

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPG-CCO

ANÁLISE DOS CONCEITOS E PROCEDIMENTOS DA
CONTABILIDADE ESTRATÉGICA NO SETOR PÚBLICO:
UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS NO BRASIL

RAIMUNDO NONATO DE OLIVEIRA

MANAUS

2011

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPG-CCO

RAIMUNDO NONATO DE OLIVEIRA

ANÁLISE DOS CONCEITOS E PROCEDIMENTOS DA
CONTABILIDADE ESTRATÉGICA NO SETOR PÚBLICO:
UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS NO BRASIL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria, área de concentração Gestão Estratégica.

Orientador: Prof. Dr. Max Fortunato Cohen

MANAUS

2011

RAIMUNDO NONATO DE OLIVEIRA

ANÁLISE DOS CONCEITOS E PROCEDIMENTOS DA
CONTABILIDADE ESTRATÉGICA NO SETOR PÚBLICO:
UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS NO BRASIL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria, área de concentração Gestão Estratégica.

Aprovada, em 20/06/2011.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Max Fortunato Cohen, Presidente
Universidade Federal do Amazonas

Prof^a. Dr^a. Luiza Maria Bessa Rebelo. Membro
Universidade Federal do Amazonas

Prof^a. Dr^a. Fabiana Lucena Oliveira. Membro
Universidade Federal do Amazonas

Aos meus pais – Francisco Joaquim de Oliveira (*in memoriam*) e Maria Vilaça de Oliveira, que encarnaram o dito* euclidiano “O sertanejo é, antes de tudo, um forte!” -, pela herança que me legaram no decorrer de minha vida: a educação. Aos meus “pequenos” Iuri Francisco, Fidel Francisco e Clara Gabriela, pelo estímulo mesmo inocente e descomprometido.

(*) Euclides da Cunha (1866-1909), in “Os Sertões”.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a DEUS por me proporcionar o alcance deste sonho tão acalentado, que coroa um momento muito especial de minha existência. A Jesus Cristo e a Nossa Senhora que me encorajaram e me deram forças para prosseguir na caminhada. Ao Espírito Santo, Espírito de Amor, que me iluminou e me instigou na efetivação da pesquisa deste trabalho.

Aos meus familiares – pais, irmãos, filhos – que perceberam minha ausência, mas a compreenderam como parte de algo que nos traria realizações futuras.

Pelas orações que minaram dos corações de minha mãe e do meu saudoso amigo Joaquim Tenório (*in memoriam*), que, acredito, reforçaram minha fé e restauraram minhas forças em momentos cansativos e duvidosos no decorrer das pesquisas, agradeço.

Aos meus amigos e colegas que colaboraram, mesmo sem o saber e indiretamente, na produção deste trabalho, entre os quais incluo os colegas do curso, meus alunos da FSDB – Faculdade Salesiana Dom Bosco – e dos cursos de Pós-Graduação da UEA – Universidade do Estado do Amazonas.

À Faculdade Salesiana Dom Bosco, pelo incentivo e apoio financeiro dispensado para realização deste Mestrado.

Aos gestores e técnicos dos Estados pesquisados - Minas Gerais, Ceará, Pernambuco e Amazonas – pela disponibilidade e colaboração.

Aos professores e colaboradores do Programa de Mestrado da UFAM – Professores (as) Doutores (as) Milanez, Luiza Bessa, Silvana (*in memoriam*), Antonia, Mariomar, Ilse, Fabiana e Cardoso – pela dedicação, desprendimento e ensinamentos. Especialmente, ao meu orientador, Prof. Dr. Max Cohen, pelos ensinamentos transmitidos e pela dedicação, altruísmo, simplicidade e presteza durante o desenvolvimento da pesquisa e conclusão deste trabalho.

Enfim, *Gracias a la vida, que me ha dado tanto / Me ha dado el sonido y el abecedario / Con él, las palabras que pienso y declaro...* (Mercedes Sosa).

Compadre Francisco, [...]

Nós, aqui na Terra, / Vamos mal-vivendo, / Que a cobiça é grande / E o amor pequeno.

O Amor Divino / é mui pouco amado / e é flor de uma noite / o amor humano. [...]

A Mãe Natureza / Chora, poluída, / No ar e nas águas, / Nos céus e nas minas.

Pássaros e flores / Morrem de amargura, / E os lobos do espanto / Ganharam as ruas. [...]

Sangue por petróleo / os impérios trocam.

O Mundo é tão velho, / que, para ser novo, / compadre Francisco, / só fazendo outro [...]

RESUMO

Este trabalho aborda a Contabilidade Estratégica sob a perspectiva da utilização dos seus instrumentos na gestão pública estadual brasileira a partir da elaboração e execução do planejamento estratégico dessa gestão. Num mundo moderno pleno de exigências das mais variadas formas - sociais, ambientais, políticas, tecnológicas, organizacionais etc. -, as organizações públicas necessitam de visão estratégica para atender as necessidades coletivas emanadas do meio social e serem eficientes e produtivas, também. Para isso, a gestão pública estadual, unidade de análise deste trabalho, pode valer-se da Contabilidade Estratégica e de seus instrumentos para auxiliá-la, fornecendo elementos para elaborar e executar seu planejamento estratégico, aferir seus resultados, avaliar desempenhos e estabelecer diretrizes para tomada de decisões. Torna-se importante nesse processo dinâmico da gestão a conscientização dos seus gestores (na utilização eficiente das informações contábeis) e a eficiência profissional do titular da Contabilidade (na capacidade de orientar, insinuar e participar do processo de tomada de decisões). Pretendeu a pesquisa – como foco principal - avaliar o emprego dos conceitos e procedimentos contábeis estratégicos nas gestões públicas estaduais brasileiras, quando da elaboração e execução dos seus planejamentos estratégicos, bem como identificar na literatura os artefatos estratégicos utilizados, analisar sua utilização na gestão, localizá-los e examinar se a tomada de decisões estratégicas é orientada pelas informações constantes dos relatórios contábeis. Com esse intuito, o método utilizado foi o estudo de caso, sendo utilizadas as tipologias de pesquisa exploratória (dada a existência de pouca literatura acerca do tema quanto ao setor público), qualitativa, de campo, documental, bibliográfica e estudo de casos múltiplos, que abrangeu quatro unidades da federação brasileira: Minas Gerais (caso piloto), Ceará, Pernambuco e Amazonas. Questionários foram aplicados junto a gestores, Contadores, assessores e técnicos vinculados à gestão estadual. Os resultados da pesquisa derivaram das investigações documentais, análise e interpretação das respostas dos respondentes, leitura dos referenciais teóricos, tudo cruzado e interpretado à luz da prática de cada gestão focada e disposições da literatura sobre o tema. A conclusão da pesquisa evidencia resultados satisfatórios numa visão geral, demonstrando a confirmação das proposições da pesquisa e o alcance dos seus objetivos, isto é, as gestões pesquisadas utilizam, mesmo informalmente, instrumentos de Planejamento e Contabilidade Estratégicos, o que poderá estimular mais pesquisas sob esse tema e influenciar as demais gestões – tanto estaduais, quanto municipais.

Palavras-chave: Contabilidade Estratégica; Planejamento Estratégico; Setor Público; Instrumentos da Contabilidade; Gestão Pública Estadual.

ABSTRACTS

This paper approaches the Strategic Accounting from the perspective of the use of their instruments in public administration from the Brazilian state development and implementation of strategic planning such management. In a modern world full of various demands – social, environmental, technological, organizational, political etc. -, public organizations need strategic vision to meet the collective needs emanating from the social environment and are efficient and productive, too. For this, the state public administration, the unit of analysis of this work may avail himself of strategic accounting and its tools to assist it by providing elements for designing and executing its strategic plan, measure results, assess performance and establish guidelines for decision-making. It is important that the dynamic process of management awareness of their managers (in the efficient use of accounting information) and the efficiency of the holder of professional accounting (the ability to guide, suggest and participate in the process of decision making). Intended research - main focus - evaluating the use of strategic concepts and accounting procedures in the state public administrations, when developing and implementing their strategic plans, and identify strategic literature artifacts used, analyze its use in managing, locating them and consider whether the strategic decision making is guided by the information contained in accounting reports. To that end, the method used was case study, the types being used for exploratory research (as there was little literature on the subject on the public sector), qualitative field, documentary and bibliographic study of multiple cases covering four units of the Brazilian federation: Minas Gerais (pilot case), Ceará, Pernambuco and Amazonas. Questionnaires were applied together with managers, accountants, advisors and technicians linked to the state management. Research results derived from documentary research, analysis and interpretation of responses from respondents, theoretical reading, everything crossed and interpreted in the light of each management practice focused and provisions of literature on the subject. The conclusion of the research shows satisfactory results in a general view, showing the confirmation of research propositions and scope of its objectives, that is, the steps surveyed use, even informally, instruments Strategic Planning and Accounting, which may stimulate further research in this theme and influence other administrations - both state, and municipal.

Keywords: Strategic Accounting; Strategic Planning; Public Sector; Accounting instruments; State Public Management.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – O Sistema gerencial	28
Figura 2 – NPV – Valor Presente Líquido/Desembolsos e Riscos	29
Figura 3 – Vinculação da estratégia ao orçamento por meio da STRATEX.....	34
Figura 4 – Metodologia de apoio ao processo de formulação de estratégias	42
Figura 5 – Exemplo de um TB	48
Figura 6 – Mapas estratégicos em três ambientes. Modelo simples de criação de valor	53
Figura 7– Visão sistêmica de dados, informações, conhecimento e inteligência.....	57
Figura 8 – Vínculos dos temas estratégicos à Contabilidade Estratégica.....	73
Figura 9 – Métodos de alocação do CIF: Taxa única, Taxas múltiplas e ABC	85
Figura 10– Mapa de fluxo de produtos (PFC) com seus estágios, insumos e intervenções	87
Figura 11 – Funções da Contabilidade Estratégica	102
Figura 12 – Mapa do Estado de Minas Gerais	108
Figura 13 – Mapa do Estado do Ceará	111
Figura 14 – Mapa do Estado de Pernambuco	113
Figura 15 – Mapa do Estado do Amazonas.....	114
Figura 16 – Mapa Estratégico do Estado de Minas Gerais.....	132
Figura 17 – Mapa Estratégico do Estado de Pernambuco.....	143
Figura 18 – Abrangência das Funções da Contabilidade Estratégica no ambiente público.....	157

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Níveis e tipos de planejamento	36
Quadro 2 – Visões das Escolas sobre formulação de estratégia.....	39
Quadro 3 – Evolução do Pensamento Estratégico	40
Quadro 4 – Visões de autores sobre o <i>Tableau de Bord</i>	44
Quadro 5 – Breves distinções entre TB e BSC.....	44
Quadro 6 – Síntese histórica e conceitual do TB e BSC	46
Quadro 7 – Características do BSC e do TB	47
Quadro 8 – Visão múltipla das Perspectivas do BSC.....	49
Quadro 9 – Ações estratégicas cíclicas nas organizações X Perspectivas do BSC	50
Quadro 10 – Matriz SWOT X Perspectivas do BSC.....	55
Quadro 11 – Conceitos de Contabilidade Estratégica na literatura	65
Quadro 12 – Contabilidade Tradicional X Contabilidade Estratégica	67
Quadro 13 – Contabilidade Gerencial X Contabilidade Estratégica	68
Quadro 14 – Técnicas de SMA	71
Quadro 15 – Técnicas de SMA	72
Quadro 16 – Visão atual da informação contábil	75
Quadro 17 – Visão de um SIC.....	76
Quadro 18 – Visão do sistema e subsistemas da Contabilidade Pública.....	78
Quadro 19 – Nova Estrutura do Plano de Contas Público.....	83
Quadro 20 – Relação dos processos de gestão com objetivos e indicadores de custos.....	84
Quadro 21 – Comparativo de procedimentos do BC e TDABC	89
Quadro 22 – Cálculos do ABC com base no Quadro 21	89
Quadro 23 – Cálculos do TDABC com base no Quadro 21.....	90
Quadro 24 – Cálculos da Taxa de Custo de Capacidade com base no Quadro 21.....	90
Quadro 25 – Cálculos da Taxa de Custo de Capacidade alocado c/alteração de demanda..	90
Quadro 26 – Comparação dos indicadores de geração de riqueza	93
Quadro 27 – Comparação entre as abordagens tradicional e estratégica de custos.....	95
Quadro 28 – Comparação entre paradigmas tradicional e estratégico da gestão de custos..	95
Quadro 29 – Resultados da pesquisa – pré-teste – Questionário definitivo	126
Quadro 30 – Resultados da pesquisa – pré-teste – Proposições X Questionário definitivo	127
Quadro 31 – <i>Status</i> dos Questionários em relação aos Estados respondentes.....	128
Quadro 32 – Resultados da pesquisa – caso piloto MG – 1ª. versão do Questionário	129
Quadro 33 – Resultados da pesquisa – caso piloto MG – Proposições X Questionário ...	130
Quadro 34 – Proposições X Questionário X Documentos – caso piloto MG	131
Quadro 35 – Integração do PMDI/PPAG/LOA.....	132
Quadro 36 – Programas e Ações governamentais do PPAG 2008-2011 – MG	134
Quadro 37 – Resultados da pesquisa – Ceará – Questionário definitivo.....	135
Quadro 38 – Resultados da pesquisa – Ceará – Proposições X Questionário definitivo ...	136
Quadro 39 – Proposições X Questionário X Documentos – Ceará.....	137
Quadro 40 – Resultados da pesquisa – Pernambuco – Questionário definitivo.....	138
Quadro 41 – Resultados da pesquisa-Pernambuco-ProposiçõesXQuestionário definitivo	140
Quadro 42 – Proposições X Questionário X Documentos – Pernambuco	141
Quadro 43 – Resultados da pesquisa – Amazonas – Questionário definitivo	144
Quadro 44 – Resultados da pesquisa –Amazonas– ProposiçõesXQuestionário definitivo	145
Quadro 45 – Proposições X Questionário X Documentos – Amazonas	146
Quadro 46 – Proposições X Questionário X Documentos – Casos estudados.....	147
Quadro 47 – Instrumentos pesquisados X Questionário X Documentos-casos estudados.	148

Quadro 48 – Instrumentos pesquisadosXcasos estudadosX Questionário X Documentos	151
Quadro 49 – Casos estudadosXQuestionário X DocumentosXLiteratura X Conclusões ..	152
Quadro 50 – Proposições X Questionário X Documentos – casos estudados.....	155
Quadro 51 – Proposições X Objetivos específicos X Resultados da Pesquisa X Casos	156

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Contextualização	13
1.2 Objetivos.....	14
1.3 Justificativa teórica e prática	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 A gestão estratégica pública estadual e sua estrutura: visão sistêmica	17
2.1.1 A origem do Estado	17
2.1.2 A evolução do Estado, a Administração e a Gestão Públicas	19
2.1.3 A Administração Pública no Brasil: estrutura e evolução	22
2.1.4 A Gestão Pública estratégica nos Estados brasileiros	24
2.2 Planejamento Estratégico: fundamentos, instrumentos	26
2.2.1 Formulação da estratégia	37
2.2.2 Artefatos da estratégia e do Planejamento Estratégico.....	43
2.2.2.1 <i>Tableau de Bord</i> (TB).....	43
2.2.2.2 <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	48
2.2.2.3 Mapas estratégicos (SM)	52
2.2.2.4 Análise SWOT.....	55
2.2.2.5 SIG – Sistema de Informações Gerenciais	56
2.2.2.6 <i>Benchmarking</i>	59
2.3 Contabilidade Estratégica: fundamentos, instrumentos	62
2.3.1 Artefatos da Contabilidade Estratégica	73
2.3.1.1 Sistema de Informações Contábil – SIC	74
2.3.1.2 Plano de Contas Estratégico	79
2.3.1.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)	83
2.3.1.4 Valor Econômico Adicionado – EVA (<i>Economic Value Added</i>).....	91
2.3.1.5 Custos Estratégicos (Strategic Costs).....	94
2.4 Pontos de confluência do Planejamento Estratégico e da Contabilidade Estratégica	99
2.5 Inserção dos instrumentos contábeis estratégicos na gestão governamental	105
3 OS CASOS ESTUDADOS	108
3.1 O caso piloto – Estado de Minas Gerais	108
3.2 O caso Estado do Ceará	110
3.3 O caso Estado de Pernambuco.....	112
3.4 O caso Estado do Amazonas	113
4 METODOLOGIA.....	117
4.1 Método e Tipologia da Pesquisa.....	117
4.2 Objetivos específicos e perguntas de Pesquisa.....	121
4.3 Proposições da Pesquisa	121
4.4 Unidade de Análise.....	121
4.5 Coleta, tratamento, análise e interpretação dos dados	122

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	125
5.1 Pré-teste dos Questionários	125
5.2 Os casos estudados	127
5.3 Análise dos resultados da Pesquisa	128
5.3.1 O caso piloto Estado de Minas Gerais.....	128
5.3.2 O caso Estado do Ceará.....	134
5.3.3 O caso Estado de Pernambuco	139
5.3.4 O caso Estado do Amazonas	143
5.4 Cruzamento dos casos estudados.....	147
5.5 Análise e Interpretação dos casos estudados	148
 6 CONCLUSÕES.....	 154
6.1 Da Pesquisa	154
6.2 Contribuições da Pesquisa.....	157
6.3 Limitações da Pesquisa.....	158
6.4 Estudos futuros	159
 REFERÊNCIAS	 160
 Apêndice A – Protocolo da Pesquisa	
Apêndice B – Carta da UFAM	
Apêndice C – Carta aos respondentes	
Apêndice D – Questionário (1ª. versão)	
Apêndice E – Questionário (versão definitiva)	

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

As exigências do mundo atual, globalizado, informatizado, interligado pela *internet* (MARTINS; PIERANTI, 2007), complexo (DELGADO, 2003; HOSKINSSON *et al*, 2007) impõem condições, entendidas como fundamentais, para a construção de uma gestão organizacional eficiente e próspera não somente na esfera privada, mas muito mais na pública (PAULA, 2005).

Tais condições (MARTINS; PIERANTI, 2007) devem estar presentes na visão estratégica das organizações, e lhes darão sentido e norteamento com o fito de perseguir seus objetivos propostos. No setor público, então, imprescindível é a necessidade de se estabelecer igual ou superior visão estratégica já presente há muito no setor privado. A Contabilidade Estratégica, nesse aspecto, se apresenta como um importante auxiliar na gestão dos negócios organizacionais – privados ou públicos, fornecendo elementos para elaborar e executar o planejamento estratégico, aferir seus resultados, avaliar desempenhos e estabelecer diretrizes para tomada de decisões (PADUAN, 2009; GOLDENBERG, 1994).

Tanto no setor privado quanto no público, cada ato de gestão deve ter como base, como premissa maior, o planejamento estratégico definido pela organização ou gestão pública (HOSKINSSON *et al*, 2007; ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2006) e entendido “como o conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir esses objetivos” (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2007, p. 39). No setor público, que é o referencial deste trabalho, vislumbra-se como premissa maior, e primeira, a nortear o ato do gestor público o Plano Plurianual (PPA). Definido como conteúdo de uma lei, deve abranger “de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal” (BRASIL, 1999, p. 96). Andrade *et al* (2008, p. 20) afirma ser o PPA “o instrumento que expressa o planejamento” governamental. Está sempre acompanhado e vinculado à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e à Lei Orçamentária Anual (LOA).

Esses dois instrumentos complementares e consequentes, a LDO e a LOA, alimentados e inspirados pelo PPA, compõem o planejamento estratégico a partir da sua ordenação ou subdivisão gerencial: o PPA encabeçaria o aspecto maior da gestão estratégica, compondo o cerne desse ordenamento (o propriamente dito Planejamento Estratégico Governamental), subdividido na LDO (Planejamento Tático Governamental) e na LOA (Planejamento Operacional Governamental). (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2006; ANDRADE *et al*, 2008).

O enlaçamento desses três instrumentos pelos registros contábeis tempestivos e concomitantes (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2007), derivados das implementações daqueles instrumentos, também, tempestivos e concomitantes (SLOMSKI, 2007), deriva o que está se denominando neste trabalho de instrumental da Contabilidade Estratégica na gestão pública estadual. Em síntese, o registro dos atos e fatos da gestão pública – desde seus primórdios (Planejamento) – como elemento auxiliar e balizador das ações de gestão.

Aspectos dificultadores da gestão pública estão presentes no cotidiano dos administradores públicos em geral, particularmente os estaduais, abrangidos por este estudo, tanto no que tange à carência de recursos humanos capacitados para os auxiliarem tecnicamente quanto à falta de visão estratégica daqueles administradores e, por extensão, dos seus auxiliares (ANDRADE *et al*, 2008, p.xiii). A “miopia administrativa” é flagrante quando se percebe o imediatismo e a intempestividade das ações impensadas de execução orçamentária, lastreadas comumente, às vezes tão-somente, pelo atendimento a pressões sociais e/ou políticas e de órgãos fiscalizadores (Lindblom, 1963 *apud* MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2007).

Uma forte esperança se faz sentir nesse particular, conforme reportagem da revista *Exame* (PADUAN, 2009), que mostra novidades auspiciosas no campo da gestão pública estadual. Tal reportagem louva as boas e novas práticas da eficiente gestão pública, manifesta nos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo, Pernambuco, Rio de Janeiro e Sergipe:

[A reportagem revela] um lado quase desconhecido e surpreendentemente positivo no âmbito dos estados. Parte dos gestores públicos já mede, compara, analisa, planeja, e, sim, persegue metas. [...] É apenas o registro de transformações concretas ocorridas em três estados do país: Pernambuco, Rio de Janeiro e Sergipe. Seguidores dos exemplos de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo, eles são apontados por especialistas em finanças e gestão pública como destaques de uma segunda onda de modernização das administrações estaduais. (PADUAN, 2009, p. 104)

Nessas administrações estaduais está se praticando o que há muito já ocorre no setor privado - controlar despesas, pagar obrigações em dia, planejar investimentos, perseguir metas de trabalho, em suma: buscar a eficiência da gestão.

Assim, em vista da sua essencialidade na gestão organizacional, **como a gestão pública estadual no Brasil emprega os conceitos e procedimentos da Contabilidade Estratégica na elaboração e execução do seu Planejamento Estratégico?**

1.2 Objetivos

Diante da questão principal colocada, e a ser respondida pela pesquisa, foram estabelecidos os objetivos seguintes:

Objetivo Geral: **Avaliar** o emprego dos conceitos e procedimentos da Contabilidade Estratégica na elaboração e execução do Planejamento Estratégico pela gestão pública estadual brasileira.

Objetivos Específicos:

Identificar na literatura os instrumentos de Planejamento Estratégico e Contabilidade Estratégica.

Analisar a utilização dos instrumentos contábeis na gestão dos negócios públicos dos casos estudados – MG, CE, PE e AM.

Localizar os instrumentos de Planejamento Estratégico e Contabilidade Estratégica na gestão dos negócios públicos dos casos estudados – MG, CE, PE e AM.

Examinar se as informações contábeis direcionam objetivamente o ato de gestão, ou o auxiliam na tomada de decisões, a partir dos relatórios gerados pela Contabilidade.

1.3 Justificativa teórica e prática

O planejamento estratégico governamental estabelece objetivos quantitativos e qualitativos, que, ao serem perseguidos quando da execução de programas e ações específicos, expõem à vista de toda a sociedade sua abrangência e seu dinamismo relacionados à gestão plena dos recursos financeiros oriundos da sociedade sob a forma de tributos e contribuições e ao atendimento de necessidades coletivas lá manifestas.

A Contabilidade, sob quaisquer de suas vertentes de estudo, especificamente a Estratégica, apresenta elementos auxiliares e contributivos para a eficiente gestão governamental (GOLDENBERG, 1994; MARION, 2003; SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007). Seja nos seus conceitos fundamentais, seja na definição e utilização das técnicas contábeis e dos seus instrumentos, a organização pública encontrará aqueles elementos auxiliares (determinadores, até) do modo de gestão. Gestão essa ambientada na modernidade e dinamicidade da *praxis* contábil.

Essa participação dos instrumentos contábeis na gestão pública estratégica compreende a conscientização dos gestores responsáveis e a eficiência profissional do titular de Contabilidade: aquele, gestor público, quanto à potencial e eficiente utilização dos recursos informativos presentes na sua Contabilidade, que lhe disponibiliza a possibilidade de implementar em sua organização aspectos do planejamento, da sua execução e do controle (funções administrativas); este, o Contador Público, a capacidade plena para orientar, insinuar e sugerir aplicações das informações contábeis no modo de gerir os recursos públicos.

Assim, a Contabilidade Estratégica tornar-se-ia um componente auxiliar importante da gestão dos negócios públicos, em vista de ela colaborar para o entendimento dos pormenores da gestão quanto ao seu desempenho, mensuração e controle de suas ações e alcance dos resultados propostos no seu planejamento para a satisfação das necessidades coletivas.

Além de propor a eficiência da organização pública na forma de gerir os recursos financeiros públicos pela utilização de instrumentos da Contabilidade Estratégica, o presente estudo contribui para proporcionar uma visão mais modernizante e rica do gestor público a partir do seu contato com aqueles instrumentos. Ademais, numa área de conhecimento contábil ainda carente de informações e teorizações específicas sobre o tema no Brasil, este estudo pretende contribuir, também, para a sua divulgação, ampliação e discussão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os tópicos a seguir elencados demonstram as abordagens que foram desenvolvidas durante o trabalho de pesquisa. Sinteticamente, cada um deles versa sobre conceitos, definições e aspectos particulares de temas afins à pesquisa.

2.1 A gestão estratégica pública estadual e sua estrutura: visão sistêmica

A gestão pública estadual deve ser entendida como uma organização de atos administrativos que se formam em conjunto com a utilização de meios gerenciais para o atendimento das necessidades coletivas, da comunidade e, enfim, do que é público (MARTINS; PIERANTI, 2007). Essa gestão pública sob o atributo “estadual” (aqui, concebido como componente da federação brasileira), se estrutura e é percebida a partir das disposições constitucionais vigentes, especificamente, nos artigos 18, 25 a 28, 37 a 43, da Constituição Federal do Brasil de 1988. A concepção sistêmica da gestão pública, aqui explorada, acompanha o nascimento histórico do *Estado*, seu estabelecimento e sua evolução política, sua evolução administrativa e gerencial e o surgimento da perspectiva estratégica na gestão a partir das novas experiências internacionais e de alterações ocorridas nas legislações afins, derivadas daquelas influências externas.

2.1.1 A origem do Estado

L'État c'est moi, pourquoi je suis l'État. “O Estado sou eu”. Essa histórica frase de Luiz XIV, o Rei Sol, rei da França, no século XVI (BARSA, 2004, v.1, p. 24), afigura-se como um elemento de destaque dentro do processo histórico do surgimento da instituição *Estado*. Proferida num contexto definidor dos limites do poder pessoal do mandatário francês, ela simboliza o marco do fim de uma era na França (Absolutismo) e do início de outra (Liberal ou Democrática), de acordo com a classificação adotada por Araújo e Arruda (2009) ao citar as formas de Estado: autoritário, democrático e intervencionista.

No entanto, deve-se reportar a tempos idos, aos primórdios da era humana para enxergar-se o surgimento da instituição *Estado* e sua evolução até o estágio atual em que é conhecido.

Engels (1991, p. 55) expõe acerca de uma “ordem precisa na pré-história da humanidade” estudada por Morgan, que divide a figura do Estado em três: Estado Selvagem, Estado Barbárie e Estado Civilização. Cada uma dessas divisões com três fases identificadoras das características de seus períodos históricos: Inferior, Media e Superior.

O Estado surge, então, entre os gregos de Atenas, após as fases evolutivas da sociedade, como uma instituição que irá assegurar as riquezas individuais, a propriedade

privada, assumir as “novas formas de aquisição da propriedade”, a acumulação de riquezas, que, numa palavra só, irá perpetuar a divisão da sociedade em classes e permitir o direito da classe dominadora explorar e dominar a explorada (ENGELS, 1991, p. 152-153). Engels (Op.cit.) ainda apresenta duas versões para o surgimento do Estado a partir das gens entre os romanos e germanos.

A gens romana era uma “ordem social fundamentada nos vínculos de sangue”, organizada e estruturada, que se desfez com o crescimento do império e a submissão de povos dominados, gerando-se nova estrutura social com nova constituição do rei Sêrvio Túlio (ENGELS, 1991, p. 179-180).

A gens germânica constituía-se de todas as tribos reunidas em povos e tinha a mesma constituição dos gregos e romanos: assembleias do povo, chefes de gens e comandantes militares; atingido o limite constitucional pelo avanço da sociedade, finda o regime gentílico (ENGELS, 1991). São abordadas outras teorias para explicar a origem do Estado por outros estudiosos.

Bresser-Pereira (1995, 2005) apresenta uma visão histórica (Aristóteles, Engels, Marx, Santo Tomás de Aquino), normativa (Cícero, Montesquieu, Maquiavel) e outra contratualista (Hobbes, Rousseau, Kant). Matias-Pereira (2006) e, de passagem, Araújo e Arruda (2009) abordam as teorias naturalista (Aristóteles, Cícero, Santo Tomás de Aquino) e a contratualista ou voluntarista (Hobbes, Locke, Rousseau). Já Bobbio (1992, p. 426) aprofunda sua visão histórica, apresentando o Estado moderno como resultado de uma

tensão: do sistema policêntrico e complexo dos senhorios de origem feudal se chega ao Estado territorial concentrado e unitário através da chamada racionalização da gestão do poder e da própria organização política imposta pela evolução das condições históricas materiais.

Concluindo sobre a origem do Estado como instituição, as teorias Naturalista e Contratualista (ou Voluntarista) serão mais definidas a partir das exposições de Bresser-Pereira (2005) e Matias-Pereira (2006).

Matias-Pereira (2006, p. 33) elenca duas teorias, “duas respostas clássicas sobre o tema” – naturalista e contratualista ou voluntarista, enquanto Bresser-Pereira (2005), três: histórica, normativa e contratualista.

A teoria naturalista – originada em Aristóteles, Cícero, Santo Tomás de Aquino - se relaciona com a origem histórica do homem: “O homem, enquanto ser social por sua própria natureza, para se realizar necessita viver em sociedade. Assim, o Estado aparece como uma necessidade fundamental.” (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 33).

Aristóteles, em sua obra *A Política* (2000, p. 13), expõe a relação humana com a natureza, criando esse vínculo eterno:

A primeira sociedade formada por muitas famílias tendo em vista a utilidade comum, mas não quotidiana, é o pequeno burgo; [...] A sociedade constituída por diversos pequenos burgos forma uma cidade completa, [...] É evidente, pois, que a cidade faz parte das coisas da natureza, que o homem é naturalmente um animal político, destinado a viver em sociedade, [...] Na ordem da natureza, o Estado se coloca antes da família e antes de cada indivíduo, pois que o todo deve, forçosamente, ser colocado antes da parte. [...]

Sob a perspectiva histórica, Bresser-Pereira (2005, p. 3) define Estado como “fenômeno histórico decorrente da luta pela apropriação do excedente [econômico]”, onde o grupo dominante predomina e tem o poder de cobrar tributos e instituir sistema administrativo.

A teoria contratualista ou voluntarista tem em Hobbes, Locke, Rousseau e Kant seus expoentes. Hobbes, de acordo com Bresser-Pereira (2005), reconhece que o indivíduo, voluntariamente, firma um acordo, um contrato com o monarca (Estado) onde ele cede sua liberdade em troca da segurança que o Estado lhe oferece.

Locke ressalta o contrato estabelecido entre as partes, observando que “cada indivíduo transferiria para o Estado o poder de aplicar a lei e o direito natural, punindo as infrações”, enquanto Rousseau assevera que “É para fazer face aos conflitos sociais que nasce o Estado, por meio de um contrato social, no qual os indivíduos alienavam os seus direitos e liberdades em favor do Estado.” (MATIAS-PEREIRA, 2006, p.34).

A teoria normativa se origina em Cícero de onde deriva a tradição republicana em Montesquieu, Maquiavel e Madison. Nessa teoria, há preocupação em se definir como o governo é ou deve ser, não em explicá-lo (BRESSER-PEREIRA, 2005).

Mancur Olson (1997 *apud* Bresser-Pereira, 2005) relata uma interessante teoria sobre o Estado, quando o relaciona a uma *metáfora criminal*, relacionando estado e prosperidade. O Estado é apresentado sob três aspectos: “Criminoso individual” (prefere uma sociedade mais rica, de onde pode obter grandes *ganhos* ao invés de um *minimum*), “Bandido itinerante” (monopoliza o crime por algum tempo, depois muda de local porque se esgotaram suas possibilidades de *ganhos*) e “Bandido estacionário” (interessa-se pela prosperidade da população, de onde pode *ganhar* mais, e seu monopólio garante segurança e eleva sua capacidade investidora e de poupança).

2.1.2 A evolução do Estado, a Administração e a Gestão Públicas

O Estado, entendido etimologicamente no latim – *status* - como estar firme, “estar de pé, manter-se”, foi citado por Maquiavel em sua obra “O Príncipe”, publicado em 1513

(ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p. 4). Nos séculos XVI e XVII surge a figura mais presente do Estado com a unificação e consolidação dos estados nacionais na Europa: Portugal, França, Espanha e Inglaterra. Os tipos ou as formas de apresentação do Estado se encontram manifestos em obras de vários autores, que estabelecem suas visões sobre determinada classificação.

Conforme Araújo e Arruda (2009, p. 3), o Estado desempenha os papéis seguintes: Autoritário (todo o poder pertence ao soberano), Democrático (inspirado na Revolução Francesa, participação da sociedade) e Intervencionista (surge nos séculos XIX e XX com o intuito de suprir falhas do Estado Democrático na busca do bem-estar social).

Bobbio (1992, p. 401-406) aborda de forma mais profunda esse entendimento sobre Estado, quando estabelece a raiz do seu porquê, a razão de sua existência relacionada ao seu criador: a sociedade. Coerentemente o autor responde à questão *Para que nasceu o Estado?* Ele, Bobbio (Op.cit., p. 401), apresenta a visão do Estado de Direito – fundada nos direitos fundamentais, garantia da separação sociedade burguesa/Estado - e do Estado Social – fundada nos direitos sociais que “representam a via por onde a sociedade entra no Estado, modificando-lhe a estrutura formal”.

F. Neumann (1973 *apud* Bobbio, 1992, p. 401) expõe acerca da sistematização da estrutura do Estado de direito:

- 1) Estrutura formal do sistema jurídico, garantia das liberdades fundamentais com a aplicação da lei geral-abstrata por parte de juízes independentes.
- 2) Estrutura material do sistema jurídico: liberdade de concorrência no mercado, reconhecida no comércio aos sujeitos da propriedade.
- 3) Estrutura social do sistema jurídico: a questão social e as políticas reformistas de integração da classe trabalhadora.
- 4) Estrutura política do sistema jurídico: separação e distribuição do poder.

A integração de ambos, Estados/Direitos, por via legislativa, no século XIX, faz surgir relação mais aproximada do Estado Político com a Sociedade Civil, o que provoca alterações na forma jurídica do Estado, no processo de sua legitimação e na sua estrutura administrativa. Bobbio (Op.cit., p. 404) apresenta, ainda, a figura do Estado Fiscal, onde há separação entre os bens públicos e privados. Diferente do Absolutismo (riqueza do Estado pertence ao monarca), no Constitucionalismo essa riqueza é independente, i.e., o que pertence ao Estado é separado do que pertence ao detentor do poder, fato que vai originar a dependência fiscal do Estado à Sociedade, “contribuições por parte dos cidadãos do Estado: *os impostos.*” (ENGELS, 1991, p. 228).

Também, Bobbio (Op.cit., p. 403) anuncia o surgimento do Estado Intervencionista, que, como forma de combater o nascente e crescente movimento socialista

na Europa, cria e distribui benefícios sociais e econômicos entre os trabalhadores: “[...] nasceu, de fato, em fins do século XIX, o Estado interventivo, cada vez mais envolvido no financiamento e administração de programas de seguro social [*welfare state*].”

O Estado, um “conjunto organizado de instituições... sob um governo... ocupando um território...” (JUPIASSÚ; MARCONDES, 2006, p. 94), exerce funções voltadas para um conjunto de pessoas a fim de proporcionar-lhe bem-estar social, segurança, estabilidade econômica, melhora da sua qualidade de vida, emprego, renda, mitigação da pobreza etc. Para isso acontecer, é necessário haver governabilidade, entendida como “exercício de autoridade econômica, política e administrativa para gerir em todos os níveis os negócios e atividades de um país.” (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 15). O que Bobbio (1992, p. 547) define pelo seu antônimo, visto ser o termo mais usual hoje: não-governabilidade (“incapacidade dos governantes”, “exigências excessivas dos cidadãos”).

Matias-Pereira (2006, p. 41-42) expõe a visão de Estado a partir da obra “Contrato Social” (1962), de Jean-Jacques Rousseau:

[...] o Estado é enfocado como um meio de ascensão social do homem, que o promove gradualmente desde sua condição primitiva, daí resultando o estabelecimento da justiça e de uma moralidade mais elevada; a única base sólida do Estado é a vontade humana governada pela razão; e a vontade geral, por representar uma intenção geral, pode ser expressa pelo legislador.

O mesmo autor prossegue (2006, p. 41), citando Montesquieu como o sistematizador da repartição do poder no Estado, que propôs:

a criação de órgãos distintos e independentes uns dos outros para o exercício de certas e determinadas atividades, com base na observação de que existem nas sociedades três funções básicas: uma produtora do ato geral, outra produtora do ato especial e uma terceira solucionadora de controvérsias. [...] Seus objetivos, no entanto, eram diversos: uma objetivava executar, administrar e cumprir o disposto no ato geral para desenvolver a atividade estatal; a outra também aplicava o ato geral, mas com vistas em solucionar controvérsias entre os súditos e o Estado ou entre os próprios súditos.

Esse Estado estruturado no formato de Montesquieu e Rousseau é vislumbrado por Matias-Pereira (2006, p. 15), que ressalta um “Estado inteligente”, com capacidade para atender as necessidades sociais e garantir “o exercício pleno da cidadania”, como aquele “que facilita e complementa a atividade dos cidadãos”, devendo “preocupar-se em modernizar e fazer funcionar a Administração Pública [...]”.

Administração Pública muitas das vezes confunde-se com Gestão Pública. As diferenças aparecem nos conceitos básicos de uma e de outra além da sua visão modernizante, quando podem, até, se equivalerem. Administração Pública vincula-se aos conceitos iniciais do estudo científico da ciência administrativa, principalmente. Fayol e a Teoria Clássica da

Administração, com suas funções administrativas – Planejamento, Organização Comando, Coordenação e Controle –, colaboram para o entendimento inicial de administração como uma *rígida prática do ato de administrar*. Taylor e sua administração científica sugerem as bases, por assim dizer, da administração com viés público, quando enumera princípios que servirão para realçar o caráter burocrático do setor administrativo público: divisão do trabalho, especialização, homogeneidade, hierarquia, autoridade, unidade de comando, assessoria (ARAÚJO, 2010, p. 6-7).

Gestão, conforme Lunkes (2009, p. 30), “é definida como uma atividade que tem como objeto o comando e a composição das ações de outras pessoas.”, o que remete a Fayol na identificação de duas funções administrativas retrocitadas: comando e coordenação. Por aí, *a priori*, tem-se já uma referência entre as definições de Administração e Gestão.

Gestão Pública constitui-se na forma de se administrar a coisa pública – *res publicae* – utilizando métodos e artefatos também utilizados no setor privado sem perder de vista, naturalmente, os objetivos maiores da administração, buscando-se com isso a eficiência, legalidade, legitimidade, economicidade e produtividade na utilização dos recursos públicos (CHÂTELER; PISIER-KOUCHNER, 1983; MARCELINO, 1988 *apud* MATIAS-PEREIRA, 2006; BRASIL, 1999).

Matias-Pereira (2006, p. 35) relaciona as opções sociais com a configuração do Estado pretendido:

Das escolhas da sociedade quanto à configuração do Estado que se almeja é que são direcionados os limites e possibilidades da gestão pública, seu modelo, suas práticas e seus valores. Ao aparelhar a ação do Estado com garantia de direitos, oferta de serviços e distribuição de recursos, a gestão pública impacta de maneira significativa sobre o cotidiano de grupos sociais e agentes econômicos.

Desta forma têm-se os efeitos diretos das ações da gestão dos negócios públicos sobre a sociedade, o que implica a responsabilidade desta no modo de ser daquela, posto que a gestão deriva das escolhas realizadas pelo meio social, proporcionando-lhe legitimidade. Legitimidade esta que se constitui como “base do Estado” e, quando se refere ao governo, “está relacionada a sua disposição de atender ao íntimo da lei (*legi intimus*), buscando, assim, realizar as aspirações do grupo político por meio dos processos por este reconhecidos e aceitos como válidos” (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 37).

2.1.3 Administração Pública no Brasil: estrutura e evolução

Vem do “velho continente”, particularmente de Portugal, a herança da estrutura administrativa pública existente hoje no Brasil. Essa origem é natural, dados os fatos

relacionados ao *descobrimento* deste país-continente pelos portugueses. Faoro (1998, p. 193) descreve em sua obra a herança lusa que foi legada ao país:

Fazenda, guerra e justiça são as funções dos reis, no século XVI [...] Uma constelação de cargos, já separada a administração pública da casa real, realiza as tarefas públicas, com as nomeações e delegações de autoridade. Separação, na verdade, tênue, em que o valido da corte se transmuta em funcionário ou soldado, num processo de nobilitação, que abrange o letrado e o homem de armas. O patrimônio do soberano se converte, gradativamente, no Estado, gerido por um estamento, cada vez mais burocrático.

A administração pública brasileira tem seu espelho nas Constituições Federais, que existiram até o presente, refletidas nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas de todos os entes federativos. Todas elas trouxeram em seu bojo aspectos norteadores da administração pública entendida como a série de atividades executadas por pessoas jurídicas de Direito Público, a fim de serem satisfeitas as necessidades coletivas na busca objetiva dos fins almejados pelo Estado (CARVALHO, 1994).

A estrutura política da República Federativa do Brasil está invocada no artigo 1º., que a fundamenta na “união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, [constituindo-se] em Estado Democrático de Direito” e no 2º., o qual estabelece os “Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.” A organização desses Poderes está estabelecida no Título IV (Da Organização dos Poderes) nos seus capítulos I (artigos 44 a 75 – Legislativo; II (artigos 76 a 91 – Executivo) e III (artigos 92 a 135 – Judiciário). (BRASIL, 1999).

A Constituição de 1988, no seu artigo 18, vem definir a forma de organização político-administrativa da República brasileira: “compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”. Adiante, a Carta Magna prescreve as atribuições políticas e competências de cada um desses entes políticos. Do artigo 37 ao 43, ela dispõe em linhas gerais sobre a estrutura administrativo-funcional da federação brasileira e seus princípios basilares: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes [...] obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e, também, ao seguinte [...]”. (BRASIL, 1999).

Tem-se, em 1967, a edição do DL - Decreto-lei - nº. 200/67, de 25.02.1967, que “Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências” (BRASIL, 1967) e constituiu-se numa reforma administrativa, até então, tida como uma tentativa pioneira de introduzir no país uma reforma gerencial no setor público (MARINI, 2004, p. 7). É estabelecida pelo Decreto (artigo 4º.) a estrutura administrativa, que provoca reflexos em todos os entes federativos: Administração

Direta – “que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios” (BRASIL, 1967) - e Indireta – “que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: a) Autarquias; b) Empresas Públicas; c) Sociedades de Economia Mista; d) fundações públicas” (BRASIL, 1967). Esta última inclusa pela Lei nº. 7.596/87. O Decreto, no seu artigo 6º. (BRASIL, 1967), também fixa os princípios fundamentais da administração pública nacional: Planejamento, Coordenação, Descentralização, Delegação de Competência e Controle.

Outra experiência significativa de reforma administrativa ocorreu em 1995, quando foi criado um órgão específico para tratar das mudanças a serem implementadas na administração pública (MARINI, 2004, p. 13): o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), derivado da extinta SAF – Secretaria de Administração Federal. Tal reforma teve influências externas oriundas da Inglaterra (governo Thatcher), dos EE.UU. (governo Clinton) e das discussões acerca das ideias surgentes no mundo, que repensava o modo de ser da ‘Nova Gestão Pública’. O Plano Diretor da Reforma brasileira demandava a necessidade de se orientar a gestão pública estrategicamente, discutindo-se a mudança da visão patrimonialista e burocrática do Estado para a visão gerencial (MARINI, 2004, p. 12). A onda modernizante espalhou-se pelos Estados nos meses seguintes ao seu início (ABRUCIO, 2007).

A ‘Nova Gestão Pública’, de acordo com Marini (2004, p. 12), era um fórum de debates de profissionais e estudiosos acerca da “estrutura, gestão e controle da Administração Pública”, cuja estratégia de enfrentamento dos problemas e a dificuldades da gestão – inspirada no governo conservador inglês, de Thatcher, objetivava a melhoria da eficiência da ação estatal - influenciando-a por métodos empresariais ou empreendedores de gestão – e o fortalecimento da transparência e do controle social – pressionada pelos avanços democráticos e movimentos de afirmação da cidadania.

2.1.4 A Gestão Pública estratégica nos Estados brasileiros

As mudanças preconizadas no Decreto-lei nº. 200/67, fortaleceram o ímpeto reformista presente nas intenções de alguns administradores e políticos nacionais, afinal era necessário adequar o país aos ventos modernizantes que sopravam de além-mar. O Brasil ainda sofria transformações na sua estrutura econômica produtiva - o extrativismo e a agricultura cediam cada vez mais espaço para a industrialização -, que provocava reflexos, naturalmente, no interior da administração pública. De acordo com Castro (2008), o DL 200/67 foi importante para mudar o modo de pensar e agir da Administração Pública, pois foi

o início de uma reforma que se propunha alterar a visão vigente (burocrática) para a gerencial, promovendo descentralizações, instituindo princípios e estimulando autonomias.

A visão gerencial, presente na reforma do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), em 1995, conforme Marini (2004, p. 14), prescindia de discussões a serem realizadas sobre as dimensões *institucional-legal* - revisão de ordenamentos legais da Constituição Federal -, *cultural* - substituir cultura burocrática pela nova visão gerencial - e *gestão* (assunção de novos arranjos institucionais, novos instrumentos gerenciais e novas competências).

A adoção de mecanismos ou ferramentas de gestão privada no setor público favoreceu (e favorece) o desenvolvimento e a consolidação das boas práticas administrativas, o que pode ser observado nas práticas e nos procedimentos adotados por alguns Estados brasileiros como São Paulo, Minas Gerais, Sergipe, Rio de Janeiro, Espírito Santo e Pernambuco, que desenvolveram a sua forma de gestão a partir dessa percepção (PADUAN, 2009).

Anteriormente à Constituição do Brasil de 1988, conforme Matias-Pereira (2006, p. 19), “o Brasil não dispunha de normas constitucionais definidoras das grandes linhas de atuação do governo federal”, posto que as definições sobre planejamento eram decididas à revelia do Poder Executivo. A nova Constituição trouxe alterações no processo de planejamento governamental, definindo minuciosamente “os instrumentos de planejamento e orçamento”. O espírito constituinte optou pela centralização, vez que havia “excessiva fragmentação orçamentária, com programações e despesas fora do orçamento, como, por exemplo, os recursos da Previdência Social”. Definiu-se, enfim, “um processo integrado de alocação de recursos, que compreende as atividades de planejamento e orçamento, mediante a definição do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA)”. O planejamento governamental surge, então, no seio da Carta Magna, passando a ser exposto no PPA, que deve evidenciar as intenções de governos para o atendimento das necessidades coletivas.

Marini (2004, p. 21) evidencia como questão resolvida a responsabilidade fiscal, e prega a implementação de reformas que gerem desenvolvimento, sendo a estratégia uma necessidade natural dos responsáveis pela gestão pública, visionários de soluções para as incertezas e complexidades das organizações do setor público e “convencidos de que o sucesso de qualquer tipo de empreendimento pressupõe alguma forma de construção estratégica”. Salienta o autor, que a “existência de um plano estratégico não assegura a sua implementação”.

Uma nova questão se impõe, então, conforme Marini (Op.cit., p. 21): “como ‘fazer acontecer’ a estratégia?”. Marini expõe, a seguir, o modelo do “governo matricial”, cuja “abordagem decorrente dos movimentos contemporâneos de gestão pública [...] busca enfrentar o desafio da implementação da estratégia de desenvolvimento expressa nos planos governamentais e nas políticas públicas”.

O autor retrocitado (Op.cit., p. 21) esclarece que

o conceito de governo matricial recoloca a questão central debatida nos anos 70 de estabelecer a **ponte entre o planejamento** governamental desenvolvimentista e a **capacidade dos governos** para implementá-lo **a partir dos novos conceitos** de desenvolvimento e de gestão pública. (grifo nosso)

A finalidade maior desse “governo matricial”, conforme Marini (2004, p. 22), reside na descoberta ou redescoberta “do ‘elo perdido’ entre o modelo de desenvolvimento e o modelo e gestão”, o que redundará na “análise do **alinhamento** entre o modelo de desenvolvimento (e planejamento governamental decorrente) e os programas de governo propostos para a sua realização” (elo um) e a “análise do **alinhamento** entre o direcionamento estratégico dos programas e a arquitetura estratégica” (elo dois). (grifo nosso).

A intenção de se “(re) descobrir” esse “elo perdido”, segundo o autor (MARINI, 2004) é enxergar os atributos do “desenho estratégico” e responder a uma “questão central” que diz respeito ao atingimento dos resultados pretendidos, no modelo adotado de desenvolvimento, pela integral e completa realização dos programas. Para isso, são necessárias providências para se definir o “direcionamento estratégico”, quais as metas e ações que serão implementadas para se alcançar os objetivos insertos em cada programa de governo.

2.2 Planejamento Estratégico: fundamentos, instrumentos

Em todos os momentos da vida, as pessoas estão a tomar decisões, as quais irão influenciar seus passos por toda essa vida, acompanhando-as e sendo (re) lembradas a todo momento, vez que alimentam ou dão suporte a outras decisões. Pressupõe-se que aquelas decisões foram amparadas por planos ou pensamentos de planejamento, mesmo que incipientes, acompanhados de intenções que previam a opção por “caminhos a serem percorridos para se atingir a situação desejada”. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 47).

A palavra estratégia (do grego *strategos*) é definida na obra *A Arte da Guerra*, do general-filósofo chinês Sun Tzu, na forma de pressupostos beligerantes que instruem acerca de concepções, planos e ações, relacionados ao enfrentamento de inimigos em batalhas. Assim instrui Sun Tzu (2003, p. 67):

10. Aqueles que desconhecem as condições das montanhas e das florestas, dos desfiladeiros perigosos, dos sapais e dos pântanos não podem dirigir um exército em marcha.

11. Aqueles que não se servem de guias locais serão incapazes de se aproveitar das vantagens do terreno. (...)

Modernos autores, inspirados por Sun Tzu, adequaram os escritos desse autor ao tratar do tema estratégia, especificamente voltado às práticas administrativas e gerenciais. Por exemplo, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 29) definem-na como “processo pelo qual os gestores” organizacionais avaliam ambientes, capacidades e recursos para definirem propósitos e planos, a fim de alcançarem resultados previstos no médio prazo.

Bobbio (1992) define estratégia como uma conjunção de instrumentos de ação político-militar, distinguindo-a da tática: aquela projetada para o longo prazo e concebida como plano maior e complexo, apoiado em princípios gerais e objetivos operacionais; esta aplicada com instrumentos particulares de acordo com circunstâncias ambientais.

Palomo (1999, p. 61) entende o conceito de estratégia vinculado a um contexto empresarial em que decisões e ações relacionadas a ambiente, fatores e recursos buscam o alcance de resultados da empresa: “conjunto de decisiones y de acciones relacionadas con la elección de medio y factores, y con la articulación de los recursos, para alcanzar los objetivos de la empresa”.

Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007, p. 17-20) definem *estratégia* em cinco dimensões, observáveis nas organizações e vinculadas às Escolas de pensamento estratégico, como: *plano* (“uma direção, um guia ou curso de ação para o futuro”); *padrão* (“consistência em comportamento ao longo do tempo”); *posição* (“localização de determinados produtos em determinados mercados”); *perspectiva* (“maneira fundamental de uma organização fazer as coisas”) e *truque* (“uma ‘manobra’ específica para enganar um oponente ou concorrente”).

Ainda, os autores retrocitados (2007, p. 17-18) classificam-na como *pretendida* (relacionada a *plano*, “as organizações desenvolvem planos para seu futuro”), *realizada* (relacionada a *padrão*, “extraem padrões de seu passado”), *deliberada* (“intenções plenamente realizadas”, sem aprendizado) e *emergente* (“um padrão realizado não era expressamente pretendido”; sem controle). Concluem: “os estrategistas eficazes as misturam [estratégias deliberadas e emergentes] de maneira que reflitam as condições existentes, especialmente capacidade para prever e também a necessidade de reagir a eventos inesperados”.

Na visão de Kaplan e Norton (2008), o desenvolvimento de uma estratégia organizacional é o primeiro passo para o início do planejamento estratégico, que abrange o envolvimento dos gestores, importantes partícipes desse processo, para planejar as operações

e promover o alinhamento da organização em vista dos objetivos previamente traçados. Durante a execução dos planos operacionais, que devem ser monitorados e testados de modo a (retro) alimentar o ciclo fechado da estratégia.

Kaplan e Norton (2008, p. 36) ao analisarem a gestão da estratégia, considerada “um processo de ciclo fechado”, demonstram as interrelações existentes entre as partes de um sistema “em que cada parte do sistema influencia todas as demais”. Assim, eles demonstram:

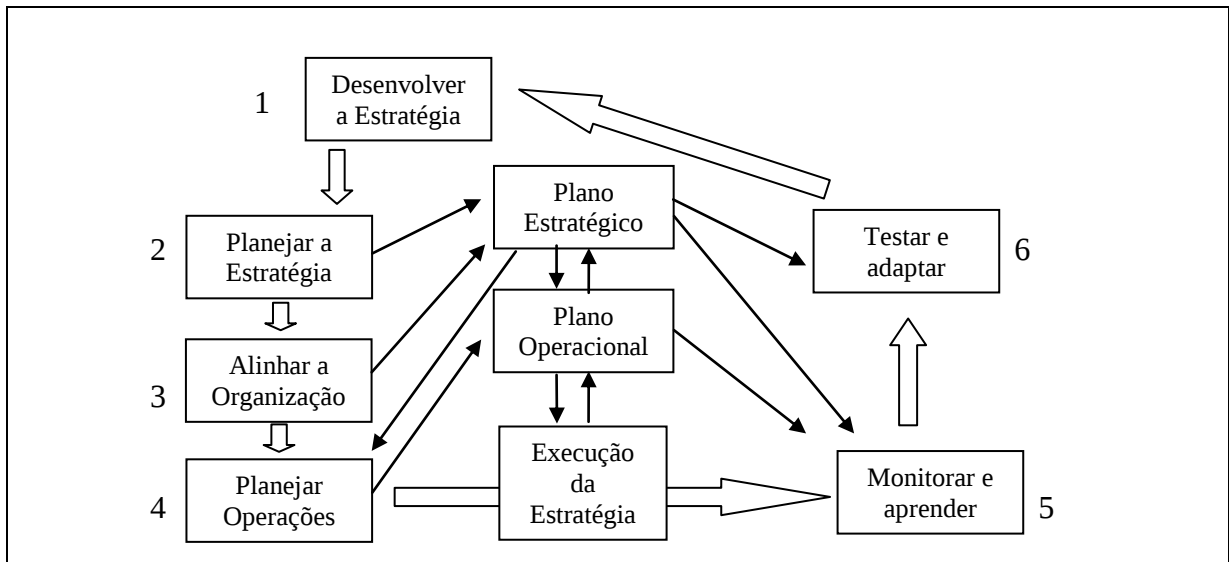


Figura 1 - O sistema gerencial

FONTE: Kaplan e Norton, 2008, p. 36

Na fase 1 (Desenvolver a estratégia), a organização estabelece sua missão, seus valores e sua visão, realiza a análise estratégica e formula a estratégia. Sua missão decorre de uma declaração que, de acordo com Kaplan e Norton (2008, p. 38), “deve informar aos executivos e aos empregados o objetivo geral para cuja realização eles atuam como equipe na organização”, sendo breve e demonstrando a “razão de ser da organização”: “Deve refletir o propósito fundamental da entidade”.

Os valores que são declarados dizem respeito a “atitudes, comportamentos e caráter” da organização, os quais vão dirigir suas atividades e seus processos produtivos (KAPLAN;NORTON, 2008, p. 39). A visão, conforme os autores retrocitados (2008, p. 40), diz acerca dos “objetivos de médio e longo prazos”, sendo “orientada para o mercado e expressar [...] como a empresa quer ser vista pelo mundo”. Considerando ambientes organizacionais de entidades públicas ou sem fins lucrativos, os mesmos autores (2008, p. 40) afirmam que a “declaração de visão [...] deve definir objetivo ousado [estabelecido por liderança eficaz, cuja função “é infundir senso de urgência e formular objetivos desafiadores para todos os empregados”] que se relacione com a missão”. Ainda, na declaração de visão,

identificam “três elementos críticos: objetivo ousado, definição de nicho e horizonte temporal”.

Com uma percepção clara do que pretende na realidade, agora a organização procede à análise interna e externa e dos pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades (análise SWOT – *Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*), de acordo com Kaplan e Norton (2008, p. 50). A análise interna “abrange o desempenho e as capacidades da organização”, conforme Kaplan e Norton (2008, p. 48), e é utilizada “uma ferramenta analítica de amplo uso [...] – a *análise da cadeia de valor* de Porter [que traduz o atendimento de clientes via encadeamento de processos necessários para tal]” (Op.cit). “O modelo da cadeia de valor” auxilia na análise das atividades da organização e dos concorrentes com o fim de adquirir vantagem competitiva. Envolve várias atividades desenvolvidas pelas organizações a fim de serem atendidos clientes, verificados os relacionamentos com fornecedores, passando pelos ciclos produtivos e de venda.

