
Contabilidade Gerencial no setor público: o caso de Minas Gerais

Thiago Bernardo Borges ¹
Márcia Athayde Matias ²

• Artigo recebido em: 20/07/2011 • Artigo aceito em: 24/10/2011 •• Segunda versão aceita em: 10/11/2011

Resumo

A crise vivida pelos Estados nacionais na década de 1970 fomentou o debate acerca do modelo de gestão burocrático e motivou os gestores a buscarem alternativas consideradas mais eficientes na provisão dos serviços públicos. Dessa forma a administração pública gerencial começou a se espalhar pelo mundo, pregando o foco nos resultados e gestão baseada em indicadores de desempenho. Infere-se que a contabilidade pública em sua linha gerencial muito pode contribuir para a gestão por resultados no setor público. Assim, este estudo verificou que no governo do Estado de Minas Gerais, onde a cultura gerencial está em processo de institucionalização, a contabilidade pública com suas regras atuais participa como base para a elaboração dos indicadores de desempenho institucional, mas carece de inovações para se adequar as necessidades gerenciais dos tomadores de decisão.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; Indicadores de Desempenho; Administração Pública Gerencial.

¹ Mestrando em Contabilidade pelo CEPCON - UFMG - MG. E-mail: thiagobb@face.ufmg.br

² Doutora em Controladoria e Contabilidade pelo PPGCC - FEA - USP - SP. E-mail: mathayde@face.ufmg.br

Nota: este artigo foi aceito pela Editor Científico Poueri do Carmo Mário e passou por uma avaliação *double blind review*.

Management Accounting in public sector: the case of Minas Gerais State

Abstract

The National States lived a crisis in the seventy years. This crisis fomented a debate about the administration bureaucratic model and it motivated the managers to find alternative options more efficient in provision of public service. This proposal of the new public management spread around the world disseminating the focus in results and in management based in indicators. Assume that gerencial public accounting have an important contribution to management to results in public sector. This study identified that in government of Minas Gerais State, where the management culture is in process of institutionalization, the public accounting correspond as a base to the development of performance institutional indicators', however it require innovations to adjust to managers demands.

Keywords: Public Accounting; Performance Indicator's; New Public Management.

1. Introdução

A crise do Estado, iniciada em quase todo o mundo na década de 1970, que trouxe dificuldades fiscais e o esgotamento do modelo de gestão utilizado, intensificou os debates referentes à Administração Pública, principalmente quanto à discussão de qual o papel do Estado na provisão dos serviços públicos e se a burocracia seria a forma mais eficaz para o funcionamento e controle das atividades estatais. Os argumentos a favor da mudança eram de que o modelo burocrático de gestão tornara-se ineficiente na administração dos recursos públicos e no atendimento das necessidades e demandas da sociedade (BRESSER-PEREIRA, 1998).

Desse modo, a partir das últimas duas décadas o que se percebe no mundo é a discussão e adoção de reformas administrativas focalizando a qualidade do gasto público, além de mudanças institucionais e de gestão (BRESSER-PEREIRA, 1998). Para Boland e Fowler (2000), o surgimento do movimento gerencialista na administração pública estabelece a necessidade do desenvolvimento de indicadores de desempenho. Francesco

(1999) acrescenta que tais indicadores têm a finalidade de alinhar as políticas prioritárias dos governos com as demandas da sociedade.

Diante desse contexto, desde a criação do Ministério da Administração e Reforma do Estado, em 1995, no Governo Fernando Henrique, o Estado brasileiro tem passado por transformações em seu modelo de gestão, buscando também estabelecer medidas de desempenho e o controle dos gastos públicos.

O Estado de Minas Gerais, desde 2002, deu início a um processo de modernização da Administração Pública, denominado Choque de Gestão. Esse modelo apresenta-se baseado em cinco frentes de atuação, a saber: crescimento de receita, redução de despesa, reestruturação de processos de trabalho, gerenciamento de projetos públicos e efetivação do planejamento e da estratégia na gestão pública (OLIVEIRA, 2006). Segundo Vilhena, Martins e Marini (2006), tal reforma administrativa se diferencia das outras que aconteceram no Brasil, até o momento, por dois principais motivos: (1) ele constitui adequação institucional voltada para o desenvolvimento e (2) foi concebido a partir de uma perspectiva integradora de políticas. O Choque de Gestão foi elaborado com o objetivo de atingir metas audaciosas (VILHENA; MARTINS; MARINI; 2006).

Para se ter metas é necessário existir um sistema de medidas, conforme Kaplan e Norton (1996, p. 21) “(...) medir é importante: o que não é medido não é gerenciado”. Segundo Vilhena e Marini (2008), o planejamento estratégico em Minas Gerais foi desenvolvido com base no *Balanced Scorecard* (BSC), ferramenta de alinhamento estratégico e mensuração de desempenho desenvolvida por Kaplan e Norton (1996). O *Balanced Scorecard* (BSC) possui quatro perspectivas e se preocupa em estabelecer o desdobramento de indicadores através de relações de causa e efeito dentro das perspectivas, as quais são: Financeira; de Mercado e Clientes; de Processos Internos; de Aprendizagem e Inovação (KAPLAN; NORTON, 1996). Seguindo a lógica do BSC, o desempenho financeiro é consequência do desempenho de mercado associado com processos internos cujo desempenho implica na satisfação dos clientes. Além disso, para que os processos internos possam ser avaliados como ótimo, é necessário que os recursos da organização aprendam com a prática operacional diária e possam inovar constantemente.

A Secretaria de Planejamento e Gestão do Estado de Minas Gerais (SEPLAG) foi a responsável pela disseminação da cultura de gestão por

desempenho no governo do Estado. Assim, é de se esperar que ela possua indicadores consolidados para monitoramento dos resultados a serem alcançados. Daí a relevância deste estudo, que tem por objetivo verificar se a contabilidade pública atual é utilizada como provedora de informações para a estruturação dos indicadores de desempenho das ações da Secretaria de Planejamento e Gestão e para a tomada de decisão dos gestores governamentais.

Nesse sentido, se identifica como objetivo secundário deste trabalho apresentar a ferramenta utilizada pela Secretaria de Planejamento e Gestão do Estado de Minas Gerais para estabelecer a relação entre planejamento e execução.

