

Perfil da Gestão de Consórcios Intermunicipais de Saúde do Rio Grande do Sul: Um Estudo das Práticas de Gestão Econômica e Financeira

Hermes Cardoso Reis (UNISINOS) - hermescr@hotmail.com

Marcos Antonio de Souza (UNISINOS) - marcosas@unisinos.br

Lauro Brito de Almeida (UFPR) - gbrito@uol.com.br

Débora Gomes Machado (Unisinos - FURG) - debora_furg@yahoo.com.br

Resumo:

O objetivo deste estudo é analisar a utilização de práticas de gestão econômica e financeira por Consórcios Intermunicipais de Saúde (CIS), estabelecidos no Rio Grande do Sul. Os CIS são estruturas de cooperação regional e intergovernamental formados entre municípios para atuar de forma conjunta na área da saúde pública. As práticas de gestão econômica e financeira são vistas como importantes para apoiar o processo decisório visando ao planejamento, execução, controle e avaliação de desempenho das organizações em geral. Trata-se de um estudo quali-quantitativo, de natureza aplicada e descritiva, no qual as percepções dos gestores dos CIS quanto à utilização destas práticas de gestão foram coletadas por meio de instrumento de pesquisa formatado com escalas do tipo Likert e tratados de forma objetiva, com uso de técnicas de estatística descritiva e exploratória. Assim, os CIS foram classificados e agrupados conforme o grau de utilização das práticas de gestão. Os principais achados indicam que o CIS é uma instância de execução e realização e não, propriamente, de formular estratégias para reduzir custos e ampliar e qualificar a oferta. Por esta razão, faz uso reduzido das práticas de gestão econômica e financeira. Além disso, a preocupação precípua da gestão dos CIS é voltada para o cumprimento estrito das obrigações legais e normativas para si e para os municípios associados.

Palavras-chave: *Gestão Econômica e Financeira. Consórcios Públicos. Gestão Pública.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Perfil da Gestão de Consórcios Intermunicipais de Saúde do Rio Grande do Sul: Um Estudo das Práticas de Gestão Econômica e Financeira

Resumo

O objetivo deste estudo é analisar a utilização de práticas de gestão econômica e financeira por Consórcios Intermunicipais de Saúde (CIS), estabelecidos no Rio Grande do Sul. Os CIS são estruturas de cooperação regional e intergovernamental formados entre municípios para atuar de forma conjunta na área da saúde pública. As práticas de gestão econômica e financeira são vistas como importantes para apoiar o processo decisório visando ao planejamento, execução, controle e avaliação de desempenho das organizações em geral. Trata-se de um estudo quali-quantitativo, de natureza aplicada e descritiva, no qual as percepções dos gestores dos CIS quanto à utilização destas práticas de gestão foram coletadas por meio de instrumento de pesquisa formatado com escalas do tipo *Likert* e tratados de forma objetiva, com uso de técnicas de estatística descritiva e exploratória. Assim, os CIS foram classificados e agrupados conforme o grau de utilização das práticas de gestão. Os principais achados indicam que o CIS é uma instância de execução e realização e não, propriamente, de formular estratégias para reduzir custos e ampliar e qualificar a oferta. Por esta razão, faz uso reduzido das práticas de gestão econômica e financeira. Além disso, a preocupação precípua da gestão dos CIS é voltada para o cumprimento estrito das obrigações legais e normativas para si e para os municípios associados.

Palavras-chave: Gestão Econômica e Financeira. Consórcios Públicos. Gestão Pública.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público

1 Introdução

A Constituição brasileira de 1988 prevê a saúde como um direito fundamental do cidadão e sob responsabilidade dos três entes da federação, competindo aos Municípios, com apoio da União e do Estado, prestar atendimento de saúde à população (BRASIL, 1988). Apesar dessa prescrição legal, muitos municípios não comportam a estrutura necessária para prestar o atendimento devido. Em decorrência, seja por escassez de recursos financeiros, materiais ou humanos, a oferta do serviço público de saúde é insuficiente. É sob esse contexto que surgem os consórcios intermunicipais de saúde – CIS, uma alternativa de organização e prestação de serviço público de saúde (FREITAS; OLIVEIRA; CABRAL, 2014).

Os primeiros CIS surgem na década de 1990, a partir do processo de municipalização da saúde. Teve como início a promulgação da Constituição Federal de 1988 que, ao instituir a autonomia administrativa e alterar as relações entre os entes federados, dá poderes aos municípios de legislar também sobre o serviço público de atendimento à saúde (BASTOS, 2007). Os CIS surgem com o objetivo de não só aproximar a gestão da saúde pública da população, mas também para melhorar a eficiência e qualidade da aplicação dos recursos públicos na saúde da população (RIBEIRO; BRAGA, 2011).

Paula (2005), ao analisar o processo de redemocratização do Brasil e a eficiência do Estado em prover os serviços públicos, identifica três dimensões sobre as quais se fundamentam uma gestão pública democrática, destacando, entre elas, a dimensão econômico-financeira, próprias da administração pública gerencial. A autora reconhece que o

método de gestão e a clareza quanto à organização do Estado gerencialista reverterem em eficiência do setor público, principalmente em aspectos econômico-financeiros.

De acordo com Prates (2012), cerca de 80% dos municípios brasileiros fazem parte de algum tipo de consórcio para prestação de serviços públicos. O autor destaca que a obtenção de ganhos de escala no acesso e uso de recursos financeiros, materiais e humanos, que dificilmente um município atingiria atuando isoladamente, é o principal benefício para os municípios que compõem os consórcios públicos. Na ótica de Coutinho (2006), viabilizar e agilizar projetos regionais, reduzindo a burocracia e compartilhando recursos, reduzir custos por meio de compras em maior escala, melhorar o acesso à saúde intermediando serviços, são objetivos dos consórcios. Neste sentido, Guimarães e Tavares (2012), destacam a demanda por maior profissionalização na gestão pública e propõem a adoção de ferramentas de apoio à gestão dos consórcios.

Dada a contextualização apresentada, o objetivo do estudo é identificar quais as práticas de gestão econômica e financeira utilizadas por CIS estabelecidos no Rio Grande do Sul. Com essa identificação, analisada em relação ao que preceitua a literatura pertinente é possível aferir o grau de aderência dos CIS às práticas gerenciais recomendadas.