O valor de um negócio pode ser percebido de três formas: seu valor de mercado decorre do caso dele ser um negócio próspero e vendido como um todo, se seus ativos estiverem divididos e vendidos e se esse valor de mercado for parte do capital. Em cada forma, esse valor será diferente, vez que derivará do valor das ações. Do relacionamento entre eles surgirá o valor adicionado ao negócio. Tal criação de valor surge da busca e aceitação da organização por projetos que apresentem valor presente líquido positivo (RYAN, 2005).

Ryan (2005, p. 165) elabora um gráfico explicativo das relações entre o valor presente líquido, desembolsos e os riscos abrangidos pela estratégia de criação de valor, conforme Figura 2.

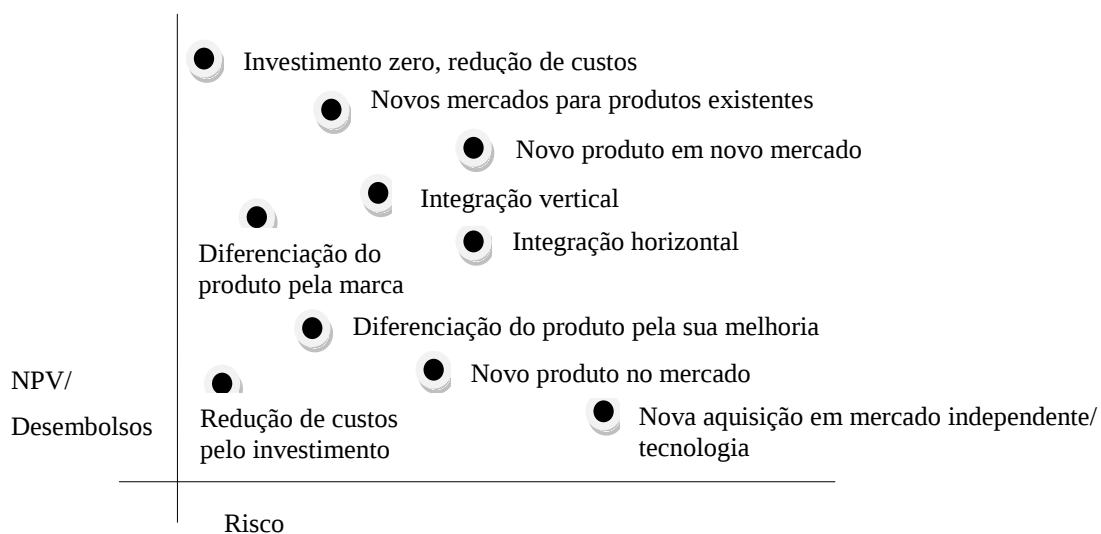


Figura 2 - NPV – Valor Presente Líquido/Desembolsos e Riscos (*The value map*)
 FONTE: Ryan, 2005, p.165

Porter (2008, p. 206-210) enumera tipos de estratégia em um mercado fragmentado onde uma organização industrial pode utilizá-los: “*Formula*” *facilities* (abrange uma estratégia-chave para construção da eficiência em múltiplos locais a baixo custo, uma concepção de instalações-padrão de custo mínimo); *Increased Value Added* (a efetiva estratégia pode se dar pelo aumento de valor adicionado do negócio com mais serviços de vendas, produtos atraentes, ou montagem ou remontagem de produtos antes da venda); *Specialization by Product Type or Product Segment* (o foco estratégico permite melhorar as informações sobre a área do produto, potencialidade para investimentos e capacidade para educar consumidores); *Specialization by Customer Type* (potencialmente, pode haver benefícios com a especialização de determinada categoria de consumidores); *Specialization by Type of Order* (consumidor ao largo, um tipo de especialização por encomenda pode ser utilizada para lidar com a intensa competição); *A Focused Geographic Area* (a geração de economias de escala pela concentração de instalações, vendas e *marketing* com foco em determinada área); *Bare Bones/No frills* (a intensiva competição e baixas margens de lucro faz surgir uma simples mas poderosa alternativa estratégica: uma postura competitiva com exposição total das despesas gerais, firme controle de custos, empregados pouco qualificados e atenção aos detalhes); *Backward Integration* (uma seletiva integração inversa, precedida de uma completa análise, pode diminuir custos e pressionar concorrentes que não puderem fazê-la).

A análise externa, conforme Kaplan e Norton (2008, p. 47), traz a compreensão do “impacto das tendências macroeconômicas e setoriais sobre a estratégia e as operações da empresa”. São analisados dados do “ambiente macroeconômico, sob o aspecto de crescimento econômico, taxas de juros, taxas de câmbio, preços dos insumos, regulamentação e expectativas gerais sobre o papel da empresa na sociedade”, traduzido tudo na denominada “análise PESTAL, abrangendo os componentes políticos, econômicos, sociais, tecnológicos, ambientais e legais”. Ainda são utilizados estudos sobre os concorrentes, desempenho da organização, econômicos por setor, utilizando-se nestes últimos “referenciais como as cinco forças de Michael Porter: poder de barganha dos compradores [e fornecedores], disponibilidade de substitutos, ameaça de novos entrantes e rivalidade setorial”.

A análise PESTAL compreende a verificação do alcance pela organização de aspectos relacionados à política (riscos, segurança jurídica, legislações, parcerias), economia (sistema econômico, interferência governamental, câmbio, grau de eficiência de mercados, indicadores econômicos, custos etc.), sociedade (população, estrutura social, formação cultural, comportamentos), tecnologia (grau de desenvolvimento, impactos sobre atividades e

estruturas de produção), ao ambiente (relação com o meio ambiente, tratamento dos resíduos, participação na melhoria ambiental) e à legalidade (leis, regulamentos, tributação, relação trabalhista). (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 49).

O próximo passo a ser dado refere-se à formulação da estratégia, coroamento do ponto inicial do sistema gerencial. Aqui, conforme Kaplan e Norton (2008, p. 53-54), a organização decide a forma de realização de sua agenda “à luz das análises já efetuadas”, podendo ser vistos diversos métodos conhecidos para se formular a estratégia:

Entre as abordagens de maior destaque incluem-se as de posicionamento (associada a Michael Porter), visão baseada em recursos, competências essenciais, gestão baseada em valor, lucro oriundo do núcleo, oceano azul, estratégia emergente, co-criação de experiências e inovação disruptiva. [...] gestão da qualidade total, seis sigma, ISO (International Organization for Standardization), produção enxuta e organização que aprende. [...] gestão de riscos do empreendimento, controles internos e COSO [*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*].(KAPLAN; NORTON, 2008, p. 53-54).

Na fase 2 (Planejar a Estratégia), de acordo com Kaplan e Norton (2008, p. 70), a organização “converte declarações da direção estratégica em objetivos, indicadores, metas, iniciativas e orçamentos específicos, que orientam a ação e alinham a organização para a execução eficaz da estratégia.”. O conjunto estratégico estabelecido guiará a organização em busca dos objetivos já estabelecidos. Para tal, é “desenhado” o mapa estratégico organizacional, que direcionará seus passos “com base em *temas estratégicos* – conjunto de objetivos estratégicos correlatos”, e que “fornece uma arquitetura para a integração das estratégias e operações” nos diversos setores da organização.

A elaboração do Mapa considera as relações da organização sob as quatro perspectivas do BSC (financeira, clientes, processos, aprendizado e crescimento), integrando-as em conformidade com a execução da estratégia estabelecida, criando valores e vislumbrando o alcance de resultados máximos (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 71).

A consequência natural desse processo, até aqui, conforme relatam Kaplan e Norton (2008, p. 105), é a construção do Plano Estratégico, que abrange o mapa estratégico, o BSC e as despesas estratégicas (STRATEX, *strategic expenses*), as quais “se destinam a aprimorar os ativos intangíveis que fornecem recursos organizacionais, como treinamento e banco de dados de clientes” (2008, p. 118).

Os autores retrocitados (2008, p. 104-105) ressaltam que “O Plano Estratégico exige a gestão coordenada de várias iniciativas em todo o âmbito da empresa, abrangendo processos que transpõem as fronteiras das unidades de negócio e das unidades funcionais”, e conceituam essas iniciativas:

As iniciativas estratégicas representam a força que deflagra o movimento da massa organizacional, superando a inércia e a resistência à mudança. *Iniciativas estratégicas* são o conjunto de projetos e programas de duração finita, fora das atividades operacionais rotineiras da organização, destinados a ajudar a entidade a alcançar o desempenho almejado.

A fase 3 (Alinhar a organização) compreende a necessidade de os empregados e as unidades de negócios e de apoio imbuírem-se dos propósitos organizacionais de modo comum e retilíneo, conforme Kaplan e Norton (2008, p. 127). Asseveram os autores (Op.cit., p. 127): a estratégia deve ser compartilhada e compreendida em todos os ambientes organizacionais e por todos os empregados, que tenderá ao insucesso se eles não a compreenderem ou “não estiverem motivados para realizá-la”. Sinteticamente, Kaplan e Norton (2008, p. 129-130) demonstram o “processo de alinhamento” envolvendo os atores organizacionais e relacionando-os ao objetivo, às barreiras e “ferramentas capacitadoras” da organização, enfatizando as sinergias surgentes “com o conjunto de unidades de negócios e operacionais”: “sinergias financeiras”, “sinergias com clientes”, “sinergias em processos” e “sinergias em aprendizado e crescimento”.

Segundo Kaplan e Norton (2008, p. 127-128), no alinhamento das unidades de negócio se observa o conjunto de unidades existente e o envolvimento de cada uma em relação ao todo e aos recursos disponíveis (financeiros, intangíveis, tangíveis etc.). Eles destacam num exemplo prático (Op. cit., p.128) a situação de um grupo de remadores comandados por um “timoneiro”, os quais, se seus esforços “estiverem desalinhados e mal coordenados entre si”, não alcançarão resultado pretendido, sendo superados por “um barco bem menor, com apenas um remador”.

Outro aspecto importante diz respeito à motivação dos empregados e seu alinhamento à estratégia organizacional. Kaplan e Norton (2008, p. 143) elencam três passos necessários para aquele alinhamento: comunicação e educação, vinculação dos “objetivos e incentivos pessoais” e promoção de treinamento e desenvolvimento. A participação das lideranças nesse processo, conforme os autores (Op. cit.), é fundamental para o êxito do alinhamento. Uma política de pessoal atraente, premiação, motivações pecuniárias, dentre outras formas atrativas de participação e incentivo, colaboram para o alcance dos objetivos estratégicos organizacionais. Salientam, ainda, os autores (Op. cit., p. 146) acerca da importância da comunicação nesse processo: “Os gestores relatam que devem comunicar a estratégia sete vezes, de sete maneiras diferentes, recorrendo a vários canais de comunicação para transmitir a mensagem [o plano de comunicação envolve reuniões informais e formais, boletins, *intranets*, cartazes etc.]”.

A fase 4 (Planejar operações), conforme Kaplan e Norton (2008, p. 161), enfoca a importância de se conectar “a estratégia à governança e aos processos operacionais” para obtenção e manutenção de sucesso da estratégia. São previstos nessa fase a “melhoria dos processos-chave”, onde são implementadas práticas de gestão para inovar e incrementar os processos gerenciais; “planejamento das vendas”, que é necessário para antecipar a visão de ingressos de receitas em prazos relativamente curtos a fim de responder às expectativas de mercado e acionistas (Op. cit., p. 196-197).

Os autores retrorreferidos (2008, p. 190-191) ressaltam a presença do orçamento como elemento definidor, durante certo tempo, da política estratégica, que desempenhava as funções seguintes:

- a) Prever receitas e despesas para facilitar o planejamento financeiro e a coordenação gerencial;
- b) Promover o comprometimento dos gestores com a consecução dos resultados orçados;
- c) Autorizar os gestores a gastar até os limites orçados em cada item do orçamento;
- d) Avaliar o desempenho dos gestores e das divisões.

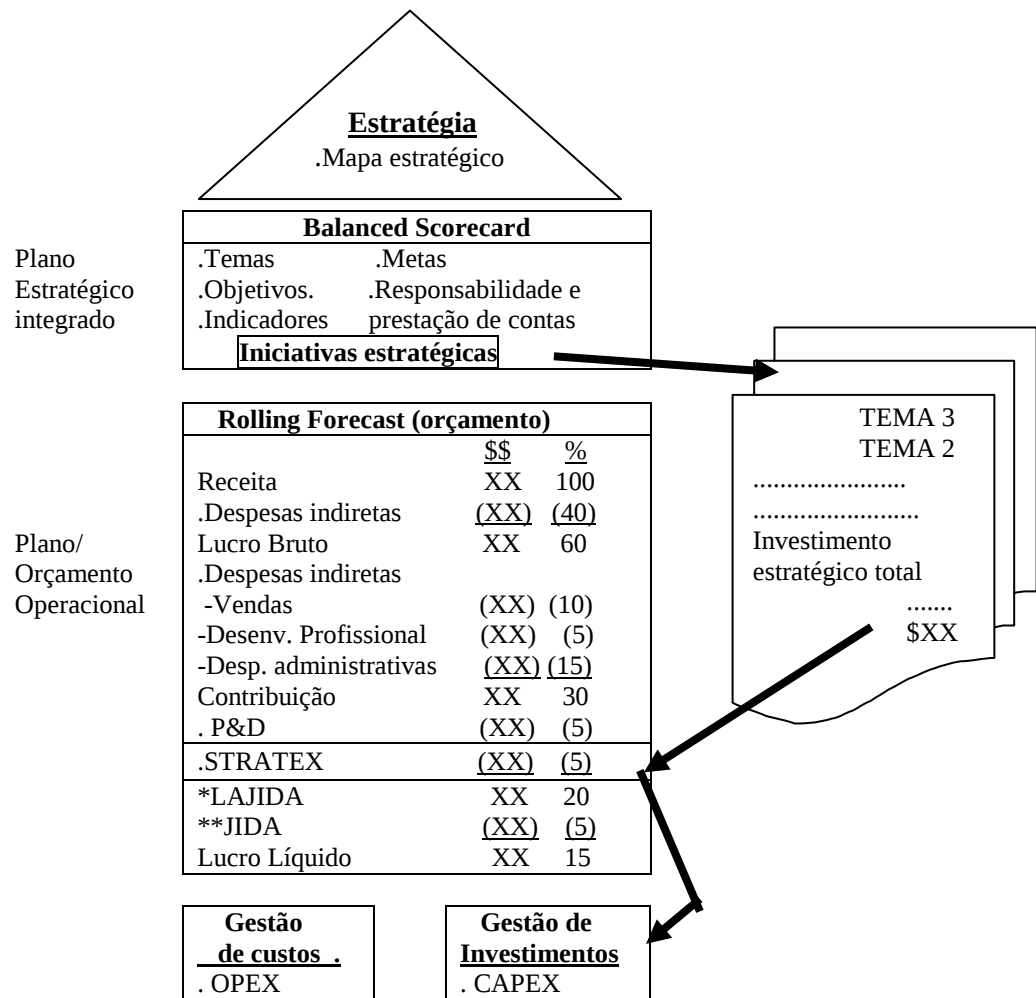
De acordo com Kaplan e Norton (2008, p. 190-191), em vista de demandar um processo “dispendioso, lento e inflexível para fins de recompensa e punição dos gestores”, o orçamento foi combatido, derivando um movimento chamado “beyond budgeting” [crítica ao “uso de orçamentos para planejar o futuro e para avaliar o desempenho passado” (Op.cit, p. 7)], quando “empresas substituíram o orçamento tradicional por um novo conjunto de processos de projeção e controle”. Esse movimento declarou as “deficiências fatais” do orçamento: dispendioso, inibe inovação, limita estimativas, obsoleto pelas mudanças rápidas.

A despeito da oposição ao orçamento tradicional pelo movimento *beyond budgeting*, Kaplan e Norton (Op.cit., p. 118-120) vinculam o financiamento das “iniciativas estratégicas” ao orçamento, desde que nele sejam destacadas as STRATEX (despesas estratégicas), tratadas de modo peculiar no processo orçamentário, isto é, fogem ao regimento ordinário dos controles orçamentários previstos, são aprovadas “em linha à parte no orçamento interno ou nas previsões financeiras da empresa”, permitindo a blindagem “contra as inevitáveis pressões de curto prazo para reduzir custos e limitar despesas”. Elas permitem à organização promover “o equilíbrio entre as considerações de curto e longo prazos nas previsões financeiras e nos processos operacionais”. (vide Figura 3).

Nessa fase surge (mesmo antes, na fase 2, já está vinculado ao Plano Estratégico) o Plano Operacional que abrange a utilização de *dashboards* (“conjuntos de indicadores-chave que fornecem feedback sobre o desempenho dos processos locais”), “previsão de vendas”, “necessidades de recursos” e uso de orçamentos, conforme Kaplan e Norton (2008, p. 181).

Os *dashboards*, segundo os referidos autores (Op.cit., p.181), “são operacionais, não estratégicos”, diferentes, portanto, do BSC, e

podem não apresentar indicadores referentes a finanças ou a clientes [...] se concentram nos indicadores de processos suscetíveis de serem influenciados pelo pessoal em suas tarefas diárias [podendo] refletir o desempenho de cada dia ou até de cada hora [permitindo aos empregados respostas rápidas acerca de seus desempenhos].



*LAJIDA = Lucro antes das despesas financeiras, da provisão para o IR, da depreciação e da amortização. O mesmo que EBITDA (*Earning Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization*).

FIGURA 3 – Vinculação da estratégia ao orçamento por meio da STRATEX

FONTE: Kaplan e Norton, 2008, p.120

As fases 5 (Monitorar e aprender) e 6 (Testar e adaptar) são precedidas da execução e das iniciativas estratégicas, “[a organização] já iniciou a trajetória em busca de metas de desempenho ousadas para os próximos três a cinco anos” (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 227). “Reuniões gerenciais” são os instrumentos utilizados para monitoramento e controle da estratégia, realizadas com o fito de (i) analisar operações, (ii) analisar a estratégia e (iii) testar e adaptar, conforme os autores retrocitados (2008, p. 229). As reuniões para analisar as operações têm em vista o “desempenho departamental, funcional e financeiro recente, e

tratam de problemas imediatos a serem resolvidos”; a análise da estratégia, indicadores e “iniciativas do BSC” para avaliação da evolução ou involução e dos problemas na execução da estratégia; o teste e a adaptação da estratégia pretendem verificar o desenvolvimento da estratégia e possíveis alterações em sua composição à vista das transformações influenciadoras do ambiente. (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 228)

A fase 6, especificamente, trata da testagem, modificação e adaptação da estratégia no longo prazo, abrangendo a “análise da lucratividade, correlações estratégicas e estratégias emergentes”, que visam à geração e manutenção de valor para acionistas e à melhoria na produtividade da organização o que refletirá o bom desempenho financeiro. (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 259). Ainda esses autores retrocitados (2008, p. 258), a existência de um “mapa estratégico bem elaborado”, aliado a um BSC, proporciona uma visão abrangente dos “pressupostos sobre como a estratégia gerará e sustentará valor duradouro para os acionistas”.

Conforme Galindo (2004, p. 23), historicamente, o planejamento estratégico foi manifestado militarmente por Sun Tzu (há 2000 anos A.C.), copiado no Ocidente, a princípio, para uso militar. “A partir da década de 1950 [...] chegava nas empresas [...] se difundiu mundialmente e sofreu várias transformações nas linhas de pensamento [...] é considerado a ferramenta de gestão mais utilizada por empresas do mundo todo”.

De outro modo, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 40) posicionam historicamente, no século XVIII, o aparecimento das “metodologias e técnicas do planejamento estratégico” a partir da “Revolução Industrial da Inglaterra e da Alemanha” num contexto onde viveram grandes “pensadores econômicos das teorias clássicas” como Mills, Smith, Marx, Engels, Malthus, Veblen, Keynes dentre outros. Os autores retrorreferidos (Op. cit.), também, precisam o surgimento do planejamento estratégico no meio militar:

os elementos básicos do planejamento estratégico derivam das técnicas aplicadas pelo general de divisão prussiano Barão Karl von Clausewitz [que em 1832] estabeleceu as técnicas abstratas do planejamento de contingências de uma batalha com estratégias que eram compostas de diferentes táticas. (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2007, p. 40).

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 39) definem planejamento estratégico como um “conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir esses objetivos, coordenado de forma a definir em que atividade se encontra a empresa, que tipo de empresa ela é ou deseja ser”.

Níveis / Autores	Estratégico (PE)	Tático (PT)	Operacional (PO)
Oliveira (2009)	Processo administrativo Proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando otimizar grau de interação com fatores externos – não controláveis - e atuando de forma inovadora e diferenciada.	Otimiza determinada área de resultado e não a empresa como um todo. Decompõe objetivos, estratégias e políticas estabelecidos no PE. É desenvolvido nos níveis organizacionais intermediários. Principal finalidade: a utilização eficiente dos recursos disponíveis para a consolidação de objetivos previamente fixados, segundo uma estratégia prévia determinada, bem como as políticas orientativas para processo decisório da empresa.	Formalização dos métodos de desenvolvimento através de documentos escritos. Implantação de resultados específicos a serem alcançados pelas áreas funcionais da empresa. Basicamente, têm-se os planos de ação ou planos operacionais. São conjunto de partes homogêneas do PT. Normalmente elaborado nos níveis organizacionais inferiores, com foco nas atividades do dia-a-dia da empresa. Devem conter: recursos, procedimentos básicos, resultados finais, prazos e responsáveis.
Lunkes (2009)	Possui premissas básicas para fundamentar ações das organizações com determinação das contribuições social, política e econômica (como sócios, acionistas, proprietários externam suas visões, crenças e seus valores).	Envolve mais pessoas dos níveis gerenciais e áreas intermediárias das organizações. Desdobram-se, de modo alinhado, os propósitos maiores para cada área. Crucial para o alcance dos objetivos gerais.	Desdobram-se objetivos do PT para este. Efetivamente, realizam-se as ações para alcance dos resultados almejados. Alinhamento do PE/PT/PO é importante para obter resultados.
Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007)	Planos de longo prazo, estratégicos (5 anos). Fixação de objetivos, auditorias interna e externa (análise SWOT)	Planos a médio prazo: avaliação da estratégia	Planos operacionais: implementação deve ser fechada e convergente.
Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007)	A alta administração define objetivos e dispõe as ferramentas para as ações. Determinação de metas qualitativas, quantitativas e integradas; decisões, objetivos e políticas para atingir metas.	Aplicado na relação entre Operações e Objetivos Globais (mobilização e disposição de recursos / Estratégia). Chamado de Planejamento Gerencial.	Representa o detalhamento de uma ou mais operações específicas. Busca obter sempre máxima eficiência na utilização dos recursos, conforme objetivos e estratégias definidos.
Mosimann e Fisch (1999)	Implementa a estratégia empresarial. Estabelece (diretrizes) caminhos a percorrer para alcançar situação desejada: onde estou → onde quero ir.	Enfocado como PE de cada área da empresa.	Definição de políticas e metas operacionais, contidas em planos para determinado tempo vinculados às diretrizes estabelecidas. Execução em três etapas: desenvolvimento de políticas operacionais alternativas, escolha das políticas e elaboração de planos alternativos.

Quadro 1 – Níveis e tipos de planejamento

FONTES: Oliveira (2009), Lunkes (2009), Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007), Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007); Mosimann e Fisch (1999)

Mosimann e Fisch (1999, p. 47) o definem como “aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas.”. Os autores retrocitados (1999, p. 47), ainda, destacam sua finalidade voltada para o conhecimento dos “caminhos a serem percorridos para se atingir a situação desejada”.

Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007, p. 47) apresentam um modelo básico de Planejamento Estratégico (PE), derivado da Escola do Planejamento, estabelecido em cinco estágios: (a) Fixação de objetivos, (b) Auditoria externa, (c) Auditoria interna, (d) Avaliação da estratégia, e (e) Operacionalização da estratégia.

Oliveira (2009, p. 17) aborda uma definição interiorizada no ambiente das organizações relacionando o ambiente interno “[interagindo] com fatores externos – não controláveis - e atuando [a empresa] de forma inovadora e diferenciada”. Acrescenta o autor (2009, p. 17-18) que a responsabilidade pela formulação de objetivos e ações pertence aos administradores de hierarquia mais elevada, considerando-se “as condições externas e internas à empresa e sua evolução esperada” e respeitando-se (inclui todo o ambiente organizacional) as “premissas básicas da empresa”.

2.2.1 Formulação da estratégia

Uma máxima napoleônica (Napoleão Bonaparte, Imperador francês, 1769-1821), segundo Castor (2000, p. 2), asseverava que “Entra-se [na batalha]. E depois, vê-se [o que fazer]” (*On s’engage et puis on voit*). A princípio, parece ser contraditório o conselho do grande estrategista francês com a *praxis* de desenvolvimento da estratégia e a execução do planejamento estratégico. Conforme Castor (Op.cit.), “Na verdade, como a história relata, Napoleão realizava estudos ambientais cuidadosos” utilizando-se dos instrumentos adequados, disponíveis à época. A frase dita por ele procurava alertar seus comandados para as eventualidades das batalhas, onde decisões deveriam ser tomadas com inteligência e rapidez. Evidentemente, as diferenças de contextos – Europa do início do século XIX e o mundo globalizado atual – implica se considerar comparativamente, além da complexidade dos ambientes organizacionais, os instrumentos disponíveis para a ação estratégica.

Galindo (2004, p. 24) alerta acerca dos “esforços e atenções concentrados na elaboração, implementação e controle das estratégias”, os quais não podem nascer de “caprichos dos gestores”, mas obedecer a uma lógica organizacional que prescinde de diretrizes para o alcance de seus objetivos e resultados satisfatórios. A “estratégia

empresarial”, prossegue o autor, constitui um componente de significativa importância “para a sobrevivência e vantagem competitiva de qualquer empresa”.

Na elaboração do processo de formação da estratégia, tudo se inicia

com ferramentas como declarações de missão, de valores e de visão [...] junto com análises de competitividade externas, econômicas e ambientais [análise SWOT] que influenciam a estratégia [...] flui naturalmente para a identificação e análise de questões-chave e, depois [...] formulação da estratégia em si [...]. (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 6, 36).

Para Lunkes (2009, p. 50-51), o “processo de desenvolvimento estratégico inicia com a análise dos aspectos filosóficos”, que irão conduzir todas as fases seguintes do processo. Essa filosofia organizacional abordará as crenças, os valores, propósitos, princípios e a missão. Em seguida, o diagnóstico estratégico vislumbrará o futuro da organização (a visão), evidenciando cenários onde ela irá atuar. Conclui-se o processo com a análise ambiental, que, também, é enunciada semelhantemente por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007, p. 30) como um “modelo básico da escola do design” e, antes, por Porter (1998, p. xxvi), que a descreve no contexto de formulação da estratégia competitiva (*Context in Which Competitive Strategy is Formulated*), considerando os pontos fortes, fracos, as oportunidades e ameaças (*Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*) para definição de objetivos, metas e plano de ação.

Ribeiro e Cruz (2005, p. 5) ressaltam a percepção da “missão” e do “alinhamento” no ambiente público, parafraseados, em sua essência, do setor privado:

Missão é a razão de ser da organização, como um princípio maior que norteia suas atividades (fins). Cada instituição governamental possui um fim diferente, mas sua missão sempre está relacionada a atender às necessidades da população. O primeiro passo em direção ao planejamento é conhecer bem a **missão** e **disseminá-la entre os funcionários**, para que estes também **se sintam envolvidos no cumprimento da missão** da empresa/ instituição.

Nas organizações governamentais a missão é especialmente importante, pois é ela quem deve definir os principais esforços na direção do “bem comum”, que a princípio deve nortear todas as ações do setor público. (grifo nosso).

Decisões estratégicas partem da gestão maior das organizações em busca de se obter, manter ou ampliar *vantagem competitiva* num negócio qualquer. “Vantagens competitivas representam superioridades em relação ao concorrente, qualidades que favorecem o sucesso sobre o concorrente e ganhos superiores aos do concorrente. A vantagem competitiva [pode preceder] as estratégias” (MARQUES *et al*, 2001, p. 139).

Conforme Porter (1998, p. xxiv), a abordagem clássica para a formulação de estratégia prega que, o desenvolvimento de estratégia competitiva abrange a totalidade de um negócio, inclusive seus objetivos e os meios para atingi-los (“Essentially, developing a

competitive strategy is developing a broad formula for how a business is going to compete, what its goals should be, and what policies will be needed to carry out those goals”).

Porter (1998, p. xxv) desenvolve seu raciocínio mais amplo acerca da Estratégia Competitiva, quando o ilustra a partir da figura de um círculo, de uma roda (*The Wheel of Competitive Strategic*). Nela, *the Wheel*, são demonstrados aspectos interrelacionais das metas/ objetivos, definições amplas do negócio, políticas, mercado, pesquisa, produtos, finanças etc. Os ‘raios’ da roda (as políticas) devem irradiar e refletir as metas, estando conectados entre si, a fim de permitir o giro da roda (“Like a wheel, the spokes (policies) must radiate from and reflect the hub (goals), and the spokes must be connected with each other or the wheel will not roll”).

Em sua obra *Safári da Estratégia*, Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007) relatam acerca das dez escolas de pensamento estratégico, das quais são demonstradas, no Quadro 2, visões sobre a **formulação da estratégia** de acordo com a posição particular de cada uma delas. São percebidas evoluções nesse processo de formulação, atreladas ao tempo de surgimento das escolas e às alterações, consolidando-se a *doutrina* na última – Configuração.

Escolas	Visão da estratégia	Referência
<i>Design</i>	Processo deliberado de pensamento consciente; executivo é o único estrategista; modelo simples e informal explícito.	p. 32-33
Planejamento	Processo controlado e consciente de planejamento formal, etapas, técnicas, <i>checklist</i> ; responsável pela prática, a princípio, é o executivo, mas na realidade é o planejador.	p. 51-52
Posicionamento	Posições genéricas comuns e identificáveis no modelo competitivo; responsável pela prática é o executivo, o planejador analisa.	p. 69-70
Empreendedora	Processo semi-consciente com visão de futuro, que conta com a experiência e a intuição do líder.	p. 111
Cognitiva	Processo cognitivo na mente do estrategista, “as estratégias emergem como perspectivas” que alimentam o modo de tratar as informações do ambiente.	p. 131
Aprendizado	Processo de aprendizado ao longo do tempo em que a liderança não preconcebe a estratégia, mas gerencia seu aprendizado.	p. 156
Poder	Processo de negociação e concessões entre os indivíduos. Moldada por poder e política nos ambientes interno e externo.	p. 175
Cultural	Processo de interação social com crenças e interpretações comuns aos integrantes da organização.	p. 197
Ambiental	Processo em que o ambiente é o agente central, mais importante; a liderança se constitui num elemento passivo.	p. 211
Configuração	Processo pode ser de concepção conceitual ou planejamento formal, análise sistemática ou visão estratégica etc.; conforme o tempo e contexto, são adotados tipos de estruturas.	p. 224

Quadro 2 – Visão das escolas sobre formulação da estratégia

FONTE: Mintzberg, Ahlstrand e Lampel, 2007

Moysés Filho *et al* (1999 *apud* GALINDO, 2004, p. 33), diferentemente de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007), sintetizam o pensamento estratégico em seis escolas, conforme Quadro 3, evidenciando suas abordagens, características, surgimento, valores e

problemas. O pensamento evolui no tempo, alcançando modernamente um ponto central – a estratégia como artefato de gestão – em ambos os estudos desses autores.

Escola de Pensamento	Características Principais	Sistemas de Valores	Problemas	Predominância
Planejamento Financeiro	-Orçamento Anual -Controle Financeiro -Administração por Objetivos (APO)	Cumprir o Orçamento	Promover a Miopia	Década de 1950
Planejamento a Longo Prazo	-Projeção de Tendências -Análise de Lacunas -Estudo de Cenários	-Projetar o Futuro	-Não prever Descontinuidades	Década de 1960
Planejamento Estratégico	-Pensamento Estratégico -Análise de Mudanças no Ambiente -Análise dos Recursos Internos e Competências -Alocação de Recursos -Foco na Formulação	Definir a Estratégia	Falta de Foco na Implementação	Década de 1970
Administração Estratégica	-Análise da Estrutura da Indústria -Contexto Econômico e Competitivo -Estratégias Genéricas -Cadeia de Valor -Foco na análise e Implementação -Pesquisas e Informações com Base Analítica	Determinar as Atividades da Indústria	Não Desenvolver a Abordagem Sistêmica	Década de 1980
Gestão Estratégica	-Pensamento Sistêmico -Integração entre Planejamento e Controle -Coordenação de todos os Recursos para o Objetivo -Organização Estratégica -Direção Estratégica -Foco nos Objetivos Financeiros	Buscar Sintonia com Os Ambientes Interno e Externo	Falta de Alinhamento com a Filosofia Organizacional	Década de 1990
Gestão Estratégica Competitiva	-Atuação Global -Proatividade e Foco Participativo -Incentivo à Criatividade -Controle pelo <i>Balanced Scorecard</i> -Organização em Unidades Estratégicas de Negócios -Ênfase em Alianças -Responsabilidade Social -Aprendizagem Contínua	Estratégia como processo de Aprendizagem Contínua e Integrada	- -	Início do Século XXI

Quadro 3 - Evolução do Pensamento Estratégico

FONTE: Moysés Filho, 1999 *apud* GALINDO, 2004, p.33

Conforme Galindo (Op.cit., p. 31-32), na primeira escola é percebida a preocupação financeira tão-somente. O orçamento era o ponto de atenção e controle do desempenho. A segunda contempla uma visão de futuro, atenta aos fatos pretéritos e atuais,

que permitiriam “a elaboração de cenários” com indicadores que interfeririam no longo prazo. Na terceira, correspondente, em termos doutrinários, à época da *Escola do Design*, são abordadas questões ambientais internas e externas, oportunidades e ameaças. A quarta focou “sua abordagem no argumento de que a implantação das estratégias era tão importante quanto a sua formulação”. A quinta aborda de modo amplo, sistêmico, o processo estratégico, integrando-o à organização. A sexta, e última, demonstra a gestão estratégica como “uma tendência do pensamento estratégico contemporâneo”. A estratégia assumiria “a forma de um processo de aprendizado ao longo do tempo”.

Galindo (2004, p. 158) esclarece acerca da utilização de “referenciais qualitativos e quantitativos como indicadores em várias esferas de observação” para que haja o controle da gestão estratégica, a fim de se saber em quais níveis de satisfação ocorrem as estratégias antes firmadas pela organização, cujo alinhamento já foi realizado na sua cúpula.

Os indicadores nas “esferas de observação”, segundo Galindo (Op.cit., p. 158), envolvem: análise de riscos, de cenários, de execução de cronogramas, [análise SWOT], métodos de previsão, *Benchmarking*, medidas contábeis e financeiras [*Tableau de Bord*, Sistema de Informações Gerenciais, *Balanced Scorecard*] etc.

Conforme Kaplan e Norton (2008, p. 6), dentre as metodologias para se formular estratégias estão “o modelo das cinco forças e da posição competitiva de Michael Porter [...]”. De acordo com Porter (1998, p.4), referenciado por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007, p.81-82), as cinco forças competitivas (*five basic competitive forces*) abrangem a (o):

- a) Ameaça de novos concorrentes (*Threath of new entrants*);
- b) Rivalidade entre firmas existentes (*Rivalry among existing firms*);
- c) Poder de barganha dos fornecedores (*Bargaining power of suppliers*);
- d) Poder de barganha dos compradores (*Bargaining power of buyers*) e
- e) Ameaça de produtos ou serviços substitutos (*Threath of substitute products or service*).

Porter (1998, p. 35) retrata, ainda, a estratégia de três formas - referida por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007, p. 82-83):

- a) Liderança em custo (*overall cost leadership*), possível em vista da experiência, dos investimentos “para produção em grande escala”, das “economias de escala e da monitoração dos custos operacionais totais”;

- b) Diferenciação (*differentiation*), apoiada na produção inédita de bens e serviços qualificados para a clientela; e

c) Foco (*focus*), onde são identificados “segmentos de mercado estreitos” para atuação empresarial.

Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007, p. 274) sintetizam de um modo bastante abrangente o processo de formação da estratégia após descreverem em sua obra os pressupostos das dez escolas do pensamento estratégico. Eles incluem a intuição, a interação entre os integrantes ambientais e o planejamento e controle das ações organizacionais para responder ao ambiente:

A formação de estratégia é um desígnio voluntário, uma visão intuitiva e um aprendizado intuitivo; ela envolve transformação e também perpetuação; deve envolver cognição individual e interação social, cooperação e conflito; ela tem de incluir análise antes e programação depois, bem como negociação durante; e tudo isso precisa ser em resposta àquele que pode ser um ambiente exigente.

A Figura 4, conforme Kaplan e Norton (2008, p. 56), apresenta sugestivas formas de “métodos estratégicos, operacionais e de gestão de riscos” figurarem nos mapas estratégicos. Esses métodos irão auxiliar e apoiar as organizações e seus gestores no processo de formulação da sua estratégia.

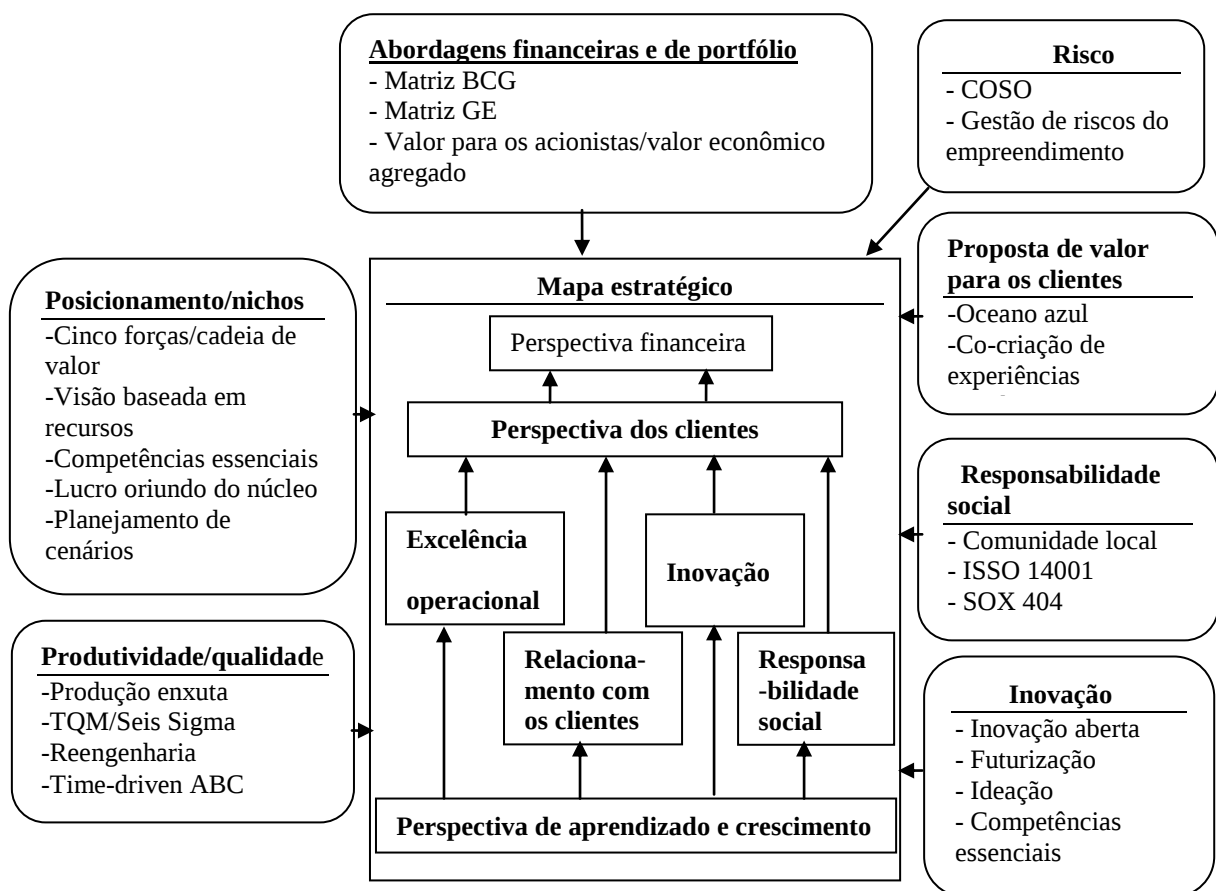


Figura 4 – Metodologias de apoio ao processo de formulação de estratégias
 FONTE: Kaplan e Norton, 2008, p. 56

De acordo com Kaplan e Norton (2008, p. 7-8), não obstante o desenvolvimento dos estudos e das pesquisas sobre o tema estratégia, “a ligação entre estratégia e operação ainda são isolados, não-padronizados e fragmentados”. Em vista da existência de variados artefatos de gestão – tanto estratégica quanto operacional –, as organizações poderiam se beneficiar do seu uso integrado e sistêmico, o que as auxiliaria na superação de dificuldades e irrealizações presentes. A escolha que fizerem do tipo de estratégia resultará um mapa estratégico de operações convertido em um BSC contendo “objetivos, indicadores, metas e iniciativas” (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 55).

2.2.2 Artefatos da estratégia e do Planejamento Estratégico

Kaplan e Norton (2008, p. 6-7) apresentam ferramental da gestão estratégica e de sua execução que favorecem a integração do “pensar, elaborar” e do “fazer” no âmbito organizacional. Os autores salientam, em suas obras, o incremento na utilização do *Balanced Scorecard* (BSC) e dos Mapas Estratégicos (SM, *Strategy Maps*) pelas organizações internacionais e brasileiras, constatado por pesquisas desde o ano 2000, sendo tais organizações inclusas no *Balanced Scorecard Hall of Fame*, criado por eles e pelo *Balanced Scorecard Collaborative*, naquele ano.

Fagundes *et al* (2007), Júnior e Santiago (2007), Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007), Lunkes (2009), Domeneghetti e Meier (2009), dentre outros, são também autores que apresentam outros artefatos estratégicos utilizados na gestão das organizações, tais como: *Tableau de Bord*, SIG – Sistema de Informações Gerenciais, *Benchmarking* e Análise SWOT.

2.2.2.1 Tableau de Bord (TB)

Ao mencionar bibliografia pesquisada, a fim de conhecer “a origem dos sistemas de medição”, denominados, na França, de *Tableau de Bord* (*Cuadro de Mando* ou *Tablero de Mando*, literatura espanhola), Fagundes *et al* (2007, p. 3) relatam ser imprecisa essa origem até 1910, porém uma maior utilização deles se deu “a partir da crise de 1929 [*crash* da Bolsa de Valores de Nova Iorque]”. Os autores explicam seu significado a partir da versão espanhola, traduzindo-o como “Painel de Comandos ou Quadro de Instrumentos”.

Conforme artigo de Fagundes *et al* (2007), a operacionalização do *Tableau de Bord* (TB) é apresentada de variadas formas, dispostas no Quadro 4, elaborado a partir das visões dos autores (*apud* FAGUNDES *et al*, 2007, p. 3) ali referenciados.

CEBRIÁN E CERVIÑO (2004)	FERNANDEZ (2005)	BOIX E FÉMINIER (2004)
O <i>Tableau de Bord</i> alcança cinco ideias importantes: - É uma ferramenta de ajuda durante o processo de tomada de decisões; - Tem um desenho simples e eficaz; - Aglutina indicadores financeiros e não financeiros; - É flexível diante dos câmbios e evolução de seu entorno; e - Gera motivação a todos os níveis de responsabilidade.”	Há “cinco etapas para a concepção do TB [...]: Etapa 1: Selecionar os eixos de progressos ou caminhos a serem percorridos; Etapa 2: Determinar os pontos de intervenção; Etapa 3: Selecionar os objetivos; Etapa 4: Selecionar os indicadores; e Etapa 5: Estruturar o quadro de controle (<i>Tableau de Bord</i>).”	“Método para desenvolver um <i>Tableau de Bord</i> [...]: Fase 1: Definir os objetivos de controle; Fase 2: Definir os indicadores; Fase 3: Definir os índices de controle; Fase 4: Dar forma ao <i>Tableau de Bord</i>; e Fase 5: Explorar o <i>Tableau de Bord</i>.”

Quadro 4 – Visões de autores sobre o *Tableau de Bord*

FONTES: Cebrián e Cerviño, 2004, Boix e Féminier, 2004, Fernandez, 2005 *apud* FAGUNNDES *et al*, 2007, p.3

O TB é definido como “uma ferramenta para o topo do gerenciamento da empresa, permitindo uma visão global e rápida de suas operações e do estado de seu ambiente para a tomada de decisão”, cuja utilização se dá em “entidade empresarial ou pública” por gestores que exploram índices diversos, considerados importantes para a gestão organizacional (Costa, 2001; Bourguignon *et al*, 2004 *apud* FAGUNNDES, 2007, p. 3).

Por outro lado, Guerny, Guiriec e Lavergne (1990 *apud* LUNKES, 2009, p. 54) apresentam o TB como “um painel de indicadores para orientar e direcionar o gestor em suas decisões [o qual] deve supervisionar todos os indicadores do *Tableau de Bord* para garantir o sucesso da estratégia”. Já Boisvert (1999 *apud* LUNKES, 2009, p. 54), compara-o “a um voo de avião”, “um documento analítico que reagrupa todos os indicadores que contribuem para simplificar a viagem e servir como guia para o piloto”.

ASPECTOS	TABLEAU DE BORD	BALANCED SCORECARD
Que são?	Instrumentos de medição dos fatores chave de êxito	Instrumento de gestão estratégica
Objetivos	Canalizar grande parte da informação contábil que demandam os gestores	Articular uma correta implantação da estratégia
Sistema de medição	Através de indicadores financeiros e, posteriormente, não financeiros	Através de indicadores financeiros e não financeiros
Processo de seleção de indicadores	Sem um critério definido a priori: intuição e experiência	Através de um método estruturado baseado nas relações causa-efeito vinculado a estratégia
Suportes do desenho	Carece de um mapa de trabalho para guiar o desenho do painel de controle	Existe um mapa de trabalho para guiar a seleção de indicadores: modelo de negócio que reflete inter-relações entre seus diferentes componentes
Enfoque Parcial	Enfoque Parcial: não oferece uma visão de conjunto da organização	Integrador: oferece uma visão de conjunto da organização

Quadro 5 – Breves distinções entre TB (*Cuadro de Mando*) e BSC (*Cuadro de Mando Integral*)

FONTES: Cebrián e Cerviño, 2004 *apud* FAGUNNDES *et al*, 2007, p. 9

No Quadro 5 estão demonstrados os perfis do TB e do BSC a partir de aspectos distintivos dos dois métodos, conforme Cebrián e Cerviño (2004 *apud* FAGUNNDES, 2007, p. 9). Percebe-se a grande similaridade entre eles em todos os aspectos abordados, o que leva alguns autores, conforme Fagunndes *et al* (2007, p. 9), a considerar o TB como “um precursor do BSC, pode ter inspirado seu desenvolvimento”. Kaplan e Norton (2004a, p. 8) corroboram essa opinião ao se referirem ao BSC “como os instrumentos e mostradores da cabine de comando de um avião”, embora em outra obra o comparem não a um painel de bordo (instrumentos), mas a um “simulador de voo”, e considerem que o BSC distingue-se do TB, inobstante possuir, também, indicadores, por envolver complexas relações de causa e efeito, tendências, retornos cíclicos sobre procedimentos adotados pela organização (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 30).

Fagunndes *et al* (2007, p. 4-5) relatam acerca das alterações sofridas pelo TB, cuja modificação derivou para um “método denominado OVAR (objetivos – variáveis de ação – responsável)”, que distingue a participação e o alcance de cada componente estratégico: “os objetivos dependem da variável de ação [as quais] têm de satisfazer três critérios: devem ser controláveis; ocorrer antes dos objetivos e; a relação entre a variável de ação e os objetivos devem ser causais.”. A responsabilidade do gestor se aplica à “definição e escolha das variáveis de ação”, o que vai derivar “delegação extensiva de autoridade e responsabilidade”.

Esclarecem, ainda, os mesmos autores retrocitados (2007, p. 5):

Cada responsável de um setor conhece mais os níveis de interação entre dois setores da organização e pode realizar o diálogo ou a negociação.
Para cada objetivo, variável de ação ou plano de ação, um mínimo de análise do desempenho tem de ser definido. Para cada análise do desempenho, um padrão referência tem de ser encontrado, que pode ser baseado em resultados históricos, metas ou objetivos.

Carvalho e Fonseca (2007) apresentam alguns exemplos de componentes práticos do *Tableau de Bord*, entendido por eles como um “Quadro de Comandos de Gestão”. Os autores retrocitados (2007, p. 3) visualizam o TB como um “instrumento de gestão e de acção [que] deve apresentar-se muito sintético, rápido e frequente”. A seguir, de modo mais amplo, eles o definem:

Um quadro de comando de gestão não é um painel de afixação em que se apresentam os últimos resultados. Para este efeito, um balanço é suficiente. Um quadro de comando é uma ferramenta bem mais complexa e subtil. Reduz a incerteza da tomada de decisão ao filtrar a informação e contribui assim para um melhor controlo do risco. É também um instrumento que facilita a comunicação e dinamiza a reflexão.

As funções do TB são apresentadas por Carvalho e Fonseca (2007, p. 3-4): redução da incerteza pela “melhor percepção no contexto do controlo”, estabilização da informação

em vista da sua essencialidade para os tomadores de decisão, contribuição para “melhor controlo dos riscos” a fim de permitir maior visão aos gestores, facilitação da comunicação a nível grupal e geral e dinamização da reflexão pela oferta de instrumentos de análises.

A partir de Fagundes *et al* (2007), o Quadro 6 apresenta uma síntese histórica e conceitual do TB e BSC, permitindo uma visão mais completa dos dois métodos.

Métodos	TB	BSC
País de origem	França	EUA
Origem	1910/1929	1992
Dimensões de gestão estratégica	Aberta, conforme necessidade o tomador de decisões.	Normativa, de cima para baixo, imposta a todos.
Utilização (conforme pesquisa europeia)	(não pesquisado)	(Conhecido) França, 41%; Alemanha, 98%; Itália, 72 %; Reino Unido, 83%; (Implantado) França, 3%; Alemanha, Itália, Reino Unido, 20%.
Ideologia social	“Princípio de regras de honra” (cada ser pertence a um grupo social, a educação distingue os níveis sociais).	Contrato de honra: moral geral, liberdade de escolha, indivíduo sobe na hierarquia pelo trabalho.
Instrumento de gestão	Não. Hierarquia social, obediência, legitimidade, segurança e honra são vistas como questões de educação e honra.	Criam hierarquias, pessoas obedecem, legitimação, reduzem insegurança.
Abrangência	Ferramenta gerencial para a alta administração, voltada à perspectiva financeira, tradicional. Visão rápida e global das operações e do ambiente.	Relação causa-efeito entre áreas estratégicas da organização. Propõe vinculação entre cumprimento dos objetivos estratégicos e sistema de incentivos dos colaboradores.
Formulação	Definição de objetivos da organização: variáveis claras. Controle: por indicadores.	Aborda 4 perspectivas da organização: cliente, interna, inovação e aprendizagem e financeira.
Composição	Indicadores financeiros e não financeiros, flexível, gera motivação.	Análises financeiras e operacionais, que visam consumidor, ambiente interno, melhorias e inovação.

Quadro 6 – Síntese histórica e conceitual do TB e BSC

FONTE: FAGUNDES *et al*, 2007

Segundo Carvalho e Fonseca (2007, p. 4), a concepção de um TB exige muito mais que simples “indicadores” usuais, em vista da necessidade de tais “indicadores financeiros e produtivos” satisfazerem os tomadores de decisão. Assim, os autores retrocitados (2007, p. 5) elencam três requisitos importantes para a construção de indicadores: aferir o desempenho conforme orientação da opção adotada, adaptável ao “contexto dos meios de acção disponíveis” e atender necessidades específicas do tomador de decisões.

O Quadro 7 apresenta as características dos dois métodos – BSC e TB – a partir da visão dos autores referenciados citados por Fagundes *et al* (2007, p. 11).

BALANCED SCORECARD – BSC	TABLEAU DE BORD – TB
Usa o modelo de Michael Porter e tem quatro áreas de pré-categorização, apesar de Kaplan e Norton afirmarem que outras áreas podem ser inseridas, se necessário. Enquanto o BSC é mais uma ferramenta de categorias pré-determinadas.	Não explicita as áreas de atuação, mas a concepção do gerenciador; isto significa que a subjetividade do gerenciador e o ambiente podem ter uma parte maior da participação, na determinação da área de análise do TB estratégico.
As categorias pré-determinadas do BSC podem, no entanto, não tornar possível sua adaptação em qualquer tipo de empresa.	A falta de categorias pré-determinadas, no TB, pode ser parte da explicação porque (EPSTIN e MANZONI 1997) julgaram que o TB é mais complicado que o BSC, em termos de aplicação prática.
Além disso, baseado no modelo de Michael Porter, a teoria do BSC opera, de fora para dentro, isto é, a partir dos consumidores para os processos internos, a teoria não tem uma perspectiva estratégica operando de dentro para fora.	Como o TB desenvolve a perspectiva estratégica gerenciador individual, ele pode envolver ambas as perspectivas.
Assume relações de causa e efeito entre as quatro áreas de análise no nível estratégico, o que implica a existência de um tipo de modelo genérico de performance. Essa pressuposição é essencial porque permite a análise em áreas não financeiras, ser usada em futuras áreas financeiras. Então, ele torna o sistema de análise realimentável o que reduz o problema da falta de orientação futura dos dados contábeis.	Sua utilização requer interação e negociação entre os vários níveis, incluindo prerrogativas locais de escolha de variáveis de ação, as quais são baseadas na idéia, geralmente aceita, que o gerente local conhece melhor seu trabalho. Os gerentes locais constroem um caminho inteiro com base em seu conhecimento, mas, como os gerentes de cada nível o conhecem melhor, conflitos entre os níveis podem acontecer.
Os processos hierárquicos de construção do BSC e do TB diferem. O BSC utiliza processos de hierarquia analítica, onde os objetivos da gerência principal descem em cascata até os níveis mais baixos. Então, não há interação entre os níveis, e os objetivos do nível “N” são uma soma analítica dos objetivos do nível N-1. No caso de cada centro de responsabilidade, tal centro é assumido por uma única pessoa e essa pessoa, sozinha, controla todo o nível.	Deve-se observar que no TB, o processo é visto como um meio de os gerentes pensarem em vez de responsabilidade, em termos de orientação de processos; em vez de locais, em termos coletivos; e em vez de especializados, em termos multifuncionais,. O TB não conjuga da idéia de mono responsabilidade. Ao contrário, um sistema de responsabilidade dividida é inteiramente possível, onde várias pessoas são responsáveis pelos mesmos objetivos e ninguém detém o controle total das variáveis.
Uma diferença importante entre as duas teorias é sua ênfase desigual nas recompensas. O BSC encoraja fortemente a ligação de recompensa a análise de performance. O sistema de análise de performance faz objetivos qualitativos, tais como, qualidade, serviço ao consumidor, envolvimento pessoal, objetivos quantitativos. Ajuda a diferenciar a base da recompensa, que foi limitada a resultados financeiros.	Não enfatiza a recompensa. Ao contrário, os autores franceses enfatizam o aprendizado; no TB, cada análise de performance é dada um padrão de referência, isto é, apenas para aprender a partir dessa referência, mais que controlar o padrão. O propósito primário do TB não é fazer com que os empregados acumulem resultados, mas dar informação sobre ocorrências passadas e futuras.
É um método sem uma tradição, mas com uma retórica otimista, que encoraja os gerenciadores a irem em frente e fazê-lo.	Neste caso, ele difere do TB, onde as companhias francesas tem uma tradição de uso, mudança e desenvolvimento (50 anos no mínimo).

Quadro 7 – Características do BSC e do TB

FONTE: Bourguignon *et al*, 2004, Malleret e Nørreklit, 2004 *apud* FAGUNNDES *et al*, 2007, p. 11

A Figura 5 apresenta um exemplo de um TB, que, de acordo com Carvalho e Fonseca (2007, p. 18), deve possuir atributos significativos como apresentar somente “informações essenciais”, ser explicativo, auxiliar a tomada de decisão, contribuir para a ação tática e estar “sempre actualizado”.

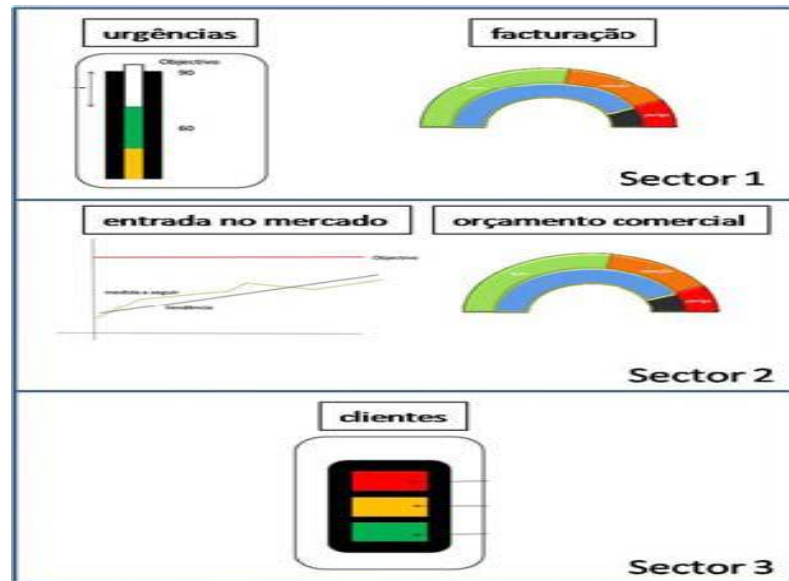


Figura 5 – Exemplo de um TB (Quadro de Comandos de Gestão)
 FONTE: Carvalho e Fonseca, 2007, p. 19

Lunkes (2009, p. 53) ressalta a composição do TB “na sua concepção tradicional”, que se dá “por indicadores financeiros e suprido pelas informações da contabilidade”. Apresenta “três grandes grupos de indicadores de estrutura, financeiros e de resultados” demonstrados a partir das informações contábeis presentes no “balanço patrimonial, demonstração do resultado e fluxo de caixa”.

