, o entrevistado disse que em sua Unidade há uma priorização dos gastos mais essenciais e estratégias de atração de recursos extraordinários, em geral para a área de pesquisa, através dos projetos captados dos pesquisadores, junto aos financiadores externos (Fundo governamentais, prefeituras, governos estaduais, etc...), mas encontra dificuldades quanto ao

estado e conservação de seus bens permanentes que estão se deteriorando, bem como a aquisição de novos bens.

#### **4.2.1.3. Execução orçamentária**

Segundo o entrevistado sua unidade, através do seu setor de planejamento monitora a execução orçamentária todo o tempo, sendo examinada geralmente trimestralmente pela a Vice-direção de Gestão, porém dependendo da conjuntura, a execução do orçamento é monitorada mensalmente. Essa Vice-direção de Gestão, auxiliada por vários setores, produz relatórios de acompanhamento, que são extraídos do SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal) e também produzidos com o auxílio de softwares da Microsoft (Microsoft Office), mas não há ainda um sistema informatizado próprio que crie estes relatórios.

O entrevistado relato que a instância máxima da unidade (Conselho Deliberativo) recebe esses relatórios trimestralmente, entretanto salienta que há pouco recurso discricionário e praticamente todos os recursos orçamentários vão para pagamentos das despesas já programadas e previsíveis, como os contratos continuados. O Conselho Deliberativo da Unidade recebe os relatórios de execução orçamentária geralmente trimestralmente.

Segundo o entrevistado da Unidade A, pelo fato da toda a área da saúde, necessitar uso intensivo de mão de obra e em sua atividade para manter sala de aula funcionando, gestão acadêmica, atendimento ambulatorial, exames e testes laboratoriais, não há como prescindir de pessoas, seja na área meio (suporte e administrativa) quanto na área fim da unidade.

O setor de contratos da unidade, além de cuidar da parte administrativa, realiza o controle financeiro de todos os contratos continuados que representam em torno de 85% do orçamento do tesouro da Unidade.

#### **4.2.1.4. Avaliação de desempenho**

O entrevistado percebe engajamento por parte do corpo funcional de servidores de sua unidade, quanto ao alcance das metas organizacionais e metas individuais, onde o servidor é afetado em sua remuneração. Entende que deveria se separar as avaliações de desempenho organizacional e da avaliação de desempenho individual, onde segundo ele há um aspecto negativo, pois o desempenho individual deveria indicar lacunas e a fim de se promover os ajustes necessários ao processo de trabalho e ao desenvolvimento do indivíduo, bem como deveria servir como um instrumento da gestão para aferir a pactuação das metas individuais

em consonâncias com as metas institucionais. Segundo o entrevistado há um objetivo planejamento estratégico da unidade de programa de capacitação permanente para os trabalhadores de gestão na unidade. Esses profissionais precisam se atualizar em relação a novas normativas do governo e por sofrem constantes influências dos pesquisadores que desenvolvem a atividade finalística e dos departamentos, que são autônomos a direção, o que gera constantemente disputas políticas. A identificação de necessidade de capacitação atualmente é feitas através de entrevistas diretamente com chefes. A política de capacitação mudou nos últimos 05 anos onde os recursos tem se ampliado e o servidor incentivado a participar, porém alguns setores de gestão têm poucos, que ocasiona dificuldades de afastamento das atividades. Outro problema é o contingenciamento de recursos em passagens e diárias pelo governo federal, haja vista algumas capacitações necessitarem de traslado.

#### **4.2.1.5. Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial**

Para o entrevistado o seu controle de gestão se desenvolve por meio de informações, relatórios e análises da execução por todos os setores vinculados a Vice-direção de gestão, através do planejamento orçamentário que vincula orçamento e ações a atividades, em especial na execução orçamentária. Outras vices-direções da unidade possuem indicadores que medem o desempenho das áreas finalísticas, em geral vinculadas aos objetivos institucionais definidos pela presidência da Fiocruz.

Existe uma deficiência em sistemas informatizados que auxiliem este controle na aferição do desempenho. Há um sistema atualmente puramente operacional que além de estar ultrapassado, apresenta problemas de sistema e com relatórios não confiáveis. Esse fato faz com que se utilize de planilhas eletrônicas para gerar relatórios, o que dificulta muito para uma análise rápida e em tempo real, pois há um *gap* para gerar a informação, consolidar as informações e tomar alguma decisão de correção. Os sistemas do governo auxiliam não dão informações detalhadas e não há desagregação dos dados, o que dificulta uma análise de cada subunidade.

O entrevistado relata que devido a vários de seus gestores incorporados nos últimos concursos, conhecerem os artefatos de gestão, há uma utilização constante dos mesmos e também enxerga que são necessários esses artefatos e não sabe como se faria gestão sem essas ferramentas. O único artefato ainda não implementado em sua unidade é Custeio Baseado em Atividades, considera que seria algo interessante, mas deve ser visto o custo-benefício de implementação de tal artefato.

## **4.2.2 UNIDADE B**

### **4.2.2.1. Objetivos Organizacionais**

O objetivo geral da Unidade é atuar nas atividades de formação, desenvolvimento e pesquisas científicas nas áreas biológica, biomédica, de medicina tropical e de saúde pública no campo das doenças infecciosas e parasitárias, prestar apoio técnico de referência aos laboratórios de saúde pública e assessoria técnico-científica ao Sistema Único de Saúde.

A entrevistada da Unidade B diz que não há planejamento estratégico da unidade, embora haja a pretensão da diretoria atual de estabelecer um planejamento estratégico. Utilizam como plano estratégico o mesmo de toda a fundação.

A entrevistada diz ainda, que há um sistema informatizado que permite acompanhar o desenvolvimento da produção científica em uma única base de dados, as informações relativas à produtividade de diversos setores, pois é muito importante o acompanhamento da produção de artigos de seus pesquisadores. Porém não haver processo formal que integre os objetivos gerais definidos no Congresso interno com metas estabelecidas para a sua unidade.

### **4.2.2.2. Planejamento orçamentário**

Para a pessoa entrevistada da Unidade B, o maior propósito do sistema orçamentário é ser um instrumento de controle financeiro, utiliza em planejamento do orçamento somente utiliza dados históricos, último orçamento anual e as informações do Diretor da Unidade.

Segundo a entrevistada, considera problemático o processo de planejamento da Fiocruz, pois devido à demora na tomada de decisão, o término do planejamento se dá após a lei orçamentária ter sido aprovada no congresso e o recurso orçamentário aprovado é objeto, por vezes de disputa política entre as unidades.

De acordo com a entrevistada sua Unidade é muito afetada por demanda em pesquisas, principalmente quando ocorrem casos graves na área da saúde pública. Devido a sua atividade preponderante de pesquisa e desenvolvimento, seus pesquisadores captam diretamente recursos extraordinários junto a entidades de fomento, órgãos internacionais ou do próprio Ministério da Saúde, o que sobrecarrega a área de gestão, pois não há recursos suficientes para as atividades de apoio, que vem do orçamento federal, bem como para a aquisição de bens permanentes para sua unidade.

#### **4.2.2.3. Execução orçamentária**

A entrevista diz que monitora e examina a sua execução orçamentária ininterruptamente, em geral a frequência do monitoramento é semanal e o exame também é efetuado mensalmente pela Direção da Unidade (diretor e vice-diretores).

A Unidade B realiza o controle da execução orçamentária auxiliada por um sistema próprio integrado que permite acompanhar a evolução da produção científica e dos recursos financeiros, este sistema é alimentado por todas as subunidades, o que segundo a entrevistada, permite a Vice-direção de Gestão uma geração de relatórios gerenciais e operacionais.

Devido ao cenário orçamentário, priorizou-se pagar de contratos de prestação terceirização e serviços continuados, bolsas de ensino, publicação de artigos, diárias e passagens. Os relatórios de execução do orçamento são apresentados mensalmente durante a sessão do conselho deliberativo da unidade.

Os contratos de terceirização basicamente suprem a ausência de servidores, em especial na área de gestão. Estes custos representam gastos principalmente com as áreas meio e de infraestrutura dos laboratórios da unidade, em geral os recursos destinados para as áreas finalísticas da unidade são captados através de outras fontes, sem ser o Tesouro nacional.

A entrevistada diz que a Direção da Unidade procura valorizar os servidores que atuam na área de gestão, com o envio destes para participação em cursos, seminários e treinamentos e considera imprescindível a manutenção dessas despesas, senão não há como se apoiar efetivamente as atividades finalísticas da unidade. O acompanhamento dessas despesas mais relevantes é realizado diretamente pela Vice-direção de Gestão, auxiliada pelo seu setor de planejamento e orçamento.

#### **4.2.2.4. Avaliação de desempenho**

A entrevistada da Unidade B faz severas críticas ao modelo e a metodologia definida pela Presidência da Fiocruz quanto à avaliação de desempenho.

Ela destaca o caráter punitivo e negativo da avaliação de desempenho individual, o que leva as pessoas a criarem para si e pactuarem junto as suas chefias, metas facilmente alcançáveis e superáveis, já que os servidores enxergam a gratificação de desempenho não

como bônus, mas como parte integrante de sua remuneração e conforme a metodologia utilizada, não basta o servidor alcançar as suas metas tem que superá-las.

A entrevistada destaca que a direção da unidade procura valorizar o servidor que atua na área de gestão com a participação em cursos, seminários e treinamentos, para se capacitarem relação a muitas novas normativas do governo que vem surgindo atualmente.

Os profissionais que mais influenciam a organização são os pesquisadores, pois são estes que captam recursos externos e muitas vezes diretamente. Esses profissionais por vezes entram em conflito com a área de gestão, pois o tempo da burocracia da gestão não acompanha o tempo da pesquisa, mas que nos últimos essa convivência tem melhorado significativamente.

#### **4.2.2.5. Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial**

A entrevistada diz que sua unidade faz o controle de gestão com o auxílio do sistema próprio integrado que permite acompanhar a produção científica e dos recursos financeiros, além disso, se utiliza dos sistemas governamentais como o SIASG, SIAFI, dentre outros, em especial das áreas que operam esses sistemas, para obter informações, análises e gerar relatórios.

Não existe sistema que integre as gestões estratégicas, táticas e operacionais, sendo que seus indicadores dos objetivos das áreas finalísticas, em geral estão vinculados aos objetivos institucionais definidos pela COGEPLAN que medem o desempenho das áreas finalísticas.

A entrevistada relata conhecer planejamento estratégico, orçamento, análise orçamentária e benchmarking como artefatos de gestão, não conhece ou domina o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o Balanced Score Card (BSC). Os artefatos de controle gerenciais conhecidos são utilizados plenamente em sua unidade com exceção do planejamento estratégico. A entrevistada diz que o planejamento estratégico de sua unidade.

### **4.2.3 UNIDADE C**

#### **4.2.3.1. Objetivos Organizacionais**

O objetivo geral da Unidade é atuar na produção e fornecimento de biomodelos e hemoderivados, serviços de controle da qualidade animal e biotecnologia, contribuindo com programas e projetos de pesquisa biomédica mediante a produção e controle da qualidade de insumos estratégicos.

Segundo o entrevistado da Unidade C, em virtude também de sua atividade preponderante, o acompanhamento é feito pela Vice-direção de Qualidade, que busca excelência nos processos produtivos, em especial com as normas e regulamentos pertinentes ao escopo de sua produção. Existe um sistema de informação gerencial que auxilia a gestão na integração de seus processos, quanto ao alcance de seus objetivos mais a curto prazo.

Busca-se observar outras instituições, em especial do exterior, quanto aos processos produtivos de maneira não formalizada. Por ser demandada por diversas unidades da própria Fiocruz e por outras instituições de pesquisa, a unidade é fortemente influenciada por estes atores diretamente e indiretamente por demandas governamentais do Ministério da saúde.

#### **4.2.3.2. Planejamento orçamentário**

Para o entrevistado o planejamento orçamentário possui vital importância para sua gestão, considerando como a sua principal finalidade ser um instrumento de planejamento organizacional e de norte para verificação futura quanto aos objetivos da unidade.

Segundo o entrevistado, sua Unidade para elaborar o seu planejamento orçamentário, se utiliza de dados históricos quanto às execuções anteriores, bem como o seu último orçamento anual. Também aproveita das informações repassadas pelo dirigente máximo da Unidade e por planos governamentais no campo da saúde pública

Para o entrevistado, um grande problema é o surgimento de demandas emergentes que dificultam a programação, por ser esta uma unidade produtiva a qual a sua produção depende de outras unidades da Fiocruz que atuam nas áreas de pesquisa e no desenvolvimento de vacinas e outros insumos. Quando por exemplo ocorre uma epidemia ou um surto, sua produção é afetada devido ao aumento de demanda em pesquisa e produção de outras unidades da Fiocruz, o que gera grande incerteza quanto ao planejamento de recursos.

Na Unidade devido a sua atividade de produção, existe uma preocupação quanto a erros de planejamento, pois poderá haver desperdício de recursos públicos, se, por exemplo, houver um excedente produtivo, devido a erros de dimensionamento de pesquisadores de



outras unidades, sendo o descarte do excedente muito oneroso. Como estratégia para a captação de recursos fora do orçamento se dá principalmente pela via de emendas parlamentares, que auxiliam na aquisição e conservação dos seus bens permanentes, que possibilita um acréscimo em sua produção.

#### **4.2.3.3. Execução orçamentária**

Segundo o entrevistado quem monitora e examina a execução orçamentária de forma minuciosa e praticamente diariamente é a Vice-direção de Gestão da Unidade, ele ressalta ser motivo de grande diligência por parte da unidade esse acompanhamento orçamentário.

O entrevistado diz que a Unidade efetua o seu controle orçamentário auxiliado por um sistema de gestão integrado, que é um sistema mais operacional do que gerencial, contudo a produção dos relatórios gerenciais é feita através de softwares da Microsoft (Microsoft Office). Os relatórios de execução do orçamento são apresentados semanalmente entre a direção da unidade e mensalmente para o conselho deliberativo da unidade.

Os contratos de terceirização basicamente suprem a ausência de servidores, em especial na área de gestão e na área produtiva. A Vice-direção de Gestão da Unidade, afirma o entrevistado, com o auxílio de seu setor de planejamento, acompanha a realização diretamente e com zelo a execução dessas despesas.

O entrevistado da Unidade C argumenta não haver servidores suficientes no quadro da área de gestão e da área produtiva da unidade, pois o serviço executado na área produtiva é muito desgastante, tendo que haver uma rotatividade intensa, o que afasta da atividade diversos servidores seja pela idade avançada ou por apresentarem problemas crônicos de saúde e caso não houvesse esse contratos de terceirização, simplesmente paralisaria os serviços prestados pela unidade.

O entrevistado da Unidade disse que curiosamente os gestores evitam solicitar os recursos orçamentários necessários para o desempenho pleno de suas atividades. Segundo ele, devido a anos de restrições orçamentárias para sua unidade, os servidores acostumaram a trabalhar com escassez de recursos e não acreditam que receberão os recursos solicitados. Entretanto nos últimos 05 anos da atual gestão, os recursos para capacitação para servidores da área de gestão têm se ampliado e o servidor é incentivado a participar.

#### **4.2.3.4. Avaliação de desempenho**

Para o entrevistado da Unidade C, ele não percebe nenhuma influência por parte do seu corpo funcional da sua unidade, quanto ao alcance das metas organizacionais e metas individuais, já o corpo de chefes e gestores da unidade, existe um compromisso real para o alcance das metas, em especial pelo sentimento de trabalho em equipe. Ele ressalta por não ser uma unidade grande em número de servidores, estes se sentem como uma grande família e muitos estão trabalhando nesta unidade há vários anos.

O entrevistado diz que os servidores atuantes na área de gestão e nas áreas finalísticas da unidade, estão sempre sendo aperfeiçoados com participação constante em cursos, seminários ou congressos. Observa que houve um incremento no desenvolvimento em especial do pessoal que atua na área de gestão, nos últimos anos por parte da atual gestão.

O entrevistado afirma que os profissionais da área fim, têm bom relacionamento com o pessoal de gestão e gosta da influência destes no seu processo de trabalho. Ele argumenta que essa afinidade se dá, pois, os servidores que cuidavam da área produtiva ou finalística, antes da atual gestão, se sentiam “carentes” ou “esquecidos” pelos gestores e que agora com maior interação entre as áreas não há reclamação. Ele ainda diz que curiosamente os pesquisadores ou profissionais de nível superior, não exercem tanta influência na unidade quanto os profissionais de nível técnico, e estes por serem em maior número exercem mais influência.

#### **4.2.3.5. Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial**

O entrevistado diz que seus processos de controle de gestão em geral são realizados de baseados na experiência adquirida, se utilizando de diversas reuniões informais, para se estabelecer um alinhamento entre as áreas. Utilizam-se muito do sistema integrado de gestão existente, embora seja de nível operacional, principalmente quanto às informações geradas. Não existe sistema que integre as gestões estratégicas, táticas e operacionais, sendo esta integração realizada de maneira empírica, onde a comunicação entre as áreas é facilitada devido ao tamanho da unidade. O entrevistado acredita que os sistemas governamentais como o SIASG, SIAFI, dentre outros, pouco auxilia nas informações e tem pouca relevância sobre as atividades da Unidade. O entrevistado relata conhecer todos os artefatos de gestão com exceção do Custeio Baseado em Atividades (ABC). Os artefatos de controle gerenciais implementados são o Orçamento, análise orçamentária e o benchmarking. O entrevistado diz que gostaria de implementar o Balanced Score Card (BSC) e em especial o Custeio Baseado em Atividades (ABC), para ter a exata noção dos custos do seu processo produtivo.

## **5. ANÁLISE DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL DAS UNIDADES**

### **Introdução**

Neste capítulo objetiva apresentar e analisar as características dos sistemas de controle gerencial projetados das unidades pesquisadas através das variáveis propostas (5.1), quanto à aproximação e afastamento junto ao referencial teórico.

Na segunda parte (5.2) se dá através de um quadro sumário de análise das características organizacionais das unidades pesquisadas em relação às características das organizações sem fins lucrativos presentes na literatura disponível.

### **5.1. ANÁLISES DAS VARIÁVEIS DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL**

A análise de todos os componentes do sistema de controle gerencial se inicia com a pesquisa realizada em documentos institucionais (Leis, documentos institucionais e internos das unidades) e após se tem uma análise do que foi dito pelos entrevistados e o pesquisado nos documentos institucionais em termos de afastamento ou proximidade com a literatura apresentada. Ao final é apresentado um quadro sumário das análises de cada variável componente.

#### **5.1.1. Análise dos objetivos Organizacionais**

##### **Análise dos documentos institucionais**

Através de uma análise em documentos institucionais cabe ao Congresso Interno, o estabelecimento dos objetivos mais gerais da Fiocruz e de suas unidades. Na instância colegiada no VIII Congresso interno realizado em 2018, foram efetuadas análises ambientais, que indicaram as questões estratégicas a serem tratadas, onde são desenvolvidas teses para cada questão. Tais teses foram fruto de apreciação, discussão e deliberação pelos congressistas eleitos de todas as unidades.

As teses aprovadas se desdobraram em diretrizes políticas e institucionais, que se operacionalizam em ações e metas, contando-se com o apoio técnico das instâncias de gestão e com a participação de todas as unidades finalísticas. O relatório final do Congresso interno é amplamente divulgado em toda a instituição, inclusive sendo publicado em sítio da internet.

O último relatório final do VIII Congresso interno estabeleceu 11 questões estratégicas e para cada destas 11 teses, que se desdobraram no total de 169 diretrizes políticas institucionais.

QUESTÕES ESTRATÉGICAS	TESES APROVADAS	DIRETRIZES POLÍTICO-INSTITUCIONAIS
Questão estratégica 1	Tese 1	13 Diretrizes políticos-institucionais
Questão estratégica 2	Tese 2	13 Diretrizes políticos-institucionais
Questão estratégica 3	Tese 3	28 Diretrizes políticos-institucionais
Questão estratégica 4	Tese 4	15 Diretrizes políticos-institucionais
Questão estratégica 5	Tese 5	20 Diretrizes políticos-institucionais
Questão estratégica 6	Tese 6	14 Diretrizes políticos-institucionais
Questão estratégica 7	Tese 7	14 Diretrizes políticos-institucionais
Questão estratégica 8	Tese 8	10 Diretrizes políticos-institucionais
Questão estratégica 9	Tese 9	14 Diretrizes políticos-institucionais
Questão estratégica 10	Tese 10	06 Diretrizes políticos-institucionais
Questão estratégica 11	Tese 11	22 Diretrizes políticos-institucionais

Figura 16 – Diretrizes político-institucionais do VIII Congresso Interno  
 Fonte: Elaborado pelo autor.

As questões estratégicas, teses e diretrizes institucionais, possuem um caráter político institucional, ante um caráter técnico e de gestão, deixando a posteriori a elaboração dos mapas estratégicos, uma agenda de execução, avaliação e prestação de contas das metas e indicadores, bem como o alinhamento a metas e projetos e sua execução e monitoramento com as unidades finalísticas.