Este artigo é composto por esta Introdução, na sequência apresenta-se a Metodologia e o Referencial Teórico. Logo depois, é abordado o modelo de controle gerencial aplicado pelo Estado de Minas Gerais e seus indicadores. Com essas informações traça-se um paralelo entre as informações disponibilizadas pela contabilidade e a utilização das mesmas, finalizando com as considerações finais.

2. Referencial Teórico

2.1 Estratégias e Controle Gerencial

Adaptando-se a definição proposta por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) é possível entender a estratégia como um padrão a ser seguido, capaz de agregar a diversas partes, classes e interesses da organização em prol de um mesmo objetivo, ainda que temporário, e que em sua formulação considera-se essencialmente o ambiente, os recursos disponíveis e as expectativas dos envolvidos diretos.

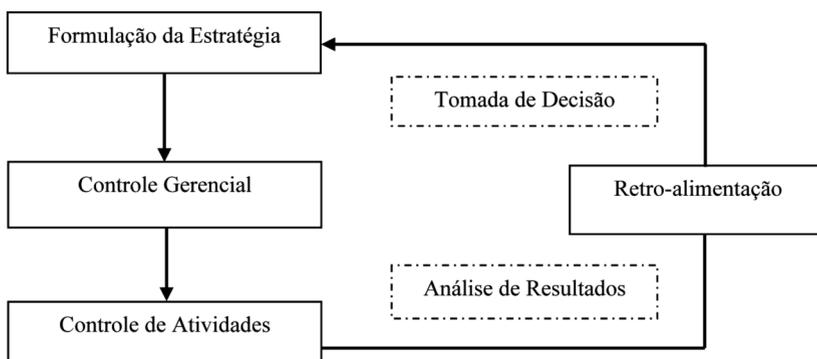
Segundo Mintzberg e Quinn (2001), o resultado de um processo de formulação estratégica é um plano estratégico, ou seja, um consolidado de ideias, conceitos e expectativas. A estratégia precisa ser traduzida em ações ou atividades, e para ser bem-sucedida é necessário também mecanismos de medição da aderência das ações à estratégia (KAPLAN; NORTON, 2000).

A execução das estratégias se enquadra em um conjunto de atividades de planejamento e controle da organização denominado “Controle Gerencial”,

ou seja, esse conjunto apresenta metodologias, atributos e artefatos utilizados como mecanismos de controle para implementação e reformulação das estratégias (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

Para Anthony e Govindarajan (2006), o controle gerencial faz a interação entre a formulação estratégica e o controle das atividades individuais, estabelecendo um ciclo, no qual se realiza uma análise de resultados a partir das informações do controle de atividades, usada para retroalimentação do sistema que possibilita uma tomada de decisão a respeito da estratégia. Esse ciclo é representado na Figura 1.

Figura 1 - O processo de controle gerencial



Fonte: adaptado de: ANTHONY e GOVINDARAJAN (2006).

De acordo com Chenhall (2003), o controle gerencial é um conceito amplo que absorve para análise controles financeiros, não financeiros, possuindo foco na assistência à tomada de decisão e, nesse intuito, engloba controles tais como os relacionados com o mercado, os clientes, os concorrentes e toda uma gama de informações de suporte.

Conforme Anthony e Govindarajan (2006), os sistemas de avaliação de desempenho permitirão que os gestores tenham conhecimento de como a organização se encontra em relação aos resultados esperados e assim tentem influenciar as pessoas para caminharem na busca de alcançá-los.

O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma ferramenta para avaliação de desempenho, que, conforme Vilhena e Marini (2008), foi utilizada na cons-

trução do planejamento estratégico da SEPLAG. Assim, na próxima seção será detalhado seu funcionamento.

2.2 *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* foi concebido como sendo um sistema de mensuração de desempenho capaz de fazer frente às múltiplas demandas enfrentadas pelas organizações que operam em ambientes complexos, dentro da perspectiva de que a exploração de ativos intangíveis é, hoje, mais decisiva do que a habilidade de investir e gerir ativos físicos (REZENDE, 2006). Kaplan e Norton (1996) afirmam não ser mais possível continuar a avaliar o desempenho das organizações tendo por base apenas indicadores financeiros. Visão corroborada por Liedtka (2000), que identifica os principais problemas da abordagem tradicional do planejamento estratégico: (1) tenta criar uma ciência do planejamento com sua subsequente perda de criatividade; (2) enfatiza os números de maneira excessiva; e (3) incorpora, predominantemente, técnicas simples e aplicadas de forma não apropriada. Através de utilização ampla da metodologia, seus autores perceberam que o que estava por trás das relações de causa e efeito entre os indicadores de desempenho de diferentes categorias eram hipóteses acerca da estratégia da organização (CORDEIRO, 2005).

O BSC tenta constituir um painel de indicadores de desempenho equilibrado, equilíbrio esse advindo de dois tipos de medidas: as de desempenho, referentes ao passado, e que não se tem o controle direto, chamadas também de lag, e os direcionadores de desempenho, que irão determinar os resultados das medidas de desempenho no futuro, e que a organização pode efetivamente atuar sobre elas, originalmente chamada de lead. Como exemplo das primeiras tem-se as medidas financeiras, rentabilidade e receitas, e as medidas de participação de mercado; já para a segunda citam-se os índices de qualidade de um processo, índice de satisfação de clientes e percentual de força de trabalho treinada de acordo com o planejamento (KAPLAN; NORTON, 1996).

A relação de causa e efeito é percebida na correlação entre as medidas de direcionadores de desempenho, sendo que uma medida pode levar a outra. Analisando determinada estratégia pode ocorrer que a rapidez com

que se executa determinado processo seja o direcionador de desempenho da satisfação dos clientes, que, por sua vez, será um dos direcionadores de desempenho da participação de mercado dos produtos da empresa.

