

A Gestão Pública por Resultados Aplicada aos Serviços Municipais de Educação para Mensuração de sua Eficiência e Eficácia Econômica

Resumo

Tem sido crescente a discussão pela sociedade a respeito da evidenciação que o Estado deve realizar sobre como estão sendo gastos os recursos obtidos, e quais os benefícios públicos decorrentes. Isto porque, ela contribui com impostos, taxas e contribuições e espera que esses recursos sejam bem aplicados pelos gestores públicos responsáveis. Neste sentido, esta pesquisa objetivou apresentar a estruturação de um processo de gestão baseado em resultados que possa ser utilizado na área de educação municipal. Para isso, foram estudadas obras que tratam de gestão pública e gestão econômica, buscando evidenciar que a mensuração e avaliação de desempenho gera uma série de informações estratégicas e operacionais que podem ser utilizadas em todas as fases do processo de gestão. Nesta pesquisa, optou-se por um estudo de caso único em um município, aplicado a um serviço prestado pela Secretaria Municipal da Educação. Foram aplicados como instrumentos de mensuração o custo-padrão, o custo de oportunidade e o cálculo do resultado econômico. Como resultado, constatou-se que o modelo proposto pode ser utilizado como avaliação de desempenho dos gestores públicos, pois foi possível apurar o resultado e o desempenho desse serviço e, com isso, verificar a eficiência econômica e legal atingida e o valor criado para a sociedade.

Palavras-chave: Gestão Pública, Gestão Econômica, Avaliação de Desempenho.

1 INTRODUÇÃO

Os gestores das organizações, tanto públicas como privadas, são os responsáveis principais pela geração de resultados e, por isso, devem ter seu desempenho avaliado. Tal cobrança advém das partes de interesse, podendo ser os sócios, os acionistas, o governo, a sociedade, e entre outros *stakeholders*.

Quanto aos órgãos públicos a sociedade exige cada vez mais explicações e esclarecimentos sobre os recursos consumidos na área pública. Isso deve-se ao fato de que os cidadãos contribuem com impostos e, dessa forma, esperam que os gestores apliquem tais recursos da melhor forma possível em prol da criação de valor para a sociedade.

Para Catelli *et al.* (2001, p.2) “de fato, a questão fundamental sobre como avaliar a gestão pública torna-se cada vez mais uma preocupação cotidiana dos cidadãos”. De acordo com Padoveze (2003) os gestores de cada área devem ser cobrados pelos resultados auferidos por sua divisão, ou seja, precisam ser avaliados para verificar se suas metas são cumpridas.

Nesse sentido, estudos são realizados para evidenciar como avaliar a gestão pública com critérios quantitativos e qualitativos, ou seja, mensurar, avaliar e comparar os resultados com outras instituições, bem como analisar o desempenho auferido pelas atividades públicas. Isto posto, o problema desta pesquisa é: Como pode ser estruturado um processo de gestão baseado em resultados e que possa ser utilizado na área de educação municipal?

Neste contexto, esta pesquisa objetiva delinear um processo de gestão baseado em resultados para ser utilizado pela área de educação municipal.

Especificamente, é definido como deve ser caracterizado e utilizado um modelo de gestão baseado na criação de valor das atividades de educação fundamental em um município; descreve-se como utilizar o Plano Plurianual de Investimentos (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) no contexto de um processo de gestão pública municipal e estratégica; evidencia-se como avaliar o desempenho econômico dos serviços de educação fundamental em um município e; apresenta-se como é possível mensurar a eficiência econômica dos serviços de educação fundamental municipal.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão Pública

Em sentido formal a administração pública, segundo Meireles (1999), é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo, ou seja, prestar serviços de forma contínua para a sociedade. Em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral. Em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado, ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Segundo Kohama (2001) a gestão pública está intimamente ligada com o serviço público, no sentido de que, administrar é o ato de gerir os serviços públicos, ou seja, não somente prestar o serviço, mas também, dirigir e governar o Estado com o objetivo de obter um resultado positivo e satisfatório para a sociedade.

Para controlar os atos dos gestores públicos, Meireles (1999) destaca que a administração pública está consubstanciada em seis princípios básicos de observância permanente e obrigatória para o administrador: legalidade, moralidade, impessoalidade, razoabilidade, publicidade e eficiência.

Nesta mesma linha de raciocínio, Lima *et al* (2001) reiteram que a missão do administrador público se relaciona ao uso eficiente dos recursos públicos no atendimento das necessidades públicas. De tal modo, que o valor econômico dos benefícios gerados seja superior ao dos recursos consumidos, contribuindo assim, para o aumento da riqueza social. Dessa forma, pressupõe-se uma clara definição da missão, responsabilidades, resultados desejados e, de que a avaliação de desempenho deva ser direcionada a apuração da eficiência da atividade pública.

Essa afirmação está respaldada na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que impôs ao gestor público a atuação com responsabilidade na gestão fiscal, onde se pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio financeiro e as metas de resultado.

Neste sentido, Luiz, Pires e Deschamps (2003) destacam que é através do planejamento que se definem os objetivos, as metas e prioridades fundamentadas em um diagnóstico das potencialidades, necessidades e dificuldades existentes que norteiam a tomadas de decisão dos gestores.

Destacam ainda que para fazer cumprir tais preceitos, a própria Constituição Federal instituiu como instrumentos de planejamento no serviço público o PPA, a LDO e a LOA, que devem repassar informações sobre as políticas e programas de governo, com metas físicas e monetárias, que objetivam mensurar as ações e os custos e possibilitar o controle gerencial.

Assim, entende-se que o modelo de gestão pública é normativo e embasado em leis. Portanto, o gestor não tem liberdade para decidir e executar ações que não estejam previstas e permitidas na legislação, o que, torna seus movimentos previsíveis.

Kohama (2001) afirma que no Brasil, adotou-se o chamado sistema de planejamento integrado, concebido pela Organização das Nações Unidas (ONU) objetivando determinar as ações a serem realizadas pelo poder público e consubstancia-se na interligação linear do PPA, LDO e LOA como descreve o artigo 165 da Constituição Federal.

O PPA representa um planejamento de 4 anos, como impõe o artigo 165, § 1º, da Constituição Federal exige que sejam fixadas “as diretrizes, os objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”. Isto é, apresenta as diretrizes estratégicas da entidade a longo prazo. Assim, entende-se que o PPA deve ser o planejamento estratégico público, que num segundo estágio, será convertido para o plano operacional, a LDO. Dessa forma, a LDO é o próprio plano de ação para o exercício a que se refere. Como o próprio nome diz, estabelece as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária Anual - LOA, que segundo Miranda e Libonati (2002) é o resultado final do planejamento operacional.