A seguir temos como exemplo de diretriz política institucional da questão estratégica nº 8 e sua respectiva tese:

Questão estratégica 8	Tese 8	10 Diretrizes políticos-institucionais
<p>Como promover maior sinergia e efetividade nas ações institucionais, reduzindo-se a fragmentação e promovendo a integração das diversas áreas e ações da Fiocruz e, ao mesmo tempo, ampliar a segurança das ações institucionais, minimizando os riscos à integridade pública e imprimir maior eficiência e economicidade aos processos administrativos, gerando soluções focadas no crescimento e na produtividade da gestão com impactos positivos nos resultados finalísticos?</p>	<p>A Fiocruz conquistou integridade institucional ao longo de sua história pública e é patrimônio da sociedade brasileira, devendo aprimorar sua política de governança, reestruturar seu sistema de controle interno e de gestão de risco, instituir um modelo de gerenciamento por meio de plataformas colaborativas, reforçar a integração, com segurança e efetividade, e fazer frente ao desmonte do serviço público, em permanente diálogo com a sociedade.</p>	<p>Diretriz 01 (T8) - Ampliar e fortalecer estratégias de desenvolvimento de ações em rede, envolvendo múltiplas unidades em torno de ações conjuntas voltadas para a solução de problemas e superação de desafios nas diversas áreas de atuação da Fiocruz, com fortalecimento da capacidade coordenadora das estruturas centrais e com maior responsabilização das unidades e ampliação de sua capacidade para execução de ações diretas.</p> <p>Diretriz 02 (T8) - Alinhar e coordenar o funcionamento e as agendas do CD com as respectivas câmaras técnicas, de modo a fortalecer a interação entre as instâncias consultivas e deliberativas da instituição. Do mesmo modo reconfigurar e fortalecer o Conselho Superior, buscando dinamizar sua atuação como instância de controle social, em articulação com o Conselho Nacional de Saúde e movimentos sociais.</p> <p>Diretriz 03 (T8) - Inovar e aprofundar os mecanismos de gestão democrática e participativa, de modo a fortalecer um sistema de gestão criativa que priorize formas de tomada de decisão e de controle coletivas, pactuadas, baseadas em intensa comunicação e diálogo ampliado.</p> <p>Diretriz 04 (T8) - Aprimorar as prestações de contas anuais de todas as unidades e instâncias da instituição, em audiências públicas, instituindo e/ou aperfeiçoando as práticas e mecanismos de monitoramento</p> <p>Diretriz 05 (T8) - Implantar a Política de Gestão de Integridade, Riscos e Controles Internos da Fiocruz, integrando-a ao modelo de controle interno central.</p> <p>Diretriz 06 (T8) - Aperfeiçoar o modelo de controle interno, aumentando o diálogo das unidades e instâncias com a Procuradoria Federal e fortalecendo órgãos internos de controle – auditoria e ouvidoria.</p> <p>Diretriz 07 (T8) - Aprimorar a transparência pública das informações institucionais por meio de políticas, programas e planos, como plano de dados abertos, viabilizando o acesso à informação, a participação cidadã e o controle social.</p> <p>Diretriz 08 (T8) - Desenvolver uma plataforma coletiva de gestão, baseada em um modelo integrado de governança administrativa, que favoreça o trabalho coordenado entre as áreas centrais de gestão e as unidades na busca de processos mais eficientes e com melhores resultados.</p> <p>Diretriz 09 (T8) - Promover um amplo e coletivo processo de aperfeiçoamento dos mecanismos de supervisão, assessoramento, coordenação e direção institucionais, visando aumentar o nexo entre a organização formal e as finalidades e prioridades institucionais, à luz das deliberações do VIII Congresso Interno da Fiocruz.</p> <p>Diretriz 10 (T8) - Fortalecer e aprimorar o sistema de planejamento da Fiocruz, democratizando a participação social, técnica e científica nas dimensões estratégicas, táticas e operacionais.</p>

Quadro 6 - Diretrizes políticos-institucionais, questão estratégica e tese nº 8

Fonte: Elaborado pelo autor baseado no relatório final do VIII Congresso interno.

Existe uma avaliação de desempenho institucional, coordenada pela Presidência da Fiocruz nos níveis Global (para toda a fundação) e Intermediário (para cada Unidade onde os servidores são lotados) e Individual, em atendimento ao Decreto nº 7.133 de 19 de março de 2010 da Presidência da República que regulamenta os critérios e procedimentos gerais para a realização das avaliações de desempenho individual e institucional.

Na avaliação institucional do ano de 2017, publicada na Portaria Fiocruz nº 154/2018, em nível global (toda a Fiocruz), houve 14 indicadores e suas respectivas metas e na avaliação institucional de nível intermediário (unidades), havia uma variação de unidade para unidade, que ficava entre 05 e 10 indicadores intermediários, conforme a unidade aferida. As unidades aferidas são todas as unidades finalísticas, além de outras ligadas à presidência da fundação.

Nº	Nome do Indicador	Fórmula	Unidade de Medida	Meta 2017	Valor apurado	Atingimento da meta	Pontos
1	Índice de disponibilização de documentos no Repositório Institucional - ARCA	$(\text{Total de obras disponibilizadas no ARCA no período} \div \text{Total de obras disponibilizadas no ARCA no período anterior} - 1) \times 100$	%	≥30%	40,64%	100%	3,57
2	Horas de programação veiculadas	Total de horas veiculadas	Horas	5856h	5840h	100%	3,57
3	Índice de visitação ao Museu da Vida	$(\text{Total de visitantes} \div \text{Expectativa de visitantes em exposição de longo prazo, exposições itinerantes, exposições temporárias e ciência móvel}) \times 100$	%	100%	127,72%	100%	3,57
4	Percentual de mensagens atendidas no prazo pactuado na Instrução Normativa nº 1 da Ouvidoria Geral da União / Controladoria Geral da União	$(\text{Total de mensagens respondidas no prazo máximo de vinte dias} \div \text{Total de mensagens respondidas}) \times 100$	%	≥ 75%	76,00%	100%	3,57
5	Diagnósticos laboratoriais de referência atendidos no prazo	$(\text{Total de diagnósticos laboratoriais realizados no prazo} \div \text{Total de diagnósticos laboratoriais realizados}) \times 100$	%	90%	97,79%	100%	3,57
6	Coleções Biológicas com catálogo online atualizado	$(\text{Total de Coleções Biológicas com catálogo online atualizado} \div \text{Total de Coleções Biológicas da Fiocruz com catálogo online atualizável}) \times 100$	%	75%	88,00%	100%	3,57
7	Produtividade em pesquisa (média rolante quadriênio)	$(\text{Total de artigos publicados em revistas indexadas dos últimos 4 anos}) \div (\text{Total de servidores públicos da instituição com função de pesquisa, somados os últimos 4 anos})$	Unidade - Artigo científico por servidores públicos da instituição com função de pesquisa	≥ 1,27	121,00%	95%	3,57
8	Tempo Médio de Titulação (TMT) - stricto sensu	$\text{Total de meses utilizados pelos egressos (por tipo de titulação)} \div \text{Total de defesas (por tipo de titulação)}$	Meses	Mestrado Acadêmico: ≤27 meses Mestrado Profissional: ≤ 27 meses Doutorado: ≤51 meses	Mestrado Acadêmico= 25,52 meses Mestrado Profissional= 26,36 meses Doutorado= 50,29 meses	100%	3,57
9	Percentual de execução de Egressos	$(\text{Total de egressos no ano} \div \text{Total de egressos previsto para o ano})$	Meses	Técnico: 100% (748 egressos) Lato sensu: 100% (4872 egressos)	Técnico= 485,16% Lato sensu= 128,82%	100%	3,57
10	Percentual de atendimento à demanda de vacinas do Programa Nacional de Imunização	$(\text{Total de doses de vacinas fornecidas no ano} \div \text{Total de doses de vacinas demandadas no ano}) \times 100$	%	95%	98,66%	100%	3,57
11	Atendimento à demanda de antirretrovirais do Programa de AIDS / Ministério da Saúde	$(\text{Total de Unidades Farmacêuticas antirretrovirais fornecidas dentro do Programa de AIDS no ano} \div \text{Total de Unidades Farmacêuticas de antirretrovirais pactuadas no programa de AIDS/MS no ano}) \times 100$	%	95%	95,46%	100%	3,57
12	Proporção de pacientes em protocolo de pesquisa	$(\text{Total de pacientes atendidos inscritos em protocolo de pesquisa} / \text{Total de pacientes atendidos no ano}) \times 100$	%	≥ 40%	44,93%	100%	3,57
13	Proporção de Bancos de Leite Humano credenciados	$(\text{Total de bancos de leite credenciados no período} / \text{Total de bancos de leite existentes no Brasil}) \times 100$	%	≥ 65%	81,36%	100%	3,57
14	Percentual de servidores em exame periódico	$(\text{Total de servidores em exame no período determinado} / \text{Total de servidores programados no período determinado}) \times 100$	%	70%	72,31%	100%	3,57

Quadro 7 – Indicadores Globais da Fundação Oswaldo Cruz do ano de 2017.

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado na Portaria Fiocruz nº 154/2018.

Unidade aferida	Sigla	Quant. Indicadores
Instituto Leônidas e Maria Deane	ILMD	6
Instituto Gonçalo Moniz	IGM	6
Instituto Aggeu Magalhães	IAM	5
Instituto Oswaldo Cruz	IOC	9
Instituto René Rachou	IRR	5
Instituto Carlos Chagas	ICC	7
Instituto Nacional de Controle de Qualidade em Saúde	INCQS	5
Instituto de Comunicação e Informação Científica e Tecnológica em Saúde	ICICT	9
Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca	ENSP	10
Escola Politécnica de Saúde Joaquim Venâncio	EPSJV	9
Instituto de Tecnologia em Imunobiológicos	iomanguinho	7
Instituto de Tecnologia em Fármacos	Farmanguin	7
Instituto de Ciência e Tecnologia em Biomodelos	ICTB	6
Instituto Nacional de Saúde da Mulher, da Criança e do Adolescente	IFF	10
Instituto Nacional de Infectologia Evandro Chagas	INI	9
Casa de Oswaldo Cruz	COC	5
Coordenação Geral de Administração (antiga DIRAD)	Cogead	5
Coordenação Geral de Gestão de Pessoas (antiga DIREH)	Cogepe	6
Coordenação Geral de Planejamento Estratégico (antiga DIPLAN)	Cogeplan	8
Coordenação Geral de Infraestrutura dos Campi (antiga DIRAC)	Cogic	10
Coordenação de Gestão de Tecnologia da Informação	Cogetic	5
Gerência Regional de Brasília	Gereb	8
Ouvidoria Fiocruz	Ouvidoria	5
Presidência Fiocruz	-	6
Escritório Fiocruz Rondônia	-	8

Tabela 4 - Quantitativo de indicadores intermediários por unidade.  
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado na Portaria Fiocruz nº 154/2018.

### **Análise da variável componente do SCG**

Na *avaliação da definição e comunicação dos objetivos à organização*, se aproxima do referenciado na literatura, pois todas as unidades pesquisadas estão ciosas de suas competências institucionais e o que se espera de cada uma. Segundo Flamholtz, (1979) a coordenação de diversas partes da organização abarca a comunicação, de maneira que compreendam o que se espera delas.

Para Gomes e Salas (2001) o sistema de controle sofre a influência de 02 contextos, o organizacional (a estrutura, a estratégia, pessoas da organização e relações interpessoais) e o social (mercado, setor, país, sociedade e a cultura organizacional). As unidades pesquisadas aproveitam o momento que precede o Congresso Interno durante a eleição dos delegados, com discussões sobre as questões estratégicas, teses e diretrizes institucionais afeitas a Unidade e a posteriori, quanto à divulgação e aprovação do relatório final do Congresso interno.

Ocorre uma progressiva descentralização das decisões, na medida em que as organizações alcançam uma maior dimensão e complexidade, sendo necessário orientar a cada unidade aos objetivos globais dos membros da administração (GOMES e SALAS, 2001). Neste aspecto a presidência da Fiocruz possui indicadores e metas de avaliação de desempenho institucional de toda a fundação (Global) e de cada Unidade (intermediário), aferidas anualmente, obrigatória por força de Lei, tais indicadores são medidos pelo volume e qualidade dos serviços prestados para a sociedade, ao invés de ser medido financeiramente conforme indica Anthony e Young (2003).

No tocante a *avaliação do procedimento de mudanças e revisão dos objetivos*, para Hofstede (1981) busca-se corrigir o processo e não os resultados, implicando em periódica revisão dos objetivos ou a indução de novos objetivos devido à turbulência ambiental. Já Anthony e Young (2003) dizem que organizações sem fins lucrativos têm menos liberdade de escolha e tendem a mudar as estratégias lentamente, além disso, muitas organizações sem fins lucrativos devem fornecer serviços conforme indicado por um agente externo, e não como decidido por sua própria administração.

Neste aspecto apenas a unidade A se aproxima da literatura ainda que de forma embrionária, pois possui em fase de implantação, um planejamento estratégico da Direção da unidade, onde já foram definidos os objetivos e as metas em consonância com as diretrizes institucionais, em que a avaliação se dará em geral por meio de seminários, onde os responsáveis desenvolverão os respectivos indicadores e exporão os resultados alcançados. Apurou-se que nenhuma das unidades pesquisadas apresenta de forma sistematizada, documentada e operante, um planejamento estratégico da unidade, com estabelecimentos de metas e indicadores conforme preconizado nas diretrizes políticas institucionais e nem a própria Fiocruz possui mecanismos formais de averiguar e implementar o que foi definido no Congresso Interno, a sua instância máxima.

Segundo a literatura em relação aos sistemas de controle gerenciais eficazes, a integração entre objetivos e metas deve ser a principal preocupação e necessita ser formalizado a fim de facilitar tal integração, onde as metas e objetivos naturalmente se distinguem entre si (LORANGE e MORTON, 1974; FLAMHOLTZ, 1979; ANTHONY e GONVIDARAJAN, 2008). Quanto à análise da *associação entre as metas e objetivos*, todas realizam uma associação entre as metas e objetivos de forma empírica, principalmente as metas com prazo inferior a 01 ano, concernente especialmente ao monitoramento



orçamentário e de execução financeira e de suas metas de avaliação institucional (indicadores intermediários).

Devido às avaliações institucionais estarem atreladas a remuneração dos servidores, onde estes podem ter perdas salariais significativas, todos concordam que naturalmente se estabelece metas e indicadores mais conservadores para toda instituição. Anthony e Young (2003) dizem que raramente existe congruência perfeita entre metas individuais e metas organizacionais, critérios de avaliação e recompensa que tornem os melhores interesses do indivíduo inconsistentes com os melhores interesses da organização não deveriam existir.

Por fim na análise desta variável, quanto à *avaliação de atendimento dos objetivos organizacionais*, Gomes e Salas (2001) afirmam que um sistema de controle deverá ser sofisticado com mecanismo formal, indicadores quantitativos e orientados a resultados em unidades descentralizadas e é fundamental que tenha um processo de planejamento para lograr o consenso sobre os objetivos globais e uma avaliação baseada em informação financeira e não financeira. Após as diretrizes institucionais definidas no Congresso Interno, todas as unidades pesquisadas, seus entrevistados responderam não haver processo formal que integre os objetivos gerais definidos no Congresso interno com metas estabelecidas para as unidades e estas metas institucionais, que não estão totalmente coadunadas com as diretrizes definidas no congresso interno. Os entrevistados das 03 unidades finalísticas pesquisadas foram unânimes em reconhecer que as metas por vezes são subestimadas, podendo ser aperfeiçoadas, a fim de se obter um melhor alinhamento estratégico.

Devido às ambiguidades encontradas, do ponto de vista de Hofsted (1981), ocorre um controle político, pois a própria definição das diretrizes no congresso interno se desenvolve politicamente (eleição dos delegados) e com interesses diversos. Nas entrevistas com todas as unidades pesquisadas, constatou-se grande influência que agentes externos exercem sobre as suas atividades finalísticas. Todas sofrem impactos significativos quando ocorrem, por exemplo, surtos, epidemias ou endemias (dengue, chicungunha, febre amarela, etc...) que aumentam a demanda em pesquisas, produção e formação nas áreas de saúde pública; com novas leis ou normativos que alteram o processo de trabalho estabelecido ou acrescentam mais responsabilidade aos servidores; com projetos captados pelos pesquisadores junto a agências de fomento ou cooperações nacionais e internacionais; e no caso das unidades situadas na região de Manguinhos, com a violência das comunidades do entorno, que afeta por vezes as atividades da fundação. No Quadro a seguir, apresenta um sumário da análise da variável deste componente do sistema de controle gerencial.

Análise da variável componente dos SCG - Objetivos Organizacionais	REFERÊNCIA DA LITERATURA SOBRE O TEMA	UNIDADES TÉCNICO CIENTÍFICAS PESQUISADAS			Apuração dos documentos institucionais da Fundação Oswaldo Cruz
		A	B	C	
<b>I - Avaliação da definição e comunicação dos objetivos à organização</b>	<p>O sistema de controle sofre a influência de 02 contextos, o organizacional e o social. O contexto organizacional compreende a estrutura, a estratégia, pessoas da organização e suas relações interpessoais e a cultura organizacional. O contexto social inclui o mercado, o setor, país e a sociedade (GOMES e SALAS, 2001).</p> <p>A coordenação de distintas partes da organização abarca a comunicação, de maneira que compreendam o que se espera delas (FLAMHOLTZ, 1979).</p> <p>Na medida em que as organizações alcançam uma maior dimensão e complexidade e se realiza uma progressiva descentralização das decisões, é necessário orientar a atuação individual e de cada unidade aos objetivos globais dos membros da administração (GOMES e SALAS, 2001). O sucesso das operações das organizações sem fins lucrativos de suas operações pode ser medido pelo volume e qualidade dos serviços prestados para a sociedade, ao invés de ser medido financeiramente (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p>	<p>Comunicação formal através do Congresso interno das políticas institucionais</p> <p>Metas da unidade estabelecidas pela presidência através da avaliação de desempenho institucional</p>	<p>Comunicação formal através do Congresso interno das políticas institucionais</p> <p>Metas da unidade estabelecidas pela presidência através da avaliação de desempenho institucional</p>	<p>Comunicação formal através do Congresso interno das políticas institucionais</p> <p>Metas da unidade estabelecidas pela presidência através da avaliação de desempenho institucional</p>	<p>Análises ambientais indicam questões estratégicas, onde são desenvolvidas teses para cada questão que se desdobram em Diretrizes institucionais</p> <p>A presidência possui indicadores e metas de avaliação de desempenho institucional de toda a fundação (Global) e de cada Unidade (intermediário), aferidas anualmente, obrigatória por força de Lei</p>
<b>II - Avaliação do procedimento de mudanças e revisão dos objetivos</b>	<p>1. Planejamento estratégico: é o processo decisório quanto aos objetivos organizacionais, sobre as modificações nesses objetivos, sobre a utilização de recursos, a fim de alcançar tais objetivos e sobre as políticas que devem conduzir a aquisição, uso e disposição desses recursos.</p> <p>2. Controle gerencial: é o processo no qual os gestores asseguram que os recursos são obtidos e utilizados de maneira eficaz e eficiente na realização dos objetivos da organização.</p> <p>3. Controle operacional: é o processo de assegurar que tarefas específicas sejam atingidas de forma eficaz e eficiente.</p> <p>Busca-se retificar o processo e não os resultados, o que implica em recorrente revisão dos objetivos. Outro ponto é a turbulência ambiental, que induz a existência de objetivos novos, provocando a avaliação sistemática quanto ao atendimento dos objetivos da organização Busca-se retificar o processo e não os resultados, o que implica em recorrente revisão dos objetivos (HOFSTED, 1981).</p> <p>A maioria dos gestores de organizações sem fins lucrativos tem muito menos liberdade de escolha e tende a mudar as estratégias lentamente, se é que o fazem. Além disso, muitas organizações sem fins lucrativos devem fornecer serviços conforme indicado por um agente externo, e não como decidido por sua própria administração (ANTHONY e YOUNG, 2003)</p>	<p>Existe Planejamento Estratégico da Unidade elaborado, mas não implementado</p>	<p>Não há Planejamento Estratégico da unidade</p>	<p>Não há Planejamento Estratégico da unidade</p>	<p>Possui Planejamento Estratégico (PE) ainda vinculado ao VII congresso interno (congresso anterior). O PE se desdobra em 05 planos institucionais: Plano Longo Prazo (PLP 2022), Plano Plurianual (PPA Fiocruz), Plano Quadrienal (PQ), Plano Quadrienal das unidades (PQU) e Plano Anual (PA).</p>

<p><b>III - Avaliação da associação entre as metas e objetivos</b></p>	<p>O processo de controle gerencial ocorre no contexto dos objetivos de uma organização e das estratégias gerais que a alta direção escolheu para alcançá-las. Grande parte do processo de controle gerencial também é informal, ocorrem por memorandos, reuniões, conversas e até mesmo sinais como expressões faciais, ou seja, são dispositivos de controle que não são passíveis de descrição sistemática (ANTHONY e YOUNG, 2003). O sistema de controle de gestão necessita ser formalizado de forma a facilitar a integração dos objetivos com as metas (FLAMHOLTZ, 1979). Metas e objetivos naturalmente se distinguem entre si (ANTHONY e GONVIDARAJAN, 2008). A ligação entre objetivos e metas é a principal preocupação (LORANGE e MORTON, 1974). Congruência perfeita entre metas individuais e metas organizacionais raramente existe, no entanto, o sistema não deve incluir critérios de avaliação e recompensa que tomem os melhores interesses do indivíduo inconsistentes com os melhores interesses da organização (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p>	<p>Associação entre as metas e objetivos de forma empírica, em especial ao monitoramento orçamentário e das metas da avaliação de desempenho institucional</p> <p>Avaliações institucionais atreladas a remuneração dos servidores se estabelece metas e indicadores mais conservadores para toda instituição.</p>	<p>Associação entre as metas e objetivos de forma empírica, em especial ao monitoramento orçamentário e das metas da avaliação de desempenho institucional</p> <p>Avaliações institucionais atreladas a remuneração dos servidores se estabelece metas e indicadores mais conservadores para toda instituição.</p>	<p>Associação entre as metas e objetivos de forma empírica, em especial ao monitoramento orçamentário</p> <p>Avaliações institucionais atreladas a remuneração dos servidores se estabelece metas e indicadores mais conservadores para toda instituição.</p>	<p>Não há ainda instrumento formal que integre as metas globais e intermediárias com as diretrizes institucionais estabelecidas no VIII Congresso interno (último congresso realizado).</p>
<p><b>IV - Verificação de avaliação de atendimento dos objetivos da organização</b></p>	<p>Um sistema de controle gerencial deve ser um sistema coordenado e integrado e se for projetado adequadamente, é um sistema total (compreende todos os aspectos das operações organizacionais) (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>Quanto maior for à descentralização, mais custosa e difícil será o seu sistema de controle que deverá ser sofisticado com mecanismo formal, indicadores quantitativos e orientados a resultados. Também é fundamental que tenha um processo de planejamento para lograr o consenso sobre os objetivos globais e uma avaliação baseada em informação financeira e não financeira (GOMES e SALAS, 2001).</p> <p>Controle político: Do ponto de vista do controle, o caso mais difícil é quando os objetivos são ambíguos. Existem três razões para tal ambiguidade: (1) conflitos de interesses e / ou valores percebidos; (2) falta de conhecimento sobre relações entre meios e finais, e; (3) turbulência ambiental. Quando existem ambiguidades nos objetivos, o controle é sempre o controle político, dependente de estruturas de poder, processos de negociação, a necessidade de distribuição de recursos escassos, interesses particular e valores conflitantes (HOFSTED, 1981)</p>	<p>Não há processo formal na unidade que integre os objetivos gerais definidos no Congresso interno com metas estabelecidas na avaliação institucional para as unidades.</p> <p>Influência de agentes externos sobre as atividades: 1) Aumento da demanda em pesquisas, produção e formação nas áreas de saúde pública; 2) Novas leis ou normativos que alteram o processo de trabalho; 3) Projetos captados pelos pesquisadores através de cooperações nacionais, internacionais e descentralização</p>	<p>Não há processo formal na unidade que integre os objetivos gerais definidos no Congresso interno com metas estabelecidas na avaliação institucional para as unidades.</p> <p>Influência de agentes externos sobre as atividades: 1) Aumento da demanda em pesquisas, produção e formação nas áreas de saúde pública; 2) Novas leis ou normativos que alteram o processo de trabalho; 3) Projetos captados pelos pesquisadores através de</p>	<p>Não há processo formal na unidade que integre os objetivos gerais definidos no Congresso interno com metas estabelecidas na avaliação institucional para as unidades.</p> <p>Influência de agentes externos sobre as atividades: 1) Aumento especialmente da demanda em pesquisas e produção nas áreas de saúde pública; 2) Novas leis ou normativos que alteram o processo de trabalho; 3) Projetos captados pelos pesquisadores através de</p>	<p>No Planejamento Estratégico (PE) em vigor, ainda está vinculado ao congresso interno anterior, até a presente data não havia atualização do PE e seus planos institucionais com as diretrizes estabelecidas no último congresso.</p> <p>A formulação e acompanhamento dos planos institucionais elaborados em cada unidade tem um suporte de um sistema informatizado de Apoio à Gestão Estratégica coordenado pela COGEPLAN da presidência da Fiocruz.</p>

Quadro 8 – Quadro sumário dos objetivos organizacionais

Fonte: Elaborado pelo autor.