A relevância do estudo está diretamente relacionada à sua importância social por identificar as práticas de gestão econômica e financeira que conduzam à eficiência, eficácia e economicidade da gestão pública. Cientificamente a justificativa ampara-se no interesse pelos consórcios intermunicipais de saúde, pois, como objeto de estudo, trata-se de uma estrutura recente e de interesse do meio acadêmico.

Além desta introdução o artigo é composto por mais quatro seções. A segunda seção destina-se à apresentação do referencial teórico, a terceira dos aspectos metodológicos e a quarta pela apresentação e análise dos dados. Por fim tem-se a conclusão do estudo, seguida das referências utilizadas no desenvolvimento da pesquisa.

2 Referencial Teórico

2.1 Gestão pública gerencial

A gestão pública tem sido desafiada em trazer maior eficiência e eficácia nas suas ações e resultados. É nesse ambiente que surge a *new public management* - NPM, não necessariamente por trazer elementos de inovação, mas por contribuir com a indução de uma concepção mais econômica, financeira e gerencial da administração estatal. Assim, não existe uma convergência quanto aos padrões que conceituem ou caracterizem a NPM, pois estes variam conforme diferentes contextos administrativos (ORMOND, LÖFFLER, 1999). Estudos identificam que o objetivo principal da NPM seria a redução de custos de funcionamento dos setores estatais e a eficiência na prestação de serviços públicos (ORMOND, LÖFFLER, 1999; JONES; THOMPSON, 2000; POLLITT; BOUCKAERT, 2002; KLETZ, HÉNAUT, SARDAS, 2014;).

A NPM prevê a divisão das estruturas hierárquicas burocráticas descentralizando as decisões e atividades conforme as funções e objetivos a que estas se prestavam. As atividades e funções passam a ser coordenadas por mecanismos de mercado, como sistemas comprador fornecedor interno, terceirização, ou mesmo privatização total (ALMKLOV; ANTONSEN, 2014). Bresser-Pereira (1997), ao comentar os modelos de gestão pública destaca algumas características básicas que diferenciam a administração pública gerencial frente à administração pública burocrática tradicional (Quadro 1).

Quadro 1 - Características NPM frente administração pública burocrática

Administração Pública Gerencial (NPM)	Administração Pública Burocrática
Orientada para o cidadão;	Orientada para o processo legal, definição e execução de procedimentos para contratação de pessoal; para compra de bens e serviços;

Foco na obtenção de resultados;	Concentra-se nos processos para satisfazer as demandas dos cidadãos sem considerar a alta ineficiência envolvida;
Pressupõe que os políticos e os funcionários públicos são merecedores de um grau real ainda que limitado de confiança;	Prefere prevenir estabelecendo estritos controles legais;
Serve-se da descentralização e do incentivo à criatividade e à inovação;	Controle dos procedimentos
Controle sobre os órgãos descentralizados através do contrato de gestão e avaliação de desempenho.	Os controles são preventivos, vem a priori. Definir indicadores de desempenho para as agências estatais é tarefa extremamente difícil.

Fonte: Adaptado de Bresser-Pereira (1997).

Pode-se entender a administração pública gerencial como evolução da administração burocrática e tendo, em seus primórdios, incentivo na redução dos custos da estrutura estatal e eficiência econômica na entrega dos serviços públicos. Também é reconhecido o foco da NPM no desempenho da gestão governamental e da efetividade das políticas públicas. (ORMOND, LÖFFLER, 1999). Assim, a NPM é reconhecida por fortalecer a capacidade de governo promovendo o conceito de governança através de inovações gerenciais na área pública (MARINI; MARTINS, 2005). Oliveira, Silva e Bruni (2012) corroboram com esses princípios e destacam que a NPM surge em reconhecimento de que em um ambiente de gestão efetiva os gestores passam a ter necessidade de instrumentos de gestão que forneçam informações gerenciais para sustentar o processo decisório em relação à aplicação dos recursos e desenvolvimento das políticas públicas. (OLIVEIRA; SILVA; BRUNI, 2012).

2.2 Consórcios intermunicipais de saúde

Os primeiros Consórcios Intermunicipais de Saúde (CIS) no Brasil, surgiram na década de 1980. Tais experiências forneceram subsídios para a normatização dos CIS, promovendo-os como alternativa organizacional para os municípios na atuação da área da saúde (RIBEIRO; COSTA, 2000). A lei 8.080/1990, que regulamenta o SUS no país, prevê em seu artigo 10º que “[...] os municípios poderão constituir consórcios para desenvolver em conjunto as ações e os serviços de saúde que lhes correspondam” (BRASIL, 1990).

O termo consórcio foi incorporado à Constituição Federal somente com a Emenda Constitucional 19/98 que incluiu o artigo 241 na Constituição de 1988 (BRASIL, 1998). Apesar disso, o regime jurídico consorcial no Brasil somente é admitido com a regulamentação da Lei Nº 11.107/2005, conhecida como Lei dos Consórcios Públicos, através do Decreto nº 6.017/2007 (SILVA, 2008).

Bickers, Post e Stein (2006) argumentam que relações intergovernamentais regionais e metropolitanas ocorrem em busca de ganhos de eficiência para as jurisdições participantes. A crença é de que, em geral, os governos locais buscam parcerias regionais para prestação de bens e serviços no intuito de cortar custos ou obter ganhos de qualidade. Porém, para os autores, também existem as pressões e influências políticas motivadas pela maior visibilidade proporcionada por uma atuação regional para os políticos e partidos. Assim, percebe-se que diferentes objetivos, interesses, influências e ações de atores diversos agem sobre a atuação dos consórcios intermunicipais para prestação de bens e serviços em saúde.

2.3 Gestão econômica e financeira

A gestão econômica das organizações pode ser considerada como o foco principal dos estudos acerca de contabilidade gerencial. A contabilidade, no seu âmbito gerencial, tem como propósito principal o melhor aproveitamento de recursos visando à otimização dos resultados (ATKINSON *et al.* 2011). Para Assaf Neto (2003) a administração financeira

desempenha basicamente quatro funções: (a) planejamento financeiro; (b) controle financeiro; (c) administração de ativos (d) administração de passivos.

Woon, Azizan e Samad (2011) destacam que a tomada de decisão financeira deve estar intimamente ligada aos fatores econômicos que norteiam o negócio e o mercado no qual está inserido. Para que isto ocorra, se faz necessário que as organizações saibam quais são estes fatores e seus riscos inerentes e se posicione perante o mercado, definindo os seus objetivos (econômicos e financeiros) e como pretende atingi-los.