Esse orçamento, quanto aos aspectos de estruturação administrativa do serviço público, tanto a nível municipal, como estadual ou federal, é estruturado em órgãos executores do orçamento que são divididos em unidades orçamentárias ou unidades gestoras sendo responsáveis pela execução do planejamento constante no PPA, LDO e LOA.

Machado Jr. e Reis (2001) consideram unidade orçamentária o departamento ou setor destinado a execução de certos serviços e que possui autoridade para movimentar dotações. Portanto, a lei possibilita a descentralização na execução do orçamento público. Por exemplo, órgão orçamentário seria a Secretaria de Educação e a unidade orçamentária uma Escola.

Tais unidades, de acordo com Farias e Madruga (2005), são responsáveis pela gerência do patrimônio e pela gestão dos recursos físicos e financeiros necessários para a execução dos serviços públicos sob sua responsabilidade.

Por esse motivo, há a necessidade de mensurar e avaliar os seus resultados, conforme será apresentado no decorrer desse estudo.

2.2 Gestão Econômica

A Gestão Econômica, segundo Catelli (2001) significa administração por resultados, e tem como principal objetivo a otimização dos resultados através da eficiência operacional, visando a eficácia organizacional.

Segundo Bio (1996, p.21), a eficácia “diz respeito a resultados, a produtos decorrentes de uma atividade qualquer”. Entende-se, que refere-se à escolha da melhor alternativa para uma determinada situação. Enquanto à eficiência, “diz respeito a método, a modo certo de fazer as coisas”. Portanto, entende-se que seria o processo de realizar uma atividade com vistas à maximização dos recursos consumidos, gerando, assim, melhores resultados.

Para Perez Júnior e Hernandez (1995), modelo de gestão representa a forma pela qual o gestor irá administrar seu empreendimento. É decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados, segundo as crenças e valores da organização. Dessa forma, para atingir esses objetivos, é necessário sua interação com seu meio ambiente. Para que esta interação seja eficaz, isso depende de um modelo de gestão adaptado ao contexto e às políticas dos gestores, materializado no processo de gestão.

O processo de gestão conforme Catelli *et al* (2001) compreende todo processo decisório, onde ocorre todo esforço gerencial na busca do cumprimento da missão, caracteriza-se pelas fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle gerencial. Nesta etapa, as informações são imprescindíveis, devendo apoiar as decisões dos gestores em todas as fases do processo de gestão.

a) Planejamento Estratégico

Segundo Guerreiro (1989), Catelli *et al* (2001) são pré-requisitos para o planejamento estratégico, a definição da missão, o envolvimento e a participação dos gestores, o apoio de sistema de informações em relação as variáveis ambientais internas e externas, objetivando aproveitar os pontos fortes e oportunidades, evitando as ameaças e corrigindo os pontos fracos decorrentes do comportamento das variáveis dos ambientes externo e interno. Mintzberg e Quinn (2001, p.20) argumentam que o planejamento estratégico constitui-se em “um plano que integra as principais metas, políticas e sequência de ações de uma organização em um todo coerente”, isto é, fundamenta-se em informações a respeito do ambiente ao qual está inserido, para, então, determinar os objetivos e metas da organização, bem como desenvolver as políticas, e estratégias, para definir o meio pelos quais eles serão alcançados.

Neste sentido, o planejamento estratégico tem a finalidade de assegurar o cumprimento da missão, é a etapa do processo de gestão que define políticas, diretrizes e objetivos estratégicos, buscando como resultado, o equilíbrio das funções internas com as suas variáveis ambientais.

b) Planejamento Operacional

Conforme Catelli *et al* (2001), o planejamento operacional consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado, compreendendo os seguintes passos: estabelecimento dos objetos operacionais; definição dos meios e recursos; identificação das alternativas de ação; simulação das alternativas identificadas; escolha das alternativas e incorporação ao plano; sua estruturação e quantificação; aprovação e divulgação.

Desta forma, no planejamento operacional são definidas as atividades ou tarefas que serão desenvolvidas, avaliando o que deve ser feito, onde, quando, quem e como, sempre com o estabelecimento de prazos. Catelli *et al* (2001), divide a fase de planejamento operacional, em pré-planejamento operacional, planejamento de médio e longo prazo e planejamento operacional de curto prazo.

c) Execução

Mosimann e Fisch (1999), explicam que a execução é a fase em que as coisas acontecem, as ações planejadas são efetivadas e surgem os resultados. Para Giongo (2005, p. 67), esta fase corresponde a um “processo contínuo no qual os gestores são responsáveis pela tomada de uma série de decisões a fim de que as realizações ocorram da maneira esperada; porém, demandam informações adequadas.”

Segundo Catelli *et al.* (2001), são pré-requisitos para a execução: o plano operacional de curto prazo aprovado e o sistema de apoio à execução das operações.

Dessa forma, a execução das atividades é de grande relevância, pois é pelas decisões sobre os eventos, nesta fase, que o resultado econômico está sendo gerado.

d) Controle e Feedback

Conforme Catelli *et al.* (2001), esta fase caracteriza-se pela implementação de ações corretivas, quando há divergência entre os resultados realizados e os esperados. Conforme Padoveze (2004, p. 28), é um processo contínuo e recorrente, pois avalia a aderência entre os planos e sua execução, analisa os desvios ocorridos, de forma a identificar as causas e tomar medidas corretivas. No enfoque sistêmico, o controle também realiza o papel de *feedback*.

Guerreiro (1989) define alguns requisitos de controle: deve haver controle de atividades; ser executado nos níveis das áreas operacionais, da administração das áreas operacionais e da organização como um todo; serem atribuídos às áreas de custos e receitas; serem considerados os aspectos de responsabilidade e autoridade de forma a facilitar a atuação dos gestores e eliminar “áreas cinzentas”; haver uma preocupação com a identificação e avaliação dos impactos das variáveis internas e das variáveis ambientais (inflação, alterações ou ajustes de planos, volume eficiência).

Para que isso ocorra é indispensável um eficiente sistema de informações, que demonstre a necessidade de ações corretivas em tempo adequado, para que o controle obtenha um desempenho satisfatório. Além disso, o processo decisório deve ajustar-se constantemente às mudanças do ambiente, com o intuito de estabelecer o melhor direcionamento das ações necessárias para o atingimento do resultado econômico planejado.