Lunkes (2009, p. 54), ainda, afirma acerca do TB: “Atualmente, o *Tableau de Bord* de Gestão forma um sistema de informação particularmente ambicioso, por meio de um instrumento de ação com medidas amplas de desempenho” que abarcam os principais aspectos decisórios e de responsabilidade no âmbito organizacional.

2.2.2.2 *Balanced Scorecard* (BSC)

Criado em 1992 por Kaplan e Norton (2008, p. s/n), como um “sistema de avaliação do desempenho” das organizações, o *Balanced Scorecard* é utilizado em organizações privadas diversas e, até, em algumas experiências das do setor público. Constitui, conforme os autores retrocitados (Op.cit., p. s/n), uma “ferramenta de mensuração da performance como pedra angular de um novo sistema de gestão”, cuja função maior é alavancar e aprimorar a operacionalização do pensamento estratégico organizacional, além de auxiliá-las a “traduzir, comunicar e medir suas estratégias [da mesma forma que os Mapas Estratégicos]” (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 6). Conforme Fagundes *et al* (2007, p. 2), *Cuadro de Mando Integral*, na literatura espanhola, que define o BSC da mesma forma: “um conjunto de indicadores que proporciona para a alta direção uma visão compreensiva de todo o negócio”.

O Quadro 8, a seguir, procura demonstrar as perspectivas do BSC a partir das visões dos autores nele citados – Kaplan e Norton (1997), Júnior e Santiago (2007), Domeneghetti e Meir (2009).

AUTORES PERSPECTIVA	KAPLAN; NORTON (1997, p. 26-27-29).	JÚNIOR;SANTIAGO (2007, p. 99-100)	DOMENEGHETTI; MEIR(2009,p.285-286)
FINANCEIRA	“conserva a perspectiva financeira, visto que as medidas financeiras são valiosas para sintetizar as consequências econômicas imediatas de ações consumadas.”	“verifica e avalia o retorno financeiro obtido a partir do desenvolvimento das atividades, de acordo com as metas estratégicas anteriormente programadas para a organização.”	“Dados financeiros atualizados e acurados sempre serão prioridade e os gestores devem fazer todo o possível para fornecê-los.”
CLIENTES	“permite que os executivos identifiquem os segmentos de clientes e mercados nos quais a unidade de negócios competirá e as medidas do desempenho da unidade nesses segmentos-alvo”. Inclui “estratégia bem formulada e bem implementada”.	“foca a mensuração de como as atividades voltadas para o atendimento aos clientes auxiliam a organização a cumprir sua missão e a alcançar seu objetivo estratégico.”	“Uma performance ruim nesse quesito leva a indicadores de declínio no futuro, mesmo que no presente tudo pareça bem.”
PROCESSO INTERNO	“os executivos identificam os processos internos críticos nos quais a empresa deve alcançar a excelência”. Há intenção de “atrair e reter clientes” e satisfazer expectativas dos acionistas.”	“verificam o funcionamento dos processos internos da empresa usados para que seus produtos e serviços estejam em conformidade com as expectativas dos clientes, bem como com as metas de performance traçadas pela própria organização.”	“Métricas baseadas nessa perspectiva permitem aos gestores acompanharem quão bem seus negócios estão indo e quanto seus produtos e serviços estão em conformidade com as necessidades de seus consumidores.”
APRENDIZADO E CRESCIMENTO	“identifica a infra - estrutura que a empresa deve construir para gerar crescimento e melhoria a longo prazo. As perspectivas do cliente e dos processos internos identificam os fatores mais críticos para o sucesso atual e futuro.” Fontes: “pessoas, sistemas e procedimentos”.	“considera a avaliação das atividades relacionadas aos processos de aprendizagem, bem como ao treinamento e ao desenvolvimento cultural dos colaboradores com foco na evolução individual e da organização.”	“Inclui treinamento de colaboradores e atitudes relacionadas à Cultura Corporativa em prol do crescimento individual e corporativo. Numa empresa de conhecimento, as pessoas – único repositório de Conhecimento – são o principal recurso.”

Quadro 8 – Visão múltipla das Perspectivas do BSC

FONTES: Kaplan e Norton, 1997, Júnior e Santiago, 2007, Domeneghetti e Meir, 2009

Assim, os mesmos autores (Op.cit., p. 9-20), concluindo a sua visão gerencial do BSC, informam sobre a utilização desse método de avaliação de desempenho por organizações criativas, que o aplicam “como um *sistema de gestão estratégica* para administrar a estratégia a longo prazo”, adotado para “viabilizar processos gerenciais críticos”. Tais processos são identificados e estruturados em quatro ações estratégicas cíclicas, a serem desenvolvidas nas atividades organizacionais, confrontadas com as Perspectivas do BSC, conforme Quadro 9.

PERSPECTIVAS AÇÕES ESTRATÉGICAS	FINANCEIRA	CLIENTES	PROCESSOS INTERNOS	APRENDIZADO E CRESCIMENTO
Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia.	Priorizar receita e crescimento de mercado, lucros ou “geração de fluxo de caixa”	Onde e para quem compete? Clientes-alvo e mercados de produtos e serviços.	“Identificar objetivos e medidas”. “[...] buscar a excelência para que sua estratégia seja bem-sucedida”	Investimentos em “pessoal, sistemas e procedimentos” geram resultados inovadores e avanços para clientes, acionistas e internamente.
Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas.	Incentivo ao diálogo sobre “objetivos financeiros” entre unidades de negócios e alto escalão.	Busca da satisfação pela criação de metas locais associadas à estratégia geral.	Comunicação a toda a organização: e-redes, quadro de avisos, newsletters, vídeos etc.	“serve para mostrar a todos os funcionários os objetivos críticos” que permitirão o alcance da estratégia.
Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas.	Alto escalão cria metas para mudanças na organização de 3 a 5 anos (“objetivos financeiros”).	Alto escalão cria “metas de superação” para alcance dos “objetivos financeiros”, as quais se originem da “satisfação ou da superação” de expectativas do cliente.	Alto escalão cria “metas de superação” para alcance dos “objetivos financeiros”. Pode-se utilizar <i>Benchmarking</i> para apropriar “melhores práticas” do mercado.	Alto escalão cria “metas de superação” para alcance dos “objetivos financeiros”. Uso do <i>benchmarking</i> para apropriar “melhores práticas” do mercado. Alinhamento da estratégia para alcance das metas.
Melhorar o <i>feedback</i> e o aprendizado estratégico.	Revisões mensais e trimestrais da gestão financeira acompanham os resultados financeiros. Verifica-se se unidade de negócios cumpre metas.	“As revisões e atualizações gerenciais deixarão de analisar o passado para aprender sobre o futuro”. Metas são alcançadas?	“As revisões e atualizações gerenciais deixarão de analisar o passado para aprender sobre o futuro”. Metas são alcançadas?	O “aprendizado estratégico” abrange as três ações estratégicas anteriores: “visão compartilhada” a alcançar; guia e orientação para o alcance dos objetivos; definição de “metas específicas e quantitativas de desempenho”.

Quadro 9 – Ações estratégicas cíclicas nas organizações x Perspectivas do BSC (grifos nossos)

FONTE: Kaplan e Norton, 1997, p. 9-20

Ainda, o BSC permite a harmonia entre a “visão estratégica e a ação gerencial” quando se acompanha o ritmo das atividades organizacionais e a eventualidade de se proceder a quaisquer alterações nos padrões estabelecidos, e fornece o gerenciamento da estratégia em implementação de acordo com alterações internas e externas referentes ao ambiente competitivo (KAPLAN; NORTON, 2004a, p. 97). Importante fator nesse processo de gerenciamento é a utilização de um flexível e eficaz sistema de informação, que alimenta a geração de indicadores, e alerta os gestores responsáveis dalgum possível descompasso no desenvolvimento dos procedimentos em voga, fornecendo resposta ao problema ocorrido pela análise de suas informações (KAPLAN; NORTON, 2004a, p. 17).

Os tradicionais indicadores disponibilizados pela Contabilidade, além dos financeiros, podem trazer orientações incertas para os gestores em vista da desatualização de seu mapa elaborativo, que pode não contemplar os avanços advindos das modernas ferramentas de gestão organizacional (KAPLAN; NORTON, 2004a, p. 7). O BSC miscigena indicadores diversos relacionados a desempenhos financeiros e operacionais, lastreados pelas atividades internas e pela estrutura produtiva da organização na busca de melhorias dos processos de produção, interage com gestores proporcionando importantes informações pelos seus indicadores e funciona a partir de definições de metas e prazos, qualidade e desempenho, que são transformados em indicadores (KAPLAN; NORTON, 2004a, p. 8-9, 12).

O aspecto gerencial do BSC é evidenciado por Kaplan e Norton (1997, p. 9), quando os autores ressaltam o papel das “medidas financeiras e não-financeiras” sob a perspectiva de atingimento dos resultados esperados pela organização, tanto no que se refira aos procedimentos adotados pelos “escalões inferiores” quanto pelos superiores. O BSC, conforme os autores retrorreferidos (Op.cit., p. 9):

deve traduzir a missão e a estratégia de uma unidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis [que] representam o *equilíbrio* entre indicadores externos, voltados para acionistas e clientes, e as medidas internas dos processos críticos de negócios, inovação, aprendizado e crescimento.

Fagundes *et al* (2007, p. 8) elaboram com base em Cebrián e Cerviño (2004) os pontos fortes e as debilidades do BSC, destacando dentre os pontos fortes o consenso estratégico, a comunicação da estratégia em termos práticos, a relação orçamento-estratégia, uma ferramenta de aprendizagem (pela comparação dos planos e resultados) e a possibilidade de adaptação a qualquer tipo de organização. Pelo contrário, as debilidades ou pontos fracos enfatizam o descompromisso da gestão com a visão do negócio, o enfoque generalizante da estratégia sem orientação, indicadores confusos, falta de dinamismo da estratégia e visão parcial da organização.

2.2.2.3 Mapas estratégicos (SM)

Segundo Kaplan e Norton (2008, p. 100), um mapa estratégico “descreve o processo de criação de valor por meio de uma série de relações de causa e efeito entre os objetivos das quatro perspectivas do [BSC: financeira, clientes, processos e aprendizagem e crescimento]”, constituindo-se num instrumento valioso de acompanhamento e execução da gestão estratégica.

Visualmente, os mapas representam de modo conciso e amplo as dimensões presentes nas estratégias organizacionais com melhora de produtividade e inovações (KAPLAN; NORTON, 2008). Os mapas exercem um papel importante nas organizações, visto que demonstram as ações organizacionais voltadas para o alcance de resultados planejados. Abrangem de modo geral todo o esforço organizacional na geração daqueles resultados, iniciando, na base, com as necessidades dos empregados em conhecerem, serem treinados e tornarem-se hábeis nas suas atividades e competências para atenderem as exigências da clientela. O processo se conclui com a geração de melhores resultados financeiros aos acionistas (KAPLAN; NORTON, 2004a).

No Brasil, há experiências com mapas estratégicos no setor privado, setor público e em entidades sem finalidades lucrativas, destacando-se organizações empresariais sob o comando da CNI (Confederação Nacional da Indústria), que discutiu no seu *forum* as ideias para o crescimento do país. A Petrobras (KAPLAN; NORTON, 2004b, p. xix) e o grupo Gerdau Steel são exemplos de êxito na utilização do artefato BSC e mapas estratégicos nos processos de gestão (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 81). No ambiente público, os autores ressaltam Rio de Janeiro (Mapa de Desenvolvimento do Estado) e Rio Grande do Sul (“Todos pela Educação e a Agenda 2020”) como exemplos de gestões estratégicas que adotaram concepções da moderna gestão nos seus planejamentos de atividades (KAPLAN; NORTON, 2008, Prefácio). Ressaltam, ainda, as ONGs (*e.g.* Parceiros Voluntários, Rio Grande do Sul) e o MBC – Movimento Brasil Competitivo – como usuários, divulgadores e estimuladores de tais ferramentas (KAPLAN; NORTON, 2004b, p. xix).

A Figura 6 demonstra modelos de BSC nos níveis empresarial (setor privado), governamental e em organizações sem fins lucrativos, formalizando um processo simplificado de criação de valor.

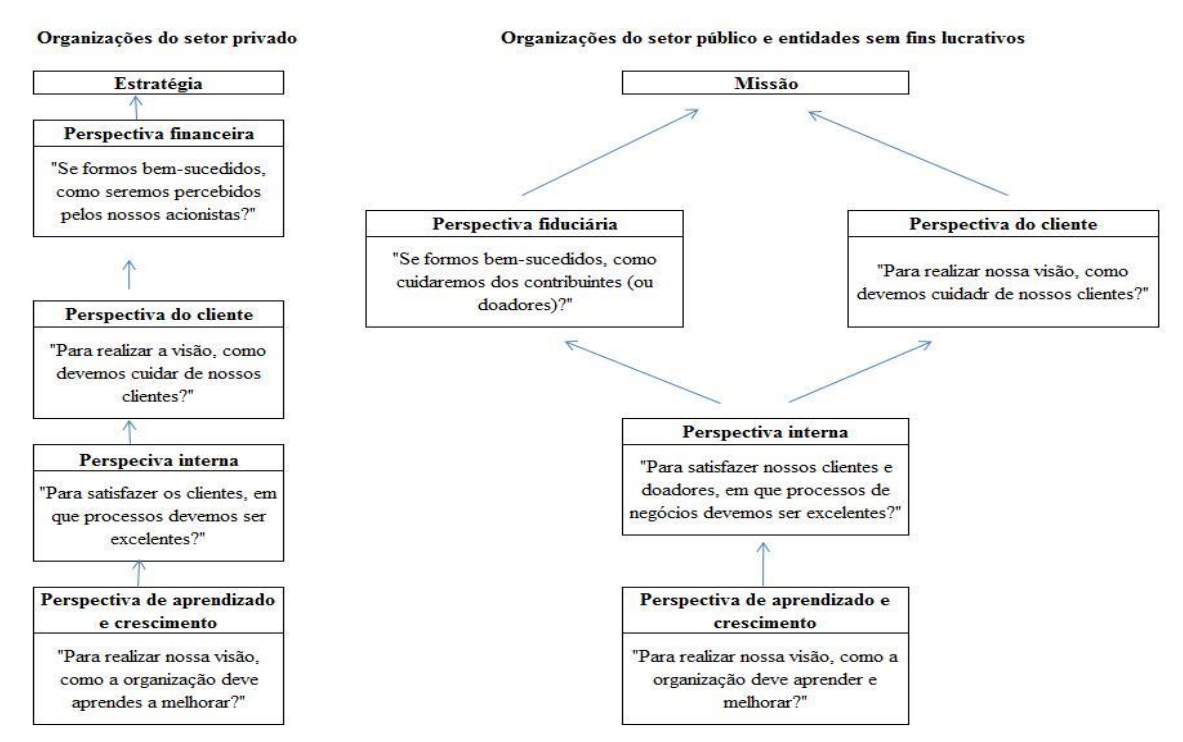


Figura 6 - Mapas estratégicos em três ambientes. Modelo simples de criação de valor
 FONTE: Kaplan e Norton, 2004b, p. 8

Um mapa estratégico dinâmico e genérico contempla em cada perspectiva do BSC aspectos particulares de ação para a implementação da estratégia, adotando em sua base estrutural (Perspectiva de aprendizado e crescimento) três formas de recursos capitais: humanos, informação e organizacional. Este último abarca a cultura, liderança, o alinhamento e trabalho em equipe. Na escala ascendente do mapa, têm-se as outras perspectivas do BSC com suas particularidades: na perspectiva interna – os processos operacionais, da clientela, de inovação, regulatórios e sociais; na perspectiva do cliente – a “proposição de valor para o cliente” em relação a preço, qualidade, funcionalidade, parcerias, serviços; e na perspectiva financeira – as estratégias produtivas e de crescimento com vistas a melhorar estruturas, expandir rentabilidades e a maior utilização dos ativos (KAPLAN; NORTON, 2004b, p. 11).

Conforme Kaplan e Norton (2004b, p. 10-13), o mapa estratégico tem como base os princípios seguintes: “A estratégia equilibra forças contraditórias” (aquisição de ativos intangíveis para gerar receitas a longo prazo/diminuição de custos para proporcionar melhor desempenho financeiro); “A estratégia baseia-se em proposição de valor diferenciada para os clientes” (mira-se a satisfação plena do cliente); “Cria-se valor por meio dos processos internos” (os processos internos devem aumentar a produtividade e estar alinhados); “A estratégia compõe-se de temas complementares e simultâneos” (benefícios advindos dos processos internos maturam a seu tempo, frutos do balanceamento da estratégia em cada nível

desses processos internos); “O alinhamento estratégico determina o valor dos ativos intangíveis” (na perspectiva aprendizado e crescimento, do BSC, o valor dos ativos intangíveis se estabelece a partir do seu papel na execução da estratégia organizacional).

Há de se destacar o alinhamento que deve ocorrer entre as diversas unidades da organização – de apoio e serviços – na elaboração dos seus mapas, os quais devem corresponder aos mapas das unidades de negócio a quem apóiam. No mapa maior, Mapa Corporativo, vai ser percebido tal alinhamento desde o Conselho de Administração até a estratégia das menores unidades, passando pelos clientes, fornecedores, recursos humanos, financeiro, compreendendo todo o planejamento (KAPLAN; NORTON, 2006, p. 14; 2008, p. 138-139).

Também, há de ser enfatizada a importância da sinergia integrada à estratégia corporativa, cuja direção a definirá para ser executada nas bases, compondo, tal qual o orçamento, o ciclo anual de gestão (KAPLAN; NORTON, 2006, p.17). Sob as quatro perspectivas do BSC, as fontes de sinergias devem ser implementadas para permitir à organização o alinhamento juntamente com o mapa estratégico e o BSC. As fontes sinérgicas *financeiras* envolvem a aquisição e integração de outras empresas, operar com eficiência a alocação de capitais, dirigir o monitoramento e a governança de empreendimentos, exaltar a marca comum entre as unidades de negócio, obter escala ou habilidades no trato com ambiente externo; as de *clientes*, dispor proposta de valor comum para toda a rede de clientes e atender clientes comuns pelo fornecimento de bens ou serviços a preços baixos; as de *processos internos*, explorar competências eficientes e “gerar economias de escala” pela partilha de recursos; as de *aprendizado e crescimento*, recrutamento e treinamento de recursos humanos, desenvolver tecnologia comum a várias unidades e partilhar melhores práticas que explore qualidade entre as unidades (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 131).

Quando expõem acerca da Escola de Configuração, Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007, p. 240-241) relatam sobre o que denominaram de “Mapa de métodos de mudança” (Mmm), que, de certa forma, se assemelha a um mapa estratégico porque contém elementos que se identificam em essência com os do mapa. Esse “Mmm” contempla mudanças no ambiente organizacional sob a forma *orgânica*, não gerenciada, com desafios políticos, assunção de riscos e aprendizado estratégico (Mudança Evoluída); mudança *guiada*, gerenciada, envolvendo racionalização de custos, reestruturação, reposicionamento estratégico, revitalização (Mudança Conduzida); e mudança *programática*, gerenciada, abrangendo treinamento, educação, doutrinação, melhorias na qualidade, reprogramação e planejamento estratégico (Mudança Planejada).

2.2.2.4 Análise SWOT

Originada na Escola do Design, conforme Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007, p. 28) e largamente utilizada nas organizações, diz respeito à análise e “avaliação dos pontos fortes [*Strenghts*] e dos pontos fracos [*Weaknesses*] da organização à luz das Oportunidades [*Opportunities*] e das Ameaças [*Threats*] em seu ambiente.”. Kaplan e Norton (2008, p. 50), por sua vez, afirmam que essa ferramenta de gestão é utilizada pela organização logo após as “análises interna e externa [quando] os participantes do planejamento estratégico” fazem uso dela.

São observados itens específicos de análise que contemplam as situações pertinentes à estratégia organizacional, envolvendo tanto os pontos fortes e fracos quanto as oportunidades e ameaças e seus interrelacionamentos e influências uns sobre os outros (KAPLAN; NORTON, 2008). Ressaltam os autores retrocitados (2008, p. 51) que “algumas organizações estruturam a análise SWOT com base nas quatro perspectivas do BSC”, onde são cruzados e analisados aspectos financeiros, da clientela, dos processos e do crescimento (BSC) em relação aos aspectos da análise SWOT. O Quadro 10 evidencia essa circunstância.

PERSPECTIVAS	ORIENTAÇÃO SWOT			
	Pontos fortes	Pontos fracos	Oportunidades	Ameaças
Financeira	Conforme desempenho financeiro.	Idem, idem.	Aumento da receita e melhoria da produtividade: harmonizar desempenho corrente e objetivo financeiro visível	À sustentação ou melhoria do desempenho financeiro; de concorrentes influenciadores da estratégia e aprimoramentos.
Clientes	De acordo com propostas de valor, percepção dos clientes, do mercado e concorrentes.	Idem, idem.	Expansão, novos mercados, melhor estratégia de proposta de valor, conforme visão e exigências dos clientes.	Impostas por clientes e concorrentes.
Processos	Dos processos internos: onde pode superar.	Dos processos internos: cadeia de valor.	Melhoria dos processos internos para melhorar outras oportunidades	Decorrem de pontos fracos nos processos internos.
Crescimento	De pessoas, cultura, competências essenciais e capacidades estratégicas.		Desenvolver a cultura, competências e capacidades, priorizar estratégia.	Para execução da estratégia, em vista das deficiências de pessoal, cultura estrutura e competências.

Quadro 10 – Matriz SWOT X Perspectivas do BSC

FONTE: Kaplan e Norton, 2008, p. 51

A análise dos ambientes interno e externo considera aspectos dificultosos para a organização e sua ação estratégica levando a um “diagnóstico estratégico”, que abrangem os pontos fortes, pontos fracos (análise interna), oportunidades e ameaças (análise externa). Pontos fortes e fracos revelam variáveis internas e controláveis, favoráveis e desfavoráveis, que podem colaborar ou não com o sucesso da organização. Da mesma forma, as oportunidades e ameaças representam variáveis externas e não controláveis pela organização, que podem prejudicar o desenvolvimento organizacional (OLIVEIRA, 2009, p. 68-69).

Oliveira (2009, p. 74-76) ressalta os tipos de oportunidades e ameaças ambientais presentes na vida das organizações: oportunidades naturais, de evolução, sinérgicas e de inovação; ameaças naturais, aceitáveis e inaceitáveis. As *oportunidades naturais* já estão vinculadas à organização, cuja ação deve ser a de conceber recursos para aproveitá-las; as *de evolução* se relacionam a circunstâncias e condições surgentes, que derivam uma vantagem competitiva para a organização; as *sinérgicas* se referem a “situações complementares e adicionais” que implicam alterações na estrutura e no seu foco; as *de inovação* exigem vultosos recursos humanos e financeiros, tecnologia, pesquisa e desenvolvimento. As *ameaças naturais* são inerentes à natureza da organização; as *aceitáveis* são aquelas suportadas até determinado limite e as *inaceitáveis*, a organização não concebe aceitá-las por conta de sua incapacidade para enfrentar certas situações.

2.2.2.5 SIG – Sistema de Informações Gerenciais

Entende-se um sistema de informações como “uma rede de informações” que serve aos tomadores de decisões, percorrendo todos os recantos de uma organização e integrando recursos humanos, tecnológicos e físicos (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 54). Serve-se de variados dados, cujos limites são estabelecidos de conformidade com objetivos prévios para eles gerarem determinada e necessária informação (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Seu objetivo é estabelecer fluxos de informações entre os diversos níveis de comando presentes na estrutura organizacional, visando precipuamente à tomada de decisões e proporcionando-lhes apoio (ARAUJO, 2010). Araujo (2010, p. 52) elenca seis motivações ou finalidades para o implante de um sistema de informações: (i) criação de uma estrutura organizacional baseada na delegação de autoridade e responsabilidade, (ii) elaboração de normas de conduta simples e práticas, (iii) criação de filosofia e estrutura de comunicações e treinamento que assegurem conhecimento para o desempenho de tarefas, (iv) criação de subsistemas de informações mais rápidos via formulários e outros modelos, (v) prover a

instalação de programas de auditoria para avaliar e controlar a organização e (vi) a integração sistêmica e envolvente de toda a organização.

Lunkes (2009), por sua vez, descreve os elementos constantes, e necessários, a um sistema de informação, demonstrando um entrelaçamento entre eles e gerando atributos daí advindos, conforme Figura 7.

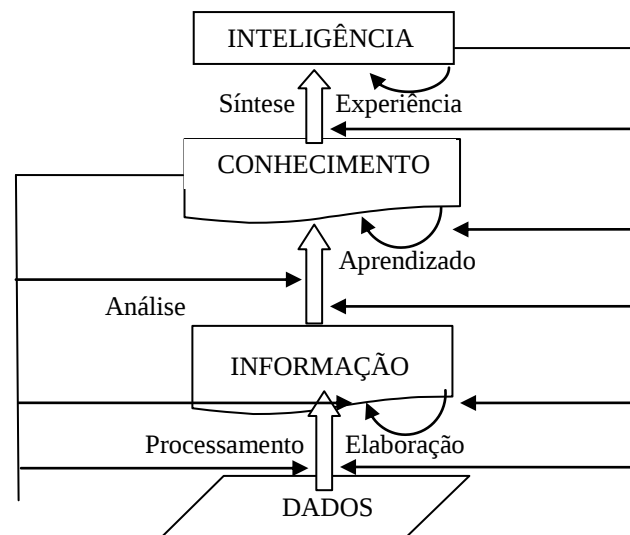


Figura 7 – Visão sistêmica de dados, informação, conhecimento e inteligência
 FONTE: Moresi, 2000 *apud* LUNKES, 2009, p. 96

Os sistemas modernos de informação se acomodam em dois grupos, conforme Lunkes (2009, p. 99-100): “sistema de apoio à gestão” e “sistema de apoio às operações”. O primeiro engloba sistemas relativos a temas executivos, estratégicos (alta direção), temas gerenciais, de informações (nível de baixa gestão, supervisores) e temas de apoio à decisão (nível de média gestão). O segundo, sistema de processamento, que lida com os dados (nível operacional), e sistemas especialistas com atribuições voltadas a situações particulares (área administrativa). Ambos atingem as diversas áreas da organização – produtiva, financeira, vendas, recursos humanos etc.

Grande colaboradora para o dinamismo e a eficiência de um sistema de informações é a tecnologia, que, aplicada na sua complexidade e riqueza, gera ótimos instrumentos e recursos para produzir complexos e eficazes sistemas de informações não só gerenciais, mas sob variados ambientes e multifacetadas formas, buscando atender as necessidades do homem moderno, do gestor do século XXI, do executivo que utiliza o sistema para confrontar e questionar situações presentes no seu dia-a-dia e que dele extrai as informações necessárias para alimentar sua decisão (ARAÚJO, 2010; DRUCKER, 1999).

A disponibilização de variados *softwares* atende necessidades também variadas da gestão organizacional. A rede EDI foi concebida para disponibilizar um “espaço no computador central”, cujo acesso somente é possível a quem possuir senhas da organização “proprietária” desse espaço, trazendo bastante celeridade e segurança à movimentação documental das partes envolvidas (compradores, fornecedores, bancos, negociadores etc.) pelo uso de *modem* (equipamento para ligar o computador à rede telefônica). A comunicação pela *Internet* dá-se pela intermediação de “provedores de acesso”, utilizando equipamentos apropriados. A rede *Extranet* envolve diretamente uma organização e seus meios tecnológicos para contatar com terceiros (OLIVEIRA; PERES JR.; SILVA, 2007, p. 73-75).

Um “sistema de informações gerenciais - SIG” compreende um “processo de transformação de dados em informações”, cuja utilização se dá no âmbito decisório da organização na expectativa de gerar resultados ótimos. De forma simplista, seu formato abrange uma entrada de dados, seu processamento e sua utilização na geração de relatórios variados (saídas de informações) como demonstrações contábeis, demonstrativos gerenciais e específicos a uma área pré-determinada pela gestão, desempenhos, tabelas etc. (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2007, p. 65).

Há uma estreita e densa relação entre um sistema de informações e um processo decisório, materializado em determinados procedimentos da gestão de processos e que envolvem a seleção dos requisitos da informação necessários à tomada de decisão, localização e registro dos dados que produzirão a informação, geração de relatórios a partir dos dados, alimentar a avaliação das informações e julgar se as informações produzidas são as necessárias à tomada de decisão (ARAÚJO, 2010).

Drucker (1999) ressalta a importância de um sistema de informações com viés crítico frente à estratégia organizacional, onde os dados devem estar integrados à estratégia, as suposições testadas e seu posicionamento questionado para o quê pode ser utilizado um *software* adequado. Não o sendo, resta terceirizar um sistema externo de informações.

Incisivamente, Drucker (1999, p.107) enfatiza a necessidade das informações para as organizações “criadoras de riquezas”, que são comandadas não “para serem liquidadas”, mas gerar rendas para os investidores e sócios. As informações constituem o instrumental do gestor para administrar os recursos disponíveis e produzir resultados almejados, o quê exige quatro tipos de informações: as *básicas* (diagnósticos a partir de indicadores usuais como fluxo de caixa, liquidez, quocientes diversos – vendas/estoques, ativos/obrigações, capital circulante/vendas etc.); *sobre produtividade* (dos trabalhadores, da organização, dos bens de capital, enfim, de todos os fatores produtivos); *sobre competência* (capacidade para produzir

algo com eficiência e qualidade; a essencial concerta visão de mercado e necessidades do cliente ou fornecedor) e *sobre alocação de recursos* (principalmente, capital e recursos humanos qualificados).

Um terceiro sistema – de apoio à decisão – destina-se ao nível médio de gestão (gerências), a questões específicas da organização. Os sistemas “de processamento de transações”, bem como os “especialistas”, são utilizados para processarem dados documentais e de transações, circunscrevendo-se esses últimos ao tratamento de dados de outros sistemas ou ferramentas de coleta (LUNKES, 2009, p. 103).

Outras tecnologias existem como apoio a circunstâncias e ambientes restritos das organizações tendo-se como exemplos o CRM - *Customers Relationship Management* (gestão do relacionamento com clientes), SCM – *Supply-Chain Management* (gerenciamento da cadeia de suprimento) e B2B – *Business to Business* (negócio para negócio) (LUNKES, 2009, p. 109), MRP – *Material Resource Planning* (gerenciamento de recursos materiais) e ERP – *Enterprise Resource Planning* (planejamento de recursos empresariais). (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 202).

2.2.2.6 – Benchmarking

Os japoneses expressam pela palavra “dantotsu” o mesmo sentimento que os ocidentais dão a *benchmarking*, entretanto, em japonês, significa ser “o melhor dos melhores” (ZAGO *et al*, 2007), para isso deve-se utilizar essa ferramenta para melhorar processos e retificar procedimentos para a busca da excelência gerencial e operacional, superar concorrentes conhecendo seus pontos fortes e fracos, vislumbrar oportunidades e ameaças (Inde, 2007 *apud* ARAUJO, 2010, p. 197).

A indústria japonesa Xerox, em crise pela entrada de concorrentes em seu ramo de negócio nos idos de 1970, quando possuía o monopólio no fornecimento de máquinas copiadoras, material e assistência técnica desses equipamentos (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 23), foi a pioneira na utilização do *benchmarking* como forma de “combater” a concorrência (“conhecer os melhores competidores”) e soerguer-se da crise aludida. Os gestores nipônicos, bem como as empresas Ford e IBM, adotaram uma metodologia que aliava métodos, processos e práticas originais, as quais, revistas e ajustadas, proporcionaram-lhes vantagem competitiva (Camp, 1998 *apud* ZAGO *et al*, 2007).

Seu significado, de acordo com o dicionário *Oxford* (2010), dentre outros apresentados é:

a) “*noun: 1 a standard or point of reference against which things may be compared or assessed:[as modifier]: a benchmark case*” (substantivo: 1 **um padrão ou ponto de referência contra o qual as coisas podem ser comparados ou avaliados**: [como modificador]: um caso de referência); (grifo nosso, tradução nossa);

b) “*verb: evaluate or check (something) by comparison with a standard: we are benchmarking our performance against external criteria [no object] : we continue to benchmark against the competition*” (verbo: avaliar ou verificar (algo) por comparação com um padrão: estamos comparando nosso desempenho com base em critérios externos [sem objeto]: continuamos a referência contra a concorrência). (grifos do autor, tradução nossa).

Uma outra incipiente e original “utilização” do sentido desta palavra busca-se em Sun Tzu (2003, p. 46), quando o autor orientava acerca de estratégia de plano de ataque para alcançar resultados positivos (ZAGO *et al*, 2007):

31 – Direi, pois: ‘Conhece-te a ti e ao teu inimigo e, em cem batalhas que sejam, nunca correrás perigo’.

32 – ‘Quando te conheces mas desconheces o teu inimigo, as tuas hipóteses de perder ou de ganhar são iguais’.

33 – ‘Se te desconheces e ao teu inimigo também, é certo que, em qualquer batalha, correrás perigo’.

Entendido como uma forma de promover melhores desempenhos numa organização a partir da comparação de procedimentos e técnicas com similares de outras organizações (DRUCKER, 1999), principalmente concorrentes, o *benchmarking*, numa visão simplista, pode ser visto como um “processo de copiar dos outros e fazer melhor” (OLIVEIRA, 2009, p. 64). Conforme Drucker (1999), este artefato juntamente com o EVA (*Economic Value Added*) constituem instrumentos auxiliares da formação de diagnósticos para aferir e administrar a produtividade organizacional. Sinteticamente, consiste em fazer de modo igual, correto e bom o que outra organização faz.

Pode ser compreendido basicamente como um aprendizado que se realiza com terceiros, que possuem, obviamente, posição competitiva superior e melhor desempenho no mercado de bens e serviços, ressaltado esse aprendizado pela forte, complexa e tumultuada competição entre as organizações (ARAUJO, 2010, p.199). Uma utilização do *benchmarking* é explicada por Kaplan e Norton (1997, p.14) em um dos quatro processos gerenciais do BSC (Planejar, Estabelecer Metas e Alinhar Iniciativas Estratégicas), onde a organização deve buscar “incorporar as melhores práticas encontradas no mercado”, avaliando o desempenho de suas unidades de negócio relativamente à estratégia. Uma comparação com o que há de melhor no mercado (*benchmarking best-in-class*) deve contemplar processos completos de metas aceitáveis e esforços organizados para considerar o desempenho buscado, definir seu

nível e desenvolver um programa para obtê-lo, o que não garante um desempenho financeiro satisfatório no futuro (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 236).

Os tipos de *benchmarking* são classificados em interno, competitivo, funcional (Spendolini, 1999 *apud* ARAUJO, 2010, p. 200; 1994, ZAGO *et al*, 2007) e externo (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 94). O *interno* considera o ambiente interno da organização e é aplicado em vista da vastidão dessas entidades sob a forma de “cadeias de lojas de varejo”, rede de hotéis, bancos transnacionais (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 95), quando se distribuem pelo mundo todo, o que provoca diferenças de procedimentos internos pela diversidade cultural e política manifesta em cada lugar, e servirão mais tarde a um possível *benchmarking* externo. O *competitivo* leva em consideração o que de melhor é praticado pelo concorrente, sua participação nos produtos, serviços ou processos de mercado. O *funcional ou genérico* não foca a concorrência propriamente dita, mas somente a prática do concorrente quanto a sua participação nos produtos, serviços ou processos no mercado (Spendolini, Op.cit.). O *externo*, aplicado em relação a concorrentes diretos – abrange os tipos competitivo e funcional e deve contemplar na comparação, prudentemente, as mesmas circunstâncias de desempenho da aprendiz em relação à organização a ser comparada (Kaplan, 2005 *apud* KAPLAN; NORTON, 2008, p. 94-95).

Watson (1994 *apud* ARAUJO, 2010, p. 203-204) relata sobre os princípios e o código de ética do *benchmarking*. Os princípios a serem “observados durante a preparação e implementação posterior do estudo” são reciprocidade (troca de informações entre organizações), analogia (exame de processos semelhantes), medição (essencial, capacitará a identificação de oportunidades) e validade (validação das amostras por todos para confirmar levantamentos). As organizações envolvidas no processo devem observar os aspectos previstos no código de ética, o qual evidencia as premissas da legalidade, troca, confidencialidade, uso, primeiro contato, terceira parte, preparação, conclusão e compreensão e ação.

O sucesso do *benchmarking* prevê etapas importantes: “conhecer a operação” de modo a perceber os pontos fortes e fracos internos para “saber qual enfatizar e fortalecer”; “conhecer os líderes da indústria ou concorrentes” e seus procedimentos, captar o que de melhor produzam, imitá-los nos pontos fortes e assimilar seus acertos; e ganhar superioridade abraçando o *dantotsu* (o melhor dos melhores). (Camp, 1998 *apud* ZAGO *et al*, 2007).

2.3 Contabilidade Estratégica: fundamentos, instrumentos

Empresários, gestores públicos e privados, investidores, usuários da informação contábil, diuturnamente tomam decisões, sejam quais forem elas, objetivando evoluir seus patrimônios. Principalmente, as empresas e seus acionistas ou sócios utilizam as informações contábeis para tomar decisões acerca de seus investimentos e suas aplicações de recursos com o fito de consolidar e/ou expandir seus negócios (MARION, 2003), exigindo para tal um sistema de informações da Contabilidade nos níveis estratégico (estimativas de custo, orçamento, eficiência), tático (custos e despesas, preços, orçamento detalhado) e operacional (variação de custos, créditos, cobrança, produtividade). (GOLDENBERG, 1994).

O processo decisório necessariamente passa pela Contabilidade, tendo em vista que as informações originadas nela espelham a situação e os resultados apurados em procedimentos e estratégias estabelecidas pelas empresas. Ela resume e esclarece aos gestores a situação da estática e dinâmica patrimoniais. É instrumento auxiliar do tomador de decisões, quando reúne dados e informações, registra-os, analisa-os e os expõe em relatórios evidenciando resultados. Em suma: “é a linguagem dos negócios” (MARION, 2003, p. 23-24; LANGFIELD-SMITH, 2008).

Portanto, em vista das necessidades urgentes das organizações quanto à tomada de decisões, e em resposta a isso, a Contabilidade Estratégica responde afirmativamente ofertando por meio de seu instrumental técnico possibilidades de atender as informações demandadas por elas em vista da obtenção de vantagens competitivas no seu nicho de mercado, avaliando os concorrentes, comparando seu valor adicionado com os deles, percebendo os benefícios gerados pelos bens produzidos aos clientes, tudo a fim de subsidiar decisões de longo prazo (GOLDENBERG, 1994).

A Contabilidade Estratégica deve prover a operacionalização da estratégia organizacional numa visão sistêmica, para isso utilizando-se das ferramentas analíticas da Contabilidade em seus variados ramos, buscando servir à eficiência operacional, acompanhando a estratégia de geração de valor, elaborando e implantando um sistema de informações contábeis estratégicas, e analisando resultados e desempenhos no intuito de fornecer bases compreensíveis e confiáveis à tomada de decisão (GOLDENBERG, 1994, p. 90; NOGAS *et al*, 2000, p. 4).

Puerto (2006, p. 1) expõe a necessidade das organizações em *plantear nuevas estrategias* para incrementar a competitividade em vista das crescentes dificuldades de um mercado altamente competitivo. Nessa circunstância descrita, a Contabilidade Estratégica

muito colaboraria gerando um modelo de sistema de informação, que forneceria informações, auxiliando a criação de riquezas, estimularia o fator de competitividade, integraria as análises dos ambientes interno e externo, permitindo uma utilização eficaz das informações.

Tillmann e Goddard (2008) relatam pesquisa acerca da *Strategic Management Accounting* (SMA) em multinacional alemã, onde se preocuparam em entender e perceber a utilização das técnicas de Contabilidade Estratégica na prática. Os autores se debruçam sobre o significado para a empresa pesquisada da expressão “what is meant by ‘sense-making’” (sentido de decisões sobre o que fazer), ressaltando o papel dos Contadores-gerentes no processo de decisão, a percepção da SMA e suas técnicas, quais e como elas são utilizadas.

Qual, então, o verdadeiro papel da Contabilidade Estratégica? De que forma, efetivamente, ela pode ser utilizada como uma *herramienta* eficaz na tomada de decisão? NOGAS *et al* (2000) respondem objetivamente demonstrando a amplitude dos procedimentos contábeis e seu alcance.

Assim, a Contabilidade Estratégica (NOGAS *et al*, 2000):

- a) tem como base os “recursos da Contabilidade Tradicional”, o que gerará os dados e as informações necessárias à gestão para definição do seu planejamento estratégico;
- b) deve abranger os ambientes interno e externo da organização, mirando resultados de longo prazo;
- c) deve exigir da Contabilidade Tradicional novos critérios de mensuração e controle, em vista das exigências de mercado e das novas percepções conceituais contábeis acerca do ativo material e imaterial (intangibilidade);
- d) suas abordagens devem ser preditivas, não se relacionando somente com o passado, mas integrando a organização ao ambiente em que atua e vive.

Outras perguntas e respostas ocorrem ainda para o entendimento do que é (ou do que parece ser) a Contabilidade Estratégica, conforme diversos autores, dentre eles Langfield-Smith (2008), Chenhall e Langfield-Smith (2007), Bhimani e Langfield-Smith (2007), Ryan (2005), Lord (1996), Shank e Govindarajan (1994), Dixon e Smith (1993), Simmonds (1981). O entendimento da Contabilidade Estratégica necessariamente deve perpassar aspectos teóricos e conceituais avançando sobre a *praxis* contábil usual das organizações, inobstante o aparente desconhecimento e limitado uso do termo pelos profissionais da contabilidade (GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2002; LANGFIELD-SMITH, 2008). A *praxis* aqui considerada deve ter o sentido que o filósofo Leandro Konder (*apud* GENRO, 1991, p. 41) lhe empresta, não traduzida apenas como *prática* (“nem toda prática é práxis”), mas embasada no saber, no conhecimento, na reflexão crítica profunda, pressupondo “a ação humana que

não se esgota no âmbito dos procedimentos técnicos repetitivos ou mecânicos [...] assimilando à dinâmica do seu projeto as forças da realidade objetiva”.

Considerado o processo histórico de surgimento, evolução e estágio atual (*state-of-the-art*) da Contabilidade Estratégica, que abrangerá a primeira manifestação dessa terminologia na literatura contábil, em 1981, por Simmonds (LANGFIELD-SMITH, 2008) até as principais obras consultadas para desenvolvimento deste trabalho de pesquisa, o Quadro 11 apresenta conceitos desenvolvidos nesse período pelos autores nele citados.

Numa perspectiva geral e ampla, tem-se uma apreciação bem entendida da definição ou do conceito da Contabilidade Estratégica, no qual elementos identificadores de estratégia estão presentes, o que se vislumbra em cada um dos autores citados no Quadro 11: referência estratégica para procedimentos e/ou atividades contábeis, lapso de tempos/períodos – curto, médio, longo -, percepções dos ambientes interno e externo na promoção da estratégia, considerações acerca de mercado, concorrência, consumidores, fornecedores, clientes, vínculos derivados do avanço desta Contabilidade Estratégica em relação à Contabilidade Financeira e Gerencial (Contabilidade Tradicional).

Vale ressaltar Shank (2007 *apud* LANGFIELD-SMITH, 2008), que justifica a origem dessa expressiva terminologia contábil a partir do desenvolvimento dos temas estratégicos nos anos de 1970 e 1980, cujo adjetivo “estratégica” foi adotado por vários outros ramos (disciplinas) do conhecimento humano, sendo inevitável, também, para a Contabilidade, onde a Estratégica surgiu e superou a Gerencial: *it was inevitable for strategic accounting to emerge and supplant management accounting*. Conforme o autor retrocitado (Op.cit.) o conhecimento contábil se fortaleceu nesse aspecto, constituindo a SCM (Gestão Estratégica de Custos) uma terceira etapa da Contabilidade Gerencial (primeira, a Contabilidade de Custos – 1945-1960; segunda, a Contabilidade Gerencial [-1960-1980]; e terceira, a SCM). Para ele (Op.cit.), o ABC (*Activity-Based Costing*) e ABM (*Activity-Based Management*) fundamentavam as ideias surgentes acerca da Contabilidade Estratégica, divulgadas por Cooper e Kaplan.

AUTORES	CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
LANGFIELD-SMITH (2008)	Um elo de unificação entre essas várias visões e definições de SMA – Contabilidade Gerencial Estratégica - (e SCM – Gestão Estratégica de Custos) é que a SMA implica levar uma orientação estratégica para a geração, interpretação e análise das informações contábeis gerenciais, gestão e atividades concorrentes fornecem a dimensão fundamental para a comparação.
RYAN (2005)	Contabilidade estratégica é o nome que se dá a um modo particular de encarar problemas financeiros e contábeis da organização. A abordagem que se desenvolve transcende à distinção clássica entre a contabilidade financeira, contabilidade gerencial e gestão financeira.
BALDUINO (2003)	Seu papel consiste em submeter as atividades das organizações a um constante planejamento, buscando determinar os objetivos a serem cumpridos a curto, médio e longo prazos, tendo como fim principal assegurar sua continuidade.
ROSLENDER; HART (2003)	Em nossa visão, contudo, SMA é melhor entendida como uma aproximação genérica da contabilidade para posicionamento estratégico.
NOGAS <i>et al</i> (2000)	A Contabilidade Estratégica utiliza os recursos da Contabilidade Tradicional para produzir e distribuir informações, na organização, visando o apoio na definição das premissas que serão consideradas na definição do planejamento estratégico. Está voltada para os ambientes interno e externo da organização, focalizando os resultados a longo prazo.
LORD (1996)	Processo de seis etapas: (1) Coleta de informações sobre a concorrência; (2) a exploração de oportunidades de redução de custos; (3) Correspondência de ênfase de contabilidade com posição estratégica; (4) Recolha de informações sobre a concorrência; (5) a exploração de oportunidades de redução de custos; (6) Correspondência de ênfase de contabilidade com posição estratégica.
SHANK; GOVINDARAJAN (1994)	A mistura dos elementos de análise financeira de três temas da literatura de gestão estratégica - análise de valor, análise de posicionamento estratégico e análise de direcionador de custo.
GOLDENBERG (1994)	Permite a visão das transações, dos resultados e alcance de metas; fornece subsídios para acompanhar e orientar execução de metas; mensura contribuições da organização a <i>stakeholders</i> ; preocupa-se com ambientes interno e externo: mercado, concorrência, clientes, fornecedores.
DIXON; SMITH (1993)	Em ambientes cada vez mais dinâmicos, a prestação de informações estrategicamente relevantes [pela SMA] é de suma importância para a formulação e execução de estratégias de negócios. Processa-se em quatro estágios: (i) identifica a unidade estratégica de negócios; (ii) análise estratégica de custos; (iii) e de mercado; (iv) estratégia de avaliação.
BROMWICH (1990)	O fornecimento e a análise de informação financeira sobre os mercados de produtos da empresa e os custos dos concorrentes e estruturas de custos e ao acompanhamento das estratégias da empresa e os dos seus concorrentes nestes mercados ao longo de vários períodos.
SIMMONDS (1981)	Fornecimento e análise dos dados da contabilidade gerencial sobre uma empresa e seus concorrentes para uso no desenvolvimento e acompanhamento estratégico dos negócios.

Quadro 11 – Conceitos de Contabilidade Estratégica na literatura

FONTES: Langfield-Smith, 2008; Ryan, 2005; Balduino, 2003; Roslender e Hart, 2003; Nogas *et al.*, 2000; Lord, 1996; Dixon e Smith, 1993; Shank e Govindarajan, 1994; Goldenberg, 1994; Bromwich, 1990; Simmonds, 1981

Contestadores surgiram para refutar as ideias de autores, estudiosos e defensores da nova terminologia, como Lord (1996) – “*a figment of academic imagination*” (invenção da imaginação acadêmica), Cooper (1996) questionando a capacidade ou habilidade dos profissionais contábeis para elevar o estudo e a aceitação da SMA, outros para questionar o

papel do ABC (Custeio Baseado em Atividades) como técnica da SMA, pois não o consideravam um suporte estratégico, mas ferramenta da alocação de custos, porém todos eram confrontados com variadas publicações de estudos empíricos baseados em técnicas de SMA (ABC, *e. g.*) adotadas e aplicadas em organizações pesquisadas (LANGFIELD-SMITH, 2008).

Tais contestações eram respondidas pelos estudiosos e defensores como Shank, que advogava a competência e a capacidade intelectual dos Contadores para a compreensão e assimilação do “novo”, para “adotar o enfoque amplo e necessário à transição da Gestão Estratégica de Custos [para a SMA]” apesar das exigências atuais da Lei Sarbanes-Oxley, o que Langfield-Smith (2008) percebia como uma visão negativa quanto ao futuro da Contabilidade Gerencial e da SMA, questionando sobre as visões da SMA em outros países, afora os EE.UU. considerado nessa manifestação de Shank.

Outros defensores (Bhimani e Bromwich, 1994; Dixon e Smith, 1993; Roslender, 1995 *apud* LANGFIELD-SMITH, 2008) entendiam ser “questão de tempo” a adoção geral da SMA no setor industrial, devendo despontar como uma nova e importante tecnologia na elaboração e fundamentação da contabilidade gerencial atual, embora estivesse aprisionada pelas informações financeiras e de custos, não considerando a importante informação não-financeira. Se a SMA se firmasse mais fortemente com temas que aludem ao *marketing*, às teorias e aos conceitos, certamente ter-se-ia uma união mais forte e dinâmica desses temas (Roslender e Hart, 2002 *apud* LANGFIELD-SMITH, 2008).

Langfield-Smith (2008) em seu didático e profundo artigo, quando analisa os vinte e cinco anos do surgimento da terminologia SMA, evidencia os estudos de caso realizados e publicados “em ambos os lados do Atlântico”, nos quais é demonstrada a supremacia da SMA ou da SCM sobre “as formas tradicionais da Contabilidade Gerencial”, evidenciando a necessidade de a Contabilidade Gerencial ser considerada e aceita sob uma perspectiva estratégica. A autora retrocitada (2008) ressalta que as crises organizacionais no limiar do século XXI proporcionaram novas visões dos gerentes financeiros e novos controles contábeis oriundos da Lei Sarbanes-Oxley e dos novos padrões de relatórios financeiros internacionais (IFRS).

Confrontando-se o Quadro 11 com as visões de autores acerca da Contabilidade Tradicional pode-se vislumbrar de forma mais significativa o grande desafio que se impõe aos estudiosos, acadêmicos e profissionais da Ciência contábil. É o que mostra o Quadro 12.

ÊNFASES	CONTABILIDADE TRADICIONAL	CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
Informações (NOGAS <i>et al</i> , 2000)	As abordagens da contabilidade não poderão estar mais voltadas apenas para o controle histórico do passado.	As novas abordagens da contabilidade, na medida do possível, devem ser preditivas e possibilitar a integração da organização com o ambiente em que está inserida.
Relatórios (GOLDENBERG, 1994)	Ortodoxos, inapropriados para auxiliar tomada de decisões; mensuração financeira e de custos, voltados a fatos atuais e passados.	Incorporam informações não-financeiras e do ambiente externo, tendências de longo prazo.
Praxis (GRZESZESZYN, 2005)	Atende aspectos financeiros e fiscais de curto prazo conforme legislações (<i>code-law</i>), visa usuário externo.	Mais: visão de longo prazo, informações corporativas, usuário interno e externo, assimila ambientes interno e externo. Percebe a vantagem competitiva.
Ambiente interno	Escrituração, elaboração de demonstrações contábeis, apuração de tributos, controle e guarda de documentos etc. (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2007)	Também, junto com externo, é considerado, informando à gestão acerca da produtividade, rendimentos, estrutura etc. (GRZESZESZYN, 2005)
Ambiente externo (SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007)	Não contemplado de forma completa: atende a legislação, usuários externos.	Avaliar informações sobre concorrência, fornecedores, clientes, consumidores etc.
Transações (KAPLAN; NORTON, 1997)	Isoladas, ocorrem entre unidades independentes.	Devem ser ampliadas para abranger a avaliação de ativos intangíveis e intelectuais (qualidade de serviços e produtos, funcionários capacitados, processos internos eficientes, clientes satisfeitos).

Quadro 12 – Contabilidade Tradicional X Contabilidade Estratégica

FONTES: Silva, Santos e Ferreira, 2007, Oliveira e Perez Jr., 2007, Grzeszeszyn, 2005, Nogas *et al*, 2000, Kaplan e Norton, 1997, Goldenberg, 1994

No Quadro 12, ao serem confrontadas a origem primeira da natureza contábil - Contabilidade Tradicional - com a vanguarda atual contábil – Contabilidade Estratégica – relativamente a algumas ênfases contábeis, são perceptíveis as distâncias conceituais e operacionais entre essas duas vertentes contábeis. Na Contabilidade Tradicional (Comercial, Fiscal, Financeira, Custos) percebem-se as limitações e deficiências das informações ofertadas aos usuários, basicamente externos (governos, acionistas, bancos etc.), cujas demandas não são completamente satisfeitas, posto que delas constam dados históricos, de curto prazo, baseados em legislações específicas de determinados usuários (Receita Federal, *e.g.*), contidos pelas atividades rotineiras e cotidianas. De outro modo, a Contabilidade Estratégica tem a perspectiva de longo prazo, visionária e preditiva, integra a organização ao meio ambiente, abrange os usuários internos e externos, enfoca a concorrência, clientes, consumidores, fornecedores, mercado, rentabilidades e resultados.

AUTORES	CONTABILIDADE GERENCIAL	CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
WARREN <i>et al</i> (2009)	Utiliza a Contabilidade Financeira para auxiliar a administração no controle das atividades e planejamento de operações futuras.	Especificamente, não é definida.
WARREN; REEVE; FESS (2008)	Suas informações abrangem dados históricos e estimados para uso da administração em operações diárias, planejamento e estratégias de negócios.	Especificamente, não é definida.
LANGFIELD-SMITH* (2008)	Enfatiza a informação financeira na solução de problemas de negócios sem considerar contexto da tomada de decisão.	Implica levar uma orientação estratégica para a geração, interpretação e análise das informações contábeis gerenciais, gestão e atividades concorrentes. Avança além da SCM (Custos).
SILVA; SANTOS; FERREIRA * (2007)	A Contabilidade Gerencial está direcionada ao processo interno da informação contábil, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisão.	Mais voltada ao ambiente externo para avaliação de informações sobre concorrência, clientes, fornecedores, e, até mesmo, consumidores, atuando na elaboração de planos de longo prazo, focando comparativamente a vantagem competitiva ou o valor adicionado sobre seus competidores e avaliando o rendimento de seus produtos.
PEREZ JR.; OLIVEIRA (2007)	Sua meta principal é fornecer informações para tomada de decisões com base em desempenho financeiro.	Gerada (e em desenvolvimento) a partir do desenvolvimento econômico de corporações norte-americanas e do mercado de capitais.
GRZESZESZYN * (2005)	Informações financeiras, históricas, internas com pouca orientação para o futuro.	Informações para função estratégica, análise ambiental, gera e seleciona estratégias alternativas, planejamento e controle do processo estratégico.
RYAN (2005)	Sem manifestação.	Modo particular de encarar problemas financeiros e contábeis da organização. Ênfase: como gerar valor econômico.
BALDUINO * (2003)	Seu advento foi consequência da diversificação de negócios e crescimento das empresas. Informações contábeis apóiam decisões financeiras, mas surge necessidade de apoiar outras.	Instrumental de mensuração capaz de proporcionar diferencial representativo às ações das empresas, pois registra e processa informações para respaldar decisões estratégicas competitivas
ROSLENDER; HART * (2003)	Sem manifestação.	Não há uma definição convencional na literatura. Na sua forma mais simples, é sobre como fazer contabilidade de gestão mais estratégica.
NOGAS <i>et al</i> * (2000)	Apoio ao usuário interno – alta direção organizacional e gestores.	Análise e acompanhamento de mudanças no ambiente externo para implemento de estratégias, avaliação de cenários e resultados.
LORD * (1996)	Sem manifestação.	Está na interface da Contabilidade Gerencial e a estratégia.

SHANK; GOVINDARAJAN (1994) *	Sem manifestação.	Definem SCM (à semelhança da SMA): mistura dos elementos de análise financeira de três temas da literatura de gestão estratégica - análise de valor, análise de posicionamento estratégico e análise de direcionador de custo.
GOLDENBERG (1994)	Preocupa-se com eventos internos da organização – registros análise. É parte da Estratégica.	Atende eventos internos e externos em relação a consumidores, fornecedores e competidores; análises externas.
DIXON; SMITH * (1993)	Sem manifestação.	Está na interface da Contabilidade Gerencial e a estratégia.
BROMWICH * (1990)	Sem manifestação.	Fornecimento e análise de informação financeira sobre os mercados de produtos da empresa e sua estrutura de custos, e a dos concorrentes, suas estratégias e a dos concorrentes ao longo de vários períodos.
SIMMONDS * (1981)	Sem manifestação.	Fornecimento e análise de dados da contabilidade gerencial sobre uma empresa e seus concorrentes, para uso no desenvolvimento e acompanhamento estratégia de negócios.

