

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

HERMES CARDOSO REIS

**GESTÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA DE CONSÓRCIOS
INTERMUNICIPAIS DE SAÚDE NO RIO GRANDE DO SUL**

**SÃO LEOPOLDO
2015**

Hermes Cardoso Reis

**GESTÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA DE CONSÓRCIOS
INTERMUNICIPAIS DE SAÚDE NO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza

São Leopoldo

2015

R375g Reis, Hermes Cardoso.

Gestão econômica e financeira de consórcios intermunicipais de saúde no Rio Grande do Sul / por Hermes Cardoso Reis. – 2015.

141 f.: il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2015.

“Orientador: Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza.”

Catálogo na Publicação:

Bibliotecário Alessandro Dietrich - CRB 10/2338

Hermes Cardoso Reis

**GESTÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA DE CONSÓRCIOS
INTERMUNICIPAIS DE SAÚDE NO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Aprovado em ____ / ____ / 2015.

Professor Dr. Ernani Ott – UNISINOS

Professor Dr. Francisco Antônio Mesquita Zanini – UNISINOS

Professor Dr. Luiz Parhoca – UFPR

Professor Dr. Marcos Antônio de Souza - Orientador – UNISINOS

À minha filha Luísa e minha esposa Carol, pela
compreensão, tolerância e apoio. Todo meu amor a vocês!

AGRADECIMENTOS

Expresso aqui, meus agradecimentos a todos que contribuíram de alguma maneira para o desenvolvimento desta pesquisa e aos que me apoiaram durante a realização deste mestrado. Em especial:

Aos meus pais, Elisabete D.C. Reis e Pedro Z.C.Reis (in memorian) pelo exemplo de vida e caráter; À minha esposa Caroline Lampert e minha filha Luísa pela compreensão de minha ausência, mesmo estando próximo, e todo apoio nestes dias e noites de estudos; A Professora Maria Izabel Lampert, minha querida sogra mais do que pelas várias revisões e lições de português, pelas lições de vida; Ao meu sogro Sr. Ari Lampert, aos meus irmãos, cunhadas, cunhado e demais familiares por todo apoio e incentivo;

Ao Professor Dr. Marcos Antônio de Souza, meu orientador, por me ensinar o valor do rigor científico para a produção do conhecimento. Por todo apoio e compreensão. E, principalmente, por não desistir de mim; Aos Professores da Pós Graduação da Escola de Negócios da Unisinos, Adolfo Vanti, Clea Macagnan, Norberto Hoppen, Rafael Teixeira, e, em especial, Carlos Alberto Diehl, Clóvis Kronbauer, Cristiano Costa, Marcos Lélis, Miguel Sellitto e, Tiago Alves e também, aos Professores da Pós Graduação da Escola de Saúde da Unisinos Juvenal Soares Dias da Costa e Nemora Barcellos, por suas contribuições a esta pesquisa;

As minhas caras colegas de UNISINOS da secretaria do PPG da Escola de Negócios por toda atenção e apoio a mim dispensados; Aos colegas de Unidade que tantas vezes me apoiaram para que pudesse “dar conta do recado”; Aos companheiros de luta, meus caros colegas do mestrado da turma de 2013, em especial à Adão Alberto, Augusto Luchese, Edson Zambon, Lucas Zorzo, Patrícia Possani e também à Mestre Cristiane Silva, pela parceria, amizade e apoio mútuo;

Aos Srs. Florizeu Campos e César Chagas as Sras Letícia Liechavicius e Ana Maria Groff Jansen, bem como aos gestores, funcionários e servidores dos consórcios públicos que tão gentil e generosamente dedicaram seu tempo para contribuir com esta pesquisa.

Muito grato!

“A Verdade é Mãe de todo conhecimento. E como Mãe, a Verdade é uma só. E cada um tem a sua.”

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar a utilização de práticas de gestão econômica e financeira por Consórcios Intermunicipais de Saúde estabelecidos no Rio Grande do Sul. Os CIS são estruturas de cooperação regional e intergovernamental formados entre municípios para atuar na área da saúde pública visando, principalmente, à redução de custos e ampliação da oferta de serviços de saúde. Como entes da administração pública indireta e por sua atuação na saúde pública, são subordinados aos princípios da administração dos entes públicos e aos princípios e diretrizes do Sistema Único de Saúde (SUS). A administração pública a partir de meados do século passado vem, em nível global, sofrendo reformas que caracterizam o movimento conhecido como *New Public Management (NPM)*. A *NPM* confere um caráter mais gerencial à administração pública incorporando práticas de gestão típicas da iniciativa privada. Assim, práticas de gestão econômica e financeira são vistas como úteis para apoiar o processo decisório visando ao planejamento, o controle da execução e a avaliação de desempenho dos programas e ações das entidades públicas conforme os princípios constitucionais, principalmente considerando ambientes de escassez de recursos e alta demanda como a área da saúde pública. Desta forma, desenvolveu-se estudo quantitativo de natureza aplicada e descritiva no qual as percepções dos gestores dos CIS quanto à utilização destas práticas de gestão foram coletadas por meio de instrumento de pesquisa e tratados de forma objetiva, com uso de técnicas de estatística descritiva e exploratória. Assim, os CIS foram classificados e agrupados conforme o grau de utilização das práticas de gestão. A partir disso, constatou-se que o objetivo dos CIS não é formular estratégias para reduzir custos e ampliar e qualificar a oferta. O CIS é instância de execução, de realização. É a própria ferramenta operacional cujo objetivo é racionalizar recursos na gestão conjunta de serviços terceirizados de saúde. Por esta razão, faz uso reduzido das práticas de gestão econômica e financeira. E a preocupação precípua da gestão dos CIS é voltada para o cumprimento estrito das obrigações legais e normativas para si e para os municípios associados.

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

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the use of economic and financial management practices used by public health consortiums (CIS) established in Rio Grande do Sul. The CIS are regional and intergovernmental cooperation structures formed between municipalities to work in public health in order mainly at reducing costs and increasing the supply of health services. As entities of the indirect public administration and for his role in public health, are subordinate to the principles of management of public entities and the principles and guidelines of the Brazilian public health system (*Sistema Único de Saúde – SUS*). The public administration from the last century has, globally, suffering reforms that characterize the movement known as New Public Management (NPM). NPM provides a more managerial character to government incorporating typical management practices of private enterprise. Thus, economic and financial management practices are seen as necessary to support the decision-making process to the planning, execution and control of the performance evaluation of programs and actions of public entities according to the constitutional principles, especially given the scarcity of resources and environments high demand as the area of public health. Thus, we developed a quantitative study of applied nature and descriptive in which the perceptions of managers of CIS on the use of these management practices were collected through research tool and treated objectively, using descriptive and exploratory statistics techniques. Thus, the CIS were classified and grouped according to the degree of use of management practices. From this, it was found that the objective of the CIS is not formulate strategies to reduce costs and expand and qualify the offer. The CIS is instance of execution. It is the very operational tool aimed at rationalizing resources in the joint management of outsourced healthcare services. For this reason, it makes little use of economic and financial management practices. And the main concern of CIS management is focused on strict compliance with legal and regulatory obligations to themselves and to the associated municipalities.

Keywords: Economic Management. Financial Management. Intergovernmental Cooperation. Public Management.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modelos Institucionais de Sistemas de Serviços de Saúde	33
Figura 2 - Gestão compartilhada do SUS pelos três entes da federação	36
Figura 3 - Representação da GC nos CIS no Rio Grande do Sul	47
Figura 4 - Dendograma	101
Figura 5 - IDESE Saúde, por municípios, no Rio Grande do Sul-2010.....	111
Figura 6 - Consórcios Intermunicipais de Saúde no Rio Grande do Sul	112

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Escore por CIS - Frequência Absoluta.....	99
Gráfico 2 - RM por consórcio	102

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Características da <i>NPM</i> frente à Administração Pública Burocrática.....	27
Quadro 2 - Anos 1930 - Governo Vargas Estado Administrativo	28
Quadro 3 - Decreto-Lei 200 / 1967 - Governo Militar	29
Quadro 4 - Constituição Federal de 1988.....	30
Quadro 5 - Anos 1990 Estado e Administração Pública Governos Collor, FHC e Lula....	30
Quadro 6 - Características dos modelos institucionais de Sistemas de Saúde.	33
Quadro 7 - Forças e fraquezas dos modelos institucionais de Sistemas de Saúde. .	34
Quadro 8 - Governança Corporativa x Governança Pública	42
Quadro 9 - Recomendações de Boas Práticas de Governança	43
Quadro 10 - Princípios de Governança Corporativa conforme IBGC.....	43
Quadro 11 - Elementos de Boas Práticas do código do IBGC.....	44
Quadro 12 - Elementos e Práticas de GC para os CIS no Rio Grande do Sul.....	45
Quadro 13 - Descrição do modelo de GC para os CIS no Rio Grande do Sul.....	48
Quadro 14 - Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial	54
Quadro 15 - Estudos Nacionais	59
Quadro 16 - Estudos Internacionais	62
Quadro 17 - Consórcios Intermunicipais de Saúde no Rio Grande do Sul	68
Quadro 18 - CIS – Amostra selecionada	69
Quadro 19 - Perfil da Administração Executiva	78
Quadro 20 - Focos de Atuação dos CIS.....	80

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Exemplo de cálculo do RM e Desvio Padrão Ponderado	71
Tabela 2 - Caracterização da Amostra	79
Tabela 3 - Despesas dos CIS	81
Tabela 4 - Estrutura Terceirizada de atendimento à saúde	82
Tabela 5 - Formação de profissionais administrativos CIS	83
Tabela 6 - Motivos para Associação – Bloco A	84
Tabela 7 - Planejamento – Bloco B	87
Tabela 8 - Práticas de Contabilidade Estratégica – Bloco C.....	89
Tabela 9 - Gestão Estratégica de Custos – Bloco D	90
Tabela 10 - Gestão Estratégica de Custos – Técnicas – Bloco D	91
Tabela 11 - Planejamento Operacional – BLOCO E	93
Tabela 12 - Execução e Controle – Bloco F	94
Tabela 13 - Classificação do uso das práticas por Subtema	96
Tabela 14 - Ranking Médio dos Consórcios	98
Tabela 15 - Possibilidades de Agrupamentos	100
Tabela 16 - Classificação dos CIS quanto ao uso das práticas	104
Tabela 17 - Correlação RM x Antiguidade do CIS e Experiência do Gestor	105
Tabela 18 - Porte econômico da região abrangida pelo CIS	106
Tabela 19 - Despesas dos CIS	107
Tabela 20 - IDHM Longevidade - 2010	109
Tabela 21 - IDHM Longevidade - variação 2000 - 2010	109
Tabela 22 - IFDM e IDESE.....	110

LISTA DE SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	Gestão Baseada em Atividades
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ANP	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
BSC	Balanced Score Card
CA	Conselho Administrativo
CI Centro-sul	Consorcio Intermunicipal - CI - Centro Sul
CI Jacuí	Consórcio Intermunicipal do Vale do Jacuí
CI Sarandi	Consórcio Intermunicipal de Saúde do Grande Sarandi
CIB	Comissão Intergestores Bipartite
CIGA Carbonífera	Consórcio Intermunicipal de Gestão Ampliada da Região Carbonífera
CIMAU Rodeio	Consórcio Intermunicipal do Médio Alto Uruguai
CIR	Comissão Intergestores Regional
CIRC	Consórcio Intermunicipal da Região Centro do Estado RS
CIRENOR	Consórcio Intermunicipal da Região Nordeste
CIS	Consórcios Intermunicipais de Saúde
CIS AMLINORTE	Consórcio Intermunicipal de Saúde da Associação dos Municípios do Litoral Norte
CIS Caí	Consórcio Intermunicipal do Vale do Rio Caí
CIS Centro Sul	Consórcio Intermunicipal Centro Sul
CISA	Consórcio Intermunicipal
CISGA	Consórcio Intermunicipal de Desenvolvimento Sustentável da Serra Gaúcha
CISMISSÕES	Consórcio Intermunicipal de Saúde das Missões
CISVALE	Consórcio Intermunicipal de Serviços Vale do Rio Pardo
CIT	Comissão Intergestores Tripartite
COFRON	Consórcio Público Fronteira Noroeste
COIS	Consórcio Intermunicipal de Saúde
COMAJA	Consórcio de Desenvolvimento Intermunicipal Alto Jacuí
COMUDES	Conselho Municipal de Desenvolvimento
CONDIAM/PB	Consórcio de Desenvolvimento Intermunicipal da Região Metropolitana de João Pessoa

CONISA	Consórcio Intermunicipal de Saúde
CONSIM	Consórcio de Saúde Intermunicipal
CONSISA VRT	Consórcio Intermunicipal de Saúde do Vale do Taquari
COREDES	Conselho Regional de Desenvolvimento
CPS	Consórcio Paraná Saúde
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
ERA	Escritório da Reforma Administrativa
EUA	Estados Unidos da América
EVA	Economic Value Added
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FHC	Fernando Henrique Cardoso
FINEP	Financiadora de Estudos e Projetos
FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
GC	Governança Corporativa
GEC	Gestão Estratégica de Custos
GECON	Modelo Gestão Econômica
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IDESE	Índice de Desenvolvimento Sócio –Econômico
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IFAC	International Federation of Accountants
IFC	International Finance Corporation
IFDM	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal
IMA	Institute of Management Accountants
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
JIT	Just in Time
LC	Lei Complementar
MPRS	Ministério Público do Rio Grande do Sul
NPM	New Public Management
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PE	Planejamento Estratégico
PIB	Produto Interno Bruto
PLACIC	Plano de Ação Conjunta de Interesse Comum
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

PPA	Plano Plurianual
RM	Ranking Médio
SUS	Sistema Único de Saúde
TCE	Tribunal de Contas do Estado
VBM	Gestão Baseada Em Valor

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 Contextualização do Tema	17
1.2 Problema de Pesquisa	20
1.3 Objetivos	20
1.3.1 Objetivo Geral	20
1.3.2 Objetivos Específicos	20
1.4 Delimitação do Tema	21
1.5 Relevância do Estudo	21
1.6 Estrutura da Dissertação	22
2 REFERENCIAL TEÓRICO	24
2.1 Gestão Pública	24
2.1.1 Sociedade, Estado e Administração Pública	24
2.1.2 Nova Gestão Pública (<i>New Public Management</i> – NPM)	26
2.1.3 Gestão Pública no Brasil	28
2.2 Sistemas de Saúde	31
2.2.1 Sistemas de Saúde Comparados	32
2.2.2 Sistema de Saúde no Brasil	34
2.3 Consórcios Intermunicipais de Saúde	37
2.3.1 Governança, Pública e Privada	39
2.3.2 Modelo Conceitual da GC para os CIS no Rio Grande do Sul.....	44
2.4 Gestão Econômica e Financeira Geral	49
2.4.1 Práticas de Gestão Econômica e Financeira	53
2.4.1.1 <i>Planejamento Estratégico</i>	55
2.4.1.2 <i>Contabilidade Estratégica</i>	56
2.4.1.3 <i>Gestão Estratégica de Custos</i>	56
2.4.1.4 <i>Planejamento Operacional</i>	57
2.4.1.5 <i>Execução e Controle</i>	57
2.5 Estudos Relacionados	58
2.5.1 Estudos Nacionais	58
2.5.2 Estudos Internacionais	62
3 METODOLOGIA	66
3.1 Classificação da Pesquisa	66
3.2 Caracterização da População e Amostra	67
3.4 Coleta dos Dados	69
3.5 Tratamento e Análise de Evidências	71
3.6 Limitações do Método	75
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	77
4.1 Análise Descritiva	77
4.1.1 Perfil da Administração Executiva	77

4.1.2 Perfil dos Consórcios Pesquisados	79
4.1.3 Motivos para Associação	84
4.1.4 Práticas de Gestão Econômica e Financeira	86
4.1.4.1 <i>Processo de Planejamento</i>	86
4.1.4.2 <i>Contabilidade Estratégica</i>	88
4.1.4.3 <i>Gestão Estratégica de Custos</i>	90
4.1.4.4 <i>Planejamento Operacional</i>	92
4.1.4.5 <i>Execução e Controle</i>	94
4.1.4.6 <i>Ranking Médio dos Consórcios</i>	97
4.2 Análise Estatística Exploratória	104
4.2.1 Correlação entre Perfil e Variáveis dos CIS	105
4.2.2 Teste-t: Duas Amostras Presumindo Variâncias Diferentes	108
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	114
5.1 Conclusão	114
5.2 Recomendações	115
REFERÊNCIAS	117
APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE PESQUISA - PRÁTICAS DE GESTÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA EM CONSÓRCIOS	132
APÊNDICE B – PROPOSIÇÕES SELECIONADAS PARA COMPOR RANKING MÉDIO 141	
APÊNDICE C – RANKING CIS	142

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta a contextualização do tema, bem como o problema de pesquisa, os objetivos, a delimitação do tema, a relevância do estudo e sua estrutura.

1.1 Contextualização do Tema

A cidade é a confluência da experiência e do desenvolvimento humano. A cidade é o ponto vital do mundo moderno, onde se cria e se inova. É na cidade que se vive e onde a vida prospera e também perece. É o governo municipal o nível de governo mais próximo das pessoas e da sua realidade. É onde, portanto, faz mais sentido buscar a compreensão do que faz um povo saudável. É o ponto de partida para discutir e operar em prol de uma sociedade mais sadia e melhor. (UNITED NATIONS, 1988).