2.3 Mensuração do Resultado Econômico

As organizações públicas podem ser entendidas como um conjunto de unidades, centros, departamentos, divisões ou atividades que consomem recursos para gerar serviços que podem ser mensurados por receitas econômicas. Dessa forma, cada divisão auferirá um resultado econômico que precisa ser mensurado e avaliado para aprovar ou não a administração dos gestores e verificar o seu desempenho.

Segundo Souza (2005), cada divisão passa a ser vista como uma empresa dentro da própria organização pública, sendo administrada de forma independente e dispondo de certa autonomia, a partir da qual os gestores serão cobrados pelo desempenho de sua divisão. A mensuração e a avaliação do resultado econômico das divisões de uma organização resulta da necessidade de identificar os custos, as despesas e as receitas de cada divisão, para poder analisar e interpretar as causas de suas variações para melhorar a sua performance.

Dentre as principais formas de se mensurar e analisar o resultado econômico destaca-se: o custeio Direto, o custeio ABC (*Activity Based Costing*) e para se avaliar e analisar o desempenho dos gestores utiliza-se o custo-padrão, o custo-meta, custo de oportunidade e os preços de transferência, que podem ser utilizados como se descreve a seguir.

2.4 Instrumentos de mensuração e controle da atividade pública

O método de custeio direto é aquele em que são apropriados os custos e despesas variáveis diretamente ao produto e também os custos e despesas fixas quando identificáveis ao objeto de custeio, identificando dessa forma a margem direta; quando não identificáveis esses custos e despesas fixas são lançadas diretamente no resultado do período (VARTANIAN, 2000). O custeio Direto têm como ponto forte, o fato de não usar critérios de rateios dos custos fixos, nesse sentido, pode evidenciar realmente o custo de cada produto, unidade, atividade, centro ou departamento contribui para o resultado global de uma organização. Nesse sentido, este método caracteriza-se como uma ótima ferramenta para gerar informações gerenciais, tais como: a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, margem de segurança, o grau de alavancagem operacional.

O custeio ABC: segundo Kaplan e Cooper (1998), o *Activity Based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos. Este método utiliza direcionadores para alocar os custos e as despesas indiretas de uma forma mais realista aos produtos e serviços, partindo do princípio de que não são os produtos ou serviços que consomem recursos, e sim, os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço. Com o método ABC pode-se avaliar se as atividades estão criando ou não valor para as organizações.

Um sistema de predeterminação de custos está associado ao modelo de mensuração e visa direcionar as decisões e a avaliação dos gestores por meio da fixação de padrões quando do planejamento, utilizando o custo-padrão e o custo meta (MACHADO, 2002).

O custo-padrão, de acordo com Hansen e Mowen (2001) deve ser utilizado pelas seguintes razões: para melhorar o planejamento com a determinação de padrões que servirão para o posterior controle das operações e a avaliação do desempenho da organização. Vale ressaltar que o custo real (custo ocorrido) do final do exercício deve servir de base para a fixação do próximo custo padrão.

O custo-padrão é utilizado na fase de produção ou execução dos serviços, para controlar custos, ou seja, confrontar o custo real calculado através dos métodos de custeio (por absorção, direto ou outro) com o padrão pré-determinado possibilitando, assim, que a empresa possa identificar e analisar as variações ocorridas, e tomar as medidas necessárias para corrigir as distorções (BORNIA, 2002 e MASKELL, 2006).

Portanto, segundo Mallo e Jiménez (1997), nesse método, os custos dos produtos e serviços são calculados e determinados *ex ante*, isto é, com base numa presunção ou predeterminação dos custos para possibilitar a posterior comparação entre custos previstos e os incorridos e realizar análises dos desvios que ocorreram.

O custo-meta é utilizado na fase de planejamento e desenvolvimento de um novo produto ou serviço e objetiva predeterminar o seu custo ainda na fase do seu projeto, considerando fatores externos, a estrutura e qual o resultado que a organização deseja obter (SAKURAI, 1997).

O custo de oportunidade: este pode ser definido como o resultado de uma decisão decorrente do confronto entre o benefício gerado pela alternativa escolhida e o benefício que seria obtido pela escolha da alternativa descartada (MAURO 1991). Nesse contexto entende-se que pode ser o custo da melhor oportunidade quando da escolha de uma ou mais alternativas, levando em consideração o melhor uso dos recursos envolvidos e disponíveis.

O preço de transferência é definido por Hansen e Mowen (2001, p. 353) como sendo “os preços cobrados pelos artigos produzidos por uma divisão e transferidos para uma

outra". Portanto, entende-se que para os produtos ou serviços transferidos internamente, deve-se contabilizar o valor da receita da divisão fornecedora e os custos para a divisão recebedora, e assim sucessivamente até apurar o resultado de cada divisão e da organização como um todo. Para fazer esta mensuração existem diversos métodos de preços de transferências, sendo que os principais são: o preço de mercado, preço baseado no custo e preço negociado.

3 ASPECTOS METODOLOGICOS

A pesquisa teve como estratégia metodológica um estudo de caso envolvendo os instrumentos de planejamento e as formas de gerir o serviço público. Para alcançar os seus objetivos, utilizou-se como amostra o município de Coqueiros do Sul, RS, que foi criado pela lei nº 9.565, em 20 de março de 1992, localizado no nordeste gaúcho e é considerado de pequeno porte, com uma população de 2.635 habitantes.

A amostra foi escolhida por conveniência e pela facilidade de obter as informações. Pelas características deste estudo os seus resultados aplicam-se, também, aos demais municípios por estarem afetos as mesmas normas que Coqueiros do Sul, com a única diferença, no que concerne às exigências de auditoria dos Tribunais de Contas de cada Estado.

Como procedimentos de campo, utilizou-se de um levantamento documental em dados secundários de domínio público; documentos especializados em planejamento, contabilidade e escalabilidade da informação pública; e da análise das legislações que regulamentam a atividade pública. Além disso, utilizou-se de duas entrevistas realizadas em junho de 2006 com o prefeito e secretária municipal de educação, apoiadas por questionários pré-estruturados e aplicados pelos próprios pesquisadores. Nesse momento, também obteve-se o PPA, LDO e LOA do Município visando identificar os problemas situacionais, objetivos, metas, indicadores e planos de gestão municipais para 2006.

Desta forma, quando do término do estudo (agosto de 2006) não se dispunha dos resultados de 2006, motivo pelo qual os resultados do exercício que constam no item 4.3 desta pesquisa são hipotéticos e estimados para viabilizar as sugestões de análise propostas.

4 O MODELO PROPOSTO

No contexto de uma gestão pública por resultados, o planejamento é o centro do modelo de gestão, o qual fixará as diretrizes estratégicas e propiciará os meios para a avaliação de desempenho e o controle necessário.