Quadro 13 – Contabilidade Gerencial X Contabilidade Estratégica

FONTES: Warren *et al.*, 2009; Warren, Reeve e Fess, 2008; Langfield-Smith, 2008; Perez Jr. e Oliveira, 2007; Silva, Santos e Ferreira, 2007; Ryan, 2005; Grzeszezyszyn, 2005; Balduino, 2003; Roslender e Hart, 2003; Nogas *et al.*, 2000; Lord, 1996; Dixon e Smith, 1993; Shank e Govindarajan, 1994; Goldenberg, 1994; Bromwich, 1990; Simmonds, 1981

O Quadro 13 evidencia o posicionamento de autores e estudiosos acerca da terminologia **Contabilidade Estratégica** (*Strategic Accounting / Strategic Management Accounting*) confrontada à Contabilidade Gerencial. Nele são constatadas ou percebidas semelhanças de posicionamentos relativos aos conceitos ou entendimento da nova terminologia e da Gerencial, quais sejam:

a) visão estratégica – onze dos citados (*) vinculam diretamente a estratégia à utilização dos recursos da Contabilidade, os demais (quatro) não se aprofundam sobre o tema;

b) ambiente externo – vislumbrado como foco da Contabilidade Estratégica por cinco, diretamente (SANTOS; SILVA; FERREIRA, NOGAS *et al*, GOLDENBERG, SIMMONDS, GRZESZESZYN), e, indiretamente, por quatro (BROMWICH, LORD, DIXON; SMITH, LANGFIELD-SMITH); os outros seis não aprofundam esse aspecto;

c) utilização de recursos da Contabilidade Gerencial – três entendem a Contabilidade Estratégica como um aprimoramento da Gerencial pelo uso de suas informações e dados com vistas a prover o planejamento estratégico das organizações (LANGFIELD, ROSLENDER; HART, SIMMONDS); quatro a entendem como estando no limiar, na interconexão da Gerencial com a estratégia, destacando-se Balduino (2003) que

afirma da necessidade de a Gerencial apoiar não somente decisões financeiras, mas “outras decisões”, respaldando assim o desenvolvimento da estratégia competitiva organizacional (BALDUINO, LORD, DIXON; SMITH, GOLDENBERG). Os demais nada aludem a esse aspecto;

d) ambiente interno – relativo à Contabilidade Estratégica, é abordado diretamente por Grzeszeszyn (2005) e Goldenberg (1994) e indiretamente pelos demais. Quanto à Gerencial, todos a identificam com dois ou mais dos aspectos seguintes: processos internos, registro de dados históricos e financeiros, controle de atividades e operações, sem visão futura, auxílio à tomada de decisão;

e) aspectos ou termos usuais em estratégia ou no planejamento estratégico (longo prazo, concorrência, mercado, vantagem competitiva, ambientes, cenários etc.) – são tratados pela maioria de forma detalhada (SANTOS; SILVA; FERREIRA, GOLDENBERG, BROMWICH etc.), por uns *en passant* e por outros enfatizando alguns deles; quatro não abordam quaisquer dos termos (RYAN, WARREN *et al*, WARREN; REEVE; FESS, PEREZ JR.; OLIVEIRA).

Simmonds (1981 *apud* LANGFIELD-SMITH, 2008) percebeu o avanço na prática da SMA, contrariamente a outros autores (Guilding *et al*, 2000; Senhor, 1994, 1996; Shank, 2007), o que levava os contadores gerenciais a exercer atividades afins à nova contabilidade: cálculo de custos, análise de dados sobre concorrência, posição estratégica da organização frente aos competidores (LANGFIELD-SMITH, 2008).

Os Quadros 14 e 15 demonstram diversas técnicas relativas à SMA, que são definidas por variados autores.

TÉCNICAS	DEFINIÇÃO	OUTRAS DEFINIÇÕES
Custeio-alvo (<i>target costing</i>)	- combinação entre o preço de venda de mercado e a redução no custo de um produto, ou seja, tem em conta a previsão de um preço de venda futuro dum produto com base em avaliações e estimativas e a redução esperada dos custos a fim de se atingir um lucro desejado [= preço de venda esperado (-) lucro desejado] (WARREN; REEVE; FESS, 2008, p. 331), visando-se a obtenção de lucros e vantagem competitiva (SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007);	- “processo” que visa à satisfação de determinado cliente a partir de um produto com custo já conhecido, a fim de se atingir um lucro-meta (MARQUES <i>et al</i> , 2007; SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007) ou, de acordo com Hansen (2002 <i>apud</i> SOUTES, 2006, p. 35), “um processo de planejamento de resultados” que gerencia preços e custos, baseado em preços de venda do mercado e margens de lucratividade da organização.
Custeio do ciclo de vida (<i>life-cycle costing</i>)	- apropriação dos custos de um produto durante as fases de sua produção (ciclos de vida do produto), quando os custos em cada fase são relacionados percentualmente ao seu custo total (MARQUES <i>et al</i> , 2007; SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007), incluindo custos com pesquisa e desenvolvimento, <i>marketing</i> , investimentos de capital e manutenção, além de mão-de-obra, custos com energia e material (RYAN, 2005; SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007);	- de acordo com Ryan (2005, p. 154, 262), no custeio do ciclo de vida de um produto podem-se prever movimentos padrões de custos na sua entrada e eventual saída, que apresenta quatro características: considera todos os custos do processo de fabricação, a lucratividade final ou todos os custos comprometidos apurados somente ao fim da produção, o orçamento do ciclo de vida (<i>life cycle budget</i>) dependerá da posição do produto e da estratégia adotada e os custos incluirão os rendimentos da aprendizagem e experiência da produção.
Análise estratégica de custos (<i>strategic cost analysis</i>)	- envolve naturalmente a ação dos gestores na consideração dos custos componentes do processo de produção e os bens produzidos - “the current relationship which exists between cost and output for the process concerned”, para o quê são sugeridos dois métodos de avaliação: analítico e estatístico (RYAN, 2005, p. 180); - liderança global em custos (“Overall Cost Leadership”) é uma das três estratégias genéricas de Porter (1998, p. 35) – as outras são “differentiation” e “focus” – que exige providências para controle/redução de custos;	- custos passados, como estão considerados na avaliação do processo, deverão ser atualizados para possibilitar uma tomada de decisão mais segura, embora em certas circunstâncias eles possam dar alguma confiança ao alimentar projeções (RYAN, 2005); - a estratégia analisada requer grande atenção dos gestores quanto aos custos em vista do alcance dos resultados esperados, além de itens da produção como qualidade, prestação de serviços etc.
Análise de custos do concorrente (<i>competitor cost analysis</i>)	- essa técnica supõe uma necessidade organizacional diante da forte competição existente no mercado de bens e serviços e em vista de posicionamentos na escala competitiva, que exigem conhecer custos da concorrência e decidir sobre investimentos para obtenção de uma melhor posição de mercado, abrangendo “economias de escala, avaliação de instalações industriais” e pesquisando informações junto a clientes, fornecedores, e observando diretamente os concorrentes (Guinding; Cravens; Tayles, 2007 <i>apud</i> MARQUES <i>et al</i> , 2007; SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007);	- o objetivo da análise da concorrência é embasar a tomada de decisões em vista da grande competição, característica dos mercados atuais, e da perenidade segura dos negócios organizacionais. O apoio logístico a esse objetivo se materializa num sistema de informações eficiente para prover os processos produtivos criativos e avaliativos dos desempenhos de concorrentes (SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007).

Quadro 14 – Técnicas de SMA (*Strategic Management Accounting*)

FONTES: Warren, Reeve e Fess, 2008; Silva, Santos e Ferreira, 2007; Marques *et al*, 2007; Soutes, 2006; Ryan, 2005; Porte, 1998

TÉCNICAS	DEFINIÇÃO	OUTRAS DEFINIÇÕES
Custeio baseado em atividades (ABC, <i>activity-based costing</i>)	- Técnica de avaliação dos rendimentos de produtos e clientes, utilizada para verificar o desempenho da estratégia (KAPLAN; NORTON, 2008); - conforme Perez Jr. e Oliveira (2007, p. 185-189), essa metodologia compreende que a produção de bens decorre de variadas <i>atividades</i> inerentes ao processo produtivo incorporando, por isso, custos diversos, basicamente os indiretos. Atividades, especificamente, são eventos que acontecem e consomem recursos nas organizações, angariando tanto recursos humanos quanto materiais, tecnológicos e financeiros na produção.	- entendido, também, como “metodologia” para analisar estrategicamente a composição dos custos relacionados a atividades preponderantes quanto ao consumo de recursos no processo produtivo (PEREZ JR.; OLIVEIRA, 2007); - Kaplan e Norton (2008, p. 15, 215) apresentam uma variação do ABC, que proporcionará, conforme os autores retro, a “construção de modelos de custeio poderosos e flexíveis”: o TDABC (<i>Time-Driven Activity-Based Cost</i>, custeio baseado em atividade e tempo).
Gestão baseada em atividades (ABM - <i>activity-based management</i>) ou gestão de custo baseada em atividades (ABCM, <i>activity-based cost management</i>)	- É uma técnica fundada no “planejamento, execução e mensuração do custo das atividades” para alcançar vantagem competitiva, tendo relação com o método de custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades). Deriva desse método, e busca melhorias na rentabilidade organizacional (Hornngren <i>et al</i>, 2004 <i>apud</i> SOUTES, 2006, p. 36);	- segundo Kaplan e Norton (2004b, p. 89-95), a ABM permite aos gestores e funcionários de uma organização conhecerem e melhorarem os custos dos processos. ABM é definida pelos autores retrocitados (Op.cit.) como “conjunto de ações que aumentam a eficiência, reduzem os custos e intensificam a utilização dos ativos”.
Custeio de atributo (<i>attribute costing</i>)	- Conforme Silva, Santos e Ferreira (2007, p. 48), essa técnica se relaciona ao “processo de valorização dos atributos do produto pelos clientes”, que, assim, são vistos como itens de custo (confiabilidade, garantias, durabilidade, atendimento etc.), determinando a participação da organização no mercado a partir das opções dos clientes; - aqueles atributos dizem respeito também à intangibilidade vinculada ao produto como imagem da organização, preço, responsabilidade social, o que interfere – da mesma forma que os aspectos tangíveis – na opção do consumidor ao adquirir um produto (PATRÍCIA; WELLINGTON, 2001);	- segundo Lord (1996 <i>apud</i> MARQUES <i>et al</i>, 2007), custeio de atributos relaciona-se a duas das três estratégias genéricas de Porter: diferenciação (<i>differentiation</i>) e liderança global em custos (<i>Overall cost leadership</i>); - Porter (1998, p. 35-36) ao tratar da liderança em custos relata as ações da organização em investimentos de base (instalações) e políticas de controle e redução de custos para manter liderança; a diferenciação trata da oferta de bens ou serviços distintos ao mercado de modo a serem percebidos pela grande indústria como “sendo únicos” enfatizam a marca.
Sistemas de medição de desempenho estratégico (<i>strategic performance measurement systems</i>)	- As estratégias são vias de desenvolvimento dos negócios organizacionais e abrangem alvos predeterminados a partir da visão gerencial sobre a parte financeira visando elevação da receita e dos lucros, os produtos e serviços com atenção na melhoria da qualidade, os clientes a serem conquistados. O corpo de gestores tem a sua disposição, por exemplo, o BSC, instrumento por excelência no trato da gestão (KAPLAN; NORTON, 2004b). Também, conforme os autores retrocitados (2008), as organizações podem utilizar sofisticados instrumentos do <i>business intelligence</i> como a CRM e metodologias de gestão da TQM - kaizen, seis sigma etc.;	- os sistemas de mensuração são importantes para o estabelecimento da estratégia organizacional, devendo focar precipuamente nela e causar o “maior impacto possível” e utilizando o BSC com diretrizes para a geração dessa estratégia – “como ela espera criar valor sustentável no futuro” (KAPLAN; NORTON, 2004b, p. 5). Os mesmos autores (1997, p. 190) fazem referência a um “grupo de trabalho de medição de desempenho” - PMAT (<i>performance measurement action team</i>), cuja função era estudar e avaliar a adequação de um sistema de compras em determinada organização.

Quadro 15 – Técnicas de SMA (*Strategic Management Accounting*)

FONTES: Kaplan e Norton, 2008; Perez Jr. e Oliveira, 2007; Marques *et al*, 2007; Silva, Santos e Ferreira, 2007; Soutes, 2006; Kaplan e Norton, 2004b; Patrícia e Wellington, 2001; Porter, 1998

Na Figura 8, tem-se um fluxo demonstrativo das informações que permeiam a organização e que constituem os temas estratégicos abrangidos pela Contabilidade Estratégica que servirão à Gestão Estratégica organizacional. A Contabilidade Financeira e Gerencial atendem os acionistas nas questões demandadas por eles, que vão se constituir em temas estratégicos vislumbrados na Contabilidade e disponibilizados aos gestores, os quais retroalimentam a Administração financeira e a Contabilidade Financeira e Gerencial, gerando um ciclo contínuo na organização.

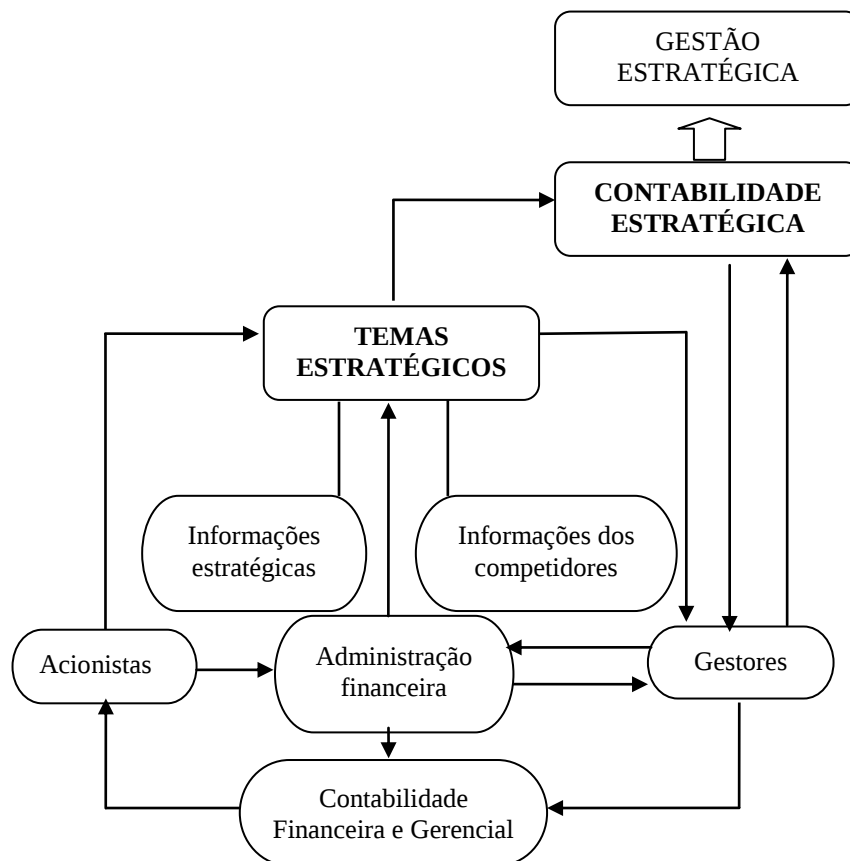


Figura 8 – Vínculos dos temas estratégicos à Contabilidade Estratégica
 FONTE: Adaptado de Ward, 1992 *apud* BALDUINO, 2003, p. 42

2.3.1 Artefatos da Contabilidade Estratégica

Diversos autores ressaltam a presença de artefatos ou instrumentos da Contabilidade Estratégica desde o surgimento do termo na literatura, iniciando por Simmonds (1981) e seu trabalho pioneiro “Strategic management accounting” (LANGFIELD-SMITH, 2008). Percebem-se discordâncias de alguns desses autores acerca da identificação de alguns desses artefatos: uns incluem o BSC – Balanced Scorecard – como tal - *The BSC, and to a lesser extent ABC, are SMA techniques which have a wide recognition beyond the accounting discipline* (Roslender; Hart, 2003 *apud* LANGFIELD-SMITH, 2008), outros não – o BSC

tornou-se o “principal sistema de gestão do desempenho das empresas” (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 6).

A literatura mais moderna apresenta variados e eficazes artefatos (Shank, 2007; Dixon, 1998; Lord, 1996; Dixon; Smith, 1993 *apud* LANGFIELD-SMITH, 2008), que estão disponíveis às organizações, as quais, conforme pesquisas realizadas nos EE.UU. e Reino Unido, as utilizavam sem muito fundamento conceitual, sem aplicação prática (DIXON, 1998), eram implementadas sem a participação da Contabilidade, mas por imitadores da Contabilidade: *several case studies reveal that SMA [Strategic Management Accounting] tools and techniques are sometimes implemented without the involvement of the accounting function, by “shadow” accounting staff* (LANGFIELD-SMITH, 2008).

Dentre os instrumentos ou artefatos aqui explorados são incluídos o SIC – Sistema de Informações Contábil, PCE – Plano de Contas Estratégico, Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity-Based Costing*), EVA – Valor Econômico Adicionado e Custos Estratégicos (*Strategic Costs*).

2.3.1.1 Sistema de Informações Contábil – SIC

O processo decisório das informações contábeis serve a usuários específicos e a outros que têm relacionamentos com as empresas, tais quais: investidores (identificam a situação econômico-financeira para orientar suas aplicações); fornecedores de bens e serviços (analisam capacidade de pagamento); bancos (analisam capacidade de endividamento e liquidez); governo (analisam questões fiscais e estatísticas); sindicatos (verificam e analisam produtividade, resultados) e outros interessados (órgãos governamentais e privados, sociedade organizada etc.). Tudo isso principia de uma realidade econômica e organizacional existente no âmbito das organizações. Cada uma delas com seus princípios e suas responsabilidades, suas expectativas e necessidades, planejamento e organização estratégicos (MARION, 2003).

As necessidades das grandes organizações quanto às informações demandadas por elas e as dificuldades para tais informações atenderem plenamente àquelas revelam a importância de sistemas de informações principalmente nos grandes conglomerados empresariais (DRUCKER, 1999). Quando não desenvolver um sistema de informações interno, a organização valer-se-á de um externo edificado por especialistas, conhecedores da informação, os quais poderão estruturar um sistema tal para “questionar a estratégia” empresarial, valorizando os dados, avaliando suposições e visão atual (DRUCKER, 1999, p. 113).

Um Sistema de Informações Contábil (SIC) deve abranger todas as informações sistêmicas possíveis relativas às práticas contábeis tradicionais ou convencionais proliferando-se indeterminadamente, em vista das necessidades da gestão, a fim de proporcionar satisfação aos gestores nas suas tomadas de decisões tempestivas e confiáveis, com qualidade e eficiência, e tendo sempre em vista o ótimo desempenho organizacional (LUNKES, 2009). Esse Sistema integra o Sistema de Informação Geral da organização, porque segrega as informações, já as tendo transformado do estado bruto em que foram coletadas (dados), lapidando-as para o gestor responsável pela tomada de decisão.

O objetivo primordial de uma informação é influenciar uma tomada de decisão. Os dados surgentes, então, da Contabilidade devem ser agrupados em informações que sejam úteis, oportunas, reduzam incertezas e sejam compreensíveis para uma boa tomada de decisão (SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007). Nesse instante, o profissional contábil tem alterado seu perfil, o Contador assume um papel mais influente na organização: o de “estrategista organizacional” (PADOVEZE, 2009, p. 98), consultor interno experiente (GOLDENBERG, 1994) e com perfil de *Controller* (SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007), enfim, revolucionário (DRUCKER, 1999).

Jackson e Sawyers (2001 *apud* LUNKES, 2009, p. 104) destacam os dados e as informações advindas da Contabilidade – tradicionais, qualitativas, quantitativas, financeiras, não-financeiras – e que mostram sua “visão contemporânea”, elencando os que podem satisfazer as necessidades dos usuários e da organização de acordo com peculiaridades individuais, conforme Quadro 16.

TRADICIONAIS (Econômico-financeiras)	QUANTITATIVAS (Não-financeiras)	QUALITATIVAS (Não-financeiras)
Valores de ativos e passivos Lucros ou prejuízos Valores em caixa Custos de produtos Gastos operacionais Gastos não-operacionais Margem de contribuição Lucratividade Fluxos monetários Outras	Posição do Estoque Quocientes diversos (estoque, ativo, insumos, lucros etc.) Carteira de clientes Horas orçadas e trabalhadas Carteira de fornecedores Acompanhamento de pedidos Produtividade Outras	Grau de satisfação dos clientes e empregados Qualidade dos produtos Novos produtos e/ou serviços Relacionamento ambiental Relacionamento social Política de RH Outras

Quadro 16 – Visão atual da informação contábil

FONTE: Jackson e Sawyers, 2001 *apud* LUNKES, 2009, p. 104

Pode-se compreender a importância de um SIC pela quantidade e qualidade das informações que ele disponibiliza à organização, porém sua eficiência resultará, também, da eficiência de um sistema de informações do qual faça parte, o que implica sua evolução a partir do plano de contas com toda a estrutura segregada em conformidade com as

necessidades informativas da organização e dos usuários (LUNKES, 2009), além de atender o período de idealização das atividades gerenciais e administrativas “desde a etapa [inicial] do planejamento estratégico até o processo final de controle, [alcançando] a programação” (PADOVEZE, 2009, p. 98). O SIC deve desenvolver com competência seu papel alimentador e receptor das informações mais diversas (financeiras, não-financeiras, operacionais, não-operacionais, qualitativas etc.) para satisfação daquelas necessidades (PADOVEZE, 2009), o quê, não ocorrendo, promoverá a indisponibilidade de informações seguras e precisas para subsidiar a tomada de decisões dos gestores e usuários, principalmente externos (LUNKES, 2009).

Lunkes (2009, p. 106-107) apresenta os “campos de desenvolvimento” da Ciência Contábil a partir das tipologias de informação geradas pelo sistema de informações contábeis, demonstradas no Quadro 17.

TIPOLOGIAS	ABRANGÊNCIA	BASE ESTRUTURAL
Financeiras	Fluxos de caixa, solvência, riscos, segurança	Ativo e Passivo
Liquidez	Capacidade de pagamento, fluxo de caixa, solvência	Ativo e Passivo
Estrutura de capital	Sobrevivência da entidade	Passivo e PL
Atividades	Velocidade de rotação de Estoques, Contas a Receber, a Pagar, Capital, Dívidas etc.	Ativo e Passivo
Resultado	Lucros, rentabilidade, margens de contribuição, taxas de retorno	Receitas, Custos e Despesas
ROI – Retorno sobre Investimentos	Avaliar eficiência da organização	Ativo, Receitas, PL
EVA – Valor Econômico Agregado	Afere a riqueza gerada (lucro operacional maior que o custo do capital)	Receitas, Custos e Despesas, Ativo, Passivo, PL
Produto	Quantidade e qualidade, custos diretos e indiretos, suprimento	Custos
Potenciais	Ainda não resolvidas, mas cruciais para a organização	Intangíveis (qualificação, capacidade criativa, eficiência de processos, relacionamento com fornecedores, governos, clientes, meio ambiente etc.)

Quadro 17 – Visão de um SIC

FONTE: Lunkes, 2009, p. 106-107

Há de se ressaltar o papel dos instrumentos tecnológicos para a geração de um eficaz sistema de informações seja gerencial seja contábil. A clássica tríade da “teoria econômica básica” - terra, capital e trabalho (GEUS, 1999, p. 3) – foi acrescentada de mais

dois elementos: a tecnologia (“conjunto ciência-técnica”) e a organização empresarial (SANDRONI, 1989, p. 120). Na evolução do mundo dos negócios, viu-se a migração da dominação do capital como fator mais importante à geração de riquezas para a dominação do conhecimento, o que desenvolveu aprendizado, capacitação, eficiência na utilização de recursos. O domínio do conhecimento permitiu a evolução da organização e dos seus sistemas em todos os sentidos, visto ter gerado fundamentos para o progresso tecnológico (GEUS, 1999, p. 3-5), que acelerou a produtividade econômica pelo “uso dos computadores e da tecnologia da informação” tendo em vista o surgimento de um determinante econômico da produtividade: o “conhecimento tecnológico [assimila formas mais eficientes de produzir bens e serviços]”. (MANKIW, 2010, p. 388, 535).

Drucker (1999, p. 87-89) demonstra a diferença entre dados, informações e utilização de recursos tecnológicos (computadores) no processo de tomada de decisão. Dados iniciais ou brutos representam o estágio prematuro da informação, são “minério de informação”, que precisa ser transformada, avaliada, dirigida a um objetivo específico e disponibilizada aos interessados. Os gestores ao se inquirirem sobre a quantidade e/ou qualidade de informações necessárias ao seu trabalho e posicionamento decisório, inobstante terem à disposição uma imensidão de dados e informações, não conseguem gerenciar tais instrumentos para os usuários, o que os leva a depender de um especialista ou de sistemas computadorizados para gerenciá-los. Acresça-se a isso, a necessidade da organização em trabalhar suas informações e seus dados relativos ao ambiente externo que influenciam sua estratégia, pois aqueles têm relação com as oportunidades e ameaças. Conclui o autor retrocitado (Op.cit., p. 89) sobre a impreterível e compulsória junção dos sistemas informatizado e contábil, este sob a perspectiva moderna de uma Contabilidade “abalada até as raízes por movimentos de reforma” e “intelectualmente mais desafiadora no campo gerencial e a mais turbulenta”.

Outra ênfase a ser considerada num sistema de informações contábil é a necessidade de ocorrer o alinhamento da filosofia institucional (missão, crenças, valores, visão) com as ações de gestores e trabalhadores, em suas rotinas e seus procedimentos diuturnos, e com as informações ao planejamento, sua execução e seu controle (LUNKES, 2009; KAPLAN; NORTON, 2006) para tornar a organização evoluída, eficiente e perene. Algo comparado, guardadas as devidas proporções, à evolução natural da espécie humana, abordada pela teoria evolucionista de Charles Darwin (1809-1882), quanto aos três fatores que determinavam a supremacia evolutiva de uma espécie sobre outra: *inovação* – desenvolvimento de habilidades pelos membros da espécie, *propagação social* - transmissão

de habilidades pela comunicação direta entre membros, *mobilidade* – membros não se isolam, mas vivem em grupos e se movimentam efetivamente (GEUS, 1999, p. 122).

O processo de alinhamento organizacional – da organização, dos recursos humanos, dos sistemas de gestão – é entendido como “parte explícita do processo de gestão” e aborda a união de componentes da organização (unidades) para criarem “integração e sinergia” pelo sincronismo de suas atividades (KAPLAN; NORTON, 2006, p. 293). A sinergia organizacional no aspecto financeiro (gestão, alocação de recursos), de clientes (satisfação de clientes comuns) ou de outro aspecto (*e.g.* compartilhar processos e serviços), (KAPLAN; NORTON, 2006), pode se basear no SIC, vez que dentre suas características está a de atender os usuários quanto à quantidade, qualidade e tempestividade das informações.

Visto no ambiente público, o sistema de informações gerado a partir da implementação do PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – derivará relatórios diversos para atendimento dos usuários internos e externos, principalmente os órgãos fiscalizadores e a sociedade, com viés mais transparente e fundamentado na realidade patrimonial pública. A NBCASP – Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – nº. 16.2/2008, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC - nº. 1129/2008, que atende disposições da Portaria nº. 184/08 do Ministério da Fazenda, a qual “dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis” de modo que incorporem as práticas internacionais vigentes e estabelecidas nas NICASP – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (BRASIL, 2008).

A NBCASP retrocitada define Sistema Contábil como uma “estrutura de informações” acerca dos atos e fatos da gestão da *res publicae*, objetivando “orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social” (NBCASP nº. 16.2/2008). A Contabilidade Pública, continua a NBCASP, se estrutura em um sistema de informações com subsistemas “que convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público”. O Quadro 18 ilustra essa estrutura.

Sistema	Subsistemas de informações	Abrangência
Contabilidade Pública	Orçamentário	Planejamento e Execução Orçamentária
	Patrimonial	Variações qualitativas e quantitativas
	Custos	Custos de bens e serviços destinados à sociedade
	Compensação	Controle dos atos de gestão que possam alterar patrimônio público

Quadro 18 – Visão do sistema e subsistemas da Contabilidade Pública

FONTE: BRASIL. STN, 2009 (NBCASP 16.2/2008, alterada pela Res. CFC nº. 1268/2009)

Ainda, conforme a NBCASP 16.2/2008, os subsistemas devem se integrar e integrar-se a outros subsistemas de informações para colaborar com a gestão sobre desempenhos de cada “unidade contábil” de acordo com sua *missão* institucional; permitir a avaliação de resultados alcançados na “execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade”; avaliar cumprimento de metas em conformidade com planejamento; e avaliar riscos e contingências.

2.3.1.2 Plano de Contas Estratégico

Um plano de contas corresponde a um agrupamento de contas (“instrumento de registro que tem por finalidade reunir fatos contábeis da mesma natureza”), que atendem a necessidade de registro e evidenciação de fatos patrimoniais da organização ocorridos durante sua existência (SÁ, 1990, p. 77, 333). Normalmente, o plano de contas contábil é composto de cinco partes, segundo Sá (Op.cit.): 1. Elenco de Contas (parte principal, da qual derivam as outras), 2. Descrição da função das Contas, 3. Descrição do Funcionamento das Contas, 4. Método de encerramento de contas e 5. Método de Demonstração de Contas. Sua estrutura, espinha dorsal das normas e dos procedimentos de registro contábeis, abrange a base conceitual da Ciência Contábil: Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receitas, Despesas, Custos (SÁ, 1990, p. 333-334; MARION, 2003, p. 134). Warren *et al* (2009, p. 348) simplesmente, descreve-o como uma “lista de contas no livro-razão” ou “projetado para satisfazer as necessidades de informações dos administradores [...] e usuários de suas demonstrações” (WARREN *et al*, 2009, p. 64).

As contas exprimem “a expressão total ou parcial de um fenômeno ou de uma série de fenômenos patrimoniais, acontecidos ou por acontecer”, segundo Sá (1990, p. 78), que elenca várias tipologias de contas em sua obra: analítica, aberta, corrente, bilateral, de compensação, de resultado etc. Elas são fundamentadas em uma “Teoria das Contas”, vinculadas e influenciadas pelo surgimento e pela evolução do pensamento contábil através das escolas doutrinárias: *Teoria Personalista* com a segregação das Contas do Proprietário, Contas dos Agentes-Consignatários e Contas dos Correspondentes; *Teoria Materialista* com a distinção das Contas Elementares ou Integrais e Contas Derivadas ou Diferenciais; *Teoria Positivista*, Contas Positivas e Contas Negativas; *Teoria Patrimonialista*, Contas Patrimoniais e Contas de Resultado, sendo a mais aceita e propagada no meio contábil (SÁ, 1990).

A quantidade de contas e sua qualificação é função da natureza e do volume de negócios e atividades da organização, onde serão ou deverão ser considerados interesses de terceiros como acionistas, gestores, governo, bancos etc. A relação de contas terá a extensão

das necessidades da organização e de seu porte (pequeno, médio, grande), envolvendo suas operações e transações (MARION, 2003; IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008).

O potencial informativo contábil a favor dos interesses dos diversos usuários, originado no projeto de elaboração de um eficiente plano de contas para as organizações (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008), demarca a ultrapassagem de fronteira da visão gerencial para a estratégica (à qual aludem SIMMONDS, 1981; DIXON; SMITH, 1993; LORD, 1996; ROSLENDER; HART, 2003; BALDUINO, 2003), vez que estará incorporada naquele projeto a expectativa da geração de variados e eficientes relatórios gerenciais que permitirão a célere e eficaz tomada de decisões dos interessados nos resultados organizacionais, principalmente se utilizados os avanços tecnológicos atuais (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008).

Fator também importante na construção de um plano de contas estratégico é “a adoção de um conceito de fonte única de informações ou banco de dados”, fonte esta originada na Contabilidade, gerando essas informações e esses dados a todas as áreas organizacionais (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008, p. 42).

O estabelecimento dos tipos de informação a serem utilizados pela organização deve considerar a alimentação dos relatórios operacionais e/ou gerenciais a partir da definição do seu plano de contas, que irá fornecer dados e informações úteis e necessárias para a gestão: se a percepção do elaborador for financeira, tal refletirá no plano de contas e, por derivação, nos relatórios gerados; se gerencial, igualmente refletirá essa percepção; se estratégica, da mesma forma (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008).

Na perspectiva estratégica, considerados os interesses dos usuários externos – governos, entidades governamentais, órgãos reguladores e fiscalizadores, acionistas, investidores -, um plano de contas segregará em seu bojo as contas por códigos inteligíveis de conformidade com a necessidade desses usuários (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008, p. 43). O plano de contas anteverá a utilização de um sistema de informações abrangendo as de natureza econômica na visão contábil, não econômica (nas demonstrações de resultados, capital, receitas e despesas, patrimônio líquido), física (complementa as econômicas, como relações entre produtos gerados e recursos, quantidade de clientes) e de produtividade, abordando “conceitos valorativos e quantitativos” como receita *per capita*, depósitos por cliente, despesa por setor etc. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008, p. 49-50).

Numa visão mais geral e profunda, embasada na estrutura de um plano de contas estratégico, a Contabilidade auxiliará, também, na avaliação de tendências ou cenários

visando os interessados nas informações e nos resultados organizacionais, implicando a alteração do modelo informacional para o modelo preditivo (conforme Lopes e Martins, 2005, p. 115, o valor preditivo auxilia usuários a “aumentar a probabilidade de prever resultados advindos de eventos passados ou futuros”), o que exigirá “conhecimento e sensibilidade do previsor” na apreciação daqueles cenários primitivos comparados aos modificados: estes vislumbrados num ambiente organizacional avançado tecnologicamente com constantes mudanças e inovações, instável economicamente, com a presença de grandes organizações, onde o centro das atenções é a entidade num mercado globalizado; aqueles em cenários e paisagens primitivas, enaltecendo a figura do proprietário como o mais importante na organização, mercado estável, delimitado e sem mudanças significativas, desenvolvimento tecnológico lento e incipiente (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008, p. 62-63; LOPES; MARTINS, 2005, p. 127).

O MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – conceitua plano de contas de modo bastante abrangente vinculando a “estrutura básica da escrituração contábil” às características da organização e as suas necessidades de informações e relatórios gerenciais e legais que possam suprir as carências informativas da gestão (BRASIL. STN, 2009, p. 16).

No ambiente público tem-se o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), desenvolvido pela STN – Secretaria do Tesouro Nacional, cuja finalidade é criar um padrão de registro e práticas contábeis de modo a favorecer os interesses da sociedade, dos contadores e gestores públicos, além de permitir a comparação das informações da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – instituído pela Portaria STN nº. 751, de 16.12.2009. Esse MCASP vem alterar profundamente as disposições anteriores da Lei nº. 4320/64, Leis Complementares nº. 101/2000 e 131/2009 relativas a registro e consolidação das contas nacionais, além de adaptar-se às exigências da Lei nº. 6404/76 e suas alterações, de usuários externos em relação às NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

De forma particular, o MCASP (BRASIL. STN, 2009) introduz na prática da escrituração contábil pública o Plano de Contas Único (PCU) numa visão abrangente das necessidades governamentais e dos usuários internos e externos: governos nos três níveis (União, Estados/Distrito Federal e Municípios), servidores, Contadores e sociedade, acrescendo ao *statu quo* uma melhor consolidação das contas nacionais (Art. 51, LRF),

ampliando a transparência (Art. 48, III, LRF) e padronizando linguagem, comunicação e práticas). A STN – Secretaria do Tesouro Nacional, órgão do Ministério da Fazenda (CFC, 2007) – harmoniza tais alterações com as disposições manifestas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) no documento intitulado “Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil”, que estabelece “três grandes diretrizes estratégicas” – promoção do “desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, estímulo à “Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS)” e fortalecimento institucional da “Contabilidade aplicada ao Setor Público” – e tendo os seguintes objetivos:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial (BRASIL. STN, 2009).

Nessas intenções de modernização e harmonização com as normas internacionais, buscaram-se formas de mensurar, avaliar e visualizar o patrimônio público focando não apenas as receitas e despesas, mas a situação patrimonial relativa a bens, direitos e obrigações dos entes públicos. Na perspectiva de mercado, comparando-se com as transformações ocorridas no setor privado, serão demonstradas em relatórios financeiros, operacionais e gerenciais mais realistas as alocações dos recursos públicos ingressados no erário pela veia tributária, principalmente. A *res publicae* será percebida mais nitidamente, fato que não ocorre presentemente, o que irá favorecer sua percepção pela sociedade e pelos usuários externos (e.g., na avaliação de pedido de empréstimo externo, os organismos internacionais de crédito, certamente, não avaliarão somente os ingressos e dispêndios, mas quererão avaliar o patrimônio, o fluxo de recursos).

O Quadro 19 mostra as mudanças ocorridas no setor público, exigíveis a partir de 2011 para a União, 2012 para Estados/Distrito Federal e 2013, Municípios (BRASIL. STN, 2009) relativas à estrutura patrimonial e suas disposições pontuais e conceituais, vislumbrando-se, a partir delas, aspectos patrimoniais, orçamentários e fiscais (em destaque, as principais alterações). Evidenciam-se registros de planejamento, execução e controle do PPA – Plano Plurianual – e de Custos, o que permitirá um acompanhamento e uma leitura das transformações patrimoniais e orçamentárias do patrimônio público.

1 ATIVO	2 PASSIVO
1.1 Ativo Circulante 1.2 Ativo Não Circulante CONTAS PATRIMONIAIS	2.1 Passivo Circulante 2.2 Passivo Não Circulante 2.5 Patrimônio Líquido
3 Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 Pessoal e Encargos 3.2 Benefícios Previdenciários [...] 3.9 Outras Variações Patrim. Diminutivas CONTAS DE RESULTADO	4 Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 Tributárias e Contribuições 4.2 [...] 4.9 Outras Variações Patrimoniais Ativas
5 Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 <i>Planejamento Aprovado</i> 5.1.1 <i>PPA Aprovado</i> 5.1.2 <i>Projeto da LOA</i> 5.2 Orçamento Aprovado 5.3 Inscrição de Restos a Pagar CONTAS ORÇAMENTÁRIAS	6 Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 <i>Execução do Planejamento</i> 6.1.1 <i>Execução do PPA</i> 6.1.2 <i>Projeto de Aprovação da LOA</i> 6.2 Execução do Orçamento 6.3 Execução de Restos a Pagar
7 Controles Devedores 7.1 Atos Potenciais 7.2 Administração Financeira 7.3 Dívida Ativa 7.4 Riscos Fiscais 7.8 <i>Custos</i> CONTAS DE CONTROLE	8 Controles Credores 8.1 Execução dos Atos Potenciais 8.2 Execução da Administração Financeira 8.3 Execução da Dívida Ativa 8.4 Execução dos Riscos Fiscais 8.8 <i>Apuração de Custos</i>

Quadro 19 – Nova Estrutura do Plano de Contas Público

FONTE: BRASIL. STN, 2009

2.3.1.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

ABC (*Activity-based costing*) é “um método de acumulação e alocação de CIF [Custos Indiretos de Fabricação]” aos diversos produtos fabricados (WARREN; REEVE; FESS, 2008, p. 13), correspondendo à agregação de valores (custos) indiretos a cada etapa de seu desenvolvimento como processamento, inspeção, estocagem, movimentação etc. sendo contabilizados nesses “*grupos de custos de atividade*” (WARREN; REEVE; FESS, 2008, p. 396). Ele colabora para a determinação do preço final do bem produzido em circunstâncias tais onde há incidência de muitos custos indiretos na produção, sendo, pela sua peculiaridade, eficiente na fixação do preço acima de custos e despesas, de acordo com Warren, Reeve e Fess (2008, p.330). No entendimento de Perez Jr. e Oliveira (2007, p. 185-186), o ABC surgiu como uma “metodologia” para análise estratégica de custos referente aos insumos e às atividades pertinentes ao processo de produção, interessando-se pelos custos indiretos.

O Custeio Baseado em Atividades (*Activity-based costing* – ABC) diz respeito à alocação ou distribuição de custos incorridos nas diversas atividades desenvolvidas (compras, vendas, produção), os quais serão agregados aos bens e serviços finais. Para redução desses custos, muitas organizações inovam no trato com fornecedores, por exemplo, quando promovem alterações na forma de comprar e pagar suas aquisições (utilização de meios eletrônicos, do sistema *just-in-time* para entrega sem defeitos e na produção, melhoramento da

pontualidade e qualidade), bem como a utilização do recurso da terceirização de funções relativas a processamento, tecnologias de informação e finalização de produção (KAPLAN; NORTON, 2004b, p. 71).

São utilizados indicadores de custos relacionados a objetivos da organização dentro dos “quatro processos de gestão operacional”, abordados por Kaplan e Norton (2004b, p. 67-76): “Desenvolver e sustentar relacionamentos com os fornecedores, Produzir produtos e serviços, Distribuir e entregar produtos e serviços aos clientes e Gerenciar riscos”. O Quadro 20 demonstra a relação de alguns desses objetivos aos indicadores de custos.

Processo de gestão	Objetivos	Indicadores de custos
Com fornecedores	Reduzir o custo total de propriedade (TCO – <i>total cost ownership</i>).	.ABC da aquisição (pedir, receber, inspecionar, armazenar etc.); .Custo da transação; .Percentual das e-compras; .Avaliar fornecedores pela qualidade, entrega, custo.
Produção	Reduzir os custos	. ABC dos principais processos operacionais; . Custo por unidade de produção; .Despesas com marketing, vendas, distribuição e administrativas (% C.Total).
Distribuição e entrega	Reduzir custos de servir	.ABC de armazenar e entregar; .Percentual de clientes atendidos a baixo custo - meio eletrônico ao invés de telefones.
Riscos	Monitorar e gerenciar	.Percentual de CLD – créditos de liquidação duvidosa; .Percentual de recebíveis incobráveis; .Índices de endividamento, cobertura juros

Quadro 20 – Relação dos processos de gestão com objetivos e indicadores de custos

FONTE: Kaplan e Norton, 2004b, p. 72-80

Warren, Reeve e Fess (2008, p. 397-398) comparam o ABC a outros dois tipos de método de apropriação de custos: Taxa única e Taxas múltiplas de CIF, a fim de evidenciar sua eficiência na alocação dos custos indiretos. A Figura 9 emparelha os três métodos para se visualizar seus desempenhos no processo de alocação de custos indiretos.

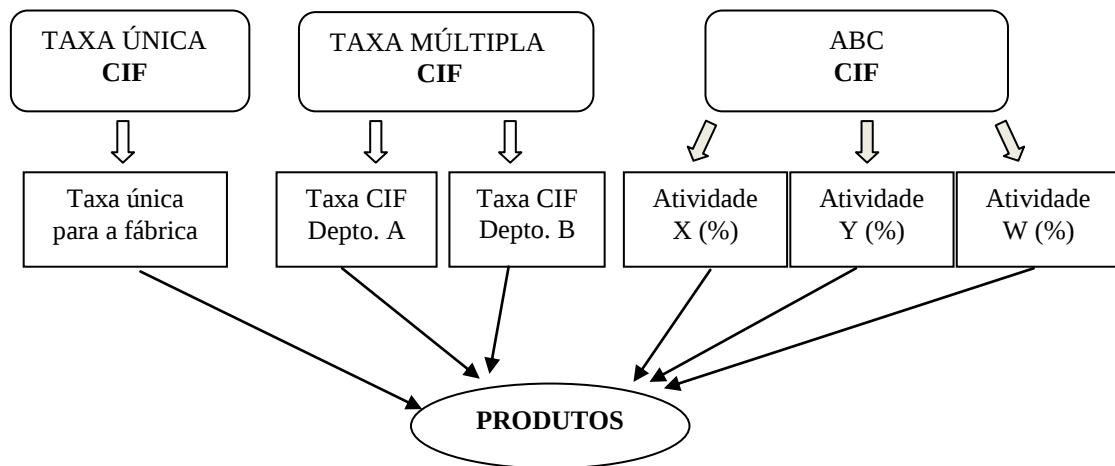


Figura 9 – Métodos de alocação de CIF: Taxa única, Taxas múltiplas e ABC

FONTE: Warren, Reeves e Fess, 2008, p. 393-397

A Taxa única de CIF é determinada e aplicada a todos os produtos fabricados a partir do quociente entre o “Total dos CIFs orçados” e o “Total orçado da base de alocação da fábrica” (base de alocação representa “medida das atividades operacionais” como “horas de MOD (Mão-de-obra direta), custo de MOD e Horas/Máquina”). O de Taxas múltiplas, diferentemente, aloca os CIF à proporção de sua utilização no processo produtivo por cada departamento ou setor envolvido na produção (departamento de montagem, *e.g.*, pode utilizar menos equipamentos que o de produção, logo este incorrerá em mais CIF). O ABC fornece mais exatidão à alocação dos custos indiretos, pois não a distorce como os anteriores, agregando em cada atividade, que permeia a produção, o valor vinculado a esta atividade e o produto fabricado através da *taxa de atividade* multiplicada pela base de atividades. A taxa de atividade surge com a divisão do valor do custo orçado de cada atividade pelo total estimado da base de atividades - \$ UM / horas de MOD, quantidade de atuações, horas de uso de máquinas etc. (WARREN, REEVE; FESS, 2008, p. 393-398).

Por sua vez, Ryan (2005, p. 239-240) historia brevemente acerca do surgimento dos métodos e das técnicas de tratamento dos custos indiretos, sintetizando seu emprego pelas empresas e pelos contadores e se referindo aos problemas de alocação que surgem na tomada de decisão sobre tal alocação: “The fundamental difficulty here is that the accountant is attempting to convert period incurred business and production costs to output decision costs”. Para enfrentar esses problemas, o autor apresenta dois métodos: o ABC e o PFC – Custeio do Fluxo do Produto (*Product Flow Costing*). O ABC tenta combinar operações de qualidade e mudança nos produtos durante o processo de fabricação, enquanto o PFC combina intervenções com adição de valor durante esse processo.

O ABC está assentado em ideias muito simples: os custos são diretos ou indiretos, sendo estes últimos cerca de 90% deles num processo de fabricação; a produção de um bem consiste numa série de atividades para realizá-la; essas atividades são analisadas por um importante conjunto de direcionadores de custos que vão determinar o montante dos custos relacionados ao bem; uma medida é determinada para cada custo direcionador de forma que permita a apuração dos custos indiretos de acordo com o nível de atividade empregada na sua produção; os custos indiretos das atividades podem ser absorvidos por departamento, na linha de produção ou por unidade. Ainda, o ABC permite duas abordagens: em uma, somente os custos mais importantes são absorvidos nas atividades pelo uso de medidas apropriadas de aferição; noutra, a original, todos os custos são absorvidos em cada unidade produzida conforme as atividades ali realizadas (RYAN, 2005, p. 240).

O PFC envolve uma produção que ocorre mediante a ação humana e a intervenção ordenada de recursos em determinado momento e lugar no processo produtivo, derivando um produto final com variadas formas de apropriação de recursos e agregação de valor, buscando-se, assim, atingir o axioma do “The value maximising firm [‘ll be] which generates maximum revenue at minimum cost” – *A maximização do valor da firma será o que gerar maior receita a um custo menor* (RYAN, 2005, p. 241). A base desse método de custo reside na ideia de o produto final e seus custos se originarem de insumos físicos, de ações interventivas sobre o principal insumo durante o processo produtivo e o tempo gasto na formação do produto nesse processo: “that a final product and its cost are derived from a series of physical resources [...], a series of ‘interventions’ upon that key resource and the time cost of holding the partly formed product as work in progress”. *Interventions* são definidas como ações realizadas objetivando agregar os insumos físicos a cada produto final já nas mãos do cliente (RYAN, 2005, p. 241).

Ampliando o entendimento sobre *interventions*, Ryan (2005, p. 241) classifica-as como “aquelas que geram o valor do produto ao cliente” (transfiguram fisicamente os recursos e adicionam benefícios ao produto como garantia/acordo do serviço) e “aquelas que não oferecem valor do produto ao cliente” (transfiguram os recursos fixos de produção e alteram a locação física do recurso). A Figura 10 demonstra uma produção do início ao fim – do fornecedor ao consumidor, onde *interventions costs* acontecem e são agregadas durante o processo de produção do bem em três estágios: logísticas de entrada (contratos, transporte, controle de qualidade e gestão de pedidos), processo de fabricação (intervenções para adição de valor pela utilização de insumo principal e de outros) e logísticas de saída (produto passa do controle final de qualidade para o estoque e deste para o cliente).

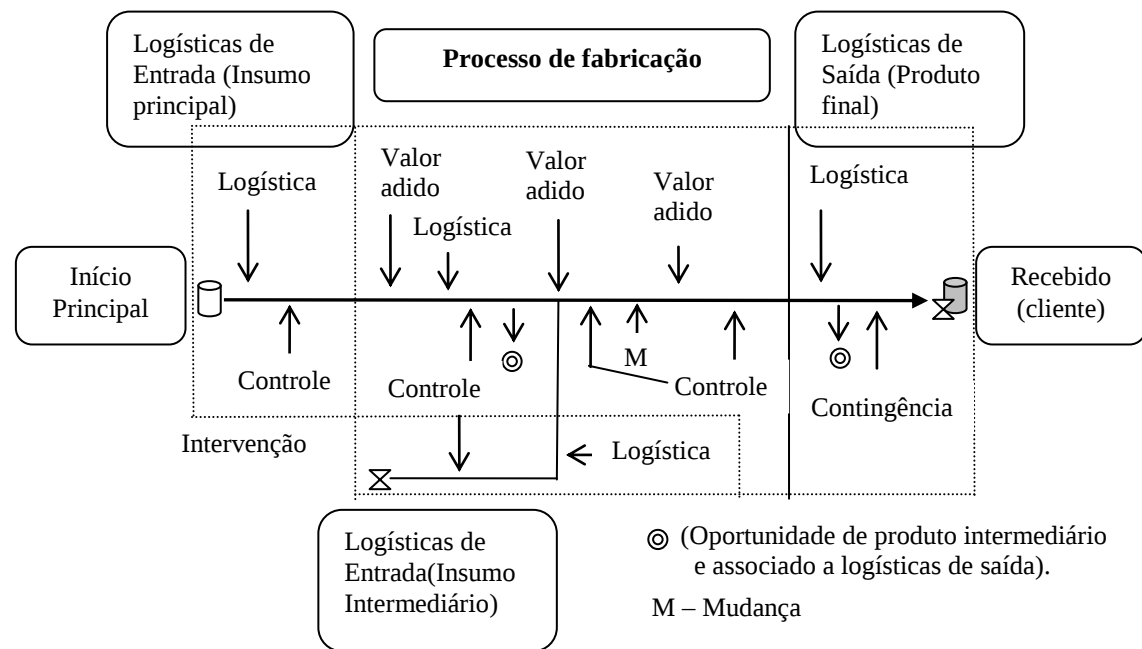


Figura 10 – Mapa de fluxo de produtos (PFC) com seus estágios, insumos e intervenções
 FONTE: Ryan, 2005, p. 242

Uma variante do ABC é manifesta por Kaplan e Norton (2008, p. 215): o TDABC - *Time-Driven Activity-Based Cost* (custeio baseado em atividade e tempo), surgido em 1997 de uma ideia evoluída com várias contribuições (KAPLAN; ANDERSON, 2007, p. 2), que “possibilita a construção de modelos de custeio poderosos e flexíveis, de maneira muito simples”. Os autores retrocitados (Op.cit., p. 215), para exemplificar, partem de informações hipotéticas de determinada empresa a partir da sua situação financeira para entender a situação de custos e lucros em suas atividades, cujos componentes (tecnologia, recursos humanos etc.) serão alocados nas várias linhas de produção, dando a conhecer o relacionamento entre eles, os produtos e os clientes.

Comparado ao BSC, que possibilita a criação de valor, o ABC provê um modelo de custo, mas ambos fornecem níveis diferentes de implementação e mensuração da estratégia organizacional (KAPLAN; ANDERSON, 2007, p. xi). A nova referência do *Time-driven* (tempo guiado/orientado) para o ABC abriu para as organizações a possibilidade de conhecer individualmente a lucratividade dos clientes no seu BSC na perspectiva dele, do cliente, quando elas os relacionam com o lucro gerado por eles, o que é favorecido pelo TDABC, uma metodologia com capacidade de *to measure, simply, accurately profitability at the individual costumer* – “medir, de forma simples, exatamente a rentabilidade no nível de cliente individual”. Como medida complementar de mensuração, as organizações utilizam as já convencionais práticas de conservação, satisfação e crescimento da clientela, unindo a

satisfação do cliente a sua lealdade e “melhora de seu desempenho financeiro”, entendido isso como a busca de um relacionamento lucrativo crescente (KAPLAN; ANDERSON, 2007, p. xii).

Mas na experiência prática do cotidiano das organizações que o utilizam, como se dá a aplicação do TDABC? Os autores (KAPLAN; ANDERSON, 2007, p. 8) dizem da simplicidade, economicidade e força da nova metodologia comparativamente ao tradicional ABC, posto que aquele elimina os dispendiosos procedimentos de levantamento e coleta de dados para possibilitar a alocação dos custos aos bens produzidos, e utiliza apenas dois simples cenários de estimativas para isso: (i) calcula o custo da capacidade de suprimento (custos de recursos fornecidos a um departamento – recursos humanos, tecnologia, equipamentos, supervisão, aluguel) *dividido* pela capacidade desse departamento (que é o tempo para executar o trabalho) , obtendo a “taxa de custo da capacidade [$C_{ci} = CT_{ccs} : C_{depto}$]”; (ii) utiliza a “ C_{ci} ” para distribuir custos dos recursos gastos no departamento ao custos dos bens por “estimativa da capacidade de demanda” (o modelo exige tempo estimado para processar ordem de cliente num departamento de serviços ao cliente, seja a ordem “manual, automática, internacional, de cliente novo [etc.]” com variações de cada um).

O Quadro 21 sintetiza o exemplo fornecido pelos autores retrocitados (KAPLAN; ANDERSON, 2007, p. 8-13) relativamente às diferenças no tratamento das despesas pelas duas metodologias de alocação de custos aos bens/serviços produzidos. Considerando uma despesa em dado trimestre de \$ 567.000 (inclui recursos materiais e humanos, aluguel etc.) para atendimento de serviços ao cliente, cujo valor não variará com flutuação da demanda por serviços e estará comprometido no trimestre aludido, *ceteris paribus* (SANDRONI, 1989, p.43).

O resultado aritmético/financeiro do Quadro 21 relativo ao ABC é demonstrado no quadro 22, obedecendo-se ao enunciado já prescrito. Observa-se ao final do cálculo o valor da Taxa de Custo Unitário alocado por atividade, que servirá para apropriação do custo total de cada cliente (quantidade de suas ordens, dúvidas / queixas e créditos multiplicada pelo valor encontrado).

ABC – Procedimentos	TDABC – Procedimentos
a) Inicia com entrevistas de funcionários do departamento e supervisores para conhecer atividades desenvolvidas. b) São apuradas três atividades: 1. Processar ordens dos clientes 2. Atender dúvidas e queixas dos clientes 3. Checar créditos de clientes. Nota: há dificuldades para entrevistas e levantamento de dados: subjetividade, incertezas e demora nas respostas.	a) Não considera a etapa inicial, pois ignora a abordagem do ABC quanto a entrevistas e levantamentos. b) Utiliza equações de tempo para atribuir direto e automaticamente os custos dos recursos às atividades executadas e transações processadas. c) Parâmetros necessários a estimar: 1. taxa de custo da capacidade de suprimento para o departamento; 2. capacidade usada em cada transação processada no departamento.
c) Supondo dispêndio de tempo percentual para as atividades (atribuído): 1. Processar ordens dos clientes (70%) 2. Atender dúvidas e queixas dos clientes (10%) 3. Checar créditos de clientes (20%). d) Coleta de dados: Ordens processadas – 49.000 unidades Dúvidas sanadas – 1.400 unidades Créditos checados – 2.500 unidades. Nota: mantidas iguais condições de execução para todas as ordens emitidas (tempo, dúvidas, queixas, esforços), a fim de facilitar análise. O ABC calcula a taxa média dos custos rateados, que serão alocados a cada cliente de acordo com suas ordens, seu atendimento e checagens de seus créditos.	d) A estimativa decorre da identificação do quantitativo de recursos (humanos, equipamentos) utilizados para a execução real do trabalho: 1. Taxa de custo da capacidade = Custo da capacidade de suprimento (:) Capacidade prática de suprimento dos recursos. e) Supondo: 28 empregados no departamento; Cada um trabalha – em média – 20 dias/mês (60/trim); são pagas 7,5h/dia; Cada um trabalha 450h/27.000 min/trim; gasta 75min/dia para educação, treinamento, folga; Na prática, portanto, cada um trabalha 22.500min/trim (375min/dia x 60 dias/trim); todos os 28 trabalharão 630.000min/trim – é a capacidade prática. A taxa de custo será, então = \$ 0,90/min (\$ 567.000/630.000min). 2. capacidade usada em cada transação processada no departamento é o tempo utilizado em cada transação (estimado com base em observações ou entrevistas).

Quadro 21 – Comparativo de procedimentos do ABC e TDABC

FONTE: Kaplan e Anderson, 2007

Atividades	(%) Tempo despendido	Custos atribuídos (\$)	Coleta de dados (Unid)	Taxa Custo alocado (\$/unid)
Processar ordens dos clientes	70	396.900	49.000	8,10
Atender dúvidas e queixas dos clientes	10	56.700	1.400	40,50
Checar créditos de clientes	20	113.400	2.500	45,36
Somas	100	567.000	-	-

Quadro 22 – Cálculos do ABC com base no Quadro 21

FONTE: Kaplan e Anderson, 2007

O resultado aritmético/financeiro do Quadro 21 referente ao TDABC é demonstrado no quadro 23, obedecendo-se ao enunciado já prescrito. Percebe-se uma maior precisão na apuração e alocação dos custos, vez que o tempo considerado a cada atividade determina o exato valor de utilização real dos recursos na produção, aferindo, também, a sua não utilização pela inatividade no processo produtivo.

