Proposição de indicadores de desempenho na gestão pública

Luis Carlos Zucatto (PPGA/EA - UFRGS) - lczucatto@ea.ufrgs.br

Ulliana Maria Sartor (SETREM) - ulliana@brturbo.com.br

Sedinei Beber (PUCRS) - sedinei@gmail.com

Rudi Weber (SETREM) - pmtresdemaio@pmtresdemaio.com.br

Resumo:

Este estudo trata da proposição de indicadores de desempenho na gestão pública, com foco em escolas do Ensino Fundamental de um município do Noroeste do Rio Grande do Sul. Sabe-se que é obrigação dos municípios investir, no mínimo, 25% da sua receita na área da educação. Ante esta afirmação percebe-se a necessidade de ferramentas para efetuar um controle mais eficiente dos gastos públicos, a fim de que seja possível otimizar a utilização dos recursos do erário. Dessa forma, a criação de indicadores de desempenho para as escolas possibilitaria um melhor acompanhamento de gastos e indicaria onde e como a gestão da educação municipal está despendendo seu orçamento. Tais indicadores também possibilitariam que sejam traçados comparativos entre as escolas, visando apontar qual a escola que apresenta indicadores maiores ou menores auxiliando na investigação dos fatos que nela estejam ocorrendo. Além disso, uma vez familiarizada com essa prática, a gestão do município em análise poderia expandir a aplicação dessa ferramenta para outras áreas. Para realizar o estudo, observou-se o que a lei prevê: a Lei de Responsabilidade Fiscal manda avaliar os programas de governo em termos de eficiência, eficácia e efetividade, porém no presente estudo consideraram-se somente os dois primeiros. A eficiência fará referência aos recursos empregados nas escolas e a eficácia fará referência ao cumprimento de metas, ou seja, o número de alunos aprovados. Partindo deste pressuposto, encontrou-se junto a Escolas Municipais de Ensino Fundamental a oportunidade de implantar um sistema de acompanhamento de indicadores de desempenho, criando-os e comparando-os entre as mesmas.

Palavras-chave: *Indicadores de Desempenho, Gestão Pública, Lei de Responsabilidade Fiscal.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Proposição de indicadores de desempenho na gestão pública

Resumo

Este estudo trata da proposição de indicadores de desempenho na gestão pública, com foco em escolas do Ensino Fundamental de um município do Noroeste do Rio Grande do Sul. Sabe-se que é obrigação dos municípios investir, no mínimo, 25% da sua receita na área da educação. Ante esta afirmação percebe-se a necessidade de ferramentas para efetuar um controle mais eficiente dos gastos públicos, a fim de que seja possível otimizar a utilização dos recursos do erário. Dessa forma, a criação de indicadores de desempenho para as escolas possibilitaria um melhor acompanhamento de gastos e indicaria onde e como a gestão da educação municipal está despendendo seu orçamento. Tais indicadores também possibilitariam que sejam traçados comparativos entre as escolas, visando apontar qual a escola que apresenta indicadores maiores ou menores auxiliando na investigação dos fatos que nela estejam ocorrendo. Além disso, uma vez familiarizada com essa prática, a gestão do município em análise poderia expandir a aplicação dessa ferramenta para outras áreas. Para realizar o estudo, observou-se o que a lei prevê: a Lei de Responsabilidade Fiscal manda avaliar os programas de governo em termos de eficiência, eficácia e efetividade, porém no presente estudo consideraram-se somente os dois primeiros. A eficiência fará referência aos recursos empregados nas escolas e a eficácia fará referência ao cumprimento de metas, ou seja, o número de alunos aprovados. Partindo deste pressuposto, encontrou-se junto a Escolas Municipais de Ensino Fundamental a oportunidade de implantar um sistema de acompanhamento de indicadores de desempenho, criando-os e comparando-os entre as mesmas.

Palavras-chave: Indicadores de Desempenho, Gestão Pública, Lei de Responsabilidade Fiscal.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

Este estudo trata da proposição de indicadores de desempenho em Escolas Municipais de Ensino Fundamental de um município do Noroeste do Rio Grande do Sul.

Com a promulgação da Lei Complementar 101/2000, mais conhecida como de Responsabilidade Fiscal, teve início uma série de mudanças na administração pública o que resultou na busca da eficiência e da efetividade da ação governamental voltada principalmente para a gestão de custos. Os contribuintes têm exigido que o dinheiro oriundo das receitas do município sejam melhor gerenciados e despendidos, fazendo com que se controlem resultados em vez de controlar, passo a passo, as normas e os procedimentos.

A proibição do comprometimento de valores maiores do que o arrecadado pelas administrações públicas fez com que os administradores planejassem melhor os seus gastos e buscassem ferramentas que auxiliassem na melhor tomada de decisão possível. Grande parte das administrações públicas já está voltada para a capacidade de identificar oportunidades, criar estratégias e levá-las a cabo dentro dos prazos e metas estabelecidas.

Como base para que isso aconteça, deve-se estabelecer indicadores de desempenho, pois permitem traçar um diagnóstico apurado dos resultados obtidos. Os indicadores de desempenho são essenciais para analisar o desempenho dos processos e verificar o alinhamento com a estratégia estabelecida. Porém, ainda existe uma grande dificuldade para os gestores públicos identificarem quais são as medidas e fatores relevantes e mais adequados para se definir como indicadores de desempenho.

Sabe-se que é obrigação dos municípios investir, no mínimo, 25% da sua receita em gastos com educação. Ante esta afirmação nota-se uma necessidade de efetuar um controle mais rígido dos gastos com educação a fim de que seja possível expandir e melhorar o serviço prestado.

Dessa forma, a criação de indicadores de desempenho para as escolas possibilitará um melhor acompanhamento de gastos e indicará onde a escola está despendendo o seu maior valor. Também proporcionarão que seja traçado um comparativo entre escolas, visando apontar qual a escola que apresenta indicadores maiores ou menores auxiliando na investigação dos fatos que nela estejam ocorrendo.