## 5.1.2. Análise do planejamento orçamentário

### Análise dos documentos institucionais

Foi averiguado nos documentos institucionais que a coordenação de todo o planejamento orçamentário da Fiocruz fica a cargo da Coordenação Geral de Planejamento Estratégico - COGEPLAN (antiga Diretoria de Planejamento - DIPLAN) unidade vinculada a Presidência da fundação. O processo de planejamento orçamentário é efetuado todo ano, em processo participativo envolvendo diversas unidades, através de ciclos de discussões internas e em estudos orçamentários que avaliam a evolução de gastos.

O fluxo do processo de planejamento orçamentário segue as mesmas etapas em todas as unidades pesquisadas. Os setores de planejamento de cada unidade, munido de informações consideradas relevantes, elabora a proposta inicial da unidade e são iniciadas as tratativas e pactuação junto a Coordenação Geral de Planejamento Estratégico da Presidência da Fiocruz (COGEPLAN).



Figura 17 - Fluxo do processo de planejamento orçamentário  
Fonte: Elaborado pelo autor.

Após esta etapa e volta para deliberação e aprovação pelo conselho deliberativo da unidade que envia novamente a COGEPLAN, que irá consolidar todas as proposições das unidades e enviar uma proposta ao Conselho Deliberativo da Fiocruz, onde se aprovará definitivamente o orçamento, e submetidas ao Ministério da Saúde, para inclusão na Lei Orçamentária Anual (LOA). Após aprovação da LOA, outras rodadas de negociações internas são realizadas junto com as Unidades, de maneira a garantir os recursos necessários, após os presumíveis cortes ou contingenciamentos que sobrevirão, após finalmente ser novamente debatido e aprovado e estar coadunado com a LOA, restando sua execução. A Fiocruz obedece aos instrumentos de planejamento em relação à aplicação dos recursos públicos, colaborando diretamente com metas e iniciativas no PPA do Governo Federal e são periodicamente aferidas e ajustadas às novas obrigações de planejamento do Governo.

### **Análise da variável componente do SCG**

Quanto à *verificação da importância conferida ao planejamento orçamentário*, o sistema de orçamento uma parte focal do sistema de controle de gestão, pois a maioria das atividades nas organizações consome recursos financeiros, com dedicação da alta administração voltada para ele (HOFSTEDE, 1981; ANTHONY e YOUNG, 2003).

Dentre unidades pesquisadas. As unidades A, B e C possuem um setor responsável pelo planejamento orçamentário que elaboram e fornecem informações sobre a proposta orçamentária, tais setores estão vinculados a Vice-direção de gestão de cada unidade. Todas as unidades conferem ao planejamento do orçamento, vital importância para o desenvolvimento de suas atividades. A tabela a seguir dispõe o resultado junto às unidades pesquisadas, quanto aos principais propósitos do sistema orçamentário:

<b>Principais propósitos do sistema orçamentário</b>	<b>Unidade A</b>	<b>Unidade B</b>	<b>Unidade C</b>
Instrumento de planejamento	5	4	5
Instrumento de controle financeiro	4	5	4
Meio de comunicação das metas a serem alcançadas	2	2	3
Medida de avaliação de desempenho individual	1	1	1
Instrumento de posicionamento organizacional	3	3	2

**Ordem de importância:** 1 (menos importante) - 5 (mais importante)

Tabela 5 - Principais propósitos do sistema orçamentário por ordem de importância.

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao analisar as unidades pesquisadas quanto à *ligação entre o planejamento orçamentário e os objetivos organizacionais*, segundo Pares e Valle (2006), embora a tríade (PPA, LDO e LOA) se baseie num sistema avançado em programação dos gastos que integra planejamento e orçamento, há uma percepção de que falta planejamento, pois os objetivos ficam desvirtuados diante do deslocamento entre o orçamento planejado e o executado. Para a Unidade A, o processo de planejamento, ainda é falho e insuficiente, devido à forma de governança (fragmentada) de sua própria unidade, causando nítida dificuldade em traduzir os objetivos, em planos e ações. Já a Unidade B, o processo de planejamento da Fiocruz é moroso, pois devido à demora na tomada de decisão, o término do planejamento se dá após a lei orçamentária ter sido aprovada no congresso. Para a Unidade C, o surgimento de demandas emergentes que dificultam a programação, o que gera grande incerteza quanto ao planejamento de recursos. Para Gomes e Salas (2001) em unidades descentralizadas é fundamental que se tenha um processo de planejamento para lograr o consenso sobre os objetivos globais e uma avaliação baseada em informação financeira e não financeira e quanto maior for à descentralização, mais custoso e difícil será o seu sistema de controle.

Na maioria das organizações sem fins lucrativos, muitos custos são discricionários, ou seja, o montante a ser gasto pode variar amplamente dependendo de decisões da gestão. Muitas dessas decisões são tomadas durante o processo de formulação do orçamento (ANTHONY e YOUNG, 2003). Averiguou-se que apenas a Unidade A se utiliza de todas as informações postas como opções da pesquisa em relação ao que considera na elaboração da primeira estimativa orçamentária. Conforme quadro a seguir:

Informações utilizadas na estimativa no processo de planejamento orçamentário	Unidade A	Unidade B	Unidade C
Dados históricos fornecidos pelo setor responsável	Sim	Sim	Sim
Estimativas econômicas	Sim	Não	Não
Orçamento do último ano	Sim	Sim	Sim
Informações do dirigente máximo	Sim	Sim	Sim
Planos do governo	Sim	Não	Sim
Outras: Levantamento da COGEPLAN das necessidades	Sim	Não	Não

Quadro 9 – Informações utilizadas na estimativa do planejamento orçamentário  
Fonte: Elaborado pelo autor.

Em relação à *versatilidade e adaptação a fatores externos do planejamento orçamentário*, para Anthony e Young (2003) nas organizações sem fins lucrativos, o montante total de recursos em qualquer exercício orçamentário está confinado dentro de limites bastante estreitos. A abordagem ao orçamento é decidir a melhor maneira de gastá-lo, ou seja, primeiro estimar os recursos disponíveis (receitas) e, segundo planejar os gastos. Não existindo a relação entre o número de clientes e o sucesso da organização, clientes adicionais podem colocar uma pressão sobre os recursos disponíveis da organização.

Verificou-se que as Unidades A, B e C têm como principais influenciadores sobre o tipo e quantidade de serviço a ser prestado, o próprio governo federal, através de demandas emergentes do Ministério da Saúde e dos servidores atuantes na área de pesquisa, que devido à captação de recursos extraordinários, sobrecarregam a infraestrutura existente ou sua área meio, que são mantidas pelos contingenciados recursos orçamentários vindos do Tesouro.

Todas as unidades unanimemente consideraram o contingenciamento de recursos públicos federais desde o ano de 2014, como o principal entrave no processo de planejamento orçamentário e o desenvolvimento de seus objetivos organizacionais, seguem priorizando as principais despesas que consideram essenciais. Os objetivos não são ambíguos, mas os resultados não são plenamente mensuráveis, por isso nota-se um controle Julgamental nas atividades de planejamento orçamentário, conforme definição de Hofsted.

No Quadro a seguir, apresenta um sumário da análise da variável deste componente do sistema de controle gerencial:

Análise da variável componente dos SCG - Planejamento Orçamentário	REFERÊNCIA DA LITERATURA SOBRE O TEMA	UNIDADES TÉCNICO CIENTÍFICAS PESQUISADAS			Apuração dos documentos institucionais da Fundação Oswaldo Cruz
		A	B	C	
<p><b>I - Verificação da importância conferida ao planejamento orçamentário</b></p>	<p>Na maioria das organizações sem fins lucrativos, grande parte dessas decisões são tomadas durante o processo de formulação do orçamento. O orçamento é uma declaração bastante precisa de suas atividades e dos recursos a serem utilizados, com dedicação da alta administração voltada para ele (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>O sistema de orçamento uma parte focal do sistema de controle de gestão, pois a maioria das atividades nas organizações consome recursos financeiros (HOFSTEDE, 1981).</p> <p>Na preparação do orçamento, certas etapas são tomadas em uma sequência prescrita e em determinadas datas de cada ano: Divulgação de diretrizes; Preparação de estimativas originais; Transmissão dessas estimativas, através dos vários escalões da organização; Revisão dessas estimativas; Aprovação final pela alta administração; e, Divulgação através da organização (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>De maneira em geral o processo orçamentário é o mesmo para qualquer tipo de organização, contudo, porém é mais importante em uma organização sem fins lucrativos do que em uma organização com fins lucrativos (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p>	<p>Possuem um setor responsável pelo planejamento orçamentário e a proposta inicial</p> <p>Principal propósito do planejamento orçamentário é ser um instrumento de planejamento</p> <p>rara o planejamento orçamentário se utiliza de dados históricos, estimativas econômicas, último orçamento anual, informações do Diretor, planos do governo e o levantamento das necessidades de sua unidade efetuado pela</p> <p>Planejamento orçamentário como um instrumento de planejamento organizacional</p>	<p>Possuem um setor responsável pelo planejamento orçamentário e a proposta inicial</p> <p>Principal propósito do planejamento orçamentário é ser um instrumento de controle financeiro</p> <p>Para o planejamento orçamentário se utiliza de dados históricos, último orçamento anual, informações do Diretor.</p> <p>Planejamento orçamentário como um instrumento de controle financeiro</p>	<p>Possuem um setor responsável pelo planejamento orçamentário e a proposta inicial</p> <p>Principal propósito do planejamento orçamentário é ser um instrumento de planejamento</p> <p>Para o planejamento orçamentário se utiliza de dados históricos, último orçamento anual, informações do Diretor, planos do governo.</p> <p>Planejamento orçamentário como um instrumento de planejamento organizacional</p>	<p>Coordenação e consolidação de todo o planejamento orçamentário da Fiocruz fica a cargo da Coordenação Geral de Planejamento Estratégico - Cogeplan (antiga Diretoria de Planejamento - DIPLAN) unidade vinculada a Presidência da fundação</p> <p>O cumprimento se dá através de uma série de dispositivos de delegação, em sentido descendente, que tem por finalidade vincular a liderança a organização, aos objetivos e finalidades institucionais.</p> <p>A programação física e orçamentária anual das atividades da organização, a distribuição dos recursos orçamentários entre as diversas unidades, é aprovada pelo Conselho Deliberativo, isto é, pelo órgão colegiado da Fiocruz em que participam os dirigentes das próprias unidades.</p>
<p><b>II - Análise entre o planejamento orçamentário e os objetivos organizacionais</b></p>	<p>O Brasil tem os seguintes instrumentos de planejamento em relação à aplicação dos recursos públicos: Plano Plurianual (metas de longo prazo), passando pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (metas anuais) e o Orçamento Anual, momento de alocar os recursos orçamentários. Embora essa tríade se baseie num sistema que integra planejamento e orçamento, o mais avançado em programação dos gastos, há uma percepção de que falta planejamento e controle ao Estado brasileiro, pois seus objetivos ficam desvirtuados diante do deslocamento entre o orçamento planejado e o executado (PARES e VALLE, 2006).</p> <p>Na maioria das organizações sem fins lucrativos, muitos custos são discricionários, ou seja, o montante a ser gasto pode variar amplamente dependendo de decisões da gestão. Muitas dessas decisões são tomadas durante o processo de formulação do orçamento (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>Quanto maior for à descentralização, mais custosa e difícil será o seu sistema de controle. É fundamental que tenha um processo de planejamento para lograr o consenso sobre os objetivos globais e uma avaliação baseada em informação financeira e não financeira (GOMES e SALAS, 2001).</p>	<p>Processo de planejamento, ainda é falho e insuficiente, devido à forma de governança (fragmentada) de sua própria unidade, causando nítida dificuldade em traduzir os objetivos, em planos e ações.</p> <p>Ideal seria avaliar a real necessidade dos usuários de seus do ponto de vista epidemiológico e de capacitação para o SUS, e a partir das condições da sua unidade, oferecer o máximo de serviços possíveis.</p>	<p>Processo de planejamento da Fiocruz, pois devido à demora na tomada de decisão, o término do planejamento se dá após a lei orçamentária ter sido aprovada no congresso</p> <p>Recurso orçamentário aprovado é objeto, por vezes de disputa política entre as unidades</p>	<p>Surgimento de demandas emergentes que dificultam a programação, o que gera grande incerteza quanto ao planejamento de recursos.</p> <p>Preocupação quanto a erros de planejamento e desperdício de recursos públicos, em especial quanto a excedente produtivo.</p>	<p>O planejamento orçamentário se dá através do Plano Anual em atividades refletidas em projetos e operações, bem como nas Leis Orçamentárias Anuais do período, em termos de recursos e metas físicas anuais.</p> <p>O conjunto do desempenho de cada unidade pode determinar em certos projetos estratégicos, o desempenho institucional. Portanto, as metas e iniciativas propostas pelas unidades, assim como o desempenho orçamentário, é monitorado e discutido com os gestores sistematicamente.</p>

<p><b>III - Avaliação do planejamento orçamentário quanto sua versatilidade e adaptação a fatores externos</b></p>	<p>Em organizações sem fins lucrativos, o montante total de recursos em qualquer exercício orçamentário para todos os fins práticos está confinado dentro de limites bastante estreitos. A abordagem ao orçamento é decidir a melhor maneira de gastá-lo, ou seja, primeiro estimar os recursos disponíveis (receitas) e, segundo planejar os gastos. Em governos federais, estaduais e municipais a aplicação deste princípio exige que os gestores públicos façam estimativas cuidadosas do nível de recursos (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>Em organizações apoiadas pelo poder público, não existe tal relação entre o número de clientes e o sucesso da organização. Clientes adicionais podem colocar uma pressão sobre os recursos disponíveis de uma organização sem fins lucrativos, já que seus recursos são fixados por apropriações financeiras do governo (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>Controle julgamental: Os objetivos não são ambíguos, mas os resultados não são mensuráveis. O controle da atividade se torna uma questão de julgamento subjetivo, que depende da estrutura de poder e influência da organização, se existe um juiz supremo (ou uma coalizão de juizes) cujo julgamento ou decisão é a base para a intervenção (HOFSTEDE, 1981).</p>	<p>Devido à escassez provocada pelo contingenciamento do governo federal, priorização dos gastos mais essenciais.</p> <p>Aumento demandas emergentes do Ministério da Saúde, em virtude de surtos ou epidemias</p> <p>Estratégias de atração de recursos extraordinários, através dos projetos captados dos pesquisadores, junto aos financiadores externos.</p>	<p>Devido à escassez provocada pelo contingenciamento do governo federal, priorização dos gastos mais essenciais.</p> <p>Aumento demandas emergentes do Ministério da Saúde, em virtude de surtos ou epidemias</p> <p>Captação de recursos extraordinários diretamente por Pesquisadores junto a entidades de fomento, órgãos internacionais ou do próprio Ministério da Saúde</p>	<p>Devido à escassez provocada pelo contingenciamento do governo federal, priorização dos gastos mais essenciais.</p> <p>Aumento demandas emergentes do Ministério da Saúde, em virtude de surtos ou epidemias</p> <p>Captação de recursos extraordinários diretamente via de emendas parlamentares, que auxiliam na aquisição de bens permanentes e acréscimo na sua atividade produtiva</p>	<p>Após aprovação da lei orçamentária anual (LOA) há outras rodadas de negociações internas são realizadas, de forma a garantir os recursos necessários, após possíveis cortes ou contingenciamentos, para os projetos estratégicos e para as metas operacionais das diversas Unidades. O resultado destas negociações é aprovado pelo Conselho Deliberativo da Fiocruz.</p> <p>Apesar de haver a captação de recursos de outras fontes federais, a infraestrutura para a manutenção das atividades possui subsídios direto da LOA.</p> <p>A Fiocruz tem sofrido nos últimos exercícios, contingenciamento de recursos orçamentários e financeiros, o que tem acarretado atrasos de pagamentos, descumprimento do respectivo cronograma e reconhecimento das dívidas nos exercícios subsequentes.</p>
--	---	--	--	---	---

Quadro 10 - Quadro sumário do Planejamento Orçamentário

Fonte: Elaborado pelo autor.



### 5.1.3. Análise da execução orçamentária

#### Análise dos documentos institucionais

A Setorial de Contabilidade da Fundação Oswaldo Cruz cadastrada no SIAFI como Unidade Gestora de controle (UG 254491), é o setor responsável pelo acompanhamento contábil, dos atos e fatos relacionados à execução orçamentária, financeira e patrimonial das 17 Unidades Gestoras (UG) executoras que compõe a Unidades Jurisdicionada (UJ) 36201. Na estrutura organizacional da Fundação Oswaldo Cruz, a Setorial de Contabilidade integra à Coordenadora Geral de Administração da presidência da Fiocruz.

UG de Controle	DESCRIÇÃO
254491	Setorial de Contabilidade da Fiocruz
UG executoras	DESCRIÇÃO
254420	Fundação Oswaldo Cruz
254421	Centro de Pesquisa Aggeu Magalhães
254422	Centro de Pesquisa Gonçalo Muniz
254423	Centro de Pesquisa Rene Rachou
254445	Instituto de Tecnologia em Imunobiológicos (Bio Manguinhos)
254446	Instituto de Tecnologia em Fármacos (Far Manguinhos)
254447	Instituto Fernandes Figueira
254448	Instituto Nacional de Controle e Qualidade em Saúde
254450	Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca
254462	Coordenação Geral de Infraestrutura dos Campi
254463	Instituto Oswaldo Cruz
254474	Centro de Pesquisa Leônidas Maria Diane
254488	Casa de Oswaldo Cruz
254492	Instituto Nacional de Infectologia Evandro Chagas
254499	VPPLR / Biotecnologias Aplicada a Saúde
254500	VPPLR / Biotecnologias Aplicada a Saúde
254501	Instituto de Ciência e Tec. Em Biomodelos

Figura 18 - Unidades Gestoras que compõem a UJ 36201 da Fiocruz em 2017  
Fonte: Relatório de gestão da Fiocruz de 2017.

A Fiocruz tem intensificado a estratégia de monitoramento da execução orçamentária de todas as Unidades Gestoras Responsáveis, com base nas Diretrizes Orçamentárias aprovadas pelo Conselho Deliberativo da Fiocruz procuram alcançar ganhos de eficiência organizacional e gerir o crescimento institucional.

As despesas administrativas ou de custeio da instituição nos últimos anos têm sido insuficientes custear tarifas de serviços das atividades administrativas de apoio, bem como os custos decorrentes da ampliação pelo escopo e da escala de atuação da instituição, expressa tanto na criação de novas unidades, quanto na expansão das áreas finalísticas. Registra-se

habitualmente a necessidade de recomposição orçamentária para cobrir tais gastos emergentes.

As Diretrizes Orçamentárias têm procurado estabelecer estratégias para dispêndios mais relevantes orçamentariamente, tais como terceirização de recursos humanos, serviços com mão de obra, concessionárias de serviços públicos, manutenção predial e de equipamentos e material de consumo. As unidades finalísticas possuem a função de realizar a estratégia e elaboram o seu Planejamento Anual de forma a refletir os pactos organizacionais em termos de metas físicas e de programação orçamentária.

### **Análise da variável componente do SCG**

A análise da variável da execução orçamentária inicia-se com a *verificação da sua flexibilidade e adaptação a fatores externos*. Segundo Machado e Holanda (2010) as despesas orçamentárias têm um ciclo próprio no setor público, onde despesa orçamentária liquidada é o ponto de partida da construção do sistema de informação de custos público. Segundo os entrevistados, todas as unidades iniciam o período orçamentário, sem o orçamento concluso. Tal fato ocorre devido à indefinição por parte do Ministério da Saúde (MS) na liberação, atraso no consenso e deliberação do orçamento dentro da Fiocruz e suas Unidades finalísticas e por vezes mais raramente, ao atraso na aprovação do Congresso do orçamento da União.

Os gestores públicos necessitam de várias informações gerenciais que sejam adequadas para auxiliar nas suas deliberações de gastos ou mesmo comparar os custos e serviços iguais produzidos por outras unidades organizacionais (MACHADO e HOLANDA, 2010). Na Unidade A o monitoramento da execução orçamentária é efetuado mensalmente e examinado geralmente trimestralmente pela a Vice-direção de Gestão e pelo Conselho Deliberativo da unidade. Na Unidade B é ininterrupto e semanal o monitoramento da execução orçamentária feita pela Vice-direção de Gestão e o exame efetuado mensalmente pela Direção da Unidade. E a Unidade C monitora e examina a execução orçamentária de forma minuciosa e praticamente diariamente pela Vice-direção de Gestão da Unidade com o auxílio de seu setor de planejamento.