Atividades	Tempo despendido	Coleta de dados (Unid)	Total de tempo	Custo total alocado (\$)
Processar ordens dos clientes	8 min	49.000	392.000 min	352.800
Atender dúvidas e queixas dos clientes	44 min	1.400	61.600 min	55.440
Checar créditos de clientes	50 min	2.500	125.000 min	112.500
Subsoma	-	-	578.600 min	520.740
Capacidade utilizada (92%)	-	-	578.600 min	520.740
Capacidade não utilizada (8%)	-	-	51.400 min	46.260
Soma	-	-	630.000 min	567.000

Quadro 23 – Cálculos do TDABC com base no Quadro 21

FONTE: Kaplan e Anderson, 2007

A partir da estimativa do tempo consumido por atividade (8, 44, 50 min), será obtida a Taxa de Custo da Capacidade para cada uma dessas atividades, sendo utilizado para cálculo o valor unitário de \$ 0,90/min (parâmetro 1), conforme Quadro 24, a seguir.

Atividades	Tempo despendido	Taxa de Custo da Capacidade (\$ 0,90/min)
Processar ordens dos clientes	8 min	\$ 7,20
Atender dúvidas e queixas dos clientes	44 min	\$ 39,60
Checar créditos de clientes	50 min	\$ 45,00

Quadro 24 – Cálculos da Taxa de Custo da Capacidade com base no Quadro 21

FONTE: Kaplan e Anderson, 2007

Atividades	Tempo despendido	Coleta de dados (Unid)	Total de tempo	Taxa de Custo (\$)	Custo total alocado (\$)
Processar ordens dos clientes	8 min	51.000	408.000 min	7,20	367.200
Atender dúvidas e queixas dos clientes	44 min	1.150	50.600 min	39,60	45.540
Checar créditos de clientes	50 min	2.700	135.000 min	45,00	121.500
Subsoma	-	-	593.600 min	-	534.240
Capacidade utilizada (94,2%)	-	-	593.600 min	-	534.240
Capacidade não utilizada (5,8%)	-	-	36.400 min	-	32.760
Soma	-	-	630.000 min	-	567.000

Quadro 25 – Cálculos da Taxa de Custo da Capacidade alocado com alteração de demanda

FONTE: Kaplan e Anderson, 2007

Conforme Quadro 25, no caso de haver flutuação no quantitativo de dados da organização (aumento da demanda por bens/serviços, *e.g.*), *ceteris paribus*, a informação dos

custos a serem alocados será imediata se utilizado um simples *software* de cálculo dos dados informados, constituindo-se o TDABC num modelo de custo padrão.

Dadas as dificuldades e onerosidades do ABC, que limitavam e retardavam o processo de alocação de custos, mesmo porque dispendioso, demorado e não atendendo as exigências da produção e demanda (volumosas e variadas), muitas empresas que utilizavam diversos *softwares* o abandonaram, passando a utilizar programas não integrativos que não proporcionavam uma visão holística e particular do sistema produtivo e da alocação dos custos e rentabilidade, o que foi corrigido pelo uso do TDABC (KAPLAN; ANDERSON, 2007, p. 7-8).

2.3.1.4 Valor Econômico Adicionado - EVA (*Economic Value Added*)

Economic Value Added é uma novidade como método de mensuração do desempenho organizacional e seus resultados, que surgiu na década dos anos 1980 nos EE.UU., usado como “instrumento de medida de valor” (YOUNG; O’BYRNE, 2003, p. 30; OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2007, p. 188; VASCONCELOS, 2005, p. 182). Tem como base o lucro econômico ou residual, e que vislumbra a geração de riqueza com base na superação dos seus custos de capital e operacionais pelos resultados auferidos (YOUNG; O’BYRNE, 2003, p. 30; OLIVEIRA; WARREN; REEVE; FESS, 2008, p.287). Por essa via de entendimento, pode-se considerar o EVA um modelo de avaliar o efetivo desempenho organizacional pela geração de “frutos” de valor, auxiliando a gestão dos negócios.

Essa ferramenta de gestão surgiu das ideias de Bennett Stewart, engenheiro eletricitista da consultoria Stern Stewart & Company, que patenteou a marca EVA. Stewart, conforme críticas de alguns estudiosos da área organizacional-contábil, apenas “se utilizou de uma ideia antiga, retorno sobre o capital investido e colocou uma roupagem moderna”; outros, comparam a ferramenta ao CFROI (*cash flow return on investment* – retorno de fluxo de caixa sobre investimento), que “compara os fluxos de caixa da empresa com o capital ajustado à inflação utilizado para produzir esses fluxos” (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2007, p. 189; VASCONCELOS, 2005, p. 189). Constitui uma inovação inobstante ser “essencialmente uma reembalagem de princípios fundamentais de finanças corporativas e de gestão financeira que são conhecidos de longa data” (YOUNG; O’BYRNE, 2003, p. 20).

Atendendo seu papel de avaliar desempenhos e resultados, o EVA pode colaborar para a construção e evolução de estratégias organizacionais como “planejamento estratégico, alocação de capital, orçamentos operacionais, mensuração do desempenho, recompensa salarial dos administradores, comunicação interna e comunicação externa”, estabelecendo,

desse modo, vínculo com a VBM (*Value-based Management* – Gestão baseada em valor) e se confundido sob certas circunstâncias de avaliação com esta (YOUNG; O'BYRNE, 2003, p. 31).

Por outro lado, ao analisar a finalidade maior das organizações em gerar riquezas, Drucker (1999) é categórico em assertar acerca das necessidades delas em possuir informações - classificadas por ele em básicas, sobre produtividade, sobre competência e alocação de recursos -, que permitirão aos gestores tomarem decisões em vista do alcance de resultados planejados. Dentre as informações sobre produtividade, Drucker (Op.cit.) enfatiza a qualidade do artefato EVA (*Economic Value Added*) como um excelente e realista aferidor da produção de riquezas pelas organizações, as quais devem demonstrar em seus registros e demonstrativos contábeis sua real posição quanto à geração ou não de lucros.

A grande preocupação organizacional quanto à valorização do EVA nas suas práticas gerenciais é “a maximização dos lucros dos detentores de capital”, i.e., remunerar bem e melhor os investidores e acionistas proprietários dos recursos nela investidos, fato que envolve circunstâncias e fatores diversos que levam a uma outra preocupação: criar valor. Tal se justifica pelas mudanças correntes mundo a fora nas relações dos investidores e acionistas com as organizações detentoras de seus recursos, sejam essas mudanças relacionadas ao processo globalizante e “democrático” do mercado de investimentos e de capitais, alterações nos controles de fluxos de capitais, desregulamentação e melhoria dos controles, novos entendimentos sobre o trato das finanças, maior liquidez e crescimento de “investimentos institucionais”, disseminação e popularização do desenvolvimento tecnológico (YOUNG; O'BYRNE, 2003, p. 21).

Nesse mister, os gestores, cujas ações devem estar focadas nos objetivos organizacionais e se refletindo no seu crescimento pessoal, são os detentores do poder para decidir acerca dos momentos e das situações em que, sob pressão de mercado, deverão criar valor, premidos pela competitividade desse mercado que exige deles o conhecimento e domínio de ferramentas com as quais não possuem muita afinidade e que determinarão a sobrevivência ou não da organização (YOUNG; O'BYRNE, 2003).

Com base nessa intenção gerencial, pode ser utilizada a ferramenta MVA (*Market Value Added*), que resulta da diferença entre o valor de mercado e todo o capital investido pela organização, sendo o valor de mercado, conforme Young e O'Byrne (2003, p. 39) e Vasconcelos (2005, p.188), “função das expectativas que o mercado tem em relação aos fluxos de caixa livres futuros, descontados pelo custo do capital” e o capital investido todas as suas dívidas para com terceiros e acionistas.

Young e O’Byrne (2003, p. 33-44), analisando aspectos de geração de riqueza nas organizações, ressaltam alternativas para se analisar essa geração de riqueza até o advento do EVA como solução para resolver questões voltadas para isso, fato que, observadas as circunstâncias de cada momento, irão favorecer a gestão de negócios das organizações, bem como a maximização do lucro de investimentos dos proprietários do capital, conforme demonstrado no Quadro 26.

Aspectos Opções	Fatores decisivos	Cálculo	Cálculo adicional
Fluxo de Caixa Descontado/FCD	Magnitude <i>Timing</i> Grau de incerteza	$FCD = \sum FC / (1 + r)^t$	Fluxo de Caixa Livre (FC) = EBITDA – Depr – IR = NOPAT + Depr – Disp – ΔNCG
Taxa Interna de Retorno / TIR	Alternativa ao FCD Mais simples Cálculo sem estimar custo de capital	$TIR = VPL_n / I_0$	A soma dos VPL de “n” períodos é subtraída do Investimento inicial (I_0), indicando criação de riqueza ($TIR > \text{Custo } k$)
Valor de Mercado Agregado /VMA	Abrange soma das dívidas para com terceiros e capital de acionistas Mensura a riqueza em estoque	MVA= Valor de mercado – capital investido	Deve-se considerar custo de oportunidade e valores pagos a acionistas
Retorno em Excesso / RE	Calcula o capital desde a fundação Acumula criação da riqueza (Riq) Mensura a riqueza em estoque (não avalia desempenho para criação de valor)	$RE_n = RiqCorrente_n - RiqEsperada_n$	$.RiqCorrente_n = (\sum Dividendos_{1,2,3,...,n} (1+ck)^{n-1} - 2, -3, ... -n + Preço_n - Preço_0) (1+ck)^n$ $.RiqEsperada_n = \text{custo de oportunidade } [I_0 \times (1+i)^n + \text{novas ações}(1+i)^n]$
EVA	Pode ser calculado em quaisquer dos níveis divisionais Indicador de fluxo (não de estoque) Indica lucro econômico, gera “renda” para acionistas.	Vendas líquidas - Desp. Operacionais = EBIT (L.Op.) - IR = NOPAT (LLAIR) - Custo do capital ($CI_n \times i\%$) = EVA	Lucro econômico e riqueza gerada para acionistas. Valor de mercado = VOC (valor das operações correntes) + VCF (valor de crescimento futuro) VOC= capital investido + EVA corrente capitalizado VCF= valor capitalizado de melhoria do EVA.

Quadro 26 – Comparação dos indicadores de geração de riqueza

FONTE: Young e O’Byrne, 2003, p. 33-44

O EVA, como demonstrado por Young e O’Byrne, constitui-se num importante mensurador de desempenho e criação de valor nas empresas, aliando a satisfação do investidor e acionista por maiores e melhores resultados com a perenidade da empresa a partir desses mesmos resultados. No entanto, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 199) salientam os “ajustes contábeis para calcular o EVA” – em torno de quinze, que permitirão uma melhor

avaliação desse indicador, abrangendo “valorização e custeio de estoques”, “sazonalidade”, “baixa de débitos incobráveis”, pendências de receitas e despesas (reconhecimento, questões tributárias, inflacionárias) etc. De outra forma, Young e O’Byrne (2003, p. 103) chamam a atenção para o fato de os “não-contadores” não terem muita afinidade com os demonstrativos gerados pela Contabilidade, os quais são por aqueles “menosprezados”, o que, de certa forma, explica os grandes escândalos financeiros correntes, fato que levou os inspiradores do EVA a promoverem-no “como uma maneira de superar as decepções da contabilidade e de produzir uma medida de desempenho ‘verdadeira’ ou ‘econômica’”. Ressaltam, ainda, os autores (Op.cit.) que possíveis limitações operacionais da ferramenta podem ser superadas, vez que são permitidos ajustes, sem inibição pelas convenções contábeis.

2.3.1.5 Custos Estratégicos (*Strategic Costs*)

A conceituação de *Strategic Costs* na literatura contábil – como o próprio termo já induz – considera a utilização de procedimentos relativos à estratégia organizacional fundada num sistema de “informações mercadológicas e estratégicas”, que desenvolverá outras estratégias, melhores e mais eficientes, para a aquisição de “vantagem competitiva sustentável” (Guilding; Cravens; Tayles, 2000 *apud* SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007), além de favorecer a busca de um objetivo mais amplo, evidenciando a “importância estratégica das informações de custos” (Shank; Govindarajan, 1997 *apud* SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007). Esses custos abrangerão, de acordo com os autores retrocitados, diferentes formas e complexos manuseios de fatores produtivos, aplicados de tal forma que gerem a emergência de situações particulares de custos na produção surgente.

Nesses aspectos apontados, deve-se compreender *lato sensu* o alcance das influências dos custos no processo produtivo, percebendo-se as interrelações dos elementos presentes no processo e identificando-se suas participações em cada local e/ou aspecto particular e geral da atividade organizacional (SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007).

Custos Estratégicos se vinculam à gestão organizacional quanto a sua apuração, ao controle, acompanhamento e gerenciamento, derivando o que é conhecido como SCM (*Strategic Cost Management*) – Gestão Estratégica de Custos, que, de acordo com Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 34-35), abrange a totalidade de procedimentos estratégicos voltados para a melhoria do desempenho organizacional apoiados na análise e avaliação de custos do processo produtivo e de gestão administrativo-operacional. Os autores enfatizam a importância da SCM como auxiliar no processo decisório, na mensuração do desempenho e na capacidade de agregar valores a partir de uma visão mais ampla e objetiva dos propósitos

da organização. Ainda, os autores (Op.cit.) comparam a abordagem tradicional com a abordagem estratégica de custos, cuja demonstração está transcrita no Quadro 27.

Abordagem tradicional de custos – análises	Abordagem estratégica de custos – ferramentas / análises
. ponto de equilíbrio (<i>break-even point</i>) . variações entre custo real, custo padrão . valor presente . índices financeiros . retorno sobre investimentos . ferramenta TQC – qualidade total	. agrupamento de atividades . direcionadores de custos (<i>cost drivers</i>) . atividades que agregam ou não valor . processos operacionais e administrativos . <i>benchmark</i> . custo da qualidade . rentabilidade de clientes . redução dos tempos dos ciclos operacionais . fragmentação/concentração de atividades . custeio de produtos e serviços.

Quadro 27 – Comparação entre as abordagens tradicional e estratégica de custos

FONTE: Oliveira, Perez Jr. e Silva, 2007, p. 35

Citando Govindarajan e Shank (1997, p. 117), Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p.35) destacam as diferenças dos paradigmas da contabilidade gerencial tradicional para a “moderna gestão estratégica de custos”, onde são destacadas questões relativas à análise de custos, seu objetivo e a compreensão do comportamento desses custos, conforme demonstrado no Quadro 28.

Paradigmas Aspectos	Contabilidade Gerencial Tradicional	Moderna Gestão Estratégica de Custos
Análise de custos	. Produtos, clientes, funções . Enfoque interno . Conceito-chave de valor agregado	. Em termos dos estágios da cadeia de valor global . Enfoque externo . Conceito estreito de valor agregado
Objetivo da análise	. Manutenção de resultados . Direcionamento da atenção . Resolução dos problemas	. Mesmos objetivos, mas em conformidade com projeto de gestão e posição estratégica básica: ou liderança de custos ou diferenciação de produto
Comportamento dos custos	É função do volume de produção: fixo, variável, misto, em degraus.	É função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas: custos estruturais e de execução.

Quadro 28 – Comparação entre paradigmas tradicional e estratégico da gestão de custos

FONTE: Govindarajan e Shank, 1997 *apud* OLIVEIRA, PEREZ JR. e SILVA, 2007, p.35

São ofertadas variadas formas de apurar, controlar e mensurar os custos na literatura contábil. Encontram-se nela métodos, formas de tratamento e gerenciamento desses custos. À primeira vista, entende-se que a análise dos custos, principalmente a sua análise estratégica inserta no processo gerencial, deve privilegiar o “objetivo principal de fornecer subsídios” aos gestores para uma eficiente tomada de decisão, ocorrendo de modo prévio e concomitante ao processo produtivo e prosseguindo mesmo após o término deste. Na fase

primeira de análise, são observados aspectos qualitativos e quantitativos dos custos; na segunda, verificam-se a evolução e o controle para o alcance de metas pré-estabelecidas; na terceira, análise pós-produção, são observadas distorções entre o que foi planejado (metas e padrões) e o realizado de fato (decorrente do processo produtivo), sendo importante para isso a disponibilidade de um sistema gerencial de informações, que envolva um sistema contábil, e a prática de políticas estimuladoras aos trabalhadores (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2007, p. 209-214).

Conforme Oliveira e Perez Jr. (2007, p. 211-214), a Contabilidade de Custos – pode-se entendê-la sob a perspectiva estratégica (ou a SCM, vista do mesmo modo) - engloba o tratamento e a análise de custos de produção, principalmente os relacionados à matéria-prima e seu controle, envoltos na utilização de técnicas administrativas e de mercado e num sistema de controle interno, que gera, também, como a Contabilidade, relatórios gerenciais informativos acerca da posição dos custos dos insumos e do uso de máquinas e equipamentos no processo. Fundamentalmente, embasando *pari passu* as informações dos sistemas – interno e contábil –, são observados os princípios e as convenções contábeis como Consistência, Competência, Realização da receita, Materialidade etc.

A gestão dos custos sofreu um processo histórico de aperfeiçoamento, tendo iniciado com o uso de métodos aleatórios e empíricos, alcançando nos dias de hoje complexidade e sofisticação com o TCM (*Total Cost Manager*) e o ABC (*Activity-based Costing*), conforme Kaplan (1996 *apud* OLIVEIRA; PEREZ JR., 2007, p. 214-215). No processo de análise e gestão dos custos, instrumentos ou ferramentas são utilizados para gerar controle e informações aos tomadores de decisão. Warren, Reeve e Fess (2008, p. 148) salientam a importância dos relatórios gerenciais e o cuidado dos contadores gerenciais em analisá-los e avaliá-los, enquanto Oliveira e Perez Jr. (2007, p. 216-222), de modo objetivo, e Warren, Reeve e Fess (2008, p. 238-239, 277-283, 48-50), mais profundamente, apresentam “ferramentas” ou procedimentos de análise dos custos:

a) “Comparação com as metas e os padrões estabelecidos” – análise da produção real com a planejada vinculada a padrões já determinados; os padrões “são as metas de desempenho”, podendo ser adotados para apurar custos com materiais diretos, mão-de-obra e custos indiretos, integrados em “**sistemas de custo-padrão**”;

b) “Análise de custos por categoria” – abordam-se os custos por sua tipologia: encargos sociais, energia elétrica, comunicações, depreciações etc.;

c) “Análise de custos por departamentos ou divisões” – torna-se insuficiente

para atender as necessidades de controle da organização por desconsiderar falhas nos processos; tratada por Warren, Reeve e Fess (Op.cit., p. 277) como centro de responsabilidade ou centro de custo;

d) “Análise de custos por processos” – complementa a ferramenta anterior, abarcando inclusive os custos das atividades; aplicado principalmente ao ramo industrial;

e) “Análise da cadeia de valor” – as atividades desenvolvidas pela organização, geradoras de valor, alcançam desde a recepção de insumos dos fornecedores, passando pela produção até a entrega do bem final ao cliente, atingindo, por vezes, os serviços pós-vendas. Peça de grande importância na gestão estratégica de custos, a cadeia de valor compreende uma visão detalhada da estrutura produtiva nas fases de pesquisa e desenvolvimento, compra de matéria-prima, qualificação de mão-de-obra, propaganda e publicidade, atendimento a clientes e pós-vendas. Como forma mais atual e dinâmica da formação e estruturação da cadeia de valor, atualmente é utilizada a cadeia de suprimentos (*suplly chain*) que proporciona controle dos pontos extremos da produção - fornecedores de matéria-prima e clientes:

A organização da produção com base na demanda estimada, integrando as duas pontas da cadeia (fornecedores e clientes), é o novo modelo administrativo adotado pelas companhias para evitar o desperdício, reduzir custos e oferecer um melhor serviço ao consumidor. (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2007, p. 221).

Inserem-se dentre os tipos de custos – podendo ser considerados hoje muito estratégicos –, os custos ambientais, entendidos como os econômicos, sociais, de proteção ao trabalhador e institucionais. Os primeiros, econômicos, referem-se à utilização, no processo produtivo, de insumos prejudiciais ao meio ambiente, os quais fazem surgir os segundos – sociais – resultantes da degradação ambiental, que proporciona desconforto e prejuízos à sociedade. Os custos de proteção ao trabalhador envolvem sua segurança, melhor ambientação do local de trabalho, treinamentos e redução de perigos no uso e contato com agentes poluentes. Os institucionais são consequências das ações destrutivas das organizações em relação ao meio ambiente, com os quais elas buscam recuperar suas imagens junto à sociedade (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2007, p. 225-229).

Assiste-se no ambiente público à perspectiva de serem inseridos controles avaliativos de um incipiente, mas benvido, sistema de custos, conforme já determinado há muito pela Lei nº. 4320/64, no seu artigo 99, porém não cumprido; mais tarde, em 1988, prescrito pela nova Constituição Federal, artigo 71, inciso IV (BRASIL, 1999), como competência do controle externo exercido pelo Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (“realizar, por iniciativa própria, da [...] inspeções e auditorias de natureza

[...] patrimonial [nas entidades públicas]”) e mais recente pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº. 101/2000, art. 50, §3º.):

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. (Lei nº. 4320/64)

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: [...]

§3º. A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (LC nº. 101/2000)

Pretende-se com a padronização da Contabilidade Pública do Brasil aos modelos internacionais, conforme missão do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis constituído pela Portaria STN nº. 136/2007 (BRASIL.STN, 2009), possibilitar maior transparência e melhor acesso às informações pelos usuários, além de auxiliar a gestão pública na tomada de decisões (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 1), objetivos esses constantes do documento “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”, emitido pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), que ressalta dentre as ações a serem desencadeadas pela STN a “c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;”, acompanhada da “convergência aos padrões internacionais”, desenvolvimento de novos tratamentos aos componentes patrimoniais públicos, alterações nos padrões das demonstrações contábeis e abrangência, na avaliação contábil, das “dimensões social, econômica e fiscal” relacionadas ao “impacto das políticas públicas e da gestão” (BRASIL. STN, 2009).

A NBCASP – Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - nº. 16.2, Resolução nº. 1129, de 21.11.2008 (BRASIL. STN, 2009), inclui na estrutura do sistema contábil público o subsistema de informações de custos que “registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública”, o qual deve estar integrado a outros e a seus pares (Orçamentário, Compensação e Patrimonial) com o fim de oferecer subsídios à gestão para a tomada de decisão, o que envolve a avaliação de desempenhos de unidades, de resultados, de metas do planejamento, riscos e contingências.

Slomski (2007, p. 55) prega a “importância da Contabilidade de Custos na gestão da coisa pública”, pois o autor entende essa necessidade como fundamental para a gestão e o controle do patrimônio público, que utilizará algum dos sistemas contábeis de custeio como ferramenta de aferição e avaliação das práticas gerenciais públicas. Prescrições legais sobre controles de custos, preconizadas pela legislação brasileira desde há muito, como antes relatado, corroboram o entendimento manifestado por Slomski (2007), do que se conclui que

a administração pública nacional carece de instrumental avaliativo de seus resultados para constatar o “desempenho dos gestores e da entidade governamental, com o objetivo de demonstrar sua eficiência econômica, através do resultado econômico, e o cumprimento da LRF” (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 2).

2.4 Pontos de confluência do Planejamento Estratégico e da Contabilidade Estratégica

As organizações, em vista de sua filosofia institucional (LUNKES, 2009) e seus objetivos mais significativos, constituem princípios gerais como alicerce da sua estrutura orgânica: Rentabilidade, Crescimento, Ambientação. Todas elas, então, fundamentadas nos seus princípios, buscam desenvolvimento e crescimento econômico lastreados em seus atos de gestão e estratégias. Classicamente, elas poderiam ter como princípios norteadores para busca de sua prosperidade econômica e organizacional, conforme Palomo (1999, p. 35):

- a) a relação direta entre produtividade e prosperidade, princípio manifestado por Frederick Taylor (1856-1915);
- b) cada atividade relacionada a um tempo de execução, cujo ajuste considerará a evolução tecnológica a se dar num tempo qualquer;
- c) a seleção, treinamento e capacitação de empregados para desempenharem suas tarefas da melhor forma possível;
- d) salários de acordo com funções desempenhadas pelos empregados e seus rendimentos produtivos;
- e) a cooperação entre os empregados na produção;
- f) a especialização como instrumento de incremento para a eficácia produtiva.

Aliados esses princípios à responsabilidade inata das organizações quanto ao seu meio-ambiente, à sociedade em geral, aos clientes e fornecedores, aos empregados, ao governo, devem elas, na busca da prosperidade econômica e evolução organizacional, pautarem-se pela gestão econômico-financeira responsável e eficiente de seus recursos, promovendo junto com todas as demais o progresso do país.

É o que assevera Palomo (1999, p. 30) em relação à responsabilidade hodierna das organizações, que está vinculada ao meio sócio-político:

Sin duda, el papel que ha venido jugando la Empresa en la sociedad moderna ha ido aumentando sucesivamente. Entendemos, pues, que le corresponde una importante responsabilidad en las actuaciones económicas e sociales. Podría decirse que el estado de salud de las empresas se identifica con el estado de salud de los países. Asimismo, hay que reconocer que las empresas tienen, por tanto, un gran poder en las decisiones nacionales y su influencia puede ser decisiva.
 Empresa = Poder + Influencia = Responsabilidad

Tal responsabilidade, aludida por Palomo (1999), abrange aspectos: econômicos (desenvolvimento, empregos, pesquisas, produção), sociais e culturais (eventos, capacitação de pessoas) e ecológicos (meio-ambiente).

Permeando esses princípios fundamentais observados pelas organizações, devem elas observar e atentar para seu Planejamento, entendido por Palomo (1999, p. 53), como “incorporar el futuro a las decisiones del presente”. O planejamento, considerado estrategicamente pelas organizações, vislumbrará seu futuro e as formas de ação para intervirem em momentos necessários à manutenção ou alteração de procedimentos programados em relação a objetivos propostos.

A forma desse Planejamento abrangerá, então, as etapas seguintes, conforme Palomo (1999, p. 56): Diagnóstico, Objetivos, Estudo da viabilidade dos objetivos, Definição de estratégias, Política funcional, Valorização dos pressupostos estabelecidos e Controle.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 47), a estratégia organizacional se faz acontecer pelo planejamento estratégico que objetiva indicar os caminhos para se atingir uma “situação desejada”. Conforme os autores:

Pode-se conceituar, então, planejamento estratégico como aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos [variáveis internas e externas, controláveis e não controláveis], define as diretrizes estratégicas.

Por outro lado, vista a existência da “Contabilidade Estratégica”, Roslender e Hart (2003 *apud* Langfield-Smith, 2008, p. 2), constata não haver ainda uma definição convencionada na literatura desse termo - “There is no agreed definition of SMA [Strategic Management Accounting] in the literature”, fato analisado por Langfield em artigo sobre a evolução da Contabilidade Gerencial Estratégica desde seu surgimento em 1981.

Simmonds (1981 *apud* Langfield-Smith, 2008, p. 2) definiu Contabilidade Estratégica como “o fornecimento e análise de dados da contabilidade gerencial sobre uma empresa e seus concorrentes, para uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia de negócios” - *the provision and analysis of management accounting data about a business and its competitors, for use in developing and monitoring business strategy*.

Ainda, Bromwich (1990 *apud* Langfield-Smith, 2008, p. 2) define-a sob o aspecto financeiro, porém enfatizando o desempenho da empresa frente à concorrência, considerando as informações sobre os produtos dos concorrentes, seus custos e suas estratégias, da empresa e dos concorrentes, no mercado ao longo do tempo.

Roslender e Hart (2003 *apud* Langfield-Smith, 2008, p. 2), também, definiram Contabilidade Estratégica de modo bem simples: “SMA é sobre como fazer contabilidade de gestão mais estratégica” – *At its very simplest, SMA is about making management accounting more strategic.*

Ryan (2005, p. 30) restringe a Contabilidade Estratégica a um modo particular de enxergar problemas financeiros e contábeis nas organizações, transcendendo a clássica distinção entre a contabilidade financeira, a gerencial e gestão financeira:

Strategic accounting is the name we give to a particular way of looking at the financial and accounting problems of the organisation. The approach we develop in this book transcends the classical distinctions between financial accounting, management accounting and financial management.

Ressalta Ryan (2005, p. 31), ainda, que essas distinções refletem a teoria das organizações e a forma de como elas vêm realizando o que foi há muito superado, concentrando sua abordagem sobre elementos essenciais, geradores de “valor econômico”: Compromisso, Capacidade, Custos e Controle em Contabilidade Estratégica, o “ciclo do C”.

Those distinctions reflect a theory of organisations and the way they come about which has long been superseded. Our approach to strategic accounting focuses upon certain key elements of the ways businesses generate economic value which we represent as our “C-cycle”. The “C-cycle” approach focuses our attention on commitments, capabilities, costs and control in strategic accounting.

Goldenberg (1994, p. 90), amparada em conceitos e definições de estratégia, *lato sensu*, deduz que

[...] a Contabilidade [Estratégica] tem todas as possibilidades para atender a esses requisitos de estratégia, pois permite a **visão** completa de todas as transações da organização, dos **resultados** e das **metas** alcançadas, fornece os melhores **subsídios** para uma definição sobre quais **metas** poderão ser alcançadas e qual a **capacidade** da empresa em fazê-lo, além de proporcionar a **melhor mensuração** das diversas contribuições que se poderá dar aos **acionistas**, **empregados** e à **comunidade** com um todo. (grifo nosso)

A autora retrocitada (1994, p. 79-81) retrata a Contabilidade Estratégica como um alongamento da gerencial, enfatizando aspectos identificadores de seu vínculo com o planejamento através de um ótimo sistema de informações contábil, que demonstrará o desempenho organizacional, participação e posicionamento no mercado, liderança de produtos, produtividade, desempenho de cada ambiente da organização e de seus recursos humanos etc. A importância desse sistema reside no valor que possui a informação tão demandada nos dias de hoje, pois ela é um componente decisivo no cotidiano e na luta pela sobrevivência e perenidade da organização, desenvolvendo-se à medida do crescimento e da complexidade social. A perspectiva informacional estratégica deve fornecer visões

financeiras, econômicas, ambientais – internas e externas, produtivas, de processos e atividades etc.

A Figura 11, abaixo, sintetiza a Contabilidade Estratégica em seu relacionamento com o Planejamento Estratégico, a partir do exposto até aqui e das suas funções definidas por Nogas *et al* (2000):

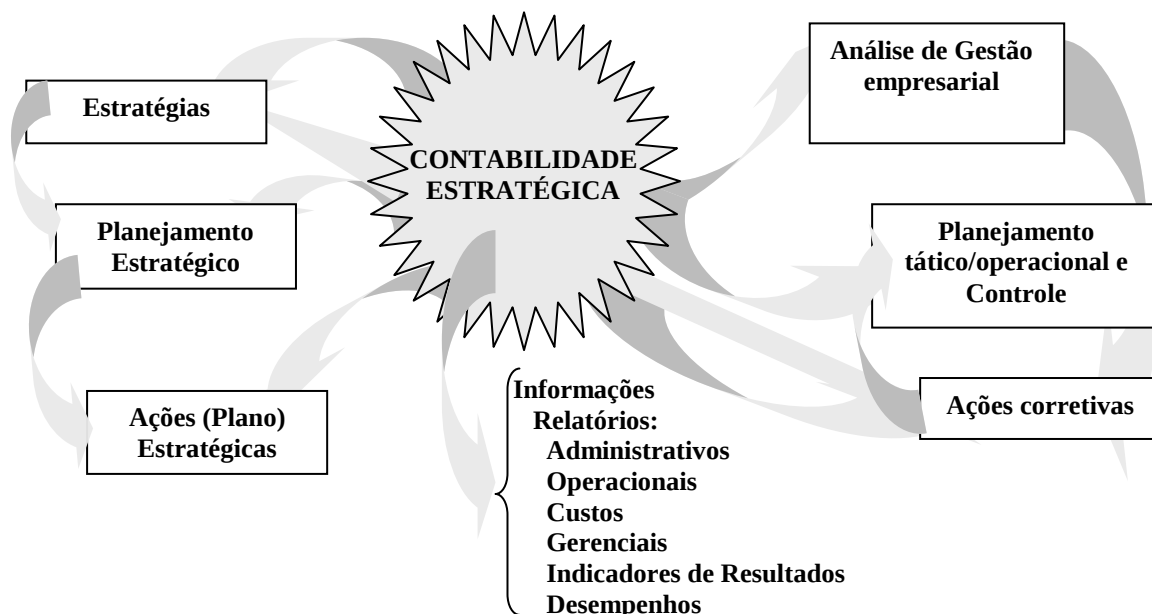


Figura 11 - Funções da Contabilidade Estratégica

FONTE: Adaptado de Nogas *et al*, 2000 *apud* OLIVEIRA *et al*, 2009, p. 30

Como, então, se relacionam o Planejamento Estratégico e a Contabilidade Estratégica? Que participação tem a Contabilidade no processo de tomada de decisão das organizações? Que influências provocam nessas decisões? São questões que se colocam *a priori* para o profissional da Contabilidade.

Premissa básica para respostas a esses questionamentos, particularmente quanto ao profissional da Contabilidade, é a sua excelente formação acadêmica e técnica. Conforme Mussolini (1994 *apud* MARION, 1999, p. 33): “O contador deve se conscientizar de que a valorização se fundamenta, essencialmente, em dois pontos básicos: (a) indiscutível capacidade técnica; e (b) irrepreensível comportamento ético”, podendo ser acrescentado um outro - satisfatória formação sócio-cultural.

Esse papel integrador e esclarecedor do profissional contábil é asseverado por Marion (1999, p. 33), que o apresenta como “um tradutor” dos dados e das informações da organização, não se limitando a elaborar relatórios tão-somente técnicos, mas, principalmente, levando à gestão seu posicionamento crítico fundado nas informações que coletou e analisou.

Deve evidenciar a presteza, objetividade e transparência dos relatórios e das demonstrações que elabora, comunicando-os a todas as áreas organizacionais.

Aos dispositivos legais citados neste trabalho - CF, art. 71, IV; LRF, art. 50, §3º.; Lei nº. 4.320, art. 99, que fazem referência a necessidades da gestão pública quanto à mudança de perspectiva operacional e gerencial (Chatêlet; Pisier-Kouchner, 1983; Marcelino, 1988 *apud* MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 55-56), é adicionado outro mais recente, a Portaria STN nº. 467, de 06.08.2009 (BRASIL. STN, 2009), que aprova os volumes II, III e IV do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), dentre outros temas vinculadas à Contabilidade Pública.

A nova Contabilidade Pública brasileira propõe mudanças estruturais e renovadoras, derivadas de ajustes necessários e importantes a serem realizados no conjunto de normativos, registros, procedimentos, mensurações e controles do patrimônio público ora existentes. A STN – Secretaria do Tesouro Nacional, pela Portaria nº. 136/2007, criou o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (BRASIL. STN, 2009), cuja missão visa à “padronização mínima de conceitos e práticas contábeis no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios [...] adequando-os aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público”, a ser exigida a partir de 2011 (União), 2012 (Estados e DF) e 2013, para os Municípios (BRASIL. STN, 2009).

O documento originado do CFC - “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil” - institui, textualmente, três importantes “diretrizes estratégicas, desdobradas em macro-objetivos” para a ampliação e melhoria conceitual e prática da Contabilidade do Setor Público com a participação de instituições parceiras:

- a) Diretriz 1 - Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.
- b) Diretriz 2 - Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS).
- c) Diretriz 3 - Fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público. (BRASIL. STN, 2009)

De início, o documento retrorreferido assinala a necessidade de qualquer ente federativo brasileiro se organizar “sob [os aspectos] normativo, administrativo e tecnológico” para gerir o patrimônio público à vista de um plano estratégico, amparado por sistemas informatizados de “Planejamento e de Orçamento, Administração Financeira, Pessoal, Patrimônio, Contabilidade e Controle Interno”, destacando o sistema contábil como intercomunicante e apoiador dos demais (CFC, 2007, p. 9). O dinamismo da nova Contabilidade pública está evidenciado no retrocitado documento (Op.Cit., p. 18-19) que traz

a forte intenção de harmonização das normas nacionais às “melhores práticas internacionais” e o intercâmbio de experiências “relacionadas ao controle social, à boa gestão dos recursos públicos e à redução da desigualdade social”.

As NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (BRASIL. STN, 2009) consubstanciaram no ambiente público as mudanças preconizadas pelo documento do CFC retrorreferido, particularmente a NBCASP-T nº. 16.3, que trata do “Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil” e que textualmente assevera estabelecer “as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados”.

A presente NBCASP (BRASIL. STN, 2009) fornece conceitos importantes e fundamentais para o entendimento e tratamento contábil do planejamento no ambiente da administração pública: “Avaliação de desempenho” (para aferir atributos da gestão pública quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações das entidades públicas); “Planejamento” (“processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados”) e “Plano hierarquicamente interligado” (materialização do planejamento público no PPA, relacionando as ações e programas governamentais, “compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional”, além de promover a avaliação e fornecer instrumentos para o controle). A análise comparativa dos objetivos e das metas programados com o planejamento está prevista na interligação do PPA, suas ações e programas.

As demais NBCASP (BRASIL. STN, 2009) – nove ao todo – relacionam aspectos contábeis introduzidos no ambiente público, antes ignorado objetivamente pelos órgãos regulamentadores, quais sejam eles: conceitos, objeto e campo de aplicação (NBCASP 16.1), patrimônio e sistemas contábeis (16.2), transações do setor público (16.4), registro contábil (16.5), demonstrações contábeis (16.6), consolidação das demonstrações contábeis (16.7), controle interno (16.8), depreciação, amortização e exaustão (16.9), avaliação e mensuração de elementos patrimoniais (16.10).

A necessidade de uma Contabilidade Pública dinâmica e integrada a toda ação de gestão, seja gerencial, operacional e/ou administrativa, que reflita um modelo novo dessa gestão, implica o atendimento aos ditames da LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal (MAUSS; SOUZA, 2007, p. 1-2) por planejamento e transparência, “prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”, refletindo nos

resultados alcançados quanto à receita e despesa públicas e aos limites impostos pela Lei. Ela deve oferecer instrumentos de aferição desse resultado, proporcionar apoio às decisões de gestão e controles patrimoniais e gerenciais e permitir a transparência dos atos praticados, concluindo com a avaliação de desempenho não só dos gestores como também do ente público (MAUSS; SOUZA, 2007, p. 2).

2.5 Inserção dos instrumentos contábeis estratégicos na gestão governamental

Os variados instrumentos contábeis que são disponibilizados pela Ciência da Contabilidade (alguns citados neste trabalho) poderiam ser utilizados no ambiente público *pari passu* aos de planejamento estratégico. Esta pesquisa mostra o modo e os limites em que isso acontece, e em que nível de conhecimento e alcance.

No setor público, mais do que em qualquer outro setor, estratégia deveria merecer a atenção devida e meticulosa para se vislumbrar dias melhores para toda a sociedade. No entanto, onde ela é enxergada dessa forma? No caso brasileiro, poucos Estados e/ou municípios conhecem-na tão bem ou caminham para isso. Cite-se a revista *Exame* (PADUAN, 2009, p. 104), que apresenta como exemplos São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo, seguidos por Pernambuco, Rio de Janeiro e Sergipe:

Diante do lamaçal em que o Senado brasileiro vem afundando nas últimas semanas, é natural que surjam discursos desesperançados vaticinando que tudo o que se origina da política e dos governos é ruim. As oito páginas desta reportagem mostram que, felizmente, também nesse caso, não se pode generalizar. Eles revelam um lado quase desconhecido e surpreendentemente positivo no âmbito dos estados. **Parte dos gestores públicos já mede, compara, analisa, planeja, e sim, persegue metas.** (grifo nosso).

Percebe-se a ausência ou deficiências nas estratégias e no Planejamento Estratégico das variadas ações, programas e decisões governamentais. Genericamente, toda a máquina governamental está impregnada de achismos e imediatismos politiqueiros que nada acrescentam à boa gestão pública, salvo raríssimas (e inspiradoras) exceções, fato corroborado por Lindblom (1959 *apud* MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2007, p. 134), o qual “sugeriu que a formulação de política no governo não é um processo claro, ordenado e controlado, mas confuso, no qual os responsáveis pelas políticas tentam lidar com um mundo que sabem ser demasiado complicado para eles”.

No setor privado, qualquer que seja a forma jurídica que assumam as empresas, e no setor público, as decisões tomadas dizem respeito à vida e às relações entre pessoas, instituições diversas, empresas e o meio ambiente, alterando-as para melhor ou não.

Alguns aspectos dos instrumentos de Planejamento Estratégico são perceptíveis no setor público, visíveis que estão nas páginas de alguns sítios governamentais pesquisados na *internet*. São nuances do *Balanced Scorecard* e da Análise SWOT, dos métodos de custeio que surgiram no decorrer da pesquisa.

Percepções da Contabilidade Estratégica foram sentidas nas pesquisas documental e de campo ao se travar contato com a prática contábil-operacional adotada. Alguns dos instrumentos contábeis estratégicos – Plano de Contas Estratégico, *Economic Value Added* (Valor Econômico Adicionado), Sistema de Informações Contábeis, Custos Estratégicos e Sistema de Custos por Atividade (ABC) – não são percebidos de antemão naqueles sítios governamentais, o que compulsou o pesquisador a investigar com mais rigor e profundidade seu material de trabalho com a intenção de identificar ao menos traços daqueles instrumentos.

Práticas de Contabilidade Estratégica são identificadas por Guilding, Cravens e Tayles (2000 *apud* Grzeszezyszyn, 2005, p. 15), “testadas em grandes empresas dos Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia”, que destacam métodos de custeio, de avaliação, monitoramento da competição, precificação estratégica etc. Os autores retrorreferidos adotaram os seguintes “parâmetros para discernir as práticas”:

- a) orientação para o mercado ou ambiental;
- b) enfoque sobre competidores; e
- c) orientação para o futuro de longo prazo.

No ambiente público, o mercado, alvo ordinário da gestão, pode ser entendido como a representação social, a sociedade, inspiradora e atraidora das intenções e ações responsáveis dos gestores públicos, que as vislumbram de modo a obter ganhos ou vantagens políticas frente a concorrentes político-partidários. A visão do futuro de longo prazo está presente no PPA, especificamente, e no Plano de Governo, que necessariamente evidenciam o pensamento gerencial e político dos dirigentes públicos.

Slomski (2007, p. 26-27) aborda a participação cidadã, quando do pagamento de seus impostos, como participação acionária num processo de “integralização de capital” de uma sociedade ou associação (Estado), que é mantida pelos impostos, tratados contabilmente como receita numa perspectiva diversa da teoria contábil, que a define como “entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços” (IUDÍCIBUS, 2008, p. 115) ou “aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido [...]”, conforme CPC – Conceituação.

Grzeszezeszyn (2005, p. 16), ao final de seu artigo, expõe sobre a evolução da Contabilidade, coincidente com a evolução econômica, considerando ser a

contabilidade gerencial estratégica como um esforço de profissionais e estudiosos da contabilidade em propiciar novas práticas e teorias que possibilitem informações em tempo e relevância capazes de atribuir mais segurança durante o processo de formulação, planejamento e execução da estratégia.

A introdução de mecanismos ou instrumentos de Contabilidade Estratégica aliados aos do Planejamento Estratégico na gestão governamental prescinde de determinação do Gestor público, do seu perfil de liderança, conforme abordagem de Kaplan e Norton (2007, p. 21) acerca do implemento de estratégias com sucesso por “liderança excepcional e visionária”, enfatizando o papel desempenhado pelo mais alto mandatário organizacional.

De modo mais contundente e definidor da liderança, os autores retrocitados (2007, p. 21-22) traçam perfis para líderes organizacionais a partir de suas pesquisas em várias organizações:

- a) Gestor-líder: suas ações abrangem todo o sistema gerencial e toda a organização;
- b) Gestor-visionário: implementa a comunicação da missão, visão e dos valores a todos da organização;
- c) Gestor-instigador: na busca de resultados e atingimento de objetivos, convoca todos e estimula o alcance de metas desafiadoras para a organização;
- d) Gestor-condutor: possuidor de habilidades, visão inovadora, despretensiosa, incorporadora de ideias novas;
- e) Gestor-eficaz: comanda a organização, definindo a filosofia organizacional, o modo de gestão, procedimentos, alinha todos aos propósitos e à estratégia para alcançar resultados planejados.

Tomado o perfil do “Gestor-eficaz” para o ambiente público, ter-se-ia uma gestão sonhada por muitos que implementaria uma nova visão de governo a ser notada e praticada no interior de suas organizações, permitindo o acompanhamento das ações governamentais. Talvez não se alcançasse o nível de progresso e eficácia que a sociedade esperasse, mas tornaria visíveis tais ações, pois “A visibilidade tem potencial para ser um indutor real de mudança” e, sendo então conhecidas pela sociedade, já não podem ser muito ignoradas (HOOPWOOD, 2009).

3 OS CASOS ESTUDADOS

São apresentados a seguir os casos estudados a partir do caso piloto, Estado de Minas Gerais, e Estados de Pernambuco, Ceará e Amazonas, que refletirão os estudos realizados de acordo com os objetivos e as proposições desta pesquisa.

3.1 O caso piloto - Estado de Minas Gerais

Minas Gerais é um rico estado da federação brasileira, estando situado na região sudeste do país, com 586.523 km de superfície (6,9% do território nacional). Possui uma população aproximada de 20,033 milhões de habitantes distribuídos em 853 municípios. Sua capital é Belo Horizonte com 2,5 milhões de habitantes. Suas principais cidades: Contagem, Uberlândia, Juiz de Fora, Betim, Montes Claros, Ribeirão das Neves, Uberaba, Governador Valadares, Ipatinga, Santa Luzia e Sete Lagoas, devendo ser ressaltadas as históricas Ouro Preto, Congonhas do Campo, Diamantina (dados de 2006). (MG/PORTAL DO GOVERNO).

O PIB – Produto Interno Bruto – mineiro é de R\$ 241,3 bi, em 2007, (3º. do país e 2º da região), conforme IBGE – Contas Regionais do Brasil, apresentando uma PEA – População Economicamente Ativa – de 9,96 mi (2006). Possui um índice de urbanização de 84,9% (2006). (MG/PORTAL DO GOVERNO).

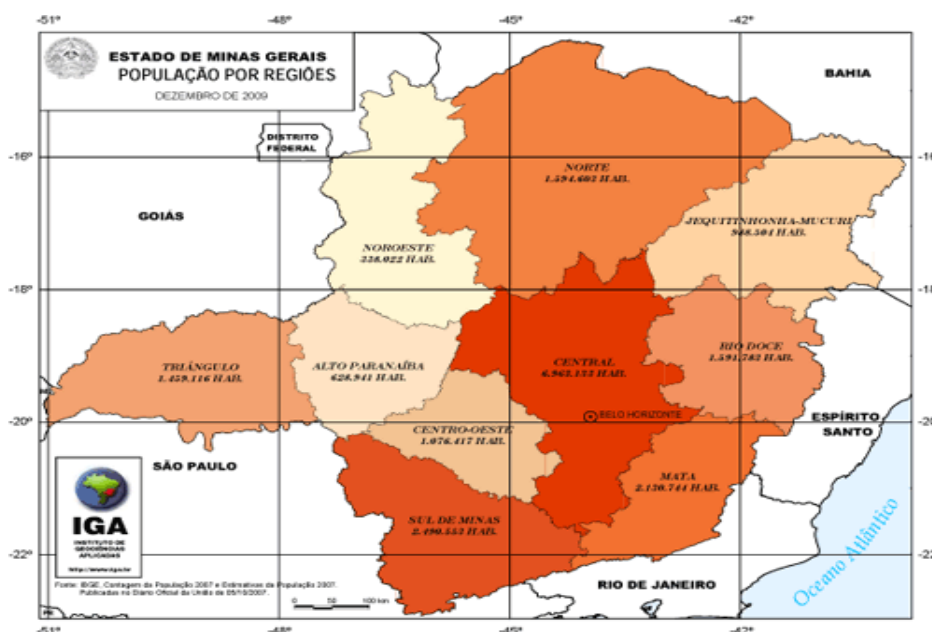


Figura 12 – Mapa do Estado de Minas Gerais
FONTE: Portal do Governo de Minas Gerais

Estado riquíssimo cultural e historicamente, também, “detém cerca de 60% do patrimônio histórico nacional”, suas “cidades centenárias narram a grandiosidade da história do Brasil”, constituindo-se em “um imenso palco de manifestações artísticas, exportadas nacional e internacionalmente”. O conhecido *orgulho mineiro* pode ser entendido nos versos

do compositor mineiro Ary Barroso, em *Aquarela Mineira*, samba interpretado na década de 1950 por Francisco Alves (MG/PORTAL DO GOVERNO):

[...] Em Minas Gerais, tem ferro, tem ouro, tutu
Tem gado Zebu,
Tem também, umas toadas,
Alma sonora das quebradas...
Encantos das noites de luar...
E a história do Brasil
Tem muitas páginas heróicas, imortais.
Escritas, com sangue mineiro [...]

Sua estrutura administrativa comporta a governadoria e vice-governadoria, 18 secretarias, 16 fundações, 20 autarquias, 12 órgãos autônomos, 16 empresas públicas e 42 conselhos estaduais, além da Assembleia Legislativa. A estrutura judiciária compreende os tribunais de justiça – civil e militar, de contas e o ministério público (MG/PORTAL DO GOVERNO).

O governo mineiro desenvolve ações variadas nas áreas de economia, gestão, educação e infra-estrutura, dentre outras, conforme constam informações do seu “Portal da Transparência”. De forma geral, foi gerado o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI), conforme Portal do Governo de Minas Gerais,

elaborado em 2003 para estabelecer estratégias do governo para o desenvolvimento sustentável do Estado em longo prazo. O documento traça as metas para a construção do futuro, numa perspectiva de 20 anos. Em 2007, passou por uma revisão com o objetivo de consolidar os avanços já alcançados e imprimir maior eficácia às ações previstas até 2023.

Para o alcance dos objetivos do PMDI, definiram-se 11 áreas de resultados “para as quais [foram] definidas políticas públicas e objetivos estratégicos com metas para 2011 (fim do Plano Plurianual de Ação Governamental - PPAG) e para 2023 (fim do PMDI)”: Educação de Qualidade; Protagonismo Juvenil; Investimento e Valor Agregado da Produção; Inovação, Tecnologia e Qualidade; Desenvolvimento do Norte de Minas, Jequitinhonha, Mucuri e Rio Doce; Logística de Integração e Desenvolvimento; Rede de Cidades e Serviços; Vida Saudável; Defesa Social; Redução da Pobreza e Inclusão Produtiva e Qualidade Ambiental. Todas com seus objetivos definidos, vislumbrando a melhoria de vida da população e crescimento econômico do Estado (MG/PORTAL DO GOVERNO).

No campo da gestão pública, foram implementadas ações governamentais de modo a consolidar o modo particular de gestão de Minas Gerais, sendo contemplados a construção da Cidade Administrativa (sede do governo, Figura 14), o desenvolvimento do governo eletrônico (*e-gov*), o qual disponibiliza 923 serviços pela *internet*, estando em preparação o “Modelo Popular de Participação Eletrônica”. Tudo antecedido pelo que é conhecido como

“Choque de Gestão”, consideradas a gestão geral e setorial, instituindo-se “Equipes de Gestão Estratégica” (MG/PORTAL DO GOVERNO).

Em 2007, o governo estabeleceu o *Choque de Gestão de Segunda Geração* ou *Estado para Resultados*, que prevê a conexão de todas as ações com a estratégia geral de governo. As secretarias e os demais órgãos estaduais passam a atuar coordenadamente em vista dos objetivos estratégicos estabelecidos, cujo fim último é um serviço público eficiente e de menor custo. Ressalte-se a profissionalização dos gestores públicos através de certificações para cargos, treinamentos, capacitação em nível superior e mapeamento de competências em secretarias (MG/PORTAL DO GOVERNO).

Cinco eixos estratégicos são os “destinatários das políticas públicas”: Pessoas instruídas, qualificadas e saudáveis; Jovens protagonistas; Empresas dinâmicas e inovadoras; Cidades seguras e bem cuidadas e Equidade entre pessoas e regiões. Na área da infraestrutura estão presentes variados programas (PRO-MG Pleno, ProSeg) vinculados aos sistemas de energia elétrica, transportes, recuperação e manutenção de estradas (MG/PORTAL DO GOVERNO).

Na educação, há avanços importantes como a criação de “Escolas em Tempo Integral” (1925 escolas, 4396 turmas), que *a priori* representam uma solução para muitos problemas sociais e educacionais no país. Melhorias na infraestrutura (instalações, equipamentos, mobiliários), melhor desempenho nos testes de avaliação do PROEB - Programa de Avaliação da Rede Pública da Educação Básica (MG/PORTAL DO GOVERNO).

Parte do Estado - as regiões do Norte, Jequitinhonha, Mucuri e Rio Doce, que fazem fronteira com a região nordeste do Brasil – sofre com os efeitos da seca, constituindo a região mais pobre e menos desenvolvida do Estado. Para mitigar os efeitos da estiagem, o governo mineiro mantém programas de apoio às regiões como a criação de reservatórios, financiamentos a micro e pequenas empresas e cooperativas, inclusão produtiva e regional (MG/PORTAL DO GOVERNO).

3.2 O caso Estado do Ceará

Criado em 1603, originando-se da antiga capitania Siará Grande, o Estado do Ceará está localizado na região Nordeste do Brasil, limitando-se ao Norte com o Oceano Atlântico; ao Sul com o Estado de Pernambuco; a Leste com os Estados do Rio Grande do Norte e Paraíba e a Oeste com o Estado do Piauí. Possui uma área de 148.825,6 km², equivalente a 9,57% da área nordestina e 1,74% da área do Brasil. Assim, o Ceará é o quarto Estado em

extensão territorial do Nordeste e o décimo-sétimo entre os Estados brasileiros em termos de superfície territorial. Compõe-se de 184 municípios e 843 distritos. Fortaleza é sua capital. Está dividido em 8 macrorregiões de planejamento e 20 microrregiões administrativas, conforme divisão definida pela SEPLAG – Secretaria de Planejamento/CE. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) adota a divisão em 7 mesorregiões e 33 microrregiões geográficas, regiões estas formadas de acordo com os aspectos físicos, geográficos e de estrutura produtiva (CE/PORTAL DO GOVERNO).

A população cearense (em 2009, 8.547.809 hab.) está distribuída na zona urbana (77%) e zona rural (23%). Seu PIB – Produto Interno Bruto – é estimado em R\$ 50.331.383, correspondendo à terceira economia nordestina, derivando um PIB *per capita* de R\$ 6.149,00. A economia cearense tem sua riqueza gerada pelos serviços (70,24%), indústrias (23,57%) e agropecuária (6,19%). (CE/PORTAL DO GOVERNO).



Figura 13 – Mapa do Estado do Ceará
FONTE: Portal do Governo do Ceará

O Governo do Ceará está organizado administrativamente em 16 secretarias, além da Casa Civil e de diversos departamentos, superintendências, fundações e institutos. Possui forte estrutura educacional e de saúde, atendendo sua população desde o ensino fundamental até a Universidade pelas escolas e universidades públicas e privadas. Sua taxa de alfabetização é de 80,25%. Na saúde, o Estado conta com 225 hospitais (2008) e tem um índice de mortalidade infantil de 17,8%. (CE/PORTAL DO GOVERNO).

Estrategicamente, o Ceará tem projeto de criação de infra-estrutura própria de fibras óticas (Cinturão Digital – Fortaleza, Milagres, Tauá e Sobral), objetivando prover o

acesso por banda larga no interior e capital de cerca de 82% da população cearense e promovendo a inclusão digital. O outro projeto – Eixão, é um conjunto de obras que abrange estação de bombeamento de água, canais, adutoras, sifões e túnel para transposição de águas do Açude Castanhhal para a RMF – Região Metropolitana de Fortaleza – numa extensão de 255 km (CE/PORTAL DO GOVERNO).

Estado muito bonito pelas suas belezas naturais, o Ceará atrai milhares de turistas anualmente (2 milhões, aproximadamente em 2008). Historicamente, o Estado surgiu a partir da capitania do Siará (abrangia Rio Grande do Norte, Ceará e Maranhão), que foi colonizada em 1603 pelo açoriano Pero Coelho de Sousa. Enfrentou invasões estrangeiras, mas manteve-se sob a bandeira brasileira. Culturalmente rico e criativo, o Estado do Ceará disponibiliza ao Brasil contribuições nas áreas de música, gastronomia, danças, folclore, literatura, teatro, política etc. (CE/PORTAL DO GOVERNO).

3.3 O caso Estado de Pernambuco

Colonizado pelos portugueses, sendo Duarte Coelho o donatário da capitania de Pernambuco, em 1535, o Estado foi fundado como vila de Olinda, tornando-se grande produtor de cana de açúcar e atraindo a cobiça estrangeira. No século XVII, entre 1630 e 1654, os holandeses dominaram Pernambuco, sendo administrado pela Companhia das Índias Ocidentais – leia-se príncipe Maurício de Nassau (PE/PORTAL DO GOVERNO).

Historicamente, Pernambuco tem uma forte presença na história brasileira, influenciando outros povos na luta emancipativa, com momentos libertários como a Guerra dos Mascates (1710-1712), Revolução Pernambucana (1817), Confederação do Equador (1824) e a Revolta Praieira (1848). (PE/PORTAL DO GOVERNO).

Localizado na região nordestina brasileira, centro-leste, com uma área de 98.398 km², faz divisa com Alagoas e Bahia ao sul, Piauí ao oeste, Oceano Atlântico ao leste, Ceará e Paraíba ao norte, Pernambuco possui 184 municípios e o território de Fernando de Noronha, sua capital é Recife. Sua população é de 7.918.344 habitantes, sendo 6.058.249 na zona urbana e 1.860.095 na zona rural (Censo de 2000). Recife é a mais populosa cidade – 1.422.905 habitantes. Principais cidades: Jaboatão dos Guararapes, Olinda, Paulista, Cauaru e Petrolina (PE/PORTAL DO GOVERNO).