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

Os arranjos associativos entre municípios e em prol da resolução de problemas presentes na sociedade, estão legalmente previstos no Brasil desde a Constituição Paulista de 1891 (ALMEIDA, 1958; BASTOS, 2007). Os consórcios intermunicipais de saúde – CIS surgem na década de 1990, a partir do processo de municipalização da saúde. Este processo se iniciou com a promulgação da Constituição Federal de 1988 que, ao instituir a autonomia administrativa e alterar as relações entre os entes federados, dá poderes aos municípios de legislar, entre outras questões, sobre o serviço público de atendimento à saúde. (BASTOS, 2007). Apesar disso, somente em 2005 é promulgada a Lei 11.107 que prevê a constituição

dos consórcios públicos entre os entes federativos e disciplina as regras de prestação e contratação de serviços de interesse comum. (NEGRINI, 2009).

Paula (2005), ao analisar o processo de redemocratização do Brasil e a eficiência do Estado em prover os serviços públicos, identifica três dimensões sobre as quais se fundamentam uma gestão pública democrática:

- a) dimensão econômico-financeira, relacionada às finanças públicas e investimentos estatais, envolve as questões de natureza fiscal, tributária e monetária;
- b) dimensão institucional-administrativa, refere-se à organização e articulação dos órgãos estatais quanto ao planejamento, direção e controle das ações do Estado e a profissionalização do funcionalismo público para a prestação do serviço público;
- c) dimensão sociopolítica, alusiva às relações entre Estado e cidadãos quanto à participação destes na gestão pública e em prol de seus direitos.

Paula (2005) sugere que a ênfase da gestão pública no Brasil está nas duas primeiras dimensões citadas, característica própria da administração pública gerencial. Embora critique a postura *gerencialista* em detrimento da dimensão sociopolítica, Paula (2005) reconhece que o modelo de gestão e a clareza quanto à organização do Estado gerencialista revertem em eficiência do setor público, principalmente em aspectos econômico-financeiros. A autora menciona ainda que a administração pública gerencial vem evoluindo desde a década de 1990, em contraponto à administração burocrática vigente até os anos 1980, e em razão da necessidade de reestruturação do Estado após períodos de crise econômica e recessão nas décadas de 1970 e 1980. Baseado nas experiências inglesa e americana com a *new public management - NPM*, a filosofia da adoção de técnicas e práticas gerenciais tem como objetivo a eficiência e eficácia dos serviços públicos pelo controle dos gastos e melhoria da qualidade dos serviços públicos, conseguido pela adoção na gestão pública de práticas comuns na gestão das organizações privadas. (PAULA, 2005).

Para Magalhães, Burlandy e Senna (2007) qualidade em serviços públicos de saúde (além de outras questões conexas à políticas públicas que proporcionam bem estar em saúde, tais como educação, habitação e saneamento, por exemplo), está

diretamente relacionada ao acesso e a utilização dos serviços de saúde. Assim, maximizar o bem estar em saúde no Brasil, não é só garantir o acesso aos serviços de saúde, mas, sim, prover a prevenção, promoção, proteção e recuperação da saúde através do atendimento integral a políticas públicas de saúde (BRASIL, 2011). Porém, estudos apuraram a insatisfação quanto ao acesso e a qualidade dos serviços de assistência à saúde no país. (SZWARCOWALD et al. 2004; GOUVEIA et al. 2009).

Os CIS surgem com o objetivo de não só aproximar a gestão da saúde pública da população mas também para prezar pela eficiência e qualidade da aplicação dos recursos públicos na saúde da população (RIBEIRO; BRAGA, 2011). Por sua natureza constitutiva e seus propósitos, os CIS integram a administração indireta dos entes federados consorciados (BRASIL, 2005; BRASIL, 2007b), portanto, estão inseridos nesta estrutura de governança de recursos públicos.

De acordo com Prates (2012), cerca de 80% dos municípios brasileiros fazem parte de algum tipo de consórcio para prestação de serviços públicos. O autor destaca que a obtenção de ganhos de escala no acesso e uso de recursos financeiros, materiais e humanos, que dificilmente um município atingiria atuando isoladamente, é o principal benefício para os municípios que compõem os consórcios públicos. Quandt (2012) propõe que outro benefício seria a utilização da estrutura dos consórcios para atendimentos diferenciados em saúde (média e alta complexidade), uma vez que o atendimento básico de saúde encontra-se consolidado no Sistema Único de Saúde brasileiro - SUS.

Na ótica de Coutinho (2006), viabilizar e agilizar projetos regionais, reduzindo a burocracia e compartilhando recursos, reduzir custos por meio de compras em maior escala, melhorar o acesso à saúde intermediando serviços, são objetivos dos CIS. Porém, o autor ressalta a importância da gestão para o alcance e efetividade destes objetivos pelos consórcios. Neste sentido, Guimarães e Tavares (2012), destacam a demanda por maior profissionalização na gestão pública e propõem a adoção de ferramentas de apoio à gestão dos consórcios. Assim, percebe-se que, embora amplamente reconhecidos pelos benefícios que oferecem aos municípios na prestação de serviços da saúde, os CIS ainda são questionados quanto a sua efetiva capacidade gerencial. (DALLABRIDA; ZIMERMANN, 2009; RIBEIRO; BRAGA, 2011).

À exemplo de outras entidades econômicas, sejam públicas ou privadas, com ou sem fins lucrativos, identificar as práticas de gestão econômica e financeira adotadas pelos CIS é uma forma que pode indicar a sua capacidade gerencial de manter a continuidade de suas atividades de forma sustentável. (ABDEL AL; MC'LELLAN, 2013; REZENDE; CUNHA; CARDOSO, 2010; TABI; VERDON, 2014).

1.2 Problema de Pesquisa

Dada a contextualização apresentada, o problema identificado e para o qual este estudo procura resposta é: **Qual é a utilização de práticas de gestão econômica e financeira por Consórcios Intermunicipais de Saúde estabelecidos no Rio Grande do Sul?**

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Este estudo tem como objetivo geral analisar a utilização de práticas de gestão econômica e financeira por Consórcios Intermunicipais de Saúde estabelecidos no Rio Grande do Sul.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) identificar elementos de governança que expliquem a constituição, organização e operação dos CIS do Rio Grande do Sul;
- b) identificar as práticas de gestão econômica e financeiras recomendadas pela literatura;
- c) caracterizar e agrupar os CIS do Rio Grande do Sul conforme as práticas de gestão econômica e financeira identificadas;
- d) identificar elementos que expliquem a maior ou menor adesão às práticas de gestão economia e financeira pelos CIS
- e) verificar o desempenho dos municípios na área da saúde conforme sua participação ou não em Consórcios Intermunicipais de Saúde.

1.4 Delimitação do Tema

Este estudo estabelece um perfil da gestão econômico financeira dos CIS, porém, por tratar-se de levantamento do tipo *survey*, com uso de instrumento de pesquisa estruturado com escalas do tipo Likert, os resultados apresentados expressam a percepção dos respondentes. A análise limita-se aos CIS do Rio Grande do Sul, objetos deste estudo, no período pesquisado.

Quanto aos dados referentes à oferta de atendimento de saúde nas áreas de atuação dos CIS, não se pretende estabelecer relação direta destes com os perfis de gestão econômico financeira encontrados e sim propor uma representação do panorama do atendimento de saúde pública nas áreas de abrangência geográfica dos CIS.

Conclusões a respeito da relação entre gestão e desempenho no setor público são conflitantes e variam de acordo com cada realidade pesquisada, conforme apregoam O'Toole e Meier (2014). Tanto a própria gestão quanto o desempenho estão sujeitos a variáveis conforme o contexto ao qual está sujeito o objeto de estudo. Contexto político (configurações políticas e relações de poder), contexto ambiental (complexidade das relações institucionais e sociais, conjuntura econômica-social) e contexto interno (clareza e consistência de objetivos, estrutura organizacional e grau de centralização ou descentralização, nível técnico e profissionalismo) são exemplos de variáveis que condicionam e impactam a gestão. Os autores concluem que gestão por si só não é determinante de resultados, mas, aspectos da gestão podem ajudar a explicar o desempenho alcançado. Portanto, este estudo limita-se a analisar a gestão econômica e financeira dos CIS pela identificação do uso que fazem destas práticas.

1.5 Relevância do Estudo

A saúde pública no Brasil é prerrogativa do cidadão sob responsabilidade do Estado e observância dos princípios de Universalidade, Equidade, Integralidade e Resolubilidade. (BRASIL, 1988, 2011). Além destes, descentralização e regionalização, fazem dos municípios peça fundamental para garantia deste direito constitucional pois, dentre os entes federados, é o mais *próximo* do cidadão e sua responsabilidade é crescente, tendendo, além da gestão da atenção básica em

saúde, também à gestão plena dos serviços municipais em saúde. (BRASIL, 2000). Portanto, sendo uma das alternativas de organização mínima para os municípios para a execução da sua missão de atendimento à saúde pública, importa analisar se os CIS contam com arranjo de gestão adequado dos recursos públicos e da prestação de serviços em saúde, alinhado com a estrutura de governança das políticas de saúde no Brasil.

Entretanto, somente se pode considerar que os CIS estão alinhados com a Governança em saúde no Brasil se atenderem às necessidades daquele que é o principal interessado, o cidadão. Para Andrade e Narvai (2013), definir ações em saúde traz a complexidade de atender a demandas e percepções individuais em saúde. Porém, “[...] identificar e conhecer as necessidades em saúde, em sua expressão coletiva” (ANDRADE; NARVAI, 2013, p. 159), é fundamental para a gestão e efetividade das ações em saúde. Por isso a importância de se compreender a inserção dos CIS no panorama dos serviços públicos de saúde e averiguar sua gestão tendo em perspectiva os seus usuários e a efetividade na utilização de recursos públicos.

Desta forma, justifica-se a relevância do estudo por sua importância social por tratar-se a saúde de uma necessidade e um direito social básico e pela identificação das práticas de gestão econômica e financeira que conduzam à eficiência, eficácia e economicidade da gestão pública. Cientificamente justifica-se o interesse pelos consórcios intermunicipais de saúde, pois, como objeto de estudo, trata-se de uma estrutura recente e de interesse do meio acadêmico.

1.6 Estrutura da Dissertação

A dissertação está dividida em cinco capítulos. No primeiro capítulo apresenta-se a contextualização do tema, o problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos, a delimitação do tema e a justificativa de estudo.

No Capítulo 2, descreve-se o referencial teórico, onde são abordados os temas: Gestão Pública, suas definições, paradigmas, movimentos reformistas e gestão pública no Brasil; Sistemas de Saúde: conceitos, características, sistemas comparados e Sistema de Saúde brasileiro, o SUS; Consórcios Intermunicipais de Saúde (CIS), descrição, previsão legal e governança; bem como a definição de gestão econômica e financeira, as práticas e suas aplicações.

No Capítulo 3 aborda-se a metodologia de pesquisa, descreve-se a classificação da pesquisa, a coleta de dados, o tratamento e análise de dados e as limitações do método.

O Capítulo 4 é destinado à apresentação dos resultados, à análise e interpretação dos dados levantados com base nos questionários respondidos pelos gestores dos Consórcios Intermunicipais de saúde no Rio Grande do Sul.

A conclusão do estudo e as recomendações são apresentadas no Capítulo 5, seguida das referências e apêndices.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão Pública

2.1.1 Sociedade, Estado e Administração Pública

Conforme Dallari (2009), a sociedade é tanto um ato de escolha do indivíduo, quanto fruto da própria natureza humana como ser social que é. Ambas as situações são sustentadas pela pluralidade de papéis dos indivíduos e consequente complexidade das sociedades ao longo dos tempos. Porém, não bastam os aglomerados humanos para caracterizar uma sociedade. Para isso ocorrer, três elementos se fazem presentes, “[...] uma **finalidade** ou valor social; **manifestações de conjunto** ordenadas; e, o **poder social**”. (DALLARI, 2009, p. 12, grifo nosso). A **finalidade** seria o Bem Comum, é a soma do bem individual, a reunião de todas as condições que cada indivíduo necessita para desenvolver-se integralmente como personalidade humana vivendo em sociedade. As **manifestações de conjunto** caracterizam-se pela mobilização conjunta e reiterada dos indivíduos em prol de sua finalidade, o bem comum, ainda assim, observando a ordem e adequando-se à própria realidade social ou confrontando às normas e sujeitando-se às punições previstas. E, por fim, o **poder social**, que existe quando, reconhecido como necessário e legitimado pelo consentimento dos que a ele se submetem, caracteriza-se pela atuação conjunta com a lei (e coação, se necessário), pela despersonalização do próprio poder em prol da vontade dos governados ou da lei. (DALLARI, 2009).

A própria necessidade dos indivíduos de viver em sociedade levou ao surgimento do Estado. Dallari (2009) simplifica o conceito de Estado como “[...] designação a todas as sociedades políticas que, com autoridade superior, fixaram as regras de convivência de seus membros”. (DALLARI, 2009, p. 22). Castro (2011) apresenta como origem dos Estados motivações distintas. Origem familiar ou patriarcal (o Estado nasce como ampliação da família). Origem em atos de força ou conquista, onde o Estado surge para regular as relações entre vencedores e vencidos. E, origem do Estado como entidade econômica, “[...] tese de que o Estado nasce a partir das necessidades dos homens; uma vez que ninguém basta a si mesmo, mas todos precisam de muitas coisas e de outras pessoas” (CASTRO,

2011, p. 9). Ou seja, existem necessidades a atender e por outro lado, habilidades e capacidades de supri-las. Assim, as pessoas se organizam e se associam e coabitam e se reúnem em um mesmo território. E este conjunto de habitantes reconhece-se como Cidade ou Estado. (CASTRO, 2011).

Castro (2011) destaca que são duas as estruturas de Estado apresentadas pela literatura, o Estado unitário, caracterizado por um único núcleo de poder político, e o Estado federal, caracterizado por centros de poder diversos e autônomos. A estrutura do Estado brasileiro está prevista no art. 18 da Constituição Federal: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. (BRASIL, 1988).

Se o Estado existe pela finalidade do bem comum, o Governo existe para fazer cumprir esta finalidade, conforme os princípios ideológicos pelos quais foi eleito, e à Administração Pública cabe prover os meios para que isto ocorra (CASTRO, 2011). “Governo significa autoridade, poder de direção que preside a vida do Estado e provê as necessidades coletivas”. (CASTRO, 2011, P. 17).

A Administração Pública é tanto entendida como o conjunto de órgãos e entidades que realizam as funções administrativas, quanto à atividade administrativa (de forma hierarquizada e vinculada à norma e ou à técnica) propriamente dita (CASTRO, 2011). Portanto, “O governo cuida dos destinos da nação e a administração simplesmente cumpre a lei e executa tarefas determinadas. O governo ‘pensa’, a administração ‘age’”. (CASTRO, 2011, p. 17).

Bresser-Pereira (1997), explica que nas sociedades pré-capitalistas e pré-democráticas a administração era caracterizada pela confusão entre patrimônio público e o patrimônio privado. Era a chamada “Gestão Patrimonialista”, onde o patrimônio do Estado se confundia com as posses do Príncipe. A distinção entre a “coisa pública” (*res publica*) e o patrimônio privado surge com a ascensão do capitalismo e da democracia.

A Gestão Burocrática ganha espaço para proteger o patrimônio público da privatização do Estado. Porém, com o crescimento dos espaços nacionais, o Estado assume novas responsabilidades “[...] acrescentando às suas funções o papel de provedor de educação pública, de saúde pública, de cultura pública, da seguridade social básica, de incentivos à ciência e à tecnologia, de investimentos na infraestrutura, de proteção ao meio ambiente”. (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 26).

A “[...] velha administração pública democrática” (BRESSER-PEREIRA, 1997, p. 29) passa a ser substituída pela administração pública gerencial, que embora venha adotando as práticas e teorias da gestão privada “não está orientada para o lucro, mas para o atendimento do interesse público”. (BRESSER-PEREIRA, 1997, p. 29).

2.1.2 Nova Gestão Pública (*New Public Management* – NPM)

O termo nova gestão pública, *New Public Management* – NPM, refere-se a uma tendência global de mudança na forma de administrar a coisa pública em que o arcabouço da administração pública burocrática é substituído por práticas de gestão orientadas por princípios de governança inspirados nas organizações privadas. (ALMKLOV; ANTONSEN, 2014; CHRISTENSEN; LÆGREID; STIGEN, 2004; DUNLEAVY et al., 2006; HOOD, 1991; ORMOND; LÖFFLER, 1999).

A NPM não necessariamente trouxe elementos de inovação, pois refere-se a uma concepção mais econômica, financeira e gerencial da administração estatal. Assim, não existe uma convergência quanto aos padrões que conceituem ou caracterizem a NPM, pois estes variam conforme diferentes contextos administrativos (ORMOND, LÖFFLER, 1999). Neste sentido, Ostrom e Ostrom (1971) já diziam que não há forma única de organização que atenda suficientemente a diferentes circunstâncias sociais. Os autores defendiam que cada arranjo administrativo deve ter reconhecidas suas limitações e capacidades para serem adaptados à diferentes demandas da gestão pública.

O objetivo principal para o desenvolvimento da NPM seria a redução de custos de funcionamento dos setores estatais e a eficiência na prestação de serviços públicos (JONES; THOMPSON, 2000; KLETZ, HÉNAUT, SARDAS, 2014; POLLITT; BOUCKAERT, 2002; ORMOND, LÖFFLER, 1999). A NPM prevê a divisão das estruturas hierárquicas burocráticas descentralizando as decisões e atividades conforme as funções e objetivos a que estas se prestavam. As atividades e funções passam a ser coordenadas por mecanismos de mercado, como sistemas comprador fornecedor interno, terceirização, ou mesmo privatização total. (ALMKLOV; ANTONSEN, 2014). Porém, pesquisas recentes questionam seriamente se reduções de custo significativas foram realmente alcançadas. (HOOD; DIXON, 2013).

Bresser-Pereira (1997) destaca algumas características básicas que explicam a administração pública gerencial frente à administração pública burocrática, conforme Quadro 1:

Quadro 1 - Características da NPM frente à Administração Pública Burocrática

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

Fonte: Adaptado de Bresser-Pereira (1997).