Ferreira (2012) enfatiza que a gestão baseada em processos e informações é um dos fundamentos presentes também na gestão pública de excelência. Ele admite que para buscar a eficiência e excelência, não basta replicar as práticas de gestão próprias da iniciativa privada, um princípio da NPM. Para ele é necessário também considerar os aspectos da natureza da administração pública que a diferenciam da iniciativa privada, principalmente relacionada a resultados, maximização do bem-estar social frente à maximização do patrimônio individual, e a obrigação da continuidade dos serviços públicos.

Bomfin; Goulart e Melo (2012, p. 45) reconhecem a complexidade da estrutura administrativa e gestão dos CIS, a qual “exige do gestor um perfil empreendedor e habilidade de liderança que possa facilitar a articulação do órgão com as demandas políticas municipais e diminuir as dificuldades existentes”. Os autores complementam que além desse perfil empreendedor e de liderança, o gestor público precisa de informações assertivas e tempestivas quanto às demandas e uso dos recursos disponíveis para fazê-lo.

2.4 Práticas de gestão econômica e financeira

Ao tratar da gestão econômica e financeira e das práticas necessárias para tal, Soutes (2006) faz referência aos artefatos da contabilidade gerencial como instrumentos de gestão. Soutes (2006, p. 23) detalha essas práticas como “[...] artefatos, atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio”, os quais instrumentalizam a gestão de recursos e resultados. Para Atkinson *et al.* (2011) o objetivo da contabilidade de gestão, ou gerencial, é prover a administração com informações contábeis, financeiras e não financeiras que promovam o monitoramento, avaliação e controle do desempenho das organizações e apoiem o processo decisório. Entende-se, a partir de tais colocações, que os referidos artefatos se posicionam como práticas de gestão econômica e financeira, resumidos a seguir.

a) **Planejamento estratégico:** processo de definição de um empreendimento. É a visão abrangente do que se espera e de como alcançar os objetivos estabelecidos. A partir do seu detalhamento avaliam-se as possibilidades de execução e sua viabilidade econômica e financeira (MILLES; SNOW, 1978; KALD, NILSSON; RAPP, 2000).

b) **Gestão estratégica de custos (GEC):** uso das informações de custos para subsidiar o processo decisório (SOUZA; DIEHL, 2009); para Kumar e Shafabi (2011) a GEC não se limita a orientar o controle e corte de custos e destacam que ela é uma filosofia de criação de valor ao cliente ao menor custo, promoção da produtividade, maximização do lucro e satisfação do consumidor.

c) **Planejamento operacional:** para Ferreira e Diehl (2012), embora as limitações do enfoque financeiro, o planejamento contribui no processo de execução e controle; para os autores, as diferenças entre as diversas abordagens estão relacionadas ao nível estratégico, tático e operacional onde estão localizados os níveis de responsabilidades e processos orçamentários.

d) **Execução e controle:** Kald, Nilsson e Rapp (2000) destacam que os controles de gestão devem ser definidos a partir da estratégia da organização. Os autores propõem integrar os diferentes enfoques da teoria estratégica, compreendendo o padrão estratégico, a posição estratégica e a missão estratégica, em variáveis organizadas em uma estrutura única.

Referindo-se às práticas de gestão, Castro (2011) destaca que a administração pública deve trabalhar com base em planejamento e instrumentos que permitam sua execução e controle. Para o autor tais instrumentos têm por objetivo fornecer subsídios à tomada de decisão visando o planejamento, o controle da execução e a avaliação de desempenho dos programas e ações das entidades públicas conforme os princípios constitucionais.

Estudos nacionais sobre os CIS foram localizados, porém, a grande maioria deles trata do tema sob o foco dos CIS como instrumento para melhorar a performance na prestação de serviços públicos de saúde. Um estudo que se destaca com foco semelhante ao deste artigo, apesar de relacionado a consórcios públicos em geral e não aos CIS em particular, é o desenvolvido por Dallabrida e Zimmermann (2009). Nesse estudo há destaque apenas ao uso do orçamento anual obrigatório por lei, não se utilizando de outras práticas de gestão econômica e financeira disponíveis. Não foram localizados estudos internacionais relacionados.

3 Metodologia

Dado o objetivo de conhecer as práticas de gestão econômica e financeira utilizadas por CIS, a pesquisa se classifica como de natureza aplicada (GIL, 2010), pois contribui para gerar conhecimentos de aplicação prática para a solução de problemas específicos. Classifica-se também como descritiva por descrever as características de uma população – os CIS, e fenômeno específico – uso das práticas analisadas (GIL, 2010).

Quanto à abordagem trata-se de um estudo quantitativo por fazer uso de técnicas da estatística descritiva como frequência relativa, média e desvio padrão, bem como técnicas exploratórias como correlação (CRESWELL, 2007). É Também qualitativo dada a análise de significados dos achados. Quanto aos procedimentos técnicos empregados foi realizado levantamento através de pesquisa *survey* (COLLIS; HUSSEY, 2005).

A coleta dos dados foi realizada com uso de um instrumento elaborado sob o formato de escalas do tipo *Likert* com sete pontos. O instrumento foi estruturado em quatro blocos de proposições selecionadas para análise. Por meio desse instrumento foi possível apurar a concordância do respondente quanto à existência das ferramentas de gestão econômico-financeira nos CIS e cálculo do *ranking* médio das respostas.

O instrumento foi submetido a pré-teste (CRESWELL, 2007), realizado com dois gestores com experiência em consórcio e instituição pública de saúde. O primeiro gestor classificou o instrumento como “muito bom” e ponderou quanto a possíveis dificuldades por parte dos respondentes em relação a alguns termos técnicos. Em razão disso foram incluídas explicações nas proposições por blocos. O segundo gestor considerou as proposições como bem elaboradas dado o objetivo da pesquisa. Apenas propôs salientar nas escalas de resposta qual avaliação solicitada (níveis de concordância). O instrumento foi enviado aos respondentes via plataforma *on line* “*Survey monkey*” e precedido de contato telefônico.

Os dados foram tabulados em planilha eletrônica conforme as proposições e valores atribuídos. A exemplo dos estudos de Fank, Angonese e Lavarda (2011) e Pelegrini *et al.* (2012), para análise dos dados foi utilizada a medição do *Ranking* Médio (RM), bem como a frequência em percentual, desvio padrão e correlação. Pelo RM se estabelece uma hierarquia dentre os CIS conforme a maior ou menor utilização das práticas de gestão analisadas.