Segundo Kaplan e Norton (1996), o mapa estratégico é o principal elemento do BSC e é entendido como uma estrutura gráfica composta por um conjunto de indicadores de desempenho interligados por relação de causa e efeito, representando um ou mais temas estratégicos. Cada tema estratégico compreende indicadores distribuídos nas quatro perspectivas do BSC, sendo essas apresentadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Perspectivas do BSC

Perspectivas	Descrição
Financeira	Os indicadores financeiros resumem de forma facilmente mensurável as conseqüências das ações tomadas anteriormente e indicam de que forma a estratégia de uma empresa e sua implementação estão contribuindo para a melhoria da lucratividade e rentabilidade
De Clientes	Esta deve incluir a proposta de valor contida nos produtos e serviços da organização, conforme definido anteriormente. Além disso, os indicadores de desempenho desta perspectiva devem incluir a retenção e satisfação de clientes, a conquista de clientes novos, a lucratividade de clientes e participação de mercado, além de direcionadores ou impulsionadores de desempenho relacionados aos atributos que os clientes-alvo valorizam, como por exemplo, entrega rápida e na data prometida e inovações constantes em produtos e serviços
Processos Internos	Os indicadores desta perspectiva tendem a ser medidas genéricas de desempenho dos processos de inovação, como projeto e desenvolvimento dos novos produtos e serviços (a onda longa da criação de valor), e de operações (a onda curta da criação de valor), que irão impulsionar as medidas genéricas da perspectiva de clientes
Aprendizagem e Crescimento	Os indicadores de desempenho relacionados a esta perspectiva buscam a construção e o aperfeiçoamento da infra-estrutura que a organização precisa para crescer e melhorar continuamente o desempenho de seus processos e inclui metas de qualificação de funcionários, melhoria de sistemas de informação e alinhamento de procedimento e rotinas.

Fonte: adaptado de KAPLAN e NORTON (1996).

O que o BSC faz através do mapa estratégico é ampliar a definição do conteúdo da estratégia organizacional de forma significativa, sendo um meio de comunicação capaz de criar uma disciplina de valor e produzindo valor econômico. Hillbrand e Karagiannis (2002) recomendam a metodologia afirmando que diversos enfoques tentam reduzir a complexidade com base

na modelagem das relações causa-feito subjacentes a certos elementos do negócio. O *Balanced Scorecard* introduzido por Kaplan e Norton é um exemplo conhecido de metodologia de planejamento estratégico baseada nesses princípios. De maneira a formular uma estratégia de negócios homogênea eles propõem harmonizar metas isoladas por meio de vínculos retratados em diagramas de causa e efeito. A lógica por trás dessa técnica é baseada em resultados de estudos que propõem que medidas-chaves para o negócio podem ser influenciadas mais eficientemente pelos então chamados indicadores de ocorrência (HILLBRAND; KARAGIANNIS, 2002).

Kaplan e Norton (2000) indicam que para se usufruir os benefícios do BSC a organização que o adota deve utilizá-lo como um sistema de gestão estratégica e não como um simples mapa estratégico.

Os indicadores devem ser monitorados de forma constante para que em caso de dificuldades na obtenção das metas, medidas mais eficazes possam ser adotadas. Fato que demonstra a relevância de um processo de formulação estratégica periódico, a fim de garantir as correções necessárias em tempo hábil. Cordeiro (2005, p. 137) ainda ressalta que:

As reuniões de *feedback* com participação de diretores, gerentes e staff são fundamentais na busca das razões pelas quais as metas não vêm sendo alcançadas. Destas reuniões podem surgir alterações na essência da proposta de valor da organização, que terão implicações para ao trabalho de todos, tendo que ser novamente desdobradas. Assim o vínculo entre a estratégia e o orçamento, mais do que existir, deve ser passível de alteração, configurando um orçamento flexível (*rolling budget*), o qual pode ser alterado durante sua vigência.

2.3 Planejamento Estratégico, Controle Gerencial e Contabilidade

Para Frezatti *et al.* (2007), a relação entre o longo prazo e o curto, que faz a conexão entre questões estratégicas e táticas, constitui elemento de relevância para o desenvolvimento do sistema de planejamento como um todo. E para esses autores a contabilidade gerencial da entidade é uma das principais fontes de informação para que isso seja possível.

Essa visão é defendida por Shank e Govindarajan (1993) ao afirmarem que a contabilidade existe em um negócio inicialmente para facilitar o desenvolvimento e implementação da estratégia organizacional. Esses autores argumentam que informação contábil é a base da análise financeira, por permitir uma avaliação da exequibilidade financeira das estratégias; pelos relatórios contábeis representarem importante ferramenta de comunicação através da organização, o que ajuda na seleção do programa tático mais eficaz, no sentido de atingir as metas; por fim, a contabilidade tem importante papel de monitoramento do desempenho, seja dos gerentes, seja das unidades de negócio, ressaltando-se a relevância do custo padrão, orçamentos de despesas e planos de lucros anuais, ferramentas que devem ser adaptadas ao contexto estratégico em que se insere a instituição.

Para Horngren, Datar e Foster (2004) a contabilidade gerencial facilita o planejamento e controle, fornecendo informações sobre: 1) representação financeira de planos – orçamento; 2) registro e classificação contábil das transações – sistema contábil; e 3) comparação entre o que foi orçado e o real – relatórios de desempenho.

A partir dessa argumentação o que se infere é a importância da contabilidade para o processo de planejamento e para a realização do controle, principalmente quanto a monitoramento do desempenho e avaliação de alcance das metas. Porém, a visão não deve se restringir a questões meramente financeiras; a utilização dessas medidas deve ser pautada na análise de eficiência e eficácia das metas como exposto por Liedtka (2000).

No setor público a relação entre contabilidade, planejamento e controle permanece a mesma, permitindo a consideração de que se espera que seja mais explícita, uma vez que as leis federais 4.320/64 e lei complementar 101/01 determinam que o governo deve elaborar, a partir de um Plano Plurianual, dois instrumentos vinculados à execução financeira de curto prazo, os quais são: a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

Segundo Guimarães e Almeida (2006) a desvinculação entre o orçamento e o planejamento no setor público caracteriza uma situação totalmente indesejada, pois, sendo os instrumentos citados retratos fictícios da realidade, as consequências são a redução da transparência em relação aos gastos públicos e a abertura de uma brecha ao Poder Executivo para utilização de sua discricionariedade no intuito de promover escolhas políticas e

outras práticas que não consideram os desejos da sociedade, seu principal patrocinador.

Dessa forma, na próxima seção apresentam-se os esforços promovidos pelo governo mineiro no sentido de garantir que a relação entre planejamento de longo prazo e execução permaneça constante.

3. Metodologia

O método de pesquisa utilizado é identificado como indutivo, que, nas palavras de Raupp e Beuren (2006), significa aquele que se destina a verificar e gerar enunciados sintéticos buscando generalizações teóricas. Dessa forma, parte-se da análise específica da utilização da contabilidade pública para definição dos indicadores da SEPLAG inferindo-se o mesmo procedimento para o governo de Minas Gerais.