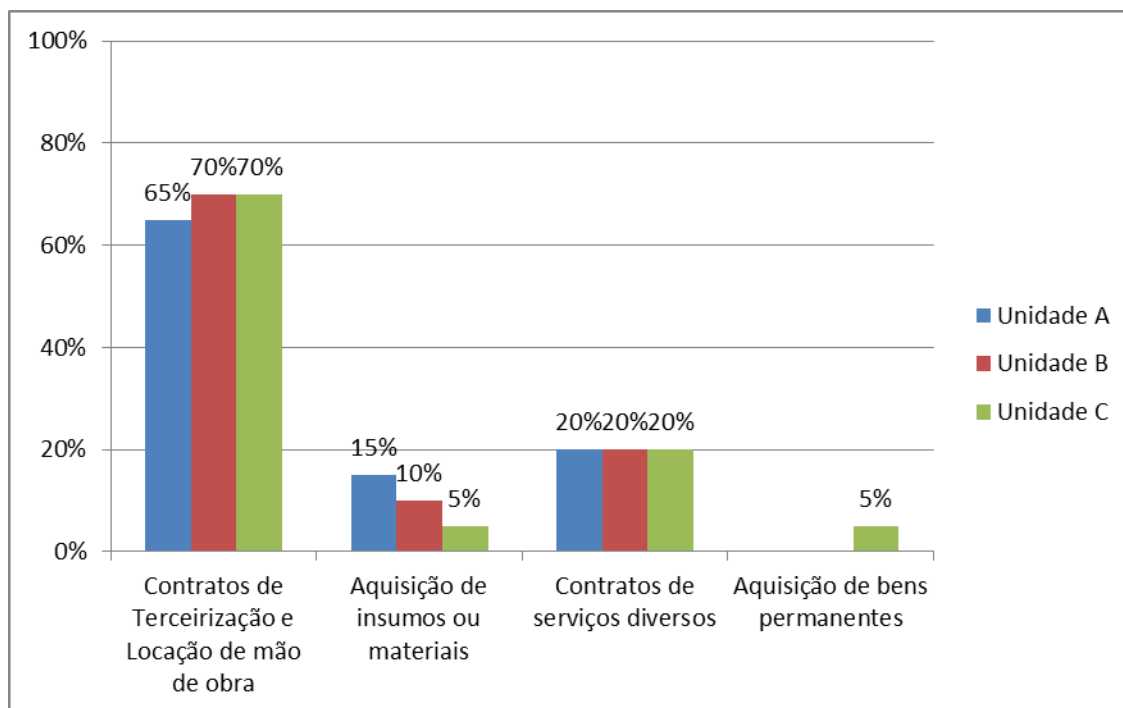
Ocorre um descasamento entre o tempo orçamentário da Lei e o orçamento disponibilizado para Fiocruz pelo MS, geralmente se disponibiliza 1/12 (duodécimo) do orçamento executado no ano anterior. Essa característica difere do exposto por Anthony e Young (2003) que separam o orçamento em dois estágios (orçamento legislativo e orçamento

de gestão). O orçamento de gestão é preparado após a legislatura ter decidido sobre o montante de fundos a ser provido.

Na realidade brasileira, o poder executivo envia um projeto de lei para o congresso nacional (Câmara e Senado), que vota e aprova, podendo também propor emendas. Em janeiro no início do ano fiscal, mesmo que o orçamento não esteja aprovado, o poder executivo e seus órgãos podem executar as despesas, pois nosso orçamento é autorizativo e não impositivo como no modelo norte americano. Esse descasamento do tempo orçamentário se configura em fato gerador de muita apreensão nas Unidades pesquisadas, pois suas despesas correntes sofrem um aumento vegetativo todo ano e possuem despesas a serem pagas mensalmente.

No tocante à *verificação de como se dá a execução e controle das despesas orçamentárias mais importantes*, segundo Tridapalli et al (2011) a ampla maioria dos órgãos públicos brasileiros não utiliza técnicas adequadas no planejamento da contratação de materiais e serviços alinhados com o plano estratégico e para Ribeiro Filho et al (2008) um efetivo ambiente de controle na administração pública deve considerar as seguintes áreas de eventos prováveis numa entidade: Planejamento, Execução orçamentária, Gestão de pessoal e e Sistema de informações contábil-gerencial. Quanto ao referenciado na literatura, todas as unidades pesquisadas, constantemente realizam um balanço entre o foi planejado e a execução orçamentária, o que geralmente ocorre que devido às restrições e aos contingenciamentos orçamentários, existe um descasamento entre o que foi programado inicialmente pela unidade (considerado por eles o ideal) como necessidade de recursos, que é menor do que foi aprovado pela Fiocruz, que por sua vez ainda é inferior ao que é efetivamente liberado pelo Ministério da Saúde (MS).

As despesas são mais relevantes no aspecto financeiro de todas as unidades pesquisadas são os contratos de terceirização de mão de obra. Juntas essas despesas representam aproximadamente entre 65% a 70% de todas as despesas executadas pelas Unidades pesquisadas, seguida dos contratos de serviços continuados (20%), ou seja, despesas não discricionárias, em que a unidade já inicia o período orçamentário, comprometida entre 85% e 90%, basicamente refletem quase toda a execução orçamentária vinda da LOA para a unidade. O que difere do encontrado por Tridapalli et al (2011), que diz que os gastos com compras de bens de serviços podem representar até 36% dos orçamentos das unidades governamentais, inclusive na Fundação Oswaldo Cruz, onde esses gastos representaram 67% do executado no ano de 2017.



Despesas mais relevantes financeiramente atualmente	Unidade A	Unidade B	Unidade C
Contratos de Terceirização e Locação de mão de obra	65%	70%	70%
Aquisição de insumos ou materiais	15%	10%	5%
Contratos de serviços diversos	20%	20%	20%
Aquisição de bens permanentes	-	-	5%

Figura 19 - Despesas mais relevantes financeiramente nas unidades pesquisadas

Fonte: Elaborado pelo autor.

A administração pública federal é uma grande compradora de bens e serviços, quando considerado os diversos órgãos com autonomia para realizar tarefas e respectivos processos de aquisição de bens e serviço (FERNANDES, 2008). Quanto à *análise de como as despesas orçamentárias se adequam aos objetivos organizacionais*, para Anthony e Young (2003) as organizações de serviços tendem a ser intensivas em mão-de-obra. Nem sempre é fácil medir a quantidade de serviços e sua qualidade de um serviço. Julgamentos sobre a qualidade da maioria dos serviços são subjetivos. Os entrevistados das unidades pesquisadas disseram sem exceção, que as despesas com contratos de terceirização são necessárias para a manutenção de suas atividades precípuas, pois não há servidores suficientes para atender a demanda que aumenta todo ano por parte do MS.

Na Unidade A os contratos de terceirização suprem a ausência de servidores, em especial na área de gestão e algumas áreas finalísticas. Possui uma área de contratos, além de cuidar da parte administrativa, realiza o controle financeiro de todos os contratos continuados, gerando informações e análises para a Vice-direção de gestão. Na Unidade B os contratos de terceirização basicamente suprem a ausência de servidores, principalmente com as áreas meio

e de infraestrutura dos laboratórios da unidade, já sua área de contratos cuida somente da parte administrativa e burocrática. A Unidade C supre a ausência de servidores, tanto na área de gestão, quanto na área finalística com os contratos de terceirização não possui área exclusiva que cuide dos contratos. Sobre tais processos, Dos Santos (2014) considera que uma boa gestão dos contratos de fornecimento e de serviços seja tão importante quanto à seleção do fornecedor e para isso deve ser elaborado um plano de gerenciamento que subsidiará a contratação.

Cabe ressaltar que contratos que cuidam de limpeza, obras ou reformas e infraestrutura predial (com exceção da Unidade A), são de responsabilidade da Presidência da Fiocruz, bem como o pagamento de salário dos servidores das unidades. Portanto os contratos de terceirização basicamente suprem a ausência de servidores e somente a Unidade A possui uma área mais dedicada aos contratos de forma mais ampla.

Para Gomes e Salas (2001) uma cultura organizacional promotora da identificação das pessoas que fazem parte da organização, pode possibilitar um aumento da coesão e atuar como mecanismo eficaz de controle de gestão, além de aumentar a probabilidade de coadunação de comportamentos individuais e organizacionais. Na ***verificação da importância da participação dos indivíduos na execução orçamentária***, percebe-se em todas as unidades a existência de um compromisso real por parte de suas gerências ou chefias da unidade, bem como de suas equipes, no tocante ao alcance de suas metas orçamentárias. Porém somente na Unidade A, há um objetivo de pôr em prática um programa de capacitação permanente para os trabalhadores de gestão da sua unidade. As unidades B e C procuram incentivar a capacitação de seus servidores através de envio para participação de cursos, seminários e treinamentos, com vistas a se atualizarem. Curiosamente gestores da Unidade C evitam solicitar os recursos orçamentários necessários para o desempenho pleno de suas atividades, devido a terem se acostumado com anos de escassez. Os gestores e alta administração das unidades pesquisadas consideram o orçamento aprovado e sua efetiva execução, como um norte a ser seguido e de que não terem como ultrapassar o que fora aprovado ou liberado.

O controle de tentativa e erro é encontrado nas atividades de execução orçamentária, pois seus objetivos não são dúbios, os resultados são mensuráveis, os efeitos das intervenções não são conhecidos, no entanto a atividade é repetitiva, a organização pode aprender a controlar suas próprias falhas (HOFSTED, 1981). No Quadro a seguir, apresenta um sumário da análise da variável deste componente do sistema de controle gerencial:

Análise da variável componente dos SCG - Execução Orçamentária	REFERÊNCIA DA LITERATURA SOBRE O TEMA	UNIDADES TÉCNICO CIENTÍFICAS PESQUISADAS			Apuração dos documentos institucionais da Fundação Oswaldo Cruz
		A	B	C	
<p><b>I - Avaliação da execução orçamentária quanto sua flexibilidade e adaptação a fatores externos</b></p>	<p>As despesas orçamentárias têm um ciclo próprio no setor público, onde são fixadas, empenhadas, liquidadas e pagas. A despesa orçamentária liquidada é o ponto de partida da construção do sistema de informação de custos público, quando relativa a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente será custo e quando beneficiar exercícios futuros será investimento (MACHADO e HOLANDA, 2010).</p> <p>Os gestores públicos necessitam de várias informações gerenciais que sejam adequadas para auxiliar nas suas deliberações entre comprar ou alugar, terceirizar determinado serviço ou produzir internamente, ou mesmo comparar os custos de insumo, atividades e serviços iguais produzidos por outras unidades organizacionais (MACHADO e HOLANDA, 2010)</p> <p>Em organizações governamentais e outras organizações sem fins lucrativos, atualmente existem dois estágios para os orçamentos: 1. O orçamento legislativo: Essencialmente um pedido de fundos. A maioria dos relatórios de mídia sobre os orçamentos do governo está relacionada ao orçamento legislativo e muitas descrições de manuais de orçamento governamental se concentram nesse orçamento. 2. O orçamento de gestão: Preparado após a legislatura ter decidido sobre o montante de fundos a ser provido (preparada assim que o poder executivo puder fazer uma boa estimativa do que o poder legislativo eventualmente vai aprovar). A discussão sobre o orçamento operacional se concentra quase exclusivamente neste orçamento de gestão (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p>	<p>início de período orçamentário, sem o orçamento concluso.Motivos: Atraso na aprovação da LOA, indefinição por parte do Ministério da Saúde, atraso no consenso e deliberação do orçamento dentro da Fiocruz e suas Unidades finalísticas</p> <p>Monitoramento da execução orçamentária todo o tempo pelo setor de planejamento mensalmente</p> <p>Examinada geralmente trimestralmente pela a Vice-direção de Gestão e pelo Conselho Deliberativo da unidade.</p> <p>descasamento entre o tempo orçamentário da Lei e o orçamento disponibilizado para Fiocruz pelo MS, geralmente se disponibiliza 1/12 (duodécimo) do orçamento executado no ano anterior</p>	<p>início de período orçamentário, sem o orçamento concluso.Motivos: Atraso na aprovação da LOA, indefinição por parte do Ministério da Saúde, atraso no consenso e deliberação do orçamento dentro da Fiocruz e suas Unidades finalísticas</p> <p>monitoramento da sua execução orçamentária é ininterrupta e semanal pela Vice-direção de Gestão</p> <p>O exame é efetuado mensalmente pela Direção da Unidade</p> <p>descasamento entre o tempo orçamentário da Lei e o orçamento disponibilizado para Fiocruz pelo MS, geralmente se disponibiliza 1/12 (duodécimo) do orçamento executado no ano anterior</p>	<p>início de período orçamentário, sem o orçamento concluso.Motivos: Atraso na aprovação da LOA, indefinição por parte do Ministério da Saúde, atraso no consenso e deliberação do orçamento dentro da Fiocruz e suas Unidades finalísticas</p> <p>monitora e examina a execução orçamentária de forma minuciosa e praticamente diariamente pela Vice-direção de Gestão da Unidade com o auxílio de seu setor de planejamento</p> <p>Examinada pela Direção da unidade.</p> <p>descasamento entre o tempo orçamentário da Lei e o orçamento disponibilizado para Fiocruz pelo MS, geralmente se disponibiliza 1/12 (duodécimo) do orçamento executado no ano anterior</p>	<p>Devido ao elevado valor dos registros dessas obrigações sem o respectivo suporte orçamentário, a instituição vem adotando providências administrativas internas na gestão do planejamento para que haja o saneamento das situações que geram o reconhecimento de passivos sem suporte orçamentário, já que as despesas, até então, somente eram reconhecidas no momento em que se realizava sua execução orçamentária. Os valores apurados e registrados são decorrentes de obrigações assumidas com previsão legal, mas não houve dotação orçamentária suficiente quando da realização do fato gerador, já que os respectivos créditos orçamentários não estavam disponibilizados.</p> <p>Intensificação de estratégia de monitoramento da execução orçamentária de todas as Unidades Gestoras Responsáveis, com base nas Diretrizes Orçamentárias aprovadas pelo Conselho Deliberativo da Fiocruz para subsidiar definição de tetos orçamentários, procurando alcançar ganhos de eficiência organizacional e gerir o crescimento institucional.</p>
<p><b>II - Verificação de como se dá a execução e controle das despesas orçamentárias mais importantes</b></p>	<p>Um ambiente de controle na administração pública que vise ser efetivo no cumprimento de sua missão deve considerar as seguintes áreas de eventos prováveis numa entidade: Planejamento; Execução orçamentária; Gestão de pessoal; e Sistema de informações contábil-gerencial (RIBEIRO FILHO et al, 2008).</p> <p>A ampla maioria dos órgãos públicos brasileiros não utiliza técnicas adequadas no planejamento da contratação de materiais e serviços alinhados com o plano estratégico, não está desenvolvendo seus fornecedores ou virtualizando seus processos (TRIDAPALLI et al, 2011).</p> <p>Todo esforço governamental para melhoria da qualidade dos gastos correntes com bens e serviços utilizados no setor Público deve passar pela modernização da gestão da cadeia de suprimento. Na maioria dos casos, este esforço resume-se à parte do processo, como os sistemas de compras. Está demonstrado que existe enorme potencial de modernização em outras fases do processo logístico, como a gestão de estoques, engenharia de padronização e especificação de bens e serviços, gestão de contratos e gestão de fornecedores. Isso é relevante na administração pública, pois os gastos com compras de bens e serviços podem representar até 36% dos orçamentos das unidades governamentais (TRIDAPALLI et al, 2011).</p>	<p>Não há um sistema informatizado próprio que Controle da execução orçamentária. Relatórios de acompanhamento, que são extraídos do SIAFI e de softwares da Microsoft (Microsoft Office).</p> <p>Os contratos continuados que representam em torno de 85% do orçamento do tesouro da Unidade.</p> <p>Há poucos recurso discricionário e praticamente todos os recursos orçamentários vão para os contratos continuados que representam 85% do orçamento LOA. necessitar uso intensivo de mão de obra e em sua atividade para manter sala de aula funcionando, gestão acadêmica, atendimento ambulatorial, exames e testes laboratoriais.</p>	<p>Controle da execução orçamentária auxiliada por um sistema próprio integrado que permite acompanhar a evolução da produção científica e dos recursos financeiros.</p> <p>Os contratos continuados que representam em torno de 90% do orçamento do tesouro da Unidade.</p> <p>Os contratos de terceirização basicamente suprem a ausência de servidores, em especial na área de gestão. Estes custos representam gastos principalmente com as áreas meio e de infraestrutura dos laboratórios da unidade.</p>	<p>Controle orçamentário auxiliado por um sistema de gestão integrado, que é um sistema mais operacional do que gerencial, contudo a produção dos relatórios gerenciais é feita através de softwares da Microsoft (Microsoft Office).</p> <p>Os contratos continuados que representam em torno de 90% do orçamento do tesouro da Unidade.</p> <p>Os contratos de terceirização basicamente suprem a ausência de servidores, em especial na área de gestão e na área produtiva.</p>	<p>Acompanhamento da execução orçamentária de todas as Unidades Gestoras Responsáveis com a finalidade de reduzir o montante de valores inscritos em Restos a Pagar não Processados.</p> <p>Por meio desse acompanhamento são apontados periodicamente os valores de cada Unidade e informados seus respectivos ordenadores e gestores financeiros solicitando cancelamento ou pagamento de tais valores.</p> <p>Durante o exercício de 2017, Durante o exercício, foram pagos 80% do total, foram cancelados 4% do total e 16% foram reinscritos.</p>

<p><b>III - Análise de como as despesas orçamentárias se adequam aos objetivos organizacionais</b></p>	<p>Um sistema de controle de gestão deve ser construído em torno de uma estrutura financeira; isto é, estimativas e medidas estão escalonadas em valores monetários. Conquanto a estrutura financeira seja geralmente o foco central, medidas não monetárias, como minutos por operação, número de pessoas atendidas, porcentagem de candidatos admitidos e reincidência e taxas de evasão também são partes importantes do sistema (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>A maioria das organizações sem fins lucrativos são organizações de serviços e, portanto, não têm as mesmas vantagens de controle gerencial que as empresas que fabricam e vendem bens tangíveis. As organizações de serviços tendem a ser intensivas em mão-de-obra. Nem sempre é fácil medir a quantidade de serviços e sua qualidade de um serviço. Julgamentos sobre a qualidade da maioria dos serviços são subjetivos (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>A administração pública federal é uma grande compradora de bens e serviços, quando considerado os diversos órgãos com autonomia para realizar tarefas e respectivos processos de aquisição de bens e serviço. (FERNANDES, 2008)</p> <p>Sobre tais processos, se considera que uma boa gestão dos contratos de fornecimento e de serviços seja tão importante quanto à seleção do fornecedor e para isso deve ser elaborado um plano de gerenciamento que subsidiará a contratação (DOS SANTOS, 2014).</p>	<p>Nas maiores despesas com contratos de terceirização de mão de obra, na área da saúde não há como prescindir de pessoas, seja na área meio (suporte e administrativa) quanto na área fim da unidade.</p> <p>Contratos de terceirização suprem a ausência de servidores, em especial na área de gestão e algumas áreas finalísticas.</p> <p>Possui área de contratos, além de cuidar da parte administrativa, realiza o controle financeiro de todos contratos continuados, gerando informações e análises para a vice direção</p>	<p>Devido ao cenário orçamentário, priorizou-se pagar de contratos de prestação terceirização e serviços continuados, bolsas de ensino, publicação de artigos, diárias e passagens. A entrevistada diz que é imprescindível a manutenção dessas despesas, senão não há como se desenvolver as atividades finalísticas da unidade.</p> <p>Contratos de terceirização basicamente suprem a ausência de servidores, em especial na área de gestão. Estes custos representam gastos principalmente com as áreas meio e de infraestrutura dos laboratórios da unidade.</p> <p>Área de contratos cuida somente da parte administrativa e burocrática</p>	<p>Não há servidores suficientes no quadro da área de gestão (falta de concurso público) e da desgastante área produtiva da unidade (idade e problemas de saúde), caso não houvesse esse contratos de terceirização, simplesmente paralisaria os serviços prestados pela unidade.</p> <p>Contratos de terceirização basicamente suprem a ausência de servidores, na área de gestão e na área finalística.</p> <p>Área de contratos cuida somente da parte administrativa e burocrática</p>	<p>As unidades da Fiocruz foram compreendidas como estruturas implementadoras, já que possuem a função de realizar a estratégia. As Diretrizes Orçamentárias têm buscado estabelecer estratégias para os gastos de maior impacto orçamentário, como terceirização de recursos humanos, serviços com mão de obra, concessionárias de serviços públicos, material de consumo, manutenção de equipamentos e manutenção predial.</p> <p>As despesas de custeio da instituição nos últimos anos têm sido insuficientes custear serviços das atividades administrativas de apoio, bem como os custos decorrentes da ampliação pelo escopo e da escala de atuação da instituição, expressa tanto na criação de novas unidades, quanto na expansão das áreas finalísticas. Registra-se habitualmente a necessidade de recomposição orçamentária para</p> <p>Contratos que cuidam de limpeza, obras ou reformas e infraestrutura predial (com exceção da Unidade A), são de responsabilidade da Presidência da Fiocruz, bem como o pagamento de salário dos servidores das unidades.</p>
<p><b>IV - Verificação da importância da participação das pessoas durante a execução orçamentária</b></p>	<p>Congruência perfeita entre metas individuais e metas organizacionais raramente existe, no entanto, o sistema não deve incluir critérios de avaliação e recompensa que tornem os melhores interesses do indivíduo inconsistentes com os melhores interesses da organização (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>Uma cultura organizacional promotora da identificação das pessoas que fazem parte da organização, pode possibilitar um aumento da coesão e atuar como mecanismo eficaz de controle de gestão e aumentar a probabilidade de coadunação de comportamentos individuais e organizacionais (GOMES e SALAS, 2001)</p> <p>A motivação dos grupos ou indivíduos deve ser o fator principal, não sendo simplesmente um controle comportamental, mas uma influência para que as pessoas ajam conscientemente com os objetivos (FLAMHOLTZ, 1979)</p> <p>Controle de tentativa e erro: Se os objetivos não são ambíguos, os resultados são mensuráveis, os efeitos das intervenções não são conhecidos, no entanto a atividade é repetitiva, a organização pode aprender a controlar suas próprias falhas (HOFSTED, 1981).</p>	<p>Há um objetivo no planejamento estratégico da unidade (em implantação) de um programa de capacitação permanente para os trabalhadores de gestão na unidade.</p> <p>Precisam se atualizar em relação a novas normativas do governo, o problema é o contingenciamento de recursos em passagens e diárias pelo governo federal, haja vista algumas capacitações necessitem de viagens.</p> <p>A política de capacitação mudou nos últimos 05 anos onde os recursos tem se ampliado e o servidor incentivado a participar,</p> <p>Compromisso real por parte de suas gerências ou chefias da unidade, bem como de suas equipes, no tocante a alcance de suas metas orçamentárias</p>	<p>Procura-se valorizar o servidor que atua na área de gestão com a participação em cursos, seminários e treinamentos, para se capacitarem relação a muitas novas normativas do governo que vem surgindo atualmente.</p> <p>Compromisso real por parte da direção da unidade, bem como de suas equipes, no tocante ao alcance de suas metas orçamentárias</p>	<p>A política de capacitação mudou nos últimos 05 anos onde os recursos tem se ampliado e o servidor incentivado a participar, estão sempre sendo aperfeiçoados com participação constante em cursos, seminários ou congressos.</p> <p>Gestores evitam solicitar os recursos orçamentários necessários para o desempenho pleno de suas atividades.</p> <p>Compromisso real por parte de suas gerências ou chefias da unidade, bem como de suas equipes, no tocante ao alcance de suas metas orçamentárias</p>	<p>Segundo o modelo de gestão descentralizada, em cada unidade finalística da Fiocruz funciona um Serviço de Recursos Humanos, onde interage permanentemente, com a Coordenação de gestão de pessoas da presidência (COGEPE).</p> <p>O planejamento das ações de capacitação na Fiocruz é desenvolvido segundo esse modelo de gestão descentralizada, cada Unidade da Fiocruz, por meio do Serviço de Recursos Humanos, elabora seu Plano Anual de Capacitação, específico para suas áreas de atuação, que deve ser enviado a presidência para compor o plano institucional.</p> <p>A Escola Corporativa Fiocruz, coordenada pela COGEPE, desenvolveu atividades e ações estruturadas de educação corporativa, de modo a desenvolver os servidores da Fiocruz nas competências (conhecimentos, habilidades e atitudes) necessárias ao alcance dos objetivos definidos no Plano de Capacitação Corporativo.</p>

Quadro 11 – Quadro sumário da Execução Orçamentária

Fonte: Elaborado pelo autor.