Com base nos valores e correlação estatística encontrados foram feitas inferências quanto à influência de variáveis como idade do consórcio, experiência dos gestores e nível de despesas na maior ou menor aderência dos CIS às práticas de gestão analisadas.

4 Apresentação e Análise dos Dados

4.1 Perfis dos respondentes

Apresenta-se no Quadro 2 os perfis dos respondentes representantes dos CIS pesquisados. Sobre tais perfis, Lorenzetti *et al.* (2014) argumentam que ainda prevalece no

Brasil a cultura de que a administração é aprendida na prática e que qualquer profissional pode executá-la. Acrescentam que poucos gestores de instituições públicas estão devidamente habilitados para tal. Este argumento é pouco corroborado pelos dados desta pesquisa.

Quadro 2 – Perfis dos respondentes

CIS	Cargo na Gestão	Idade	Formação acadêmica	Tempo (anos) no atual cargo
COFRON	Procurador Jurídico	44	Direito	17
CI CENTRO-SUL	Diretora Administrativa	48	Marketing e Esp. Gestão de Pessoas	NI
CIS Caí	Diretor Executivo	73	Bacharel em Administração	8
CIMAU Rodeio	Secretário Executivo	59	Gestão Hospitalar	10
CIRC	Coordenador Executivo	59	Ensino médio	1
CI Jacuí	Diretor Executivo	52	-	10
CONSIM	Secretario Executivo	53	Bacharel em Administração	7
CONISA	Coordenadora	39	Gestão Pública	2
CONSISA VRT	Secretário Executivo	48	Superior incompleto em Administração	2
COMAJA	Diretor Administrativo	45	Ciências Contábeis	8
COIS	Secretario Executivo	64	Administração e Ciências Contábeis	10
CISGA	Diretor Executivo	45	Especialização em Gestão Pública	20

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto à forma de nomeação, nove dos administradores executivos ocupam a função como cargo comissionado, portanto, por livre designação do conselho administrativo. Também constam dois funcionários cedidos por municípios e um terceiro contratado pelo regime da Consolidação das Leis do Trabalho. Conforme Ribeiro e Braga (2011), a Lei 11.107/2005 prevê que servidores podem ser cedidos pelos entes consorciados.

Observa-se forte estabilidade dos respondentes, 67% deles acima de sete anos. Conforme Silva *et al.* (2013), características individuais como tempo de experiência em cargos de gestão e vinculação ao setor público ou privado, influenciam na tomada de decisão.

4.2 Perfis dos consórcios pesquisados

A população da pesquisa foi definida a partir da listagem dos órgãos municipais auditados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e disponível para consulta em seu *site* na *internet* (RIO GRANDE DO SUL, 2014). A partir dessa lista identificou-se a existência de 19 CIS, dos quais 12 (63%) participaram da pesquisa.

Tabela 1 – Caracterização geral da amostra

Nome Fantasia	Município Sede	Número de Municípios	População Abrangida (*) (2013)	PIB Municípios (***) (2011)	Ano de Fundação
COFRON	Santa Rosa	25	245	5,298	1984
CI JACUI	Sobradinho	12	186	3,161	1993
CIRC	Santa Maria	31	558	4,716	1994
CONSISA VRT	Lajeado	29	267	4,577	1995
CONSIM	Palmeira Missões	17	106	1,974	1997
CIMAU Rodeio	Rodeio Bonito	24	152	2,468	1998
COMAJA	Ibirubá	29	283	7,254	2004
CIS CAI	Montenegro	23	222	4,817	2004

CIS CENTRO SUL	Camaquã	13	259	4,830	2005
CISGA	Garibaldi	11	242	7,222	2006
COIS	São Luiz Gonzaga	9	78	1,352	2006
CONISA	Nonoai	12	81	1,785	2011
TOTAIS		235	2.679	49,454	

Fonte: dados da pesquisa. (*) Em milhares. (**) Em bilhões.

Somente COFRON, CONSIM e COIS atuam exclusivamente na área da saúde. Todos os demais atuam em outras áreas de políticas públicas além da saúde (assistência social, meio-ambiente, turismo e desenvolvimento regional). Quanto aos motivos para associação há muita semelhança entre os CIS. Os principais motivos são: redução de custos operacionais (RM 6,9), diversificação das especialidades (6,7), compartilhamento de estrutura – profissionais, clínicas e hospitais (RM 6,7), capacitação técnica e de gestão em saúde (RM 5,9). Essas indicações corroboram o estudo de Costa (2009).

4.3 Práticas de gestão econômica e financeira

4.3.1 Processo de planejamento

Dentre 12 respondentes, 10 concordam que desenvolvem suas atividades com base em planejamento estratégico, representando 83,3%. Destes, 5 (41,7%), concordam plenamente, alcançando uma média ponderada de 5,8. Apenas 1 respondente, COMAJA, discordou totalmente e 1, o Consórcio Centro Sul, manteve-se neutro.

Apesar da adesão ao uso do planejamento estratégico, 50% dos CIS não adotam PPA próprio reduzindo o RM para 3,08. Apesar do PPA ser um instrumento do planejamento estratégico do município (BRASIL, 2014), isso não impede os CIS de também terem o seu PPA. Assim, são os municípios que definem as diferentes políticas públicas conforme suas estratégias de médio/longo prazo, cabendo aos CIS planejar a gestão destes recursos.

Tabela 2 – Planejamento estratégico

Assertivas - Bloco B	CIS	Discordo			Neutro		Concordo			RM	DP
		1	2	3	4	5	6	7			
- As demandas e necessidades dos municípios associados são informadas pelos próprios municípios.	12	0	0	0	1	0	1	10	6,67	0,89	
- O CIS desenvolve suas atividades com base em Planejamento Estratégico.	12	1	0	0	1	1	4	5	5,75	1,76	
- As demandas e necessidades dos municípios associados são apuradas e informadas pelo CIS.	12	1	0	1	1	1	3	5	5,50	1,93	
- O CIS não tem Plano Plurianual, mas as ações e atividades são planejadas no exercício vigente para o exercício seguinte	12	2	1	0	2	0	2	5	4,92	2,43	
- Não tem Plano Plurianual, mas tem um planejamento de ações e atividades para períodos superiores a um ano.	12	4	2	0	1	0	4	1	3,58	2,47	
- Possui Plano Plurianual próprio.	12	6	0	1	1	2	0	2	3,08	2,43	
Totais	96	14	3	2	8	9	17	43	5,27	1,71	

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação às demandas e necessidades dos municípios, e definição de metas e objetivos para os consórcios, foram apresentadas duas proposições: informadas pelos municípios ou pelos CIS. Para 10 dos 12 consórcios as demandas proveem dos municípios. Em relação à informação pelos CIS, embora apresente um RM de 5,50, há maior variabilidade nas escalas, refletido pelo maior DP (1,93 contra 0,89). Esse resultado corrobora o estudo de Klering e Schröder (2009), para os quais as estratégias são definidas pelos municípios.