A LRF manda avaliar os programas de governo em termos de eficiência, eficácia e efetividade, porém no presente estudo considerou-se somente os dois primeiros. A eficiência fará referência aos recursos empregados nas escolas e a eficácia fará referência ao cumprimento de metas, ou seja, o número de alunos aprovados. Procurou-se ter os melhores dados possíveis, mas por uma questão de confidencialidade não foi possível divulgar o nome das escolas. Os números, em geral corretos, possuem algumas lacunas pelo fato da coleta de custos jamais ter sido feita, este fato caracteriza de forma clara a inexistência de uma cultura de custeio.

Partindo deste pressuposto, encontrou-se junto a Escolas Municipais de Ensino Fundamental a oportunidade de implantar um sistema de acompanhamento de indicadores de desempenho, criando-os e comparando-os entre as mesmas. Consolida-se assim, a busca pela eficiência e eficácia nos serviços prestados na área de educação, pelo município.

2 Revisão de Literatura

2.1 Administração Pública Gerencial

Por administração pública entende-se que é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade, no âmbito Federal, Estadual ou Municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, em busca do bem comum.

De acordo com Bresser Pereira (1998, p. 28) “a administração pública gerencial emergiu, na segunda metade deste século, como resposta à crise do Estado.” Ainda segundo Bresser Pereira (1998), a Administração Pública Gerencial é orientada para o cidadão e para a obtenção de resultados. Pressupõe que os políticos e os funcionários públicos são merecedores de um grau limitado de confiança. Como estratégia, serve-se da descentralização do incentivo à criatividade e à inovação. O instrumento mediante o qual se faz o controle sobre os gestores públicos é o contrato de gestão.

A Administração Gerencial, a descentralização, a delegação de autoridade e de responsabilidade ao gestor público, e o rígido controle sobre o desempenho constatado mediante indicadores, além de serem modos muito mais eficientes para gerir um órgão público, são recursos muito mais efetivos na luta contra novas privatizações do Estado. Assim, Administração Pública Gerencial envolve uma mudança na estratégia de gerência, mas esta estratégia tem de ser posta em ação em uma estrutura administrativa reformada. A idéia geral é a descentralização e a delegação de autoridade.

Este tipo de administração deve ser gerido tendo em vista os recursos públicos existentes. Existe a necessidade de definir, precisamente, os programas a serem desenvolvidos, os mecanismos de responsabilização do gestor público e a transparência do processo.

São características da administração pública gerencial: a busca por resultados valorizados pelos cidadãos; qualidade e valor, produção, ganhar adesão a normas; identificação de missão, serviço, usuários e resultados; transferência de valores, criação de *accountability*, fortalecimento das relações de trabalho; compreensão e aplicação de normas; identificação e solução de problemas; melhoramento continuado dos processos; separação de

serviço e controle; criação de apoio para normas; ampliação da escolha de usuários; encorajamento de ações coletivas; criação de incentivos; definição, medição e análise de resultados; redução dos níveis hierárquicos; gestão participativa; multifuncionalidade; flexibilidade nas relações de trabalho; e, a gerência incentiva a obtenção de resultados e anima as equipes.

2.2 Instrumentos de gestão orçamentária pública: PPA, LDO e LOA

O Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA) são os principais instrumentos de gestão na área de orçamento público, introduzidos pela Carta Magna de 1988.

Segundo Torres (1995), esses três instrumentos orçamentários integram-se de forma harmoniosa, cabendo à LOA respeitar as diretrizes orçamentárias, e, ambas, as Leis (LOA e LDO) atentarem para o orçamento plurianual, configurando, desta forma, a integração do planejamento com o orçamento que permeia não apenas as finanças públicas, como também os demais subsistemas da Constituição Federal, constituindo assim o princípio do planejamento ou da programação.

Já Giacomoni (2004) ressalta que a Constituição Federal não trouxe regulamentação específica sobre a forma e conteúdo desses instrumentos de gestão, ficando livre a União, os Estados e os Municípios a adotarem formas próprias, principalmente quanto à organização do PPA e da LDO, uma vez que a Lei Federal n.º 4.320/1964 (Lei da Contabilidade Pública) vem sendo utilizada para normatizar minimamente a LOA.

2.2.1 Plano Plurianual – PPA

O Plano Plurianual está previsto no artigo 165, § 1º, da Constituição Federal de 1998 e deve estabelecer as medidas, gastos e objetivos a serem seguidos pelo governo ao longo de um período de quatro anos, ou seja, o prazo de vigência do PPA é de quatro anos, iniciando-se no segundo ano de mandato e terminando no primeiro ano do mandato subsequente. O PPA é uma lei ordinária, podendo ser de origem parlamentar, executiva ou popular.

Antes mesmo de se tornar uma obrigação, alguns governos já o adotaram. Um exemplo foi o governo do presidente Juscelino Kubitschek, que executou um Plano de Metas que consolidou a industrialização da região Sudeste e criou a Sudene, para desenvolver a região Nordeste.

O PPA obriga o governo a planejar todas as suas ações e também seu orçamento de modo a não ferir as diretrizes nele contidas, somente devendo efetuar investimentos em programas estratégicos previstos na redação do PPA para o período vigente.

Por fim, o PPA retrata o enfoque dado para a ação planejada de governo, privilegiando o estabelecimento de metas físicas em um horizonte de tempo mais amplo do que as duas outras peças: a LDO e a LOA.

2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO

A Lei de Diretrizes Orçamentária é uma lei que foi introduzida no sistema brasileiro pela Constituição Federal de 1988. É uma lei de origem executiva que é submetida ao legislativo, estabelecendo as regras para a elaboração do orçamento seguinte. Ela busca sintonizar a Lei Orçamentária Anual com as diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no PPA.

De acordo com o parágrafo 2º do artigo 165 da Constituição Federal, a LDO deverá:

- compreender as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- orientar a elaboração da LOA;
- dispor sobre as alterações na legislação tributária; e,

- estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais e de fomento.

A LDO não tem a função de criar novas ações e sim de respeitar aquelas dadas pelo PPA, e assim cumpre o seu papel de ligar o PPA ao orçamento. Nesta lei não são estabelecidos valores financeiros a serem observados, existe somente a seleção das ações que deveriam receber atenção especial da Administração Pública na elaboração e execução da Lei Orçamentária.

A Lei de Responsabilidade Fiscal ampliou a importância da LDO, determinando a previsão de várias outras situações, além das previstas na Constituição Federal. A Lei de Responsabilidade Fiscal exige que a LDO sinalize, por meio de indicadores, relativos aos quatro exercícios seguintes, a disposição dos gestores públicos de combaterem seus resultados fiscais deficitários, ou seja, a LDO tem o papel de sinalizar a linha de atuação dos governos em relação à política econômica.