A pesquisa identifica-se como descritiva, a qual tem por “objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis” (GIL, 2002), e é representada neste trabalho por descrever como ocorre a utilização da contabilidade pública pela SEPLAG. Ressalta-se ainda o fato de ser um tema de aplicação recente na contabilidade pública.

A pesquisa teve por ferramental a pesquisa documental e entrevista semiestruturada. Os documentos que foram referência para este estudo são: (a) Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado 2007-2023 (PMDI); (b) a lei que instituiu o acordo de resultados (Lei Estadual nº 17.600/2008); (c) o planejamento estratégico da SEPLAG; e (d) o acordo de resultados da SEPLAG, todos disponível no sítio eletrônico da secretaria. Através deles é que se identificou a estratégia do Estado de Minas Gerais; como se deu o desdobramento desta pela SEPLAG; e quais as metas acordadas e indicadores de desempenho para o ano de 2011.

A entrevista semiestruturada, para Triviños (2007), é aquela que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses que interessam à pesquisa, e que, em seguida, oferecem amplo campo de interrogativas, fruto de novas hipóteses que vão surgindo à medida que se recebem respostas do informante.

A entrevista foi realizada com o Subsecretário de Planejamento e Orçamento e com a Superintendente de Planejamento e Programação Orçamentária

da Secretaria de Planejamento de Minas Gerais, no intuito de identificar se os gestores centrais de planejamento e orçamento reconhecem a utilidade da contabilidade pública como subsídio para a formação dos indicadores de desempenho e para tomada de decisão gerencial. Nesse sentido foram elaboradas questões apresentadas no Quadro 2 para direcionar a entrevista, que foi gravada e transcrita na análise empírica deste trabalho.

Quadro 2 – Questionário para entrevista e objetivos das questões

Questão	Objetivo
Qual é a relação existente entre o planejamento e orçamento público no Estado de Minas Gerais? Melhor explicando: o Senhor(a) consegue enxergar as estratégias previstas no planejamento materializadas em números no orçamento?	Verificar se no entendimento dos gestores o trabalho realizado de desenvolvimento de um planejamento de longo prazo para o Estado é refletido na aplicação de recursos do presente.
Qual a base de dados que alimenta o processo orçamentário? O senhor identifica uma relação entre o orçamento e contabilidade pública?	A intenção aqui é fazer um paralelo entre a contabilidade de instituições privadas e a contabilidade pública, uma vez que na contabilidade convencional, o balancete contábil é que alimenta de dados o orçamento executado.
Como foi construído o planejamento estratégico da SEPLAG, dados contábeis foram usados como base?	Verificar se a contabilidade pública foi uma das bases para o monitoramento do planejamento estratégico, seja através de resultados contábeis tradicionais como os balanços levantados ou indiretamente através do próprio resultado orçamentário que se alimentou da contabilidade ou de índices e indicadores construídos a partir de números contábeis.
Qual o processo para construção da Lei Orçamentária Anual - LOA?	Verificar como os gestores participam do processo de construção do orçamento. Se eles são orientados para utilizar dados contábeis na solicitação. Identificar a existência de uma análise de resultados para alocação de recursos.
Em que dimensão o orçamento contribui na formação e acompanhamento dos indicadores de desempenho na metodologia aplicada para avaliação dos resultados dos programas pelo Estado de Minas Gerais?	Verificar se existem indicadores de eficiência baseados em dados contábeis, como funciona a análise das metas e despesas orçamentárias.

Fonte: elaborado pelos autores.

Quadro 2 – Questionário para entrevista e objetivos das questões
(continuação)

Questão	Objetivo
O senhor(a) acredita que a contabilidade pública poderia ser mais utilizada para prover informações para os indicadores de desempenho? Com qual de seus demonstrativos e/ou base de dados?	Verificar se ao reconhecer a contabilidade como uma ferramenta de gestão, existe uma perspectiva de utilização da mesma para a tomada de decisão gerencial e aplicação de recursos.
O Estado utiliza dados sobre custos em suas análises gerenciais? Existe alguma metodologia de análise do custo benefício dos programas sendo aplicada?	Verificar qual a situação atual da contabilidade pública aplicada em Minas Gerais em relação às análises de custo benefício de programas e qualidade do gasto público. Identificar se existe alguma preocupação sobre o assunto.
Os relatórios contábeis atendem as demandas gerenciais do senhor? De que forma? Diretamente? Se sim, quais relatórios? Indiretamente? Quais bases de dados são mais acessadas?	Verificar se o setor de contabilidade do governo elabora relatórios gerenciais que consigam transmitir a informação sem necessitar o usuário seja um especialista em contabilidade.

Fonte: elaborado pelos autores.

4. Análise Empírica

Nesta seção, primeiro são apresentados os instrumentos de planejamento de longo, médio e curto prazos utilizados pelo governo de Minas Gerais que estão em vigor, com a finalidade de transmitir sua estratégia, e na sequência relata-se o resultado das entrevistas que buscam verificar a ligação da contabilidade pública com a estratégia e o monitoramento de sua execução.

4.1 Planejamento no Governo de Minas Gerais

O Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI) apresenta a visão de futuro do Estado de Minas Gerais, estabelecendo orientações para o médio e longo prazo (MINAS GERAIS, 2003).

Partindo da visão de futuro, que representa aonde se pretende chegar, o PMDI elencou três opções estratégicas e uma agenda de prioridades, que tinha por finalidade guiar o Governo em suas atividades, permitindo o alcance do objetivo de longo prazo (MINAS GERAIS, 2003).

O objetivo com esses planos e, principalmente, com os acompanhamentos, avaliações e revisões periódicas, era deixar claro a estratégia e as prioridades do Governo (MINAS GERAIS, 2003).