Figura 14 – Mapa do Estado de Pernambuco

FONTE: Portal do Governo de Pernambuco

A economia pernambucana tem como principais produtos: mandioca, milho, cana-de-açúcar, milho. Rebanhos bovino (2.122.191 cabeças) e caprino (1.685.845 cabeças). Minérios – calcário e gipsita. Indústrias de transformação de minerais não metálicos, confecções, mobiliário e curtume. Pólos médico, gesseiro, informática e turístico são as atividades de ponta do Estado. A participação no PIB brasileiro é de 2,71% (PE/PORTAL DO GOVERNO).

Foi na costa pernambucana que se iniciou a colonização portuguesa, particularmente do Estado. Duarte Coelho cunhou a expressão “Oh, Linda Vista para se construir uma cidade”, o que deu nome a atual cidade de Olinda. Culturalmente, Pernambuco apresentava o Brasil e o mundo com muitas contribuições e manifestações culturais no campo da música, do teatro, da dança, gastronomia, do artesanato variado, rico e criativo (PE/PORTAL DO GOVERNO).

3.4 O caso Estado do Amazonas

Geograficamente localizado no norte do Brasil, é o maior Estado brasileiro em superfície – 1.558,8 mil km², com significativa parte ocupada por florestas, muitas ainda virgens, e água de rios, lagos e igarapés, distribuídos ao longo do Estado. O acesso se dá, essencialmente, por via aérea e fluvial, constituindo-se o terrestre o grande gargalo para o desenvolvimento do Estado. Tem sua história fortemente ligada aos povos indígenas, sendo seu expoente máximo a figura de Ajuricaba, bravo guerreiro da tribo dos Manaós, que preferiu a morte a ser escravizado pelos portugueses (AM/PORTAL DO GOVERNO).

Francisco Orellana, explorador espanhol, foi o descobridor da região, particularmente dos rios Negro e Amazonas/Solimões (1541-42), onde teria encontrado as

Amazonas, mitológicas mulheres guerreiras. Pedro Teixeira, navegador português, cuidou de exterminar muitos índios fortalecendo a posse e integração do território, até então inóspito e desconhecido (1637). O Amazonas possui 62 municípios, nos quais se distribui uma população de 3.393,3 milhões de habitantes (2007), sendo o principal a capital Manaus, com cerca de 1,7 mi de habitantes. São cidades importantes Parintins, Manacapuru, Itacoatiara, Maués, Coari e Tefé (AM/PORTAL DO GOVERNO).



Figura 15 - Mapa do Estado do Amazonas
 FONTE: Portal do Governo do Amazonas

Manaus surgiu de um pequeno arraial “em torno da fortaleza de São José do Rio Negro” (1669), chamando-se Lugar da Barra, sede da capitania de São José do Rio Negro (1758), depois vila *Manaós* (1833), elevada a cidade em 1848 (AM/PORTAL DO GOVERNO).

A economia do Estado desenvolve-se a partir da descoberta do chamado “ouro branco” – o látex, extraído da seringueira, que proporcionou a *belle époque*, período de fartura e pompa, quando Manaus esteve na vanguarda econômica e cultural do país, iniciado em 1900. Com a decadência da borracha (levada pelos ingleses para a Malásia), o Estado viu estancar seu desenvolvimento, amargando anos de ostracismo tanto político quanto econômico. Surge, então, a Zona Franca de Manaus (ZFM), solução do governo militar para resguardar a Amazônia da cobiça estrangeira. Nova fase de crescimento econômico, que proporcionou a retomada do desenvolvimento com a abertura de lojas comerciais, indústrias, geração de empregos, aumento populacional, mas também êxodo rural e problemas sociais (AM/PORTAL DO GOVERNO).

Em virtude de crises econômicas internacionais, a ZFM expõe as fraquezas do modelo gerado, que sofre modificações, diminuindo seu alcance econômico e invertendo a ordem no sentido econômico até então priorizado: sai do foco o comércio, surge a indústria de bens e serviços, além da tentativa de incrementar o polo agropecuário. O PIM (Polo Industrial de Manaus) gera, hoje, cerca de 400 mil empregos diretos e indiretos em suas 550 indústrias com faturamento em torno de US\$ 30,1 bilhões (AM/PORTAL DO GOVERNO).

Sua estrutura administrativa comporta 18 secretarias, 12 autarquias, 8 fundações, 11 empresas públicas e 4 conselhos estaduais. Foram investidos recursos na capacitação de servidores públicos (2008) pela promoção de cursos especializados para 150 técnicos das áreas de planejamento, orçamento e gestão, conforme Relatório de Ação Governamental / 2008). (AM/PORTAL DO GOVERNO).

A educação apresenta índices satisfatórios nos exames nacionais IDEB (Índice de Desenvolvimento da Educação Básica) e ENEM (Exame Nacional do Ensino Médio) e em eventos nacionais na área educacional. São oferecidas oito escolas de tempo integral – 2.555 alunos beneficiados, o que favorece o aprendizado. Há políticas voltadas para o aperfeiçoamento do corpo docente (incentivo financeiro por desempenho e metas alcançadas). A construção de escolas e a iniciativa de projetos de inclusão social (escolas-padrão, educação de jovens e adultos, escolas indígenas, projeto cidadão etc.) sinalizam o esforço governamental para a melhoria do ensino estadual. Cursos técnicos são oferecidos no CETAM – Centro de Educação Tecnológica do Amazonas, que já beneficiaram 3.872 alunos na capital e 8.962 no interior (AM/PORTAL DO GOVERNO).

No ensino superior, a presença da UEA (Universidade do Estado do Amazonas) leva aos interioranos e aos amazonenses a oportunidade de frequentar uma universidade, motivadora de seu desenvolvimento pessoal e da sua região. Possui a UEA dezesseis *campi* espalhados pelo Estado, que abrigam variados cursos, ofertando 10.872 vagas na capital e 14.849 no interior. Acresça-se a esse desempenho da UEA os cursos de pós-graduação e as pesquisas, além das extensões universitárias (AM/PORTAL DO GOVERNO).

Os investimentos na área da saúde abrangem a capital e interior, “especialmente em relação aos serviços de média e alta complexidade”. Na área de infraestrutura, geraram-se empregos na capital e interior com obras destinadas a resolver “problemas ocasionados pelo crescente número de veículos” e outras demandas sociais: Avenida das Torres, Passagem Inferior da Avenida Torquato Tapajós, início do projeto da ponte Manaus-Iranduba sobre o rio Negro, ampliação de portos e recuperação de aeroportos no interior, construção de

moradias populares, investimentos do Programa Social e Ambiental dos Igarapés de Manaus – PROSAMIM, obras de saneamento etc. (AM/PORTAL DO GOVERNO).

4 METODOLOGIA

A metodologia utilizada na pesquisa, entendida como “uma forma de pensar sobre a realidade social e de estudá-la” (STRAUSS; CORBIN, 2008, p. 17), considerou o método estudo de caso, as tipologias de pesquisa combinadas de Beuren *et al* (2006) e Vergara (2009) e foi definida de acordo com o problema investigado e as hipóteses declaradas (BEUREN *et al*, 2006).

4.1 Método e Tipologia da Pesquisa

De acordo com Morin (1996, p. 339), “método é atividade pensante e consciente”, como “dizia Descartes, é a arte de guiar a razão nas ciências”. Zaccur (2003, p. 63) corrobora o entendimento de Morin, definindo o conhecimento e a relação sujeito-objeto: “A ação de conhecer demanda um sujeito que arquiteta, enfim, desencadeia *uma atividade pensante*” acerca de um objeto a ser conhecido. A utilização de método em pesquisas permite a revisão histórica, a depuração do passado, a descomplicação e o entendimento de um tema a ser estudado (NAJMANOVICH, 2003).

O método utilizado neste estudo foi o estudo de caso, que, conforme Yin (2010, p. 24), é utilizado “em muitas situações, para contribuir ao nosso conhecimento dos fenômenos individuais, grupais, organizacionais, sociais, políticos e relacionados”. Esclarece Yin (Op.cit., p. 24) que “o método estudo de caso permite que os investigadores retenham as características holísticas e significativas dos eventos da vida real [p.e., os processos organizacionais e administrativos]”.

A classificação da pesquisa, à vista da taxonomia apresentada por Vergara (2009) e Beuren *et al* (2006), seguiu as tipologias mais afins à área do conhecimento contábil, conforme as dispõem Beuren *et al*. Vergara (2009, p. 41-42), diferentemente de Beuren *et al* (2006, p. 79), sugere dois critérios quanto à classificação das tipologias de pesquisas:

- a) quanto aos fins – pesquisa exploratória, descritiva, explicativa, metodológica, aplicada, intervencionista;
- b) quanto aos meios de investigação – pesquisa de campo, pesquisa de laboratório, documental, bibliográfica, experimental, *ex post facto*, participante, pesquisa-ação, estudo de caso.

Beuren *et al* (2006, p. 79-93) abordam amplamente os conceitos das “tipologias de pesquisas aplicáveis à Contabilidade”, considerando-as em três categorias:

- a) quanto aos objetivos – pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa;

b) quanto aos procedimentos – estudo de caso, levantamento, documental, participante, pesquisa bibliográfica e experimental;

c) quanto à abordagem do problema – pesquisa qualitativa e quantitativa.

Neste estudo, então, foram adotadas as seguintes tipologias de pesquisa, em vista das manifestações dos autores retrocitados e das peculiaridades da Contabilidade:

a) quanto aos objetivos do estudo: pesquisa exploratória;

b) quanto aos procedimentos: pesquisa documental, bibliográfica, de campo, estudo de casos múltiplos;

c) quanto à abordagem do problema: pesquisa qualitativa.

Deve ser salientada, a partir da exposição de Beuren *et al* (2006), a não uniformidade das tipologias de delineamentos de pesquisas, as quais são tratadas de modo mui diverso por variados autores, conforme citados em quadro comparativo na obra referida.

Para a realização deste trabalho foi utilizada a tipologia de pesquisa exploratória, porque, de acordo com Beuren *et al* (2006, p. 80) - “consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente” - e Vergara (2009, p. 42) “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado”.

A pesquisa foi exploratória, também, porque não se contempla no universo da literatura acerca do tema desta pesquisa – na área pública - qualquer estudo significativo (publicações quaisquer, artigos, ensaios, livros etc.), seja de autores nacionais ou internacionais, percebendo-se, apenas, umas poucas referências em artigos publicados (v.g., superficial e indireta citação de Iudícibus, em “*A percepção dos docentes quanto às práticas de Contabilidade Estratégica: um estudo comparativo*”):

A grande dificuldade para o desenvolvimento da Contabilidade Estratégica apontada por Iudícibus (1994) reside no fato de que usualmente os sistemas de informações contábeis e gerenciais são delineados tendo em vista o *nível operacional e tático* da organização e que é difícil para os sistemas gerenciais incluírem o *estratégico*, pois os resultados e objetivos a serem alcançados, e que fazem parte do planejamento estratégico, não são facilmente mensuráveis em unidades monetárias, pelo menos de forma mais detalhada, expressando-se melhor em unidades físicas e qualitativas. (Iudícibus, 1994 *apud* SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007, p. 47).

A tipologia de pesquisa exploratória é estimulante para o pesquisador porque impõe a ele a necessidade de inserir-se num complexo contexto para deste extrair conhecimentos incipientes, apoiados em escassa ou nenhuma teoria acerca do tema de sua pesquisa, exigindo-lhe uma capacidade criativa e analítica, determinada pela sua ousadia e

confiança em enfrentar o novo, o semi-desconhecido, arriscando-se a errar ao apresentar “sua visão simplificada da realidade”. (Zimbardo e Ebesen, 1980 *apud* TRIVIÑOS, 1987, p. 102).

A pesquisa (ou estudos exploratórios) abrangeu os fundamentos, as características e formas de utilização dos instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão estratégica pública e no seu planejamento estratégico. O encontro dos atributos do Planejamento Estratégico Público (PPA) com o ferramental contábil (técnicas, relatórios, informações) objetivou promover a leitura daqueles nos registros da Contabilidade Pública.

A tipologia de pesquisa foi documental porque utilizou documentos oficiais do setor público – dos Estados da federação brasileira (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, relatórios de gestão, balanços e balancetes etc.). Conforme Vergara (2009, p. 43), é o tipo de pesquisa realizada

em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, videoteipe, informações em disquete, diários, cartas pessoais e outros.

Utilizou-se a tipologia de pesquisa bibliográfica porque foi explorado o tema, objeto de estudos e pesquisas em artigos científicos, livros, revistas, jornais, redes eletrônicas etc., conforme Vergara (2009, p.43):

Pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral. Fornece instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, mas também pode esgotar-se em si mesma. O material publicado pode ser fonte primária ou secundária.

Marconi e Lakatos (1996, p. 66) também evidenciam as fontes da pesquisa bibliográfica, ampliando-as:

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filme e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

Utilizou-se a tipologia de pesquisa de campo porque se investigou o tema estudado junto a órgãos públicos estaduais por meio da aplicação de questionários, levantamentos etc., conforme a define Vergara (2009, p. 43): “é investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. Pode incluir entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação participante ou não.”.

Foi desenvolvida a pesquisa, também, por meio de um estudo de casos múltiplos, pois abrangeu quatro dos vinte e sete estados da federação brasileira, possibilidade de estudo ressaltada por Beuren *et al* (2006). Triviños (1987, p. 136) resalta a diferença entre estudos multicaseos e estudos comparativos de casos, em vista de nos estudos multicaseos “Sem necessidade de perseguir objetivos de natureza comparativa, o pesquisador pode ter a possibilidade de estudar dois ou mais sujeitos, organizações etc.”.

Yin (2010, p. 39) assim define estudo de caso: “[...] uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando o limite entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.”. Adiante o autor revela que este método “conta com múltiplas fontes de evidências, com os dados precisando convergir de maneira triangular” (2010, p. 40), o que decorre das proposições teóricas iniciais para a coleta e análise dos dados. Por isso, a pesquisa de campo envolveu a aplicação de um questionário como instrumento de pesquisa, constituído de assuntos pertinentes ao tema de interesse da pesquisa, que colaborou para o seu clareamento e teve como respondentes gestores, técnicos, Contadores e assessores, todos servidores públicos afins ao tema da pesquisa.

Yin (2010, p. 63-69), ao expor sobre a qualidade dos projetos de pesquisa que envolvam estudos empíricos, aponta testes a serem realizados para apurar essa qualidade. Quanto ao estudo de caso, o autor relaciona quatro testes: (i) a validade do constructo; (ii) a validade interna; (iii) a validade externa; e (iv) a confiabilidade – prevê o desenvolvimento de um protocolo e um banco de dados, a ocorrer na fase da coleta de dados.

Estudo de casos múltiplos, conforme Yin (2010), obedece a três fases: (i) Definição e Planejamento – teoria, casos selecionados e protocolo, (ii) Preparação, Coleta e Análise – condução dos casos individualmente e (iii) Análise e Conclusão – conclui-se acerca dos casos cruzados, altera a teoria, percebe implicações políticas e escreve o relatório.

Para a análise dos dados coletados foi utilizada a tipologia de pesquisa qualitativa, posto que essa tipologia permite uma concepção mais aprofundada quando da análise dos fenômenos, visando relevar “características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último” (BEUREN *et al*, 2009, p. 92).

Os autores retrocitados (2009, p. 92), ainda, ressaltam a importância da utilização dessa tipologia em pesquisas na área contábil:

Na Contabilidade, é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar que, apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa.

4.2 Objetivos específicos e perguntas de Pesquisa

Para o alcance do objetivo geral desta pesquisa, foram respondidas perguntas relativas aos objetivos específicos, durante o seu desenvolvimento, as quais constam do Protocolo (Apêndice A), e estiveram exploradas no questionário e na pesquisa documental.

4.3 Proposições da Pesquisa

De acordo com Vergara (2009, p. 21), hipóteses ou proposições são “[...] antecipação da resposta ao problema”. A investigação as confirmará ou as refutará. Afirmar, ainda, a autora (2009, p. 22) que “[Proposições] estão mais associadas a pesquisas chamadas qualitativas. Não implicam testagem [...]”. Gil (1996, p. 35) amplia esse entendimento ao referir-se à pesquisa científica que deve possuir como ponto de partida a “colocação de um problema solucionável”, o qual será respondido por uma proposição ou hipótese, definida pelo autor como “solução possível” ou “expressão verbal suscetível de ser declarada verdadeira ou falsa” ou ainda, “a proposição testável que pode vir a ser a solução do problema”.

A seguir, são apresentadas as proposições desta pesquisa:

- 1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionados, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;
- 2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;
- 3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.

Os fundamentos do estudo compreenderam a análise dos instrumentos de gestão de cada estado, a verificação de sua utilização no processo de geração do planejamento estratégico e vinculação com a forma de gestão – se estratégica ou não, e a participação da Contabilidade Estratégica como elemento agregador de toda a gestão: seja originando as informações necessárias e imprescindíveis para a elaboração e execução do Planejamento Estratégico, seja para seu acompanhamento, avaliação e controle. O período temporal do estudo compreendeu: 2008-2009 – LDO/LOA; 2008-2011 – PPA.

4.4 A Unidade de análise

A tipologia estudo de casos múltiplos envolve cinco componentes importantes de um projeto de pesquisa relacionados: às questões de estudo, às proposições, às unidades de

análise, “a lógica que une os dados às proposições” e aos critérios para interpretação das descobertas (YIN, 2010, p. 49).

De acordo, ainda, com Yin (2010, p. 52) “a definição da unidade de análise (e, portanto do caso) está relacionada à maneira como as questões iniciais da pesquisa foram definidas.”.

Unidade de análise é o objeto a ser estudado, investigado, na sua composição formal, nos seus detalhes e reflexos interiores e exteriores, sobre o qual são coletadas, analisadas e interpretadas informações relevantes, conforme Yin (2010, p. 51): “Em cada situação, uma única pessoa é o caso que está sendo estudado, e o indivíduo é a unidade primária de análise.” Se considerados mais de uma pessoa, mais de um indivíduo, tem-se a figura de casos múltiplos com os mesmos propósitos.

A unidade de análise foi definida a partir das questões estabelecidas para esta pesquisa e que abrange uma atividade natural comum a cada caso, conceitualmente vinculante e parte indissociável da competência constitucional de cada caso objetivamente – a gestão pública (YIN, 2010; BRESSAN, 2000). A gestão é “uma atividade [administrativa] que tem como objeto o comando e a composição das ações de outras pessoas” (LUNKES, 2009, p. 30).

Portanto, este trabalho abrangeu uma **unidade de análise** (gestão pública estadual) que envolveu quatro casos – identificados pelos Estados de Minas Gerais, Ceará, Pernambuco e Amazonas. Cada caso contendo **unidades incorporadas de análise**, constituídas dos gestores públicos, entendidos como ordenadores de despesas, Contadores, técnicos e assessores – todos servidores públicos.

4.5 Coleta, tratamento, análise e interpretação dos dados

Eco (1977, p. 35) distingue as fontes primárias das fontes secundárias de um processo de pesquisa científica, enfatizando com primazia umas e outras com exemplos objetivos e claros - “[...] uma tese sobre *O Pensamento Econômico de Adam Smith* [...] tem como fontes primárias], os escritos de Adam Smith e os livros sobre Adam Smith constituem as *fontes secundárias* [...]”.

As informações e os dados da pesquisa foram coletados de variadas formas e suas fontes foram encontradas em *sítios* oficiais dos governos estaduais, além de documentos oficiais e demonstrativos contábeis, comparados aos atos de gestão, pesquisa de campo sobre essa relação, na *internet* e na bibliografia apresentada.

Neste trabalho de pesquisa, as fontes primárias se constituíram de questionários, enquanto as secundárias, de documentos a serem analisados.

Especificamente, conforme a tipologia da pesquisa, a coleta de informações e dados deu-se por intermédio de:

a) Pesquisa de campo (fontes primárias): abrangeu a aplicação de questionários com as unidades incorporadas de análise, além da análise de documentos oficiais que ainda não sofreram “nenhum tratamento analítico” (GIL, 1996, p. 51).

O apêndice “E” – Questionário - demonstra as questões endereçadas aos respondentes, que tiveram cinco graus de opções de resposta em trinta questões: Grau 1 – Concordo totalmente; Grau 2 – Concordo em parte; Grau 3 – Neutro; Grau 4 – Discordo em parte; Grau 5 – Discordo totalmente, utilizando-se a *Escala de Lickert*, conforme Marconi e Lakatos (1996, p. 108) – “É importante anotar que as proposições apresentadas expressam determinado ponto de vista, favorável ou desfavorável ao assunto que se quer pesquisar [ao se construir escalas de atitude]”. Cada grau de opção de resposta foi pontuado numa numeração de 5 a 1 (atitude favorável para desfavorável), sendo somados os valores de cada resposta em cada questão de todos os respondentes, resultando num total de aprovação ou não ao tópico pesquisado (MARCONI; LAKATOS, 1996, p. 108).

b) Pesquisa documental (fontes secundárias): foram consultados instrumentos legais e gerenciais da gestão pública estadual brasileira disponíveis ao público em geral.

No desenvolvimento da pesquisa foram seguidas as orientações expressas no Protocolo (Apêndice A), definido como “um documento que trate de todas as decisões importantes [...] do processo de pesquisa” (GIL, 2009, p. 57) e um instrumento que “contém os procedimentos e as regras gerais a serem seguidas” (YIN, 2010, p. 106). Yin (2010) ressalta a necessidade do protocolo em qualquer situação, especialmente em estudo de casos múltiplos.

Gil (2009, p. 58-60) propõe uma forma para se elaborar um protocolo, composto das seguintes partes: identificação, introdução, procedimentos de campo, questões específicas, previsão de análise de dados e guia para elaborar o relatório. Mesclando as orientações Yin (2010, p. 106-107) e de Gil (2009, p. 58-60), este estudo utilizou o Protocolo demonstrado no Apêndice A.

Assim, a análise dos dados deu-se à luz dos objetivos estabelecidos para a pesquisa, e adotou como “Estratégia Analítica Geral”, de acordo com Yin (2010, p. 155-161), a estratégia genérica de análise “Desenvolvendo uma descrição de caso”, complementada pela técnica analítica principal “Adequação ao padrão”, secundadas, ambas, pelas técnicas

auxiliares ou secundárias “Análise de unidades incorporadas de análise”, “Observações repetidas” e “Abordagem de levantamento de dados do caso”.

As dificuldades que surgem para o pesquisador desde o início da montagem do seu projeto levam-no a ponderar sobre as diversas técnicas analíticas a serem utilizadas no decorrer do processo de análise de dados a serem coletados. Nesse momento, percebe-se a necessidade de se ter uma estratégia analítica geral, que

o ajudará a tratar da evidência imparcialmente, produzir conclusões analíticas vigorosas e eliminar interpretações alternativas. A estratégia também o ajudará a usar as ferramentas e fazer manipulações mais efetiva e eficientemente. (YIN, 2010, p.158).

Perseguindo os objetivos da pesquisa, foram cruzados as informações e os dados coletados na aplicação de questionários e nos documentos, de forma a se verificar a compreensão do tema no ambiente público. Esse cruzamento foi comparado ao estudo bibliográfico para ser definido o alcance da literatura existente pela *praxis* da Contabilidade Pública (testes de aderência), verificado, também, na análise documental.

Conclusões gerais referentes à Pesquisa foram definidas pela apreciação de cada objetivo específico aplicado a cada caso em particular cruzado com similar. Após, foi proporcionada uma visão geral do estudo tendo como ênfase a gestão pública estadual em questão.

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

São abordadas aqui a análise e discussão dos resultados da pesquisa, revelando aspectos de cada caso estudado desde a elaboração do projeto até o levantamento de dados e informações em campo e na aplicação dos questionários da pesquisa. Com relação a estes últimos, previamente será discorrido acerca dos procedimentos de pré-teste da primeira versão do questionário (aplicado em Minas Gerais, caso piloto) e do questionário definitivo aplicado nos outros Estados selecionados.

5.1 Pré-teste dos questionários

Foi elaborada e utilizada uma primeira versão para pré-teste do modelo, aplicado em Minas Gerais (Apêndice D), sendo posteriormente re-analisado e elaborado em definitivo (Apêndice E) para aplicação nos outros Estados selecionados para a pesquisa, realizando-se, antes, um pré-teste entre profissionais da área pública em Manaus. A primeira versão elencava 21 questões pertinentes ao tema da pesquisa, divididas em subtemas: Planejamento Estratégico (seis questões) e Contabilidade Estratégica (quinze questões). A versão definitiva elencou 30 questões sem distinção explícita do tema e/ou subtemas.

No pré-teste do questionário definitivo, de dez enviados a respondentes, quatro foram devolvidos (40%), apresentando os resultados evidenciados no Quadro 29, que demonstra a concordância dos respondentes (CT+CP) quanto ao possível uso dos artefatos/instrumentos de Planejamento Estratégico na gestão pública na seguinte proporção: BSC (100%, CT 10 + CP 8 sobre total de 18 pontos), *Benchmarking* (93%, 13/15), Análise SWOT (67%, 10/15), SIG (60%, 9/15) e TB (45%, 5/11). Quanto aos artefatos/instrumentos da Contabilidade Estratégica, SIC (71%, 10/14), PCE (69%, 9/13), ABC (40%, 4/10), CS (40%, 4/10) e EVA (33%, 4/12). Na percepção dos respondentes, benefícios sociais e públicos pelo uso dos artefatos são vistos pelos gestores na concordância de 84% das respostas. 90% concordam com a visão holística dos coordenadores do PPA e do Orçamento durante a execução orçamentária e a Contabilidade. 85% (21/25, CT+CP) concordam com a contribuição da Contabilidade para o alcance de objetivos e metas institucionais pelo alinhamento das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional. 91% (28/31, CT+CP) creem na eficiência do SIC para auxiliar na tomada de decisões da gestão.

Questões	Tema	Referência	Respostas	Total pontos	Concorda
1 a 5	Planejamento Estratégico	Uso de artefatos na gestão	BSC- CT(2),CP(2) SIG- CT(1),CP(1),N(2) SWOT- CT(2),N(1),DP(1) TB-CT(1),N(1),DP(1),DT(1) Benchmarking- CT(1),CP(2),DT(1)	18 15 15 11 14	18 9 10 5 13
10 a 14	Contabilidade Estratégica	Uso de artefatos na gestão	PCE-CT(1),CP(1),N(1),DT(1) SIC- CT(2),N(1),DT(1) EVA- CP(1),N(2),DT(1) ABC- CP(1),N(1),DT(2) CS- CP(1),N(1),DT(2)	13 14 12 10 10	9 10 4 4 4
6, 16	Percepção dos gestores	Benefícios sociais e públicos pelo uso dos artefatos	CT (1) CP (4) DP (1) DT (2)	5 16 2 2 $\Sigma=25$	21
9, 15	Execução orçamentária e Contábil	Visão holística dos coordenadores do PPA e Orçamento	CT (4) CP (2) DP (1) DT (1)	20 8 2 1 $\Sigma=31$	28
17 a 20	Contribuição da Contabilidade para alcance de objetivos/metasp	Alinhamento das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional	CT (7) CP (5) N (3) DT (1)	35 20 9 1 $\Sigma=65$	55
7,8,21-30	SIC – Sistema de Informações Contábil	Validade e prestação das informações para tomada de decisões	CT (29) CP (9) N (5) DP (1) DT (2)	145 36 15 2 2 $\Sigma=200$	181

Quadro 29 – Resultados da pesquisa – pré-teste – Questionário definitivo

FONTE: Resultados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Notas: CT - Concordo totalmente CP - Concordo em parte N - Neutro
 DP - Discordo parcialmente DT - Discordo totalmente
 BSC – *Balanced Scorecard* SIG – Sistema de Informações Gerenciais
 SWOT - Análise SWOT TB – *Tableau de Bord* PCE – Plano de Contas Estratégico
 SIC – Sistema de Informações Contábil EVA – Valor Econômico Adicionado
 ABC – Sistema de Custeio Baseado em Atividades CS – Custos Estratégicos

O quadro 30 mostra o paralelo entre as proposições da pesquisa e as respostas aos questionários definitivos no pré-teste, evidenciando a confirmação da possibilidade de uso de alguns dos artefatos/instrumentos de Planejamento e Contabilidade Estratégicos na gestão pública referente à primeira proposição (BSC -100%, *Benchmarking* - 93%, Análise SWOT - 67%, SIG - 60% e TB - 45%; Contabilidade Estratégica, SIC - 71%, PCE - 69%, ABC - 40%, CS - 40% e EVA - 33%). Referente à segunda proposição, são identificados benefícios sociais e públicos pelo uso dos artefatos/instrumentos na gestão pública pela concordância de 84% das respostas (CT – 20%, CP – 64%). Na terceira proposição, 91% das respostas (CT – 73%,

CP – 18%) acreditam no SIC como importante para a gestão na prestação de informações para a tomada de decisão.

Proposições	Referência	Questões	Respostas	Pontos CT/Tt	Pontos CP/Tt
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	Uso de artefatos do Planejamento Estratégico na gestão	1 a 5	BSC– CT(2),CP(2) SIG– CT(1),CP(1),N(2) SWOT- CT(2),N(1),DP(1) TB-T(1),N(1),DP(1),DT(1) <i>Benchmarking</i> CT(1),CP(2),DT(1)	10/18 5/15 10/15 5/11 5/14	8/18 4/15 -/15 -/11 8/14
	Uso de artefatos da Contabilidade Estratégica na gestão	10 a 14	PCECT(1),CP(1),N(1),DT(1) SIC-CT(2),N(1),DT(1) EVA-CP(1),N(2),DT(1) ABC-CP(1),N(1),DT(2) CS- CP(1),N(1),DT(2)	5/13 10/14 -/12 -/10 -/10	4/13 -/14 4/12 4/10 4/10
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	Benefícios sociais e públicos pelo uso dos artefatos	6, 16	CT (1) CP (4) DP (1) DT (2)	5/25 -/25 -/25 -/25	-/25 16/25 -/25 -/25
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	SIC – Sistema de Informações Contábil	7, 8, 21 a 30	CT (29) CP (9) N (5) DP (1) DT (2)	145/200 - - - -	- 36/200 - - -

Quadro 30 – Resultados da pesquisa – pré-teste – Proposições X Questionário definitivo

FONTE: Resultados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Nota: Tt – Total de pontos

5.2 Os casos estudados

Como exposto anteriormente e no Protocolo, a pesquisa iniciou-se com o caso piloto, Estado de Minas Gerais, e deveria se estender por São Paulo, Rio Grande do Sul, Bahia, Goiás e Amazonas, mas, dos Estados citados, somente Minas Gerais e Amazonas receberam e responderam prontamente os questionários. São Paulo, Rio Grande do Sul, Bahia e Goiás, inobstante insistentes correspondências eletrônicas e telefonemas às áreas envolvidas pela pesquisa (Planejamento, Orçamento e Contabilidade), embora os recepcionando com atenção e relativa disponibilidade, sequer retornaram as mensagens e/ou telefonemas, o que constitui um fato lamentável, mas que evidencia o estágio atual da gestão

no setor público sob os aspectos investigados por esta pesquisa a serem considerados mais adiante. Para não empobrecer e limitar o alcance da pesquisa, e pelo critério da acessibilidade, foram inclusos dois Estados: Ceará e Pernambuco. Ceará foi muito receptivo e colaborador. Pernambuco, embora receptivo, não colaborou a contento, mas não prejudicou significativamente os resultados.

Em cada caso específico, foram adotados os procedimentos previstos no projeto de pesquisa, buscando-se alcançar resultados satisfatórios. A aplicação dos questionários foi realizada *in loco* (Amazonas e Ceará) e via correspondência eletrônica (Minas Gerais e Pernambuco), sendo a pesquisa de campo realizada via *internet* por acesso aos sítios oficiais dos Estados abrangidos pela pesquisa. O Quadro 36 demonstra o *status* dos questionários enviados aos Estados retrorreferidos.

Estados	Enviados	Respondidos	Não respondidos	% respostas
AM	10	7	3	70,0
BA	10	0	10	0
CE	10	8	2	80,0
GO	10	0	10	0
MG	10	4	6	40,0
PE	10	2	8	20,0
RS	10	0	10	0
SP	10	0	10	0

Quadro 31 – *Status* dos questionários em relação aos Estados respondentes

FONTE: Resultados da pesquisa. Elaborado pelo autor

5.3 Análise dos resultados da pesquisa

São agora abordadas as particularidades de cada caso estudado, evidenciando-se para cada um deles os resultados apurados na investigação.

5.3.1 O caso piloto – Estado de Minas Gerais

Os procedimentos iniciais da pesquisa, conforme Protocolo, deram-se por contatos pela *internet* (mensagens eletrônicas), telefonemas e visita à Superintendência Central de Contadoria Geral localizada na Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais, em Belo Horizonte. A aplicação dos questionários ocorreu nas secretarias de Fazenda e Planejamento, tendo sido utilizada a primeira versão para pré-teste do modelo elaborado (Apêndice D), que enumerava 21 questões abordando Planejamento Estratégico (seis questões) e Contabilidade Estratégica (quinze questões).

Os respondentes mineiros relativamente aos “instrumentos de Planejamento Estratégicos utilizados” (questão 1) e seu uso (questão 2) indicaram o BSC (*Balanced Scorecard*) – quatro respostas - e a Análise SWOT - uma resposta, além de uma concordância de 100% (CT+CP) quanto à possibilidade de uso efetivo dos instrumentos/artefatos na gestão

pública. Quanto aos “instrumentos de Contabilidade Estratégica utilizados” (questão 7) e seu uso (questão 8), indicaram o SIC (Sistema de Informações Contábil) – duas respostas, Custeio Estratégico (CS) – duas respostas – e Outros - uma resposta, também com uma concordância de 82,4% (CT+CP) quanto a ser possível seu uso efetivo na gestão pública (*vide* Quadro 32).

Questões (3 e 9) relativas aos eventuais benefícios sociais e públicos pelo uso dos instrumentos/artefatos na gestão pública, perceptíveis por ela, indicaram 91,4% de concordância (CT+CP) dos respondentes. Quanto à visão holística que devem ter os coordenadores do PPA e Orçamento diante da execução orçamentária e da Contabilidade – questões 6 e 20, 89% indicaram concordância (CT+CP) com esse fato. 82,4% (CT+CP) creem na contribuição da Contabilidade para o alcance dos objetivos e das metas institucionais pelo alinhamento das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional. Relativamente ao SIC (Sistema de Informações Contábil), os respondentes creem-no hábil e válido para prestar informações e auxiliar a gestão na tomada de decisões (questões 4, 5, 10, 12 a 19, 21) à razão de 98,7% (CT+CP), conforme Quadro 32.

Questões	Tema	Referência	Respostas	Total pontos	Pontos Conc.	% Conc.
1, 2	Planejamento Estratégico	Uso de instrumentos na gestão	BSC- 4 SWOT- 1 CT (2) CP (2)	- - 10 8 Σ=18	- - 18	- - 100
7, 8	Contabilidade Estratégica	Uso de instrumentos na gestão	SIC- 2 CS- 1 Outros- 1 CT (2) CP (1) N (1)	- - - 10 4 3 Σ=17	14	- - - 82,4
3, 9	Percepção dos gestores	Benefícios sociais e públicos pelo uso dos instrumentos	CT (4) CP (3) N (1)	20 12 3 - Σ=35	32	91,4
6, 20	Execução orçamentária e Contabilidade	Visão holística dos coordenadores do PPA e Orçamento	CT (5) CP (1) DP (1) DT (1)	20 4 2 1 Σ=27	24	88,9
11	Contribuição da Contabilidade para alcance de objetivos	Alinhamento das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional	CT (2) CP (1) N (1)	10 4 3 - Σ=17	14	82,4
4, 5, 10, 12-19, 21	SIC – Sistema de Informações Contábil	Validade e presteza das informações para tomada decisões	CT (32) CP (15) N (1)	160 60 3 Σ=223	220	98,7

Quadro 32 – Resultados da pesquisa – caso piloto MG – 1ª. versão do Questionário
 FONTE: Resultados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Destaca-se a concordância plena dos respondentes (100%, CT) com a sinergia que deve haver entre o processo de elaboração e execução do PPA, LDO, LOA e a Contabilidade; a reconhecida importância de um sistema de informações para controle das contas públicas e para a gestão; e a colaboração da Contabilidade e de seus relatórios para a gestão e tomada de decisões (questões 12, 13 e 16). O Quadro 32 demonstra os resultados relatados.

No Quadro 33 é demonstrada a relação entre as proposições da pesquisa e as questões respondidas no questionário, onde se ressalta a concordância de 100% (CT+CP) dos respondentes relativamente à proposição nº. 1 acerca da utilização pelos Estados brasileiros de algum instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, sendo indicados o BSC (quatro respostas) e a Análise SWOT (uma). Na proposição nº. 2, há indicação de três “sinais” dos instrumentos/artefatos da Contabilidade Estratégica na gestão pública estadual: SIC – Sistema de Informações Contábil (duas respostas), CS – Custeio Estratégico (duas) e Outros (uma), revelando concordância de 82% (CT+CP) dos respondentes. Quanto ao SIC ser fonte de consulta e auxiliar na tomada de decisões, proposição nº. 3, há concordância de 98,7% (CT+CP) dos respondentes.

Proposições	Questões nº.	Respostas	Pontos CT	Pontos CP/N	Total pontos
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	1	BSC – 4	-	-	-
	2	SWOT - 1	-	-	-
		CT (2)	10	-	18
		CP (2)	-	8	-
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	7	SIC – 2	-	-	-
	8	CS – 2	-	-	-
		Outros - 1	-	-	-
		CT (2)	10	-	17
		CP (1)	-	4	-
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	4	N (1)	-	3	-
		DT (-)	-	-	-
		DP (-)	-	-	-
	5	CT (32)	160	-	223
	10	CP (15)	-	60	-
	12 a 19	N (1)	-	3	-

Quadro 33 – Resultados da pesquisa – caso piloto MG – Proposições X Questionário
 FONTE: Resultados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Verificada a análise documental na pesquisa de campo, encontram-se evidências de Planejamento Estratégico nas ações governamentais (Lei nº. 17.347/2008 e Lei nº. 18.021/2009, PPAG 2008-2011, Manual de Revisão do PPAG 2008-2011, PMDI) e nuances

de Contabilidade Estratégica na utilização de alguns de seus artefatos como Custeio Estratégico e SIC – Sistema de Informações Contábil (Relatório institucional de monitoramento – PPAG 2008-2011). A Lei nº. 17.347/2008, no seu artigo 5º., prescreve um SIG: “O Poder Executivo manterá sistema de informações gerenciais e de planejamento para apoio à gestão do Plano [...]”.

O Quadro 34 relaciona as proposições com as respostas dos questionários e os documentos da gestão analisada, evidenciando a confirmação da utilização pelo Estado brasileiro em foco de algum (uns) instrumentos/artefatos de Planejamento Estratégico (BSC, SWOT, Mapas) na gestão pública, quanto à primeira proposição. Da mesma forma, na segunda proposição, confirma-se a percepção de “sinais” dos instrumentos da Contabilidade Estratégica (SIC, CS). Na última proposição, há concordância dos respondentes (98,9%) acerca do SIC se constituir numa importante fonte de consulta para a gestão, auxiliando-a no processo de tomada de decisões, enquanto os documentos (Relatório Contábil/2009) evidenciam sinais de sua existência e utilização.

Proposições	Questionário	Documentos
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	.BSC .SWOT	. SIG . SWOT . Mapa Estratégico
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	.SIC .CS	.SIC .CS
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	Concordância de 98,9% dos respondentes	Evidenciado no Relatório Contábil/2009

Quadro 34 – Proposições X Questionário X Documentos – caso piloto MG

FONTE: Resultado da pesquisa. Elaborado pelo autor

O Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado – PMDI - constitui-se numa versão estadual, mais abrangente e pormenorizada, do Plano Plurianual – PPA, tal como previsto na Constituição Estadual (art. 154), posto que vislumbra a estratégia de longo prazo (2007-2023), estabelecendo dois “pilares” fundamentais para a gestão: Qualidade Fiscal e Qualidade e Inovação em Gestão Pública, e enfatizam “viabilizar a transformação da estratégia em resultados efetivos”. Na Figura 21 – Mapa Estratégico – constante do documento “PPAG – 2008-2011, v. 1, p. 305” é percebida a integração de todo o planejamento, áreas de atuação, público-alvo e resultados a alcançar.



Figura 16 – Mapa Estratégico do Governo do Estado de Minas Gerais

FONTE: Portal do Governo de Minas Gerais

O PMDI é o instrumento de planejamento de longo prazo da Administração Pública Estadual, responsável por balizar a elaboração dos outros instrumentos de planejamento, entre eles o PPAG e a LOA. Desta forma, a principal função do PMDI está na definição da visão de futuro e das diretrizes ou objetivos estratégicos do governo, estabelecendo, portanto, a estrutura superior do plano plurianual, à qual devem se vincular todos os programas e ações de governo. (Manual de Revisão do PPA 2008-2011 e elaboração da LOA 2009, 2009, p. 6).

O “Manual de Revisão do PPA 2008-2011 e elaboração da LOA 2009” estabelece como premissas o alinhamento do PPAG (Plano Plurianual de Ação Governamental), da LOA, do PMDI e o Acordo de Resultados, além de “estabilizar despesas correntes”, a limitação orçamentária para investimentos, otimização do planejamento e não negociação de pleitos adicionais. Prevê, ainda, a integração do Planejamento, Orçamento e Gestão como um processo, o que pode ser visualizado no Quadro 35.

Instrumentos	Perspectivas	Alcance temporal	Objetivos
PMDI	.Visão de futuro .Objetivos estratégicos .Áreas de resultados	2023	.Diretrizes estratégicas
PPAG	.Projetos estruturadores .Programas associados .Programas especiais .Valores plurianuais	2011	.Materialização da Estratégia e Políticas Públicas
LOA	.Detalhamentos da Receita e da Despesa	2010	.Detalhamento de valores

Quadro 35 – Integração do PMDI/PPAG/LOA.

FONTE: Portal do Governo de Minas Gerais

O SIG (SIGPLAN), que atende disposições da Lei nº. 17.347/2008, art. 5º., cujas fontes ou base de dados são dados e informações do próprio módulo referentes ao planejamento, execução e informações físicas e financeiras, SIAFI, SITOR e SISAP, além de estabelecer o padrão de integração entre o planejamento, orçamento e a gestão,

é o instrumento que organiza e integra a rede de gerenciamento do Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG). [...] concebido para apoiar o planejamento, o monitoramento, a execução, a avaliação e a revisão do PPAG, refletindo as características do atual modelo de gerenciamento: gestão por programas, orientação para resultados, desburocratização, uso compartilhado de informações, enfoque prospectivo e transparência para a sociedade [...]. (Manual SIGPLAN de monitoramento do PPAG, 2009, p. 5).

Aspectos da Contabilidade Estratégica se fizeram presentes no Relatório Contábil das contas de 2009 (p. 49), onde estão explícitos pormenores de um SIC – Sistema de Informações Contábil. No documento “PPAG 2008-2011, v. 1 – Programas e Ações por Áreas de Resultado” são evidenciados procedimentos relativos aos Custos Estratégicos, quando é ressaltada a redução de despesas, particularmente as de pessoal, até o ajuste à LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal), fato iniciado em 2003. Adiante, dentre os objetivos estratégicos e os resultados finalísticos governamentais do PMDI voltados às “Áreas de Resultado”, são identificados objetivos e resultados vinculados ao Custos Estratégicos:

- Objetivos Estratégicos (PMDI)
 - .Aumentar a aderência do orçamento à estratégia de médio prazo, ampliando a **participação dos projetos estruturadores na despesa total**.
 - .**Estabilizar e iniciar a redução da despesa** orçamentária como proporção do PIB estadual, passo que antecede uma política sustentável de redução da carga tributária.
 - .Melhorar a **composição estratégica do gasto**, aumentando a participação na despesa total dos investimentos públicos impulsionadores da competitividade da economia.
 - .Ampliar a qualidade e a **produtividade dos gastos** setoriais.
 - .Manter o compromisso com o **equilíbrio fiscal**, aprimorando a prevenção e a mitigação de riscos fiscais.
- Resultados Finalísticos (PMDI)
 - .**Aumentar a participação dos investimentos** (despesas de capital) na despesa orçamentária
 - .**Reduzir o volume do gasto público** (despesa orçamentária) em relação ao PIB
 - .**Reduzir a participação das despesas correntes** na despesa orçamentária (limite superior)
 - .**Economia com atividades meio** (valores acumulados) aumentar a participação dos projetos estruturadores na despesa orçamentária
 - .Assegurar a arrecadação do ICMS necessário cumprimento do **equilíbrio orçamentário** (em R\$ mil)
 - .Economia anual com **redução de custos** unitários de serviços estratégicos (PPAG 2008-2011, v. 1, p. 305). (grifo nosso)

Devem ser salientados aspectos da política governamental referentes a três programas de governo, que evidenciam a geração de bases para a implementação das estratégias elaboradas para as ações do governo mineiro, conforme documento “Relatório

institucional de monitoramento – jan a dez/2008 - PPAG 2008-2011, p. 61, 75-76” e Quadro 36:

Programas	Ações	Programado	Executado	%Executado
701 – Apoio à Administração Pública	2002 – Planejamento Gestão e Finanças	R\$ 8.252.602	R\$ 7.511.616	91,02
002 – Ampliação da profissionalização da Gestão Pública	2024 – Certificação Profissional	R\$ 150.000	R\$ 397.284	264,86
	2026 – Programa de Desenvolvimento Profissional para Gerentes	R\$ 3.713.000	R\$ 4.032.318	108,60
041 – Qualidade e Produtividade do Gasto Setorial	2091 – Implementar a Gestão Estratégica de suprimentos nas famílias de compras	R\$ 800.000	--	-- (*)

Quadro 36 – Programas e Ações governamentais do PPAG 2008-2011 - MG

FONTE: Portal do Governo de Minas Gerais

(*) Nota: Embora não tenha havido execução financeira, fisicamente foram executados 215% (43 órgãos) de uma programação de 20 órgãos com famílias de compras implementadas (p. 76).

5.3.2 O caso Estado do Ceará

A acessibilidade foi o critério adotado para incluir o Estado do Ceará como caso a ser estudado na pesquisa. Foi contatada a diretoria do Departamento Contábil da Secretaria de Fazenda daquele Estado, que acolheu muito bem os questionários, devolvendo-os no prazo solicitado.

O Quadro 37 demonstra o resultado da pesquisa, evidenciando a Análise SWOT como artefato de Planejamento Estratégico com possibilidade de uso pela gestão pública (concordância de 65% - 17/26 - dos respondentes). Seguem-se o BSC e *Benchmarking* (40% cada), o SIG (33%) e o TB (16,6%). Quanto à Contabilidade Estratégica, o SIC (92% - 34/37) é o artefato mais enfatizado como possível de uso pela gestão, sendo seguido do PCE (70%), EVA (57%), ABC (20%) e CS (19%). Na opinião de 46% (25/54) dos respondentes (CT+CP), há percepção dos gestores públicos quanto aos eventuais benefícios sociais e públicos oriundos do uso dos artefatos na gestão. 86,6% (CT+CP) dos respondentes (58/67) concordam com a visão holística que devem ter os coordenadores do PPA e Orçamento quando da execução orçamentária e da Contabilidade. Com destaque de 100% (153/153) de concordância (CT+CP), os respondentes consideram que a Contabilidade contribui para o alcance de objetivos e metas institucionais pelo alinhamento das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional. Por fim, 92% (374/407) concordam (CT+CP) que o SIC proporciona validade e presteza nas informações para auxiliar a tomada de decisões.

Questões	Tema	Referência	Respostas	Total pontos	Concorda
1 a 5	Planejamento Estratégico	Uso de artefatos na gestão	BSC- CP(2),N(3),DT(3)	20	8
			SIG- CP(2),N(4),DP(2)	24	8
			SWOT- CT(1),CP(3),N(1), DP(3)	26	17
			TB- CP(1),N(6),DP(1)	24	4
			Benchmarking- CP(2),N(3), DT(3)	20	8
10 a 14	Contabilidade Estratégica	Uso de artefatos na gestão	PCE-CT(1),CP(4),N(3)	30	21
			SIC- CT(6),CP(1),N(1)	37	34
			EVA- CP(3),N(2),DT(3)	21	12
			ABC- CP(1),N(4),DP(1),DT (2)	20	4
			CS- CT(1), N(7)	26	5
6, 16	Percepção dos gestores	Benefícios sociais e públicos pelo uso dos artefatos	CT (1)	5	25
			CP (5)	20	
			N (9)	27	
			DP (1)	2	
				$\Sigma=54$	
9, 15	Execução orçamentária e Contábil	Visão holística dos coordenadores do PPA e Orçamento	CT (6)	30	58
			CP (7)	28	
			N (3)	9	
				$\Sigma=67$	
17 a 20	Contribuição da Contabilidade para alcance de objetivos/metasp	Alinhamento das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional	CT (25)	125	153
			CP (7)	28	
				$\Sigma=153$	
7,8,21-30	SIC – Sistema de Informações Contábil	Validade e prestação das informações para tomada de decisões	CT (34)	170	374
			CP (51)	204	
			N (11)	33	
				$\Sigma=407$	

Quadro 37 – Resultados da pesquisa – Ceará - com Questionário definitivo

FONTE: Resultados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Na relação das proposições com as respostas aos questionários (Quadro 38), tem-se na primeira delas a identificação de artefatos do Planejamento Estratégico passíveis de uso na gestão pública como a Análise SWOT (concordância total de 19%, 5/26 e parcial, 65%, 17/26), seguida do BSC e *Benchmarking* (40%, 8/20) e SIG (33%, 8/24). TB alcançou 16,6%, 4/24. Quanto à Contabilidade Estratégica, o artefato SIC desponta com a concordância de seu uso na gestão pública com 81% (CT, 30/37) e 92% (CP, 34/37); o PCE, 70% (CP, 21/30) e 16,6% (CT, 5/30); o EVA foi indicado por 57% (12/21), concordância parcial. Na segunda proposição, exatos 50% (27/54) não expressam concordância ou discordância com relação a sinais do uso empírico de algum artefato de Contabilidade Estratégica pela gestão pública, contra 37% (20/54) de concordância parcial. A terceira proposição – o SIC como importante

auxiliar na tomada de decisões pelos gestores – tem concordância parcial de 50% dos respondentes, enquanto 42% concordam totalmente (total de concordância de 92%).

Proposições	Referência	Questões	Respostas	Pontos CT/Tt	Pontos CP/Tt
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	Uso de artefatos do Planejamento Estratégico na gestão	1 a 5	BSC– CP(2),N(3),DT(3) SIG– CP(2),N(4),DP(2) SWOT-CT(1),CP(3),N(1), DP(3) TB- CP(1),N(6),DP(1) <i>Benchmarking</i> CP(2),N(3), DT(3)	-/20 -/24 5/26 -/24 -/20	8/20 8/24 17/26 4/24 8/20
	Uso de artefatos da Contabilidade Estratégica na gestão	10 a 14	PCE- CT(1),CP(4),N(3) SIC- CT(6),CP(1),N(1) EVA- CP(3),N(2),DT(3) ABC- CP(1),N(4),DP(1), DT (2) CS- CT(1), N(7)	5/30 30/37 -/21 -/20 5/26	21/30 34/37 12/21 4/20 5/26
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	Benefícios sociais e públicos pelo uso dos artefatos	6, 16	CT (1) CP (5) N (9) DP (1)	5/54 - 27 2 $\Sigma=54$	- 20/54 - -
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	SIC – Sistema de Informações Contábil	7, 8, 21 a 30	CT (34) CP (51) N (11)	170/407 - 33 $\Sigma=407$	- 204/407 -

Quadro 38 – Resultados da pesquisa – Ceará – Proposições X Questionário definitivo

FONTE: Resultados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Nota: Tt – Total de pontos

No Quadro 39 são analisadas as relações existentes entre as proposições da pesquisa, as respostas aos questionários e a pesquisa documental. A análise documental permitiu – em relação à Proposição 1 – confirmar a utilização de artefatos do planejamento estratégico: a Análise SWOT, o BSC e o *Benchmarking*, espelhando e quase se igualando ao resultado apurado com os respondentes. No documento “LOA 2009 – v. 1 e v. 2”, p. 100, 107 (CE/PORTAL DO GOVERNO), são evidenciados programas de governo com conotações do BSC, quais sejam: Programa 019 - Modernização da Gestão Fiscal do Estado do Ceará – PROFISCO, que realça em seu bojo o Projeto 11656 “Melhoria da Eficiência e Eficácia da

Administração Tributária” (perspectiva financeira); Programa 044 - Modernização das Receitas e da Gestão Fiscal, Financeira e Patrimonial da Administração do Estado do Ceará – PMAE – com o Projeto 11699 – “Automação da Fiscalização de Mercadorias em Trânsito” (perspectiva do cliente); Programa 051 – Modernização da Gestão Pública Estadual – SEPLAG com o Projeto 10764 – “Modernização da Gestão Pública e do Planejamento no âmbito do PNAGE” e a Atividade 20969 – “Desenvolvimento Institucional dos Órgãos e Entidades da Administração Pública” (perspectiva interna); Programas 777 – Valorização do Servidor e 070 – Gestão de Tecnologia de Informação e Comunicação para o Estado (perspectiva de aprendizado e crescimento).

Proposições	Questionário	Documentos
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	.SWOT (65%) .BSC (40%) .Benchmarking (40%) .SIG (33%)	. SWOT . BSC .Benchmarking . S2GPR
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	.SIC (92%) .PCE (70%) .EVA (57%)	.SIC (S2GPR) .CS
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	Concordância de 92% dos respondentes (CT+CP).	Uso de sistemas: .CECAD .CECAI

Quadro 39 – Proposições X Questionário X Documentos - Ceará

FONTE: Resultado da pesquisa. Elaborado pelo autor

O documento “PPA 2008-2011 – v. 1”, p. 10, afirma que o planejamento estadual via Plano Plurianual estratégico “apóia-se em três grandes orientações estratégicas: Economia para uma vida melhor [que abrange 54,4% dos recursos orçamentários], Sociedade Justa e Solidária [abrange 35,9%] e Gestão Ética, Eficiente e Participativa [abrange 9,7%]” (CE/PORTAL DO GOVERNO). Ele estabelece princípios afinados com o BSC sob as quatro perspectivas; Financeira (Gestão por Resultados - GPR); Clientes (Participação popular), Processo interno (Visão estruturante de longo prazo; Integração de políticas e programas) e Aprendizado e Crescimento (Cooperação e parcerias), todos eles vinculados a “reuniões de sensibilização” com delegados regionais eleitos por seus municípios (CE/PORTAL DO GOVERNO).

A GPR – Gestão Pública por Resultados – conforme o documento “PPA 2008-2011 – v. 1, p. 24” - constitui-se num “método adotado pelo governo do Ceará que tem seu marco metodológico e operacional baseado no princípio de que o setor público atua para alcançar resultados”, os quais deverão atender as expectativas dos cidadãos-clientes. Esse modelo procura “a melhoria dos resultados estratégicos da administração pública” (p. 24), a

fim de possibilitar a avaliação governamental por indicadores de resultados de gestão nas áreas econômica, social e da própria gestão em si (CE/PORTAL DO GOVERNO).

Ainda no Quadro 39, relativo à Proposição 1, a Análise SWOT é textualmente citada no documento (p. 15) “Revisão do PPA 2009” (CE/PORTAL DO GOVERNO) como uma das etapas desse processo (etapa 2), sendo as outras (1) Análise de identidade organizacional (definição da filosofia institucional: missão, visão, valores, negócio, público-alvo), (3) Priorização das oportunidades de melhoria, (4) Identificação de ações corretivas e (5) Análise interna nas coordenadorias (processo, produto, GPR, regulamentos). O *Benchmarking*, conforme documento “Balanço Geral 2008”, é percebido nas avaliações de resultados do Ceará quando comparados aos de outros Estados, da Região Nordeste e do Brasil, demonstrados em relatórios (Relatório Interno) de acompanhamento e monitoramento (CE/PORTAL DO GOVERNO). Projeta-se a utilização futura de um SIG (Sistema de Informações Gerenciais), identificado com o nome de S2GPR – Sistema de Gestão Governamental por Resultados (p. 17), que integrará sistemas de compras, Contabilidade, Planejamento, Orçamento e Gestão de Contratos (CE/PORTAL DO GOVERNO).

Relativo à Proposição 2 – sinais dos instrumentos da Contabilidade Estratégica – no Quadro 129, o documento “Balanço Geral 2008”, p. 15, diz do SIC – Sistema Integrado de Contabilidade – que é gerenciado pela SEFAZ/CE, registrando “todos os atos e fatos ocorridos na administração pública estadual” (CE/PORTAL DO GOVERNO). O artefato “Custos Estratégicos” (CS) é percebido no tratamento que o governo cearense dispensa às despesas, objetivando sua “redução permanente” (no valor de R\$ 32,4 mi) e constituindo-se numa “função do conjunto de ações de racionalização que estão sendo implementadas pelo Governo”, conforme “LOA 2009 – v. 1, p. 29” (CE/PORTAL DO GOVERNO). Diverge, portanto, a análise documental dos questionários, quando este abrange o SIC, PCE e EVA; aquele, SIC e CS.

Por fim, no Quadro 39, a Proposição 3 – o uso do SIC para tomada de decisão – é percebida pela existência de “Células de Contadoria da Administração Direta e Indireta (CECAD/CECAI)”, vinculadas à Coordenadoria do Tesouro Estadual e de Gestão Financeira – COTES, que coordenam e acompanham as execuções orçamentárias, financeiras, contábeis e patrimoniais de trinta órgãos da Administração Direta, incluindo os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, Ministério Público, onze Autarquias, oito Fundações, vinte e quatro Fundos especiais, duas Empresas Públicas e nove Sociedades de Economia Mista, de acordo com relato no Balanço Geral 2008, p. 15 (CE/PORTAL DO GOVERNO).