2.2.3 A Lei Orçamentária Anual – LOA

A Lei Orçamentária Anual é uma lei padronizada e se aplica à União, aos Estados e aos Municípios. Contém discriminação da receita e da despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo.

Ela reúne em um único total, todas as receitas, de um lado, e todas as despesas, de outro, formando o orçamento do ente público, pelo período de um ano. Deve ser elaborada em compatibilidade com o PPA, LDO e com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Essa é uma lei anual e tem origem executiva, contemplando também as receitas e despesas do legislativo.

2.2.4 Orçamento público

O orçamento público é um instrumento de planejamento e execução das finanças públicas, ou seja, prevê as receitas e fixa as despesas públicas. Trata-se também de um instrumento de planejamento que retrata as decisões políticas, estabelecendo ações prioritárias para o atendimento das demandas da sociedade, em face da escassez de recursos. Tem múltiplas funções, de planejamento – através da elaboração do PPA, LDO e LOA, contábil-financeiro – o gasto propriamente dito, e de controle – controle externo (Tribunais de Contas, municipais) e interno (Centrais de controle interno).

O orçamento fornecerá dados que servirão para a geração de indicadores de desempenho, além de possuir aspectos jurídicos, administrativos e políticos que devem ser respeitados. Em relação às despesas que o Poder Público realizará, somente poderão ser executadas as que estiverem previstas no orçamento, ou seja, que tenham aprovação legal. Caso a despesa tenha que ocorrer e não esteja prevista, é facultada a elaboração de emendas no orçamento, que também necessitam de aprovação legislativa. Claro que para que este tipo de despesa ocorra é necessário comprovar que terá fluxo de caixa positivo. Isto pode ocasionar um elevado poder de barganha entre setores, secretarias e órgãos públicos.

No orçamento, a Lei de Responsabilidade Fiscal disciplina o gasto público para evitar o aumento do endividamento e para incentivar a eficiência dos gastos.

Levando-se em consideração a idéia do presente trabalho toma-se a liberdade de propor a idéia da confecção de um orçamento de desempenho, onde a ênfase esteja na gerencia e na administração, e com isso, nos custos e realizações. Este tipo de orçamento se tornaria, por si, só uma ferramenta de gestão aos administradores públicos, pois os valores já existem para a finalidade de controle e também poderiam ser utilizados para tomada de decisão.

2.2.5 O orçamento público da área de educação

A educação merece uma especial atenção quando da elaboração de seu orçamento, conforme prevê a Constituição Federal de 1988:

Art. 35 O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando:

III – não tiverem sido aplicados o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino...

Art. 212 A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida e proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Não sendo o bastante, ainda há a previsão na Lei Federal n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, mais conhecido como LDB:

Art. 69 A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vinte e cinco por cento, ou o que consta nas respectivas Constituições ou Leis Orgânicas, da receita resultante de impostos, compreendidas as transferências constitucionais, na manutenção e desenvolvimento do ensino público.

Neste trabalho, que foca na área da Educação, deve-se levar em consideração que os Municípios são obrigados a comprometer para esta área, no mínimo, 25% de suas arrecadações advindas de impostos. Este percentual também pode ser considerado um indicador, cristalizando assim, a idéia do presente estudo em sugerir indicadores para esta área.

Se existir um controle de gastos formado por indicadores de eficiência será mais fácil a avaliação aplicação ou não deste percentual. Sabe-se, também, que a área de educação é mais voltada a propostas pedagógicas do que a custos, de tal maneira que os indicadores a serem estabelecidos deverão ser práticos e de fácil compreensão, para que possam ser analisados e deles extraídos relatórios gerenciais, pelos próprios profissionais da área.

2.3 Controle na Administração Pública

Gasparini (2000) ensina que a administração pública há que observar a ordem jurídica e atender ao princípio da eficiência, e, para tornar efetiva sua submissão a esses vetores, o ordenamento prescreve mecanismos ou sistemas de controle de suas atividades, utilizáveis em sua própria defesa e na defesa dos direitos e garantias dos administrados

Segundo Gomes *apud* Salas (1999) um sistema de controle compreende a estrutura e o processo de controle. A estrutura de controle deve ser desenhada em função das variáveis-chave que derivam do contexto social e da estratégia da organização, além de levar em consideração as responsabilidades de cada administrador ou encarregado por centros de competência. A estrutura contém, ainda, o sistema de indicadores de informações e de incentivos.

Existem três modalidades de controle exercidas pelos órgãos superiores de fiscalização. São eles: o prévio, que consiste em submeter o ato do administrador ao tribunal ou controladoria para sua aprovação antes que adquira pleno vigor; o concomitante, que constitui a forma de verificação pelo órgão fiscalizador durante a execução do ato do administrador; e, por último, o posterior, que se caracteriza pela apreciação dos atos depois de consumados, de forma que a administração não tenham que aguardar a apreciação prévia de suas decisões pelo órgão fiscalizador (CITADINI, 1999).

2.4 Indicadores

Conforme Tadachi e Flores (2005), indicadores são formas de representação quantificáveis das características de produtos e processos. São utilizados pela organização para controlar e melhorar a qualidade e o desempenho dos seus produtos e processos ao longo

do tempo. Os indicadores da qualidade estão associados às características da qualidade do produto ou serviço, julgadas pelo cliente. Por outro lado, os indicadores do desempenho estão associados às características do produto e do processo, desdobradas pelo processador a partir das características da qualidade.

Indicador pode ser definido como um parâmetro que medirá a diferença entre a situação desejada e a situação atual, ou seja, ele indicará um problema. Assim, são instrumentos importantes para controle da gestão não apenas na administração privada, mas também, e principalmente na administração pública, por aumentarem a transparência na gestão e facilitarem o diálogo entre os mais diversos grupos sociais organizados. Em outras palavras, pode-se dizer que os indicadores são, por um lado, importantes ferramentas gerenciais para a administração pública, e por outro, um instrumento fundamental para a fiscalização da gestão pública por parte dos movimentos populares.