Pode-se dizer que a administração pública gerencial como evolução da administração burocrática teve, em seus primórdios, incentivo na redução dos custos da estrutura estatal e eficiência econômica na entrega dos serviços públicos. Porém, não é somente a isto que se refere. Mas, também à preocupação com o desempenho da gestão governamental e a efetividade das políticas públicas, respeitando os marcos legais e políticos da administração pública. (ORMOND, LÖFFLER, 1999). Assim, ainda que contestada por possíveis efeitos adversos sobre a capacidade de corresponder às demandas sociais e mesmo sobre o funcionalismo público e pela difícil comprovação de ganho de desempenho e eficiência (HOOD, DIXON, 2013; PAULA, 2005; SILTALA, 2009) a NPM é reconhecida por fortalecer a capacidade de governo promovendo o conceito de governança através de inovações gerenciais na área pública como gestão integrada e voltada para o desempenho e desenvolvimento, monitoramento e avaliação, flexibilização, descentralização, transparência e controle social. (MARINI; MARTINS, 2005).

Por fim, conforme Shepherd e Valencia (1996), a abordagem gerencial da administração pública não deve apenas focar na qualificação técnica dos órgãos de governo e eficiência dos serviços públicos, mas também prover informações para o público sobre os atos do governo e dos resultados das políticas públicas no

atendimento às demandas da sociedade. De tal modo, ao mesmo tempo criando formas de ouvir o cidadão e oferecendo garantias de padrões mínimos de serviço, a reforma administrativa pode levar à reforma política e, conseqüentemente, ao desenvolvimento da democracia.

2.1.3 Gestão Pública no Brasil

A evolução reformista da gestão pública no Brasil é balizada por movimentos demarcados por etapas conforme o paradigma político vigente ao longo de sua história. Fadul e Souza (2005) identificam quatro grandes movimentos reformistas no país, apresentados a seguir.

Para Matias-Pereira (2008), entre as décadas de 1930 e 1990, a fragmentação das instituições e a divisão entre formular e implementar as políticas públicas foram características comuns nas reformas administrativas. Fadul e Souza (2005), no entanto, explicam que até os anos 1930, primeiro grande período reformista, se evidencia a separação entre política e administração. E as reformas neste período são caracterizadas pela influência dos princípios da administração científica de Taylor e Fayol, conforme ilustra o Quadro 2:

Quadro 2 - Anos 1930 - Governo Vargas Estado Administrativo

Baseada nos "princípios da administração": Taylor e Fayol		
Focos Principais:	-Administração de Pessoal	-Administração Orçamentaria
	-Administração de Materiais	-Racionalização
	-Organização como sistema fechado	
Criação e Expansão de Burocracias Públicas:		
	Comissão Permanente de Padronização - 1930	
	Central de Compras-1931	
	Conselho Federal de Serviço Público Civil - 1937	
	DASP (Departamento Administrativo do Serviço Público) - 1930	
Estruturas Ministeriais:	Ministério do Trabalho, Industria e Comercio	
	Ministério da Educação	

Fonte: Adaptado de Fadul e Souza (2005).

No segundo grande período reformista, dos anos 1930 até o final dos anos 1970, o paradigma administrativo em vigor é o conhecido como público-estatal, a partir da reforma administrativa estabelecida pelo Decreto-Lei 200 em 1967 (FADUL;

SOUZA, 2005), representado pelo Quadro 3. Para Abrúcio (1997), a ênfase na descentralização e flexibilização administrativa e a inserção de princípios gerenciais em determinados segmentos da gestão estatal foram pontos positivos desta reforma. Porém, não foi suficiente para dar conta dos desafios e conflitos decorrentes da administração pública.

Quadro 3 - Decreto-Lei 200 / 1967 - Governo Militar

Estratégias de Desenvolvimento:	
Planejamento	Descentralização
Coordenação	Controle
Forte Expansão da Burocracia Governamental:	
Empresas Estatais	Empresas Públicas
Autarquias	Sociedade de Economia Mista
Introdução do Gerencialismo na Administração Federal	
Fases de Implementação:	
1ª Fase (1967-69)	Criação Escritório da Reforma Administrativa (ERA)
2ª Fase (1970-73)	Plano Nacional de Desenvolvimento
	Metas e Bases de Ação do Governo
Propiciou Assistências e Cooperações Técnicas:	FGV
	FINEP
	Agências de Fomento

Fonte: Adaptado de Fadul e Souza (2005).

Para Bresser-Pereira (2005), o modelo administrativo público-estatal induziu a um crescimento do Estado, decorrendo em distorções de sua atuação e consequente crise fiscal e do próprio estado. Crise esta que somada ao fenômeno da globalização conduziram a reformas mais profundas não só na administração como também, na estrutura do Estado, caracterizando o terceiro grande período reformista. Antes, porém, permeada pela reforma derivada da redemocratização política do país marcada pela promulgação da Constituição Federal de 1988 (ABRÚCIO, 1997; FADUL; SOUZA, 2005; MATIAS-PEREIRA, 2008), conforme Quadro 4.

Quadro 4 - Constituição Federal de 1988

Descentralização:	Políticas Sociais
	Político-Administrativa da União para os Municípios
Empresas Estatais	Empresas Públicas
Autarquias	Sociedade de Economia Mista
Criação de mecanismos de participação popular	
Ênfase no poder local – Municípios	
Garantias sociais classe trabalhadora	

Fonte: Adaptado de Fadul e Souza (2005).

Nos anos 1990, quarto grande período reformista, em decorrência da crise do Estado e das influências das reformas administrativas gerencialistas, principalmente inglesa e americana, iniciam as reformas do Estado embasadas em princípios de gestão característicos da *New Public Management* - NPM (OLIVEIRA; SILVA; BRUNI, 2012), conforme Quadro 5.

Quadro 5 - Anos 1990 Estado e Administração Pública Governos Collor, FHC e Lula

Formulação e Implementação Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado	
Reformas Estruturais do Estado:	Previdenciária
Fiscal	Administrativa
Tributária	Econômica
Gerencialismo na Administração Federal	
Reformas da Administração Pública:	
Gerencialismo	
Política de qualificação e treinamento Servidores Públicos	
Novas carreiras na Gestão Governamental	
Profissionalização Servidores Públicos	
Duas esferas básicas	Estratégica
Produção de bens para o mercado	
Definição de três formas de propriedade	Estatal
	Privada
	Pública não-Estatal
Criação de agências reguladoras e executivas de serviços básicos de infra-estrutura	ANP ANEEL ANATEL

Fonte: Adaptado de Fadul e Souza (2005).

Os movimentos reformistas a partir da Constituição de 1988, preveem a introdução da cultura gerencial na administração pública através de práticas como avaliação do desempenho, controle dos atos públicos pelo monitoramento e avaliação dos resultados e a competição administrativa, com o intuito de ampliar a competência de governo com efetividade e eficiência. (OLIVEIRA; SILVA; BRUNI, 2012). Mas, também preveem a descentralização política, administrativa e fiscal transferindo aos municípios o poder e a responsabilidade sobre o desenvolvimento das políticas públicas de forma local e mais próxima da sociedade. (REIS; COSTA; SILVEIRA, 2013).

É neste contexto que os gestores passam a ter necessidade de instrumentos de gestão que forneçam informações gerenciais para sustentar o processo decisório em relação à aplicação dos recursos e desenvolvimento das políticas públicas. (OLIVEIRA; SILVA; BRUNI, 2012). Contexto este no qual estão também inseridos os gestores dos CI S e, além disso, subordinados ao Sistema Único de Saúde o SUS.

2.2 Sistemas de Saúde

Frenk (1994), explica sistemas de saúde como o conjunto de cinco principais grupos de atores em saúde que se relacionam entre si: (1) os fornecedores de serviços de atenção à saúde, (2) a população, (3) o estado como um mediador coletivo, (4) as organizações que geram recursos e (5) setores que produzem serviços relacionados à saúde. A forma como a população, os provedores e o estado se relacionam definem a base para descrever as diferentes modalidades de atenção à saúde da população. A descrição e a quantidade destas diferentes modalidades existentes em um país proporciona a caracterização do seu sistema de saúde.

Apesar das características intrínsecas a cada país, Hsiao (2000) percebe premissas e objetivos comuns para diferentes nações e perseguidos através dos seus sistemas de saúde. A crença de que uma boa saúde é um valor essencial para as pessoas e de que alguns serviços de saúde são indispensáveis para amparar a vida e amenizar o sofrimento derivam em objetivos dos sistemas de saúde, que por meio do uso de eficiente de recursos, almejam alcançar: um nível ótimo e equitativamente distribuído das condições gerais de saúde; um nível adequado de proteção contra risco para toda a sociedade; e o mais elevado nível de satisfação da população - com os serviços de saúde.

Assim, abrangendo as dimensões de equidade e eficiência, os mais diversos países configuram seus sistemas de saúde lidando com múltiplos *trade-offs*. Decisões como o total a ser despendido em saúde considerando quais as fontes de recursos disponíveis e quais outras políticas públicas demandam estes recursos. Escolha e renúncia de benefícios sociais esperados conforme políticas públicas selecionadas ou preteridas para o sistema de saúde e outras demandas públicas. Escolhas entre quais as metas e objetivos atender considerando a limitação dos recursos disponíveis e também, quando e como alocar estes recursos frente às expectativas de qualidade e abrangência da assistência oferecida pelos sistemas de saúde. (HSIAO, 2000; MLADOVSKY et al., 2012).

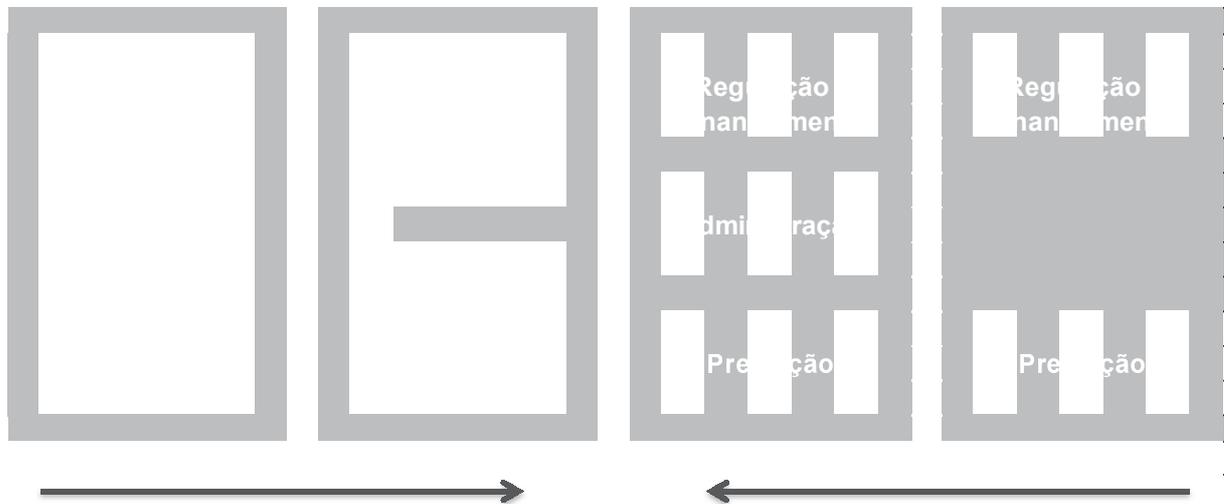
Na seção seguinte é apresentada visão geral dos sistemas de saúde, com ênfase para o sistema brasileiro (SUS), no intuito de contextualizar os CIS neste sistema.

2.2.1 Sistemas de Saúde Comparados

Para Ferreira (2013), a importância do estudo comparativo entre os Sistemas de Saúde está em entender e explicar cada sistema. Ao explicitar semelhanças e diferenças, percebe-se quais são especificidades regionais e quais são fenômenos comuns aos sistemas comparados. Ao conhecimento gerado agregam-se possíveis ganhos em proposições teóricas e práticas como respostas a problemas e oportunidades reconhecidas. A autora ressalta ainda que os mecanismos de financiamento dos sistemas de saúde é uma das características principais na explicação e diferenciação destes.

As afirmações de Ferreira (2013), corroboram com Mendes (2001) e Medici (2011). Ambos, porém, acrescentam a regulação e a prestação de serviço como características dos sistemas de saúde. A combinação destes três elementos, (financiamento, regulação e prestação de serviços), conforme os sistemas de valores sociais vigentes de cada nação, define os diferentes modelos institucionais do sistema de serviços de saúde, representados pela Figura 1:

Figura 1 - Modelos Institucionais de Sistemas de Serviços de Saúde



Fonte: Mendes (2001, p. 51).

Estes modelos dificilmente são encontrados em estado puro. Apresentados assim dispostos, constituem-se de dois polos extremos, variando do Monopólio Estatal ao Livre Mercado, por onde permeiam os modelos vigentes (MENDES, 2001). O Quadro 6, a seguir, resume as características de cada modelo e apresenta uma nação como exemplo mais próximo:

Quadro 6 - Características dos modelos institucionais de Sistemas de Saúde.

Regulador	Estado	Estado		Plural
Financiador	Estado	Estado		Plural
Prestador	Estado	Entes Públicos, não-estatais e ou privados.		Plural
Instrumento	Orçamento Público	Acordos; Contratos.	Relação de agência.	Livre mercado.
Controle	Tecnocrático e corporativo	Tecnocrático; Público direto e indireto.	Tecnocrático; Público direto e indireto; Elementos de mercado.	Sem controle Estatal; Mercado regula.
Financiamento	Subsídio à oferta.	Subsídio à oferta ou à demanda.	Subsídio à demanda	Privado; livre demanda:
Exemplos	Cuba e Vietnã	Canadá	Colômbia	Sistema de seguro americano

Fonte: Adaptado de Mendes (2001, p. 51).

Percebe-se a complexidade dos diferentes modelos institucionais de saúde, sendo que cada um traz suas forças e fraquezas, conforme Quadro 7:

Quadro 7 - Forças e fraquezas dos modelos institucionais de Sistemas de Saúde.

Monopólio Estatal	Forças:	
	Fraquezas:	
Sistema Público	Forças:	
	Fraquezas:	
Competição Gerenciada	Forças:	
	Fraquezas:	
Livre Mercado	Forças:	
	Fraquezas:	

Fonte: Adaptado de Mendes (2001, p. 51).

Portanto, Mendes (2001) conclui que não existe sistema melhor ou pior. Sua adoção depende de especificidades regionais e valores de cada sociedade. Embora exista a tendência global à adoção de uma configuração pública de cooperação gerenciada. Para Medici (2011, p. 25), “O importante é que o Estado garanta uma regulação adequada para a redução das assimetrias de informação, das iniquidades no acesso e das ineficiências nos processos de prestação de serviços”. Assim, a partir destas definições procede-se a caracterização do sistema vigente no Brasil.

2.2.2 Sistema de Saúde no Brasil

Apesar dos diferentes sistemas de saúde existentes, a universalização do acesso à saúde aparece, explicitamente ou não, como meta em praticamente todos modelos. O Sistema de Saúde vigente no Brasil tem uma peculiaridade frente aos sistemas dos demais países. Embora ofereça um sistema público de abrangência

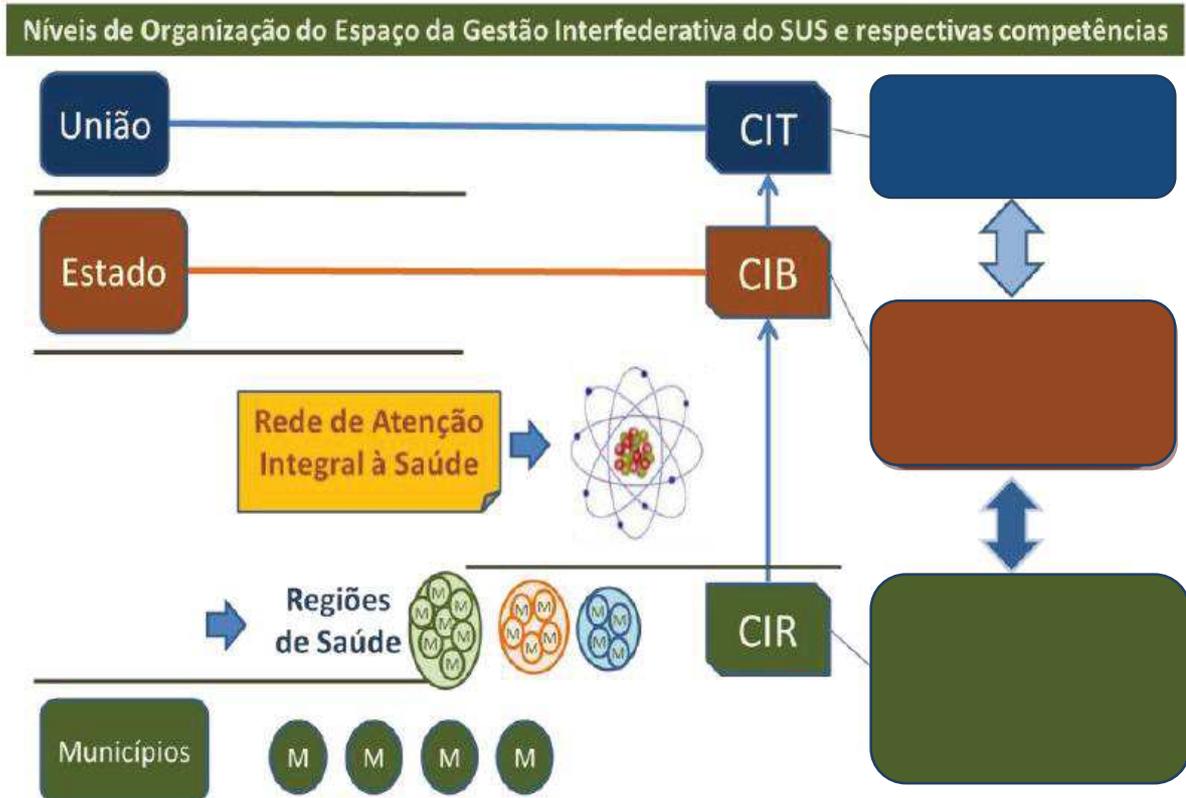
nacional, prevê que os serviços sejam gratuitos. Desta forma, a igualdade prevalece sobre a equidade. Ou seja, trata igualmente os desiguais ao não considerar diferença entre quem tem ou não capacidade de pagar pelos serviços de saúde. O que, por fim, acarreta em distorções quanto ao acesso e qualidade dos serviços prestados (MEDICI, 2011).