#### 5.1.4. Análise da avaliação de desempenho

##### Análise dos documentos institucionais

De acordo com documentos institucionais pesquisados, a avaliação de desempenho da Fiocruz leva em consideração uma avaliação individual e institucional, em cumprimento de metas e dos indicadores estabelecidos, conforme estabelecido pelo Decreto nº 7.133/2010. Ambas as avaliações refletem na remuneração dos servidores da Fiocruz, por meio do pagamento da gratificação de desempenho (GDACTSP).

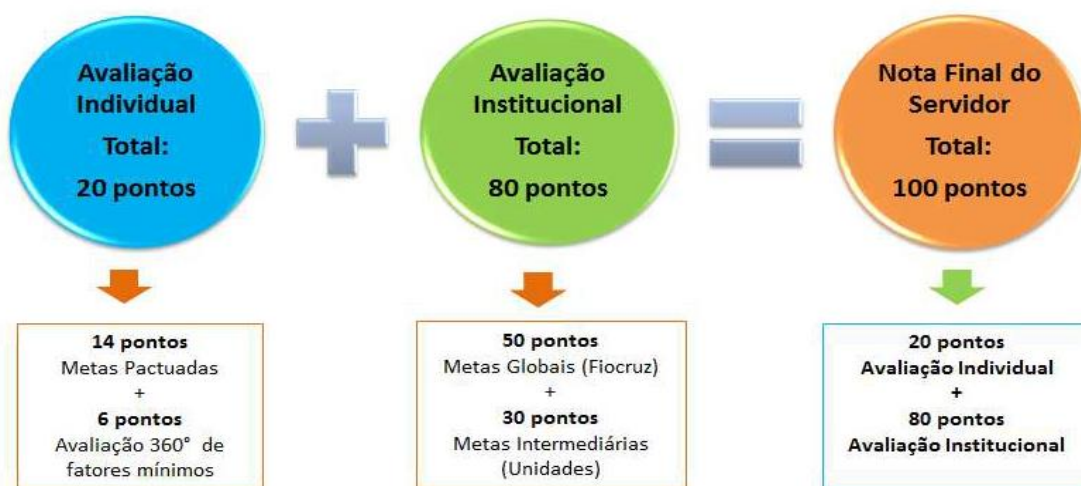


Figura 20 - Distribuição da pontuação Avaliação de Desempenho da GDACTSP  
Fonte: Avaliação de desempenho 2016/2017 (2018).

A GDACTSP observa o limite máximo de 100 pontos, onde a avaliação institucional representa 80 pontos e a avaliação individual do servidor representa 20 pontos por servidor. Cada ponto possui um valor estabelecido em tabela remuneratória e produzirá efeitos financeiros para os servidores que tenham permanecido em exercício nas atividades por no mínimo 2/3 de um período completo de avaliação (08 meses).

Segundo a Lei 11.355/2006, onde é estruturado o Plano de Carreiras e Cargos de Ciência, Tecnologia, Produção e Inovação em Saúde Pública, a carreira da Fundação Oswaldo Cruz. A remuneração dos servidores da Fiocruz é composta das seguintes parcelas:

- (1) Vencimento Básico;
- (2) Retribuição por Titulação (Cargos de nível superior) ou Gratificação por Qualificação (Cargos de nível intermediário);
- (3) Gratificação de Desempenho (GDACTSP).

A gratificação de desempenho representa um percentual relevante na remuneração total. Nos cargos de nível superior fica entre 13% (com doutorado) e 22% (sem titulação) e nos cargos de nível intermediário fica entre 10% (Qualificação V) e 17% (sem qualificação).



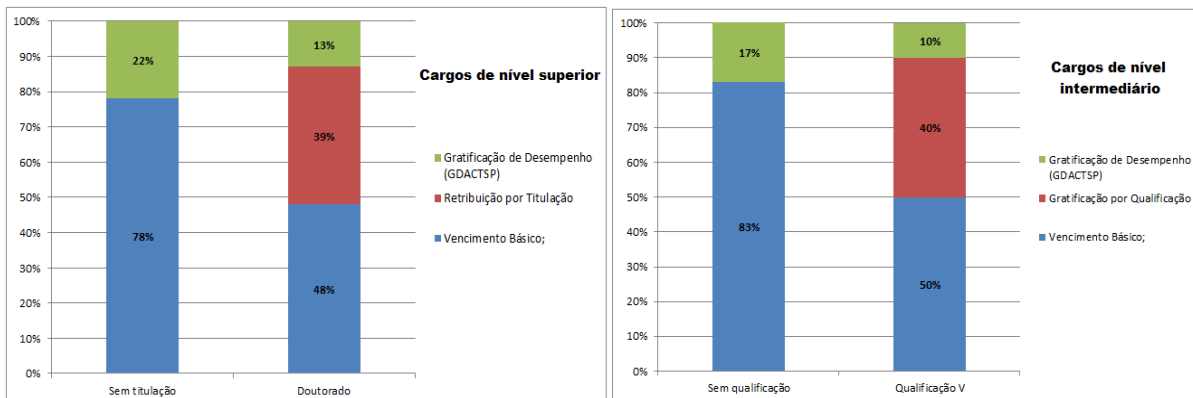


Figura 21 - Composição remuneração dos cargos de nível superior e intermediário  
 Fonte: Elaborado pelo autor.

O Plano de Carreiras e Cargos da Fiocruz estabeleceu critérios e pré-requisitos ao ingresso e para progressão funcional, buscando a captação de profissionais especializados e muito qualificados, que favorece o aprimoramento profissional, mediante mecanismos de concessão de benefícios a performance laboral, estimulando a qualificação profissional em vários níveis. O adicional de titulação acadêmica e a gratificação por qualificação são um desses mecanismos.

A Coordenação Geral de Gestão de Pessoas – COGEPE, antiga Diretoria Gestão do Trabalho (Direh) tem a responsabilidade de realizar a avaliação de desempenho anualmente dos servidores da fundação, através de um sistema vem sendo aperfeiçoado para um modelo fundamentado em competências e resultados, buscando integrar melhores práticas de gestão e pactuação de metas individuais. Para o servidor progredir na carreira, a metodologia prevê entre seus requisitos a obtenção de nota média final maior do que 7 na avaliação individual, o que é considerado como estímulo ao desenvolvimento contínuo para alcançar a progressão por mérito.

### **Análise da variável componente do SCG**

Quanto à *abrangência da finalidade, dos procedimentos e das medidas formais de avaliação de desempenho na instituição*, para Flamholtz (1979) é necessário ter uma alimentação e realimentação do processo de avaliação de desempenho, como uma função informacional de medição. Somente pelo fato de medir, pode influenciar o comportamento do pessoal na organização, pois naturalmente se concentra mais atenção em fatores sujeitos à mensuração do que não é possível medir, tal como a função processo. O que foi verificado se aproxima ao relacionado na literatura, pois para a presidência da Fiocruz, para progredir na

carreira, o servidor tem que obter nota média final maior do que 7 na avaliação individual e considera um estímulo ao desenvolvimento contínuo para alcançar a progressão por mérito.

Como para Anthony e Young (2003) raramente existe congruência perfeita entre metas individuais e metas organizacionais, os entrevistados das Unidades A e B percebem engajamento por parte do corpo funcional de servidores e gestores (chefes ou gerentes) de suas unidades, quanto ao alcance das metas organizacionais e metas individuais, devido a uma questão de reciprocidade, pelo fato das metas estarem atreladas a remuneração.

Já para o entrevistado da Unidade C, os servidores não sofrem nenhuma influência para alcançar as metas, pois consideram as estimativas das metas irrealistas, entretanto para o corpo de chefes e gestores da unidade, existe um compromisso real para o alcance das metas, em especial pelo sentimento de trabalho em equipe e de pertencimento.

No tocante à *legitimidade dos procedimentos formais utilizados no processo de avaliação de desempenho*, nas organizações sem fins lucrativos, a plena obtenção de metas depende do comportamento dos profissionais, que geralmente têm motivações inconsistentes com a boa utilização de recursos e são motivados por dois conjuntos de padrões: os de suas organizações e os de seus colegas (ANTHONY e YOUNG, 2003). Nos documentos institucionais da Fiocruz, ressalta que seu plano de carreiras e cargos da Fiocruz busca captar profissionais especializados e muito qualificados, mediante mecanismos de concessão de benefícios ao desempenho laboral, tais como adicional de titulação acadêmica.

Os entrevistados das unidades A e B foram críticos quanto ao modelo adotado pela Fiocruz em sua avaliação de desempenho individual, que deveria haver separação entre avaliações de desempenho organizacional e a avaliação de desempenho individual. O entrevistado da Unidade C também considera falha e irreal a avaliação de desempenho individual. Os depoimentos dos entrevistados vão ao encontro do antes exposto por Anthony e Young (2003).

Segundo os autores citados outrora, os gerentes também devem fazer julgamentos sobre as pessoas quanto à integridade, capacidade, potencial, adequação as tarefas ou sua compatibilidade com os colegas, sendo a alta direção responsável por construir uma organização eficaz e motivar as pessoas que a compõem, de trabalharem em prol de seus objetivos. Os entrevistados das unidades A e B tiveram uma visão similar quanto à metodologia adotada pela presidência da Fiocruz em relação a avaliação de desempenho individual, consideram punitivas, pois o servidor que não a cumprir, terá diminuição da remuneração. O entrevistado da Unidade C destaca outros problemas na carreira de gestão, tal

qual um analista de gestão ter que realizar cursos acadêmicos *stricto sensu*, ao invés de cursos profissionais voltados para a área de gestão pública.

Para Macintosh (1994) as corporações que forem verdadeiramente democráticas e permitirem que seus funcionários escolham livremente seus gestores e altos executivos, desenvolverão o verdadeiro empowernment dos funcionários. Entretanto apesar do privilégio dos servidores da Fiocruz em escolher os seus dirigentes, todos entrevistados ressaltam que o modelo de avaliação atual, leva as pessoas a criarem para si e pactuarem junto as suas chefias, metas facilmente alcançáveis e superáveis, pois enxergam a gratificação por desempenho não como bônus, mas como parte integrante da remuneração.

No tocante à *verificação da existência de programas de desenvolvimento de pessoal de gestão*, Gomes e Sala (2001) dizem que uma cultura organizacional promotora da identificação das pessoas que fazem parte da organização, pode possibilitar um aumento da coesão e atuar como mecanismo eficaz de controle de gestão e aumentar a probabilidade de coadunação de comportamentos individuais e organizacionais. Nesse aspecto o encontrado com os entrevistados de todas as unidades se aproxima da literatura apresentada. Ressaltam que houve avanços no desenvolvimento do pessoal atuante na área de gestão nos últimos anos.

A unidade A, aproveitando de sua expertise, destaca a construção de um programa de capacitação permanente para os gestores, que tem ampliado os recursos em capacitação e incentivado os servidores a participarem. Todavia resalta que devido contingenciamento de recursos federais em passagens e diárias pelo governo federal, prejudica um maior alcance, haja vista algumas capacitações necessitarem ser em outros estados. A entrevistada da unidade B destaca a valorização dos servidores que atuam na área de gestão com o envio para participação em cursos, seminários e treinamentos, principalmente para se capacitarem relação a muitas novas normativas federais que vem surgindo atualmente. O entrevistado da unidade C resalta o constante aperfeiçoamento de seus servidores com participação constante em cursos e treinamentos. Observa que houve um incremento no desenvolvimento, em especial do pessoal que atua na área de gestão, nos últimos anos por parte da atual gestão.

No Quadro a seguir, apresenta um sumário da análise da variável deste componente do sistema de controle gerencial:

Análise da variável componente dos SCG - Avaliação de Desempenho	REFERÊNCIA DA LITERATURA SOBRE O TEMA	UNIDADES TÉCNICO CIENTÍFICAS PESQUISADAS			Apuração dos documentos institucionais da Fundação Oswaldo Cruz
		A	B	C	
<b>I - Verificação da abrangência da finalidade, dos procedimentos e das medidas formais de avaliação de desempenho na instituição</b>	<p>O seu sistema de controle que deverá ser sofisticado com mecanismo formais, indicadores quantitativos e orientados a resultados. Também é fundamental que tenha um processo de planejamento para lograr o consenso sobre os objetivos globais e uma avaliação baseada em informação financeira e não financeira (Gomes e Salas, 2001).</p> <p>Congruência perfeita entre metas individuais e metas organizacionais raramente existe, no entanto, o sistema não deve incluir critérios de avaliação e recompensa que tornem os melhores interesses do indivíduo inconsistentes com os melhores interesses da organização (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>O propósito de um sistema de controle eficaz é prover feedback como uma base para o processo de avaliação de desempenho - função informacional da medida. Além disso, o simples ato de medir pode influenciar o comportamento das pessoas na organização, pela tendência de se concentrar mais atenção nos fatores sujeitos à mensuração (FLAMHOLTZ, 1979).</p>	<p>Engajamento por parte do corpo funcional de servidores e chefes</p> <p>Reciprocidade - Superação das metas atreladas a remuneração</p>	<p>Engajamento por parte do corpo funcional de servidores e chefes</p> <p>Reciprocidade - Superação das metas atreladas a remuneração</p>	<p>Não Engajamento por parte do corpo funcional de servidores e Engajamento por parte das chefias</p> <p>Estimativas das metas irreais (corpo funcional) Sentimento de trabalho em equipe e pertencimento (chefias)</p>	<p>Avaliação de desempenho anual dos servidores - Sistema vem sendo aperfeiçoado para um modelo fundamentado em competências e resultados, buscando integrar melhores práticas de gestão e pactuação de metas individuais.</p> <p>Para progressão na carreira, nota média final maior do que 7 na avaliação individual - considerado como estímulo ao desenvolvimento contínuo para alcançar a progressão por mérito.</p>
<b>II - Verificação da legitimidade dos procedimentos formais utilizados no processo de avaliação de desempenho</b>	<p>Em muitas organizações sem fins lucrativos, o sucesso na obtenção de metas depende do comportamento dos profissionais, que geralmente têm motivações inconsistentes com a boa utilização de recursos e são motivados por dois conjuntos de padrões: os de suas organizações e os de seus colegas (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>As corporações que forem verdadeiramente democráticas e permitirem que seus funcionários escolham livremente seus gestores e altos executivos, desenvolverão o verdadeiro empowerment dos funcionários (MACINTOSH, 1994).</p> <p>Muitas vezes, também, a burocracia do governo é isolada da alta administração em virtude da segurança e das regras do emprego, onde os funcionários públicos de carreira sabem que durarão mais do que o mandato do chefe eleito ou nomeado. Essa fragmentação da autoridade dificulta o controle gerencial (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>O controle gerencial é uma função importante, mas não é de forma alguma o gerenciamento total. Os gerentes também devem fazer julgamentos sobre as pessoas quanto à integridade, capacidade, potencial, adequação as tarefas ou sua compatibilidade com os colegas (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p>	<p>Deveria haver separação entre avaliações de desempenho organizacional e da avaliação de desempenho individual</p> <p>Pactuação de metas conservadoras Gratificação por desempenho não é como bônus, mas parte integrante da remuneração.</p> <p>Unidade política, onde há grupos de interesses, a escolha dos dirigentes através do voto direto pelos trabalhadores afetam de certa maneira, o desempenho das pessoas.</p> <p>Pesquisadores são os profissionais que exercem mais influência em relação aos rumos da organização</p>	<p>Deveria haver separação entre avaliações de desempenho organizacional e da avaliação de desempenho individual</p> <p>Pactuação de metas conservadoras Gratificação por desempenho não é como bônus, mas parte integrante da remuneração.</p> <p>Unidade política, onde há grupos de interesses, a escolha dos dirigentes através do voto direto pelos trabalhadores afetam de certa maneira, o desempenho das pessoas.</p> <p>Pesquisadores são os profissionais que exercem mais influência em relação aos rumos da organização</p>	<p>Falha e irreal a avaliação de desempenho individual</p> <p>Necessidade de analista de gestão ter cursos acadêmicos, ao invés de cursos profissionais para melhorar a remuneração</p> <p>Unidade política, onde há grupos de interesses, a escolha dos dirigentes através do voto direto pelos trabalhadores afetam de certa maneira, o desempenho das pessoas.</p> <p>Profissionais de nível técnico, por serem em maior número exercem mais influência em relação aos rumos da organização</p>	<p>A Fiocruz realiza anualmente a avaliação de desempenho de seus servidores desde 2001. A partir de 2010, acompanhando alterações na legislação, esse sistema vem sendo aperfeiçoado para um modelo baseado em competências e resultados,</p> <p>O Plano de Carreiras e Cargos da Fiocruz com critérios e pré-requisitos ao ingresso e para progressão funcional, buscando a captar de profissionais especializados e muito qualificados, mediante mecanismos de concessão de benefícios a performance laboral. O adicional de titulação acadêmica e a gratificação por qualificação são um desses mecanismos.</p>

<p><b>III - Verificação da existência de programas de desenvolvimento de pessoal de gestão</b></p>	<p>A alta gerência é responsável por construir uma organização eficaz e por motivar as pessoas que compõem a organização a trabalhar em prol de seus objetivos (ANTHONY e YOUNG, 2003).</p> <p>Uma cultura organizacional promotora da identificação das pessoas que fazem parte da organização, pode possibilitar um aumento da coesão e atuar como mecanismo eficaz de controle de gestão e aumentar a probabilidade de coadunação de comportamentos individuais e organizacionais (GOMES e SALAS, 2001)</p> <p>Controle intuitivo: Se os objetivos não são ambíguos, os resultados são mensuráveis, os efeitos das intervenções são conhecidos, mas a atividade não é repetitiva. Ter pessoas confiáveis para encontrar intuitivamente a forma adequada de intervenção necessária para alcançar os resultados desejados</p>	<p>Precisam se atualizar em relação a novas normativas do governo, o problema é o contingenciamento de recursos em passagens e diárias pelo governo federal, haja vista algumas capacitações necessitem de viagens.</p> <p>Vários de seus gestores incorporados nos últimos concursos, conhecem os artefatos de gestão, há uma utilização constante dos mesmos</p> <p>A política de capacitação mudou nos últimos 05 anos onde os recursos tem se ampliado e o servidor incentivado a participar,</p>	<p>Procura-se valorizar o servidor que atua na área de gestão com a participação em cursos, seminários e treinamentos, para se capacitarem relação a muitas novas normativas do governo que vem surgindo atualmente.</p>	<p>Servidores atuantes na área de gestão e nas áreas finalísticas da unidade, estão sempre sendo aperfeiçoados com participação constante em cursos, seminários ou congressos. Observa que houve um incremento no desenvolvimento em especial do pessoal que atua na área de gestão, nos últimos anos por parte da atual gestão.</p>	<p>Seguindo o modelo de gestão descentralizada. O planejamento das ações de capacitação na Fiocruz é desenvolvido segundo esse modelo de gestão descentralizada, cada Unidade da Fiocruz, elabora seu Plano Anual de Capacitação, específico para suas áreas de atuação, que deve ser enviado a presidência para compor o plano institucional.</p> <p>Mudança da lógica de treinamento para a abordagem da educação corporativa. Desenvolvidas metodologias para planejamento da capacitação na Fiocruz, orientadas pelo alinhamento estratégico e o desenvolvimento de competências necessárias à melhoria da gestão.</p> <p>Etapas do planejamento: estudo dos objetivos estratégicos e definição dos projetos estratégicos prioritários; definição dos conhecimentos a serem desenvolvidos; desenho das melhores estratégias de aprendizagem para desenvolver os conhecimentos elencados; e definição das ações de capacitação.</p>
--	--	---	--	--	--

Quadro 12 – Quadro sumário da Avaliação de desempenho

Fonte: Elaborado pelo autor.

### 5.1.5. Análise do desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial

#### Análise dos documentos institucionais

O seu modelo de governança é democrático e participativo, consagrado em seu Estatuto e no Regimento Interno. Tal sistema de governança possibilita a existência de altos graus de autonomia das diversas unidades técnico-científicas, em que a unidade de ação é garantida pelas definições orientadoras estabelecidas periodicamente pelo Congresso Interno e pelos diversos fóruns e organismos de interlocução e pactuação interna.