O uso de indicadores está relacionado à necessidade de tomar decisões sobre fatos, garantindo-se um processo de gestão sobre as variáveis internas e externas da organização. Nesta perspectiva, de acordo com Falconi (1992), os indicadores são essenciais no gerenciamento dos processos, pois “o que não se mede não se gerencia”.

2.4.1 Desempenho

A análise de desempenho das organizações não é tema novo no estudo das teorias organizacionais, mas ainda envolve complexidade. Na administração pública, especificamente na área municipal, a dificuldade maior refere-se aos critérios para medir a produtividade de serviços.

Para Ribeiro *apud* Camargo (1994), o principal problema da mensuração da produtividade no setor público municipal, reside no fato que o fornecimento de grande parte dos serviços não pode ser facilmente medido e que a maior parte das receitas não provêm da prestação desses serviços.

2.4.2 Indicador de Desempenho

Um indicador de desempenho é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas pré-estabelecidas (TCU, 2000, p.9).

De modo pontual Rummmler e Brache (1994) definem indicadores de desempenho como índices quantificadores de quão bem um negócio (suas atividades e processos) atinge a meta especificada.

2.4.2.1 Tipo e classificação de indicadores

Grateron (1999) identificou os seguintes critérios de classificação de indicadores: de acordo com a natureza, com o objeto e com o âmbito. No primeiro, os indicadores são agrupados segundo o critério ou atributo que se procura avaliar ou medir, ou seja: eficiência, eficácia, economia, efetividade, equidade, excelência, cenário, perpetuidade e legalidade.

De acordo com o objeto, os indicadores são reunidos segundo o alvo de medição ou avaliação:

- indicadores de resultado - resultados obtidos em relação a resultados esperados ou desejados. Normalmente, referem-se a indicadores de eficácia considerando a consecução dos objetivos fixados;
- indicadores de processos - referem-se aos indicadores de eficiência e são utilizados normalmente quando não é possível utilizar indicadores de resultado;
- indicadores de estrutura - procuram avaliar o custo e a utilização de recursos. Pela sua natureza, podem ser considerados como indicadores de economia;

- indicadores estratégicos - procuram avaliar os aspectos não relacionados diretamente com as atividades desenvolvidas, mas que tem efeito sobre os resultados destas atividades. Normalmente, esses fatores são de caráter externo.

De acordo com o âmbito de atuação, os indicadores são:

- internos - consideram variáveis de funcionamento interno da entidade ou organização;
- externos - consideram o efeito ou impacto, fora da entidade, das atividades e serviços prestados.

Batista (1999) tipifica os indicadores da seguinte forma:

- indicadores estratégicos - informam o quanto a organização se encontra na direção da consecução de sua visão, refletindo o desempenho em relação aos fatores críticos do sucesso;
- indicadores de produtividade (eficiência) - medem a proporção de recursos consumidos com relação às saídas dos processos;
- indicadores de qualidade (eficácia) - focam as medidas de satisfação dos clientes e as características dos produtos ou serviços;
- indicadores de efetividade (impacto) - focam as conseqüências dos produtos ou serviços;
- indicadores de capacidade - medem a capacidade de resposta de um processo através da relação entre as saídas produzidas por unidade de tempo.

Observa-se que neste estudo foram utilizados indicadores de eficiência e de eficácia. Os indicadores de eficiência foram estruturados analisando-se os custos totais por escola, dividindo-se pelo número de estudantes matriculados. Dessa forma, chegou-se ao custo de cada estudante na escola analisada. O indicador de eficácia foi estruturado a partir da divisão do número de alunos matriculados pelo número de alunos reprovados, obtendo-se o índice de eficácia da escola em análise.

2.4.2.2 Uso de Indicadores

Os indicadores existem para serem avaliados. Ações corretivas devem ser tomadas para atingir as metas. Recomendações devem ser feitas para atingir novos padrões. O uso de indicadores pode também ser otimizado:

- análise crítica e atualização;
- redução do ciclo de tempo desde a coleta de dados até a análise crítica e implementação das ações corretivas/recomendações;
- acesso dos indicadores a todos que dele necessitam;
- integração dos dados com os planos de melhoria;
- os indicadores, em geral, estão relacionados aos registros da qualidade.

Para que os indicadores sirvam de impulso para a melhoria, eles devem ser compreendidos e aceitos pelos usuários. Uma maneira de aumentar a compreensão e aceitação é envolver os usuários no seu desenvolvimento. A medição serve como “feed-back” para permitir que as pessoas saibam como estão se desempenhando. Desta forma, a medição é um componente importante do processo de motivação.

3 Método do estudo

Para propor a criação de índices de desempenho é necessário formular estratégias e planos de trabalho que dimensionem etapas e ações correspondentes. Neste sentido, se utilizou o método dedutivo, que é aquele que, partindo das teorias e leis, em grande parte das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares. O método dedutivo pode ser utilizado para antecipar a visão dos fatos que possam ocorrer. Assim, conforme Oliveira (1999), o

método dedutivo busca transformar enunciados complexos e universais em particularidades específicas. Este método foi utilizado para analisar a legislação pertinente à Gestão Pública, com a finalidade de investigar o desempenho da mesma no que concerne à eficiência e eficácia no emprego dos recursos públicos nas escolas municipais do ensino fundamental de um município do Noroeste do Rio Grande do Sul.

Quanto ao método de procedimento, utilizou-se o método estatístico para apurar os gastos realizados com diversas atividades nas escolas, que foram convertidos em indicadores de desempenho. Para calcular a eficiência e a eficácia de oito escolas da Rede Municipal de Ensino do município analisado, levou-se em consideração, para o cálculo da primeira as despesas de água, eletricidade, telefone, pessoal, merenda, transporte escolar e reformas, e, para a segunda, apurou-se o número de alunos matriculados e reprovados. Assim, para o cálculo do indicador de eficiência, utilizou-se a seguinte fórmula:

$$\text{Eficiência} = \frac{\text{Total de gastos}}{\text{Número de alunos}}$$

Para o cálculo da eficácia utilizou-se da fórmula abaixo:

$$\text{Eficácia} = \frac{\text{Nº de alunos matriculados}}{\text{Nº de alunos reprovados}}$$

Para a comparação entre as escolas foram elaboradas planilhas eletrônicas no *Microsoft Excel*, onde se inseriram as informações de cada escola. Observa-se que este artigo é fruto de uma monografia de especialização em Administração Financeira e Controladoria e que o estudo foi realizado no ano de 2007, portanto os dados em relação à eficácia das escolas naquele ano ficaram comprometidos, pois até a finalização do mesmo não haviam sido fornecidos para a respectiva análise.