5.3.3 O caso Estado de Pernambuco

Também, a acessibilidade justificou a opção por Pernambuco, cujo contato deu-se por mensagem eletrônica para o Departamento de Contabilidade da Secretaria de Fazenda do Estado, que, infelizmente, não atendeu plenamente ou de forma mais participativa os questionários. O Quadro 40 demonstra os resultados das manifestações dos respondentes, onde são apontados os artefatos de Planejamento Estratégico passíveis de uso na gestão pública: BSC, SIG, *Benchmarking* (100% de concordância total) e Análise SWOT (concordância parcial). Na Contabilidade Estratégica são apontados o SIC, CS (100%, concordância total), PCE (62,5%, CT) e ABC (100% de concordância parcial). 100% dos respondentes (CT+CP) enxergam os benefícios à sociedade e ao setor público pela percepção dos gestores públicos relativamente ao uso dos artefatos na gestão.

Questões	Tema	Referência	Respostas	Total pontos	Concorda
1 a 5	Planejamento Estratégico	Uso de artefatos na gestão	BSC– CT(2) SIG– CT(2) SWOT- CP(2) TB - N(2) <i>Benchmarking</i> - CT(2)	10 10 8 6 10	10 10 8 - 10
10 a 14	Contabilidade Estratégica	Uso de artefatos na gestão	PCE - CT(1), N(1) SIC- CT(2) EVA - DT(2) ABC- CP(2) CS- CT(2)	8 10 2 8 10	5 10 - 8 10
6, 16	Percepção dos gestores	Benefícios sociais e públicos pelo uso dos artefatos	CT (2) CP (2)	10 8 $\Sigma=18$	18
9, 15	Execução orçamentária e Contábil	Visão holística dos coordenadores do PPA e Orçamento	CT (4)	20	20
17 a 20	Contribuição da Contabilidade para alcance de objetivos / metas	Alinhamento das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional	CT (2) CP (6)	10 24 $\Sigma=34$	34
7,8,21-30	SIC – Sistema de Informações Contábil	Validade e prestação das informações para tomada de decisões	CT (16) CP (6) DP (2)	80 24 4 $\Sigma=108$	104

Quadro 40 – Resultados da pesquisa – Pernambuco – com Questionário definitivo

FONTE: Resultados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Quanto à visão holística dos coordenadores do PPA e Orçamento na execução orçamentária e da Contabilidade, vista ainda no Quadro 40, ela é percebida por 100% dos

respondentes (CT). 100% (CT+CP) dos respondentes vislumbram a contribuição da Contabilidade para o alcance de objetivos e metas institucionais pelo alinhamento das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional. Por fim, 96% (CT+CP) dos respondentes percebem o SIC como um importante fornecedor de informações e auxiliar na tomada de decisões.

Proposições	Referência	Questões	Respostas	Pontos CT/Tt	Pontos CP/Tt
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	Uso de artefatos do Planejamento Estratégico na gestão	1 a 5	BSC– CT(2) SIG– CT(2) SWOT- CP(2) TB - N(2) <i>Benchmarking</i> - CT(2))	10/10 10/10 - - 10/10	- - 8/8 - -
	Uso de artefatos da Contabilidade Estratégica na gestão	10 a 14	PCE - CT(1), N(1) SIC - CT(2) EVA - DT(2) ABC- CP(2) CS- CT(2)	5/8 10/10 - - 10/10	- - - 8/8 -
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	Benefícios sociais e públicos pelo uso dos artefatos	6, 16	CT (2) CP (2)	10/10 - $\Sigma=18$	- 8/8
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	SIC – Sistema de Informações Contábil	7, 8, 21 a 30	CT (16) CP (6) DP (2)	80/80 - -	- 24/24 -

Quadro 41 – Resultados da pesquisa – Pernambuco – Proposições X Questionário definitivo

FONTE: Resultados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Nota: Tt – Total de pontos.

No Quadro 41, tem-se o cruzamento das proposições da pesquisa com as respostas dos questionários, demonstrando relativamente à primeira proposição a concordância total dos respondentes (100%) com três dos artefatos do Planejamento Estratégico passíveis de uso na gestão: BSC, SIG e *Benchmarking*; há concordância parcial com o uso do TB (100%). Quanto aos artefatos da Contabilidade Estratégica, há concordância plena em relação ao SIC e CS (100%), e ao PCE, 62,5% (5/8); há concordância parcial sobre o ABC (100%). Os

respondentes percebem eventuais benefícios à sociedade ao setor público pelos sinais de uso empírico dos artefatos na gestão pública, concordando total e parcialmente (100%), na segunda proposição. O SIC na terceira proposição é visto pelos respondentes (100%, CT+CP) como um sistema de informações válido e prestativo à gestão pública, auxiliando a tomada de decisões.

No Quadro 42, estão demonstradas as relações entre as proposições da pesquisa, respostas dos questionários e as percepções dos documentos analisados do Estado em foco relativamente à Proposição 1 – uso de algum instrumento de planejamento estratégico:

a) a pesquisa documental indicou sinais da prática no Estado de Pernambuco do BSC (*Balanced Scorecard*) nas suas quatro perspectivas, além do SIG (Sistema de Informações Gerenciais) e Mapa Estratégico, contrastando com as respostas dos questionários (SWOT/*Benchmarking*);

Proposições	Questionário	Documentos
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	.BSC (100%) .SIG (100%) . <i>Benchmarking</i> (100%) .SWOT(100%)	. BSC . SIG . Mapa Estratégico
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	. SIC (100%) . CS (100%) . ABC (100%) . PCE (62,5%)	. SIC (SCe-F) . CS
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	Concordância de 96,32% de respondentes (CT+CP)	. Sistema em uso: SCe-F

Quadro 42 – Proposições X Questionário X Documentos – Pernambuco

FONTE: Resultado da pesquisa. Elaborado pelo autor

b) no documento “PPA 2008-2011. Anexo 1, p. 1” (PE/PORTAL DO GOVERNO) é descrito o modelo de Planejamento Estratégico do Estado, que comporta dois momentos: no primeiro, são expostos os pressupostos de orientação para elaborar o Plano, contexto e diagnóstico. No segundo, a orientação estratégica para a escolha de ações do PPA, implicando um modelo de gestão para se alcançar os objetivos propostos;

c) é no primeiro momento que são definidos os pressupostos (guia das ações estaduais): (1) Precedência ao atendimento das demandas da população mais necessitada da ação do governo (perspectiva dos clientes), (2) Aposta na construção democrática e regionalizada da ação do governo (perspectivas do processo interno e do aprendizado e crescimento), (3) Valorização da gestão coordenada e baseada no equilíbrio fiscal dinâmico (perspectiva financeira);

d) o SIG (Op. cit., p. 122) compõe uma Ação (2034 – Implantação do SIG/SEFAZ) do Programa 040 – Gestão de TI da SEFAZ (PE/PORTAL DO GOVERNO). O Mapa Estratégico (Figura 22) é utilizado para definição das bases das ações governamentais, com “Visão de Futuro” e “Premissa” (Transparência e controle social), cujos focos prioritários são “Estratos mais vulneráveis da população” e “Interiorização do Desenvolvimento”, estruturados em quatro fundamentos: (a) bases para o desenvolvimento do cidadão, (b) equilíbrio regional com geração de conhecimento e responsabilidade ambiental, (c) dotação universalizada e moderna de bens e serviços de infra-estrutura e (d) governo focado no atendimento às demandas do cidadão, com responsabilidade financeira – equilíbrio fiscal dinâmico (Op. cit., p. 15). (PE/PORTAL DO GOVERNO).

Ainda, no Quadro 42, na Proposição 2 – sinais dos instrumentos da Contabilidade Estratégica, encontram-se sinais desses instrumentos: SIC (Sistema de Informações Contábil) denominado “Sistema Corporativo e-Fisco” (SCe-F), instituído a partir do exercício de 2008 pelo Dec. 31.276/04.01.2008 e abrangendo a contabilização da execução orçamentária, financeira e patrimonial, conforme documento “Balanço Geral 2009, p. 281” (PE/PORTAL DO GOVERNO). Os Custos Estratégicos (CS) são percebidos no documento “Balanço Geral 2009, p. 22, 35” (PE/PORTAL DO GOVERNO), onde são identificadas despesas de capital (investimentos) referentes à implantação de Projetos Estruturantes do Estado (os eixos estruturantes abrangem a Democratização do Estado, Transposição do conhecimento, o Desenvolvimento econômico para todos e a Infra-estrutura para o desenvolvimento e autossustentação hídrica). Ações contratadas para o alcance de metas do PAF (Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal) incluem redução de “despesas com funcionário público” e a “reforma do Estado e/ou alienação de ativos”, de acordo com o documento “Balanço Geral 2009, v. 1, p. 35” (PE/PORTAL DO GOVERNO). Destoam das respostas aos questionários, que incluem, ainda, o ABC e o PCE.

O Quadro 42 em relação à Proposição 3, apresenta apenas uma referência objetiva ao SCe-F como sistema contábil, oriunda da análise documental, na comparação com as respostas aos questionários, que sinalizam uma concordância quase unânime com a utilização do SIC para a tomada de decisão. Não se percebe maior alcance daquele sistema no Estado, senão o convencional, de acordo com análise documental.



Figura 17 – Mapa Estratégico do Governo do Estado de Pernambuco
FONTE: Portal do Governo de Pernambuco

5.3.4 O caso Estado do Amazonas

O contato com a Secretaria de Estado do Planejamento (SEPLAN) e a Secretaria de Estado da Fazenda (SEFAZ), via mensagem eletrônica, foi o ponto inicial da pesquisa de campo no Amazonas. A resposta afirmativa das duas secretarias ao pedido da pesquisa originou sete retornos de questionários respondidos, os quais estão demonstrados sumariamente no Quadro 43. Dos artefatos de Planejamento Estratégico passíveis de uso na gestão pública há concordância parcial de 100% dos respondentes (28/28) quanto ao uso do *Benchmarking*, 91% quanto BSC (20/22) e SIG (21/23) e 80% (16/20) referente à Análise SWOT. Dos artefatos da Contabilidade Estratégica, apenas o SIC atinge a concordância parcial dos respondentes de 44,4% (8/18). Os demais artefatos atingem a concordância parcial mínima em torno de 25% (4/15, 4/16, 4/17), exceto o EVA que não teve nenhuma

concordância. 79,6% (39/49, CT+CP) têm concordância quanto à percepção pelos gestores públicos de eventuais benefícios para a sociedade e o setor público com o uso dos artefatos.

Questões	Tema	Referência	Respostas	Total pontos	Concorda
1 a 5	Planejamento Estratégico	Uso de artefatos na gestão	BSC- CP(5), DT (2) SIG- CT(1),CP(4),DT(2) SWOT- CP(4),DP(1),DT(2) TB-CP(1),N(3),DP(1),DT(2) <i>Benchmarking</i> - CP(7)	22 23 20 17 28	20 21 16 4 28
10 a 14	Contabilidade Estratégica	Uso de artefatos na gestão	PCE- CP(1),N(2),DP(2),DT(2) SIC-CP(2),N(2),DP(1),DT(2) EVA- N(2),DP(1),DT(4) ABC.CP(1),N(2),DP(1),DT(3) CS- CP(1),N(3),DP(1),DT(2)	16 18 12 15 17	4 8 - 4 4
6, 16	Percepção dos gestores	Benefícios sociais e públicos pelo uso dos artefatos	CT (3) CP (6) N (2) DP (1) DT (2)	15 24 6 2 2 <u>Σ=49</u>	39
9, 15	Execução orçamentária e Contábil	Visão holística dos coordenadores do PPA e Orçamento	CT (4) CP (4) N (2) DT (4)	20 16 6 4 <u>Σ=46</u>	36
17 a 20	Contribuição da Contabilidade para alcance de objetivos/metasp	Alinhamento das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional	CT (12) CP (12) N (1) DP (3)	60 48 3 6 <u>Σ=117</u>	108
7,8,21-30	SIC – Sistema de Informações Contábil	Validade e prestação das informações para tomada de decisões	CT (15) CP (44) N (7) DP (12) DT (6)	75 176 21 24 6 <u>Σ=302</u>	251

Quadro 43 – Resultados da pesquisa – Amazonas – com Questionário definitivo

FONTE: Resultados da pesquisa. Elaborado pelo autor

A visão holística dos coordenadores do PPA e Orçamento quanto à execução orçamentária e da Contabilidade é percebida por 78% (36/46, CT+CP) dos respondentes. Há 92% de concordância (CT+CP, 108/117) com a contribuição que a Contabilidade fornece a gestão pública para o atingimento de objetivos e metas institucionais pelo alinhamento das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional. Por fim, 83% (251/302, CT+CP) concordam que o SIC é importante para a tomada de decisões pelos gestores com informações precisas e válidas (Quadro 43).

Proposições	Referência	Questões	Respostas	Pontos CT/Tt	Pontos CP/Tt
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	Uso de artefatos do Planejamento Estratégico na gestão	1 a 5	BSC- CP(5), DT (2) SIG- CT(1),CP(4),DT(2) SWOT- CP(4),DP(1),DT(2) TB.CP(1),N(3),DP(1),DT(2) <i>Benchmarking</i> - CP(7)	- 5/23 - - -	20/22 16/23 16/20 4/17 28/28
	Uso de artefatos da Contabilidade Estratégica na gestão	10 a 14	PCE- CP(1),N(2),DP(2),DT(2) SIC-CP(2),N(2),DP(1),DT(2) EVA- N(2),DP(1),DT(4) ABC.CP(1),N(2),DP(1),DT(3) CS- CP(1),N(3),DP(1),DT(2)	- - - - -	4/16 8/18 - 4/15 4/17
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	Benefícios sociais e públicos pelo uso dos artefatos	6, 16	CT (3) CP (6) N (2) DP (1) DT (2)	15/49 - - - -	- 24/49 - - -
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	SIC – Sistema de Informações Contábil	7, 8, 21 a 30	CT (15) CP (44) N (7) DP (12) DT (6)	75/302 - - - -	- 176/302

Quadro 44 – Resultados da pesquisa – Amazonas – Proposições X Questionário definitivo

FONTE: Resultados da pesquisa. Elaborado pelo autor

Nota: Tt – Total de pontos.

De acordo com o Quadro 44, com referência às proposições da pesquisa apresentadas, tem-se na primeira a concordância parcial de 100% dos respondentes quanto à possibilidade de uso de algum artefato do Planejamento Estratégico na gestão pública referente ao *Benchmarking* (28/28), BSC 90% (20/22, CP), Análise SWOT 80% (16/20) e SIG 70% (16/23, CP) mais 22% (5/23, CT). O SIC, na proposição 2, tem concordância parcial de 44,4% (8/18) dos respondentes como um artefato da Contabilidade Estratégica que pode ser usado na gestão pública, enquanto os demais alcançam concordância mínima em torno de 25%. 79,6% (15+24/49, CT+CP) concordam quanto à percepção pelos gestores públicos de

eventuais benefícios para a sociedade e o setor público com o uso dos artefatos, cujos sinais são perceptíveis empiricamente na gestão. Ao fim, proposição 3, 83% (75+176/302, CT+CP) concordam que o SIC é importante para a tomada de decisões pelos gestores com informações precisas e válidas para a estratégia organizacional.

Proposições	Questionário	Documentos
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	<i>Benchmarking</i> (100%) BSC (91%) SIG (91,3%) SWOT (80%)	. SIGPLAN
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	SIC (44,4%) ABC (26,6%) PCE (25%) CS (23,5%)	. SIC (AFI) . CS
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	Concordância de 83% dos respondentes (CT+CP)	. Sistema em uso: AFI

Quadro 45 – Proposições X Questionário X Documentos - Amazonas

FONTE: Resultado da pesquisa. Elaborado pelo autor

São confrontadas no Quadro 45 referente à Proposição 1 as respostas aos questionários e a análise documental, sendo constatada nos documentos do Estado a utilização de um sistema gerencial de controle (SIGPLAN), instituído em 2003 como instrumento de elaboração, avaliação e monitoramento do PPA, que subsidia os gestores no acompanhamento da prática gerencial no Estado (AM/PORTAL DO GOVERNO). Não corresponde ao que foi respondido nos questionários, que abrangeu o *Benchmarking*, BSC, SIG e Análise SWOT. Na Proposição 2 – sinais dos instrumentos da Contabilidade Estratégica – os documentos analisados acusam a utilização de um sistema de Contabilidade (AFI – Sistema de Administração Financeira) para execução e demonstração dos atos e fatos contábeis. Aspectos de Custos Estratégicos (CS) estão presentes em alguns documentos: economia orçamentária de R\$ 131 milhões em despesas correntes e R\$ 400 milhões em despesas de capital, conforme “Balanço Geral 2008, p. 26” (AM/PORTAL DO GOVERNO). No “Anexo V - Anexo de Riscos Fiscais”, dentre os projetos a serem implantados na área de modernização da gestão pública, o Sistema Ajuri (Sistema de Controle de Material e Patrimônio, Gestão de Contratos e Adiantamento) e o Sistema de compras, diárias e passagens otimizarão a gestão dos gastos públicos do Estado. A Proposição 3 – uso do SIC para tomada de decisão - não é percebida nos documentos, vez que o sistema utilizado (AFI) restringe-se à execução orçamentário-financeira apenas, sem perspectiva gerencial objetiva. Diferentemente, os respondentes têm concordância com seu uso na gestão.

5.4 Cruzamento dos casos estudados

O Quadro 46 sintetiza a posição dos Estados pesquisados frente à investigação realizada tanto na aplicação dos questionários quanto na análise documental. Confrontados os dados e as informações apuradas, tem-se uma percepção geral da pesquisa a partir da relação das proposições com cada caso em particular e com todos.

Proposições	Questionário / Casos				Documentos / Casos			
	MG	CE	PE	AM	MG	CE	PE	AM
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	BSC SWOT	BSC SWOT <i>BENCH</i> SIG	BSC SWOT <i>BENCH</i> SIG	BSC SWOT <i>BENCH</i> SIG	SIG SWOT MAPA	BSC SWOT <i>BENCH</i> SIG	BSC SIG MAPA	SIG
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	SIC CS	SIC PCE EVA	SIC CS ABC PCE	SIC ABC PCE CS	SIC CS	SIC CS	SIC (SCeF) CS	SIC (AFI) CS
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	98,9%*	92% *	96,3%*	83%*	Relatório Contábil de 2009	CECAD CECAI	SCeF	AFI

Quadro 46 – Proposições X Questionário X Documentos – Casos estudados

FONTE: Resultado da pesquisa. Elaborado pelo autor

Notas: (*) Grau de Concordância dos respondentes com a Proposição 3. *BENCH* – *Benchmarking*.

A Proposição 1 – uso de algum instrumento/artefato de Planejamento Estratégico na gestão – tem sinalizados o BSC e a Análise SWOT em todos os casos estudados na manifestação dos respondentes dos questionários, que citam o *Benchmarking* e o SIG nos Estados de PE, CE e AM. Na pesquisa documental, sinais do BSC e do SIG são encontrados no CE/PE e MG/PE/AM, respectivamente; Análise SWOT, em MG/CE; Mapa (Estratégico), em MG/PE; no CE, *Benchmarking* (Quadro 46).

Ainda, no Quadro 46, relativamente à Proposição 2 – presença empírica dos instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública – são manifestados o SIC (Sistema de Informações Contábil) tanto nos respondentes quanto na análise documental em todos os casos. Os respondentes de MG/PE/AM citam o Custeio Estratégico (CS), enquanto os de PE/CE/AM citam o PCE (Plano de Contas Estratégico). O EVA (Valor Econômico Adicionado) é citado em PE; o ABC (Custeio Baseado em Atividades), no CE/AM. Na visão documental, tem-se sinais do SIC e do CS em todos os casos estudados, observando-se que no

Amazonas e em Pernambuco os sistemas são denominados AFI (AM) e SCeF (PE). Os outros artefatos/instrumentos não foram percebidos objetivamente. Quanto à Proposição 3 – SIC como fonte de tomada de decisão, os respondentes em todos os Estados foram concordes em sua maioria com a assertiva proposta, o que somente se confirma documentalmente em MG pelas exposições do Relatório Contábil de 2009, que sinaliza percepções do Planejamento Estratégico e estratégias governamentais para o longo prazo a partir das informações da Contabilidade. Nos demais Estados pesquisados, o SIC se restringe à execução orçamentário-financeira com registro contábil dos fatos da gestão. Observe-se que no CE, a prática contábil pelas “Células de Contadoria”, pela sua abrangência física, emana uma grande massa de informações, que, certamente, são bastante úteis à gestão estadual.

No Quadro 47, sob outra perspectiva, são distintos os artefatos/instrumentos de Planejamento e Contabilidade Estratégicos por Estado pesquisado.

Instrumentos	Questionário / Casos				Documentos / Casos			
	MG	CE	PE	AM	MG	CE	PE	AM
Planejamento Estratégico								
. <i>Tableau de Bord</i>	-	-	-	-	-	-	-	-
. <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	x	x	x	x	-	x	x	-
. Análise SWOT	x	x	x	x	x	x	-	-
. Mapa Estratégico	-	-	-	-	x	-	x	-
. Sistema de Informações Gerenciais (SIG)	-	x	x	x	x	x	x	x
. <i>Benchmarking</i>	-	x	x	x	-	x	-	-
Contabilidade Estratégica								
. Sistema de Informações Contábil (SIC)	x	x	x	x	x	x	x	x
. Plano de Contas Estratégico (PCE)	-	x	x	x	-	-	-	-
. Custeio Baseado em Atividades (ABC)	-	-	x	x	-	-	-	-
. Valor Econômico Adicionado (EVA)	-	x	-	-	-	-	-	-
. Custeio Estratégico (CS)	X	-	x	x	x	x	x	x

Quadro 47 – Instrumentos pesquisados X Questionário X Documentos – Casos estudados
 FONTE: Resultado da pesquisa. Elaborado pelo autor

5.5 Análise e Interpretação dos casos estudados

Os resultados apurados nesta pesquisa são analisados e interpretados à luz da literatura sobre triangulação, sugerida por Yin (2010) e Gil (2009), que “é reconhecida como a mais importante estratégia adotada na análise e interpretação de dados”, consistindo no confronto das informações recebidas de várias fontes para confirmar resultados (GIL, 2009, p. 114). Assim, e antes de efetivar o confronto das fontes de informações e dados, passa-se a analisar e interpretar cada caso estudado.

Minas Gerais, o caso piloto, abrigou o pré-teste do questionário na sua primeira versão (Apêndice D), que se compunha de 21 questões sobre Planejamento (seis) e Contabilidade (quinze) Estratégicos. O resultado desse pré-teste, cujo conteúdo foi subdividido em temas, deixa transparecer primeiramente uma consciência profissional dos

respondentes quanto ao desempenho de seus papéis na organização estadual, perceptível pelo grau de concordância em relação às questões acerca dos temas a eles submetidos, confirmados parcialmente a pesquisa documental. Foram indicados pelos respondentes os instrumentos de Planejamento Estratégico BSC e SWOT e de Contabilidade Estratégica, SIC e CS.

Na análise documental (PPA, Balanços, Leis, LOA, LDO, Relatórios etc.) verificou-se, quanto ao Planejamento Estratégico, a utilização do SIG, da Análise SWOT e do Mapa Estratégico do Estado. A Contabilidade Estratégica tornou-se percebível por “sinais” de seus instrumentos SIC e CS, evidenciados nos relatórios, nas orientações estratégicas e na execução orçamentário-financeira. A concordância dos respondentes quanto ao SIC - como um auxiliar na tomada de decisão gerencial - foi ratificada na pesquisa documental pelo Relatório Contábil/2009.

Assim, o Estado de Minas Gerais evidencia a prática efetiva do Planejamento Estratégico e a utilização de alguns de seus instrumentos/artefatos referidos pela literatura, o que é visível em seus planos governamentais, direcionamentos de governo, organização administrativa e relatórios gerenciais e contábeis. A representação mais evidente disso é o PMDI – Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado – que direciona e expande os propósitos legais do PPA, LDO e LOA no longo prazo, lançando perspectivas de futuro, estratégias e resultados pela adoção e desenvolvimento de planos e programas estruturadores.

No Estado do Ceará, de acordo com as respostas aos questionários, os respondentes indicaram SWOT, BSC, *Benchmarking* e SIG como alguns dos instrumentos de Planejamento Estratégico passíveis de uso na gestão pública, o que é ratificado na pesquisa documental (percebidos os mesmos instrumentos), implicando o vínculo direto da percepção dos respondentes com a *praxis* da gestão pública cearense (alinhamento). “Sinais” do uso de instrumentos da Contabilidade Estratégica são percebidos pelos respondentes (SIC, PCE e EVA), enquanto a pesquisa documental identifica “sinais” de SIC e CS. A percepção do SIC como auxiliar da gestão na tomada de decisão é manifestada por 92% dos respondentes, sendo corroborada na pesquisa documental por evidências presentes nos sistemas de “Células de Contadoria” das administrações direta e indireta (CECAD/CECAI), que orientam a estratégia do governo e seus resultados.

O Ceará, portanto, apresenta evidências do uso de instrumentos e “sinais” de uso desses instrumentos tanto de Planejamento quanto de Contabilidade Estratégicos. Destaca-se o alinhamento organizacional entre os recursos humanos e as estratégias organizacionais do governo cearense.

Os respondentes de Pernambuco indicaram como instrumentos de Planejamento Estratégico passíveis de uso na gestão pública BSC, SIG, *Benchmarking* e SWOT, os quais se diferenciam em parte dos localizados na pesquisa documental – BSC, SIG e Mapa Estratégico. Quanto à Contabilidade Estratégica, há “sinais” presentes, conforme respondentes, de SIC, CS, ABC e PCE, contrastando com a pesquisa documental que identificou apenas SIC e CS. Há concordância de 96,32% dos respondentes com a percepção do SIC como auxiliar da gestão pública na tomada de decisão, divergindo da pesquisa documental que alcançou apenas uma visão de SIC sem alcance estratégico, mas operacional.

O Estado de Pernambuco, assim, apresenta elementos modernos de gestão administrativo-operacional, estando se orientando para a definição de uma gestão pública modernizante e integradora dos anseios internos de governo e os da sociedade, conforme se apercebe dos constantes vínculos em seus documentos de estratégias de governo, controle e monitoramento de ações, todos voltados ao controle social e à *accountability*, como por exemplo o primeiro pressuposto do Plano Estratégico do Estado “Precedência ao atendimento das demandas da população mais necessitada da ação governamental”, “priorizar a maioria e ouvir as diversas demandas que emanam da sociedade”, “participação popular na gestão” etc. (PPA 2008/2011).

No Estado do Amazonas, os respondentes perceberam instrumentos modernos de gestão e Planejamento Estratégico ao elencar *Benchmarking*, BSC, SIG e SWOT, que não se encontram nos documentos pesquisados do Estado, à exceção do SIG. “Sinais” de instrumentos da Contabilidade Estratégica SIC, ABC, PCE e CS são percebidos pelos respondentes, sendo refletidos dois desses instrumentos na pesquisa documental – SIC e CS. 83% dos respondentes perceberam o SIC como sistema auxiliar na tomada de decisão da gestão, enquanto a pesquisa documental, tal qual em Pernambuco, permite uma visão de SIC sem alcance estratégico, mas operacional, apenas.

Vislumbrando a percepção dos respondentes, gestores e técnicos, em relação à adoção efetiva de procedimentos gerenciais, operacionais e estratégicos, conforme refletidos nos documentos analisados, deduz-se que o distanciamento existente - entre a percepção dos primeiros e a efetividade dos procedimentos de gestão - tem origem, possivelmente, na visão não moderna ou extemporânea da gestão maior do Estado. Noutras palavras: os recursos humanos estão qualificados, porém os tomadores de decisão (gestores em níveis superiores) administram baseados numa *praxis* não moderna, extemporânea.

O Amazonas, portanto, quando comparadas as respostas dos questionários com as informações e os dados da pesquisa documental, revela divergências entre a percepção dos

respondentes (visão moderna e amadurecida de gestão pública) e a *praxis* da gestão estadual quanto aos procedimentos e uso dos instrumentos de Planejamento e Contabilidade Estratégicos.

O Quadro 48 sintetiza a visão dos instrumentos de Planejamento e Contabilidade Estratégicos em relação a cada caso estudado e as formas de pesquisa – questionário e documentos, evidenciando quanto aos instrumentos:

a) Planejamento Estratégico:

- *Tableau de Bord* – não é mencionado em quaisquer circunstâncias;
- *Balanced Scorecard* (BSC) – citado em todos os casos e formas de pesquisa, exceto em Minas Gerais e Amazonas na pesquisa documental;
- Análise SWOT - citado em todos os casos e formas de pesquisa, exceto em Pernambuco e Amazonas na pesquisa documental;
- Mapa Estratégico – presente apenas em Minas Gerais e Pernambuco na pesquisa documental;
- Sistema de Informações Gerenciais (SIG) – percebido em todos os casos e formas de pesquisa, exceto Minas Gerais na aplicação dos questionários por sua peculiaridade (pré-teste);
- *Benchmarking* - exceto Minas Gerais na aplicação dos questionários por sua peculiaridade (pré-teste) e na pesquisa documental, além de Pernambuco e Amazonas na documental, os demais casos e formas de pesquisa citaram esse instrumento;

Instrumentos	MG		CE		PE		AM	
	Q	D	Q	D	Q	D	Q	D
Planejamento Estratégico								
. <i>Tableau de Bord</i>	-	-	-	-	-	-	-	-
. <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	x	-	x	x	x	x	x	-
. Análise SWOT	x	x	x	x	x	-	x	-
. Mapa Estratégico	-	x	-	-	-	x	-	-
. Sistema de Informações Gerenciais (SIG)	-	x	x	x	x	x	x	x
. <i>Benchmarking</i>	-	-	x	x	x	-	x	-
Contabilidade Estratégica								
. Sistema de Informações Contábil (SIC)	x	x	x	x	x	x	x	x
. Plano de Contas Estratégico (PCE)	-	-	x	-	x	-	x	-
. Custeio Baseado em Atividades (ABC)	-	-	-	-	x	-	x	-
. Valor Econômico Adicionado (EVA)	-	-	x	-	-	-	-	-
. Custeio Estratégico (CS)	x	x	-	x	x	x	x	x

Quadro 48 – Instrumentos pesquisados X Casos estudados X Questionário X Documentos
 FONTE: Resultado da pesquisa. Elaborado pelo autor

b) Contabilidade Estratégica:

- Sistema de Informações Contábil (SIC) – unanimemente citado em todos os casos e nas formas de pesquisa;

- Plano de Contas Estratégico (PCE) – percebido apenas nas respostas aos questionários nos Estados do Ceará, Pernambuco e Amazonas;
- Custeio Baseado em Atividades (ABC) – citados apenas em Pernambuco e Amazonas nas respostas aos questionários;
- Valor Econômico Adicionado (EVA) – citado apenas no Ceará na aplicação dos questionários;
- Custos Estratégicos (CS) – presente em todos os casos e nas formas de pesquisa, exceto no Ceará na aplicação dos questionários.

Casos estudados	Questionários	Documentos	Literatura	Resultados da pesquisa em cada caso
MG	Planejamento (PE): .BSC / SWOT Contabilidade (CE): .SIC / CS	Planejamento (PE): .SIG / SWOT / Mapas Estratégicos Contabilidade (CE): .SIC / CS	LUNKES (2009) NOGAS; NAVARRO; LUZ (2000) MARION (2003) ANDRADE <i>et al</i> (2008) MARINI (2004) GALINDO (2004)	Evidencia a prática efetiva de PE/CE e a utilização de alguns de seus instrumentos, visíveis em seus planos governamentais, ordens de governo, organização administrativa, relatórios gerenciais e contábeis. Exemplo: PMDI (direciona e expande os propósitos legais do PPA, LDO e LOA).
CE	Planejamento: .SWOT / BSC / <i>Benchmarking</i> / SIG Contabilidade: .SIC / PCE / EVA	Planejamento: .SWOT / BSC / <i>Benchmarking</i> / SIG Contabilidade: .SIC / CS	KAPLAN; NORTON (2008) CASTRO (2008) LANGFIELD-SMITH (2008)	Evidências do uso de instrumentos e “sinais” de uso desses instrumentos tanto de PE quanto de CE. Destaca-se o alinhamento / RH – estratégias do governo.
PE	Planejamento: .BSC / SIG / <i>Benchmarking</i> / SWOT Contabilidade: .SIC / CS / ABC / PCE	Planejamento: .BSC / SIG / Mapas Estratégicos Contabilidade: .SIC / CS	GOLDEN-BERG (1994) GRZESZE-ZESZYN (2005) ARAÚJO; ARRUDA (2009) MATIAS-PEREIRA (2006)	Elementos modernos de gestão administrativo-operacional e constantes vínculos em seus documentos estratégicos de governo, controle e monitoramento de ações, todos voltados ao controle social e à <i>accountability</i> .
AM	Planejamento: .Benchmarking / BSC/SIG/ SWOT Contabilidade: .SIC / CS	Planejamento: .SIG Contabilidade: .SIC / CS	DRUCKER (1999) RYAN (2005)	Evidências incipientes dos instrumentos de PE e CE. Divergências entre a percepção respondente e a <i>praxis</i> da gestão estadual.

Quadro 49 – Casos estudados X Questionário X Documentos X Literatura X Conclusões

FONTE: Resultado da pesquisa. Elaborado pelo autor

O Quadro 49 apresenta resumidamente o confronto entre cada caso estudado com as respostas dos questionários, o resultado da pesquisa documental, o conteúdo da literatura e os resultados da análise conclusiva de cada Estado-foco. Em Minas Gerais e Ceará, evidências

de uso dos artefatos de Planejamento e Contabilidade Estratégicos. Em Pernambuco e no Amazonas, sinais modernos de gestão com uso daqueles instrumentos no primeiro; no segundo, divergência entre a *praxis* da gestão estadual e a percepção dos respondentes.

6 CONCLUSÕES

São evidenciadas aqui as principais conclusões da Pesquisa, suas contribuições, limitações e sugestões para estudos futuros sobre o tema aqui pesquisado.

6.1 Da Pesquisa

Este trabalho de pesquisa orientou-se pelo problema (questão de pesquisa) - “Como a gestão pública estadual no Brasil emprega os conceitos e procedimentos da Contabilidade Estratégica na elaboração e execução do seu Planejamento Estratégico?” - surgido por inspiração de leituras acerca da administração pública e das experiências do autor no exercício de suas atividades profissionais no setor público municipal. A resposta a essa questão de pesquisa está expressa nos quadros e nas figuras deste trabalho, que demonstram os resultados da investigação nos Estados-focos da pesquisa.

Para responder à questão em foco, foi estabelecido o seguinte objetivo geral:

Avaliar o emprego dos conceitos e procedimentos da Contabilidade Estratégica na elaboração e execução do Planejamento Estratégico pela gestão pública estadual brasileira.

Esse objetivo geral foi vinculado a três objetivos específicos, que foram atingidos total e parcialmente, uma vez que as limitações e dificuldades havidas durante o desenvolver da pesquisa impediram um melhor desempenho do autor na aferição de resultados propostos para o alcance desses objetivos.

O primeiro objetivo específico era “Identificar na literatura os instrumentos de Planejamento Estratégico e Contabilidade Estratégica”, o qual foi alcançado, vez que diversos autores exploram em suas obras os instrumentos conceituados neste trabalho: Porter (2004), Kaplan e Norton (2004-2006-2007-2008), Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2007), Galindo (2004), Lunkes (2009), Araujo (2010), Goldenberg (1994), Balduino (2003), Ryan (2005), Grzeszezyszyn (2005), Langfield-Smith (2008) e outros referenciados neste trabalho. As seções deste trabalho – 2.2 e 2.3, especificamente nos seus Quadros 1, 2, 3, 11, 12 e 13 – evidenciam o alcance deste primeiro objetivo. Da mesma forma, a Figura 18 o evidencia.

O segundo, “Analisar a utilização dos instrumentos contábeis na gestão dos negócios públicos dos casos estudados – MG, CE, PE e AM”, foi, também, alcançado, embora com restrições em vista das limitações da pesquisa, mas que permitiu a percepção de dois dos instrumentos: SIC (Sistema de Informações Contábil) e CS (Custos Estratégicos) em todos os casos estudados – em alguns de forma evidenciada (MG, CE), noutros incipiente (AM, PE). Também, pode ser percebido o alcance deste objetivo nas seções 5.3, 5.4 e 5.5, especialmente nos seus quadros, destacando-se os Quadros 48 e 49.

O terceiro, “Localizar os instrumentos de Planejamento Estratégico e Contabilidade Estratégica na gestão dos negócios públicos dos casos estudados – MG, CE, PE e AM”, foi alcançado posto que em todos os casos estudados há evidências da utilização de instrumentos de Planejamento e Contabilidade Estratégicos. Em Minas Gerais, Ceará e Pernambuco, de forma mais evidente e perceptível nos documentos, surgem os de Planejamento (BSC, SIG, Análise SWOT, Mapas Estratégicos); no Amazonas, SIG. Os de Contabilidade Estratégica (SIC, CS), da mesma forma, estão manifestos em todos os Estados estudados (*vide* Quadros 52, 54, 55, 56). Percebe-se o alcance deste objetivo nas seções 5.3, 5.4 e 5.5, especialmente nos seus quadros, destacando-se os Quadros 48 e 49.

Por último, “Examinar se as informações contábeis direcionam objetivamente o ato de gestão, ou o auxiliam na tomada de decisões, a partir dos relatórios gerados pela Contabilidade”, teve alcance parcial pelas limitações da pesquisa, o que não impediu a percepção desse objetivo em Minas Gerais (*vide* Quadros 34, 46) e Ceará (*vide* Quadro 39).

As proposições da pesquisa, que foram testadas e, em alguns casos, confirmadas ou não, apresentaram os seguintes resultados, demonstrados no Quadro 50.

Proposições	Questionário / Casos				Documentos / Casos			
	MG	CE	PE	AM	MG	CE	PE	AM
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	BSC SWOT	BSC SWOT <i>BENCH</i> SIG	BSC SWOT <i>BENCH</i> SIG	BSC SWOT <i>BENCH</i> SIG	SIG SWOT MAPA	BSC SWOT <i>BENCH</i> SIG	BSC SIG MAPA	SIG
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	SIC CS	SIC PCE EVA	SIC CS ABC PCE	SIC ABC PCE CS	SIC CS	SIC CS	SIC (SCeF) CS	SIC (AFI) CS
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	98,9%*	92% *	96,3%*	83%*	Relatório Contábil de 2009	CECAD CECAI	SCeF	AFI

Quadro 50 – Proposições X Questionário X Documentos – Casos estudados

FONTE: Resultado da pesquisa. Elaborado pelo autor

Notas: (*) Grau de Concordância dos respondentes com a Proposição 3

BENCH – Benchmarking.

O Quadro 51 apresenta as relações entre as Proposições da pesquisa, seus Objetivos Específicos e os Resultados a eles relacionados, esses últimos lastreados na pesquisa documental tão-somente (a realidade), em vista de os questionários espelharem apenas percepções dos respondentes acerca do tema.

A Proposição 1 foi confirmada, pois todos utilizam algum (uns) dos instrumentos de Planejamento Estratégicos presentes na literatura sobre o tema: uns (MG, CE, PE) com mais dinamicidade e em processo evolutivo de uso e consolidação; outro (AM), iniciando o processo de inserção no tema. À exceção de Minas Gerais, que apresenta uma proximidade entre o Planejamento e a Contabilidade (evidenciada no Relatório Contábil/2009), os outros Estados guardam relativa distância entre as duas vertentes da gestão administrativo-operacional, não as fazendo interagir ou pouco fazendo nesse sentido.

A Proposição 2 foi confirmada, pois todos os Estados apresentam *sinais* ou já utilizam instrumentos de Contabilidade Estratégica presentes na literatura sobre o tema: SIC e CS. O CS (Custos Estratégicos) é sinalizado pelas determinações das gestões estaduais em racionalizar os gastos públicos, controlando-os e os redirecionando para atividades mais produtivas e de resultado efetivo para a gestão e sociedade.

Proposições	Objetivos Específicos	Resultados (Documentos)
1) O Estado utiliza instrumento de Planejamento Estratégico na gestão pública, embora não relacionado, ainda, aos instrumentos da Contabilidade Estratégica;	Localizar os instrumentos de Planejamento Estratégico e Contabilidade Estratégica na gestão dos negócios públicos dos casos estudados – MG, CE, PE e AM.	MG – SIG, SWOT, Mapa Estratégico CE – SWOT, BSC, SIG, <i>Benchmarking</i> PE – BSC, SIG, Mapa Estratégico AM – SIG
2) O Estado utiliza instrumentos da Contabilidade Estratégica na gestão pública, mesmo identificados informalmente esses instrumentos;	Analisar a utilização dos instrumentos contábeis na gestão dos negócios públicos dos casos estudados – MG, CE, PE e AM.	MG – SIC, CS CE – SIC, CS PE – SIC, CS AM – SIC, CS
3) O Estado utiliza um Sistema de Informações Contábil para auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos pelo fornecimento de informações significativas para a estratégia organizacional pública.	Examinar se as informações contábeis direcionam objetivamente o ato de gestão, ou o auxiliam na tomada de decisões, a partir dos relatórios gerados pela Contabilidade.	MG – Relatório Contábil CE – CECAD/CECAI PE – SCeF AM – AFI

Quadro 51 – Proposições X Objetivos Específicos X Resultados da Pesquisa – Casos estudados

FONTE: Resultado da pesquisa. Elaborado pelo autor

A Proposição 3, ainda no Quadro 51, foi, parcialmente, confirmada com evidência em Minas Gerais, conforme Relatório Contábil/2009, e Ceará, conforme sistemas das “Células de Contadoria” (CECAD/CECAI), que alcançam a quase totalidade das administrações direta e indireta e fornecem, certamente, variadas informações à gestão estadual, estando vinculadas às orientações estratégicas governamentais e aos seus resultados. Pernambuco (SCeF - Sistema Corporativo e-Fisco) e Amazonas (AFI - Sistema de Administração Financeira) possuem SIC - Sistema de Informações Contábil, porém sem o alcance gerencial necessário para cumprir o propósito de subsidiar a estratégia organizacional, conforme relatórios pesquisados.

A Figura 18 apresenta de forma conclusa e evidente a abrangência das Funções da Contabilidade Estratégica no ambiente público, conforme percepção da Pesquisa, alcançados seus objetivos específicos e confirmadas as suas proposições.

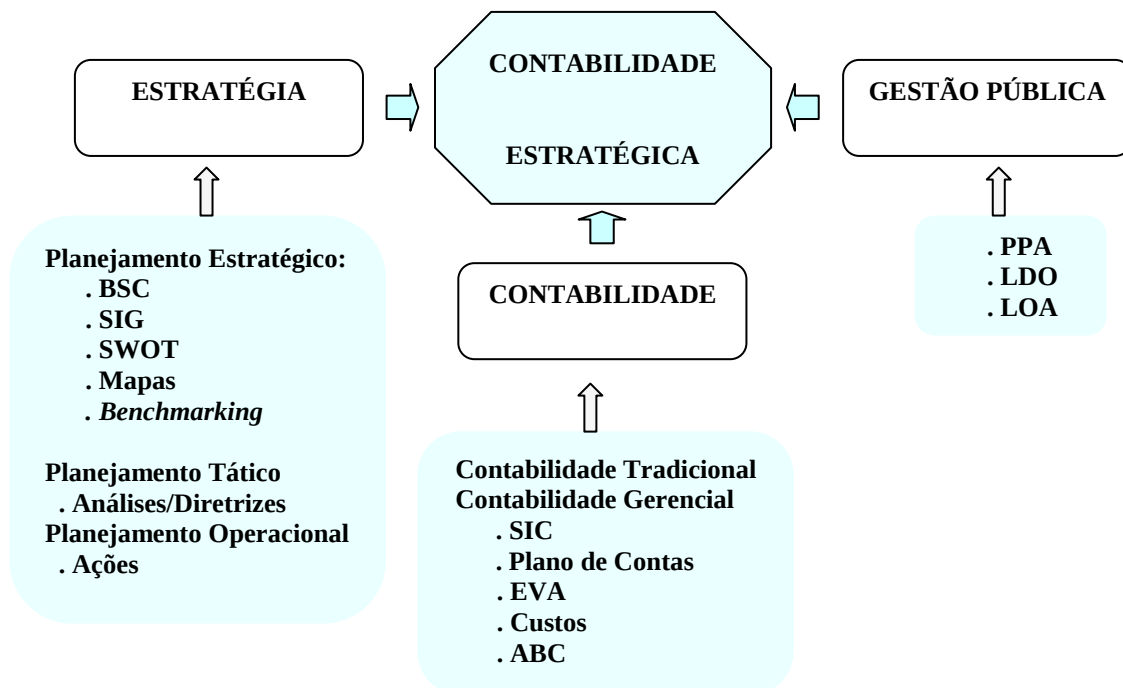


Figura 18 – Abrangência das Funções da Contabilidade Estratégica no ambiente público
FONTE: Elaborado pelo autor

6.2 Contribuições da Pesquisa

Pretendeu-se com este trabalho lançar um olhar mais dinâmico, modernizante e rico sobre as potencialidades administrativas e operacionais das experiências vivenciadas no setor público estadual, logo, ele não se esgota na sua última linha, mas conclui-se com reticências invisíveis evidenciando a necessidade de mais investigação e pesquisa no ambiente da administração pública. Tem-se a intenção, portanto, de prosseguir com discussões acerca do tema, estimulando o debate e aprofundando a pesquisa. Além do mais, como se tem uma área carente de informações e manifestações teóricas acerca do tema estudado no Brasil, floresce a intenção de estimular sua divulgação, ampliação e discussão.

O trabalho apresenta nos seus resultados afinidades entre a literatura acerca do tema, a *praxis* administrativa e operacional da gestão pública e a identificação e/ou sinais da utilização de instrumentos gerenciais tanto de Planejamento Estratégico quanto de Contabilidade Estratégica, esta em termos mais modestos. Em síntese, tal diagnóstico sugere uma tendência evolutiva naquela *praxis*, indicando seu amadurecimento e sua modernização, o que combina com a evolução das relações político-administrativas no mundo globalizado de hoje.

6.3 Limitações da Pesquisa

As limitações da pesquisa foram previstas no Protocolo (Apêndice A) e se confirmaram no decorrer da pesquisa. Na impossibilidade de serem alcançados pela pesquisa todos os Estados da federação brasileira, foram abrangidos por ela efetivamente apenas quatro PE, CE, AM e um caso piloto, MG, quando foram considerados no projeto seis - SP, RS, BA, GO, AM e o caso piloto, MG. No processo de investigação em campo, principalmente na busca de respostas aos questionários, limitações ocorreram em face das distâncias do Estado pesquisado (Pernambuco, p.e., embora os responsáveis fossem contatados por telefone e *e-mail*, não retornaram os questionários a contento – apenas dois). Minas Gerais, inobstante o contato inicial local, não retornou todos os dez questionários enviados (apenas quatro). Ceará e Amazonas, nessa ordem, proporcionaram maior participação (retorno de oito e sete, respectivamente).

Os Estados, inicialmente previstos no projeto de pesquisa, embora contatados por telefone e vários *e-mails*, não atenderam as solicitações do pesquisador por razões particulares não manifestas, mas que deixam entrever nesses procederes aspectos do estágio atual da administração pública brasileira no que se refere ao trato dispensado a pesquisadores e interessados (e mesmo à sociedade) em conhecer as entranhas do setor público e seu modo de gerir os recursos públicos originados do meio social, dos contribuintes. Alguns Estados, pelos seus representantes, agem como entes autônomos, independentes, dissociados da realidade atual que exige maior transparência dos atos e fatos administrativos e operacionais, tais como definidos legalmente, maior interação com o tecido social que o origina e o mantém e maior disponibilidade das contas públicas e de seus relatórios ao público em geral. Agem na contramão da história evolutiva do Estado, ignorando-a e injustificando a existência do Estado como necessária ao bom convívio social e político.

Limitações, também, ocorreram quanto à pouca disponibilidade de literatura acerca do tema no que concerne ao setor público. Poucos autores nacionais tratam precisamente desse tema, tendo a pesquisa se valido de algumas publicações estrangeiras para ampará-la. A impossibilidade de acesso a documentos originais *in loco* constituiu, também, uma limitação em vista do alto custo que haveria para deslocamento do pesquisador aos Estados pesquisados, embora a disponibilidade de documentos nos *sítios* governamentais oferecessem o máximo de informações das gestões estaduais.

6.4 Estudos futuros

À vista dos resultados, das contribuições e limitações observados neste trabalho de pesquisa, sugere-se um estudo mais profundo e melhor ambientado na estrutura da administração pública abrangendo particularidades operacionais do tema aqui desenvolvido nas atividades do setor público.

Como exemplo, pode ser sugerido o estudo de um modelo de Contabilidade Estratégica para o setor público, abordando-se a utilização efetiva dos instrumentos ou artefatos que a literatura e as experiências do setor privado disponibilizam. Outro exemplo seria o desenvolvimento de uma pesquisa acerca das possibilidades ou viabilidades de implantação de um governo eletrônico (*e-governo*), o que viria de encontro ao anseio popular e legal da transparência, do controle social e da *accountability*. Um terceiro, seria um estudo sobre uma nova forma de se administrar o patrimônio público, evidenciando a Administração Pública Societal, estudando-se sua evolução a partir dos primórdios da história humana, passando pelas formas tradicionais e presentes como o Patrimonialismo, Burocracia e Gerencialismo.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz; GAETANI, Francisco. **Avanços e perspectivas da gestão pública nos estados: agenda, aprendizado e coalizão**. Artigo publicado em 2007. Acesso internet: 06.08.2010. Disponível em <<http://www.portalct.com.br/.../gestaopublica>>.
- ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Márcio; FEIJÓ, Paulo H. **Gestão de Finanças Públicas**. Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Social. Brasília: CIDADE, 2006. 491 p.
- AMAZONAS. **Portal do Governo do Estado do Amazonas**. Acesso internet: 21.10.2010. Disponível em: <<http://www.amazonas.am.gov.br>>.
- ANDRADE, Nilton de Aquino (Org.) *et al.* **Planejamento Governamental para Municípios**. Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, 320 p.
- ARAÚJO, Inaldo da P. Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, 320 p.
- ARAUJO, Luis César G. de. **Organização, Sistema e Métodos e as Tecnologias de Gestão Organizacional**. Vol.1. 4. ed. 4. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. 334 p.
- ARISTÓTELES. **A Política**. Tradução de Nestor Silveira Chaves. Rio de Janeiro: Ediouro, 2000, 187 p.
- BALDUÍNO, João Herivelton. Dissertação. **Contabilidade Estratégica. Estudo de caso de informações sobre competidores em uma empresa industrial**. São Paulo: FEA USP, 2003, 188 p.
- BARSA, Grande Enciclopédia. **Micropaedia**. V. 1. 3. ed. São Paulo: Barsa, 2004, 506 p.
- BEUREN, Ilse Maria (Org.) *et al.* **Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade. Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006, 189 p.
- BOBBIO, Norberto. **Dicionário de Política**. 4. ed. Brasília: UnB, 1992, 1318 p.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Obra coletiva de autoria da Editora. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. 273 p. (Coleção Saraiva de Legislação)
- _____. Ministério da Fazenda. **Portaria nº. 184/08**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Publicado em 2008. Acesso internet: 24.05.2010. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/legislacao>>.

_____. **Decreto-Lei nº. 200, de 25.02.1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Acesso internet: 03.04.2009. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/legislacao>>.

_____. STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao setor público:** aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Vol. I, II, III, IV, 2. ed. Brasília: STN, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009. 320 p.

BRESSAN, Flávio. **O método de estudo de caso.** In Administração On-line. V. 1, jan/fev/mar/2000. FECAP FEA/USP. Acesso internet: 17.07.2010. Disponível em http://www.fecap.br/adm_online/art11/flavio.htm.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Instituições, bom estado e reforma da gestão pública.** Revista eletrônica sobre a Reforma do Estado, nº. 1, mar/abr/mai/2005. Salvador. Acesso internet: 26.08.2010. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com>>.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Estado, Sociedade Civil e Legitimidade Democrática.** Artigo publicado em 1995 na Revista de Cultura e Política Lua Nova, nº. 36, p. 85-104. São Paulo. Acesso internet: 26.08.2010. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com>>.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.** Publicado em 2007. Acesso em 25.11.2010. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>.

CARVALHO, António F.Grilo; FONSECA, Cristiano J.Aleixo. **O “Tableau de Bord”.** O Quadro de Comando de Gestão. Artigo apresentado no Instituto Politécnico de Coimbra, em maio/2007. Acesso em: 06.09.2010. Disponível em <http://www.prof.santana-e-silva.pt/gestao_de_empresas>.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional Didático.** 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, 464 p.

CASTOR, Belmiro V. Jobim. **Planejamento Estratégico em Condições de Elevada Instabilidade.** Revista FAE, Curitiba, v. 3, n. 2, p.1-7, maio/ago.2000. Acesso em: 01.11.2010. Disponível em <http://www.fae.edu/.../planejamento_estrategico_em_condicoes.pdf>.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública.** São Paulo: Atlas, 2008, 301 p.

CEARÁ. **Portal do Governo do Estado do Ceará.** Acesso internet: 14.02.2011. Disponível em: <<http://www.ceara.gov.br>>.

DELGADO, Carlos J. **Complexidade e educação ambiental.** In Método, Métodos. Contramétodo. p.9/23. São Paulo: Cortez Editora, 2003, 208 p.

DIXON, R. **Accounting for strategic management: a practical application.** Long Range Planning, vol. 31, Issue 2, Abril/1998, p. 272-279. Acesso: 10.07.2010. Disponível em <http://www.sciencedirect.com/science?_ob=ArticleURL&_udi=B6V6K-3T8GT12-C&_user=10>.

DIXON, R; SMITH, D. R. **Strategic management accounting**. Omega, Vol.21, Issue 6, Nov/1993, p. 605-618. Acesso: 12.10.2010. Disponível em <http://www.sciencedirect.com/science?_ob=ArticleURL&_udi=B6VC4-48NC0HV-8C&_user=10>.

DOMENEGHETTI, Daniel; MEIR, Roberto. **Ativos Intangíveis: Como sair do deserto competitivo dos mercados e encontrar um oásis de valor e resultados para sua empresa**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 250 p.

DRUCKER, Peter. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. ed. especial. São Paulo: Publifolha, 1999, 285 p.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 12. ed. São Paulo: Perspectiva, 1977, 170 p.

ENGELS, Friedrich. **A origem da família, da propriedade privada e do Estado**. Tradução José S. Paes. 5. ed. São Paulo: Global, 1991, 237 p.

FAGUNNDES, Jair A. *et al.* **Tableau de Bord vs Balanced Scorecard**. Artigo publicado na Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v.12, n.1, p.16, jan./abril, 2007. Acesso em: 01.11.2010. Disponível em <<http://www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index2.php?option=com...task...>>.

FAORO, Raymundo. **Os donos do Poder. Formação do patronato político brasileiro**. Vol. 1. 10. ed. São Paulo: Publifolha, 2000, 448 p.

GALINDO, Alexandre Gomes. **Introdução aos fundamentos do pensamento estratégico empresarial**. Macapá: GBrasil, 2004, 185 p.

GENRO, Tarso. **Marxismo, Ciência e Filosofia: O PT e o marxismo**. In Cadernos de Teoria e Debate. São Paulo: DRPT, 1991, 118 p.

GEUS, Arie de. **A empresa viva**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1999, 200 p.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996, 159 p.

_____. **Estudo de caso**. São Paulo: Atlas, 2009, 150 p.

GOLDENBERG, Maria da C. Louro. Dissertação **Contabilidade Estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico**. FEA-USP. São Paulo: 1994, 186 p.

GRZESZESZYN, Gilberto. **Contabilidade Gerencial Estratégica: Conceito e caracterização**. Artigo publicado em julho/2005 na REVISTA CAPITAL CIENTÍFICO Guarapuava - P R v. 3 n. 1 p. 09-27 jan/dez. 2005 ISSN 1679-1991. Acesso internet: 28.08.2009. Disponível em <<http://www.directscience.org.br>>.

HOOPWOOD, Anthony G. **Making the environment visible**. Acesso em 20.01.11. Disponível em <<http://www.sbs.ox.ac.uk/research/accounting/ideas/Pages/Makingtheenvironmentvisible.aspx>>.

HOSKINSSON, Robert E. *et al.* **Estratégia Competitiva**. 2. ed. americana. Tradução de Roberto Galman. São Paulo: Cengage Learning, 2009, 499 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008, 800 p.

JAPIASSÚ, Hilton; MARCONDES, Danilo. **Dicionário Básico de Filosofia**. 4. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2006, 309 p.

JUNIOR, José R. S. Santiago; SANTIAGO, José R. Sátiro. **Capital Intelectual: O grande desafio das organizações**. São Paulo: Editora Novatec, 2007, 270 p.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, S.R. **TDABC: a simpler and more powerful path to higher profits**. Harvard: 2007, 265 p. Acesso: 20.01.2011. Disponível em <<http://www.books.google.com.br/books?id=k7>>.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Tradução Luiz Euclides T. F. Filho. 29. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997, 344 p.

_____. **Kaplan e Norton na prática**. 11. reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004a, 126 p.

_____. **Mapas estratégicos – Balanced Scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Tradução de Afonso Celso da C. Serra. 11. reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004b, 471 p.

_____. **Alinhamento: usando o Balanced Scorecard para criar sinergias corporativas**. Tradução Afonso Celso da C. Serra. 5. reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006, 335 p.

_____. **A execução premium: a obtenção de vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações de negócios**. Tradução Afonso Celso da C. Serra. 2. reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, 323 p.

LANGFIELD-SMITH, Kim. **Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?** Published in Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 21 No. 2, 2008, p. 204-228 q Emerald Group Publishing Limited 0951-3574 DOI 10.1108/ 09513570810854400. Monash University, Melbourne, Austrália. Acesso internet: 20.10.2010. Disponível em <<http://www.emeraldinsight.com/journalshtm?>>.