4.3.2 Gestão estratégica de custos

Em relação às práticas de GEC as avaliações foram mais divergentes. As médias ponderadas ficaram abaixo de quatro, com 47 indicações abaixo do ponto neutro, chegando a 64% das respostas, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 – Práticas de gestão estratégica de custos

Assertivas – Detalhamento Bloco D	CIS	Discordo			Neutro	Concordo			RM	DP
		1	2	3	4	5	6	7		
-Fatores determinantes de custo.	12	4	0	1	1	2	3	1	3,83	2,33
-Custos Logísticos.	12	5	0	0	1	2	3	1	3,67	2,46
-Gestão Baseada em Atividades (ABM).	12	5	0	1	0	4	1	1	3,42	2,31
-Custo ciclo de vida dos produtos.	12	5	0	1	3	1	2	0	3,08	2,02
-Custos intangíveis.	12	7	0	1	0	1	2	1	2,83	2,44
-Custo Total de Uso e Propriedade.	12	7	0	0	1	4	0	0	2,58	1,98
-Custo Kaizen - melhoria contínua.	12	9	0	1	1	0	1	0	1,83	1,64
Totais	84	42	0	5	7	14	12	4	3,04	2,17

Fonte: dados da pesquisa.

Neste bloco foi também proposta uma questão aberta: Você entende que o CIS utiliza práticas de GEC? Alguns comentários extraídos apresentam: “*estamos em fase de análise*”; um dos respondentes apontou que o CIS não está preparado para usar a GEC e complementa que “*é uma ferramenta muito pouco usada nos órgãos públicos*”; teve-se também a afirmativa de que “*a atividade do consórcio não está relacionada à GEC*”.

O estudo de Mauss e Souza (2008) constatou a ausência de uma cultura de gestão de custos na administração pública brasileira, porém, nesta pesquisa a preocupação com a redução de custos aparece em primeiro lugar dentre os motivos de associação. Alemão, Gonçalves e Drumond (2013) também apontam a falta de informação de custos padronizada e apropriada para o processo decisório na área da saúde.

4.3.3 Planejamento operacional

A Tabela 4 apresenta as avaliações referentes às práticas relacionadas ao orçamento operacional. Há um RM elevado na adoção geral do planejamento operacional, porém, à medida que se detalha a utilização nota-se acentuadas quedas nesse RM. Há também desvios padrões significativos sobre a utilização das peças orçamentárias, indicando que não há um padrão na adoção do orçamento como ferramenta gerencial.

Tabela 4 - Planejamento operacional

Assertivas - Bloco E	CIS	Discordo			Neutro	Concordo			RM	DP
		1	2	3	4	5	6	7		
-Utiliza Orçamento Operacional como instrumento de gestão.	12	0	0	1	0	1	3	7	6,25	1,22

-O orçamento é revisado durante o período de execução das atividades.	12	0	0	0	3	0	2	7	6,08	1,31
-O presidente e o conselho cobram objetivos estabelecidos.	12	0	0	2	2	1	2	5	5,50	1,62
-Utiliza Demonstração do Resultado projetada e real.	12	2	0	0	1	1	1	7	5,50	2,32
-Utiliza Orçamento de Capital (Imobilizações).	12	2	0	1	0	1	2	6	5,33	2,35
-Utiliza Balanço Patrimonial projetado e real.	12	3	0	1	0	0	2	6	5,00	2,66
-Utiliza Orçamento de Caixa projetado e real.	12	2	1	0	3	0	1	5	4,75	2,42
Totais	84	9	1	5	9	4	13	43	5,49	1,98

Fonte: dados da pesquisa.

Em questão aberta, perguntados se o CIS utiliza efetivamente o orçamento como ferramenta de gestão, para apenas 5 de 12 respondentes a utilização é intensa. Os demais responderam que usam em parte ou que usam somente para atender a legislação. Ferreira e Diehl (2012) destacam a importância do orçamento como desdobramento e comunicação do planejamento estratégico. Considerando que 10 dos 12 CIS declararam trabalhar com base em planejamento estratégico, parece haver maior resistência em usar o orçamento para este fim.

4.3.4 Execução e controle

O elemento de maior escore identificado foi controles internos (CI). Tal resultado contraria o estudo de Reis e Diehl (2014) que identificaram em sítios dos CIS os CI como o item de governança menos evidenciado. Apenas o consórcio CONISA apontou não praticá-lo. Este CIS atribuiu escore 1 a todas as práticas deste bloco e apenas presta contas para o Tribunal de Contas do Estado e para os municípios participantes, uma obrigatoriedade legal.

Tabela 5 - Execução e controle

Assertivas - Bloco F	CIS	Discordo			Neutro	Concordo			RM	DP
		1	2	3	4	5	6	7		
- Controles internos	12	1	0	0	0	0	2	9	6,33	1,72
- Gestão do ativo fixo	12	1	1	0	2	0	2	6	5,42	2,15
- Fluxo de caixa	12	2	0	0	1	1	2	6	5,42	2,27
- Auditoria Interna	12	2	0	0	2	0	1	7	5,42	2,35
- Sistemas de Informações Gerenciais	12	1	0	0	2	3	3	3	5,25	1,71
- Indicadores financeiros	12	1	0	0	4	1	3	3	5,08	1,78
- Gestão de Tesouraria	12	4	0	0	1	0	4	3	4,42	2,64
- Indicadores não financeiros	12	4	0	0	4	3	1	0	3,42	1,88
Totais	96	16	1	0	16	8	18	37	5,09	2,07

Fonte: dados da pesquisa

A adoção de práticas de execução e controle obteve 63 escores positivos de um total de 96 possíveis, representando 65%. Porém, pelos desvios padrões apurados verifica-se heterogeneidade do grau de concordância quanto à adesão às práticas de execução e controle, com certa polarização dos escores obtidos se considerado o ponto neutro e o escore 1. O baixo escore alcançado pelo item Indicadores não Financeiros sinaliza que a ênfase dos CIS está mais na gestão dos recursos financeiros e cumprimento das metas orçamentárias do que na efetividade da prestação do serviço em saúde.