4 GESTÃO ORÇAMENTÁRIA PÚBLICA DO MUNICÍPIO ANALISADO

A seguir se apresenta como está estruturado atualmente o município foco do estudo, em relação ao orçamento destinado à Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Desporto. Observa-se que o nome do município é omitido em virtude de se estar em época de campanhas eleitorais para prefeito e vereadores, e, apesar de os dados serem de acesso público. Os autores do estudo pretendem estar isentos de eventuais discussões acerca do tema, tendo interesse estritamente acadêmico.

4.1 O orçamento público do município analisado

O orçamento municipal advém da LOA e estabelece as receitas a serem arrecadas e as despesas possíveis de serem efetuadas. O Setor de Contabilidade, vinculado à Secretaria Municipal da Fazenda, é responsável pela emissão de empenhos e o Setor de Tesouraria, também vinculado à Secretaria Municipal da Fazenda, pelo pagamento dos mesmos. Para controle deste orçamento utiliza-se um sistema integrado como Departamento de Pessoal, Setor de Compras, ambos vinculados à Secretaria Municipal de Administração, e ao Setor de Tesouraria.

O sistema integrado de informática emite somente relatórios contábeis. Caso a administração municipal deseje saber se o gasto com pessoal está dentro dos 54% estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, ela deve solicitar o relatório ao Setor de Contabilidade e elaborar planilhas complementares. O *Microsoft Excel* é o *software* mais utilizado pelo Setor Contábil e pelo Departamento de Pessoal para a apuração destes indicadores.

Acredita-se que este sistema também ajudaria na implantação da contabilidade de custos (que é uma exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal), ainda não implantada no

Município em questão. Logo, contata-se a real importância de ter um sistema organizado de cálculo de indicadores, pois é muito mais fácil e rápida a tomada de decisões com a existência dos mesmos, além da probabilidade de decidir de forma adequada, quando se têm disponíveis informações confiáveis e em tempo hábil, ser maior.

Em relação ao controle do orçamento, cada secretaria é responsável por controlar o próprio e sugerir suplementações de rubricas. É permitida a suplementação de 20% do orçamento sem precisar passar pela aprovação legislativa. Neste caso, o ordenador da despesa é o Prefeito Municipal, podendo delegar esta responsabilidade aos secretários municipais.

4.2 O Orçamento da Secretaria Municipal de Educação

Para a Secretaria Municipal de Educação são destinados recursos no orçamento capazes de atender o setor administrativo da mesma, as escolas, os programas por ela coordenados, o setor de merenda escolar, bem como o departamento de esportes e de cultura.

Atendo-se às despesas com escolas, não se encontrou no orçamento um valor específico para ser gasto em cada escola, ou seja, existe um valor total que deverá abranger os gastos. Esta maneira de destinação do orçamento dificulta muito a apuração do gasto por escola. A Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Desporto possui sistemas informatizados para controle de estudantes que utilizam o serviço de transporte escolar e para destinação da merenda escolar. Os demais gastos são controlados manualmente ou pelo sistema de informática utilizado pelo Setor de Contabilidade.

Também é o Setor de Contabilidade que controla o percentual gasto em atendimento à Constituição Federal/88 e à Emenda Complementar 29/2000, que é de 25% da receita resultante de impostos.

Em relação à aplicação de recursos na Secretaria Municipal da Educação, Cultura e Desportos, no ano de 2004 o município analisado atingiu o percentual de 29,18%, ou seja, gastou R\$ 3.306.229,80 em educação; no ano de 2005 o percentual reduziu para 28,58% gastando-se 3.832.884,94 e no ano de 2006, atingiu 29,60%, isto é, R\$ 4.204.562,10.

5 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico são apresentadas as análises dos dados levantados no período de 2004-2007 junto a Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Desporto, Setor de Contabilidade e Secretaria Municipal de Administração a fim de se construírem indicadores para as escolas da Rede Municipal de Ensino do município analisado.

O quadro 01 apresenta a eficiência e eficácia da escola A.

Escola A					
Período	2004	2005	2006	2007	Média
Alunos matriculados	5	6	8	9	7
Alunos reprovados	0	0	0	ñ informado	0
Gastos totais	18.538,51	20.311,48	23.742,75	26.695,07	22.321,95
Eficiência	3.707,70	3.385,25	2.967,84	2.966,12	3.256,73
Eficácia	100%	100%	100%	xxx	100%

Quadro 01 – eficiência e eficácia da escola A.

A eficiência encontrada no ano de 2004 foi de R\$ 3.707,70. Neste mesmo ano gastou-se um total de R\$ 18.538,51. Em 2005 o gasto por aluno sofreu uma queda de 8,69% em relação a 2004, passando a custar R\$ 3.385,25, se comparado com o IGP-M (Índice Geral de Preços de Mercado) calculado pela Fundação Getúlio Vargas – FGV, que é divulgado no final de cada mês, que rendeu 1,20%, e, superior ainda ao INPC (Índice Nacional de Preços ao Consumidor) que é apurado pelo IBGE e divulgado mensalmente que rendeu 5,05%. Pode-se dizer que neste ano investiu-se uma percentagem menor do que os dois indicadores, devido

aos valores por aluno terem reduzido. No ano de 2006 cada estudante custou R\$ 2.967,84, apresentando um decréscimo de 12,33% se comparado com 2005 e um decréscimo de 19,95% comparando com 2004. Pode-se dizer que neste ano encontrou-se o menor custo por estudante, relativo ao período 2004-2006. E, no ano de 2007 o custo por estudante foi reduzido em 0,05% se comparado com o ano de 2006, sendo esse o ano em que o estudante menos custou para a escola A.

Em relação à eficácia da escola A, conforme os dados apresentados pelo quadro 01 e pelos conceitos utilizados se conclui que foi 100% eficaz durante o período estudado.

A eficiência e eficácia da escola B são apresentadas no quadro 02.