Matus (1997) considera que planejar é refletir para agir e mudar o rumo futuro. É sinônimo de conduzir conscientemente, sendo que, ou planejamos ou somos escravos da circunstância. Negar o planejamento é negar a possibilidade de escolher o futuro, é aceitá-lo seja ele qual for. Planejamento e ação podem ser considerados inseparáveis. A ação não planejada é mera improvisação e de caráter reativo que visa unicamente atacar os problemas já evidentes, possuindo assim, um caráter defensivo e ineficaz.

O cidadão exige que as atividades públicas devem criar valor para a sociedade, ou seja, devem ser focadas na eficiência e eficácia de uma gestão por resultados como é apresentado na seqüência.

4.1 O Modelo de Gestão Pública por Resultados Aplicado a um Município

O modelo de gestão econômica pode ser adotado pelas entidades públicas como referenciam Catelli e Santos (2001) e Slomski (2003 e 2005), pois permite planejar e controlar a atuação de uma entidade pública com base na evolução do valor adicionado ou criado pela mesma (ARMITAGE, WONG e DOUGLAS, 2003). Este modelo significa uma administração por resultados, tendo como objetivo principal a otimização dos resultados econômicos através da eficiência operacional (ALMEIDA, 2001).

Cada gestor é responsável pela sua unidade e é avaliado pela contribuição efetiva de sua unidade para a organização. A mensuração se dá através de parâmetros lógicos previamente fixados no planejamento. Beckett (2002) destaca que o que está atrelado e

prevalece no mundo para a denominada nova gestão pública, é a *accountability* e a eficiência da gestão dos recursos públicos.

Por este âmbito, entende-se que a adoção de um modelo de gestão por resultados é perfeitamente legal, e até mesmo obrigatório, pois preconiza a eficiência (princípio constitucional), possibilita a verificação da economicidade do uso dos recursos públicos na execução de suas atividades (também princípio constitucional) e permite a demonstração do resultado econômico (preceituado na Lei Federal nº 4.320/64).

Inserido no modelo de gestão, tem-se o processo de gestão que representa a forma como são gerenciadas as suas atividades. Entende-se, que o processo de gestão mais adequado e eficaz no contexto da gestão por resultados é o processo de gestão estratégica. Nascimento (2002) conceitua-o como todo o ferramental de gestão, usado pelas organizações para se manterem permanentemente sintonizadas e equilibradas com seus ambientes, tendo em vista as turbulências e imprevisibilidades conseqüentes do dinamismo ambiental. É, portanto, a forma com a qual uma administração procura atingir a eficácia organizacional, ou seja, o resultado econômico positivo no longo prazo.

Entende-se que a base de um processo de gestão estratégico voltado para a área pública deve ser o planejamento situacional estratégico concebido por Matus (1997), onde são constituídos cenários para orientar a atuação futura visando implementar estratégias para alcançar a situação objetivo almejada. É um processo contínuo e dinâmico que sofre influências externas e visa proteger a organização das ameaças ambientais.

Matus (1997), Caravantes, Panno e Kloeckner (2004) reiteram que por ser estratégico, necessita da utilização contínua de uma estratégia que são decisões tomadas visando ações a implementar que irão consumir recursos e direcionar para o alcance dos objetivos previstos. Como está inserida em um mercado dinâmico, sempre deve prever uma possível resposta dos oponentes as suas ações e a possibilidade de aproveitar as oportunidades que surgirem.

As estratégias indicam um caminho, uma forma de como devem ser utilizados os recursos da organização para se atingir um determinado objetivo previamente fixado. Focaliza a situação atual e indica como se irá chegar ao objetivo futuro, com base nos recursos disponíveis e na atuação e resposta dos oponentes às ações e estratégias da organização.

O modelo de planejamento estratégico de Matus (1997) considera que mesmo em uma entidade pública que não possui concorrência, existem terceiros que também planejam e visam alcançar objetivos que são conflitantes. Dessa forma, é necessário que sejam desenvolvidas estratégias e ações para o alcance desses objetivos, que demandam recursos que estão em poder ou são controlados por terceiros. Tal fato, produz limitações e obstáculos ao ato de governar podendo produzir conflitos que demandam ações estratégicas para se ter a eficácia do planejamento governamental situacional. Esta é a diferença que existe em relação ao planejamento tradicional que não visualiza a realidade desta forma e, por isso, se apresenta ineficaz. Isto posto, o processo de gestão de uma organização pode ser assim expresso:



Fonte: Desenvolvido com base em Souza e Nascimento (2006).

A Figura 1 apresenta as fases do processo de gestão estratégica de uma organização que deve estar integrado ao sistema de informações contábil. Explicita também, como as informações geradas pela contabilidade se relacionam e fundamentam a tomada de decisões em cada fase do processo de gestão.

Os cidadãos cobram resultados e um retorno dos seus recursos alocados na atividade pública através dos tributos que pagam. Assim, a gestão pública também deve procurar alcançar um resultado econômico positivo, buscando estabelecer como estratégia genérica a liderança em custos, com a qual, o gestor poderá maximizar o resultado econômico, aumentar sua eficiência operacional, ter um parâmetro para avaliar o desempenho e cumprir com o princípio constitucional da economicidade.

Ser líder em custos, segundo Porter (1989), significa atingir o menor custo total na execução de determinado serviço no mercado, através de um conjunto de políticas funcionais voltadas para o objetivo básico de redução de custos. Essa estratégia exige um bom controle de custos e das despesas gerais e torna-se o tema central de toda a estratégia, embora a qualidade, a assistência e outras áreas não possam ser ignoradas.

Por isso, Christiansen e Mellick (1993) e Treasury (1994) apontam que a informação de custos deve ser utilizada como parâmetro para o planejamento, orçamento, controle operacional e para a tomada de decisões estratégicas.

Destaca-se, que uma entidade pública não possui concorrência no mercado, por isso, não precisa preocupar-se com a atuação das empresas privadas na busca por clientes. Porém, precisa ater-se a consecução de sua missão, qual seja, o atendimento às necessidades públicas dos cidadãos com qualidade e tempestividade e atuar para garantir que o mercado atenda ao cidadão com qualidade. Por esse motivo, a entidade pública pode adotar a estratégia de diferenciação, citada por Porter, com o objetivo de regular o mercado, ou seja, prestar serviços com qualidade, desempenho superior e inovação para atender melhor ao cidadão em relação ao mercado e forçar as empresas privadas a melhorarem seus serviços sob pena de serem rejeitadas pelos clientes.