4.4 Ranking médio dos consórcios

A partir dos escores atribuídos a cada proposição foi possível estabelecer um *ranking* para os CIS classificando-os conforme as práticas de gestão econômica e financeira utilizadas, na percepção dos seus gestores. A Tabela 6 apresenta a frequência absoluta dos escores atribuídos pelos respondentes, a média e desvio padrão para cada CIS. A sequência de apresentação foi estabelecida pela ordenação dos CIS pela média dos escores atribuídos.

Tabela 6 - Ranking médio dos consórcios

CIS	Discordo			Neutro		Concordo		Média	Desvio Padrão
	1	2	3	4	5	6	7		
CIMAU Rodeio	1	0	0	2	4	7	20	6,21	1,28
CI Jacuí	0	0	0	0	7	19	8	6,03	0,66
CIS Caí	3	1	2	3	4	11	10	5,26	1,85
CONSISA VRT	6	0	0	6	2	5	15	5,15	2,21
CISGA	5	1	0	1	7	14	6	5,06	1,94
COMAJA	5	0	1	4	9	7	8	4,91	1,93
CIRC	8	0	0	12	0	0	14	4,24	2,20
CONSIM	12	0	0	3	0	5	14	4,53	2,35
COFRON	7	0	6	8	0	4	9	4,47	2,69
CI Centro-Sul	7	0	1	21	4	1	0	3,53	1,38
COIS	20	0	0	2	0	0	12	3,29	2,82
CONISA	24	0	0	1	3	1	5	2,47	2,35
Amostra	98	2	10	63	40	74	121	4,60	2,31

Fonte: dados da pesquisa.

Análise específica mostra que dentre os CIS pesquisados, o CIMAU Rodeio aparece como o de melhor média nos escores atribuídos pela avaliação dos respondentes. O item com avaliação mais baixa foi Análise de Ponto de Equilíbrio, com escore 1. Esse CIS posiciona-se neutro para dois itens, Custo *Kaizen* e Técnicas de Análise sobre Investimentos. O CIMAU é o mais antigo, constituído em 1984; o respondente está há 10 anos no cargo. Esses são dois fatores que podem contribuir para a maturidade da organização, quando novas técnicas vão sendo incorporadas, o aprendizado se consolida e pela experiência mais longeva que pode influenciar o respondente pela crença de seu domínio de técnicas gerenciais, mesmo que não se reflitam plenamente na prática.

O segundo colocado é o CI Jacuí, com média de 6,03 e desvio padrão de 0,66, o menor da amostra. De qualquer forma, entende-se que este consórcio faz uso, em maior ou menor grau, das práticas analisadas. O CIS que aponta menor utilização das práticas é o Conisa, Com RM de apenas 2,5 e desvio padrão de 2,35, o segundo mais elevado.

Pelos dados analisados verifica-se grande disparidade entre os CIS em relação às suas características de gestão. Estes achados estão alinhados com os estudos de Luque *et al.* (2008), Souza (2009) e Souza, Ortiz e Almeida (2013) e, que verificaram a necessidade de se desenvolver e aprimorar a cultura de uso gerencial das técnicas de contabilidade e, principalmente, gestão de custos por sua importância para a gestão econômica e financeira.

4.5 Análise estatística exploratória

4.5.1 Correlação entre perfil e variáveis dos CIS

Identificadas as práticas e classificados os CIS pelo grau de utilização, algumas correlações foram testadas frente aos RM. Visa-se procurar variáveis que possam explicar os escores e a classificação referente às práticas de gestão econômica e financeira analisadas. Gray (2014) propõe a seguinte escala de força de correlação: de 0,10 a 0,29, pequena

correlação, de 0,30 a 0,49, média correlação e de 0,50 a 1,00, grande correlação. Os dados da Tabela 7 indicam que a variável ano de constituição do CIS não tem nenhuma correlação com o *Ranking* Médio, contrariando o estudo de Ikäheimo e Taipaleenmäki (2010) que supõe que com o tempo a organização tende a incorporar novas práticas e procedimentos em sua gestão.

Tabela 7 - Correlação RM x antiguidade do CIS e experiência do gestor

CIS	RM	Ano de constituição	Idade do Gestor Principal	Tempo no atual cargo/função	Tempo de experiência na área
CIMAU Rodeio	6,21	1.984	59	10	10
CI Jacuí	6,03	2.004	52	10	15
CIS Caí	5,26	2.006	73	8	8
CONSISA VRT	5,15	2.004	48	0	10
CISGA	5,06	2.011	45	3	20
COMAJA	4,91	1.998	45	8	8
CIRC	4,53	1.993	59	1	20
CONSIM	4,47	2.006	53	7	7
COFRON	4,24	1.994	44	17	17
CI CENTRO-SUL	3,53	2.005	48	0	12
COIS	3,29	1.995	64	10	10
CONISA	2,47	1.997	39	2	2
Correlação		- 0,0009	0,3083	0,2456	0,3321
Média		2.000	52	6	12
Desvio Padrão		7,24	9,33	4,92	5,24

Fonte: dados da pesquisa

Quanto à idade e tempo de experiência do gestor, verifica-se uma média correlação com o grau de adoção das práticas de gestão. Há, portanto, corroboração parcial com Liguori e Steccolini (2012), os quais destacam a importância do papel de liderança na condução de mudanças e adoção de novas práticas de gestão.

Tabela 8 – Despesas dos CIS

CIS	RM	Despesas Total (2013) (*)	Despesas Saúde (2013) (*)	Despesas Adm/Manut (2013) (*)
CIMAU Rodeio	6,21	6.097	5.668	186
CI Jacuí	6,03	4.809	4.170	467
CIS Caí	5,26	12.069	11.186	483
CONSISA VRT	5,15	6.713	6.056	465
CISGA	5,06	NI	NI	NI
COMAJA	4,91	6.050	4.483	372
CIRC	4,53	4.186	3.567	576
CONSIM	4,47	NI	NI	NI
COFRON	4,24	4.165	3.931	234
CI CENTRO-SUL	3,53	1.340	1.067	174
COIS	3,29	3.224	3.064	160
CONISA	2,47	1.764	1.498	265
Correlação		0,6365	0,6157	0,4263

Fonte: dados da pesquisa (*) Valores em milhares.