Escola B					
Período	2004	2005	2006	2007	Média
Alunos matriculados	11	14	12	14	12,75
Alunos reprovados	0	0	1	ñ informado	2%
Gastos totais	19.563,78	23.674,68	23.977,38	22.600,56	22.454,10
Eficiência	1.778,53	1.691,05	1.998,12	1.614,33	1.770,50
Eficácia	100%	100%	92%	xxxx	97%

Quadro 02 – eficiência e eficácia da escola B.

Conforme mostra o quadro 02, no ano de 2004 o custo por estudante foi de R\$ 1.778,53 e os gastos gerais foram de R\$ 19.563,78. Em 2005 cada estudante custou R\$ 1.691,05, sendo que o montante da escola foi de R\$ 23.674,68. O custo por estudante diminuiu em 4,91% mesmo aumentando as matrículas. Em 2006 o custo de cada estudante passou a ser de R\$ 1.998,12, 18% maior que em 2005 e 12% maior que em 2004. O aumento do custo por estudante ficou maior que o índice acumulado do IGP-M e que o INPC apurado no ano. No ano de 2007 o custo por estudante foi de R\$ 1.614,33, ou seja, sofreu um decréscimo, se comparado com os custos anteriores desde 2004. A média da eficiência desta escola foi de R\$ 1.770,50 por estudante do período em estudo.

No que concerne à eficácia da escola B, a mesma foi 100% eficaz nos anos de 2004 e 2005. Em 2006 houve 01 reprovação, quando a escola B apresentou uma eficácia de 92%, porém a média da eficácia do período analisado foi de 97%.

A eficiência e a eficácia da escola C são apresentadas no quadro 03.

Escola C					
Período	2004	2005	2006	2007	Média
Alunos matriculados	11	10	8	8	9,25
Alunos reprovados	0	3	0	ñ informado	8%
Gastos totais	18.791,03	18.500,59	20.920,86	20.141,23	19.588,43
Eficiência	1.708,28	1.850,06	2.615,11	2.517,65	2.172,77
Eficácia	100%	70%	100%	xxxx	90%

Quadro 03 – eficiência e eficácia da escola C.

Em 2004 a eficiência da escola C foi de R\$ 1.708,28, atingindo um custo total de R\$ 18.791,03. Mesmo com a redução da matrícula no ano de 2005, em relação a 2004, o custo por aluno foi acrescido em 8,3 % passando para R\$ 1.850,06 em 2005. O acréscimo no custo foi maior que o IGP-M, que foi de 1,20% e maior que o percentual de 5,05% apurado pelo INPC.

No ano de 2006 os gastos totais foram de R\$ 20.920,86, gerando uma eficiência de R\$ 2.517,65. Os custos por estudante tiveram um acréscimo de 41,35%, no entanto, o número de estudantes foi reduzido em 20%; se o número de estudantes tivesse permanecido estável, o

custo por estudantes teria aumentado em 13%. Em ambas as situações os custos teriam aumentado mais que o IGP-M e o INPC, que são indicadores de inflação.

Em 2007 o custo por aluno foi reduzido em R\$ 97,45 se comparado a 2006, o que representa um decréscimo de 3,7%. É importante ressaltar que a escola não possui telefone e até 2006 a energia elétrica era paga pelos cofres públicos e em 2007 passou a não ser mais. A água até 2006 não era paga pelo cofre público e em 2007 passou a ser.

Na escola C, o custo mais elevado por aluno foi encontrado em 2006, justamente o ano em que a escola teve menos matrículas, pode-se dizer então que, as despesas que mais significativas, como as de pessoal, não foram reduzidas na mesma proporção. A média da eficiência da escola C, no período analisado, foi de R\$ 2.172,77.

Em relação à eficácia da escola C, nos anos de 2004 e 2006, foi de 100%. No ano de 2005 3 estudantes foram reprovados, reduzindo a eficácia da escola para 70%. A média da eficácia dos anos de 2004, 2005 e 2006 da escola C foi de 90%, com média de uma reprovação por ano.

Os dados da escola D, onde são discriminadas sua eficiência e eficácia, são apresentados no Quadro 04.

Escola D					
Período	2004	2005	2006	2007	Média
Alunos matriculados	28	37	39	38	35,5
Alunos reprovados	0	3	1	ñ informado	3%
Gastos totais	67.252,83	74.307,58	87.200,05	99.532,55	82.073,25
Eficiência	2.401,89	2.008,31	2.235,90	2.619,28	2.316,34
Eficácia	100%	92%	97%	xxxx	96%

Quadro 04 – eficiência e eficácia da escola D.

Em 2004 cada estudante custou R\$ 2.401,89, totalizando R\$ 67.252,29 na escola D. No ano de 2005 o custo por estudante foi reduzido em 16,38%, passando a ser de R\$ 2.008,31. No ano de 2006 o custo por estudante foi de R\$ 2.235,90, 11,34% a mais que em 2005, ficando maior que o acumulado do IGP-M (1,2%) e do acumulado do INPC (2,81%). Em 2007 a eficiência foi de R\$ 2.619,28, ou seja, R\$ 383,38 a mais que em 2006, representando um incremento de 17%. O total dos gastos para este ano foi de R\$ 99.532,55. Observa-se que neste ano todos os estudantes utilizaram o serviço de transporte escolar.

Na escola D a eficiência média no período analisado foi de R\$ 2.316,34, com um gasto total médio de R\$ 82.073,25 por ano. Em 2005 foi encontrado o melhor índice de eficiência dessa escola.

A eficácia da escola D no ano de 2004 for 100% . Em 2005 foi de 92%, quando apresentou o pior desempenho neste indicador e em 2006 foi de 97%. A eficácia média desta escola foi de 96%, considerando-se os anos de 2004, 2005 e 2006.

Para a escola E, apresentam-se os dados no Quadro 05.

Escola E					
Período	2004	2005	2006	2007	Média
Alunos matriculados	34	32	34	20	30
Alunos reprovados	2	1	2	ñ informado	4%
Gastos totais	78.882,27	78.922,23	81.383,53	53.911,21	73.274,81
Eficiência	2.320,07	2.466,32	2.393,63	2.695,56	2.468,90
Eficácia	94%	97%	94%	xxxx	95%

Quadro 05 – eficiência e eficácia da escola E.