A atual configuração do SUS tem origem em meados na década de 1970 a partir da rearticulação das mobilizações políticas e populares pela democratização do acesso a saúde, como reflexo das discussões em torno do regime político do país, e do movimento conhecido como reforma sanitária. (FALLEIROS; LIMA, 2010). Em 1979 ocorreu o primeiro Simpósio de Política Nacional de Saúde da Câmara dos Deputados. Neste momento, correntes ideológicas divergentes debatem o modelo de saúde a ser adotado, ênfase privada ou pública. Também algumas diretrizes começam a ser alinhadas, “[...] extensão de cobertura com base na atenção primária à saúde, descentralização e hierarquização dos serviços de saúde, e participação comunitária” (FALLEIROS; LIMA, 2010, p. 239) e integração das medidas preventivas e curativas.

O modelo de saúde pública universal tem a VIII Conferência Nacional de Saúde de 1986 como marco histórico da reforma da saúde no Brasil. (FALLEIROS; LIMA, 2010). Com a Constituição Federal de 1988, a saúde passa a ser reconhecida como direito universal e dever do Estado. Em 1990, é criado o Sistema Único de Saúde, através da Lei 8080/1990, tendo como princípios básicos, a universalidade, cobertura integral e acesso igualitário aos serviços e ações de saúde. O SUS se estabelece sob o princípio de descentralização, determinando aos três níveis de governo, federal, estadual e municipal, a autonomia na gestão, porém sob atuação conjunta na promoção a saúde. A participação e controle da população também é prevista através da participação nos Conselhos Nacional, Estaduais e Municipais de Saúde. (COSTA, 2009; FALLEIROS; LIMA, 2010; MEDICI, 2011; SENRA et al., 2013).

Em 2011, o Decreto Presidencial nº 7508, reformula o modelo de gestão do SUS estabelecendo a organização das ações e serviços de saúde em regiões de saúde e redes de atenção a saúde. As políticas, diretrizes e prioridades são deliberadas pelos conselhos de saúde. O planejamento é ascendente e integrado entre os níveis de governo e deve prever a compatibilidade entre as políticas de saúde e os recursos disponíveis. (SENRA et al., 2013). A Figura 2 ilustra a gestão compartilhada do SUS:

Figura 2 - Gestão compartilhada do SUS pelos três entes da federação



Fonte: Senra et al. (2013, p. 4).

Conforme Costa (2009, p. 10771):

Constituem o Sistema Único de Saúde (SUS) os órgãos e instituições públicas federais, estaduais e municipais, da Administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo Poder Público. No âmbito da União, o Ministério da Saúde, no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, as Secretarias de Saúde. A vascularização ou por outras palavras a grande distribuição do serviço de saúde pelo vasto território brasileiro foi pensada da seguinte forma: o governo federal se constitui na locomotiva do serviço público da saúde, onde os estados atuam como coordenadores e fiscalizadores e os municípios como os gestores efetivos da saúde pública uma vez que estes entes é que estão próximos dos consumidores dos serviços de saúde.

Assim, o atendimento ao usuário é realizado de forma referenciada na rede de atenção integral a saúde. Ou seja, de acordo com complexidade do atendimento, o usuário é direcionado aos estabelecimentos de saúde, que podem estar sob responsabilidade de qualquer um dos entes federados. (BRASIL, 2007). As responsabilidades de cada ente são pactuadas pelas as Comissões Intergestoras do âmbito regional, Comissão Intergestores Regional (CIR) para o estadual, Comissão Intergestores Bipartite (CIB) e nacional, Comissão Intergestores Tripartite (CIT) e

formalizado através do Contrato Organizativo da Ação Pública da Saúde (COAP). (SENRA et al., 2013). Na seção a seguir, é contextualizada a atuação dos CIS neste sistema.

2.3 Consórcios Intermunicipais de Saúde

Silva (2008) explica consórcio público como uma estrutura associativa entre diferentes entes federativos para coordenar esforços concentrados na consecução de objetivos e interesses comuns. Prates (2012) concorda e afirma que cerca de 80% dos municípios brasileiros fazem parte de algum tipo de consórcio para prestação de serviços públicos. Para o autor, a obtenção de ganho de escala no acesso e uso de recursos financeiros, materiais e humanos, que dificilmente atingiriam sozinhos, é o principal benefício para os municípios que compõem os consórcios públicos.

Negrini (2009) já havia defendido o consorciamento como forma de conjugar recursos, bens e pessoal, para a gestão e ou prestação de determinados serviços públicos, principalmente por municípios pouco populosos. Para o autor, os consórcios públicos são organizações próprias do Federalismo de Cooperação, no qual, embora autônomos, os entes federados necessitam de condução integrada de políticas públicas.

A Carta Constituição do Estado de São Paulo de 1891 diz em seu artigo 60 que “As municipalidades poderão associar-se para a realização de quaisquer melhoramentos que julguem de comum interesse” (SÃO PAULO, 1891) o que no entendimento de Almeida (1958) demonstra que os consórcios intermunicipais estão legalmente previstos no Brasil desde aquele ano. Porém, Negrini (2009) afirma que somente a partir da década de 1930 são registradas atividades de consórcios municipais, no estado de São Paulo.

O termo consórcio é incorporado à Constituição Federal somente com a Emenda Constitucional 19/98 que inclui o artigo 241 na Constituição de 1988 (BRASIL, 1998). Mas, o regime jurídico consorcial no Brasil somente é admitido com a regulamentação da Lei Nº 11.107, de 6 de abril de 2005, conhecida como Lei dos Consórcios Públicos, através do Decreto nº 6.017, de 17 de janeiro de 2007. (SILVA, 2008). Em seu artigo 6º, parágrafo 1º a lei 11.107/2005 prevê que “[...] o consórcio

público com personalidade jurídica de direito público integra a administração indireta de todos os entes da Federação consorciados”. (BRASIL, 2005).

Os primeiros Consórcios Intermunicipais de Saúde (CIS) no Brasil, surgiram na década de 1980. Estas experiências forneceram subsídios para a normatização dos CIS promovendo-os como alternativa organizacional para os municípios na atuação da área da saúde. (RIBEIRO; COSTA, 2000). A lei 8.080 de 1990, que regulamenta o SUS no país, prevê em seu artigo 10º que “[...] os municípios poderão constituir consórcios para desenvolver em conjunto as ações e os serviços de saúde que lhes correspondam”. (BRASIL, 1990). Isso mesmo antes da regulamentação da Lei n 11.107/2005, lei dos consórcios públicos.

O Ministério da Saúde apresenta os CIS “[...] como uma associação entre municípios para a realização de atividades conjuntas referentes à promoção, proteção e recuperação da saúde de suas populações”. (BRASIL, 1997, p. 8). E, no âmbito do SUS, destaca os consórcios como reforço na gestão municipal conforme previsto pela Constituição de 1988 (BRASIL, 1988). Portanto, os CIS são subordinados ao SUS e, conforme artigo 1º § 3º da Lei n º 11.107/2005, devem respeitar suas diretrizes e normas. (BRASIL, 2005).

Bickers, Post e Stein (2006) argumentam que alguns teóricos explicam que relações intergovernamentais regionais e metropolitanas ocorrem em busca de ganhos de eficiência para as jurisdições participantes. A crença é de que em geral os governos locais buscam parcerias regionais para prestação de bens e serviços no intuito de cortar custos ou obter ganhos de qualidade. Porém, para os autores, também existem as pressões e influências políticas motivadas pela maior visibilidade proporcionada por uma atuação regional para os políticos e partidos. Nesta mesma linha, Machado e Andrade (2014) observam que em relações intergovernamentais, como os consórcios, “[...] não se poderia esperar que, mesmo tendo interesses em comum, a cooperação fosse o único comportamento esperado por parte dos governos envolvidos” (MACHADO; ANDRADE, 2014, p. 700), e complementam dizendo que consórcios intergovernamentais atuam em contextos de ação coletiva e conflitos “[...] quanto à absorção de custos ou acesso a benefícios”. (MACHADO; ANDRADE, 2014, p. 700).

Assim, percebe-se que diferentes objetivos, interesses, influências e ações de atores diversos agem sobre a atuação dos CIS para prestação de serviços em

saúde. A seção a seguir busca explicar como os CIS se relacionam com estes diferentes *stakeholders* pela lógica da governança.

2.3.1 Governança, Pública e Privada

Marcou (2006) atribui a primeira ocorrência de impacto do termo governança à John Fortescue, jurista inglês do século XV, pela publicação em 1471 de seu livro *A Governança da Inglaterra*. Neste livro, Fortescue apresenta sua oposição ao governo de tirania dos reis da França que negligenciavam as demandas de seus súditos. Marcou (2006) explica que para Fortescue a essência da política está no fato do poder dos governos decorrer de eleição ou de contrato. Sendo assim, o rei deveria governar politicamente, aplicando ao seu povo as leis as quais se tenha dado consentimento.

Moslein e Riesenhuber (2009) comentam que a pesquisa sobre governança tem suas origens nas Ciências Sociais, Políticas e na Economia. As estruturas institucionais e seus mecanismos de regulação, direção e controle são os objetos de interesse da pesquisa em governança. E o foco destes estudos está na coordenação das ações e comportamentos, hierárquicos ou não, dos atores envolvidos nestas estruturas e os efeitos potenciais de tal coordenação.

Para Kooiman (1999) governança explica arranjos interativos, em que participam tanto agentes públicos quanto agentes privados e as instituições onde estes elementos acontecem. Mayntz (2003) explica que Governança como teoria refere-se a questões relacionadas à autoridade, poder, controle tanto para políticas públicas ou formas básicas de ordem social e arranjos econômicos quanto para coordenação de ações individuais. Amos (2010) relaciona o termo governança “a aspectos técnicos: tratam-se de instrumentos e modos, procedimentos e atores, além de suas constelações e formas de cooperação” (AMOS, 2010, p. 23) e define governança como “[...] diferentes mecanismos empregados para conferir ordem à população de atores, por adaptação, negociação, comando e obediência”. (MAYNTZ apud AMOS, 2010, p. 25).

Porém, a definição do termo governança depende do contexto em que é utilizado e seu significado sofre diferentes desdobramentos. (GONÇALVES, 2005). Na área de Administração de Empresas Governança Corporativa (GC), também é difundida como “[...] sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e

incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle”. (IBGC, 2009, p. 19). Já Kissler e Heidemann (2006) apresentam o conceito de Governança Pública, como “[...] estruturação das relações entre o Estado e suas instituições nos níveis federal, estadual e municipal, por um lado, e as organizações privadas, atores da sociedade civil (coletivos e individuais), por outro”. (KISSLER; HEIDEMANN, 2006, p. 480).

Um dos marcos conceituais do tema Governança Corporativa são os estudos de Berle e Means (1968), na década de 1930, sobre as diferentes configurações societárias, de comando e relacionamento decorrentes da separação entre propriedade e controle nas organizações empresariais. A partir da separação da função de controle, antes responsabilidade dos proprietários, surgem os conflitos de interesses decorrentes da relação entre principal, proprietário do capital, e agente, controlador da propriedade. Conhecido como conflito de agência, ocorre quando o agente, contratado para gerenciar a empresa no intuito de maximizar a riqueza do proprietário, prioriza seus próprios interesses em detrimento dos interesses do principal. (JENSEN; MECKLING, 1976).

Outras desordens decorrentes da relação de agência são a assimetria informacional, o agente possui mais informações sobre o negócio que o próprio principal; as limitações técnicas dos tomadores de decisão, referente às limitações da centralização em uma única pessoa sem conhecimentos específicos para tomada de decisões; e os vieses cognitivos, nos quais as decisões sofrem interferências de características pessoais dos decisores. (SILVEIRA, 2010).

Para coibir a preponderância dos interesses do agente sobre os objetivos do principal e minimizar a assimetria de informações Jensen e Meckling (1976) propõem a adoção de controles burocráticos. Assim, a Governança Corporativa visa estabelecer não só mecanismos para garantir aos proprietários a proteção dos seus investimentos frente à atuação gerencial do agente (SHLEIFER E VISHNY, 1997), como também de atitudes expropriadoras dos controladores. (LA PORTA et al., 2000).

Considerando que o conflito de agência decorre da separação entre propriedade e controle dos meios de produção e riqueza, a Governança Corporativa é um instrumento de mediação próprio do ambiente empresarial. (JENSEN; MECKLING, 1976; GONÇALVES, 2005). Porém, Silva, Chiecco Filho e Leite (2010) defendem a existência de conflito de agência entre governantes e sociedade considerando o princípio da supremacia do interesse público, o qual postula que

havendo conflito de interesses o interesse público deve prevalecer sobre o interesse individual, o que configuraria o conflito entre agente (governante) e principal (sociedade).

No fim da década de 1990, Revel (1998) denuncia a prevalência dos interesses dos governantes sobre os interesses dos governados em uma realidade mundial em que a corrupção e sistemas de governos viciados têm desviado os Estados de sua finalidade, promover o **Bem Comum**. No mesmo período, Bresser-Pereira (1998), em contrapartida, argumenta que a proteção do patrimônio público frente à “[...] ganância e de indivíduos e grupos poderosos” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 25) tem atraído interesse crescente, sobretudo a partir da segunda metade do século 1900. Bresser-Pereira (1998) defende a substituição da administração pública burocrática por uma administração pública gerencial aperfeiçoando o controle do patrimônio público e a garantia dos direitos da sociedade sobre o que é público. Secchi (2009) endossa dizendo que a Administração Pública Gerencial incentiva a Governança Pública ao demandar estruturas de regulação e controle das interações entre Estado e Cidadãos (ou entre governo e mercado, comunidade, sociedade, redes) que possibilitem o controle social.

Para Bresser-Pereira (2005), proporcionar a eficiência econômica própria da iniciativa privada na prestação dos serviços públicos, sem que estes percam seu caráter público, é o desafio da governança. Mendes (2008, p. 6) explica governança pública como a maneira na qual “[...] o Estado dispõe de seu poder e sua autoridade para controlar e gerir recursos, entendida como capacidade técnica, financeira e gerencial de implementar efetivamente políticas públicas consoantes com as demandas da sociedade”. A gestão do aparelho Estatal e a atuação e interação dos atores políticos, ordenadas através das instituições, normas e regras, constitui o arcabouço da governança pública. Assim, o comportamento destes atores é conduzido por mecanismos formais e incentivado por valores institucionais, como transparência, gestão, legalidade e responsabilidade.

Slomski et al. (2010) identificam a assimetria informacional na relação entre consumo de recursos e prestação de serviços públicos como outro típico problema de agencia entre Estado e Sociedade. Silva, Chiecco Filho e Leite (2010) entendem que a governança, sendo um sistema que controla e dirige as organizações, busca a conciliação de interesses entre Estado e Sociedade agindo na mitigação dos problemas de agência. Benedicto et al (2013) concordam e afirmam que existe um

entendimento comum de que também governos e instituições públicas (dentre as quais enquadram-se os CIS) devem assumir práticas de governança.

Para Matias-Pereira (2010), embora tenham origens teóricas distintas e focos específicos existem semelhanças significativas entre a governança para as organizações públicas e privadas. Conforme Mendes (2008) instrumentos normativos e contratos regulam responsabilidade e poder tanto na área pública quanto na iniciativa privada. Conflitos decorrentes da separação entre propriedade e controle também são comuns entre elas. Assim como o patrimônio público é ameaçado pela “[...] apropriação viciosa”, conforme Bresser-Pereira (1998, p. 25), La Porta et al (2000) advertem para a expropriação do patrimônio dos acionistas, seja intencional ou por má gestão. No Quadro 8 se apresentam os principais elementos da governança corporativa e da governança pública.

Quadro 8 - Governança Corporativa x Governança Pública

Governança Corporativa	Governança pública
Fins estritos – caráter privado.	Fins amplos – caráter público.
Maximizar lucro monetário.	Maximizar o bem-estar público.
<i>Stakeholders</i> específicos: Proprietários, funcionários, consumidores, fornecedores setores da sociedade diretamente impactados.	<i>Stakeholders</i> difusos (praticamente indivisíveis): Estado; Sociedade.
Coibir a expropriação do patrimônio dos sócios.	Mitigar a apropriação do patrimônio público.
Auditoria independente x concentração do controle.	Controle social x poder e autoridade do Estado.

Fonte: Adaptado de Reis e Diehl (2014).

Matias-Pereira (2010, p. 111) sustenta que, para fins públicos ou privados, a governança se estabelece sobre os princípios de “[...] transparência, equidade, cumprimento das leis, prestação de contas e conduta ética”. Com base em princípios como estes surgiram os códigos de boa governança.

Aguilera e Cuervo-Cazurra (2009) relatam que o primeiro código de boa governança surgiu nos Estados Unidos em 1978. Em meados de 2008, já eram 196 códigos de boa governança distintos emitidos em 64 países. Instituições transnacionais, tais como o Banco Mundial e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) incentivaram as suas nações membro ao desenvolvimento e à adoção de códigos de boas práticas, tanto para as estruturas estatais (como forma de controle da corrupção e promoção da eficiência) quanto para as empresas (principalmente de capital aberto), como condição para o

desenvolvimento dos países. O'Shea (2005) identifica dentre as recomendações da maioria destes códigos práticas de governança relacionadas no Quadro 9.