Para as variáveis despesas totais e despesas com saúde, mostrados na Tabela 8, é possível afirmar que existe grande correlação com a adoção das práticas de gestão dado os respectivos coeficientes de 0,636 e 0,615, indicando que elas podem induzir a maior aplicação

dessas práticas. Assim, consórcios que realizam maiores despesas e, provavelmente, tem acesso a maiores recursos, tendem a ter maior preocupação com a gestão destes recursos.

5 Conclusão

Este artigo analisou o uso de práticas de gestão econômica e financeira por consórcios intermunicipais de saúde (CIS) do Rio Grande do Sul (RS). Foram pesquisados 12 dos 19 CIS existentes. Os dados foram coletados por instrumento de pesquisa respondidos por representantes da gestão dos referidos CIS.

Identificou-se que os CIS se associam tendo por objetivos principais a redução de custos e o compartilhamento e ampliação das estruturas municipais de saúde. Dentre os quatro grupos de análise, o que apresentou maior aderência às práticas analisadas foram, pela ordem, o planejamento operacional (RM 5,5), Gestão Estratégica de custos (RM 5,7), planejamento estratégico (RM 5,3), execução e controle (RM 5,1) e contabilidade estratégica (RM 4,3). Observa-se que há ainda, em todos eles, um considerável caminho para evoluir visando dotar os CIS de uma maior adoção das práticas de gestão recomendadas pela literatura.

Também se constatou, por meio da técnica de correlação estatística que a dimensão das despesas e experiência dos gestores são os fatores mais relacionados (média e grande, respectivamente) ao uso das práticas analisadas. Resultado contrário é encontrado quando a variável considerada é o tempo de existência dos CIS, cuja correlação mostra-se pequena.

Embora não se tenha avaliado o desempenho econômico dos CIS, tendo em vista a não disponibilidade de dados para análise e também por não ser este o foco principal do estudo, considera-se que a pesquisa alcançou seu objetivo de traçar o perfil dos CIS quanto à utilização de práticas de gestão econômica e financeira.

A adesão dos municípios aos consórcios busca reduzir os custos e despesas pelo ganho de escala dada a atuação conjunta. De outra parte, os resultados sinalizam que a preocupação precípua da gestão dos CIS é voltada para o cumprimento estrito das obrigações legais e normativas para si e para os municípios. Portanto, para os CIS o foco de cliente parece estar no município e aspectos legais, e não no usuário do serviço de saúde.

Dados os resultados da pesquisa, e visando aprofundar o conhecimento sobre aspectos específicos da gestão econômica e financeira dos CIS, sugere-se o desenvolvimento de estudos de caso nos dois CIS com maior aderência às práticas pesquisadas e analisá-los comparativamente aos dois CIS com menor aderência. Acredita-se que tal comparabilidade poderá acrescentar novas e interessantes descobertas sobre o tema.

Referências

ALEMÃO, M. M.; GONÇALVES, M. A.; DRUMOND, H. A. Estudo da utilização da informação de custos como ferramenta de gestão em organização pública: o estudo do SIGH-custos. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*. Paraíba, v. 3, n. 1, p. 210-226, 2013.

ALMKLOV, P. G.; ANTONSEN, S. Making work invisible: new public management and operational work in critical infrastructure sectors. *Public Administration*, v. 92, n. 2, p. 477–492, 2014.

ASSAF NETO, A. *Finanças corporativas e valor*. São Paulo: Atlas, 2003.

ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. *Contabilidade gerencial*. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2011.

BASTOS, F.A. Os consórcios intermunicipais e a nova legislação. *Polêmica Revista Eletrônica*, Rio de Janeiro, v. 19, jan./mar. 2007.

BICKERS, K.; POST, S.; STEIN, R. The political market for intergovernmental cooperation. In: VINCENT OSTROM: THE QUEST TO UNDERSTAND HUMAN AFFAIRS

CONFERENCE. THE WORKSHOP ON POLITICAL THEORY AND PUBIC POLICY, 2008. Anais... Bloomington, 2006.

BOMFIN, D. F.; GOULART, I. B.; MELO, O. R. Ações de aprendizagem e liderança em consórcios da área de saúde. *Revista Economia e Gestão*, Belo Horizonte v. 12, n. 29, p. 42–62, 2012.

BRASIL. Constituição de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 05 out. 1988.

BRASIL Lei 8.080/1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. *DOU* 20/09/1990, Brasília, 1990a.

BRASIL. Ministério da Saúde. Departamento de Informática do SUS. Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <<http://cnes.datasus.gov.br/Index.asp?home=1>>. Acesso em: 03 jul. 2014.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Estratégia e estrutura para um novo Estado. *Revista de Economia Política*, São Paulo, v. 17, n. 3, p. 24–38, 1997.

CASTRO, D. P. Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público. 4. ed. São Paulo, 2011.

COLLIS, H.; HUSSEY, R. Pesquisa em administração. 2, ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COSTA, W. H. A. O papel dos consórcios intermunicipais de saúde na retomada do desenvolvimento econômico e social. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 18, 2009, São Paulo. Anais... São Paulo, 2009. p.10768–10778.

COUTINHO, F. M. A. Os consórcios públicos como instrumento potencializador de políticas públicas. In: ENANPAD, 30, 2006, Salvador, 2006. Anais... ANPAD, Salvador, 2006.

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

DALLABRIDA, V.; ZIMERMANN, V. Descentralização na gestão pública e estruturas subnacionais de gestão do desenvolvimento: o papel dos consórcios intermunicipais. *Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional*, Taubaté, v. 5, n. 3, p. 3–28, 2009.

FANK, O. L.; ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. A percepção dos gestores acadêmicos de uma IES quanto às críticas ao orçamento. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília v. 14, n. 1, p. 82–93, 2011.

FERREIRA, A. R. Modelo de excelência em gestão pública. *Revista Eixo*, Brasília, v.1, n. 1, p. 31–43, 2012.

FERREIRA, F.B.; DIEHL, C.A. Orçamento empresarial e suas relações com o planejamento estratégico. *Revista Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v.14, n. 54, p. 46-57, 2012.