Dentro do processo de gestão estratégica, a entidade também poderá adotar outras estratégias corporativas como, por exemplo: inovação, desenvolvimento e diversificação de serviços, visando um melhor atendimento a população e, no caso da inovação, para a redução de custos e o aumento do resultado econômico.

Ressalta-se, que todos estes aspectos do processo de gestão da organização necessitam estar previstos e descritos nos planos estratégicos e operacionais. Esta previsão precisa estar expressa em documentos, como o PPA, para que ocorra a sua publicidade e todos os interessados possam ter acesso aos mesmos, como determina a legislação.

4.2 O Processo de Gestão Pública

O pilar de sustentação do processo de gestão pública é o Planejamento Estratégico Situacional, devendo ser integrado ao PPA, visto que, é o plano de longo prazo (4 anos) e conforme Ansoff e McDoneel (1993) deve substituir a simples extrapolação de resultados passados (reativos e previsíveis) para formar tendências e moldar o futuro (pró-atividade). Também deve representar uma análise estratégica detalhada que compara as perspectivas futuras com os objetivos para gerar estratégias, que podem ser monitoradas constantemente. Para isso, são estabelecidas metas de desempenho e metas estratégicas que compõem os programas e orçamentos de operação que devem orientar as unidades operacionais em sua atividade cotidiana para a geração de resultados.

O planejamento estratégico situacional concebido por Matus (1997) preconiza, segundo comenta Azevedo (1992), que a tomada de decisão é responsabilidade de quem governa e de quem conduz. Logo, planeja quem governa, quem tem a capacidade de decidir e de conduzir. Sendo assim, a única forma do planejamento funcionar é respondendo às necessidades de quem gerencia. O planejamento situacional é uma forma de organização para a ação, ou seja, dá ênfase no momento da ação. É o cálculo que precede e preside a ação hoje e que irá impactar o futuro desejado. O momento indica a conjuntura de um processo contínuo e dinâmico.

Azevedo (1992) e Matus (1997) reiteram que o planejamento situacional é composto por quatro momentos distintos:

- O Momento explicativo: que explora a realidade e compreende o processo de gestão para criar uma visão de síntese do sistema. Indaga sobre oportunidades e problemas que se enfrenta e as possíveis origens e causas;

- Momento normativo: é o desenho de como deve ser a realidade. É quando se cria o programa direcional que estabelece operações, que em diferentes cenários, mudam a situação inicial e a direcionam para os objetivos;

- Momento estratégico: se relaciona a viabilidade e a capacidade de se executar o programa direcional. É o momento de calcular os recursos a serem aplicados nas estratégias para vencer os obstáculos;

- Momento tático-operacional: é o fazer, ou seja, o momento da ação. Dentro do processo de gestão é caracterizado pelo planejamento operacional.

Os autores ressaltam que os momentos não são etapas distintas, mas sim, processos cíclicos e sequenciais que encadeiam-se de forma dinâmica em um processo contínuo e desenvolvendo-se em qualquer ordem. Isso ocorre para que o processo de planejamento situacional retroalimente-se com as mudanças do ambiente e reflita a situação do momento presente e possa ajustar-se de modo a garantir a consecução dos objetivos futuros.

Portanto, fixadas as diretrizes estratégicas, deve-se convertê-las no planejamento operacional onde são criados os planos de ação ou planos operacionais que detalham e orientam o alcance dos objetivos fixados e o sucesso do planejamento estratégico. É esse momento que garante que o planejado seja efetivamente operacionalizado.

O orçamento é o produto final do planejamento operacional. Segundo Miranda e Libonati (2002), os objetivos definidos no planejamento estratégico são traduzidos em um orçamento de cada subunidade, os quais são consolidados pela contabilidade ou controladoria em um orçamento global.

Segundo esse raciocínio, o orçamento será resultado do planejamento operacional, que por sua vez, é resultado do planejamento estratégico, pois visa detalhar e definir quantitativamente os objetivos estratégicos. O processo orçamentário terá também uma função de controle organizacional em dois momentos: primeiro quando da sua elaboração; e segundo, quando estabelece formas de comparação entre os resultados obtidos e os parâmetros estabelecidos no planejamento.

A execução segundo Caravantes, Panno e Kloeckner (2004) representa a ação. A ação é a ponte entre a intenção e a realização. De nada adiantará a estratégia e o plano não passará de uma intenção se não for traduzido em uma ação orientada para os fins. Portanto,

o planejamento conduz à elaboração de planos que levam a ação, devendo trazer resultados.

A última fase do processo de gestão é o controle das ações que é alimentado pela avaliação dos processos e resultados. Sua função é oferecer um *feedback* aos gestores da relação planejamento e execução. Esse processo deve ser exercido em todas as fases do processo de gestão para garantir que o resultado final pretendido realmente aconteça.

O planejamento deve ser um processo dinâmico e flexível, isto é, deve sofrer mudanças e adaptações constantes para manter sua efetividade. É função básica avaliar o sistema como um todo e, através do *feedback* (retroalimentação), levar informações, ocorrências ou fatos não previstos anteriormente para que o gestor, a qualquer momento, altere ou modifique o planejamento. Matus (1997) caracteriza o *feedback* como um momento explicativo permanente que faz a readequação constante do desenho normativo e estratégico com a situação presente, tendo por base as respostas obtidas na conjuntura. Significa compreender e avaliar o que já foi feito e ter uma visão de síntese do sistema no momento da ação em todos os dias, visando a eficácia do planejamento.

4.3 A Construção do Novo Planejamento Público

A Constituição Federal estabelece que o processo de planejamento público inicia-se com o PPA, com um horizonte estratégico de longo prazo (4 anos), devendo estabelecer para esse período, as diretrizes, os objetivos e metas, quantificados física e financeiramente, dos programas da administração.

Para se obter sucesso na execução do PPA, é necessário que a sua construção inicie com o momento explicativo descrito por Matus (1997) que explica a conjuntura da situação atual, onde objetiva-se conhecer a realidade a partir de várias perspectivas situacionais com base em seus problemas. Posteriormente, (no momento normativo) cria-se um desenho da direcionalidade e da estrutura modular do plano onde são identificadas as operações que devem ser realizadas para enfrentar os problemas. Esse momento normativo caracteriza-se pela fixação das diretrizes, objetivos e metas preconizados na Constituição e que devem constar no PPA.

Por fim, segundo o autor, deve-se verificar a viabilidade política, econômica e organizacional das diretrizes estratégicas, tendo por base a coerência, os recursos econômicos e poder disponíveis para sua execução. Com tais premissas observadas, pode ser construído o plano onde cada prioridade pode ser descrita e, posteriormente, comparada com os resultados atingidos durante a execução visando avaliar o desempenho dos gestores.