Quadro 9 - Recomendações de Boas Práticas de Governança

a) um Conselho Administrativo consistente, composto por conselheiros executivos e não executivos e inclusive, não executivos independentes;
b) uma clara divisão de responsabilidades entre o presidente e o diretor executivo;
c) informações oportunas e de qualidade para o conselho administrativo;
d) procedimentos formais e transparentes para a nomeação de novos diretores;
e) relatórios financeiros equilibrados e compreensíveis; e
f) a manutenção de um sistema funcional de controle interno.

Fonte: O'Shea (2005).

Matias-Pereira (2010) apresenta o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e ressalta a importância desta instituição por sua contribuição na disseminação dos conceitos de governança corporativa através do seu Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa nas empresas brasileiras e por seu empenho em estender estes conceitos também para a área pública. O IBGC sustenta seu código de boas práticas sobre os princípios de Governança Corporativa conforme relacionados e definidos no

Quadro 10:

Quadro 10 - Princípios de Governança Corporativa conforme IBGC

Transparência	Mais do que a obrigação de informar é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. A adequada transparência resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações da empresa com terceiros. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à criação de valor.
Equidade	Caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (stakeholders). Atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis.
Prestação de Contas (accountability)	Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões.
Responsabilidade Corporativa	Os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações.

Fonte: IBGC (2009, p. 19).

Práticas identificadas como aquelas que melhor refletem estes princípios constituem-se em recomendações, compondo o código do IBGC de boas práticas de Governança Corporativa, para os elementos a seguir relacionados no:

Quadro 11 - Elementos de Boas Práticas do código do IBGC

Elementos	Principais Recomendações
1- Propriedade (Sócios)	Configuração societária visando equilíbrio entre poder político e propriedade e na representação dos sócios; Proteção ao patrimônio dos sócios e mitigação de conflitos de interesses entre os sócios. Assembleia Geral/reunião dos sócios como órgão soberano da organização.
2- Conselho de Administração	Composição do conselho visando o direcionamento estratégico da organização. O CA é o elo entre a propriedade e a gestão. Deve decidir pelo melhor interesse da organização, considerando seu objeto social, o relacionamento com as demais partes interessadas e sua sustentabilidade ao longo do tempo.
3- Gestão	Responsabilização dos dirigentes; definição de estruturas de controle interno; promoção da transparência dos atos da administração.
4- Auditoria Independente	Isenção no controle externo da veracidade das demonstrações financeiras.
5- Conselho Fiscal.	Controle interno independente visando à defesa dos interesses da organização e dos sócios;
6- Conduta e Conflito de Interesses	Definição clara de papéis e responsabilidades; regras para manifestação em caso de conflito de interesses; Proclamação de valores que promovam o respeito às leis e à conduta ética no exercício de autoridade e nos diferentes relacionamentos entre todos os <i>stakeholders</i> .

Fonte: IBGC (2009).

Sejam de interesse amplo ou restrito, público ou privado, Campanário et al. (2014) entendem que os códigos de boas práticas em governança corporativa moldam-se a diferentes contextos organizacionais. Assim, com base nos princípios e práticas propostos pelo IBGC, foi proposto um modelo conceitual de governança corporativa para os CIS no Rio Grande do Sul.

2.3.2 Modelo Conceitual da GC para os CIS no Rio Grande do Sul

O objetivo de apresentar a proposição do modelo conceitual da GC para os CIS no Rio Grande do Sul é identificar quem são seus *stakeholders*, sob quais princípios fundamentam, e quais leis e normas regulam, sua constituição e atividade. No Quadro 12 são apresentadas as descrições dos elementos e práticas de GC para os CIS no Rio Grande do Sul conforme leis e normas as quais os CIS estão submetidos.

Quadro 12 - Elementos e Práticas de GC para os CIS no Rio Grande do Sul

Descrição dos Elementos de GC para os CIS no RS	Referência
<p>Princípios: da administração dos entes públicos: Legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Os CIS também devem atender aos princípios, diretrizes e normas que regem o SUS: Diretrizes: Gestão Compartilhada; Descentralização; e Controle Social. Princípios: Universalidade; Equidade; Integralidade; Hierarquização e Regionalidade; Resolubilidade; Descentralização e Comando único; e Participação Popular.</p>	<p>Artigo 37º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988); Artigo 1º § 3º da lei 11.107/2005; SUS: princípios e conquistas (BRASIL, 2000).</p>
<p>Propriedade: O CIS é associação pública sem fins econômicos, constituída exclusivamente por entes da Federação, mediante aprovação prévia de protocolo de intenções pelos municípios então convertido em contrato. A assembleia geral é instância máxima do CIS. A lei não determina a composição dos votos em assembleia ou quanto cada ente deve participar em valores para a constituição e funcionamento do CIS. Mas, determina que estas condições estejam presentes no Estatuto. Os municípios associados somente repassarão recursos previstos por contrato de rateio. Nenhum ente é obrigado a se associar ou permanecer associado ao consórcio. Porém, a saída se dará mediante ato formal em assembleia geral. A reversão ou retrocesso dos bens destinados ao consórcio a um ente quando de sua retirada só é obrigatória se expressamente previsto no contrato do CIS. As obrigações contraídas entre consórcio e consorciado não se encerram com a sua retirada.</p>	<p>Lei nº 11.107/2005 (BRASIL, 2005); Decreto nº 6.017/2007 (BRASIL, 2007b).</p>
<p>Conselho de Administração: a constituição de Conselho de Administração não é obrigatória por lei. Mas, é prevista a possibilidade de participação de representantes da Sociedade Civil em órgãos colegiados dos CIS. As definições e estratégias são anteriores aos CIS, cabendo a estes gerir e operacionalizar as políticas públicas previstas pela União conforme discutidas e deliberadas pelos Conselhos de Saúde (de representação paritária, 50% prestadores de serviços e trabalhadores da saúde e 50% do Estado) e pactuadas nas Comissões Intergestores. “[...]o processo de planejamento da saúde será ascendente e integrado, do nível local até o federal” conforme artigo 15º do decreto nº 7.508/ 2011 (BRASIL, 2011), ressaltando o papel dos Conselhos de Saúde nas discussões da saúde local para definição das políticas de saúde de acordo “[...]com a disponibilidade de recursos financeiros”.</p>	<p>Lei nº 8.080/1990 (BRASIL, 1990); Lei nº 11.107/2005 (BRASIL, 2005); Decreto nº 6.017/2007 (BRASIL, 2007b); Cartilha SUS (BRASIL, 2006); Teixeira (2007); A saúde no Brasil (BRASIL, 2011); Decreto nº 7.508 (BRASIL, 2011).</p>
<p>Gestão: a atuação do CIS está restrita aos territórios dos municípios consorciados. A determinação dos serviços públicos transferidos aos CIS deve ser regulada por Contrato de Programa onde serão definidas as obrigações de cada parte na prestação dos serviços. O contrato de programa não pode permitir àquele que prestar o serviço as atividades de planejamento, regulação e fiscalização destes serviços por ele mesmo prestado. E ainda, procedimentos que garantam a transparência da gestão econômica e financeira devem ser previstos no contrato. O representante legal do CIS deve ser chefe do poder executivo de ente consorciado, portanto prefeito de um dos municípios associados. As regras para sua eleição e mandato devem ser previstas no contrato. A organização do CIS, descrição e funcionamento de seus órgãos constitutivos são previstos por estatuto. De acordo com o artigo 31 da Constituição Federal é previsto controle interno para os Municípios pelo poder executivo. O CIS, como entes da administração indireta, estão sujeitos a estes sistemas de controle. Porém, não existe impedimento para terem esta estrutura própria de controle interno.</p>	<p>Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988); Lei nº 11.107/2005 (BRASIL, 2005); Decreto nº 6.017/2007 (BRASIL, 2007b); Lei complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000); Instrução Normativa TCU nº 28/ 1999 (BRASIL, 1999).</p>

(continua)

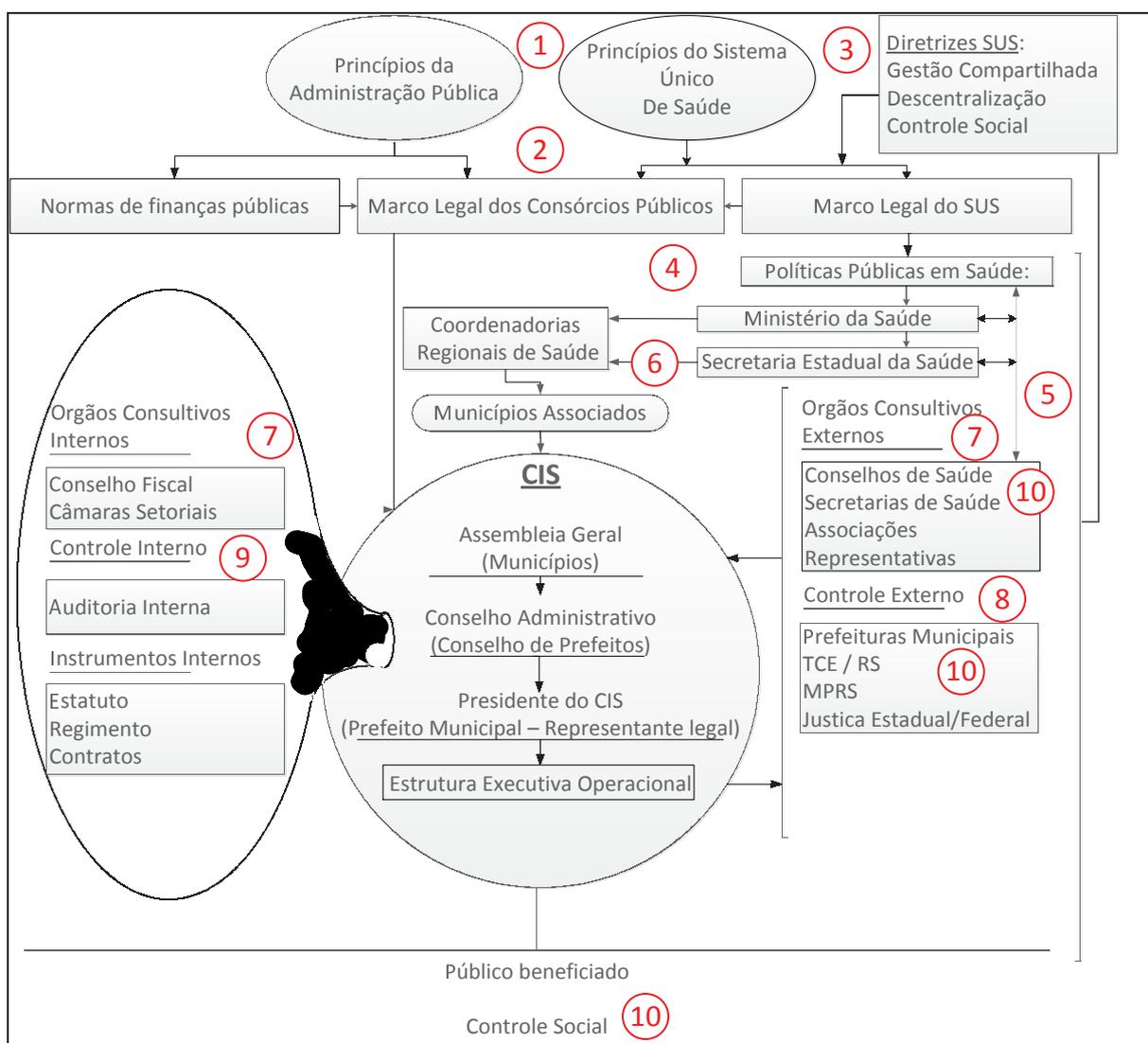
(continuação)

<p>Os CIS devem dar conhecimento dos seus atos prestando contas das receitas, despesas e provisões, conforme orçamento próprio aprovado em assembleia. E cada município associado também deve prever em plano plurianual e orçamento autorizados por lei municipal os repasses aos CIS respeitando a lei complementar 101/2000, conhecida como lei de responsabilidade fiscal. Conforme artigo 48, devem ser amplamente divulgados, inclusive pela internet, e artigo 49, ficar à disposição para consulta e avaliação pelos cidadãos e instituições da sociedade (BRASIL, 2000). O Tribunal de Contas da União, em sua Instrução Normativa nº 28, de 5 de maio de 1999, determina a divulgação das prestações de contas em página específica dos municípios. Órgãos e entidades que respondem pela gestão ou acompanhamento de convênios também devem divulgar.</p>	
<p>Auditoria Independente: Da mesma forma que os municípios, os CIS e seus representantes legais estão sujeitos à fiscalização e controle externo pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, devendo obedecer à legislação na execução das receitas e despesas. Os municípios e entes da administração indireta (incluem-se os CIS) devem enviar ao TCE relatórios trimestrais ou semestrais (conforme número de habitantes), referente à gestão fiscal e execução orçamentária. A lei complementar 141/2012, também prevê as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde através do Tribunal de Contas e Conselhos de Saúde. Desta forma, regulamentações referentes ao controle externo e auditorias independem dos CIS. Os CIS também devem prestar contas da execução da política de saúde local para os Conselhos de Saúde dos municípios, incluindo os aspectos econômicos e financeiros conforme artigo 1º § 2º da lei 8.142/1990 que regula o controle social do SUS através das conferências e conselhos de saúde. Outra forma de controle externo é a atuação do Ministério Público, a quem cabe garantir o atendimento aos direitos assegurados pela Constituição Federal (artigo 2º lei complementar nº 75, de 20 de maio de 1993).</p>	<p>Lei complementar nº 75 / 1993 (BRASIL, 1993); Lei complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000); Lei nº 11.107/2005 (BRASIL, 2005); Decreto 6.017/2007 (BRASIL, 2007b); Lei complementar nº 141/ 2012 (BRASIL, 2012); Boletim 479/2014 (RIO GRANDE DO SUL, 2014).</p>
<p>Conselho Fiscal: A legislação é omissa quanto à constituição ou não de Conselho Fiscal para os CIS, apenas admite que órgãos colegiados podem ser compostos, inclusive com participação de representantes da sociedade civil. A fiscalização prevista é externa, ocorre após a divulgação dos atos dos CIS, estando mais relacionada ao item Auditoria Independente.</p>	<p>Lei 11.107/2005 (BRASIL, 2005); Decreto 6.017/2007 (BRASIL, 2007b).</p>
<p>Conduta e Conflito de Interesses: Não existe previsão legal da necessidade dos CIS, como entes da administração indireta dos municípios, de estabelecer um código de conduta próprio. Porém, no caso dos municípios possuem código de conduta, a exemplo da alta administração federal e Código de Conduta da Alta Administração e Código de Ética dos Servidores Públicos Civis do Poder Executivo Estadual (decreto nº 45.746, de 14 de julho de 2008), os administradores e servidores dos CIS estão sujeitos a estes códigos. A lei 8112/1990 estabelece o regime disciplinar para os servidores públicos, com destaque para os artigos 116, deveres, e 117, proibições. E a lei 8.429/1992 define as sanções para atos de improbidade para qualquer agente que tenha algum tipo de vínculo com entidades relacionadas ao poder público. Além disso, a conduta de entes e servidores públicos e o relacionamento entre estes e destes com outros entes da sociedade é regulamentada por legislação específica. A lei 11.107/2005 e decreto 6.017/2007 citam esta legislação ao indicar o que deve ser previsto em termos de instrumentos de constituição dos CIS e regulação do relacionamento entre as partes interessadas, seja por aquisição e fornecimento de bens e serviços ou convênios de cooperação e formas de contratação e remuneração de dirigentes, representantes e funcionários.</p>	<p>Lei nº 8112/1990; Lei nº 8.429/1992; Lei 11.107/2005 (BRASIL, 2005); Decreto 6.017/2007 (BRASIL, 2007b); Decreto nº 45.746 / 2008 (RIO GRANDE DO SUL, 2008).</p>

Fonte: Adaptado de Reis e Diehl (2014) e referências citadas.

Conforme Reis e Diehl (2014) a proposição do modelo foi construída principalmente com base na legislação específica dos consórcios públicos, a lei 11.107/2005 e o decreto 6.017/2007, que a regulamenta, respaldada por demais leis e normas que regem a gestão pública e o sistema de serviços de saúde no Brasil comparadas com o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa elaborado pelo IBGC. Assim, Reis e Diehl (2014), com base nos princípios e elementos acima relacionados propõem a representação da Governança dos CIS no Rio Grande do Sul, conforme ilustrado na Figura 3 - Representação da GC nos CIS no Rio Grande do Sul.

Figura 3 - Representação da GC nos CIS no Rio Grande do Sul



Fonte: Adaptada de Reis e Diehl (2014).