A versão mais atual do PMDI é a de 2007, mas neste ano de 2011 ele será revisado para se adequar ao novo contexto do Estado. Atualmente, o PMDI apresenta a estratégia do governo segregada em 11 Áreas de Resultado mais dois pilares de atuação do Estado (Qualidade fiscal e Qualidade e inovação na Gestão Pública). As áreas de resultado são núcleos focais de concentração dos melhores esforços e recursos visando às transformações e melhorias desejadas na realidade. Cada Área de Resultados é alvo da intervenção de um Grupo de Projetos Estruturadores (que são verdadeiramente programas), agrupados em função de sua sinergia e sua capacidade transformadora, de forma que seus resultados seriam monitorados por um grupo de indicadores finalísticos previstos também no PMDI. Deve-se destacar que as áreas de resultados se referem aos destinatários da atuação do Governo e não às suas dimensões organizacionais internas, de modo que as organizações e estruturas do Governo Estadual têm suas ações destinadas à obtenção dos resultados determinados para cada Área, tornando-se efetivamente um meio, e não um objetivo em si (MINAS GERAIS, 2007).

O foco do PMDI 2007-2023 são as entregas para a sociedade, ou seja, os resultados finalísticos vislumbrados neste plano. Além disso, se estabelecem agendas setoriais de gestão para que cada órgão ou entidade contratualize as ações que impactarão diretamente a vida dos cidadãos (MINAS GERAIS, 2007). A Figura 2 demonstra esquematicamente esta visão.

Figura 2 – Mapa estratégico mineiro

Fonte: Minas Gerais (2007).

Através das orientações do PMDI 2007-2023 foi construído o Plano Plurianual de Ação Governamental 2008-2011 (PPAG 2008-2011), o qual possui iniciativas estratégicas que se caracterizam por um detalhamento maior de cada objetivo prioritário e é base para a definição dos projetos estruturadores e dos projetos associados (MINAS GERAIS, 2008). O PPAG é considerado a ponte entre o planejamento de longo prazo e o de curto prazo; nele se apresentam os programas, desdobrados em ações com os limites orçamentários para o quadriênio 2008-2011 e seus indicadores.

Como ferramentas para execução e monitoramento da estratégia os dois documentos apresentam os seguintes instrumentos:

I - Indicadores Finalísticos: proposição realizada por especialistas, para criação de um conjunto de indicadores finalísticos para cada Área de Resultados, com metas factíveis e desafiadoras entre 2011 e 2023, considerando o melhor cenário exploratório;

II - Projetos Estruturadores: identificação e desenho inicial de escopo da carteira de projetos estruturadores que, em dada Área de Resultados, deveriam ter forte correlação com os indicadores finalísticos. A carteira dos Projetos Estruturadores compõe o PPAG 2008-2011 e representa, em termos concretos, a estratégia de intervenção do Governo de Minas Gerais para o referido quadriênio;

III - Agenda Setorial de Gestão: diagnóstico e proposta de agendas de gestão por Área de Resultados, desdobradas em Agendas Setoriais por Secretaria, contendo iniciativas que removam os gargalos críticos de gestão à realização da estratégia;

IV - Metas de Desempenho Setorial: desdobramento, por organização do Estado, de metas de produtividade, qualidade do gasto associadas à qualidade fiscal particular a cada Área de Resultados (MINAS GERAIS, 2008, p. 14).

Segundo Vilhena e Marini (2008), é a partir do PMDI e do PPAG que cada Secretaria do Governo de Minas Gerais constrói o seu mapa estratégico definindo suas metas de curto e longo prazo no intuito de atingir o resultado pretendido e conseqüentemente realizar a visão de futuro do Estado. Como ilustração a Figura 3 apresenta o mapa estratégico da SEPLAG.

A definição das metas e indicadores, segundo Vilhena e Marini (2008), valeu-se da abordagem metodológica da Cadeia de Valor, a qual permite visualizar a instituição como uma cadeia de insumos que são processados para gerar produtos, que, por sua vez, destinam-se a geração de resultados desejáveis para seu público de interesse (beneficiários).

A tradução da estratégia em sua representação financeira acontece através dos instrumentos orçamentários, Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Figura 3 – Mapa Estratégico da Secretaria de Planejamento e Gestão



Fonte: Minas Gerais (2010b).

A Lei Orçamentária Anual corresponde ao programa de trabalho anual do Governo. Para tanto, ela detalha os valores da despesa, bem como estima os valores da receita que darão suporte à execução dos programas de Governo. Essa lei deve ser elaborada pelo Poder Executivo e encaminhada ao Poder Legislativo para aprovação até o dia 30 de setembro de cada ano.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias funciona como um intermediário entre o PPAG e a LOA, estabelecendo, dentre outros assuntos, para o período de vigência da LOA, quais programas e ações do PPAG serão prioridade. Define, ainda, o conjunto de regras para a elaboração do orçamento e as metas fiscais (projeção da receitas e despesas totais) para os próximos três anos. O projeto de lei de diretrizes orçamentárias é anual, devendo ser enviado à Assembleia Legislativa pelo Poder Executivo até o dia 15 de maio de cada ano.

Após definidas as metas a serem alcançadas por cada secretaria e o orçamento que será disponibilizado, cada órgão contratualiza seus objetivos através do Acordo de Resultados. Segundo Furtado (2007), o Acordo de

Resultados é uma técnica do sistema de controle gerencial que tem por objetivo alinhar as organizações governamentais com a orientação estratégica do governo. É mais especificamente descrito como “um sistema de contratualização que engloba a pactuação de resultados e a concessão de autonomias com vistas atingir o alinhamento desejado” (FURTADO, 2007, p. 22).

O Acordo de Resultado é instituído pela Lei Estadual nº 17.600 de julho de 2008; é o instrumento que visa garantir a vinculação entre o planejamento de longo, médio e curto prazo do governo. Ele contém todos os indicadores de desempenho que deverão ser alcançados por cada órgão estadual e como incentivo estabelece a possibilidade de recebimento de até um salário extra como bonificação.

4.2 Resultados das Entrevistas

A vinculação legal entre os instrumentos de planejamento e orçamento no setor público demonstra o potencial da contabilidade gerencial para ocupar um papel importante na gestão governamental, principalmente como instrumento de ligação entre o planejamento de longo prazo e a execução.

Para o Subsecretário de Planejamento e Orçamento e a Superintendente de Planejamento e Programação Orçamentária da Secretaria de Planejamento e Gestão de Minas Gerais, o poder público mineiro superou o desalinhamento entre orçamento e planejamento através de um processo longo, justamente com a implementação da metodologia adaptada a partir do Balanced Scorecard, da utilização do acordo de resultados e de um processo de orçamentação totalmente vinculado a essas duas ferramentas.