O modelo proposto nesta pesquisa diferencia-se dos que são atualmente utilizados na gestão pública. Silva (1999), Cruz (1997), Matus (1997), Catelli e Santos (2001) e Slomski (2005) alegam que os modelos atuais abordam unicamente questões financeiras deixando de lado os dados físicos e econômicos que dariam base para avaliar o desempenho e a eficiência da gestão em si.

Visualizando esta lacuna, é proposto um modelo de planejamento e avaliação de desempenho integrado e que comporta informações econômicas, financeiras e físicas e que visa atender aos preceitos legais e os pressupostos da literatura. Esse modelo pode ser estruturado da seguinte forma, iniciando pelo PPA:

PPA-OBJETIVOS E PRIORIDADES PARA O PERÍODO 2006 a 2009					
O PROBLEMA SITUACIONAL Levantamento recente revela que a população coqueirense está alienada do mundo globalizado. Grande parte da população está enclausurada em suas propriedades e não estão observando as mudanças globais que ocorrem, o que é preocupante, pois este fato cria sérios riscos de no futuro, essas pessoas, por não estarem acompanhando a evolução tecnológica e as novas demandas do mercado, serem excluídas de suas atividades de trabalho.					
PROGRAMA DE GOVERNO 018 – Educação fundamental de qualidade e interativa					
PROGRAMA DIRECIONAL Utilizar as duas escolas de ensino fundamental municipais onde são atendidos 288 alunos com 26 professores para serem montados laboratórios de informática que levarão a 100% dos alunos o ensino de informática e, através da Internet, o conhecimento de como funciona o mundo globalizado e virtual. Como os alunos vivem isolados no interior, há a necessidade de introduzi-los nesse mundo e possibilitar-lhes o conhecimento da tecnologia de informática, com aulas que utilizem esses recursos e lhes desperte uma nova visão global.					
OBJETIVOS Ampliar os horizontes dos alunos coqueirenses fazendo-os refletir sobre a realidade global que o cerca.					
ESTRATÉGIA Inovar no ensino fundamental e adequá-lo as novas exigências do mercado, introduzindo no ensino os recursos tecnológicos de informática, visando preparar os alunos para o ambiente e a competição globalizada.					
ÍNDICES: Atual: Alunos que conhecem informática: 10% Internet: 2% Ao final do programa: 100% para ambos					
Ações	Descrição	Unidade	Meta	Valor	Fonte
01.Equipar as escolas com laboratórios de informática	computador, impressoras e data shows	Unidade	80	100.000 60.000	MDE fundef
02.Contratação de professores especializados na área	Professores	Unidade	4	130.000	MDE
03.Ampliação do acervo bibliográfico das bibliotecas	Livros	Unidade	30	600	MDE
04.Treinamento dos professores em informática	Professores	Unidade	26	5.000	MDE
TOTAL				295.600	

Figura 2 - Meta fixada no PPA

Como pode ser observado na Figura 2, os gestores identificaram um problema social que deve ser resolvido pelo Município. Para isso, fixaram as diretrizes estratégicas, metas e ações a implementar.

O objetivo fixado no PPA, para ser executado em 4 anos, deve ser desdobrado em metas anuais na LDO de cada exercício, visto que, como destaca Kohama (2001) a Constituição Federal instituiu o chamado sistema de planejamento integrado, que determina que o gestor não pode fixar metas que não estejam previstas de forma integrada nos três instrumentos de planejamento.

A LDO caracteriza-se como o início do momento tático-operacional preceituado por Matus (1997) onde o conhecimento situacional é posto em ação. É o momento que representa a conversão do planejamento estratégico situacional para o planejamento operacional. Estabelece quanto do PPA será executado no próximo exercício.

LDO-METAS E PRIORIDADES PARA O EXERCÍCIO DE 2006					
O PROBLEMA SITUACIONAL Pesquisa recente revela que a população coqueirense está alienada do mundo globalizado. Grande parte da população está enclausurada em suas propriedades e não estão observando as mudanças globais que ocorrem, o que é preocupante, pois este fato cria sérios riscos de no futuro, essas pessoas, por não estarem acompanhando a evolução tecnológica e as novas demandas do mercado, serem excluídas de suas atividades de trabalho.					
PROGRAMA DE GOVERNO 018 – Educação fundamental de qualidade e interativa					
PROGRAMA DIRECIONAL Em 2006, atender a 50% da demanda populacional das duas escolas de ensino fundamental municipais onde são atendidos 288 alunos com 26 professores para serem montados laboratórios de informática que levarão a 100% dos alunos o ensino de informática e, através da Internet, o conhecimento de como funciona o mundo globalizado e virtual. Como os alunos vivem isolados no interior, há a necessidade de introduzi-los nesse mundo e possibilitar-lhes o conhecimento da tecnologia de informática, com aulas que utilizem esses recursos e lhes desperte uma nova visão global.					
OBJETIVOS Ampliar os horizontes dos alunos coqueirenses fazendo-os refletir sobre a realidade global que o cerca.					
ESTRATÉGIA Inovar no ensino fundamental e adequá-lo as novas exigências do mercado, introduzindo no ensino os recursos tecnológicos de informática, visando preparar os alunos para o ambiente e a competição globalizada.					
ÍNDICES: Atual: Alunos que conhecem informática: 10% Internet: 2% Ao final do programa: 100% para ambos					
Ações	Descrição	unidade	meta	valor	Fonte
01.Laboratórios de informática nas escolas	Equipamentos	unidade	40	80.000	MDE
02.Contratação de professores especializados na área	Professores	unidade	2	26.000	MDE
03.Ampliação do acervo bibliográfico das bibliotecas	Livros	unidade	10	200	MDE
04.Treinamento dos professores em informática	Professores	Unidade	26	2.500	MDE
TOTAL				108.700	

Figura 3 – Metas e prioridades da LDO para 2006

A Figura 3 desdobra as diretrizes estratégicas de 4 anos do PPA e apresenta o que será realizado em 2006. O modelo de LDO apresentado inclui, juntamente com os valores monetários, parâmetros físicos, para possibilitar a comparação com os resultados alcançados e extinguir o modelo atual que não fornece base sólida para a tomada de decisão. Além disso, o novo modelo proposto, deve integrar na LOA o custo de oportunidade das ações realizadas pelos gestores para propiciar uma avaliação econômica dos resultados, como é apresentado.