A eficiência da escola E, em 2004, foi de R\$ 2.320,07, totalizando R\$ 78.882,27. No ano de 2005 este indicador teve um acréscimo de 6,30%, passando para R\$ 2.466,32, ou seja,

investiu-se mais do que o acumulado do IGP-M, que ficou em torno de 1,20% e que o INPC que girou em torno de 5,05%.

Em 2006 a eficiência da escola E foi de R\$ 2.393,63, representando uma redução de 3% em relação a 2005. No ano de 2007 a eficiência da escola E foi de R\$ 2.695,56, apresentando um acréscimo de 13% sobre 2006. Esta escola teve um decréscimo de 41% no número de alunos matriculados em 2007, comparando-se a 2006, no entanto os custos totais decresceram 33,76%. A eficiência média da escola E, no período de 2004 a 2007 foi de R\$ 2.468,90.

O indicador de eficácia da escola E, no ano de 2004, foi de 94%; em 2005 foi de 97%; e, em 2006 foi de 94%. A eficácia média, no período de 2004 a 2006, foi de 95%.

Para a escola F, apresentam-se os dados no Quadro 06.

Escola F					
Período	2004	2005	2006	2007	Média
Alunos matriculados	134	137	149	152	143
Alunos reprovados	3	3	10	ñ informado	0,027972028
Gastos totais	136.419,48	165.539,72	190.092,89	238.771,07	182.705,79
Eficiência	1.018,06	1.208,32	1.275,79	1.570,86	1.268,26
Eficácia	98%	98%	93%	xxxx	96%

Quadro 06 – eficiência e eficácia da escola F

No ano de 2004 a escola F apresentou um indicador de eficiência de R\$ 1.018,06, apresentando um montante de R\$ 136.419,48. A despesa mais representativa foi a com pessoal que apresentou o montante de R\$ 113.523,19, ou seja, 75,60% do gasto total. Neste ano os alunos matriculados não dependiam de transporte escolar e não havia telefone na escola, portanto o custo para estas duas variáveis foi zero neste ano.

Em 2005 o custo por estudante sofreu um incremento de R\$ 190,26, ou seja, 18,69% a mais que em 2004, elevando este indicador para R\$ 1.208,32. Para o ano de 2006 o custo por estudante passou a ser R\$ 1.275,79, 5,58% maior que em 2005, 13,84% maior que em 2004.

Se comparado com o IGP-M que apresentou o acumulado de 3,84% e o INPC que apresentou o acumulado de 2,81% pode-se dizer que o aumento do indicador de eficiência da escola F foi superior ao dos dois indicadores da inflação.

Em 2007 o indicador de eficiência da escola F foi de R\$1.570,86, sendo o maior do período 2004-2007, em contrapartida o melhor desempenho em relação a este indicador foi o do ano de 2004. A média da eficiência da escola no período 2004-2007 foi de R\$ 1.268,26 por ano.

A eficácia da escola F, no ano de 2004 foi de 98%, tendo somente 3 estudantes reprovados para um total de 134 matriculados. Em 2005 a eficácia foi, novamente, de 98%. No ano de 2006 a eficácia baixou para 93%, tendo sido reprovados 10 estudantes, num total 149 matriculados. A eficácia média nos anos de 2004, 2005 e 2006, para a escola F, foi de 96%.

Os indicadores de eficiência e eficácia da escola G são apresentados no Quadro 07.

Escola G					
Período	2004	2005	2006	2007	Média
Alunos matriculados	134	125	134	114	126,75
Alunos reprovados	0	8	0	ñ informado	2%
Gastos totais	158.308,70	178.628,47	175.775,16	184.083,52	174.198,96
Eficiência	1.181,41	1.429,03	1.311,75	1.614,77	1.384,24
Eficácia	100%	94%	100%	xxxx	98%

Quadro 07 – eficiência e eficácia da escola G.

No ano de 2004 a escola G apresentou um indicador de eficiência equivalente a R\$ 1.181,41 por estudante, e o montante de R\$158.308,70 para todas as variáveis consideradas para o cálculo do custo total. A despesa mais representativa para este ano foi a com pessoal, que apresentou R\$ 138.327,51, comprometendo 87,38% dos gastos totais da escola.

Em 2005, mesmo reduzindo o número de alunos matriculados, o custo da escola G aumentou 21,06% em relação a 2004, totalizando o montante de R\$ 1.429,03 por aluno. Comparando-se o aumento do custo por estudante com o IGP-M que foi de 1,20% e do INPC 5,05%, observa-se que o aumento do custo por estudante foi bem superior aos índices citados.

Para 2006 o indicador de eficiência da escola G foi reduzido em R\$ 117,28, ou seja, diminuiu 8,20% em comparação a 2005. A despesa mais representativa novamente foi a com pessoal que apresentou o montante de R\$ 151.011,51, sendo responsável por 85,91% dos gastos totais da escola.

A eficiência da escola G em 2007 foi de R\$ 1.614,77, apresentando um acréscimo de 23%. Em 2004 foi o ano de melhor eficiência da escola G, em contrapartida o de 2007 foi quando esta escola apresentou sua pior eficiência. Já a eficiência média da escola G foi de R\$ 1.384,24.

Em relação à eficácia, no ano de 2004 a escola G foi 100% eficaz. Este indicador recuou para 94% no ano de 2005, voltando a 100% em 2006. A eficácia média da escola G no período de 2004 a 2006 foi de 98%.

A escola H tem sua eficiência e eficácia discriminadas no Quadro 08.

Escola H					
Período	2004	2005	2006	2007	Média
Alunos matriculados	399	351	399	497	411,5
Alunos reprovados	12	50	33	ñ informado	6%
Gastos totais	360.951,29	444.933,67	562.012,95	625.780,96	498.419,72
Eficiência	904,64	1.267,62	1.408,55	1.259,12	1.209,98
Eficácia	97%	86%	92%	xxxx	91%

Quadro 08 – eficiência e eficácia da escola H.