Além dos elementos já descritos no Quadro 12 - Elementos e Práticas de GC para os CIS no Rio Grande do Sul a Figura 3 apresenta quem são os *stakeholders* envolvidos e de que forma se inter-relacionam. A representação considera, ainda, o desdobramento dos princípios, diretrizes e normas que norteiam esta cadeia de relacionamentos e atividades dos CIS, descrito no Quadro 13:

Quadro 13 - Descrição do modelo de GC para os CIS no Rio Grande do Sul

Referência	Descrição
1	Os CIS, como entes da administração pública e por seu objetivo de atendimento à saúde pública, são guiados pelos princípios da administração pública e pelos princípios do SUS.
2	Estes princípios estão presentes nas Normas de Finanças Públicas, Marco Legal dos Consórcios Públicos e Marco Legal do SUS. Ou seja, todo arcabouço legal normativo que regula a constituição, gestão e operação dos CIS
3	Na execução de seus objetivos institucionais, o CIS segue as políticas de saúde pública conforme as diretrizes de Gestão Compartilhada, Descentralização e Controle Social.
4	As políticas públicas de saúde são disseminadas de forma ampla pelo Ministério da Saúde e implementadas de forma pactuada entre os entes federativos através de comissões tri-partites (união, estado e municípios) e bi-partites (estados e municípios).
5	As políticas públicas de saúde são definidas a partir das demandas apuradas e proposições discutidas pelos conselhos e conferências de saúde, desde as instâncias locais até as mais abrangentes, sempre com representação paritária governo e sociedade.
6	A gestão e execução das políticas públicas de saúde ocorrem nos três níveis, conforme pactuadas. Ficam assim, caracterizadas as Diretrizes do SUS, onde os CIS respondem pelas instâncias locais e eventualmente regionais, seja atuando na gestão, contratação, e até prestação dos serviços de saúde.
7	Para capacitar sua atuação, podem estabelecer órgãos consultivos internos, como as câmaras setoriais e também contam com órgãos consultivos externos, podendo em qualquer um destes, abrir espaço para a participação da sociedade.
8	O monitoramento da atuação dos CIS é caracterizada pelo controle externo conforme previsão legal, exercido pelo próprios municípios, Tribunal de Contas e Ministério Público do Rio Grande do Sul e também, pelos tribunais de justiça estadual e federal quando acionados.
9	O CIS pode instalar estrutura de controle interno e ou pode ser realizado pelos próprios municípios.
10	O controle social se cumpre através dos Conselhos de Saúde. Também pode ser exercido pela sociedade com base nos dados que obrigatoriamente devem ser divulgados.

Fonte: Adaptado de Reis e Diehl (2014).

Em sua pesquisa, Reis e Diehl (2014) não evidenciaram a existência de um modelo formal de governança para os CIS. Verificaram “[...] a falta de convergência com o princípio da transparência, pela ausência de dados tempestivos e dificuldade de entendimento das informações divulgadas”. (REIS; DIEHL, 2014, p. 18). E destacam a complexidade para gestão e prestação de serviços imposta por leis e normas que regulam a administração pública e o sistema público de saúde nos três

níveis da federação. Matias-Pereira (2010) já havia chamado atenção às dificuldades impostas por esta complexidade para a execução de planos, programas e projetos e os reflexos destas dificuldades no atendimento às demandas da população.

Bomfin; Goulart e Melo (2012) reconhecem esta mesma complexidade na estrutura administrativa dos consórcios de saúde a qual “[...] exige do gestor um perfil empreendedor e habilidade de liderança que possa facilitar a articulação do órgão com as demandas políticas municipais e diminuir as dificuldades existentes” (BOMFIN; GOULART; MELO, 2012, p. 45). Porém, mais que perfil empreendedor e habilidade de liderança, o gestor precisa de informações assertivas e tempestivas quanto às demandas a atender e os recursos disponíveis para fazê-lo. E com isso, não só estabelecer metas e objetivos factíveis, mas também ter meios para mensurar os resultados alcançados. Assim, a Gestão Econômica e Financeira fornece, através de suas diversas práticas, os meios e recursos para obter as informações e dar suporte ao processo decisório.

2.4 Gestão Econômica e Financeira Geral

A criação de valor ao acionista é o principal objetivo do funcionamento das empresas assim como de qualquer outro tipo de organização, inclusive as públicas. A própria lógica da NPM fundamenta-se na adoção pela gestão pública de instrumentos utilizados pela iniciativa privada. Excetuando-se a figura do objetivo de retorno econômico sobre determinado investimento privado, inexistente na gestão pública, os princípios da gestão econômica e financeira são os mesmos quanto à busca da eficiência e eficácia. Desconsiderando-se essa diferença de foco a literatura de continuidade sustentável é a mesma.

A gestão econômica das organizações pode ser considerada o foco principal dos estudos acerca de contabilidade gerencial. Uma empresa economicamente sustentável é capaz de gerar lucros e manter-se competitiva. Nesse sentido, Porter (1989), fez inúmeras contribuições em como manter a vantagem competitiva. Em ambientes complexos e dinâmicos é difícil manter-se competitivo, e sobretudo, é difícil sustentar lucros. (BESANKO et al., 2012). Para isso, as organizações contam com apoio de ferramentas da área econômica administrativa e contábil, a fim de monitorar e mensurar suas atividades visando manter a vantagem competitiva e gerar lucros aos acionistas. (ROWE; BIRNBERG; SHIELDS, 2008).

A contabilidade, no seu âmbito gerencial tem como propósito principal o melhor aproveitamento de recursos visando à otimização do lucro. (ATKINSON et al. 2011). Nesta perspectiva o acionista é o principal beneficiário do lucro, cabe a ele exigir melhor retorno possível do seu capital investido. Para tanto, a organização em que empregou seu capital, além de ser eficiente economicamente, deve gerar um retorno maior que suas opções de investimento. (MACKEY; BARNEY, 2013).

Na perspectiva do acionista, cabe aos gestores gerenciar a organização mantendo um nível mínimo de lucratividade. Para que isso ocorra, estes utilizam-se de ferramentas gerenciais (por exemplo, ABC, ABM, BSC) em busca de melhoria constante de produtos e processos e criação de valor para a organização. (SILVA; VIEIRA, 2010). Ainda não bastasse, o acionista deve estar seguro que a organização na qual mantém seu capital empregado é a melhor opção de investimento. (SUSU, 2013).

Porém, o lucro geralmente está atrelado à questão tempo, portanto, por si só o lucro não determina o êxito do empreendimento. A sobrevivência de qualquer negócio é razão da realização do lucro, geração de caixa e consequente preservação de sua liquidez, estes são os objetivos da Administração Financeira em prol da maximização do capital investido. (ARAÚJO; ASSAF NETO, 2003). Neste sentido, Erfurth e Bezerra (2012) chamam atenção para os *accruals*, diferença entre o valor movimentado pelo regime de caixa e os valores contabilizados pelo regime de competência. E explicam que lucro contábil e fluxo de caixa derivam de uma mesma realidade econômica, contudo, defasados temporalmente.

Portanto, para Assaf Neto (2003, p 29), a Administração Financeira desempenha basicamente quatro funções:

- a) planejamento financeiro: visa a atender à melhor aplicação dos recursos disponíveis, ou seja, maior rentabilidade considerando a relação necessidade x custo x benefício, características e objetivos do negócio;
- b) controle financeiro: diz respeito ao monitoramento e avaliação do desempenho financeiro do empreendimento com base na previsão e realização dos resultados com o objetivo de validar as ações e decisões ou propor medidas corretivas;
- c) administração de ativos: refere-se ao gerenciamento dos recursos aplicados em função do risco e retorno inerentes ao mercado e ao negócio

em específico. Cuida das entradas e saídas de caixa respondendo pelo capital de giro da empresa;

- d) administração de passivos: trata da origem dos recursos considerando a necessidade de liquidez, a redução de custos e o risco financeiro.

Com base nestas funções, cabe à empresa, através da Administração Financeira, atender perpetuamente a duas grandes decisões financeiras, a decisão de investimento e a decisão de financiamento, obviamente considerando o reinvestimento ou cobertura de eventuais lucros ou prejuízos.

A tomada de decisão financeira, porém, deve ser em função e estar intimamente ligada aos fatores econômicos que norteiam o negócio e o mercado no qual está inserido. Para que isto ocorra, se faz necessário que a empresa saiba quais são estes fatores e seus riscos inerentes e se posicione perante o mercado definindo os seus objetivos (econômicos e financeiros) e como pretende atingi-los. (WOON; AZIZAN; SAMAD, 2011).

Este posicionamento estabelece o desempenho operacional esperado da empresa e conseqüentemente sua viabilidade econômica. (BORNIA; LUNKES, 2007). A partir do resultado operacional alcança-se a projeção de lucro e, portanto, a remuneração esperada do capital empregado. Obtém-se então, a definição da necessidade de investimento e a decisão da origem do capital, próprio ou de terceiros. Para Assaf Neto (2003), o resultado operacional também baliza as decisões de financiamento quanto aos custos de captação e capacidade de liquidação com resultados positivos.

Assim, de acordo com Assaf Neto (2003, p. 31), para projetar o Resultado Operacional e tomar as decisões financeiras devem ser considerados os fatores Econômico e Financeiro e seus riscos inerentes:

- a) econômico: com relação à capacidade da empresa atingir os resultados propostos e superar, em determinado momento, o custo do capital investido. O risco econômico está relacionado diretamente à decisão de investimento, diante da possibilidade dos resultados da operação da empresa sucumbirem por fatores internos (qualidade, custos, tecnologia, etc.) ou fatores externos (sazonalidade, concorrência, taxas de juros, etc.) não remunerando o investimento realizado;

- b) financeiro: definido pelo fluxo de recebimentos e pagamentos, ou seja, a capacidade de geração de caixa cobrindo as despesas conforme as exigências de prazos. Refere-se à decisão de financiamento, sendo o risco financeiro a capacidade da empresa de liquidar seus compromissos financeiros conforme assumidos (valores, prazos e custo de captação).

Pode-se incluir as decisões econômicas e seus reflexos neste equilíbrio da relação risco-retorno. Estas decisões transcendem a administração financeira envolvendo as demais áreas da organização no processo decisório quanto ao emprego dos recursos conforme os fatores econômicos e os retornos esperados.

Nas organizações, o processo decisório acontece em diferentes níveis e diferentes áreas. Conforme a natureza da decisão, diferente, também, será seu impacto sobre a organização. (NASCIMENTO, REGINATTO, 2007). Maximiano, (2000, p. 143) propõe classificar as decisões em três tipos:

- a) decisões estratégicas: compreendem as grandes escolhas de objetivos organizacionais e os meios para realizá-los. Em geral, são tomadas no nível hierárquico mais alto, embora possa recorrer aos outros níveis como fonte de informação ou participantes do processo. Caracterizam-se por elevado grau de incerteza;
- b) decisões administrativas ou táticas: referem-se aos meios de colocar em prática as decisões estratégicas. Definição e estruturação das atividades (fluxos e processos) e captação e organização dos recursos para realização dos objetivos estratégicos propostos;
- c) decisões operacionais: dizem respeito à definição de meios e recursos para a execução das atividades definidas no nível tático. Atuam no cumprimento de tarefas e resolução de problemas do dia a dia.

São as atividades operacionais, com base nas decisões estratégicas e táticas que geram os resultados da organização. Conforme o negócio ou objetivos a que se propõe a organização, maior será sua complexidade. Quanto mais alto o nível hierárquico maior o envolvimento com as decisões estratégicas e menor o envolvimento com as decisões operacionais. (NASCIMENTO, REGINATTO, 2007). É o processo de geração e prestação de informações financeiras e não financeiras que une os diversos elementos desta composição organizacional seja pelo

desdobramento da estratégia orientando as atividades operacionais seja informando os resultados de cada atividade. (TALHA; RAJA; SEETHARAMAN, 2010).

Ferreira (2012) defende que gestão baseada em processos e informação é um dos fundamentos da gestão pública de excelência. E admite que para buscar a eficiência e excelência, não basta replicar as práticas de gestão próprias da iniciativa privada. É necessário considerar aspectos da natureza da administração pública que a diferenciam da iniciativa privada, principalmente relacionada a resultados, maximização do bem estar social frente à maximização do patrimônio individual, e a obrigação da continuidade dos serviços públicos, em contraposição à vontade privada quanto às suas atividades. Já Motta (2013) não percebe benefícios na adoção de práticas privadas para a gestão pública. Entende a carreira e a atuação do gestor público como um dos entraves, pois, são muito mais pautadas pela política do que por seu desempenho. Diz que a atividade deste é regulada por leis e decretos que normatizam a administração pública e não são de fácil e imediata alteração, pois dependem de negociação e consentimento político para tal. Ainda assim, reconhece que cumpre conciliar o aprendizado da gestão privada com a gestão pública, desde que se respeitem a natureza pública da administração estatal.

2.4.1 Práticas de Gestão Econômica e Financeira

A administração pública no Brasil é, antes de tudo, pautada pelos princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, bem como da economicidade, conforme artigos 37 e 70 da constituição federal (BRASIL, 1988). Para Mauss e Souza (2008), considerando princípios de eficiência e economicidade, “[...] os sistemas contábeis e orçamentários tradicionais são insuficientes e até inadequados para a atual realidade financeira da administração pública”. (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 4). Castro (2011) complementa explicando que a administração pública deve trabalhar com base em planejamento e instrumentos que permitam sua materialização e controle. Estes instrumentos têm por objetivo fornecer subsídios à tomada de decisão visando ao planejamento, considerando a definição de objetivos, metas, recursos e responsabilidades, desdobrados em planos integrados hierarquicamente; o controle da execução e a avaliação de desempenho dos programas e ações das entidades públicas conforme os princípios constitucionais.

Da mesma forma, Soutes (2006) refere-se aos artefatos da contabilidade gerencial. Descreve-os como “[...] artefatos, atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio” (SOUTES, 2006, p. 23) os quais permitem a Contabilidade Gerencial gerenciar recursos e resultados. Para Atkinson et al. (2011) o objetivo da contabilidade de gestão é prover a administração com informações contábeis, financeiras e não financeiras que promovam o monitoramento, avaliação e controle do desempenho das organizações e apoiem o processo decisório.

Mudanças nos métodos produtivos e a evolução das tecnologias de informação promoveram também a evolução da contabilidade de gestão. Porém, embora a contabilidade de gestão tenha obtido progressos com o desenvolvimento e incorporação de novas práticas e técnicas estas mudanças não foram suficientes para acompanhar o desenvolvimento das modernas tecnologias de produção e filosofias de gestão. (TALHA; RAJA; SEETHARAMAN, 2010).

Para Soutes (2006) existe um descompasso entre a teoria e a prática no que concerne a adoção de artefatos de contabilidade gerencial pelas empresas. Desta forma, as empresas podem ser caracterizadas em diferentes estágios de evolução conforme as práticas de contabilidade de gestão que adotam. Assim Soutes (2006) propõe a distribuição dos artefatos ao longo dos estágios de evolução da contabilidade gerencial conforme proposto pelo *Institute of Management Accountants* (IMA) e divulgados pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) em 2001, e apresentado no Quadro 14:

Quadro 14 - Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial

Estágio	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Período	Antes de 1950	1960	1980	1990
Foco	Determinação de custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos
Métodos e sistemas de custeio	- Custeio por absorção; - Custeio Variável; - Custeio Padrão;		- Custeio Baseado em Atividades (ABC); - Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	- Retorno sobre o investimento;	- Preço de transferência; - Moeda constante; - Valor presente;	- Benchmarking;	- EVA (<i>Economic Value Added</i>);
Filosofias e modelos de gestão		- Orçamento; - Descentralização.	- Kaizen; - Just in Time (JIT); Teoria das Restrições	- Simulação; - GECON; - Balanced

			Planejamento estratégico Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Scorecard; - Gestão Baseada em Valor (VBM)
--	--	--	---	--

Fonte: Adaptado de Soutes (2006, p. 24).

Assim, estes e outros artefatos, também entendidos como práticas de gestão econômica e financeira são a seguir relacionadas de acordo com os objetivos deste estudo.

2.4.1.1 Planejamento Estratégico

Planejamento Estratégico é o processo de definição de um empreendimento. É a visão abrangente do que se espera deste e como alcançar estes objetivos. Considerando que todo empreendimento inicia na crença da sua efetivação, o planejamento estratégico é a formalização desta crença, respondendo a perguntas como: Qual a missão deste empreendimento? Quais os objetivos a alcançar para cumprir esta missão? Quais as metas e prazos definem estes objetivos? Quais os valores e premissas que balizam as ações para alcançar estes objetivos? Quais os aspectos que caracterizam o ambiente de desenvolvimento do empreendimento? Como estará inserido neste ambiente? A partir das respostas a estas questões, definem-se os recursos necessários, avaliam-se as possibilidades de execução e sua viabilidade econômica e financeira. (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984; KALD, NILSSON; RAPP, 2000; MILLES; SNOW, 1978; PORTER, 1996).

O planejamento estratégico é então o guia para a ação da organização e das pessoas envolvidas. Para sua concretização é desdobrado em planejamento tático, estabelecendo as metas ao nível de departamento ou função, e em planejamento operacional, considerando o conjunto de atividades e ou tarefas que fazem o empreendimento acontecer. (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984; KALD, NILSSON; RAPP, 2000; MILLES; SNOW, 1978; PORTER, 1996).

Seu objetivo, portanto, é orientar a ação alinhando a tomada de decisão em todos os níveis; estabelecer os parâmetros para o controle e avaliação de desempenho; orientar o sistema de informações para subsidiar o processo decisório; orientar a decisão de manutenção, ajuste ou mudança da própria estratégia. (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984; KALD, NILSSON; RAPP, 2000; MILLES; SNOW, 1978; PORTER, 1996).

2.4.1.2 Contabilidade Estratégica

O termo contabilidade estratégica representa uma tentativa de encontrar um enquadramento para os vários elementos estratégicos no domínio da contabilidade gerencial. (HOFFJAN; WÖMPENER, 2006). A contabilidade estratégica é um conjunto de técnicas e informações que possibilita o processo de definição da realidade de uma organização. Traduzindo eventos passados, propondo estruturas conceituais que os expliquem e lhes atribuam significados e desenvolvendo modelos, busca entender a realidade passada, explicar o que está ocorrendo no presente e presumir a situação futura. (TILLMANN, GODDARD, 2008).

O objetivo da contabilidade gerencial estratégica é prover a administração com informações contábeis, financeiras e não financeiras que promovam o monitoramento, avaliação e controle do desempenho das organizações e apoiem o processo decisório. (ATKINSON et al., 2011; TALHA; RAJA; SEETHARAMAN, 2010). Neste sentido, Abdel Al e Mc'Lellan (2013), explicam que o desempenho da organização depende de seu posicionamento e adequação ao contexto de negócio no qual está inserido. As práticas de contabilidade gerencial auxiliam nas definições estratégicas. Assim, os autores defendem que o alinhamento entre as práticas contábeis adotadas e a estratégia tem efeito positivo sobre o desempenho organizacional.