FREITAS, B. R.; OLIVEIRA, A. R.; CABRAL, K. F. D. Consórcios intermunicipais de saúde como instrumentos de cooperação para os municípios da microrregião de Ubá. In: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISADORES EM GESTÃO SOCIAL–ENAPEGS, 8, 2014, Cachoeira. Anais... ENAPEGS, Cachoeira, 2014.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRAY, D. E. Pesquisa no mundo real. 2. ed. Porto Alegre, Bookman, 2014.

GUIMARÃES, J.C.C.C.; TAVARES, M. C. O BSC e a administração dos consórcios intermunicipais de saúde: um estudo de caso sobre sua aplicabilidade. *Revista Ibero-Americana de Estratégia–RIAE*, São Paulo, v. 11, n. 3, p.234-262, 2012.

- IKÄHEIMO, S.; TAIPALEENMÄKI, J. The divergence and convergence of financial accounting and Institutional analysis of the U.S., Germany and Finland. *Die Betriebswirtschaft*, v. 70, n. 4, p. 349–368, 2010.
- JONES, L. R.; THOMPSON, F. Um modelo para a nova gerência pública. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 51, n. 1, p. 41–80, 2000.
- KALD, M.; NILSSON, F.; RAPP, B. On strategy and management control: The importance of classifying the strategy of the business. *British Journal of Management*, n. 11, p. 197–212. 2000.
- KLERING, L.; SCHRÖEDER, C. S. Políticas e estratégias públicas municipais: novos desafios e perspectivas para o desenvolvimento local. *Redes*, Santa Cruz do Sul, v. 13, n. 2, p. 144–160, 2009.
- KLETZ, F.; HÉNAUT, L.; SARDAS, J.C. New public management and the professions within cultural organizations: one hybridization may hide another. *International Review of Administrative Sciences*, v. 80, n. 1, p. 89–109, 2014.
- KUMAR, A.; SHAFABI. Strategic cost management – suggested framework for 21st Century. *Journal of Business and Retail Management Research*, v. 5, n. 2, p. 118–131, 2011.
- LIGUORI, M.; STECCOLINI, I. Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 25, n. 1, p. 27–70, 2012.
- LORENZETTI, J.; LANZONI, G. M. DE M.; ASSUIT, L. F. C.; PIRES, E. D. P.; RAMOS, F. R. S. Gestão em saúde no Brasil: diálogo com gestores públicos e privados. *Texto & Contexto - Enfermagem*, Florianópolis, v. 23, n. 2, p. 417–425, 2014.
- LUQUE, C. A.; CRUZ, H. N.; AMARAL, C. M.; BENDER, S.; SANTOS, P. M. DOS. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 59, n. 3, p. 309–331, 2008.
- MARINI, C.; MARTINS, H. Um modelo de gestão governamental para resultados. In: SEMINÁRIO ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 1, Brasília, 2005. Anais...Brasília, 2005. p.1–15.
- MAUSS, C.V.; SOUZA, M.A. Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo, Atlas, 2008.
- MILES, R. E.; SNOW C.C. *Organizational strategy*. McGraw-Hill, New York. 1978.
- OLIVEIRA, A. B. R.; SILVA, U. B.; BRUNI, A. L. Gerencialismo e desafios contemporâneos da gestão dos custos públicos no Brasil. *Revista de Estudos Contábeis*, Londrina, v. 3, n. 5, p. 63–82, 2012.
- ORMOND, D.; LÖFFLER, E. A nova gerência pública. *Revista do Serviço Público*, Ano 50, n. 2, p. 66–96, 1999.
- PAULA, A.P.P. Administração pública brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, Rio de Janeiro, v.45, p.36–49, 2005.
- PELEGRINI, F. G.; JORDÃO, R. V. D.; JEUNON, E. E.; JORDÃO, A. C. T. Fatores críticos na gestão de projetos: estudo de caso numa empresa de grande porte. In: SIMPÓSIO INTERNACIONAL DE GESTÃO DE PROJETOS, 1, 2012. Anais... São Paulo, SINGEP, 2012.
- PRATES, A.M.Q. *Federalismo no Brasil: os consórcios públicos intermunicipais no período recente*, 2012. Tese (Doutorado em Economia). Unicamp, Campinas, 2012.
- POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. Avaliando reformas da gestão pública: uma perspectiva internacional. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 53, n. 3, p. 7–32, 2002.

REIS, H. C.; DIEHL, C. A. A Governança corporativa em consórcios intermunicipais públicos de saúde no Rio Grande do Sul. In: CONVIBRA SAÚDE, 3, 2014. Anais... São Paulo: Instituto Pantex de Pesquisa, 2014. p.1–22.

RIBEIRO, H. A.; BRAGA, R.Q. Administração de consórcios intermunicipais de saúde. Revista Brasileira de Gestão e Engenharia, São Gotardo, n. 3, p. 105–122, 2011.

RIBEIRO, J. M.; COSTA, N. R. Regionalização da assistência à saúde no Brasil: os consórcios municipais no sistema único de saúde (SUS). Planejamento e Políticas Públicas. Rio de Janeiro. v. 22, p. 173-220. 2000.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal De Contas do Estado do RS. Instrução Normativa nº 7 de 25 de abril de 2014. Dispõe sobre a forma de publicação das informações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) Diário Eletrônico do TCERS, Porto Alegre, RS, 30 abr. 2014.

SILVA, C. D. O. Os consórcios públicos e a efetividade dos direitos fundamentais à saúde e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Mestrado (Direito). PUC-RS. Porto Alegre, 2008.

SILVA, U. B.; BRUNI, A. L.; DIAS_FILHO, J. M.; SANTOS, E. B. Decisões, complexidades, agentes e sunk costs: um estudo comparativo envolvendo gestores com diferentes perfis. ABCustos, São Leopoldo, v. 8, n. 2, 2013.

SOUTES, D. O. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade Gerencial por empresas brasileiras. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, P. C. Avaliação econômica em saúde: aplicação da análise custo-volume-superávit para avaliar hospitais públicos. In: ENEGEP 29, 2009. Salvador. Anais... Salvador, ABEPRO, 2009.

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, M. A.; ORTIZ, A. C. S.; ALMEIDA, L. B. Sistema de informações gerenciais de controladoria em órgãos públicos: um estudo nos municípios mato-grossenses da região sudoeste. In: ENCONTRO DA ANPAD, 37. 2013, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2013. p.1–15.

WOON, L. F.; AZIZAN, N. A.; SAMAD, M. F. A. A strategic framework for value enhancing enterprise risk management. Journal of Global Business and Economics, v. 2, n. 1, p. 23–48, 2011.