PREFEITURA DA CIDADE DE COQUEIROS DO SUL. Proposta orçamentária para 2006.				ATIVIDADE		
ÓRGÃO: Secretaria Municipal da Educação				Código	03	
UNIDADE: Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE				Código	01	
TÍTULO DA ATIVIDADE: Educação Interativa				Código 2026 - Orçado R\$ 108.700,00		
ELEMENTOS DE DESPESA						
Vencimentos				R\$	26.000,00	
Equipamento e material permanente				R\$	80.200,00	
Serviços de terceiros pessoa jurídica				R\$	2.500,00	
DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE: Levar o ensino de informática e o conhecimento das possibilidades oferecidas pela Internet aos alunos dos ensino fundamental de Coqueiros do Sul, visando prepará-los para as novas exigências do mercado e integrá-los ao mundo globalizado.						
OBJETIVO: Ampliar os horizontes dos alunos fazendo-os refletir sobre a realidade global que o cerca.						
ESTRATÉGIA Inovar no ensino fundamental e adequá-lo as novas exigências do mercado, introduzindo no ensino os recursos tecnológicos de informática, visando preparar os alunos para o ambiente e a competição globalizada.						
AÇÕES A DESENVOLVER: - Adquirir os equipamentos de informática necessários para a execução desta primeira etapa até março/06; - Treinar, de forma intensiva, 50% dos professores que atuam no ensino fundamental até março/06; - Contratar 2 professores, técnicos com conhecimento na área, para coordenar as atividades; - Aquisição de livros técnicos da área para o acervo da biblioteca; - Iniciar as aulas e o programa em março de 2006.						
COMPARATIVOS FÍSICOS E FINANCEIROS						
Serviços prestados	Serviços em 2005	Executado em 2005 R\$	Custo unitário 2005 R\$	Meta 2006 atendimento	Orçado 2006 R\$	Custo Padrão unitário limite (custo direto)
Ensino informática	0	0	0	144	28.500,00	197,91

Figura 4 - Proposta orçamentária da Secretaria Municipal da Educação para 2006.

O município não oferecia esse serviço em 2005, por isso, não dispõe de informações físicas e financeiras do exercício anterior que possibilitaria ao gestor planejar de uma forma mais acurada o próximo exercício com o estabelecimento de metas mais próximas da realidade. De posse de parâmetros estabelecidos na LOA, durante a execução das ações é possível mensurar o desempenho dos gestores através da comparação dos resultados obtidos no exercício com os padrões planejados, principalmente com a utilização do custo-padrão.

Porém, o custo-padrão deve ter como limite o menor preço de mercado a vista para cada serviço prestado, que, neste caso, é R\$ 330,00 para cada aluno. Assim, se o custo municipal ultrapassar este valor esta unidade orçamentária estará sendo ineficiente na aplicação dos recursos públicos, pois o município teria uma opção mais barata no mercado para contratar tal serviço (em uma empresa privada).

Com as informações orçadas é possível avaliar o desempenho em 2006, com base em informações hipotéticas dos resultados que podem ser obtidos no exercício:

Secretaria Municipal de Educação				Avaliação do desempenho do exercício de 2006				
Programa de educação fundamental de qualidade e interativa				--		Atividade de Educação Interativa		
Serviços prestados	Executado R\$	alunos atendidos	custo direto	custo indireto método ABC	custo total	custo no mercado	resultado econômico	resultado econômico global
Ensino informática	27.500,	130	211,5	101,4	312,9	330,00	17,1	2.223,00

Quadro 1 – Mensuração do desempenho e resultados em 2006

O Quadro 1 demonstra uma forma de mensurar o desempenho do gestor e do programa de governo, realizando-se comparações entre o orçado e o executado e, até mesmo, entre vários exercícios para se obter uma tendência do desempenho em relação aos orçamentos fixados e dos serviços prestados em si, que poderão servir para fundamentar decisões e estratégias a estabelecer.

Pela situação hipotética construída para os resultados de 2006 atesta-se que nesse ano houve eficiência legal e econômica na gestão dos recursos de educação, tanto em termos financeiros e legais como econômicos, visto que, o gestor gastou seus recursos dentro dos limites orçamentários estabelecidos pelo legislativo e o custo municipal ficou abaixo do mercado, o que, determina um resultado econômico de R\$ 17,1 (5,2%). Em outras palavras, segundo Slomski (2003), este é o valor que os cidadãos economizaram pelo fato de o município ter oferecido tais serviços. No geral, a sociedade teve um ganho de R\$ 2.223,00.

Porém, em termos físicos, o município não cumpriu as metas de atendimento (-14 alunos) e o custo unitário dos serviços superou o custo padrão pré-estabelecido na LOA (+13,59), o que, determina ineficiência gerencial por parte do gestor.

Quanto a eficácia da gestão Slomski (2004) e Lima *et al* (2001) ressaltam que esta somente pode ser atestada no longo prazo, quando do cumprimento de sua missão de promover o bem estar social e que se materializa pelo alcance dos resultados objetivados. Isto é, quando um programa resultar na erradicação dos problemas a que se propôs solucionar.

No caso específico deste modelo, por exemplo, se poderá dizer que a gestão foi eficaz somente quando o município erradicou os problemas de alienação de todos os seus alunos e que todos possuem conhecimento de como funciona a informática e a internet.

Entende-se, que as autoridades estão sempre preocupadas e envolvidas com os aspectos financeiros de sua gestão buscando gastar dentro dos limites orçamentários, sem haver a preocupação com os parâmetros físicos e econômicos que já deveriam servir de base para a elaboração do PPA, LDO e LOA que são enviadas ao legislativo para a aprovação.

Cruz (1997) enfatiza que com a utilização de um sistema de custos é possível a criação de índices e padrões máximos e mínimos para acompanhar os gastos públicos. Possibilita a sua redução contínua e garante a economicidade e a melhoria da qualidade do gasto público.

Por esse motivo, sugere-se a implementação em todo o serviço público de uma contabilidade de custos governamental para estabelecer padrões físicos, financeiros e econômicos já no planejamento dos programas de governo e que realize a mensuração do seu desempenho posterior quando da execução, visando atestar efetivamente que aquele programa de governo atingiu o seu objetivo inicialmente fixado e que seu desempenho atendeu aos princípios constitucionais da economicidade e eficiência, e que, no longo prazo foi eficaz.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A literatura como um todo destaca que o grau de detalhamento fornecido pela contabilidade atual é só financeiro, o que torna difícil estabelecer qualquer correlação com os dados físicos obtidos durante a implementação das ações. Os dados assim apresentados

na execução orçamentária e financeira dificultam qualquer análise de desempenho. Isso ocorre pela ausência de padrões de desempenho pré-fixados e da falta de preocupação com os custos reais ocorridos em cada área de responsabilidade e a nível de serviços prestados.