Atualmente, segundo o subsecretário já é possível claramente identificar a relação entre planejamento e orçamento no governo estadual baseando-se nos documentos publicados, que são PMDI, PPAG, LDO e LOA. Ele ressalta que a identificação de que um programa é prioritário não necessariamente significa que ele terá um orçamento maior do que outros do mesmo órgão, uma vez que a prioridade é dada também em caráter gerencial. Dessa forma, os processos de execução daquele programa serão incentivados, com a utilização de mão de obra mais qualificada, prazos mais apertados; além disso, uma equipe central do governo monitorará o seu desenvolvimento, para facilitar a execução das ações que envolvem outras

secretarias. Para sinalizar essa diferenciação esses programas prioritários recebem o nome de Projetos Estruturadores e no orçamento esses programas recebem uma classificação também diferenciada.

O processo longo por qual passou e ainda passa o governo mineiro citado pelos gestores é a institucionalização da relação causal entre os instrumentos e ações apresentados na seção anterior, em que o PMDI se desdobra no PPAG que é desdobrado no mapa estratégico de cada secretaria, do qual se estabelecerão as ações de curto prazo que terão seus custos estimados e refletidos no orçamento do órgão. A superintendente acrescenta que, culturalmente, pela falta de entendimento da importância de vinculação dos instrumentos de planejamento e orçamento, existe uma tendência no setor público de apenas considerar o orçamento recebido, em detrimento do planejamento e da visão de longo prazo, mas que em Minas Gerais a compreensão dessa relação já está mais madura, o que proporciona maior transparência e aderência dos documentos as ações executadas.

Mesmo assim, a existência de desvios não é negada pelos gestores, uma vez que existem restrições financeiras, políticas e situacionais que impendem de que parte das prioridades estratégicas de longo prazo sejam refletidas no planejamento e no orçamento.

Quanto à relação entre orçamento e contabilidade pública os gestores informaram que reconhecem o orçamento como parte da contabilidade pública, mas que esse entendimento não deve ser generalizado no Estado. O subsecretário entende que o orçamento representa a expressão da contabilidade pública, uma vez que sua classificação e comunicação é feita através de contas contábeis. Segundo ele, a clareza da relação é maior quando se constrói e se analisa os documentos de prestação de contas dos governos, pois os tribunais de contas demandam relatórios extremamente técnicos e pautados na contabilidade pública. Acrescenta ainda que, fatalmente, ao se verificar o orçamento se compreende que a contabilidade está presente, mas o entendimento de quão ampla é a contabilidade pública e do seu funcionamento provavelmente não seja um conhecimento difundido.

Corroborando esse argumento a superintendente acrescenta que os dados-base para a elaboração do processo orçamentário são as informações de execução orçamentária do ano anterior, que são extraídas do Sistema

Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e que o usuário final não tem acesso ao procedimento contábil que foi executado para se conseguir tal informação.

De acordo o subsecretário no planejamento estratégico da Secretaria de Planejamento e Gestão as informações contábeis participaram de forma indireta, uma vez que após definidos os objetivos das ações da secretaria é que os indicadores de desempenho relacionados aos mesmos foram elaborados, ou seja, em um primeiro momento não se analisou resultados orçamentários ou financeiros para se definir missão, visão e objetivos da secretaria.

Entretanto, complementa a superintendente, tendo se delimitado os objetivos, durante o processo de elaboração dos indicadores relacionados eficiência e qualidade fiscal essencialmente se utilizaram dados contábeis, como também na definição das metas anuais referente a esses indicadores, as quais posteriormente foram pactuadas no Acordo de Resultados.

Os gestores citaram como exemplos indicadores pactuados no ano de 2010 referente à qualidade do gasto e despesas de investimento. O Quadro 3 apresenta alguns desses indicadores, os quais estão ligados ao objetivo final da qualidade fiscal, no sentido de ter uma máquina pública mais eficiente, possibilitando gastar menos internamente e mais com o cidadão.

Quadro 3 - Indicadores de desempenho pactuados pela Secretaria de Planejamento e Gestão

Nome do Indicador	Descrição
Limite de gasto com despesas típicas de área meio	Seu principal objetivo é maximizar a margem de recursos disponíveis para a produção de serviços à sociedade por meio da redução sistemática de despesas definidas como despesas típicas de área meio, também denominadas despesas de manutenção da máquina pública.
Percentual de participação dos itens meio em relação à despesa total	Nos casos em que a meta de limite de gastos não for cumprida, poderá esta ser avaliada pela participação das despesas dos itens meio em relação à sua despesa total do ano. A mensuração da participação dos gastos em itens meio em relação à despesa total constitui uma alternativa ao cumprimento da meta de valor absoluto, uma vez que monitora, de fato, a composição do gasto público do órgão/entidade.

Fonte: adaptado de Minas Gerais (2010a).

Quadro 3 - Indicadores de desempenho pactuados pela Secretaria de Planejamento e Gestão

(continuação)

Nome do Indicador	Descrição
Índice de Execução dos Projetos Estruturadores	<p>Os projetos estruturadores são monitorados intensivamente pela Superintendência Central de Gestão Estratégica dos Recursos e Ações do Estado, SCGERAES. A partir deste monitoramento é possível verificar o grau de execução dos projetos estruturadores, ou seja, é possível verificar se o projeto está caminhando como planejado tendo em conta tanto o cumprimento das ações, marcos e metas previstas para o mesmo quanto à execução financeira dos recursos alocados. Quanto maior a taxa de execução dos Projetos Estruturadores, melhor.</p> <p>Parte da fórmula de cálculo é composta por informações contábeis, a saber:</p> <p>- PPE = Peso de cada Projeto elencado no Quadro de Execução de Projetos Estruturadores de acordo com o volume de recursos alocados na Lei Orçamentária Anual (LOA) para o projeto em relação ao volume de recursos total dos projetos elencados no referido quadro</p>

Fonte: adaptado de Minas Gerais (2010a).

Para a superintendente é possível identificar a forte relação entre informações providas pela contabilidade pública e o monitoramento dos objetivos da SEPLAG e do Estado analisando-se os indicadores citados como exemplo, uma vez que a avaliação dos programas prioritários é ponderada por sua execução orçamentária, e os recursos de investimentos estão em sua maior parte aplicados nesses projetos.