O Plano Estratégico vigente, ainda está vinculado ao VII congresso interno, que foi realizado em 2014 e se desdobra em 05 planos institucionais: Plano Longo Prazo (PLP 2022), Plano Plurianual (PPA Fiocruz), Plano Quadrienal (PQ), Plano Quadrienal das unidades (PQU) e Plano Anual (PA).

#### Descrição dos Planos Institucionais da Fiocruz

Planos Institucionais	Detalhamento	Partes Envolvidas
Plano Longo Prazo (PLP)	Definição das diretrizes estratégicas (missão, visão, valores e objetivos)	Presidência, Coletivo de Gestores, Comunidade Fiocruz e Congresso Interno
Plano Plurianual (PPA-Fiocruz)	Ações da Fiocruz que contribuem para o PPA do Governo Federal	Presidência, Vice-Presidência de Gestão e Desenvolvimento Institucional (VPGDI) e Diretoria de Planejamento Estratégico (DIPLAN)
Plano Quadrienal Fiocruz (PQ)	Estratégias de médio prazo para realização da visão (macroprojetos)	Presidência, Coletivo de Gestores, Comunidade Fiocruz e Congresso Interno
Plano Quadrienal Unidades (PQU)	Estratégias das Unidades de contribuição para execução dos macroprojetos institucionais	Força de trabalho e Direção da Unidade
Plano Anual (PA)	Projetos e Atividades que compõem os macroprocessos e macroprojetos institucionais a serem executados no período de um ano	Força de trabalho, núcleo de planejamento e Direção da Unidade

Figura 22 – Planos institucionais da Fundação Oswaldo Cruz.

Fonte: Plano de Desenvolvimento Institucional da Fiocruz 2016-2020.

O cumprimento de sua missão e atribuições se dá através de uma série de dispositivos de delegação, em sentido descendente, que tem por finalidade vincular seus dirigentes, aos objetivos e finalidades institucionais. Estes dispositivos de delegação são reforçados por dispositivos de gestão orçamentária: cabe à Presidência da Fiocruz, por meio da Coordenação-Geral de Planejamento Estratégico e da Coordenação-Geral de Administração, coordenar a elaboração da programação física e orçamentária anual das atividades da organização, incluindo a distribuição dos recursos orçamentários entre as diversas unidades.

Devido ao alto grau de autonomia de cada unidade lhes permitiu desenvolver iniciativas e investimentos próprios, tal situação resultou na criação de diversos sistemas

informatizados, com graus bastante diferenciados de escopo e finalidade, o que dificulta a interoperabilidade. Para auxiliar na gestão de toda a fundação temos no quadro a seguir os principais sistemas informatizados.

Nome	Objetivo	Principais funcionalidades
SGA - Sistema de Gestão Administrativa.	Administra toda gestão da Presidência e suas unidades de apoio.	Fornecer informações de apoio nas decisões da Gestão, oferecendo relatórios, gráficos e saídas de dados em planilhas, alguns módulos utilizam leitura em código de barras, facilitando o uso
Sistema de Gestão Acadêmica - SIGA	Gerir todos os cursos Latu Sensu, Stricto Sensu e EAD ofertados para Fiocruz	Gerenciar dados acadêmicos dos discentes e docentes
Sistema de Avaliação de desempenho	Utilizado para avaliar os servidores de acordo com as regras estabelecidas pelo governo federal de avaliação 360 graus.	Avaliar o desempenho funcional dos Servidores da Fiocruz
Sistema de requisição de serviços - RSI	Sistema de requisição de serviços de TI por demanda, responsável pela administração dos chamados realizados e atendimento da TI Fiocruz	Controlar todos os serviços oferecidos na área de TI
Banco de Talentos	Sistema de gestão de servidores que trabalham na instituição, com seus currículos atualizados, e possibilidades de colaboração em projetos e transição de setores.	Catalogar habilidades pessoais de cada servidor para serem à serem utilizadas na colaboração entre unidades
Carona Solidária	Sistema e APP que atuam em conjunto, com o objetivo de troca de caronas entre colaboradores que trabalham na Fiocruz. O sistema é parte de iniciativa do Governo Federal sobre Carona Solidária.	Disponibilizar o uso compartilhado em alternância de um automóvel particular por duas ou mais pessoas que trabalham na Fiocruz

Quadro 13 - Principais Sistemas de Informações da Fiocruz

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado no Relatório de Gestão da Fiocruz de 2017.

### **Análise da variável componente do SCG**

As organizações precisam de um sistema total porque uma importante função de gestão é garantir que todas as partes da operação estejam em equilíbrio umas com as outras. Para monitorar e manter esse equilíbrio, a alta administração deve ter informações sobre todas as partes das operações da organização (ANTHONY e YOUNG, 2003). Na *avaliação do sistema de controle gerencial quanto a sua flexibilidade e capacidade de adaptação a fatores externos*, verificou-se certa aproximação, ainda que um tanto incipiente. Na Unidade A o controle de gestão se desenvolve por meio de informações, relatórios e análises da execução orçamentária e outros indicadores que medem o desempenho das áreas finalísticas, em geral vinculadas aos objetivos institucionais definidos pela presidência da Fiocruz. Existe

uma deficiência em sistemas informatizados que auxiliem este controle na aferição do desempenho, utilizando planilhas eletrônicas para gerar relatórios. Os sistemas do governo auxiliam no controle de gestão não dão informações detalhadas e não há desagregação dos dados.

A Unidade B faz o controle de gestão com o auxílio do sistema próprio integrado, além disso, se utiliza dos sistemas governamentais para obter informações, análises e gerar relatórios. Não existe sistema que integre as gestões estratégicas, táticas e operacionais, sendo que seus indicadores dos objetivos das áreas finalísticas, em geral estão vinculados aos objetivos institucionais definidos pela COGEPLAN que medem o desempenho das áreas finalísticas. O entrevistado da Unidade C diz que seus processos de controle de gestão em geral são realizados de baseados na experiência adquirida, se utilizando do sistema integrado de gestão operacional existente. Não existe sistema que integre as gestões estratégicas, táticas e operacionais, sendo esta integração realizada de maneira empírica, onde a comunicação é realizada de modo informal entre as áreas é facilitada devido ao tamanho da unidade. O entrevistado acredita que os sistemas governamentais pouco auxiliam nas informações e tem pouca relevância sobre as atividades da Unidade.

Segundo Frezatti et al (2012) todos os instrumentos e técnicas do controle gerencial, empregados para suportar a gestão das entidades, são chamados de artefatos. Podendo ser um conceito, um método, um sistema ou uma ferramenta. A utilização dos artefatos permite maiores chances de êxito para organizações e quanto ao tocante à *verificação dos instrumentos de controle gerencial utilizados pelas unidades*, os entrevistados da Unidade A e C relatam conhecer todos os artefatos de gestão com exceção do Custeio Baseado em Atividades (ABC). Já a entrevistada da Unidade B não conhece o Custeio Baseado em Atividades e Balanced Score Card (BSC). Segundo os entrevistados, todas as unidades se utilizam dos seguintes artefatos de controle gerenciais: Orçamento, análise orçamentária e o benchmarking. A Unidade “A” também se utiliza do Balanced Score Card (BSC) e do Planejamento estratégico mais recentemente.

O controle especializado é encontrado nas atividades do desenvolvimento dos sistemas de controle gerenciais, pois faz sentido confiar o controle a alguém (especialista) para quem essas atividades consigam aprender sobre ele em ocasiões anteriores (HOFSTED, 1981).

No Quadro a seguir, apresenta um sumário da análise da variável deste componente do sistema de controle gerencial:



Análise da variável componente dos SCG - Desenvolvimento dos SCG	REFERÊNCIA DA LITERATURA SOBRE O TEMA	UNIDADES TÉCNICO CIENTÍFICAS PESQUISADAS			Apuração dos documentos institucionais da Fundação Oswaldo Cruz
		A	B	C	
<b>I - Avaliação dos sistemas de controle quanto a sua flexibilidade e adaptação a fatores externos</b>	Um sistema de controle gerencial deve ser um sistema coordenado e integrado, onde muitos dos dados são usados no sistema de controle de gestão também são usados na preparação de uma variedade de outros relatórios e análises usados por gerentes de linha e staff (ANTHONY e YOUNG, 2003).	Controle de gestão se desenvolve por meio de informações, relatórios e análises da execução orçamentária e outros indicadores que medem o desempenho das áreas finalísticas	Sistema próprio integrado auxilia no controle de gestão para obter informações, análises e gerar relatórios	Controle de gestão em geral baseados na experiência adquirida e no sistema integrado de gestão operacional existente.	Sistema de governança democrático e participativo - altos graus de autonomia das unidades técnico-científicas, ação é garantida pelas definições orientadoras pactuadas no Congresso Interno e por diversos outros fóruns.
	Um ambiente de controle na administração pública que vise ser efetivo no cumprimento de sua missão deve considerar as seguintes áreas de eventos prováveis numa entidade: Planejamento; Execução orçamentária; Gestão de pessoal; e Sistema de informações contábil-gerencial (RIBEIRO FILHO et al, 2008).	Não existe sistema que integre as gestões estratégicas, táticas e operacionais, sendo esta integração realizada de maneira empírica	Não existe sistema que integre as gestões estratégicas, táticas e operacionais, sendo esta integração realizada de maneira empírica	Não existe sistema que integre as gestões estratégicas, táticas e operacionais, sendo esta integração realizada de maneira empírica	O cumprimento se dá através de uma série de dispositivos de delegação, em sentido descendente, vínculo dos dirigentes das unidades técnico-científicas, aos objetivos e finalidades institucionais.
	As organizações precisam de um sistema total porque uma importante função de gestão é garantir que todas as partes da operação estejam em equilíbrio umas com as outras. Para monitorar e manter esse equilíbrio, a alta administração deve ter informações sobre todas as partes das operações da organização (ANTHONY e YOUNG, 2003).	Sistemas governamentais auxiliam no controle de gestão	Sistemas governamentais auxiliam no controle de gestão	Sistemas governamentais não auxiliam no controle de gestão	Diversos sistemas informatizados nas unidades científicas devido ao grau de autonomia
	O desenho do sistema de controle gerencial é composto por um conjunto de técnicas de controle, utilizados pela organização de forma conjunta e inclui artefatos para o planejamento e o controle de curto e longo prazo, para a avaliação de desempenho, para o custeio e para o fornecimento de informação para auxiliar o processo decisório (MATOS,2010).				
<b>II - Verificação dos instrumentos de controle gerencial utilizados pelas unidades</b>	Todos os instrumentos e técnicas do controle gerencial, empregados para suportar a gestão das entidades, são chamados de artefatos. Podendo ser um conceito, um método, um sistema ou uma ferramenta. A utilização dos artefatos permitam maiores chances de êxito para as organizações, em que exige o consumo de recursos, tais como, dinheiro, tempo, equipamentos, treinamento, que deixarão de ser aplicados em outras frentes (FREZATTI et al., 2012).	Possui conhecimento em: Orçamento Análise orçamentária Benchmarking Balanced Score Card (BSC) Planejamento estratégico	Possui conhecimento em: Orçamento Análise orçamentária Benchmarking Planejamento estratégico	Possui conhecimento em: Orçamento Análise orçamentária Benchmarking Balanced Score Card (BSC) Planejamento estratégico	São utilizados pela Fiocruz encontrados nos documentos institucionais: Orçamento Análise orçamentária Benchmarking Balanced Score Card (BSC) Planejamento estratégico
	Os artefatos considerados, são classificados em: ● Tradicionais (Planejamento Estratégico, Orçamento e Análise Orçamentária) e; ● Contemporâneos (Custeio Baseado em Atividade – ABC, Balanced Scorecard – BSC e Benchmarking) (MATOS,2010)	Utiliza em sua unidade: Orçamento Análise orçamentária Benchmarking Balanced Score Card (BSC) Planejamento estratégico	Utiliza em sua unidade: Orçamento Análise orçamentária Benchmarking	Utiliza em sua unidade: Orçamento Análise orçamentária Benchmarking	
	Controle especializado: Se os objetivos não são ambíguos, os resultados são mensuráveis, os efeitos das intervenções conhecidas, mas a atividade não é repetitiva, faz sentido confiar o controle a alguém (especialista) para quem essas atividades consigam aprender sobre ele em ocasiões anteriores (HOFSTED, 1981).				

Quadro 14 - Quadro sumário Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial

Fonte: Elaborado pelo autor.

## **5.2. CARACTERÍSTICAS DAS UNIDADES EM RELAÇÃO ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS PRESENTES NA LITERATURA**

Segundo Anthony e Young (2003) as características das organizações sem fins lucrativos são as seguintes:

1. A ausência de uma medida de lucro;
2. Considerações tributárias e legais diferentes;
3. Uma tendência para serem organizações de serviços;
4. Maiores restrições em metas e estratégias;
5. Menos dependência de clientes para suporte financeiro;
6. O domínio dos profissionais;
7. Importância das influências políticas;
8. Uma tradição de controles de gestão inadequados.

Foram analisadas as características das unidades finalísticas da Fiocruz presentes nesta pesquisa em relação ao afastamento ou aproximação junto ao referencial teórico de Anthony e Young (2003) sobre as características das organizações sem fins lucrativos. Dentro de cada uma das características apresentadas, há entre uma e cinco assertivas que definem uma organização não voltada ao lucro.

Dentro das 08 características identificadas pelos autores, foram analisadas as 27 assertivas de acordo com o pesquisado nas unidades da Fiocruz e verificou-se uma grande aproximação quanto as características dessas organizações. Apenas a característica “Uma tradição de controles de gestão inadequados” apresentou divisão quanto ao constante na literatura, pois das 04 assertivas, 02 assertivas não se aproximaram do encontrado na pesquisa junto às unidades.

Das 27 assertivas que compõem as características, apenas 07 assertivas quanto às unidades, não se coadunam plenamente com a literatura. Esse fato se dá principalmente pela diferença das diferenças entre a legislação brasileira e norte americana (EUA), entretanto cumpre registrar que em todas as características, majoritariamente se aproximam das características das organizações não direcionadas ao lucro propostas por Anthony e Young (2003).

No Quadro a seguir, apresenta um sumário da análise das características organizacionais das unidades em relação ao referencial teórico utilizado:

Características das Organizações sem fins lucrativo	Abordagem de Anthony e Young (2003)	ANÁLISE DE APROXIMAÇÃO DAS UNIDADES PESQUISADAS QUANTO À LITERATURA		
		Unidade A	Unidade B	Unidade C
<b>1. A ausência de uma medida de lucro</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A ausência de uma medida de lucro (medida única e satisfatória), prejudica o desenvolvimento de sistemas eficazes de controle gerencial para suas organizações.</li> </ul>	<p><b>Sim:</b> As unidades fazem parte de uma Fundação Pública, que não visa lucro, com prestação de serviços em diversas áreas da saúde pública e resultados ficam difíceis de serem mensurados em relação a qualidade dos serviços prestados para a sociedade</p>	<p><b>Sim:</b> As unidades fazem parte de uma Fundação Pública, que não visa lucro, com prestação de serviços em diversas áreas da saúde pública e resultados ficam difíceis de serem mensurados em relação a qualidade dos serviços prestados para a sociedade</p>	<p><b>Sim:</b> As unidades fazem parte de uma Fundação Pública, que não visa lucro, com prestação de serviços em diversas áreas da saúde pública e resultados ficam difíceis de serem mensurados em relação a qualidade dos serviços prestados para a sociedade</p>
<b>2. Considerações tributárias e legais diferentes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Possui benefícios da legislação tributária</li> <li>Grande preocupação dos gestores das entidades não lucrativas:               <ol style="list-style-type: none"> <li>propriedade da entidade</li> <li>geração e distribuição de lucro ou excedente</li> <li>obrigações legais sob uma entidade sem fins lucrativos.</li> </ol> </li> </ul>	<p><b>Sim</b></p> <p>Gera preocupação a aquisição de bens permanentes através de recursos extraordinários captados por pesquisadores causam sobrecarga da infraestrutura existente, que somente recebem recursos orçamentários</p>	<p><b>Sim</b></p> <p>Gera preocupação a aquisição de bens permanentes através de recursos extraordinários captados por pesquisadores causam sobrecarga da infraestrutura existente, que somente recebem recursos orçamentários</p>	<p><b>Sim</b></p> <p>Não Gera preocupação a aquisição de bens permanentes através de recursos extraordinários captados por emendas parlamentares</p>

<b>3. Uma tendência para serem organizações de serviços</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A maioria das organizações sem fins lucrativos são organizações de serviços</li> </ul>	<b>Sim:</b> Formação, pesquisa e prestação de serviços assistenciais em saúde pública	<b>Sim:</b> Formação, desenvolvimento e pesquisas científicas, apoio técnico de referência aos laboratórios de saúde pública e assessoria técnico-científica ao SUS	<b>Sim:</b> Produção e fornecimento de biomodelos e hemoderivados, serviços de controle da qualidade animal e biotecnologia (produção voltada para pesquisa)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizações de serviços tendem a ser intensivas em mão-de-obra;</li> </ul>	<b>Sim:</b> Área da saúde, necessita uso intensivo de mão de obra na área finalística e na área meio (gestão)	<b>Sim:</b> Área da saúde, necessita uso intensivo de mão de obra na área finalística e na área meio (gestão)	<b>Sim:</b> Área da saúde, necessita uso intensivo de mão de obra na área finalística e na área meio (gestão)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dificuldade de mensuração de qualidade e quantidade de serviços</li> </ul>	<b>Não e Sim:</b> Quantitativamente há como mensurar (nº egressos, tempo de titulação, nº atendimentos assistenciais, nº exames e diagnósticos, nº de artigos publicados). Qualitativamente não há mecanismos formais para mensurar os serviços prestados.	<b>Não e Sim:</b> Quantitativamente há como mensurar (nº egressos, tempo de titulação, nº coleções biológicas, nº exames e diagnósticos, nº de artigos publicados). Qualitativamente não há mecanismos formais para mensurar os serviços prestados.	<b>Não e Sim:</b> Quantitativamente há como mensurar (nº egressos, tempo de titulação, quantidade de biomodelos, nº exames e diagnósticos, nº de artigos publicados). Qualitativamente não há mecanismos formais para mensurar os serviços prestados.
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Julgamentos são subjetivos sobre qualidade da maioria dos serviços</li> </ul>	<b>Sim</b>	<b>Sim</b>	<b>Sim</b>
<b>4. Maiores restrições em metas e estratégias</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tem muito menos liberdade de escolha sobre o setor de atuação</li> <li>• Fornecer serviços conforme indicado por um agente externo</li> </ul>	<b>Sim:</b> Sofrem impactos significativos quando ocorrem, surtos, epidemias ou endemias (dengue, chicungunha, febre amarela, etc...) que aumentam a demanda em pesquisas, produção e formação nas áreas de saúde pública;	<b>Sim:</b> Sofrem impactos significativos quando ocorrem, surtos, epidemias ou endemias (dengue, chicungunha, febre amarela, etc...) que aumentam a demanda em pesquisas, produção e formação nas áreas de saúde pública;	<b>Sim:</b> Quando ocorre uma epidemia ou um surto, sua produção é afetada devido ao aumento de demanda em pesquisa e produção de outras unidades da Fiocruz.
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tendência de mudar as estratégias lentamente</li> </ul>	<b>Sim:</b> Encontra dificuldades de imediata implantação do planejamento estratégico	<b>Sim:</b> Não possui planejamento estratégico, embora futuramente deseje implantar	<b>Sim:</b> Não possui planejamento estratégico, embora futuramente deseje implantar
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tipos de serviços bem explícitos que podem fornecer</li> </ul>	<b>Sim:</b> Competências e serviços dispostos em Lei, Estatuto e Regimento interno	<b>Sim:</b> Competências e serviços dispostos em Lei, Estatuto e Regimento interno	<b>Sim:</b> Competências e serviços dispostos em Lei, Estatuto e Regimento interno
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Limitações de gastos feitas pelo Poder Legislativo</li> </ul>	<b>Não:</b> No Brasil é o Poder executivo que geralmente realiza o contingenciamento de recursos, o Poder legislativo geralmente procura ampliar o orçamento e enviar emendas parlamentares de verbas adicionais aos órgãos	<b>Não:</b> No Brasil é o Poder executivo que geralmente realiza o contingenciamento de recursos, o Poder legislativo geralmente procura ampliar o orçamento e enviar emendas parlamentares de verbas adicionais aos órgãos	<b>Não:</b> No Brasil é o Poder executivo que geralmente realiza o contingenciamento de recursos, o Poder legislativo geralmente procura ampliar o orçamento e enviar emendas parlamentares de verbas adicionais aos órgãos