2.4.1.3 Gestão Estratégica de Custos

A GEC é a utilização das informações de custos para subsidiar o processo de tomada de decisão. De acordo com Souza e Diehl (2009), estas informações são úteis tanto para o nível estratégico quanto para os níveis tático e operacional. No nível estratégico refere-se à capacidade competitiva da empresa podendo orientar quanto ao seu posicionamento. Taticamente as informações de custo são utilizadas para avaliar e controlar o desempenho e subsidiar o planejamento do nível intermediário, bem como, controlar sua execução orçamentária. Na operação, o conhecimento dos custos auxilia a controlar e reduzir perdas.

Para Shank e Govindarajan (1997), as decisões estratégicas de custos referem-se a três temas-chave, a análise da cadeia de valor, a análise de posicionamento estratégico e a análise de direcionadores de custos. A análise da

cadeia de valor diz respeito a todas as atividades que geram valor ao produto, desde a matéria-prima até a entrega ao consumidor final. Posicionamento estratégico são as definições quanto a buscar a liderança de mercado por diferenciação do produto ou competir tendo os menores custos. E os direcionadores de custo são os fatores que geram custos estruturais, investimento e manutenção da estrutura necessária para produzir, e custos de execução, referente à utilização dos fatores estruturais e determinantes para o desempenho da organização.

Kumar e Shafabi (2011) argumentam que a gestão estratégica de custos não está limitada a orientar o controle e corte de custos. Os autores defendem que a GEC deve ser adotada como uma filosofia de criação de valor ao cliente ao menor custo, promovendo a produtividade, maximizando o lucro e a satisfação do consumidor.

2.4.1.4 Planejamento Operacional

Ferramentas como o orçamento, segundo Ferreira e Diehl (2012), são um dos instrumentos que, embora as limitações do enfoque financeiro, podem contribuir de forma relevante dentro do processo de planejamento e controle. Segundo estes autores, a diferença entre as diversas abordagens estão relacionadas ao nível estratégico, tático e operacional onde estão localizadas as responsabilidades e os processos orçamentários.

2.4.1.5 Execução e Controle

Kald, Nilsson e Rapp (2000), defendem que os controles de gestão devem ser definidos a partir da estratégia da organização. Os autores propõem integrar os diferentes enfoques da teoria estratégica, quais sejam o padrão estratégico, a posição estratégica e a missão estratégica, em variáveis organizadas em uma estrutura única. Assim, devidamente classificadas, é possível compreender a influência conjunta destas variáveis na estratégia global da organização e qual a melhor configuração para o sistema de controle da gestão organização.

Além da estratégia, também influenciam na adoção de sistemas de controle de gestão o tamanho, a idade, a composição do capital da organização, a substituição do fundador como controlador da organização e o conhecimento/experiência do gestor.

(DAVILA; FOSTER; LI, 2009). E os motivos que levam à adoção de controles de gestão são de ordem externa e interna à organização. Os motivos de ordem externa são a legitimação da organização perante mercado, comunidade e demais interessados e contratos por esta firmados. Os motivos internos são de ordem proativa, como a atenção à execução da estratégia e contratação de gestor com *background* em controle, e reativa, seja em razão de crises ou problemas ou mesmo pelo aprendizado decorrente. (DAVILA; FOSTER; LI, 2009).

Na administração pública, a transição do paradigma burocrático para o paradigma gerencial, fez com que o controle, “[...] antes realizado em função de padrões de conformidade a regras, leis e regulamentos, passe a ser efetuado em cima dos resultados efetivamente produzidos pelos gerentes e organizações públicas”. (FREITAS; 2001, p. 58). Porém, para Trevisan et al. (2009), diferentemente da área privada, na qual a contabilidade é fonte de informação sobre a aplicação dos recursos dos proprietários do capital, no setor público, os demonstrativos não conseguem sequer informar à comunidade sobre a aplicação dos recursos, provenientes dos tributos pagos, em obras e serviços realizados, tanto menos se as necessidades da população são atendidas. Assim, é imprescindível que as demonstrações contábeis, econômicas e financeiras dos municípios sejam complementadas com indicadores sociais, não financeiros, que apresentem os impactos das políticas públicas sobre o bem estar da população local. (TREVISAN et al., 2009).

2.5 Estudos Relacionados

Esta seção apresenta estudos relacionados à temática e ao objeto de estudo desta pesquisa. Assim, traz os objetivos e achados de pesquisas sobre Consórcios Intermunicipais de Saúde, cooperação intergovernamental, gestão na área pública, e práticas de gestão econômica e financeira.

2.5.1 Estudos Nacionais

A partir da revisão teórica e empírica sobre o tema gestão econômica e financeira dos Consórcios Intermunicipais de Saúde, alguns estudos foram destacados para a compreensão da abordagem apresentada pelos pesquisadores desta temática. Verificam-se produções oriundas das Ciências da Saúde, com

ênfase para Saúde Coletiva, Administração e Contabilidade, Administração Pública, bem como, Ciências Sociais e Políticas, relacionadas no Quadro 15 - Estudos Nacionais.

Quadro 15 - Estudos Nacionais

(continua)

Autor / Ano	Objetivos	Achados
Freitas, Oliveira e Cabral 2014	Compreender a atuação dos CIS junto aos municípios da microrregião de Ubá através de indicadores econômicos, sociais e de desenvolvimento da área da saúde.	Constatou-se comportamento antagônico entre gasto per capita em saúde e o porte dos municípios. Muitos municípios não aplicam o mínimo exigido de recursos em saúde e alguns sequer aplicaram recursos próprios. Os índices relacionados à saúde são heterogêneos entre os municípios. Os autores sugerem que os municípios associem-se em consórcio como alternativa para a aplicação e gestão dos recursos em saúde.
Linhares e Messenberg 2014	Avaliar a importância relativa de um conjunto de características municipais associadas às condições de favorecimento, obstrução e impulso na formação de consórcios públicos em todo território brasileiro.	Observou-se correlação entre o número de habitantes dos municípios e quantidade de consórcio na área da saúde. Municípios com menos população tem maior tendência a associar-se em CIS do que municípios maiores. Ou seja, na área da saúde, o fato dos municípios menores se consorciarem mais, pode estar associado à busca de economias de escala na produção de seus serviços.
Medeiros 2013	Analisar a rede de atenção à saúde aos portadores de doenças cardiovasculares em dois municípios de pequeno porte pertencentes a 16ª Coordenadoria Regional de Saúde do RS.	A região é atendida por um CIS. Porém, os dois municípios estudados não são associados por constataram não ser vantajoso. Ainda assim, verificou-se uma rede de atenção à saúde parcialmente integrada e relações de interdependência que, embora complementares, apresentam interesses divergentes e pouca confiança entre os atores – condição que dificulta o estabelecimento da governança em rede.
Nascimento e Fernandes 2013	Compreender, a partir de elementos institucionais, às relações de cooperação nos Consórcios Públicos do CONDIAM/PB (Aglomerado Metropolitana de João Pessoa) e Consórcio Grande Recife (Região Metropolitana de Recife).	Esse modelo de gestão compartilhada ainda precisa amadurecer muito para afirmar que contribuem para fortalecer o federalismo cooperativo. Observaram-se arranjos de caráter colaborativos, mas que não conseguem alcançar ações coletivas de fato. Desequilíbrio de poderes e força para interferir diretamente nas principais decisões. Grande centralização de poderes e os membros com menores poderes seguem a lógica decidida pelos grandes, por conveniência, ou falta de espaços claros para agir. Os consórcios não são exemplos de cooperação plena nas Regiões Metropolitanas.

(conclusão)

Autor / Ano	Objetivos	Achados
Amaral e Blatt 2011	Analisar o impacto de consórcio para o custo e escassez de medicamentos da Assistência Farmacêutica Básica do município de Indaial, SC.	A adesão ao consórcio para a aquisição de medicamentos possibilitou a redução dos custos, garantindo maior oferta de medicamentos e diminuição do desabastecimento na Assistência Farmacêutica Básica.
Barbosa-Filho e Pereira 2011	Analisar as teorias sociais sobre administração pública presentes nas experiências brasileiras de gestão interfederativa consorciada do SUS.	A gestão consorciada do SUS é hegemonicamente orientada por teorias do gerencialismo e pelo isolamento tecnocrático nos processos decisórios, portanto, distante do pluralismo e da democratização da esfera pública, valores fundamentais à governança pública.
Ribeiro e Braga 2011	Analisar e discutir os pontos principais para a formação de consórcio de saúde estabelecidos na nova legislação.	Consideram os consórcios de saúde um avanço em termos de cooperação federativa. Pois propiciam articulação regional, redução da dependência de outros níveis governamentais e a disputa individualizada por recursos.
Dallabrida e Zimmermann 2009	Avaliar a situação dos consórcios existentes no Estado do Rio Grande do Sul, analisando as possibilidades destes tornarem-se estruturas qualificadas na gestão do desenvolvimento, integrados aos espaços de concertação, sejam os Coredes ou Comudes.	Evidenciaram-se dificuldades na gestão de diversos consórcios, sendo que alguns caminham para a inativação e possível extinção. Constatou-se que a grande maioria dos consórcios tem como único instrumento de planejamento o orçamento anual, obrigatório por lei, não se valendo de instrumentos de planejamento de médio e longo prazo como o Plano Plurianual, tampouco o Planejamento Estratégico. Por hipótese, é possível afirmar que as deficiências no planejamento têm importância determinante no resultado da gestão.
Costa 2009	Analisar a retomada do desenvolvimento econômico e social no campo da saúde pública através do incentivo à formação dos consórcios intermunicipais de saúde.	O modelo dos CIS constitui uma excelente ideia de vascularização e universalização de serviços de saúde num ambiente de carência de recursos financeiros e de políticas voltadas para a transferência dos serviços para o setor privado.
Ferraes e Cordon Junior 2007	Analisar a cobertura e custos do Consórcio Paraná Saúde (CPS), constituído para aquisição de medicamentos para prefeituras do Paraná.	A aquisição pelo consórcio teve o custo de 29,7% a menor do que custaria com os preços apontados no Banco de Preços/MS. A constituição do CPS mostrou-se uma boa estratégia administrativa de fármaco economia, propiciando agilidade e racionalidade no uso dos recursos financeiros, possibilitando a ampliação do acesso da população aos medicamentos.

Fonte: Elaborado pelo autor dos autores citados.

Considerando as práticas de gestão econômica e financeira como foco do presente estudo, dentre elas, destacam-se aquelas relacionadas a custos pela importância da informação de custos para alcançar um dos pilares da gestão pública, a eficiência. O estudo de Ferraes e Cordon Junior (2007) ilustra esta importância da informação de custos para avaliar o desempenho de um consórcio

público, na aquisição de medicamentos, como estratégia para os municípios na oferta e distribuição de medicamentos na rede pública de saúde. Os autores constataram como positiva a atuação do consórcio.

Costa (2009), em pesquisa teórica, defende a instituição dos CIS como alternativa de assistência à saúde em contraponto a estrutura pública existente e aos planos privados de saúde. O autor apresenta os CIS como união de forças que amplia a capacidade administrativa dos municípios permitindo a melhor destinação dos recursos e abrangência dos serviços de saúde.

Dallabrida e Zimermann (2009) estudaram os consórcios intermunicipais que atuam na gestão do desenvolvimento local no Rio Grande do Sul. O objetivo destes consórcios seria a articulação e gestão da execução das estratégias e decisões dos COREDES e COMUDES, conselhos regionais e municipais de desenvolvimento, em nível local e regional. Os autores constataram a existência de 42 consórcios ativos e 4 inativos no Rio Grande do Sul. A maior parte, 22 eram da área da saúde. Outros 9 eram da área foco da pesquisa, desenvolvimento. E os demais, eram de prestação de serviços como aterros sanitários e tratamento de resíduos sólidos, serviços de máquinas e equipamentos e também na área ambiental. Os autores verificaram dificuldades na gestão dos consórcios, independentemente de sua área de atuação. Até mesmo, correndo risco de inativação ou extinção. Também constataram o uso do orçamento como única forma de planejamento, o qual é obrigatório por lei, contemplando apenas o curto prazo. Em relação especificamente aos consórcios de desenvolvimento, verificaram baixa representatividade e capacidade de articulação restrita, não estando aptos para executar seus objetivos.

Assim, estes estudos ilustram bem as diferentes posições dos pesquisadores quanto aos consórcios intermunicipais, principalmente aqueles voltados para a área da saúde. Enquanto, Costa (2009) e Ribeiro e Braga (2011), com base em estudos teóricos, e Oliveira e Cabral (2014), em estudo de caso, defendem os consórcios como solução para a gestão da saúde Freitas, Ferraes e Cordoni Junior (2007) e Amaral e Blatt (2011) comprovam os resultados positivos nas compras compartilhadas de medicamentos. Por outro lado, Dallabrida e Zimermann (2009), Nascimento e Fernandes (2013), advertem para as dificuldades e fragilidades (como assimetria de poder e capacidade de ação pela heterogeneidade dos municípios), dos consórcios como arranjos cooperativos

para gestão e execução de políticas públicas. Medeiros (2013) relata o caso de dois municípios que não se uniram em um consórcio em sua região pois, verificaram desvantagens na atuação consorciada em razão dos custos compartilhados. Por fim, Linhares e Messenberg (2014) comprovam que a maior incidência de municípios consorciados na área da saúde no Brasil é entre os municípios de menor população, o que leva a crer que estes se associam para buscar ganho de escala nos serviços prestados. Portanto, verifica-se que, de uma forma ou de outra, a questão da gestão dos consórcios está permeada nestes estudos, o que confirma a importância das práticas de gestão econômica e financeira apoiando na condução das atividades dos CIS.

2.5.2 Estudos Internacionais

Os estudos relacionados no Quadro 16 - Estudos Internacionais exibem visões de distintas nacionalidades sobre cooperação regional e intergovernamental, NPM e o processo de mudança da gestão em organizações públicas e da área da saúde pública, governança na área pública, alinhamento entre práticas de gestão e Planejamento Estratégico, custos aplicados à área da saúde, temas presentes nesta pesquisa e relacionados ao seu objetivo.

Quadro 16 - Estudos Internacionais

(continua)

Autor / ano	Objetivos	Achados
Malmrose 2014	Investigar o desenvolvimento da polarização entre contabilidade de gestão e o juramento médico hipocrático no debate sobre a saúde pública durante a adoção da NPM na Dinamarca.	O discurso de contabilidade de gestão torna-se a ideologia dominante no debate público. Há três resultados peculiares dessa dominação; a ausência de médicos no debate público em geral, a criação de um fenômeno no qual as consequências negativas da reforma são culpa de uma terceira pessoa, normalmente o sistema, e, finalmente, uma mudança significativa da qualidade dos serviços de saúde a partir da perspectiva médica orientada ao paciente para um enfoque quantitativo através de fortes argumentos racionais. O vocabulário de gestão contábil tem sido gradualmente adotado pelos profissionais da medicina.

(conclusão)

Autor / ano	Objetivos	Achados
Tabi e Verdon 2014	Apresentar o impacto da implementação de uma nova ferramenta de avaliação de desempenho na governança de um serviço público, através de pesquisa-ação realizada em uma grande concessionária de água urbana em Nantes, França.	O novo sistema de monitoramento, avaliação e gestão de desempenho, por si só, não é suficiente como meio de governança para atender os desafios nos serviços públicos de abastecimento de água em Nantes. Antes voltado somente para a eficiência técnica do sistema de fornecimento, ao proporcionar acesso público ao sistema de governança da água, surgiram novas dimensões de avaliação, principalmente voltadas à satisfação do público. O debate em torno dos objetivos das ferramentas de avaliação de desempenho dos serviços de água levou os atores do sistema a se concentrar na questão dos valores estratégicos e organizacionais que devem conduzir o modelo de governança da água pública. Estes valores, muito relacionados ao componente "público" e multidimensional dos serviços de abastecimento de água, aparecem, então, como base do modelo de governança local em construção.
Cuganesan, Dunford e Palmer 2012	Examinar o papel da Contabilidade Gerencial Estratégica nas práticas organizacionais por meio das quais a estratégia se manifesta, através de estudo longitudinal em uma agência do setor público.	Apresenta o detalhamento como uma agência do setor de segurança pública. Integrou práticas próprias do escopo da Contabilidade Gerencial Estratégica para nas suas operações para o desenvolvimento do seu planejamento estratégico nos níveis táticos e operacionais.
Liguori e Steccolini 2012	Explicar por que, em processos de mudança na contabilidade, as organizações que enfrentam pressões ambientais similares mostram resultados diferentes de mudança.	As organizações tendem naturalmente a passar por mudanças quanto às suas práticas contábeis. As mudanças ocorrem por pressões externas, porém, a intensidade da mudança depende muito mais da dinâmica intraorganizacional. Por mais que o conhecimento técnico seja difundido internamente, as mudanças mais significativas ocorrem quando alguém (que tenha poder para tal) assume para si a responsabilidade pelo processo de mudança. As pressões ocorrem para adequação a padrões e regras estabelecidos por lei e instituições reguladoras e influenciadas por movimentos reformistas, a exemplo NPM.
Younis, Jabr, Smith, Al-hajeri e Hartmann 2011	Examinar os custos da unidade de cateterismo cardíaco de um dos maiores hospitais da Palestina.	Custos variáveis representam 56 por cento dos custos totais do hospital. O número de pacientes atendidos excede o ponto de equilíbrio, ainda assim, esta unidade recebe subsídios do governo.
Bickers, Post e Stein 2006	Explorar a ambição política pela progressão em cargos de maior expressão local como motivação para a cooperação regional e intergovernamental entre os governos de uma amostra de áreas metropolitanas nos EUA.	Os políticos buscam as cooperações intergovernamentais para ampliar seu eleitorado e assim, alavancar sua carreira política com postos de maior abrangência geográfica e importância política. Porém, acordos políticos informais entre governos locais e relacionamento pessoal são possivelmente mais efetivos em termos de retorno político e eleitoral do que acordos intergovernamentais formais.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos autores citados.