De acordo com o subsecretário e a superintendente a elaboração da LOA está estritamente ligada ao processo de definição dos indicadores e metas, pois as equipes farão uma proposta de resultados também analisando quanto de recursos serão disponibilizados para a execução de cada programa de acordo com as definições da SEPLAG. Caso a equipe do projeto considere que o valor proposto pela SEPLAG não seja suficiente para a realização dos objetivos propostos, essa demanda será transmitida aos gerentes do programa que consolidarão todas as demandas das equipes em um pleito orçamentário do programa específico. Tal pleito será analisado por uma comissão presidida pela Secretária de Planejamento com

participação da alta gestão da SEPLAG e da Secretaria da Fazenda; o nome dessa comissão é Junta de Programação Orçamentária e Financeira, que se baseará nas metas pactuadas e alcançadas no ano corrente, no desempenho dos resultados finalísticos dos programas, além das estimativas de receitas para o ano subsequente e as prioridades definidas no PPAG, para enfim decidir sobre a liberação, ou não, dos recursos solicitados.

As informações orçamentárias resultantes dessa negociação serão agrupadas, tratadas e constituirão a Lei Orçamentária Anual, a qual, segundo o subsecretário, é o documento que demonstra para a sociedade como o poder público financiará suas políticas, além de demonstrar as prioridades do governo para aquele ano. Por fim as metas serão pactuadas através do acordo de resultados.

O superintendente destaca o caráter técnico do processo de elaboração da lei orçamentária, sua vinculação aos indicadores de desempenho e afirma que os dados contábeis passados são muito importantes para auxiliar nas análises de eficiência da execução orçamentária e conseqüentemente nas decisões de alocação de recursos. Acrescenta que apesar do caráter técnico a alocação não é feita exclusivamente pela análise técnica, uma vez que a atividade política é intrínseca à administração pública, e que atualmente em Minas Gerais o respaldo técnico apresenta como item de grande relevância.

Ao analisar a participação da contabilidade pública no dia a dia da gestão governamental do estado mineiro os gestores da SEPLAG informam que gerencialmente a contabilidade pública deixa muito a desejar. Isso porque os relatórios oriundos da Contadoria do Estado são demonstrações contábeis e não relatórios gerenciais, fato que obriga ao corpo técnico dos órgãos a tratar esses dados primários e só depois disponibilizar as informações relevantes para a cúpula estratégica do governo. A superintendente destaca que no formato de demonstrações contábeis dificilmente o alto escalão do governo terá condições de extrair informações relevantes para compreensão da realidade estadual, ou seja, a contabilidade não cumpre seu papel informacional de forma clara.

Os gestores entrevistados apresentam uma crítica quanto à ausência de inovação na contabilidade pública, que possui praticamente o mesmo ordenamento legal de 45 anos atrás e destacam que a falta de metodologias para análise de custo-benefício de programas, utilização das contas de

compensação, demonstração de contingências e relatórios com informações gerenciais representam a indisponibilidade de informações realmente importantes dentro de uma cultura orientada para resultados.

A superintendente pontua que, através das informações atualmente disponibilizadas pela contabilidade pública, os indicadores de desempenho e as análises gerenciais ficam restritas a questões de eficiência, deslocadas de avaliações quanto à eficácia e efetividade do gasto. Ou seja, dado um limite orçamentário anual, uma equipe é avaliada no quesito orçamento se ela atingiu as suas metas sem extrapolar o valor disponibilizado, mas não se sabe se aquele limite estipulado era muito alto ou razoável diante das metas propostas. A ausência de avaliações mais abrangentes não pautadas apenas na eficiência representam a grande crítica da literatura às instituições que buscam a implementação de uma cultura gerencial, principalmente no setor público, como destaca a superintendente.

Segundo o subsecretário a contabilidade pública poderia contribuir também ao acompanhar e demonstrar através de relatórios gerenciais as obrigações futuras assumidas pelo Estado, apresentando o comprometimento dos recursos estaduais nos exercícios futuros como base para a proposição orçamentária e para o planejamento das ações de governo.

Quanto à análise de custo, acrescentam os gestores que existem iniciativas pontuais, mas não há nenhum modelo até o momento que possa ser aplicado de uma forma geral na administração pública. Informam que existe um fomento a essa discussão no estado atualmente, principalmente devido à determinação do governo federal para a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade pública. Segundo o subsecretário o Estado de Minas Gerais deve estar preparado para inovar caso o governo federal apresente um sistema padrão, elevando assim o patamar da discussão.

Para a superintendente existe a esperança de que a administração pública realize a migração de forma integral para as normas de contabilidade pública internacionais determinadas para os Estados a partir de 2012, e essa atitude possa forçar uma maneira inovadora e uma visão mais gerencial da contabilidade pública.

Por fim, é importante reforçar que, segundo os gestores entrevistados, todas as informações contábeis e financeiras que são analisadas e que compõem dos diversos relatórios gerenciais ou técnicos são extraídas do SIAFI, o qual foi

todo desenvolvido segundo as regras de contabilidade pública, e que registra todas as ações referentes à utilização de recursos da administração pública.

5. Considerações Finais e Sugestões para Novas Pesquisas

Diante de um contexto de desburocratização e de expansão da cultura gerencial no setor público ao redor do mundo, percebe-se que a administração pública mineira está em um processo de evolução dos seus mecanismos de coordenação, com o objetivo de se adaptar à melhor forma capaz de favorecer o alcance de suas metas.

Atualmente, as atividades do Estado são avaliadas pelo alcance dos resultados predefinidos. A coordenação através desse mecanismo exige a utilização de sistemas de controle gerencial adequados e eficientes, uma vez que, diante de uma organização tão grande e politizada quanto o Estado, a complexidade, no sentido de se estabelecer atividades transversais ou matriciais entre seus órgãos e entidades, é muito elevada.

Em relação à proposta estratégica do governo, os instrumentos que mais se destacam são PMDI, PPAG, LDO, LOA e Acordo de Resultado, as quais estão definidas e contratualizadas as metas físicas e financeiras, além dos relatórios de situação, SR e Agenda Setorial, das diversas ações que resultarão na realização dos objetivos. A relação de causa e efeito estabelecida entre esses documentos teve por base utilização da ferramenta de desdobramento estratégico *Balanced Scorecard*, o que por se só já representa uma inovação no setor público.

Com a utilização dessa ferramenta, a necessidade de desenvolvimento de indicadores de desempenho, sendo eles financeiros ou não, se tornou clara para os gestores mineiros, para permitir o controle gerencial, ou seja, a análise da vinculação entre estratégia, planejamento e execução.