<b>5. Menos dependência de clientes para suporte financeiro</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Organizações apoiadas pelo poder público, não existe tal relação entre o número de clientes e o sucesso da organização</li> </ul>	<p><b>Não:</b> Na saúde pública brasileira, nas áreas de ensino, pesquisa e produção se houver aumento na capacidade desses serviços ofertados para a sociedade, existe uma percepção de conquista.</p>	<p><b>Não:</b> Na saúde pública brasileira, nas áreas de ensino, pesquisa e produção se houver aumento na capacidade desses serviços ofertados para a sociedade, existe uma percepção de conquista.</p>	<p><b>Não:</b> Na saúde pública brasileira, nas áreas de ensino, pesquisa e produção se houver aumento na capacidade desses serviços ofertados para a sociedade, existe uma percepção de conquista.</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Clientes adicionais podem colocar uma pressão sobre os recursos disponíveis</li> <li>Receitas fixadas por apropriações (dinheiro do governo) ou doação (organizações educacionais, religiosas e de caridade).</li> </ul>	<p><b>Sim:</b> Demandas emergentes do Ministério da Saúde e dos servidores atuantes na área de pesquisa, com captação de recursos extraordinários, sobrecarregam a infraestrutura existente ou sua área meio, que são mantidas pelos contingenciados recursos orçamentários vindos do Tesouro.</p>	<p><b>Sim:</b> Demandas emergentes do Ministério da Saúde e dos servidores atuantes na área de pesquisa, com captação de recursos extraordinários, sobrecarregam a infraestrutura existente ou sua área meio, que são mantidas pelos contingenciados recursos orçamentários vindos do Tesouro.</p>	<p><b>Sim:</b> Demandas emergentes do Ministério da Saúde e dos servidores atuantes na área de pesquisa, com captação de recursos extraordinários, sobrecarregam a infraestrutura existente ou sua área meio, que são mantidas pelos contingenciados recursos orçamentários vindos do Tesouro.</p>
<b>6. Domínio de profissionais</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Profissionais preferem trabalhar de forma independente</li> </ul>	<p><b>Sim:</b> Profissionais que mais influenciam a organização são os seus pesquisadores, por vezes há conflitos com o pessoal da área de gestão, pois pesquisadores querem autonomia</p>	<p><b>Sim:</b> Profissionais que mais influenciam a organização são os seus pesquisadores, por vezes há conflitos com o pessoal da área de gestão, pois pesquisadores querem autonomia</p>	<p><b>Não:</b> Profissionais que mais influenciam a organização são os seus profissionais de nível técnico têm bom relacionamento com o pessoal de gestão e gostam da influência destes no seu processo de trabalho</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tradicionalmente o dirigente máximo é um profissional não gestor (Cientista, Professor, Médico, etc)</li> </ul>	<p><b>Sim:</b> Médico</p>	<p><b>Sim:</b> Farmacêutico Bioquímico</p>	<p><b>Sim:</b> Médico veterinário</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Influências externas de várias fontes, leva a uma difusão de poder</li> </ul>	<p><b>Sim:</b> Por ser uma unidade política, a grupos com interesses diversos</p>	<p><b>Sim:</b> Por ser uma unidade política, a grupos com interesses diversos</p>	<p><b>Sim:</b> Por ser uma unidade política, a grupos com interesses diversos</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Alta administração é isolada pela burocracia (regras e estabilidade do corpo funcional)</li> </ul>	<p><b>Sim:</b> Escolha dos dirigentes através do voto direto pelos trabalhadores da unidade, aproxima diregentes e trabalhadores.</p>	<p><b>Sim:</b> Escolha dos dirigentes através do voto direto pelos trabalhadores da unidade, aproxima diregentes e trabalhadores.</p>	<p><b>Sim:</b> Escolha dos dirigentes através do voto direto pelos trabalhadores da unidade, aproxima diregentes e trabalhadores.</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dependência do poder político para influenciar aqueles que não podem ser controlados diretamente.</li> </ul>	<p><b>Não:</b> A escolha dos dirigentes pelo voto direto, minimiza influências políticas externas. Ocorre disputas políticas internas</p>	<p><b>Não:</b> A escolha dos dirigentes pelo voto direto, minimiza influências políticas externas. Ocorre disputas políticas internas</p>	<p><b>Não:</b> A escolha dos dirigentes pelo voto direto, minimiza influências políticas externas. Ocorre disputas políticas internas</p>

7. Importância das influências políticas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Organizações sem fins lucrativos são políticas devido:               <ul style="list-style-type: none"> <li>Necessidade de reeleição</li> <li>Visibilidade Pública</li> <li>Múltiplas pressões externas</li> <li>Restrições legislativas</li> <li>Rotatividade no gerenciamento</li> </ul> </li> </ul>	<b>Sim:</b> É unidade política por natureza, com grupos com interesses diversos, onde os dirigentes são eleitos e reeleitos através do voto direto pelos trabalhadores da unidade	<b>Sim:</b> É unidade política por natureza, com grupos com interesses diversos, onde os dirigentes são eleitos e reeleitos através do voto direto pelos trabalhadores da unidade	<b>Sim:</b> É unidade política por natureza, com grupos com interesses diversos, onde os dirigentes são eleitos e reeleitos através do voto direto pelos trabalhadores da unidade
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Regulamentos do serviço público operam para inibir o bom controle administrativo</li> </ul>	<b>Sim:</b> caráter punitivo da avaliação de desempenho institucional e individual, leva os servidores a criarem para si e pactuarem junto as suas chefias, metas facilmente alcançáveis e superáveis, enxergam a gratificação por desempenho não como bônus, mas como parte integrante da remuneração.	<b>Sim:</b> caráter punitivo da avaliação de desempenho institucional e individual, leva os servidores a criarem para si e pactuarem junto as suas chefias, metas facilmente alcançáveis e superáveis, enxergam a gratificação por desempenho não como bônus, mas como parte integrante da remuneração.	<b>Sim:</b> Considera falha e irreal a avaliação de desempenho institucional e individual e destaca disfunções na carreira de gestão, tal qual necessidade de cursos stricto sensu para melhorar remuneração
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Regras sindicais equiparam os indivíduos em toda a organização, inclusive a maioria dos gerentes.</li> </ul>	<b>Sim:</b> Devido serem todos da mesma carreira e haver rotatividade constante nas funções de dirigentes e de gerenciamento devido às eleições na Fiocruz	<b>Sim:</b> Devido serem todos da mesma carreira e haver rotatividade constante nas funções de dirigentes e de gerenciamento devido às eleições na Fiocruz	<b>Sim:</b> Devido serem todos da mesma carreira e haver rotatividade constante nas funções de dirigentes e de gerenciamento devido às eleições na Fiocruz
8. Tradição de controles de gestão inadequados	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lentidão na adoção dos conceitos e práticas de controle contábil e gerencial atuais</li> </ul>	<b>Sim:</b> Somente nos últimos anos com o ingresso de novos servidores na área de gestão, que houve alguns avanços	<b>Sim:</b> verificado pela dificuldade de implantação de artefatos de SCG contemporâneos	<b>Sim:</b> verificado pela dificuldade de implantação de artefatos de SCG contemporâneos
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ideia que o governo não podia usar técnicas de controle gerencial desenvolvidas pelos negócios</li> </ul>	<b>Não:</b> Idéia superada em toda a fundação, gestores são incentivados a utilizar novas técnicas de gestão	<b>Não:</b> Idéia superada em toda a fundação, gestores são incentivados a utilizar novas técnicas de gestão	<b>Não:</b> Idéia superada em toda a fundação, gestores são incentivados a utilizar novas técnicas de gestão
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Relutância de aprovação política para mudança de um novo formato de orçamento</li> </ul>	<b>Sim:</b> O orçamento brasileiro não é "impositivo" e sim "autorizativo" o que permite o contingenciamento por parte do Poder executivo conforme seus interesses ou condições, que permite barganhas junto ao Poder legislativo. Esse fato reflete no orçamento de toda a Fiocruz.	<b>Sim:</b> O orçamento brasileiro não é "impositivo" e sim "autorizativo" o que permite o contingenciamento por parte do Poder executivo conforme seus interesses ou condições, que permite barganhas junto ao Poder legislativo. Esse fato reflete no orçamento de toda a Fiocruz.	<b>Sim:</b> O orçamento brasileiro não é "impositivo" e sim "autorizativo" o que permite o contingenciamento por parte do Poder executivo conforme seus interesses ou condições, que permite barganhas junto ao Poder legislativo. Esse fato reflete no orçamento de toda a Fiocruz.
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Para os funcionários de carreira não interessa um bom sistema de controle de gestão, pois fornecem novas informações para a administração e agentes externos, que poderão expor tais servidores.</li> </ul>	<b>Não:</b> Pelo contrário, demonstra o desejo e necessidade de mais informações, em especial os gestores e a alta gestão.	<b>Não:</b> Pelo contrário, demonstra o desejo e necessidade de mais informações, em especial os gestores e a alta gestão.	<b>Não:</b> Pelo contrário, demonstra o desejo e necessidade de mais informações, em especial os gestores e a alta gestão.

Quadro 15 - Características das unidades em relação às OSFL

Fonte: Elaborado pelo autor.

## **6. COMENTÁRIOS FINAIS E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS**

### **6.1. Comentários Finais**

O presente estudo teve por objetivo identificar nas características dos sistemas de controle gerencial presentes nas organizações públicas singulares de saúde, em como se aproximam ou se afastam dos conceitos encontrados na literatura que versa sobre o tema, utilizando como objeto de pesquisa as unidades técnico-científicas da Fundação Oswaldo Cruz, que são suas unidades finalísticas, voltadas para prestação de serviços públicos no âmbito da saúde, através de ensino, pesquisa, inovação, assistência e desenvolvimento tecnológico.

No começo da pesquisa, realizou-se uma revisão de literatura através de uma análise em execução do orçamento público, contratação pública, planejamento e controle da administração pública e controle gerencial em organizações sem fins lucrativos, foi definido um plano referencial teórico que serviu de norte para este estudo.

Para atingir o propósito do estudo, utilizou-se uma pesquisa de natureza exploratória através da abordagem metodológica de estudo de casos, onde o desenho analítico desta pesquisa constou com descrição das características organizacionais da Fiocruz e de suas unidades finalísticas, seguida de depoimentos dos atores chaves da área de gestão de 03 unidades finalísticas e de pesquisa e análise em documentos institucionais disponíveis, onde se procurou relacionar os resultados obtidos em campo, junto ao plano referencial teórico desenvolvido. Os resultados obtidos se limitaram aos casos pesquisados e são apresentados a seguir para um melhor conhecimento do processo de controle gerencial das unidades da Fiocruz estudadas.

Resumindo-se os principais resultados das características dos SCG das unidades pesquisadas através das variáveis propostas, foi verificado que:

#### **Objetivos Organizacionais**

As teses aprovadas, de onde se originam os objetivos estratégicos da instituição estudada, podem ser entendidas como uma espécie de autoafirmação das competências institucionais, posicionamentos e compromissos organizacionais, de onde se geram as diretrizes institucionais estratégicas para os próximos anos.

No sentido de comunicar seus objetivos para toda organização, tanto os achados documentais quanto ao verificado nas organizações pesquisadas se aproximam do exposto por Flamholtz (1979), quanto a uma clara e inequívoca comunicação, corroborando ainda com

Gomes e Salas (2001) no que diz respeito a observação por parte da organização quanto às influências nos contextos organizacional e social.

Embora as organizações pesquisadas por força de lei possuam avaliações institucionais, com metas e indicadores, não se vê relação mais direta com as diretrizes aprovadas por sua instância máxima de poder (congresso interno). Quanto à adaptabilidade de seus objetivos quanto à revisão e mudanças, ocorre um afastamento na literatura sobre SCG tida como eficaz quanto à revisão de objetivos e a efetiva integração formal entre metas e objetivos (LORANGE e MORTON, 1974; FLAMHOLTZ, 1979; HOFSTED, 1981; ANTHONY e GONVIDARAJAN, 2008).

Nenhuma unidade pesquisada possui planejamento estratégico formalizado e operante e tampouco a própria Fiocruz possui mecanismos formais de averiguar e monitorar o que foi definido no Congresso Interno, havendo apenas parcial congruência entre as metas e os indicadores obrigatórios previstos em lei com todas as diretrizes organizacionais estabelecidas, que mais parecem uma espécie de visão de como a organização gostaria de ser.

As metas por vezes são subestimadas, mas para haver um melhor alinhamento entre todas as unidades e a presidência da Fiocruz que se utilizam pela ótica de Hofsted (1981) do controle político para resolver estas ambiguidades.

### **Planejamento orçamentário**

O planejamento orçamentário ainda carece de melhor estrutura, pois sua aprovação dentro da Fiocruz e no Ministério da Saúde é demorado e incerto, o que gera um descasamento temporal e de expectativa financeira para cumprir seus objetivos institucionais. Como Gomes e Salas (2001) já ensinaram quanto maior for à descentralização, mais custoso e difícil será o seu sistema de controle. Percebe-se um grande imbróglio político e medição de forças entre as unidades finalísticas com a Fiocruz e esta com o Ministério da Saúde quanto à alocação de recursos na organização como um todo.

Bem certo que a administração pública federal enfrenta uma crise econômica que se estende desde o ano de 2014 e os órgãos governamentais vêm sofrendo com a escassez de recursos, tendo sido constante o contingenciamento financeiro por parte do governo. Mas as unidades têm dificuldades de planejar ou se adaptar as demandas emergentes que a saúde pública enfrenta, ficando sempre a “combater o incêndio” ao invés de se prevenir quanto ao “fogo” emergente que sempre surge, sobrecarregando ainda mais a infraestrutura existente.



Nota-se um controle Julgamental nas atividades de planejamento orçamentário das unidades pesquisadas, conforme definição de Hofsted.

### **Execução orçamentária**

O processo de execução orçamentária semelhantemente ao planejamento orçamentário é confuso e impreciso. Para começar todas as unidades iniciam o ano sem o orçamento estar concluso e aprovado, geralmente se disponibiliza 1/12 (duodécimo) do orçamento executado no ano anterior. Embora se perceba diligência por parte dos gestores das unidades pesquisadas quanto ao monitoramento e aplicação dos recursos financeiros, carece de nítido planejamento a contratação de serviços, pois estes vêm aumentando ano a ano, o peso sobre o orçamento das unidades e da própria Fiocruz e sua capacidade de adaptação a fatores externos mostra-se falho.

Para Machado e Holanda (2010) os gestores precisam de diversas informações para uma tomada de decisão mais eficaz, porém as unidades pesquisadas carecem de sistemas informatizados que disponibilizem dados e informações concernentes a todo sistema de gestão que possam auxiliá-los em suas deliberações e no controle dos gastos mais relevantes e estratégicos. Anthony e Young (2003) dizem que as organizações não vocacionadas ao lucro, por prestarem serviço tendem a utilizar intensiva em mão-de-obra. Não é de se estranhar que as principais despesas das unidades sejam com contratos de mão de obra, porém o mais preocupante é que a maior parte deste contingente esteja trabalhando nas áreas meio ou de gestão das unidades.

Para uma apuração mais detalhada, precisa e justa, seria necessário ter os valores gastos com os servidores que atuam na área finalística de cada unidade pesquisada, mas essa despesa não fica na responsabilidade das unidades pesquisadas e sim da presidência da fundação. O controle de tentativa e erro é encontrado nas atividades de execução orçamentária, devido aos efeitos das intervenções não serem conhecidos e sua atividade ser repetitiva (HOFSTED, 1981).

### **Avaliação de desempenho**

As medidas formais de avaliação de desempenho das unidades pesquisadas influenciam o comportamento das pessoas e isso se aproxima do que Flamholtz (1979) versa sobre o assunto. Todavia como Anthony e Young (2003) ensinam, raramente existe congruência perfeita entre metas individuais e organizacionais, e isso acontece nas unidades

pesquisadas. Há uma clara incoerência no que foi dito quanto ao compromisso com as metas por parte dos gestores e funcionários, junto com as críticas que foram feitas a avaliação individual coordenada pela presidência da Fiocruz. Pois ao estipular metas mais conservadoras e mais fáceis de superar, os servidores não estão se comprometendo efetivamente.

Alegam que pelo fato de suas metas estarem atreladas a remuneração salarial, se cria uma “pseudo pacto” de superação das metas individuais com seus pares e com suas chefias. Entende-se que nesse aspecto a própria política remuneratória e de carreiras no serviço público brasileiro, cria essas distorções no tocante a uma avaliação de desempenho mais realista e motivadora, tão cobrada e propalada pela opinião pública quanto ao desempenho e responsabilidade dos seus servidores públicos.

Para Macintosh (1994) as organizações democráticas que permitem a escolha de seus dirigentes por seus funcionários, desenvolverão o verdadeiro empoderamento. Nenhuma organização pública brasileira representa mais disso do que a Fundação Oswaldo Cruz e suas unidades técnico-científicas. Porém os servidores ao terem esse empoderamento, criam uma cultura organizacional mais democrática e participativa, ao mesmo tempo em que brotam divisões políticas, que se não forem pactuadas para o bem de toda organização, podem até mesmo afetar o desempenho institucional.

Gomes e Salas (2001) salientam que uma cultura organizacional promotora possibilita um aumento da coesão e atuar como mecanismo eficaz de controle de gestão, percebe-se em todas as unidades a existência de um compromisso muito forte com o que representa o Sistema Único de Saúde (SUS) e isso é fomentado em toda a instituição. Apesar de ser uma instituição formadora de recursos humanos para a saúde, as unidades pesquisadas não possuem um programa de capacitação contínua da área de gestão pública e orçamentária. Ações são tomadas empiricamente pelos gestores quanto à qualificação necessária para o desempenho de suas atividades. Controle intuitivo encontrado nas atividades de avaliação de desempenho, pois os efeitos das intervenções são conhecidos, mas a atividade não é repetitiva e cumpre ter pessoas confiáveis para encontrar intuitivamente a forma adequada de intervenção necessária para alcançar os resultados desejados (HOFSTED, 1981).

### **Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial**

Segundo Anthony e Young (2003) as organizações precisam de um sistema total de controle para garantir que todas as partes da operação estejam em equilíbrio que exige da alta

administração acesso as informações sobre todas as partes das operações da organização. Os resultados obtidos junto às unidades estudadas sugerem que existe uma deficiência em seus controles de gestão. As unidades não possuem sistema informatizado integrado que una o operacional, o tático e o estratégico de suas organizações e junto com sua “matriz” a Fundação Oswaldo Cruz. Os sistemas governamentais disponíveis pouco auxiliam nas demandas de informações gerenciais e o controle da gestão se dá uma forma mais informal e menos eficiente, devido as suas informações, análises e relatórios serem gerados de forma fragmentada, através de planilhas e programas usuais de mercado.

O controle especializado é encontrado nas atividades do desenvolvimento dos sistemas de controle gerenciais, pois faz sentido confiar o controle a alguém (especialista) para quem essas atividades consigam aprender sobre ele em ocasiões anteriores (HOFSTED, 1981).

Quanto ao atendimento aos objetivos específicos desta pesquisa, em resumo concluiu-se que:

As despesas correntes mais relevantes e que possuem maior influência nas unidades pesquisadas são os contratos de terceirização de mão de obra. Embora todos entrevistados tenham destacado a necessidade desta mão de obra, causa espanto que suas principais despesas não estejam relacionadas diretamente com sua atividade fim, e sim para “manter a máquina”, fazendo com que as unidades comprometam todo o seu recurso orçamentário, dependendo de recurso extra orçamentário (projetos, emendas parlamentares, etc), para o investimento em sua atividade finalística ou adquirir bens permanentes.

Os artefatos de controle gerencial utilizados pelas unidades, há certo conhecimento por parte dos gestores, em especial sobre os artefatos ditos tradicionais, mas ocorre uma dificuldade de implantação plena destas ferramentas de gestão junto a toda organização, devido ao fato de haver certa resistência de grupos profissionais ligados às áreas finalísticas, que exercem grande influência profissional e política nas unidades.

Os indicadores mais utilizados são o de monitoramento orçamentário e o de execução financeira. As unidades pesquisadas realizam de forma empírica e não formal certa associação entre os objetivos e as metas, carece de metodologia e formalização uma avaliação institucional mais qualitativa e menos voltada para o curto prazo. A avaliação institucional definida em lei favorece o estabelecimento de metas conservadoras e sem estímulos para que os servidores as superem, pois tem a sua remuneração atrelada ao alcance destas metas.

A comparação entre os SGC encontrados nas unidades pesquisadas foram realizadas nas análises dos componentes no capítulo 5.1 do presente estudo. Foram encontrados sistemas

de controle gerencial que apresentavam alguma relação com aqueles vistos como proeminentes junto ao referencial teórico pesquisado, mas quando analisado de modo mais amplo, devido à fragmentação institucional, se percebe a necessidade de evolução de um processo de planejamento e controle que contemple os objetivos estratégicos de toda a Fiocruz e de suas unidades finalísticas.

Os resultados obtidos nesta pesquisa indicam que as características organizacionais existentes nas unidades estudadas em diversos aspectos, se assemelham às bases teóricas sobre as características das organizações sem fins lucrativos conceituados por Anthony e Young (2003).

A pesquisa foi estruturada objetivando responder o seguinte questionamento: Quais são as características dos sistemas de controle gerencial projetados por unidades singulares de saúde governamentais e como se aproximam ou se afastam dos conceitos encontrados na literatura que versa sobre o tema. Portanto, no atual estágio conclui-se que os sistemas de controle gerencial existentes nas três unidades técnico-científicas estudadas não apresentam todas as características dos sistemas tidas como eficazes pelo referencial teórico que balizou este estudo.

Cumpre ressaltar que o foco deste estudo se concentrou nas organizações individuais do campo da saúde pública, não levando em conta os sistemas globais encontrados no âmbito estatal, como a política de saúde pública vigente, ou seja, as ações, os programas e os projetos desenvolvidos pelo governo brasileiro.

## **6.2. Recomendações e sugestões para pesquisas futuras**

A política de saúde não deve entrar no escopo de futuros estudos sobre o tema, a concentração deve ser nas organizações públicas individuais que compõem esse sistema e em entender como melhorar a sua função de controle gerencial, para auxiliá-las a se tornarem organizações mais eficazes e eficientes na prestação do serviço público. O foco mais limitado tende a ser menos satisfatório, entretanto, ainda que as organizações possam ser diretamente afetadas pelas políticas públicas, tais influências ou turbulências do contexto social e ambiental servem como base para a escolha do sistema de controle de gestão mais adequado a enfrentar tais dificuldades, ou seja, o sistema de controle responde as características sociais e ambientais, não o contrário (Anthony & Young, 2003).

Foi constatado que tanto nos achados dos documentos institucionais e quanto no que foi dito pelos entrevistados, existe um reconhecimento da importância dos mecanismos de

controle quanto ao alcance dos objetivos da organização. Entretanto não se conseguiu programar um sistema de controle gerencial que seja eficaz e eficiente nas organizações pesquisadas, que contemple o modelo de governança da Fiocruz com suas diversas instâncias de poder.

As variáveis de pesquisa propostas contribuirão para um melhor conhecimento sobre sistemas de controle gerencial no setor público e para futuros estudos sobre o tema, ao permitir a comparabilidade dos resultados alcançados com o encontrado no referencial teórico sobre controle gerencial em organizações públicas sem fins lucrativos.

Espera-se que unidades públicas singulares se utilizem dos conceitos propostos, a fim de ocorra um efetivo desenvolvimento institucional, que proporcionarão uma melhor gestão sobre os seus recursos organizacionais e o alcance de seus objetivos precípuos que é a prestação de serviços de excelência à sociedade.

Em futuras pesquisas, a utilização da metodologia de estudo de caso, deve ser complementada por dados secundários obtidos em informações constantes em sítios oficiais do governo, relatórios anuais de gestão, relatórios de auditoria e demais documentos institucionais. Como o objeto de estudo será um ente da administração pública brasileira, os dados secundários costumam estar disponíveis, tendo em sua maioria, publicidade e transparência conforme preconiza a legislação em vigor no país.