Os instrumentos atuais de planejamento PPA, LDO e LOA devem ser construídos visando resolver problemas da sociedade e ofertar soluções coerentes e factíveis em seu período de tempo. Para isso, devem observar, em sua elaboração, os quatro momentos do planejamento propostos por Matus (1997).

Com a utilização do novo modelo de planejamento apresentado nesta pesquisa, será possível ao gestor avaliar o desempenho e a eficiência na execução dos serviços. Com a comparação do custo-padrão fixado no orçamento com o custo de oportunidade desse serviço no mercado já poderá atestar a sua inviabilidade ou falta de economicidade antes mesmo de prestar o serviço.

Assim, o modelo de gestão econômica aplica-se, e pode contribuir muito para a eficiência e eficácia da gestão pública, uma vez que, disponibiliza uma forma simples e eficaz de se avaliar o desempenho e os resultados de cada serviço público prestado.

Este estudo limitou-se a avaliar a viabilidade da aplicação desse modelo de gestão no serviço público, por isso, apresenta-o em apenas uma ação estratégica. Dessa forma, fica em aberto a possibilidade de novas pesquisas para sua implementação nas demais secretarias e em todo o município. Também podem ser pesquisadas as formas de utilização do *Activity Based Management* (ABM) no serviço público para maximizar o seu resultado econômico.

6 REFERÊNCIAS

- ANSOF, H. I.; MCDONNELL. **Implantando a Administração Estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- AZEVEDO, Creuza da S. **Planejamento e Gerência no Enfoque Estratégico-Situacional de Carlos Matus**. Cad. Saúde Pública. n.2. v.8. Rio de Janeiro: abr./jun. 1992.
- ALMEIDA, Lauro Brito de. **Sistema de Informações de Gestão Econômica**. In: Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.
- ARMITAGE, Howard M; WONG, Ellen; DOUGLAS, Alan. The pursuit of value: EVA in Canada -- an uncertain legacy. **CMA Management**. v. 77. n. 7. Hamilton: nov. 2003..
- BECKETT, Julia. Toward a better understanding of politics: Linking costs, cultures, and institutional rules to budgets. **Public Administration Review**. v. 62. n. 1. p. 112-115. Washington: jan./feb, 2002.
- BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a Criação de Valor na Gestão Pública. **Anais XIII Asian Pacific Conference on International Accounting Issues**. Rio de Janeiro, 2001.
- CATELLI, Armando. **O que é o GECON**. In **Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica - GECON**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001.
- CARAVANTES, Geraldo R.; PANNO, Cláudia C.; KLOECKNER, Mônica C. **Gestão Estratégica de Resultados: Construindo o futuro**. Porto Alegre: AGE, 2004.
- CHRISTIANSEN, Jeffrey C; MELLICK, Michael S. A 'new' program management information system. **Transactions of AACE International**. 1993.
- CRUZ, Flávio da. O Método de Custeamento ABC Adaptado ao Controle Substantivo da Despesa Orçamentária ao Setor Público. **Contabilidade Vista & Revista**. v. 8, n. 1, p. 33-42, jun. 1997.
- FARIAS, Helder Alexandre de Ávila; MADRUGA, Sérgio Rossi. Gestão Estratégica de Custos: Análise da metodologia da Aeronáutica. **Revista Eletrônica de Contabilidade do Curso de Ciências Contábeis UFSM**. v. 1, n. 2. p. 72-90, dez/2004-fev/2005.

GIONGO, Juliano. **A participação da controladoria no processo de gestão**. Dissertação de Mestrado. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. São Leopoldo, 2005.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica**: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1989.

HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryane M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: Teoria e Prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LIMA, Iran Siqueira *et al.* **Contrato de Gestão**: Uma solução para as estatais brasileiras. In: Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.

LUIZ, Wander; PIREZ, João Batista Fortes de Souza; DESCHAMPS, José Ademir. **LRF Fácil**: Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal. 5. ed. v. II. Brasília: CFC, 2003.

MAURO, Carlos Alberto. **Preço de Transferência baseado no custo de Oportunidade: um Instrumento para Promoção da Eficácia Empresarial**. Dissertação de mestrado. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. São Leopoldo, 1991.

MACHADO Jr., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 Comentada**: Com a introdução de comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 30. ed. São Paulo: IBAM, 2000.

MATUS, Carlos. **Política, Planejamento & Governo**. 3.ed. Brasília: IPEA, 1997. v. I e II.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 24. ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo *et al.* São Paulo: Malheiros, 1999.

MIRANDA, Luis Carlos; LIBONATI, Jerônimo José. **Planejamento Operacional**. In: Controladoria: Agregando valor para a empresa. Paulo Schmidt (Coordenador). Porto Alegre: Bookmann, 2002.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian, **O Processo da Estratégia**, Tradução SUNDERLAD, James, Cook, 3. ed. – Porto Alegre – Bookman, 2001.

MOSIMANN, Clara; FISCH, Sílvio. **Controladoria: Seu papel na Administração de Empresas**. São Paulo: Atlas: 1999.

NASCIMENTO, Auster Moreira, **Descentralização do Processo de Formulação das Estratégias Empresariais**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, [2002].

NASCIMENTO, Auster Moreira; SOUZA, Marcos Antônio. Controladoria Estratégica. **Caderno de estudos da disciplina de educação continuada. UNISINOS, 2006.**

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Divisional: Centros de Lucros e Unidades de Negócios. **Revista eletrônica de Administração da UNIMEP** – Setembro/dezembro - 2003, v.1, n.1.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PEREZ Júnior, R.; HERNANDES, José . **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo, Atlas, 1995.

PORTER, M. **Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um desenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

SILVA, Lino Martins. Contribuição ao Estudo do Sistema de Custeamento na Administração Pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**. v. 28, n. 119, p. 38-48, set/out. 1999.

SOUZA, Luiz Eurico. A divisionalização da empresa como meio de controle, avaliação de desempenho e fator de crescimento. **Revista Análise das Faculdades Padre Anchieta**, ano III, nº 5, março de 2002. Disponível em: www.anchieta.br/unianchieta/revistas/analise/pdf/analise04.pdf. Acessado em 20.03.2006.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública** São Paulo : Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública:** Um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2003.

TREASURY. Improving Output Costing: Guidelines and examples. Nova Zelândia, 1994. Disponível em: www.treasury.govt.nz/aboutsite. Acesso em: 15 de jun. 2005.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno: Uma Análise Conceitual e Empírica.** Dissertação de Mestrado. FEA/USP, São Paulo 2000.