Nesse ambiente as informações advindas da contabilidade pública são importantes para tomada de decisão, uma vez que podem orientar quanto à eficiência, eficácia e efetividade do gasto público; contudo, os gestores utilizam quase que exclusivamente informações de execução orçamentária, demonstrando uma falha na atuação dos especialistas em da contabilidade pública no governo de Minas Gerais em atender a demanda dos gestores.

Identificou-se uma preocupação da gestão governamental mineira em estabelecer uma relação causal entre as ações do presente e o planejamento de longo prazo, com a construção de indicadores de desempenho para monitorar a aderência das atividades com o pretendido. É possível entender isso como a busca pela “eficiência da máquina pública”. Entretanto, percebe-se claramente através dos relatos dos gestores governamentais como a ausência de informações gerenciais prejudica a decisão de alocação dos recursos públicos, uma vez que critérios mais objetivos são inviabilizados.

Dessa forma, espera-se que este trabalho tenha cumprido seu papel ao demonstrar que a contabilidade pública contribui para a gestão pública, principalmente na formação de indicadores de desempenho institucional, mas ressalta-se sua incapacidade atual em prover informações para mensurar a qualidade do gasto e orientar a decisão de alocação estratégica de recursos. Novos estudos podem ser feitos a partir da conversão às normas internacionais de contabilidade pública para verificar se ela servirá de instrumento catalisador para um processo de inovação nesta área do conhecimento.

Referências

- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo. Atlas S.A. 2006.
- BOLAND, Tony; FOWLER, Alan. A systems perspective of performance management in public sector organisations. *The Internacional Journal of Public Sector Management*, n. 5, v. 13, p. 417-446. 2000.
- BRESSER-PEREIRA, Luis Carlos; SPINK, Peter Kevin (Org.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getulio Vargas, 1998.
- CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, n. 28, p. 127-168. 2003.
- CORDEIRO, José Vicente Bandeira de Mello. *Alinhamento estratégico: estudos multicase em empresas paranaenses de médio porte*. 2005. 300f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.
- FRANCESCO, Michael Di. Measuring performance in policy advice output. *The Internacional Journal of Public Sector Management*, v.11, n. 6, UK: MCB University Press, 1999.

FREZATTI, Fábio *et al.* *Análise do Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras*. RAC, 2. Edição Especial, p. 33-54, 2007.

FURTADO, Rodrigo Guerra. *Acordo de Resultados em Minas Gerais: uma análise das modificações propostas ao instrumento pelo projeto de lei nº 1 677 de 2007*. 2007. Monografia (Graduação em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Belo Horizonte, 2007.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUIMARÃES, Tadeu B; ALMEIDA, Bernardo T. Da Estratégia aos resultados concretos: a experiência do governo de Minas (2003-2005). *Cadernos BDMG*, n. 1, . p. 7-76, mar. 1968. Belo Horizonte: BDMG, 2006.

HILLBRAND, Christian; KARAGIANNIS, Dimitris. Using Artificial Neural Networks to prove hypothetic cause-and-effect relations: a metamodel-based approach to support strategic decisions. *ICEIS 2002 – The Fourth Conference on Enterprise Information Systems*, v. 1, p. 367-373, Universidad de Castilla-La Mancha, Ciudad Real, Spain, 3-6 Apr. 2002.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G., *Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial*. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.

KAPLAN, Robert S. NORTON, David P. *Organização orientada para a estratégia: como empresas que adotam o *balanced scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios*. Trad. Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David. P. *The Balanced scorecard: translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press, 1996.

LIEDTKA, J. Strategic planning as a contributor to strategic change: a generative model. *European Management Journal*, v. 18, n. 2, p. 195-206, 2000. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0263237399000912>>. Acesso em: 4 abr. 2011.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

MINAS GERAIS. Plano mineiro de desenvolvimento integrado 2003-2020. Belo Horizonte: Ed. Rona, 2003. Disponível em <<http://www.planejamento.mg.gov.br>>. Acesso em: 4 abr. 2011.

_____. Plano mineiro de desenvolvimento integrado 2007-2023. Belo Horizonte: Ed. Rona, 2007. Disponível em <<http://www.planejamento.mg.gov.br>>. Acesso em: 4 abr. 2011.

_____. Plano plurianual de ação governamental. Belo Horizonte, 2008. Disponível em <<http://www.planejamento.mg.gov.br>>. Acesso em: 4 abr. 2011.

_____. 1ª Etapa do Acordo de resultados – Sistema de Planejamento e Gestão. Belo Horizonte, 2010a. Disponível em <<http://www.planejamento.mg.gov.br>>. Acesso em: 4 abr. 2011.

_____. 2ª Etapa do Acordo de resultados – Sistema de Planejamento e Gestão. Belo Horizonte, 2010b. Disponível em <<http://www.planejamento.mg.gov.br>>. Acesso em: 4 abr. 2011.

MINTZBERG, Henry; AHLSTRAND, Bruce; LAMPEL, Joseph. *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MINTZBERG, Henry; QUINN, J. B. *O processo da estratégia*. Porto Alegre: Bookman, 2001.

OLIVEIRA, Kamila Pagel de. *Gerenciamento dos projetos estruturadores implementados no Estado de Minas Gerais: discussão e análise comparativa, a partir da percepção da equipes responsáveis pelo gerenciamento dos projetos voltados para a área de infra-estrutura econômica e para área social*. 2006. Monografia (Graduação em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Belo Horizonte, 2004.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

REZENDE, José Francisco de Carvalho. *O alinhamento estratégico, o Balanced Scorecard e o capital intelectual no Brasil: um estudo empírico nas empresas de maior complexidade e repercussão*. Rio de Janeiro, 2006.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. Nova York: The Free Press, 1993.

TRIVIÑOS, Augusto N. Silva. *Introdução a pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 2007.

VILHENA, Renata; MARINI; Caio. Os Acordos de Resultados de 2º etapa: alinhando a SEPLAG com a segunda geração do Choque de Gestão em Minas Gerais. In: CONGRESSO: I CONGRESSO CONSAD, Brasília, 2008.

VILHENA, Renata; MARTINS; MARINI. *O Choque de Gestão em Minas Gerais: políticas de gestão pública para o desenvolvimento*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2006.