LOPES, Alexsandro B.; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2005. 155 p.

LUNKES, Rogério João. **Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009, 192 p.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia**. Tradução de Allan V. Hastings e Elisete P. e Lima. 5. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010. 838 p.

MARCONI, Marina de A; LAKATOS, Eva M. **Técnicas de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996, 231 p.

MARINI, Caio. **Gestão Pública no Brasil: temas preservados e temas emergentes na formação da agenda.** Artigo apresentado no VII Congresso da Associação de Estudos Brasileira – BRASA, 06/2004. 25 p. Acesso internet: 26.08.2010. Disponível em <<http://www.institutopublix.com.br>>.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 10^a. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 502 p.

MARQUES, Antonio Carlos F. **Orçamento estratégico: uma nova ferramenta para aumentar a lucratividade e a competitividade de sua empresa no curto prazo.** Campinas: Editora Alínea, 2001, 288 p.

MARQUES, Vinicius S. *et al.* **O Ensino de Contabilidade Estratégica nas IES Públicas do Estado do Rio de Janeiro.** Acesso: 07.02.2010. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/538.pdf>>.

MARTINS, Paulo E. M.; PIERANTI, Octavio P. **Estado e Gestão Pública.** Visões do Brasil Contemporâneo. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2007, 340 p.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas.** A Política Orçamentária no Brasil. 3^a. ed. São Paulo: Atlas, 2006, 356 pp.

MAUSS, César V.; SOUZA, Marcos A. de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público.** Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008, 207 p.

MINAS GERAIS. **Portal do Governo do Estado de Minas Gerais.** Acesso em: 10.09.2010. Disponível em: <<http://www.mg.gov.br>>.

MINTZBERG, Henry; AHLSTRAND, Bruce; LAMPEL, Joseph. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico.** Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. Reimpressão 2007. Porto Alegre: Bookman, 2000, 299 p.

MORIN, Edgar. **Ciência com consciência.** Tradução de Maria D. Alexandre e Maria A. S. Dória. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1996, 344 p.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello, FISCH, Sílvia. **Controladoria. Seu papel na Administração das Empresas.** 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 1999, 117 p.

NAJMANOVICH, Denise. **O feitiço do método.** In Método, Métodos. Contramétodo. p. 25/62. São Paulo: Cortez Editora, 2003, 208 p.

NOGAS, Cláudio. LUZ, Érico Eleuterio da. NAVARRO, Roberto Marcos. **A Contabilidade Estratégica como fator de competitividade das empresas no mercado globalizado.** Artigo publicado na Revista do CRC/PR, em 2000. Acesso internet: 30.08.2009. Disponível em <<http://www.crcpr.org.br/publicacoes>>.

OLIVEIRA, Djalma Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico. Conceitos. Metodologias. Práticas.** 26. ed. São Paulo: Atlas, 2009, 331 p.

OLIVEIRA, Lino Martins de; PERES JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007, 245 p.

OLIVEIRA, Raimundo N. de; FILHO, Olavo dos Santos; LIMA, Mariomar de Sales. **A Contabilidade Estratégica numa organização pública municipal: um estudo de caso**. Artigo publicado em 2009. Ethos & Episteme: Revista de Ciências Humanas e Sociais da FSDB, jan/jun-2009, p. 25-40, Ano V, Vol. IX. Manaus: FSDB, 2009.

OXFORD DICTIONARIES. 2010. Acesso em 23.12.2010. Disponível em <http://oxforddictionaries.com/view/entry/m_en_us1225893#m_en_us1225893.004>.

PADOVEZE . Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**. 2. ed. São Paulo: Cengage, 2009, 493 p.

PADUAN, Roberta. **A “banda” boa do setor público**. Revista Exame. São Paulo: 950 ed. nº. 16, ano 43, p. 102-109, ago/2009.

PALOMO, Manuel Figuerola. **Elementos para el estudio de la Economía de la Empresa Turística**. 2ª ed. Madrid: Editorial Síntesis, 1999, 365 p.

PATRICIA, González G.; WELLINGTON, Rocha. **Custeio Baseado em Atributos: uma alternativa para a Tomada de Decisão**. VII Congreso del Instituto Internacional de Costos. II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, 04 a 06 de julho de 2001, León/España. Acesso: 19.01.2011. Disponível em <<http://www.intercostos.org/documentos/Trabajo005.pdf>>.

PAULA, Ana Paula P. de. **Por uma nova Gestão Pública**. Limites e potencialidades da experiência contemporânea. Rio de Janeiro: FGV, 2005, 204 p.

PERNAMBUCO. Portal do Governo do Estado de Pernambuco. Acesso internet: 14.02.2011. Disponível em: <<http://www.pernambuco.gov.br>>.

PEREZ JR., José H.; OLIVEIRA, Luís M. de. **Contabilidade de Custos para não Contadores**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 338 p.

PORTER, Michael E. **Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors**. New York: Free Press, 2004, 396 p.

PUERTO, Manuel Elvia. **¿Es La Contabilidad administrativa una herramienta útil para desarrollar le competitividad de las empresas?** Artigo publicado em 2006. Revista Contaduría y Administración, nº. 219, mai/ago 2006. Universidad Nacional Autónoma de México. Acesso em 30.08.2009. Disponível em <<http://www.contaduria/administracionunam.mx/enviar.php>>.

RIBEIRO, Martinho Isnard Ribeiro de. e CRUZ, Jaciara Martins Fontes. **Planejamento estratégico para Instituições Governamentais**. Artigo publicado em 19.12.2005. Acesso internet: 30.08.2009. Disponível em <<http://www.feausp.edu.br>>.

ROSLENDER, R.; HART, Susan J. **In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives**. Management Accounting Research, Vol. 14, Issue 3, Set/2003, pp. 255-279. Acesso: 10.07.2010. Disponível em <http://www.sciencedirect.com/science?_ob=ArticleURL&_udi=B6WMY-497HB00-1&_user=10>.

RYAN, Bob. **Strategic Accounting for management**. Reimpressão. Londres: Thompson, 2005, 362 p.

SÁ, Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990, 443 p.

SANDRONI, Paulo. **Dicionário de Economia**. 5. ed. São Paulo: Best Seller, 1989, 331 p.

SILVA, Paula D. Almeida da; SANTOS, Odilaney M. dos; FERREIRA, Aracéli C. de Sousa. **A percepção dos docentes quanto às práticas de Contabilidade Estratégica: um estudo comparativo**. Artigo publicado em 2007 na Revista Contabilidade e Finanças, mai/ago 2007, p. 44-59, USP/SP. Acesso internet: 30.08.2009. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n44/a05v1844.pdf>>.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, 140 p.

SOUTES, Dione O. Dissertação **Uma investigação do uso de artefatos de Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras**. FEA-USP. São Paulo: 2006, 116 p.

STRAUSS, Anselm; CORBIN, Juliet. **Pesquisa Qualitativa**. Técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada. Tradução de Luciane de O. da Rocha. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2008, 288 p.

TILLMANN, Katja. GODDARD, Andrew. **Strategic management accounting and sense-making in a multinational company**. School of Management, University of Southampton, Southampton SO17 1BJ, United Kingdom Available online 5 March 2008. Acesso internet: 30.08.2009. Disponível em <www.sciencedirect.com>.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais. A Pesquisa Qualitativa em Educação**. São Paulo: Atlas, 1987, 175 p.

TZU, Sun. **A Arte da Guerra**. Coleção a obra-prima de cada autor. São Paulo: Martin Claret, 2003, 141 p.

VASCONCELOS, Yumara L. **Compreenda as finanças de sua empresa**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005, 376 p.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, 94 p.

WARREN *et al.* **Fundamentos de Contabilidade: princípios**. Tradução de Pedro César de Conti. 22. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009, 349 p.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. Tradução técnica de André O. M. Du C. Castro. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008, 587 p.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: Planejamento e Métodos**. Tradução Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010, 205 p.

YOUNG, S. David; O'BYRNE, Stephen F. **EVA e Gestão Baseada em Valor**. Guia prático para implementação. Tradução de Paulo Lustosa. Porto Alegre: Bookman, 2003, 422 p.

ZACCUR, Edwiges. **Por que não uma epistemologia da linguagem?** In Método, Métodos. Contramétodo. p. 63/89. São Paulo: Cortez Editora, 2003, 208 p.

ZAGO, Camila A. *et al.* **Benchmarking: uma perspectiva de avaliação de desempenho logístico**. Artigo do Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia/UFSC, 2007. Acesso em 06.11.2010. Disponível em <http://www.aedb.br/seget/artigos08/516_516_benchmarking_logistico.seget.pdf>.

Apêndice

Apêndice A – Protocolo



UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade e Controladoria
Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria

Protocolo para condução do estudo de casos múltiplos

Identificação do projeto

Título: ANÁLISE DOS CONCEITOS E PROCEDIMENTOS DA CONTABILIDADE ESTRATÉGICA NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS NO BRASIL.

Responsável: Raimundo Nonato de Oliveira

Período de realização: 01.06.2010 a 31.07.2011

Local da realização: Manaus/AM, Universidade Federal do Amazonas - UFAM.

Objetivo

Avaliar o emprego dos conceitos e procedimentos da Contabilidade Estratégica na elaboração e execução do Planejamento Estratégico pela gestão pública estadual brasileira.

Introdução

O planejamento estratégico governamental estabelece objetivos quantitativos e qualitativos, que, ao serem perseguidos quando da execução de programas e ações específicos, expõem à vista de toda a sociedade sua abrangência e seu dinamismo relacionados à gestão plena dos recursos financeiros oriundos da sociedade sob a forma de tributos e contribuições e ao atendimento de necessidades coletivas lá manifestas.

A Contabilidade, sob quaisquer de suas vertentes de estudo, especificamente a Estratégica, apresenta elementos auxiliares e contributivos para a eficiente gestão governamental. Seja nos seus conceitos fundamentais, seja na definição e utilização das técnicas contábeis e dos seus instrumentos, a organização pública encontrará aqueles elementos auxiliares (determinadores, até) do modo de gestão. Gestão essa ambientada na modernidade e dinamicidade da *praxis* contábil.

Essa participação dos instrumentos contábeis na gestão pública estratégica compreende a conscientização dos gestores responsáveis e a eficiência profissional do titular de Contabilidade: aquele, gestor público, quanto à potencial e eficiente utilização dos recursos informativos presentes na sua Contabilidade, que lhe disponibiliza a possibilidade de implementar em sua organização aspectos do planejamento, da sua execução e do controle (funções administrativas); este, o Contador Público, a capacidade plena para orientar, insinuar e sugerir aplicações das informações contábeis no modo de gerir os recursos públicos.

Assim, a Contabilidade Estratégica seria um componente auxiliar importante da gestão dos negócios públicos. No dizer de Marion (2003, p. 24),

A Contabilidade é a linguagem dos negócios. Mede os resultados [da gestão pública], avalia o desempenho dos negócios [públicos, sua correção, coerência, controle e amplitude], dando diretrizes para tomadas de decisão [a fim de satisfazer as necessidades coletivas presentes nos instrumentos de Planejamento Estratégico governamental].

Objetiva-se especificamente:

- a) Identificar alguma literatura acerca dos instrumentos de Planejamento Estratégico e Contabilidade Estratégica;
- b) Localizar esses instrumentos na condução dos negócios públicos;
- c) Analisar a utilização desses instrumentos na gestão dos negócios públicos; e
- d) Examinar se as informações contábeis estratégicas – presentes nos relatórios gerados pela Contabilidade Pública – direcionam os atos de gestão ou auxiliam o gestor na tomada de decisões.

A relevância do presente estudo reside na possibilidade de expor sobre a eficiência da organização pública na forma de gerir os recursos financeiros públicos pela utilização de instrumentos da Contabilidade Estratégica, além de proporcionar uma visão mais modernizante e rica do gestor público a partir do seu contato com aqueles instrumentos. Ademais, numa área de conhecimento contábil ainda carente de informações e teorizações específicas sobre o tema no Brasil, este estudo pretende contribuir, também, para a sua divulgação, ampliação e discussão.

O estudo será desenvolvido dentro do período de junho/2010 a julho/2011, abrangendo quatro estados brasileiros – Amazonas, Ceará, Pernambuco e - o caso piloto - Minas Gerais. Como o tema é pouco desenvolvido no Brasil – considerado o setor privado, posto que inexistente literatura sobre o setor público, serão consultadas obras e artigos científicos de autores brasileiros (Eliezer Costa, João Angélico, João Eudes, Domingos Poubel, Sérgio de Iudícibus, Valmor Slomski, Gilberto Grzeszeszyn, João Balduino, Marion, Matias-Pereira, Mosimann e Fisch, Lino Martins, Perez Júnior, Conceição Goldenberg, Galindo dentre outros) e estrangeiros (Michael Hitt, Glenn Welsch, Bob Ryan, Bobbio, Engels, Weber, Kaplan, Norton, Mintzberg, Porter, Sun Tzu, Manuel Puerto, Manuel Palomo, Peter Drucker dentre outros).

Pretende-se colaborar para o entendimento da gestão pública estadual no Brasil e sua relação com o instrumental de gestão, considerados o planejamento e a contabilidade estratégicos, sendo os maiores beneficiários deste estudo os próprios gestores públicos

(servidores, técnicos especializados, comissionados) e os estudiosos da Contabilidade e Administração Pública.

I. Procedimentos

a) Visitas de campo.

Definidas a partir dos casos selecionados (AM, CE, PE e MG), serão precedidas de contatos iniciais com órgãos e entidades públicas de cada caso a ser estudado, destacando-se as secretarias de Fazenda, Administração e Planejamento.

Mantido o contato, serão analisados previamente os documentos legais (PPA, LDO, LOA etc.) de cada caso para orientar a aplicação de questionários e/ou entrevistas com gestores, técnicos, Contadores e assessores locais, além, obviamente, do amparo dos referenciais teóricos identificados.

Os recursos materiais a serem utilizados no desenvolvimento da pesquisa em campo serão os de uso costumeiro nesse tipo de trabalho: *notebook*, papéis e cadernos para anotações, livros e artigos afins ao tema e ao caso estudado.

Preventivamente, serão adotados procedimentos para garantir a segurança e qualidade de dados e informações prestados pelos respondentes, com o propósito de fortalecer as evidências a serem colhidas durante a pesquisa e evitar determinados riscos (informações e dados imprecisos, desinteresse, “fuga”, desmotivação etc.). Esses procedimentos envolvem a comunicação precisa sobre o objetivo da pesquisa, esclarecendo sobre sua importância para a academia e, principalmente, para o setor público; a responsabilidade pessoal e profissional do pesquisador; a responsabilidade do respondente para um bom resultado da pesquisa; a identificação precisa do responsável da gestão (nome, local de trabalho, telefones, *e-mail* etc.); e o compromisso do pesquisador em manter contato com esse responsável para informá-lo dos resultados finais da pesquisa.

Prevê-se, ainda, para o desenvolver da coleta de dados da pesquisa, a seguinte agenda de coleta, observando-se que possíveis e imprevistos percalços podem surgir:

- MG – 22 e 23/09/2010 (caso piloto); CE – 20 e 21/10/2010;
- PE – 23/10/2010; AM – 02 e 03/11/2010.

b) Fontes de informação

Nos casos selecionados (estados já informados) serão investigadas as fontes primárias e secundárias de informações. Também, serão tomadas informações sobre o instrumental gerencial utilizado nas práticas da gestão estadual em foco com o fito de adicionar mais dados

e informações ao conjunto da pesquisa para compreensão do contexto geral dos casos múltiplos em estudo, especialmente nas:

i) Fontes primárias (unidades incorporadas de análise respondentes):

- gestores, técnicos, Contadores, assessores;

ii) Fontes secundárias (instrumentos legais e gerenciais da gestão pública estadual brasileira disponíveis ao público em geral):

Consulta à internet:

- Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), Balanços Gerais, Relatórios de Gestão (Lei de Responsabilidade Fiscal), Prestações de Contas, Relatórios Explicativos da Gestão;

Consulta documental:

- Constituição Federal, Lei de Responsabilidade Fiscal, Constituição dos Estados, Pareceres do Tribunal de Contas.

Para o alcance dos objetivos da pesquisa serão adotadas estratégias de coleta de dados e informações que abrangerão:

i) investigação sobre os sistemas de informação adotados para planejamento, elaboração e execução dos planos governamentais, bem como execução, acompanhamento, avaliação e controle do orçamento estadual;

ii) conhecimento do sistema adotado para integrar dados e informações dos setores Contábil, Orçamentário e Planejamento;

iii) conhecimento das práticas de gestão voltadas para registro, controle e execução dos programas de trabalho e ações previstas no PPA, procedimentos técnicos adotados e análise de relatórios sob a perspectiva estratégica e existência de sistema de informações gerenciais.

Estratégia a ser adotada: no contato por meio eletrônico com servidores das secretarias de Fazenda, Administração e Planejamento, verificar os tipos de controles existentes, relatórios contábeis e gerenciais; listar procedimentos e inquirir sobre processo básico de tomada de decisões.

c) Coleta de dados

Serão utilizados instrumentos de coleta de dados como a aplicação de questionários e pesquisa documental. Os questionários serão aplicados a gestores, técnicos, Contadores e assessores, todos servidores públicos afins ao tema da pesquisa. A documental abrangerá a consulta a instrumentos legais e gerenciais de cada caso selecionado, disponíveis *in loco* e nos

sítios governamentais da *internet*, tais como: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), Balanços Gerais, Relatórios de Gestão (Lei de Responsabilidade Fiscal), Prestações de Contas, Relatórios Explicativos da Gestão etc. A bibliográfica compreenderá o estudo do referencial teórico presente em livros e artigos científicos.

Todos esses procedimentos serão desenvolvidos à distância – nas pesquisas bibliográfica e documental. Na pesquisa de campo, o foco será o caso piloto selecionado a pesquisar (Minas Gerais), em vista de restrições financeiras da Pesquisa.

O quadro abaixo evidencia os objetivos da pesquisa e o referencial teórico a ser estudado, que permitem ao pesquisador uma visão abrangente da literatura pertinente ao tema.

Objetivos específicos	Referencial teórico
Identificar na literatura os instrumentos de Planejamento Estratégico e Contabilidade Estratégica.	LUNKES, 2009. COSTA, 2004 . KAPLAN; NORTON, 2008. PORTER, 1998. NOGAS; LUZ; NAVARRO, 2000. GRZESZESZESZYN, 2005. RYAN, 2005. LANGFIELD-SMITH, 2008.
Localizar os instrumentos de Planejamento Estratégico e Contabilidade Estratégica na gestão dos negócios públicos dos casos estudados.	OLIVEIRA, 2009. NOGAS; LUZ; NAVARRO, 2000. AMARAL, 2004. GRZESZESZESZYN, 2005. MOSIMANN; FISCH, 1999. PORTER, 1998. KAPLAN; NORTON, 2008. LUNKES, 2009. COSTA, 2004. MINTZBERG <i>et al.</i> , 2000. FREZATTI <i>et al.</i> , 2009.
Analisar a utilização dos instrumentos contábeis na gestão dos negócios públicos dos casos estudados.	GOLDENBERG, 1994. SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007. NOGAS; LUZ; NAVARRO, 2000. GUILDING; CRAVES; TAYLOR, 2000. BALDUÍNO, 2003. FREZATTI <i>et al.</i> , 2009. RYAN, 2005.
Examinar se as informações contábeis estratégicas direcionam objetivamente o ato de gestão, ou o auxiliam na tomada de decisões, a partir dos relatórios gerados pela Contabilidade.	LUNKES, 2009. COSTA, 2004. KAPLAN; NORTON, 2008. PORTER, 1998. NOGAS; LUZ; NAVARRO, 2000. GRZESZESZESZYN, 2005. GUILDING; CRAVES; TAYLOR, 2000. BALDUÍNO, 2003. GOLDENBERG, 1994. FREZATTI <i>et al.</i> , 2009. RYAN, 2005.

Quadro 1 - Objetivos de pesquisa *versus* Referencial teórico

FONTE: o próprio autor

II. Questões específicas

Conforme (Yin, 2001, p. 95), constituem o “ponto central” e irão refletir “a investigação real”. São lembretes para o pesquisador levar avante a coleta de informações e dados, que devem ser relacionados a fontes de evidências.

Questão 1) São enunciados e/ou percebidos na literatura a existência de instrumentos de Planejamento Estratégico (PE) e Contabilidade Estratégica (CE)?

Fontes de dados:

- bibliografia e outras fontes da literatura a consultar.

Estratégia de pesquisa: identificar esses instrumentos em fontes bibliográficas e em outras referências da literatura contábil e administrativa.

Questão 2) Há produção literária bastante sobre o tema da pesquisa seja com foco nas atividades organizacionais privadas, seja nas públicas?

Fontes de dados:

- bibliografia e outras fontes da literatura a consultar.

Estratégia de pesquisa: identificar esses instrumentos em fontes bibliográficas e em outras referências da literatura contábil e administrativa.

Questão 3) Quais os procedimentos adotados na elaboração do Plano Plurianual (PPA)? Há participação de servidores da Contabilidade nesse processo? Com qual tipo de procedimento ou informação ele(s) participa(m)?

Fontes de dados:

- gestores – técnicos – Contadores - assessores

Estratégia de pesquisa: listar procedimentos para posterior comparação com outros casos numa análise cruzada, aferir o grau de participação dos Contadores no processo.

Questão 4) Todos os participantes da elaboração do Plano Plurianual (PPA) possuem conhecimentos conceituais e técnicos sobre Planejamento Estratégico (PE)? E sobre Contabilidade Estratégica (CE)?

Fontes de dados:

- gestores - assessores.

Estratégia de pesquisa: elencar as funções e formação acadêmica dos participantes para avaliar seus conhecimentos empírico e teórico.

Questão 5) Quais os instrumentos de Planejamento Estratégico (BSC, SIG, Análise SWOT, TB, EVA ou outro) e Contabilidade Estratégica (PCE, SIC, CS, Custeio ABC, *Benchmarking* ou outro) utilizados na gestão pública estadual?

Fontes de dados:

- gestores – Contadores – técnicos.

Estratégia de pesquisa: conhecer o nível de conhecimentos conceitual e técnico dos profissionais.

Questão 6) São utilizados efetivamente pelos gestores públicos, assessores e demais técnicos algum (ns) desses instrumentos? Qual (is)?

Fontes de dados:

- gestores – técnicos - Contadores.

Estratégia de pesquisa: identificar quais dos instrumentos são efetivamente utilizados.

Questão 7) A Contabilidade é vista como uma parceira importante no processo de gestão (arrecadação e aplicação) dos recursos públicos? Como ela contribui para o alinhamento das decisões gerenciais nos níveis estratégico, tático e operacional para o alcance de objetivos e metas institucionais?

Fontes de dados:

- gestores – Contadores.

Estratégia de pesquisa: discriminar as possíveis contribuições, entender em que momentos ocorre o alinhamento das ações nos três níveis.

Questão 8) O coordenador do PPA, do Orçamento e equipe possuem compreensão sistêmica sobre o processo de elaboração do PPA, da LDO e LOA, e da sinergia desses instrumentos (sua execução e acompanhamento) com a Contabilidade, vista como um sistema de registro, acumulação, tratamento, análise e disseminação de informações?

Fontes de dados:

- gestores – técnicos – Contadores - descrição da compreensão - Plano Plurianual – LDO – LOA.

Estratégia de pesquisa: perceber visão sistêmica entre participantes, principalmente do papel da Contabilidade no PPA, listar entendimentos e deficiências para essa percepção.

Questão 9) São perceptíveis aos gestores eventuais benefícios, oriundos da observância e utilização dos instrumentos do PE e/ou da CE, para a gestão pública e sociedade?

Fontes de dados:

- gestores – relatórios gerenciais – prestação de contas.

Estratégia de pesquisa: listar eventuais benefícios percebidos e seus reflexos na operacionalidade da gestão (comunicação entre planejamento e realidade, controles).

Questão 10) Quais as características do sistema de informações utilizado para controle das contas públicas (nome, abrangência, integração com outros)?

Fontes de dados:

- técnicos – gestores – Contadores.

Estratégia de pesquisa: conhecer a fonte básica das informações e sua abrangência.

Questão 11) Os relatórios contábeis colaboram para a percepção do aspecto estratégico da gestão pública, e, talvez, também, logístico? As informações que deles constam satisfazem necessidades da gestão maior e refletem a filosofia institucional (valores, Políticas, princípios etc.)?

Fontes de dados:

- gestores – Contadores – relatórios gerenciais – prestação de contas.

Estratégia de pesquisa: listar as informações importantes/estratégicas dos relatórios utilizados, e quais aspectos informativos sugerem a reflexão da filosofia institucional.

Questão 12) A qualidade das informações da Contabilidade presente nos seus relatórios é importante para a percepção gerencial quanto à tomada de decisões tempestivas? Essas informações atendem os três níveis de decisão: estratégico, tático e operacional?

Fontes de dados:

- gestores – assessores - Contadores.

Estratégia de pesquisa: listar os tipos de informações utilizadas e suas qualidades percebidas pelos gestores, identificar tipos de decisões com base nessas informações.

Questão 13) Nos procedimentos legais de elaboração e revisão do PPA (considerados, também, o orçamento e suas alterações) são utilizadas as informações oriundas da Contabilidade via relatórios contábeis e/ou gerenciais? Podem ser ditas ‘estratégicas’ essas informações?

Fontes de dados:

- assessores – gestores – Contadores – relatórios contábeis e gerenciais – prestação de contas – PPA – LDO - LOA.

Estratégia de pesquisa: elaborar fluxo de procedimentos adotados no processo de elaboração e revisão do PPA, bem como do Orçamento, destacando a importância ou não das informações contábeis.

Questão 14) Se sim, elas colaboram para a definição e/ou avaliação de estratégias e orientam decisões? De que forma, objetivamente?

Fontes de dados:

- assessores – gestores – Contadores.

Estratégia de pesquisa: se consideradas estratégicas, listar decisões tomadas com base nelas.

Questão 15) O coordenador do PPA, do Orçamento bem como demais integrantes da equipe vislumbram holisticamente a consequência contábil da execução orçamentária e financeira (produtos gerados pela Contabilidade, p.e., relatórios contábeis, gerenciais, informações e dados “estratégicos” para trato de projeções no longo prazo etc.)?

Fontes de dados:

- gestores - assessores – Contadores - descrição da visão.

Estratégia de pesquisa: listar entendimentos e deficiências para essa percepção.

Questão 16) As informações geradas pela Contabilidade satisfazem os usuários internos e externos dessas informações? Por exemplo, o Tribunal de Contas, Assembléia Legislativa, gestores internos?

Fontes de dados:

- assessores – gestores - pareceres – aprovação de contas (ALE/TCE).

Estratégia de pesquisa: listar aspectos satisfatórios das informações à luz das necessidades dos usuários internos e externos.

Exemplos de matrizes e diagramas a serem utilizados:

a) para caso único – utilização dos instrumentos de PE e CE na elaboração e execução do Planejamento.

Casos	MG	CE	PE	AM
Planejamento				
Contabilidade				

Quadro 2 – Instrumentos utilizados

FONTE: o próprio autor

b) para casos múltiplos – níveis de participação dos respondentes no PE:

Instrumentos	Níveis de participação			
Níveis %	1. de 0/25	2. de 25,1/50	3. de 50,1/75	4. de 75,1/100
Casos	MG	CE	PE	AM
PPA				
LDO				
LOA				

Quadro 3 - Níveis de participação dos respondentes no PE

FONTE: o próprio autor

Os exemplos demonstrados derivariam outros a serem criados durante o processo de pesquisa, p.e., participação do Contador (e demais respondentes) em fases ou etapas do PPA, LDO e LOA.

O quadro seguinte expõe a relação entre as categorias de dados da pesquisa e as suas variáveis.

Categorias	Referencial teórico
L 1 Instrumentos identificados na Literatura	L1.1 – Para a implementação do Planejamento Estratégico são envolvidos variados instrumentos de gestão como <i>Tableau de Bord</i>, <i>Balanced Scorecard</i>, dentre outros (LUNKES, 2009). L1.2 – O Planejamento Estratégico e a formulação da missão e visão ocupam posição de vanguarda como ferramentas mais utilizadas nas organizações mundiais (COSTA, 2004). L1.3 – A Contabilidade Estratégica deve prover a operacionalização da estratégia organizacional numa visão sistêmica, utilizando para isso ferramentas analíticas dos seus diversos ramos (NOGAS; LUZ; NAVARRO, 2000).
G 1 Visão Estratégica do Planejamento	G1.1- Melhor direção à organização visando à eficiência e ao desempenho no longo prazo (OLIVEIRA, 2009). G1.2 – Orientado para o futuro (NOGAS; LUZ; NAVARRO, 2000). G1.3 – Prospector ações de forma a verificar tendências de comportamento do mercado, possibilitando antevisão de oportunidades e ameaças (AMARAL, 2004). G1.4 – Comunicar estratégia para toda a organização, direcionar esforços, controlar resultados, medindo desempenho e criando sinergia para conduzir a organização às metas estratégicas (GRZESZESZESZYN, 2005). G1.5 – Levantamento e análise de potencialidades de uma organização, indo de sua estrutura básica a objetivos estabelecidos e estratégia assumida (CASTELO; REBELO; DE OLIVEIRA, 2010). G1.6 – Gera o plano estratégico, que conterá as diretrizes estratégicas para a entrada do sistema operacional (MOSIMANN; FISCH, 1999). G1.7 – As políticas devem irradiar e refletir metas, devendo aquelas estarem conectadas entre si (PORTER, 1998). G1.9 – A execução da estratégia exige seu alinhamento com as unidades de negócios, o pessoal e as operações (KAPLAN; NORTON, 2008).
C 3 Visão Estratégica da Contabilidade	C3.1 – Contabilidade Estratégica provê a estratégia da organização com dados e informações contábeis para prever mudanças no futuro e nas estratégias da organização (GOLDENBERG, 2004). C3.2 – A Contabilidade deve estruturar dados quantitativos e qualitativos e assessorar a gestão da organização a obter uma visão de longo prazo em seus negócios (NOGAS; LUZ; NAVARRO, 2000). C3.3 – Está inserta em um processo global de planejamento e é fator determinante para avaliação sistêmica do desempenho e consolidação do plano estratégico (Idem) C3.4 – Práticas de Contabilidade apontam para: orientação para o mercado ou ambiente externo, foco nos competidores, orientação para o longo prazo (GUILDING; CRAVES; TAYLOR, 2000) C3.5 – Deve procurar identificar as estratégias que criam vantagem competitiva e clarificam o plano estratégico (DIXON, 1998). C3.6 – Visão deve ser ampliada: além das informações, ir até às atividades de planejamento, antevendo futuro e integrando tomada de decisão (SILVA; SANTOS; FERREIRA, 2007)
T 2 Utilização dos instrumentos de Planejamento e Contabilidade Estratégicos	T2.1 – A Contabilidade Estratégica utiliza os recursos da Contabilidade tradicional para produzir e distribuir informações (NOGAS; LUZ; NAVARRO, 2000). T2.2 – As informações contábeis auxiliam na definição de premissas do Planejamento Estratégico (Idem) T2.3 – A nova abordagem da Contabilidade deve possibilitar a avaliação de cenários e o acompanhamento <i>pari passu</i> das ações em execução (Idem) T2.4 – Utilização de sistema gerencial para vincular formulação e planejamento da estratégia e sua execução (KAPLAN; NORTON, 2008). T2.5 – O desenvolvimento da estratégia começa com ferramentas como missão, valores, visão, análises externas: pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades (KAPLAN; NORTON, 2008). T2.6 – A burocracia se constitui num obstáculo à prática estratégica (COSTA, 2004)

Quadro 4 - Categorias versus Variáveis de Pesquisa

FONTE: o próprio autor

III. Previsão de análise dos dados

Dos casos individuais

De acordo com Yin (2001, p. 131), a análise de dados abrange o exame, a categorização, classificação dos dados “em tabelas ou, do contrário, recombinar as evidências tendo em vista proposições iniciais de um estudo.”. Gil (2009, p.92) alerta para a dificuldade de se analisar e interpretar os dados nos estudos de caso,

pois não há consenso acerca dos procedimentos a serem adotados [sendo] um processo que de certa forma se dá simultaneamente à sua coleta. A rigor, a análise se inicia com a primeira entrevista, a primeira observação e a primeira leitura de um documento. [...] Ao longo desse processo interativo é que o pesquisador vai construindo a análise e a interpretação dos resultados.

Assim, a análise dos dados dar-se-á à luz dos objetivos estabelecidos para a pesquisa, e adotará como “Estratégia Analítica Geral”, de acordo com Yin (2001, p. 131-138), a estratégia genérica de análise “Desenvolvendo uma descrição de caso”, complementada pela técnica analítica principal “Adequação ao padrão”, secundadas, ambas, pelas técnicas auxiliares ou secundárias “Análise de unidades incorporadas de análise”, “Observações repetidas” e “Abordagem de levantamento de dados do caso”.

As dificuldades que surgem para o pesquisador desde o início da montagem do seu projeto levam-no a ponderar sobre as diversas técnicas analíticas a serem utilizadas no decorrer do processo de análise de dados a serem coletados. Nesse momento, percebe-se a necessidade de se ter uma estratégia analítica geral, cuja função é

ajudar o pesquisador a escolher entre as diferentes técnicas e concluir, com sucesso, a fase analítica da pesquisa. [Além de] tratar as evidências de uma maneira justa, produzir conclusões analíticas irrefutáveis e eliminar interpretações alternativas. (YIN, 2001, p.133)

A estratégia genérica de análise “Desenvolvendo uma descrição de caso”, conforme Yin (2001, p.134), visa “desenvolver uma estrutura descritiva a fim de organizar o estudo de caso”. Alega o autor, em seguida, ser preferível outra estratégia geral (“Baseando-se em proposições teóricas”) ao invés desta, “embora ela possa ser uma alternativa à falta de proposições teóricas.”, o que vem realçar o caráter exploratório desta pesquisa.

Gil (2009, p.93-100) exalta a capacidade intuitiva do pesquisador para realizar uma boa análise de dados em estudos de caso e apresenta sete “modelos analíticos” para tal: modelo clássico, análise fundamentada teoricamente, análise etnográfica, análise fenomenológica, indução analítica, análise por comparações constantes e análise de conteúdo.

A técnica analítica “Adequação ao padrão” é uma das mais “desejáveis” (YIN, 2001, p.136) e prestigiadas (GIL, 2009, p.94) para analisar dados de estudos de caso. Conforme Trochim (1989 *apud* Yin, 2001, p.136; Gil, 2009, p.94), essa técnica “compara um padrão fundamentalmente empírico com outro de base prognóstica (ou com várias outras previsões alternativas)”. Gil (Op. cit.) salienta que

A adequação ao padrão envolve a especificação de um padrão teórico, a aquisição de um padrão empírico e a demonstração dos vínculos ou das discrepâncias entre os dois. Se os padrões se ajustassem em duas ou mais instâncias dentro de um estudo de caso único ou entre os diversos casos de um estudo de casos múltiplos, então sua validade interna estaria reforçada.

Dentre as formas de aplicação dessa técnica analítica, a análise de dados será encaminhada pelo tipo “*Variáveis dependentes não-equivalentes tidas como padrão*”, que, conforme Yin (2001, p.137), estabelece previsões de resultados a serem comparados com os resultados buscados na pesquisa que está se desenvolvendo. Coincididos os resultados, poder-se-á inferir de modo seguro uma forte conclusão da pesquisa.

As técnicas auxiliares ou secundárias “Análise de unidades incorporadas de análise”, “Observações repetidas” e “Abordagem de levantamento de dados do caso”, conforme Yin (2001, p.131), serão “utilizadas em conjunto com” a técnica analítica principal vista acima.

A técnica analítica auxiliar ou secundária “Análise de unidades incorporadas de análise”, conforme Yin (2001, p.150-151), será aplicada em *cada caso* de modo bastante específico, sendo seus resultados interpretados no âmbito *desse caso* tão-somente “e podem ser tratados como apenas um dos vários fatores em uma análise de adequação ao padrão ou construção da explanação em caso único”. O autor ressalta a abrangência de uma unidade de análise incorporada em relação ao intuito da pesquisa dentro de casos múltiplos: “O que diferencia esse tipo de análise [...] é que a unidade de análise é claramente incorporada dentro de um caso mais amplo, e o caso mais amplo representa o *interesse principal* do estudo.”

A técnica analítica “Observações repetidas” se assemelha à técnica estatística que envolve séries temporais, visto ser aquela realizada, também, durante um período de tempo. Caracteriza-se pela repetição de observações em outros lugares ou em outras unidades incorporadas de análise no âmbito do mesmo caso estudado (YIN, 2001, p.151).

Por fim, a técnica analítica “Abordagem de levantamento de dados do caso”, conforme Yin (2001, p.153), se constitui numa “técnica para a *análise cruzada* de casos”, possuindo limitações importantes que devem ser observadas quando se estudam casos múltiplos, consequência da não generalização “teórica ou estatística” dos resultados encontrados. O

mesmo autor ressalta que “A função do levantamento pode simplesmente ser a de sintetizar os estudos de casos existentes em um tópico” e “é uma técnica importante quando o objetivo da pesquisa for explicitamente o de uma análise secundária [o que a literatura diz sobre os tópicos abordados na pesquisa]” (YIN, 2001, p.154).

A codificação dos dados, para facilitar sua análise e interpretação, é considerada por Gil (2009, p.101) como uma primeira etapa a ser cumprida dentro do “processo de análise de dados no estudo de caso”. Conforme o autor, a codificação consiste “basicamente em atribuir uma designação [abreviada, constituída de letras, números, palavras ou frases] aos conceitos relevantes” surgidos no decorrer da pesquisa quando da aplicação dos instrumentos de coleta de dados e informações. Tal proceder colabora muito para a categorização, classificação e comparação dos dados coletados. Yin (2001, p. 153), também, prevê a criação desse instrumento a ser aplicado a cada caso e ressalta que a “codificação pode ser verificada de maneira cruzada e sua confiabilidade avaliada, e os resultados do levantamento do caso serão essencialmente quantitativos em natureza”.

A segunda etapa, conforme Gil (Op. cit.) diz respeito à criação de subcategorias ampliando a ordenação dos temas surgentes durante a pesquisa. O autor assevera que o “propósito é reorganizar os dados com vistas a aprimorar um modelo capaz de identificar uma ideia central e suas subordinações.”. A terceira e última etapa “é a da codificação seletiva e pode ser definida como o processo de integrar e refinar categorias”, [cujo objetivo é] “identificar a categoria central, que representa o tema principal da pesquisa.” (GIL, 2009, p. 102).

Uma vez codificados os dados, Gil (2009, p.103) sugere o “estabelecimento de categorias analíticas [conceitos que expressam padrões emergentes dos dados]”, que irão agrupar esses dados de conformidade com semelhanças havidas entre eles, e que são obtidas intuitivamente por um processo “orientado pelos objetivos da pesquisa, pela orientação e conhecimentos prévios do pesquisador e também pelos conhecimentos obtidos ao longo da coleta de dados.”

Esclarece o autor:

O estabelecimento de categorias dá-se , geralmente, pela comparação sucessiva dos dados. À medida que estes são comparados entre si, vão sendo definidas unidades de dados, [que] são segmentos de dados aos quais é possível atribuir um significado, e são identificadas quando se verifica que existe algo em comum entre os dados. Podem ser constituídas tanto por uma palavra usada por um participante para descrever um sentimento como por diversas páginas de notas de campo descrevendo um incidente particular. (GIL, 2009, p.103)

De acordo com explanações dos autores retrocitados, especificamente, serão adotados os seguintes procedimentos para a análise dos dados e informações coletados:

- a) análise das informações e dos dados coletados, nas entrevistas e aplicação de questionários, além dos da pesquisa documental;
- b) comparação dos procedimentos manifestados em entrevistas e questionários com resultados da pesquisa documental;
- c) comparação de dados e informações de documentos, entrevistas e questionários ao estudo bibliográfico para ser definido o alcance da literatura existente pela *praxis* da Contabilidade Pública (testes de aderência).
- d) conclusões atinentes ao tema, partindo-se de uma análise geral dos pormenores da pesquisa aplicados ao caso selecionado.

Análise cruzada dos casos múltiplos

As considerações derivadas de cada caso serão analisadas coletivamente, derivando um juízo global de forma a identificar replicações de um caso noutro ou noutros.

Perseguindo os objetivos da pesquisa, serão cruzados as informações e os dados coletados, nas entrevistas e aplicação de questionários, de forma a se verificar a compreensão do tema no ambiente público. Esse cruzamento será comparado ao estudo bibliográfico para ser definido o alcance da literatura existente pela *praxis* da Contabilidade Pública (testes de aderência), verificado, também, na análise documental.

Conclusões gerais referentes à pesquisa serão definidas pela apreciação de cada objetivo específico aplicado a cada caso em particular cruzado com similar. Após, será proporcionada uma visão geral do estudo tendo como ênfase a gestão pública estadual em questão.

IV. Guia para elaborar relatório

Conforme Yin (2001, p. 99) esse componente não costuma aparecer nos protocolos de estudo de caso, pensa-se nele no momento pós-coleta de dados, mas algo deve ser planejado mesmo que temporário. Gil (2009, p. 60) recomenda que seja elaborado ao menos um “esquema básico” para um “público potencial”, a fim de “facilitar a comunicação dos resultados do estudo.”

Em conformidade com os autores retrocitados, é apresentado o seguinte Guia:

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

1.2 Objetivos

1.3 Justificativa teórica e prática

2 REFERENCIAL TEÓRICO

- 2.1 A gestão estratégica pública estadual e sua estrutura: visão sistêmica
- 2.2 Planejamento Estratégico: fundamentos, instrumentos
- 2.3 Contabilidade Estratégica: fundamentos, instrumentos
- 2.4 Pontos de confluência do Planejamento Estratégico e da Contabilidade Estratégica
- 2.5 Inserção dos instrumentos contábeis estratégicos na gestão governamental

3 OS CASOS ESTUDADOS

- 3.1 Minas Gerais – caso piloto
- 3.2 Ceará
- 3.3 Pernambuco
- 3.4 Amazonas

4 METODOLOGIA

- 4.1 Tipo de pesquisa
- 4.2 Objetivos específicos e perguntas de pesquisa
- 4.3 Delimitação do estudo e Unidades de análise
- 4.4 Coleta, análise e interpretação dos dados

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

- 5.1 Os casos estudados
- 5.2 Análise dos resultados da pesquisa
 - 5.2.1 O caso piloto Minas Gerais
 - 5.2.2 O caso Ceará
 - 5.2.3 O caso Pernambuco
 - 5.2.4 O caso Amazonas
- 5.3 Cruzamento dos casos
- 5.4 Análise e Interpretação

6 CONCLUSÕES

- 6.1 Da pesquisa
- 6.2 Contribuições
- 6.3 Limitações da pesquisa
- 6.4 Estudos futuros

REFERÊNCIAS

Para comunicar as informações prévias do projeto de pesquisa e o encaminhamento do pesquisador aos estados-foco do estudo, é necessária uma declaração, que, conforme Yin (2001, p.92), “pode até mesmo ser acompanhada por uma carta de apresentação, a ser enviada [ou apresentada] aos principais entrevistados e organizações que podem ser objeto do estudo”. Tal declaração conterá as informações prévias do projeto, podendo ser apresentada a quem nele estiver interessado e que deseje conhecer seu objetivo e as pessoas envolvidas.

Segue uma proposta de Carta de apresentação a ser dirigida aos estados-foco.

Apêndice

Apêndice B – Carta da UFAM



UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS

Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação

Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade e Controladoria

Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria

Manaus/AM, 01 de setembro de 2010

A quem possa interessar (identificar órgão do estado-foco)

Esta carta visa apresentar o professor **RAIMUNDO NONATO DE OLIVEIRA**, mestrando desta Universidade Federal do Amazonas (UFAM), tecnicamente qualificado para efetivar pesquisa na área pública, especificamente nesse estado-foco da pesquisa, sobre o tema “**Contabilidade Estratégica**”, objetivando responder à questão maior da pesquisa “*como a gestão pública estadual no Brasil emprega os conceitos e procedimentos da Contabilidade Estratégica na elaboração e execução do seu Planejamento Estratégico?*”.

Basicamente, pela abordagem desse **estudo de caso múltiplo**, o mestrando pretende identificar e documentar respostas a questões como:

- a) Quais os instrumentos de Planejamento Estratégico (BSC, SIG, Análise SWOT, TB, EVA ou outro) e Contabilidade Estratégica (PCE, SIC, CS, Custeio ABC, *Benchmarking* ou outro) utilizados na gestão pública estadual?;
- b) A Contabilidade é vista como uma parceira importante no processo de gestão (arrecadação e aplicação) dos recursos públicos? Como ela contribui para o alinhamento das decisões gerenciais nos níveis estratégico, tático e operacional para o alcance de objetivos e metas institucionais?;
- c) O coordenador do PPA, do Orçamento e equipe possuem compreensão sistêmica sobre o processo de elaboração do PPA, da LDO e LOA, e da sinergia desses instrumentos (sua execução e acompanhamento) com a Contabilidade, vista como um sistema de registro, acumulação, tratamento, análise e disseminação de informações?

Esta carta é direcionada aos senhores responsáveis pelos órgãos governamentais, especificamente aos gestores, servidores-chefes das áreas de Planejamento, Finanças, Orçamento e Contabilidade. Pedimos-lhe que conceda alguns minutos do seu precioso tempo, da sua rica experiência e da sua paciência ao nosso professor-pesquisador. Sua cooperação é essencial para o sucesso dessa pesquisa, que aborda **casos múltiplos** e servirá para traçar um perfil moderno e eficiente da gestão pública estadual. Quiçá, em futuro próximo, oriente e apoie novos pensamentos e novas ações de gestão pública no Brasil.

Em nome da UFAM e de todo o corpo docente do Programa de Mestrado, expressamos nossa gratidão pela sua ajuda. Tão logo seja concluída a pesquisa, e sendo o seu desejo, ser-lhe-á dado conhecimento do resultado final.

Gratos mais uma vez, manifestamos protestos de respeito e consideração.
Atenciosamente.

Prof. Dr. Max F. Cohen
Professor-Orientador do Programa/UFAM

Apêndice

Apêndice C – Carta aos respondentes



UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS

Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação

Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade e Controladoria

Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria

ANÁLISE DOS CONCEITOS E PROCEDIMENTOS DA CONTABILIDADE ESTRATÉGICA NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS NO BRASIL.

Caro (a) respondente

A pesquisa que realizo compõe o curso de **Mestrado em Contabilidade e Controladoria** da Universidade Federal do Amazonas (UFAM), do qual sou aluno.

O questionário que ora lhe encaminho foi elaborado com o **objetivo** de “avaliar o emprego, pela gestão pública estadual no Brasil, dos conceitos e procedimentos da Contabilidade Estratégica na elaboração e execução do Planejamento Estratégico”.

Você foi selecionado para responder este questionário por ser um elemento-chave no âmbito da administração desse Estado. Assim, sua participação é muito importante e valiosa para o atingimento dos objetivos deste estudo. Suas respostas serão mantidas na mais alta confidencialidade, não precisando se identificar.

No questionário de pesquisa, você encontrará afirmações, as quais deverão ser respondidas conforme o seu entendimento a respeito das mesmas, utilizando para isso níveis de escala que variam de 1 a 5, o que refletirá sua percepção particular sobre o evento ou a situação abordada.

O questionário possui no total 30 questões, cujo tempo máximo previsto para preenchimento é de 30 minutos. Sinta-se à vontade para esclarecer suas dúvidas com o pesquisador a qualquer momento durante o preenchimento do questionário.

Sou-lhe grato, desde já, pela sua atenção, participação e cooperação.

Atenciosamente.

Raimundo Nonato de Oliveira

Mestrando em Contabilidade e Controladoria

UFAM - Universidade Federal do Amazonas.

11) A CE contribui para o alinhamento das decisões gerenciais nos níveis estratégico, tático e operacional para o alcance de objetivos e metas institucionais.	1() 2() 3() 4() 5()
12) Deve haver sinergia entre o processo de elaboração do PPA, da LDO e LOA (sua execução e acompanhamento) e a Contabilidade, vista como um sistema de registro, acumulação, tratamento, análise e disseminação de informações.	1() 2() 3() 4() 5()
13) As características de um sistema de informações (nome, abrangência, integração com outros) utilizado para controle das contas públicas são importantes para a gestão pública.	1() 2() 3() 4() 5()
14) Os relatórios contábeis colaboram para a percepção do aspecto estratégico da gestão pública, e, talvez, também, logístico.	1() 2() 3() 4() 5()
15) As informações que deles constam satisfazem necessidades da gestão maior e refletem a filosofia institucional (valores, Políticas, princípios etc.).	1() 2() 3() 4() 5()
16) A <u>qualidade</u> das informações da Contabilidade presente nos seus relatórios é importante para a percepção gerencial quanto à tomada de decisões tempestivas.	1() 2() 3() 4() 5()
17) Tais informações qualitativas atendem os três níveis de decisão da gestão: estratégico, tático e operacional.	1() 2() 3() 4() 5()
18) Nos procedimentos legais de elaboração e revisão do PPA (considerados, também, o orçamento e suas alterações) as informações oriundas da Contabilidade via relatórios contábeis e/ou gerenciais podem ser ditas 'estratégicas'.	1() 2() 3() 4() 5()
19) Se são estratégicas, elas colaboram para a definição e/ou avaliação de estratégias e orientam decisões objetivamente.	1() 2() 3() 4() 5()
20) O coordenador do PPA, do Orçamento bem como demais integrantes da equipe deveriam vislumbrar holisticamente a <u>consequência contábil</u> da execução orçamentária e financeira (<u>produtos gerados</u> pela Contabilidade, p.e., relatórios contábeis, gerenciais, informações e dados "estratégicos" para trato de projeções no longo prazo etc.).	1() 2() 3() 4() 5()
21) As informações geradas pela Contabilidade devem satisfazer os usuários internos e externos (Tribunal de Contas, Assembleia Legislativa, gestores internos) no acompanhamento das estratégias institucionais.	1() 2() 3() 4() 5()

*** Notas:**

Análise SWOT – Análise de Pontos Fortes, Pontos Fracos, Oportunidades e Ameaças.

Benchmarking – Desempenho comparado a um padrão ideal

BSC – *Balanced Scorecard*

CS – Custeio Estratégico

Custeio ABC – Sistema de Custeio Baseado em Atividades

EVA – Valor Econômico Adicionado

PCE – Plano de Contas Estratégico

SIC – Sistema de Informações Contábeis

SIG – Sistema de Informações Gerenciais

TB – *Tableau Bord*

Por favor, após o preenchimento, SALVE este documento, ANEXE-O a uma mensagem e ENVIE-O para o endereço eletrônico **raimundo@fsdb.edu.br**.

A UFAM – Universidade Federal do Amazonas - agradece a sua participação!



Apêndice

Apêndice E – Questionário (definitivo)



UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS

Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação

Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade e Controladoria

Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria

ANÁLISE DOS CONCEITOS E PROCEDIMENTOS DA CONTABILIDADE ESTRATÉGICA NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS NO BRASIL

Este é um questionário que objetiva vislumbrar a opinião dos respondentes a respeito das proposições que lhes são apresentadas. Sua participação é muito importante para esta pesquisa.

Utilize os códigos seguintes para responder (marcar com 'x' a sua opção):

(1) Concordo totalmente

(3) Neutro

(4) Discordo em parte

(2) Concordo em parte

(5) Discordo totalmente

1) O <u>BSC</u> é utilizado efetivamente no processo de gestão dos negócios públicos como instrumento de Planejamento Estratégico.	1() 2() 3() 4() 5()
2) O <u>SIG</u> é utilizado efetivamente no processo de gestão dos negócios públicos como instrumento de Planejamento Estratégico.	1() 2() 3() 4() 5()
3) A <u>Análise SWOT</u> é utilizada efetivamente no processo de gestão dos negócios públicos como instrumento de Planejamento Estratégico.	1() 2() 3() 4() 5()
4) A <u>Tableau de Bord</u> é utilizada efetivamente no processo de gestão dos negócios públicos como instrumento de Planejamento Estratégico.	1() 2() 3() 4() 5()
5) O <u>Benchmarking</u> é utilizado efetivamente no processo de gestão dos negócios públicos como instrumento de Planejamento Estratégico.	1() 2() 3() 4() 5()
6) Os gestores percebem eventuais <u>benefícios</u> , oriundos da observância e utilização dos instrumentos do Planejamento Estratégico, <u>para a gestão pública e sociedade</u> .	1() 2() 3() 4() 5()
7) Nos procedimentos legais de elaboração e revisão do PPA (considerados, também, o orçamento e suas alterações) são utilizadas as informações oriundas da Contabilidade via relatórios contábeis e/ou gerenciais.	1() 2() 3() 4() 5()
8) Essas informações colaboram para a definição e/ou avaliação de estratégias e orientam decisões objetivamente.	1() 2() 3() 4() 5()
9) O coordenador do Orçamento vislumbra holisticamente a <u>consequência contábil</u> da execução orçamentária e financeira (<u>produtos gerados</u> pela Contabilidade, p.e., relatórios contábeis, gerenciais, informações e dados “estratégicos” para trato de projeções no longo prazo etc.).	1() 2() 3() 4() 5()
10) O <u>PCE</u> é utilizado efetivamente no processo de gestão dos negócios públicos como instrumento contábil auxiliar do Planejamento Estratégico.	1() 2() 3() 4() 5()
11) O <u>SIC</u> é utilizado efetivamente no processo de gestão dos negócios públicos como instrumento contábil auxiliar do Planejamento Estratégico.	1() 2() 3() 4() 5()
12) O <u>EVA</u> é utilizado efetivamente no processo de gestão dos negócios públicos como instrumento contábil auxiliar do Planejamento Estratégico.	1() 2() 3() 4() 5()
13) O <u>Custeio ABC</u> é utilizado efetivamente no processo de gestão dos negócios públicos como instrumento contábil auxiliar do Planejamento Estratégico.	1() 2() 3() 4() 5()
14) O <u>Sistema de CS</u> é utilizado efetivamente no processo de gestão dos negócios públicos como instrumento contábil auxiliar do Planejamento Estratégico.	1() 2() 3() 4() 5()
15) O coordenador do PPA vislumbra holisticamente a <u>consequência contábil</u> da execução orçamentária e financeira (<u>produtos gerados</u> pela Contabilidade, p.e., relatórios contábeis, gerenciais, informações e dados “estratégicos” para trato de projeções no longo prazo etc.).	1() 2() 3() 4() 5()
16) Os gestores percebem eventuais <u>benefícios</u> , oriundos da observância e utilização dos instrumentos da Contabilidade, <u>para a gestão pública e sociedade</u> .	1() 2() 3() 4() 5()
17) A Contabilidade é vista como uma parceira importante no processo de gestão dos recursos públicos (arrecadação e aplicação).	1() 2() 3() 4() 5()
18) A Contabilidade contribui para o alinhamento das decisões gerenciais no nível estratégico para o alcance de objetivos e metas institucionais.	1() 2() 3() 4() 5()

19) A Contabilidade contribui para o alinhamento das decisões gerenciais no nível operacional para o alcance de objetivos e metas institucionais.	1() 2() 3() 4() 5()
20) A Contabilidade contribui para o alinhamento das decisões gerenciais no nível tático para o alcance de objetivos e metas institucionais.	1() 2() 3() 4() 5()
21) Há sinergia entre o processo de elaboração do PPA, da LDO e LOA (sua execução e acompanhamento) e a Contabilidade, vista como um sistema de registro, acumulação, tratamento, análise e disseminação de informações.	1() 2() 3() 4() 5()
22) Atualmente os sistemas de informações são utilizados para controle das contas públicas.	1() 2() 3() 4() 5()
23) Os relatórios contábeis colaboram para a percepção do aspecto estratégico da gestão pública, e, talvez, também, logístico.	1() 2() 3() 4() 5()
24) As informações que deles constam satisfazem necessidades da gestão maior e refletem a filosofia institucional (valores, Políticas, princípios etc.).	1() 2() 3() 4() 5()
25) O aspecto qualitativo das informações contábeis colaboram para a tomada de decisões tempestivas no campo <u>estratégico</u> .	1() 2() 3() 4() 5()
26) O aspecto qualitativo das informações contábeis colaboram para a tomada de decisões tempestivas no campo <u>tático</u> da gestão.	1() 2() 3() 4() 5()
27) O aspecto qualitativo das informações contábeis colaboram para a tomada de decisões tempestivas no campo <u>operacional</u> .	1() 2() 3() 4() 5()
28) Nos procedimentos legais de elaboração e revisão do PPA (considerados, também, o orçamento e suas alterações) as informações oriundas da Contabilidade via relatórios contábeis e/ou gerenciais são estratégicas.	1() 2() 3() 4() 5()
29) As informações geradas pela Contabilidade satisfazem os usuários <u>internos</u> no acompanhamento das estratégias institucionais.	1() 2() 3() 4() 5()
30) As informações geradas pela Contabilidade satisfazem os usuários <u>externos</u> (T.Contas, sociedade, Assembléia Legislativa) no acompanhamento das estratégias institucionais.	1() 2() 3() 4() 5()

*** Notas:**

Análise SWOT – Análise de Pontos Fortes, Pontos Fracos, Oportunidades e Ameaças.

Benchmarking – Desempenho comparado a um padrão ideal.

BSC – *Balanced Scorecard*

CS – Custeio Estratégico

Custeio ABC – Sistema de Custeio Baseado em Atividades

EVA – Valor Econômico Adicionado

PCE – Plano de Contas Estratégico

SIC – Sistema de Informações Contábeis

SIG – Sistema de Informações Gerenciais

TB – *Tableau de Bord*

Por favor, após o preenchimento, SALVE este documento, ANEXE-O a uma mensagem e ENVIE-O para o endereço eletrônico **raimundo@fsdb.edu.br**.

A UFAM – Universidade Federal do Amazonas - agradece a sua participação!