Recomenda-se, por fim, a adoção de outras variáveis, além das consideradas neste estudo, tais como, cultura organizacional, internacionalização, tecnologia, capital intelectual, que possam auxiliar o atendimento de objetivos específicos de pesquisas voltadas para os sistemas de controle gerencial em instituições de saúde pública ou filantrópicas, inclusive nas administrações diretas e indiretas dentro das esferas estaduais e municipais.

## REFERÊNCIAS

ABREU, Welles Matias de; GOMES, Ricardo Corrêa. O orçamento público brasileiro e a perspectiva emancipatória: existem evidências empíricas que sustentam esta aproximação? *Rev. Adm. Pública*. 2013, vol.47, n.2, pp.515-540. ISSN 0034-7612.

ANTHONY, Robert N. *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston, Harvard, 1965.

\_\_\_\_\_; YOUNG, David W. *Management Control in Nonprofit Organizations*. New York, McGraw Hill, 2003.

\_\_\_\_\_; GOVIDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARAÚJO, Andréa Naritza Silva Marquim. *Articulação entre o conceito de governança e as funções de planejamento e controle na gestão de políticas públicas*. 2010. Disponível em: <<http://banco.consad.org.br/handle/123456789/121>>. Acesso em 17 mar. 2018.

Brasil. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal; 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 07 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o Art. 37, Inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para Licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm)>. Acesso em 07 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 11.355, de 19 de outubro de 1993. Dispõe sobre a criação (...) do Plano de Carreiras e Cargos de Ciência, Tecnologia, Produção e Inovação em Saúde Pública da Fiocruz (...). [Acesso em 03 out 2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/Lei/L11355.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Lei/L11355.htm)

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n.º 101, de 04.05.2000 – Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências – LRF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 07 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 8.932, de 14 de dezembro de 2016. Aprova o Estatuto da Fundação Oswaldo Cruz. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/decreto/D8932.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8932.htm)>. Acesso em 07 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Manual Técnico do Orçamento – MTO. Brasília, 2014. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/port\\_249/MDF\\_Volume\\_III\\_3edicao.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/port_249/MDF_Volume_III_3edicao.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2017.

CORE, Fabiano Garcia. Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento. Enap, 2001. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/documents/586010/601535/44texto.pdf/3f5c1b8c-33f8-42ef-8c9f-c0275c44f145>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Fabiano Garcia. Reformas orçamentárias no Brasil: uma trajetória de tradição e formalismo na alocação dos recursos públicos. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, IX. 2004. Disponível em: <[www.clad.org/congresos/congresos-antiores/ix-madrid-2004/documentos-de-los-congresos](http://www.clad.org/congresos/congresos-antiores/ix-madrid-2004/documentos-de-los-congresos)>. Acesso em: 25 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Fabiano Garcia. Reforma Gerencial dos Processos de Planejamento e Orçamento. In: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz. Planejamento e orçamento governamental Brasília: ENAP, v. 1, 2006. Disponível em: <[http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/873/1/Coletânea Planejamento e Orçamento - Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento.pdf](http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/873/1/Coletânea%20Planejamento%20e%20Orçamento%20-%20Reforma%20gerencial%20dos%20processos%20de%20planejamento%20e%20orçamento.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2017.

CRESWELL, J. W. Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

FERNANDES, Ciro Campos Christo. Transformações na gestão de compras da administração pública brasileira. 2008. Disponível em: <[http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/1713/1/Transformações na gestão de compras da adm pública brasileira Ciro Fernandes.pdf](http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/1713/1/Transformações%20na%20gestão%20de%20compras%20da%20adm%20pública%20brasileira%20Ciro%20Fernandes.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Ciro Campos Christo. A organização da área de compras e contratações públicas na administração pública federal brasileira: o elo frágil. Revista do Serviço Público, v. 67, n. 3, p. 407-432, 2016.

FLAMHOLTZ, Eric. Organizational control systems as a managerial tool. California Management Review, v.22, n. 2, p. 50-9, 1979.

FREZATTI, Fábio et al. Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. BBR-Brazilian Business Review, v. 9, n. 1, 2012.

FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ. Portal Fiocruz. Organograma. Rio de Janeiro: 2017. Disponível em: < <http://portal.fiocruz.br/pt-br/content/organograma>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Relatório de Gestão do Exercício 2016. Rio de Janeiro: 2017b. Disponível em: < [https://portal.fiocruz.br/sites/portal.fiocruz.br/files/documentos/relatorio\\_de\\_gestao\\_2016\\_fiocruz.pdf](https://portal.fiocruz.br/sites/portal.fiocruz.br/files/documentos/relatorio_de_gestao_2016_fiocruz.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2017.

GIACOMONI, James. Orçamento público. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, Josir Simeone. Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras. Rio de Janeiro, Tese de Doutorado em Administração-COPPEAD/UFRJ, 1983.

\_\_\_\_\_, Josir Simeone, SALAS, Joan M. Amat. Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_, Josir Simeone; AMAT, Joan M. Controle de gestão: um enfoque contextual e organizacional. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 1995. Disponível em: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3443>>. Acesso em 07 mar. 2018.

\_\_\_\_\_, Josir Simeone. Controle de gestão comportamental: Textos e casos. São Paulo: Atlas, 2014.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. Caderno de estudos, n. 21, p. 01-18, 1999.



HOFSTEDE, Geert. Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, v. 6, n. 3, p. 193-211, 1981.

MATOS, Emanuel Rodrigues Junqueira de. Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência. 2010. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

LEITE, Jacqueline Dagmar Barros Lobo; SOUZA, Hellen Fernanda; NASCIMENTO, Eliana Cassiano Verdade. Contratualização na saúde: proposta de um contrato único para os programas no Estado de Minas Gerais. *Rev. adm. saúde*, v. 12, n. 46, p. 15-22, 2010.

OTLEY, David. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, n.5, p. 289-299, 1994.

PARES, A. e VALLE, B. “PA retomada do planejamento governamental no Brasil e seus desafios”. In: *Planejamento e orçamento governamental; coletânea / Organizadores: James Giacomoni e José Luiz Pagnussat – Brasília: ENAP, Volume 2, 2006.*

PELLINI, Ana Maria. Os Sistemas de Planejamento, Execução e Controle da Gestão Pública- Uma Nova Proposta. *ConTexto*, v. 3, n. 4, 2003.

PINTO, Élide Graziane. Discricionariedade, contingenciamento e controle orçamentário. *Revista Gestão & Tecnologia*, v. 6, n. 2, 2006.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. Governo Federal. Disponível em: <  
<http://www.portaltransparencia.gov.br>>. Acessado em: 01jul. 2018.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública-RAP*, v. 44, n. 4, 2010.

MACINTOSH, Norman B. *Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach*. Chichester: Wiley, 1994. 281 p.

MARTINEWSKI, André Luís. Mudanças no controle gerencial de empresas brasileiras estatais e privatizadas: estudo de casos. 2003. 246 f. 2003. Tese de Doutorado (Tese-

doutorado em Administração). Instituto COPPEAD de Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

QUINTAL, Renato Santiago et al. Uma reflexão sobre a aplicação do controle gerencial ao setor público brasileiro durante os últimos 20 anos. *Revista Uniabeu*, v. 5, n. 10, p. 263-273, 2012.

RIBEIRO FILHO, José Francisco et al. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. *Revista Universo Contábil*, v. 4, n. 3, 2008.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. Processo orçamentário federal: problemas, causas e indicativos de solução. *Revista de Administração Pública*, v. 29, n. 3, p. 122-156, 1995. .

SANTOS, Lucimar Rizzo Lopes dos. Fiscalização de contratos. 2013. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/documents/52930/707328/Caderno36+site.pdf/bf363005-0dbb-4750-8dd3-2e741c16080e>. Acesso em: 25 jun. 2017.

DOS SANTOS, Alberto Almeida. Gestão da Contratualização no Setor Público Brasileiro: Proposta de Diretrizes. *Sistemas & Gestão*, v. 9, n. 3, p. 328-339, 2014.

TRIDAPALLI, Juarez Paulo; FERNANDES, Elton; VIEIRA MACHADO, Waltair. Gestão da cadeia de suprimento do setor público: uma alternativa para controle de gastos correntes no Brasil. *Revista de Administração Pública-RAP*, v. 45, n. 2, 2011.

Da UNIÃO, M.T. C. G. (2018). Portal da transparência. Orçamento anual. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/orcamento>>. Acesso em 07 mar. 2018.

VAZ, José Carlos; SPANGHERO LOTTA, Gabriela. A contribuição da logística integrada às decisões de gestão das políticas públicas no Brasil. *Revista de Administração Pública-RAP*, v. 45, n. 1, 2011.

VAZ JÚNIOR, Oswaldo Junqueira. A influência da estrutura e dos processos organizacionais nas contratações públicas. Dissertação de mestrado - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas – Ebape/FGV, Rio de Janeiro, 2016.

## **ANEXO 1 - Roteiro de pesquisa**

Este roteiro tem como objetivo coletar dados sobre as características das unidades finalísticas da Fundação Oswaldo Cruz, como parte de um projeto de pesquisa do curso de Mestrado em Administração na área de Controle Gerencial, pelo Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) da Universidade do Grande Rio “Prof. José De Souza Herdy” (UNIGRANRIO).

Todas as informações prestadas nesta entrevista serão consideradas estritamente confidenciais, com o entrevistado tendo anonimato. Foi entregue ao entrevistado uma cópia com todas as perguntas contidas nos questionários.

**Data:**

**Entrevistador:** Luiz Cláudio de Camargo Moureau Linhares

**Unidade Técnico-científica:**

**Nome do entrevistado:**

**Função:**

## ANEXO 2 – Questionários

<b>Questionário: Objetivos da organização</b>
<p>Nesta primeira parte do questionário deseja-se obter informações sobre os objetivos da instituição e como são transmitidos. Para os propósitos da pesquisa definem-se estes objetivos da seguinte forma:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Objetivos Gerais:</b> traduzem o planejamento estratégico da instituição em conformidade com as diretrizes institucionais ou políticas governamentais;</li><li>• <b>Objetivos Específicos:</b> são desdobramentos dos objetivos gerais e dizem respeito à condução da instituição, a um prazo superior a um ano; e</li><li>• <b>Metas:</b> são os objetivos de curto prazo da instituição, a um prazo inferior a um ano.</li></ul> <p>Dadas estas definições, gostaríamos que respondesse às seguintes questões:</p>
1. Quais os objetivos gerais de sua instituição e de que forma são estabelecidos?
2. Existe algum documento elaborado pela instituição que comunique estes objetivos dentro da Fundação? Se Existe, por favor, descreva o documento e a forma como é usado na unidade.
3. Quais funções ou servidores dentro da instituição que participam do processo de estabelecimento dos objetivos gerais?
4. Algumas organizações costumam desdobrar os objetivos gerais em objetivos específicos de modo a formalizar o seu planejamento estratégico. Esta prática é seguida por sua instituição? Se sim, por favor, descreva este processo e as funções, dentro da unidade, que participem ou participaram desta atividade.
5. Existe na sua organização algum processo formal que avalie os resultados e/ou efetue revisões conforme os objetivos fixados? Se existe, por favor, descreva este processo no que se refere ao grau de interação e participação dos níveis gerenciais e diretivos.
6. Qual a medida quantitativa ou de produtividade utilizada por sua unidade que demonstre o alcance dos resultados? Você considera eficiente e eficaz tal medida?
7. Existe algum procedimento ou análise que mensure a qualidade dos serviços prestados por sua unidade? Se houver, por favor, descreva.
8. Há ou já houve algum tipo de comparação formal de atividades desenvolvidas por sua unidade com outra entidade pública que desenvolva atividades similares?
9. Existe na unidade algum processo formal que integre os objetivos gerais e específicos com as metas (objetivos de curto prazo) dentro da unidade? Se existe, por favor, descreva este processo no que se refere ao grau de interação e participação dos níveis gerenciais e diretivos.
10. Existe reflexo do processo eleitoral de unidade, no decorrer da gestão do dirigente máximo, no que se refere o alcance de metas e objetivos propostos? Se houver, por favor, descreva.

<b>Questionário: Processo de planejamento orçamentário</b>
Nesta segunda parte do questionário deseja-se obter informações sobre como se desenvolve o processo de planejamento orçamentário em sua unidade.
<b>1. Classifique, por ordem de importância, de 1 (menos importante) a 5 (mais importante), quanto aos principais propósitos do sistema orçamentário de sua instituição.</b> <input type="checkbox"/> usado como instrumento de planejamento; <input type="checkbox"/> usado como instrumento de controle financeiro; <input type="checkbox"/> usado como meio de comunicação das metas a serem alcançadas; <input type="checkbox"/> usado como medida de avaliação de desempenho individual; <input type="checkbox"/> usado como instrumento de posicionamento organizacional;
<b>2. Quem elabora e quem aprova a proposta orçamentária em sua organização?</b>
<b>3. Que informações são mais comumente usadas na primeira estimativa do processo de planejamento orçamentário?</b> <input type="checkbox"/> Dados históricos fornecidos pelo setor responsável. <input type="checkbox"/> Estimativas econômicas. <input type="checkbox"/> Orçamento do último ano. <input type="checkbox"/> Informações do dirigente máximo. <input type="checkbox"/> Planos do governo. <input type="checkbox"/> Outras. Por favor, especifique.
<b>4. Quais as dificuldades encontradas na elaboração e aprovação da proposta orçamentária?</b>
<b>5. Que informações são mais comumente usadas no processo de discussão e aprovação final do orçamento?</b> <input type="checkbox"/> Diretrizes ministeriais ou de governo. <input type="checkbox"/> Diretrizes da alta direção da instituição. <input type="checkbox"/> Estimativas elaboradas pelas subunidades dentro da instituição. <input type="checkbox"/> Conjuntura econômica. <input type="checkbox"/> Dados históricos de execução orçamentária. <input type="checkbox"/> Outras. Por favor, especifique.
<b>6. Como se desenvolve o processo de aquisição, em termos de planejamento e controle de bens permanentes na sua unidade?</b>
<b>7. Existe alguma fonte de recursos financeiros, fora a fonte orçamentária federal, que sua unidade receba? Se houver, por favor, descreva como se dá o planejamento e controle de tais recursos.</b>
<b>8. Ocorrem influências de agentes externos (governo, presidência da Fiocruz, outras unidades, agências de fomento, etc...) no tipo ou na quantidade de serviços a serem prestados por sua unidade? Se houver, por favor, descreva tais influências.</b>



<b>Questionário: Processo de execução orçamentária</b>
Nesta terceira parte do questionário deseja-se obter informações sobre como se desenvolve o processo de execução orçamentária em sua instituição.
1. É comum iniciar-se o período orçamentário sem que esteja concluído o orçamento? Se for, quais as principais razões para isso?
2. Qual a frequência que a execução orçamentária é examinada ou monitorada? Qual o setor responsável por este exame?
3. Existe algum relatório ou outro tipo de documento que formalize esse exame? Se existe, são utilizados sistemas informatizados próprios ou do governo, que auxiliem ou gerem as informações contidas no documento?
4. Qual a frequência que a alta direção da sua unidade recebe os relatórios sobre as execuções orçamentárias? E que frequência que suas subunidades recebem tais relatórios?
5. Quais as despesas são mais relevantes no aspecto financeiro de sua unidade e aproximadamente quais percentuais que elas representam em relação ao total de despesas? <input type="checkbox"/> Contratos de Terceirização e Locação de mão de obra. Cerca ____ % <input type="checkbox"/> Aquisição de insumos ou materiais. Cerca ____ % <input type="checkbox"/> Contratos de serviços diversos. Cerca ____ % <input type="checkbox"/> Aquisição de equipamentos, maquinários, etc.... . Cerca ____ % <input type="checkbox"/> Obras ou reformas. Cerca ____ % <input type="checkbox"/> Outras. Por favor, especifique..... . Cerca ____ %
6. Qual a importância das despesas orçamentárias mais relevantes no aspecto financeiro, quanto ao cumprimento dos objetivos organizacionais?
7. De que forma é realizado o acompanhamento e monitoramento das despesas orçamentárias mais relevantes? Qual ou quais setor (es) responsável (is) pela gestão de tais despesas?
8. É percebida pela unidade a existência de um compromisso real por parte das gerências ou chefias da unidade, no tocante ao alcance de suas metas orçamentárias?
9. Em relação à questão anterior. Em caso positivo, quais as razões para o estabelecimento deste compromisso? Em caso negativo, quais as razões para a não existência deste compromisso?

<b>Questionário: Medidas para avaliação de desempenho</b>
Nesta quarta parte do questionário deseja-se obter informações sobre a existência e validade de instrumentos formais de desempenho de pessoas e como se desenvolve o aperfeiçoamento de pessoas, face ao alcance dos objetivos organizacionais da sua unidade.
1. É percebida a existência de uma influência por parte do corpo funcional de servidores da unidade, no tocante ao alcance das metas organizacionais e metas individuais? ( ) Não. (Passar para a questão 3) ( ) Sim.
2. Em caso positivo, Por favor, descreva quais as razões para o estabelecimento desta influência?
3. É percebida pela unidade a existência de um compromisso real por parte dos gestores da unidade, no tocante ao alcance de suas metas organizacionais e metas de suas equipes? ( ) Não. (Passar para a questão 4) ( ) Sim.
3a. Em caso positivo, quais as razões para o estabelecimento deste compromisso? ( ) Reciprocidade - garantia de recebimento dos recursos ou vantagens desejadas. ( ) Esquema de recompensas - incentivos financeiros, promoções, aumentos salariais. ( ) Envolvimento - participação no processo orçamentário, sentimento de trabalho em grupo. ( ) Outros. Por favor, especifique.
4. Em caso negativo, quais as razões para a não existência deste compromisso? ( ) Irrealidade das metas - as estimativas são irrealis. ( ) Inflexibilidade organizacional - a avaliação é rígida não levando em conta as mudanças ambientais. ( ) Ausência de participação - as metas são impostas pela Alta Direção da unidade. ( ) Pelo fato da avaliação não estar relacionada a esquemas de incentivos. ( ) Outros. Por favor, especifique.
5. Ocorrem influências de agentes externos (governo, partidos políticos, presidência da Fiocruz, outras unidades, agências de fomento, etc...) no processo de escolha do dirigente máximo de sua unidade? Se houver, por favor, descreva como tais influências afetam o desempenho das pessoas.
6. Qual a política ou estratégia adotada pela unidade no processo de aperfeiçoamento de pessoal da área de gestão, envolvidos diretamente (requisitantes, compras, contratos, orçamento, financeiro, RH, etc...) na execução das despesas?
7. Existem na sua unidade programas de educação contínua em gestão pública, voltados para contratação pública e gestão financeiro-orçamentária pública? ( ) Não. ( ) Sim. Por favor, descreva estes programas e a experiência acumulada pela unidade no desenvolvimento destes programas.
8. A política ou estratégia de aperfeiçoamento do pessoal de gestão envolvido, em especial aqueles envolvidos diretamente na execução do orçamento (requisitantes, compras, contratos, orçamento, financeiro, RH, etc...), sofreu alguma modificação nos últimos anos? ( ) Não. Por favor, informe há quanto tempo vem sendo adotada esta política. ( ) Sim. Por favor, especifique as modificações e seus motivos.
9. Em caso afirmativo, por favor, descreva quais as implicações dessas mudanças nos programas de treinamento de gestores envolvidos diretamente na execução das despesas orçamentárias?
10. Existe algum grupo de profissionais de sua unidade influenciam ou são responsáveis diretos pelos rumos da sua organização? Se houver, por favor, descreva como se dá tal influência ou responsabilidade. (Se houver, passar para a questão 10)
11. Você considera que este grupo de profissionais prefira trabalhar sem a influência ou interferência dos profissionais de gestão da sua unidade? Se sim, por quê?



<b>Questionário: Desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial.</b>
<p>O controle de gestão ou controle gerencial é o processo pelo qual os gestores se asseguram que os recursos obtidos estão sendo utilizados para atingir os objetivos organizacionais.</p> <p>Sistema de Controle Gerencial (SCG) são instrumentos, meios e mecanismos que buscam verificar a eficiência e eficácia quanto à utilização dos recursos disponíveis, bem como se os resultados obtidos estão de acordo com o planejado e atingindo as expectativas dos membros da organização (ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2008).</p> <p>O objetivo desta seção do questionário é obter informações sobre a evolução do sistema de controle gerencial da sua instituição, e ainda, obter informações sobre os artefatos de gestão empregados pela sua unidade. Desta forma, solicita-se que sejam respondidas as seguintes questões:</p>
<b>1. Como se dá Controle Gerencial ou Controle de Gestão em sua unidade?</b>
<b>2. Sua organização possui sistemas informatizados corporativos desenvolvidos para auxiliar o controle gerencial?</b>
<b>3. Sua organização possui instrumentos, meios e mecanismos desenvolvidos para auxiliar a sua gestão operacional, tática ou estratégica? Se há, por favor, descreva quais são?</b>
<b>4. Sua instituição possui sistemas informatizados desenvolvidos para a gestão operacional, tática ou estratégica? Se há, por favor, existe alguma integração entre os sistemas?</b>
<b>5. Os Sistemas de Governo (SIAFI, SIASG, SCDP, SICONV, etc...) auxiliam no Controle Gerencial de sua instituição? Por quê?</b>
<b>6. Quais dentre os artefatos de controle gerencial, o senhor (a) efetivamente conhece?</b> <input type="checkbox"/> Planejamento estratégico. <input type="checkbox"/> Orçamento. <input type="checkbox"/> Análise Orçamentária. <input type="checkbox"/> Custeio Baseado em Atividade (ABC). <input type="checkbox"/> Balanced Score Card (BSC). <input type="checkbox"/> Benchmarking.
<b>7. Dentre os artefatos de controle gerencial, qual (is) a sua instituição faz uso?</b> <input type="checkbox"/> Planejamento estratégico. <input type="checkbox"/> Orçamento. <input type="checkbox"/> Análise Orçamentária. <input type="checkbox"/> Custeio Baseado em Atividade (ABC). <input type="checkbox"/> Balanced Score Card (BSC). <input type="checkbox"/> Benchmarking.
<b>8. Dentre os artefatos utilizados, quais as motivações que induziram a implantação destes em sua instituição?</b>
<b>9. Dentre os artefatos que não são utilizados, existe algum que queira implementar em sua instituição? Por quê?</b>
<b>10. Existe algum instrumento de controle gerencial utilizado em sua organização, além dos que foram descritos? Se existe, qual seria?</b>