Em 2004, na escola H, foi quando se obteve a melhor eficiência nas escolas analisadas, com um indicador de R\$ 904,64 de custo por estudante. Neste ano o montante foi de R\$ 360.951,29 para esta escola. Já, no ano de 2005 a eficiência da escola H foi de R\$ 1.267,62. Levando-se em consideração os valores apurados, constata-se um aumento expressivo, da ordem de 40%, sendo que as variáveis que mais contribuíram foram o transporte escolar e merenda. Quando se compara este aumento com indicadores oficiais da inflação em nosso país, verifica-se que o INPC (5,05%) e IGP-M (1,20%) tiveram aumentos muito aquém do reajuste sofrido pelo indicador de eficiência da escola H no ano de 2005.

Para 2006 a eficiência da escola H foi de R\$ 1.408,55. Observa-se que, novamente, os principais responsáveis pelo aumento foram o transporte escolar e a merenda escolar., que ajudaram o indicador de eficiência da escola H ser reajustado em 11% em relação ao ano de 2005, sendo, também, maior que o IGP-M (3,84%) e o INPC (2,81%) do período.

No ano de 2007, o indicador de eficiência da escola H foi de R\$ 1.259,12, sendo reduzido em 11% em relação ao ano de 2006. A eficiência média da escola H, no período de 2004 a 2007, foi de R\$ 1.209,98.

No que tange à eficácia, a escola H apresentou um indicador de 97% no ano de 2004, caindo para 86% em 2005 e subindo para 92% em 2006.

Observa-se que os indicadores de eficácia das 7 escolas municipais de ensino fundamental do município analisado, apresentam uma tendência de comportamento que é de reduzir, ou melhorar o indicador de eficiência, à medida que a escola tenha maior número de

estudantes matriculados. Fala-se em tendência porque este não é o padrão de comportamento desse indicador. Interpreta-se este aspecto como uma consequência de que os maiores custos das escolas são com pessoal e, também, a atividade de ensino apresenta custos variáveis baixos em relação aos custos fixos, sendo o custo variável de maior expressão o transporte. Neste sentido, observa-se que nenhuma das escolas, em nenhum ano do período analisado apresentou custos fixos inferiores a 65%.

Em relação à eficácia, percebeu-se que há uma tendência de as escolas com menos estudantes apresentarem melhores indicadores. Entretanto, este também não foi o padrão de comportamento. Acredita-se que com menos estudantes os professores, dedicando mais tempo a cada um dos estudantes, possam melhorar o desempenho dos mesmos. No entanto, por não ser este o objetivo do presente estudo, coloca-se somente como uma observação, cabendo à área da psicopedagogia maiores investigações neste sentido.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os indicadores existem para serem avaliados. Ações corretivas devem ser tomadas para atingir as metas. Recomendações devem ser feitas para atingir novos padrões. O uso de indicadores pode também ser otimizado através de análises críticas e atualização, redução do ciclo de tempo desde a coleta de dados até a análise crítica e implementação das ações corretivas/recomendações, pela disponibilização a todos que queiram acessá-los; com a integração dos dados aos planos de melhoria; e, os indicadores, em geral, relacionam-se a registros da qualidade.

Para que os indicadores sirvam para promover melhorias, devem ser compreendidos e aceitos pelos usuários. Uma maneira de aumentar a compreensão e aceitação é envolver os usuários no seu desenvolvimento. A medição serve como *feedback* para permitir que as pessoas conheçam seu desempenho. Desta forma, a medição é um componente importante do processo de gestão. Neste sentido, a utilização de indicadores de desempenho na gestão pública evidencia-se como ferramenta estratégica de monitoramento da performance administrativa e da aplicação dos recursos do erário.

Como sugestão de continuidade deste estudo e/ou realização de novos, indica-se o aprofundamento deste, ampliando para a análise de outras variáveis que influenciem nos indicadores de eficiência e eficácia. Também abranger o indicador de desempenho relacionado à efetividade nas escolas. Outra sugestão seria dividir as escolas de acordo com sua localização (cidade/interior) e a partir deste dado, traçar comparativos entre os indicadores encontrados. Não menos importante seria, a partir de dados encontrados neste estudo, a comparação com alguns indicadores de inflação aqui não mencionados.

Também se sugere a mudança na elaboração do orçamento municipal, mais precisamente no que corresponde à educação. Se ao mesmo fossem acrescentadas rubricas exclusivas para receitas e despesas de todas as escolas, seria mais fácil se apurar e acompanhar receitas e despesas efetivadas.

Sabe-se que quanto mais criticamente forem monitorados os gastos públicos, maiores poderão ser os investimentos em infra-estrutura, educação, saúde, melhorias, adequações, qualificação de servidores e outros fatores que proporcionam maior abrangência dos serviços oferecidos a todos os cidadãos. Desta forma, este trabalho, ao propor de maneira simples e objetiva a criação de indicadores de desempenho na gestão pública, contribui de forma prática para o debate e implementação de ferramentas de gestão numa área ainda tão carente de meios eficientes de mensuração da utilização dos recursos em nosso País.

Referências

BATISTA, F. F. **Elaboração de indicadores de desempenho institucionais**. São Paulo: Instituto Serzedelo Correa, 1999.

BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. Brasília: Senado Federal.

BRESSER PEREIRA, L. C. **Reforma do estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998.

CITADINI, A. R. **El control externo de La administración pública: contraloria geral de la República de Venezuela**. Caracas, 1999.

FALCONI, C. V. **TQC Controle de qualidade total (no estilo Japonês)**. 1ª Ed. Belo Horizonte: Fundação Cristiano Ottoni, 1992.

GASPARINI, D. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2000.

GIACOMONI, J. **Bases normativas do plano plurianual: análise das limitações decorrentes da ausência da Lei Complementar**. Revista de administração pública: Rio de Janeiro, v.28 n.1, p-79-91, jan/fev.2004

GRATERON, I. R. G. **Utilização de indicadores no setor público**. Dissertação de Mestrado – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1999.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, S. L. de. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira, 1999.

RIBEIRO, C. A. C.; CAMARGO, M. L. G. **Programas de produtividade no setor público: uma discussão acerca de alguns elementos básicos**. Revista Indicadores da Qualidade e Produtividade, n.1 p. 66-80: 1994.

RUMMLER, G. A.; BRACHE, A. P. **Melhores desempenhos das empresas**. 2ª Ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

TADACHI, N. T.; FLORES, M. C. X. **Indicadores da qualidade e do desempenho: como estabelecer metas e medir resultados**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Decisão TCU n.º 358/2000, de 03 de Maio de 2000**. Brasília: 2000