Bickers, Post e Stein (2006) exploram as motivações políticas para a formalização de arranjos cooperativos intergovernamentais locais e regionais. Porém, à exemplo da produção teórica brasileira (COUTINHO, 2006; FREITAS; OLIVEIRA; CABRAL, 2014; PRATES, 2012; QUANDT, 2012; RIBEIRO; BRAGA, 2011), para Bickers, Post e Stein (2006), estes arranjos são, em sua maioria, explicados em termos de ganhos de eficiência para as jurisdições participantes. Os autores concordam que governos locais procuram estabelecer parcerias com governos vizinhos no intuito de reduzir custos e oferecer serviços de maior qualidade.

Redução de custos através da análise custo-volume-lucro em um hospital da Palestina é o tema do artigo de Younis, et al. (2011). Este artigo é exemplo de aplicação de uma prática de gestão econômica e financeira em instituição da área da saúde. Já Cuganesan, Dunford e Palmer (2012) demonstram a utilização de práticas de gestão econômica e financeira, mais especificamente em Contabilidade Gerencial Estratégica, quando do processo de mudança na gestão de uma instituição pública com a adoção do Planejamento Estratégico. Para Liguori e Steccolini (2012) mudanças geralmente iniciam por pressão externa, como por exemplo, a reforma da gestão pública para a NPM. Porém, a velocidade e os resultados das mudanças são melhores explicados pela dinâmica intraorganizacional.

Tabi e Verdon (2014) demonstram como foi provocado todo um questionamento e debate a respeito da governança do serviço público de abastecimento de água para a cidade de Nantes, França, com a adoção de uma nova ferramenta de avaliação de desempenho que permitia o acesso público aos dados de controle. O debate gerado suscitou a reconstrução da governança em valores voltados para a satisfação dos usuários valorizando o aspecto “público” deste serviço essencial à população. E Malmlose (2014) apresenta como a reforma NPM na saúde pública da Dinamarca ultrapassou os limites da adoção de práticas de gestão pela administração pública. Não só o vocabulário próprio da contabilidade gerencial é incorporado pelo discurso dos profissionais da área médica como também, o próprio serviço público de saúde daquele país assume a lógica racional mudando a perspectiva médica orientada ao paciente para o enfoque quantitativo na prestação dos serviços de saúde.

Percebe-se a importância da adoção de práticas de gestão econômica e financeira que contemplem mais do que as informações contábeis e financeiras, mas também, informações não financeiras que permitam avaliar além da eficiência, o alcance e qualidade dos serviços públicos de saúde. E mais, estas práticas são fundamentais não só para a gestão dos serviços públicos, mas essenciais para que se estabeleça uma governança que permita verdadeiramente o controle social levando ao público estas informações de forma clara e acessível.

3 METODOLOGIA

De acordo com Collis e Hussey (2005, p. 61, grifo do autor), “*Metodologia* refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”. Assim, o presente capítulo descreve o tipo de pesquisa desenvolvida, as etapas de realização da pesquisa e as técnicas e procedimentos para a coleta e a análise de dados e informações.

3.1 Classificação da Pesquisa

O objetivo do presente estudo compreende analisar e explicar as práticas de gestão econômica e financeira utilizadas por consórcios intermunicipais de saúde estabelecidos no Rio Grande do Sul. Caracteriza-se assim como uma pesquisa de natureza aplicada, pois, de acordo com Gil (2010), contribui para gerar conhecimentos de aplicação prática para a solução de problemas específicos.

Quanto à abordagem trata-se de um estudo quantitativo, conforme Creswell (2007) e Marconi e Lakatos (2006), uma vez que foram sistematizados e quantificados os conceitos relacionados à gestão econômica e financeira. Os dados apurados foram tratados de forma objetiva, com uso de técnicas da estatística descritiva como frequência relativa, média e desvio padrão, bem como técnicas de estatística exploratória, correlação e teste de médias.

Esta pesquisa tem objetivo descritivo, pois, conforme Gil (2010), descreve as características de uma população e fenômeno específicos, assim como procura estabelecer relações entre variáveis. Além do mais, utilizou-se de técnica padronizada para a coleta dos dados estabelecendo desta forma os mesmos critérios de descrição para todos os elementos da amostra.

Assim, foram descritos perfil dos Consórcios Intermunicipais de Saúde e perfil dos gestores, bem como os motivos que levaram os municípios a associarem-se em consórcio. Também foi feita a descrição da utilização de práticas de gestão econômica e financeira pelos CIS. Por fim, procurou-se descrever possíveis correlações entre as variáveis de perfil dos CIS e gestores com os níveis de utilização das práticas identificadas.

Quanto aos procedimentos técnicos empregados, foi realizado levantamento através de pesquisa *survey*. Neste tipo de pesquisa os dados são obtidos mediante entrevista ou questionário de uma amostra da população de interesse. Se a população não for grande, pode-se coletar os dados de cada um de seus membros. Caso contrário, utiliza-se uma amostra representativa da população e realizam-se inferências para generalizar para a população as informações apuradas. Desta forma características, opiniões ou informações, são apuradas para um determinado grupo. (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Freitas et al. (2000, p. 105) explicam que as “[...] principais características do método de pesquisa *survey* podem ser citadas: o interesse é produzir descrições quantitativas de uma população; e faz uso de um instrumento pré-definido”. No estudo em questão, o instrumento utilizado foi um questionário composto por questões fechadas, afirmativas com escala tipo likert e algumas questões abertas para captar dos respondentes alguma eventual opinião não contemplada nas questões fechadas.

3.2 Caracterização da População e Amostra

A população alvo da pesquisa foi definida a partir da listagem dos órgãos municipais auditados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e disponível para consulta em seu *site* na *internet* (RIO GRANDE DO SUL, 2014). Nesta lista constam todos os entes públicos que compõem a administração direta e indireta da esfera municipal (ou seja Prefeituras, Câmaras, Autarquias, Fundações e Consórcios Públicos) no Rio Grande do Sul, pois como entes públicos municipais estão sujeitos à auditoria do TCE. A partir desta lista, foram segregados os consórcios públicos. Dos consórcios listados foram destacados aqueles que apresentam a atuação na área da saúde pública entre seus objetivos, totalizando 19 consórcios

Os consórcios identificados, abaixo listados no

Quadro 17, abrangem 323 municípios (destes, 42 municípios aparecem como participantes em dois CIS e um participando de 3 CIS), somando uma população total de 3,954 milhões de habitantes e PIB em torno de R\$ 74,838 bilhões. Portanto, os municípios associados em consórcios intermunicipais de saúde representam 65% dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul. Porém, a população somada

destes municípios representa 35% da população total do estado. E a soma do PIB destes municípios, representa 28% do PIB do Rio Grande do Sul (R\$ 263,633 bilhões em 2011). Ou seja, comparando entre municípios consorciados e não consorciados, os municípios que participam de CIS embora em maioria numérica, representam praticamente um terço da população e da economia do Estado.

Quadro 17 - Consórcios Intermunicipais de Saúde no Rio Grande do Sul

Nome Fantasia	Município Sede	Número de Municípios	População Abrangida (2013)	PIB Municípios* (2011)
CISA	Ijuí	36	331.610	7,135
COFRON	Santa Rosa	25	244.607	5,298
CIS AMLINORTE	Osório	24	384.208	5,130
CI JACUI	Sobradinho	12	185.792	3,161
CIRC	Santa Maria	31	557.921	4,716
CONSISA VRT	Lajeado	29	266.779	4,577
CISVALE	Santa Cruz do Sul	13	342.307	8,840
CONSIM	Palmeira das Missões	17	105.870	1,974
CIMAU Rodeio	Rodeio Bonito	24	152.193	2,468
COMAJA	Ibirubá	29	282.701	7,254
CIS CAI	Montenegro	23	221.718	4,817
CIS CENTRO SUL	Camaquã	13	259.411	4,830
CISGA	Garibaldi	11	242.597	7,222
CIGA CARBONÍFERA	São Jerônimo	7	120.087	1,989
COIS	São Luiz Gonzaga	9	78.164	1,352
CISMISSÕES	Entre Ijuis	26	174.079	3,549
CI SARANDI	Sarandi	8	23.118	0,389
CONISA	Nonoai	12	81.479	1,785
CIRENOR	Sananduva	18	128.607	2,526
TOTAIS		367	4.183.248	79,011

Fonte: Brasil (2011, 2014) e Rio Grande do Sul (2014).

Nota: *valores expressos em milhares.

Todos os 19 CIS foram contatados e confirmaram o recebimento do questionário. Entretanto, 12 consórcios retornaram os questionários respondidos, de forma que a partir do retorno destes questionários respondidos, foi definida a amostra, composta pelos consórcios relacionados no

Quadro 18. Uma amostra composta por 63% da população almejada.

Quadro 18 - CIS – Amostra selecionada

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

O processo de seleção dos respondentes ocorreu conforme sua disponibilidade ou seu interesse em participar. Portanto, a amostra foi constituída de forma não-probabilística e sim, por conveniência. (CRESWELL, 2007).

3.4 Coleta dos Dados

A coleta dos dados foi realizada com uso de um instrumento elaborado sob o formato de escalas do tipo Likert com sete pontos. Neste tipo de instrumento, são apresentadas afirmações as quais se solicita ao respondente que assinale sua percepção, escolhendo um dos sete pontos da escala, cada um deles associado a um valor numérico. Desta forma, a pontuação obtida a partir de uma ou mais perguntas determina a posição favorável ou desfavorável perante dado objeto que se está medindo. (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

A escala Likert apresenta as características de “[...] descrição, ordem e distância” (MALHOTRA; 2012, p. 222) permitindo que os dados sejam tratados como intervalares pela atribuição de score para cada afirmação. Desta forma, pode-se analisar tanto os itens, conforme os escores a eles atribuídos, quanto os entrevistados, pelo somatório dos escores dos itens por eles avaliados. (MALHOTRA; 2012).

O instrumento foi estruturado em 8 blocos de acordo com os itens a serem avaliados, conforme Apêndice B - Proposições Seleccionadas para compor o Ranking Médio. Por meio desse instrumento foi possível apurar a concordância do

respondente quanto à existência das ferramentas de gestão econômico financeira nos consórcios municipais de saúde.

O instrumento foi submetido a pré-testes e somente foi aplicado após sua validação. (CRESWELL, 2007). O primeiro pré-teste aplicado foi respondido por um gestor de instituição de saúde pública subordinada ao governo do estado do RS. Comprovadamente conhecedor do Sistema Único de Saúde nas esferas municipal, estadual e federal, participou na gestão da saúde pública em município e no estado. Também participou em conselhos de saúde e no conselho de desenvolvimento econômico e social do Governo Federal. O pesquisado classificou o instrumento como *muito bom* considerando a exigência de uma pesquisa acadêmica. Porém, manifestou preocupação quanto a possíveis dificuldades por parte dos respondentes em relação a alguns termos e ao conteúdo de algumas afirmativas. Outra observação foi em relação à possibilidade de permitir que o preenchimento do instrumento pudesse ser interrompido e posteriormente retomado sem perda de respostas ou necessidade de reiniciar o preenchimento. Estimou em torno de 40 minutos o tempo de resposta. Em razão destas observações, foram incluídas explicações nas proposições (Bloco A questão 1, Bloco D questão 7 e Bloco E questão 9) e o formulário eletrônico foi configurado para permitir que o respondente suspendesse o preenchimento e retomasse mais tarde sem perder o que já havia sido respondido.

O segundo pré-teste foi realizado com uma diretora executiva de consórcio intermunicipal análogo aos consórcios objeto de estudo, porém, sediado em outro estado. Ela aprovou o instrumento considerando as questões como bem elaboradas e pertinentes aos objetivos da pesquisa. Observou que embora demande um tempo considerável não é cansativo. Apenas propôs salientar nas escalas de resposta qual avaliação solicitada (ex. concordância / discordância/ conheço / desconheço) e respectivos graus positivos e / ou negativos.

Feitos os ajustes (Bloco C questão 5, Bloco D questão 7 Bloco E questão 10), o instrumento foi então enviado aos respondentes por meio da plataforma *on line Survey monkey* e informados por e-mail e telefone.

3.5 Tratamento e Análise de Evidências

Os dados coletados foram tabulados em planilha Excel conforme as proposições e valores atribuídos. A exemplo dos estudos de Diehl e Souza (2007), , Fank, Angonese e Lavarda (2011), Menegotto (2010), Pelegrini et al. (2012) e Souza, Ortiz e Almeida (2013), para a análise dos dados foi utilizada a técnica de *Ranking* Médio, bem como a frequência em percentual e o desvio padrão, dos escores atribuídos para verificar o grau de concordância ou discordância em relação às afirmativas apresentadas. O emprego do RM também permitiu estabelecer uma hierarquia dentre os CIS conforme a maior ou menor utilização das práticas de gestão econômica e financeira. O RM é a média dos escores ponderados pela frequência em que são selecionados para cada afirmativa, obtida através da fórmula:

$$\bar{X} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i \cdot f_i}{n} \text{ e a fórmula do desvio padrão ponderado é: } S = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{X})^2 f_i}{\sum f_i - 1}}$$

A Tabela 1 apresenta um exemplo, com dados aleatórios, da obtenção da média ponderada e desvio padrão ponderado:

Tabela 1 - Exemplo de cálculo do RM e Desvio Padrão Ponderado

$x_i =$ Escore	1	2	3	4	5	6	7	Total
$f_i =$ Frequência	7	0	1	26	6	4	0	44
$x_i \cdot f_i$	7	0	3	104	30	24	0	168
$\bar{X} =$ Média Ponderada	168 ÷ 44 = 3,81							
$x_i - \bar{X}$	-2,82	-1,82	-0,82	0,18	1,18	2,18	3,18	
$(x_i - \bar{X})^2$	7,94	3,31	0,67	0,03	1,40	4,76	10,12	
$(x_i - \bar{X})^2 \cdot f_i$	55,60	0	0,67	0,86	8,38	19,04	0	84,55
$S =$ Desvio Padrão Ponderado	$\sqrt{84,55 \div 44} = 1,39$							

Fonte: Adaptada de Diehl e Souza (2007), Fank, Angonese e Lavarda (2011), Menegotto (2010), Pelegrini et al. (2012) e Souza, Ortiz e Almeida (2011).

Para o exemplo acima, supondo que 44 respondentes selecionaram os graus de concordância conforme a linha $f_i =$ Frequência, percebe-se que a média

ponderada de 3,81 está próxima e abaixo do ponto neutro, 4. Pois, a maioria dos respondentes, 59%, avaliaram com escore 4 e, embora presente 12 observações *positivas*, o fato de haver 7 observações no extremo *negativo* trouxe a média para menos do valor neutro.

Definida a classificação hierárquica dos CIS quanto à utilização das práticas de gestão econômica e financeira esta foi confrontada com a análise de *Cluster* para validação desta classificação e procurando explicar características comuns entre os CIS quanto às práticas utilizadas. A análise de aglomerados (*cluster analysis*) é uma técnica que permite agrupar observações a partir do grau de similaridades encontradas nas múltiplas variáveis que compõem estas observações. (RODRIGUES, SELLITTO, 2009). Para Valli (2006), o objetivo da análise de cluster é dispor indivíduos (ou objetos, quais sejam) em grupos de acordo com o grau de semelhança (ou disparidade) de determinada característica comum entre estes indivíduos para extrair observações a partir destes agrupamentos.

Existem diferentes métodos para desenvolvimento e aplicação da técnica de *cluster analysis*. Para Han e Kamber (2006), os métodos mais conhecidos são: particionamento, hierárquico, baseado em densidade, baseado em grade, baseado em modelos, clusterização de dados ultradimensionais e clusterização baseada em restrições. Dentre estes, Gelbard, Goldman e Israel Spiegler (2007) indicam que os métodos hierárquicos são os mais utilizados pela robustez dos resultados e maior facilidade de cálculo frente aos demais métodos. Porém, advertem que a escolha do método depende dos dados que se estão analisando e do objetivo da análise. E ressaltam que os achados podem variar conforme o método escolhido. Neste estudo foi utilizada a análise de *cluster* hierárquica pelo método centroide. O desenvolvimento da técnica foi constituído das seguintes etapas, conforme prescrito por Malhotra (2012):

- a) formular o problema: Quais as práticas de gestão econômica e financeira utilizadas por consórcios intermunicipais de saúde do Rio Grande do Sul?
- b) escolher a medida de similaridade: distância euclidiana;
- c) escolher o processo de aglomeração: processo hierárquico pelo método centroide;
- d) escolher o número de aglomerados: foram definidos três grupos em razão dos resultados encontrados;

- e) aglomerar: A aglomeração foi realizada através da ferramenta computacional SPSS Statistics versão 21;
- f) avaliar e interpretar a validade da aglomeração: conforme resultados encontrados.

Com base nos autores citados, observa-se que a técnica de *cluster* agrupa os indivíduos conforme as similaridades ou dissimilaridades das características analisadas. Para tanto, os dados foram tabulados considerando os CIS como rótulos de linha e as proposições como rótulos de coluna. Assim, cada proposição foi considerada uma variável e o escore atribuído, o valor da variável. Foi utilizado o software SPSS Statistic versão 21. Foi selecionada a função analisar dados, classificar, análise de cluster hierárquica. O método selecionado foi armazenamento em *cluster* centroide e para o intervalo a distância euclidiana. Assim, são apresentadas as possibilidades de agrupamento.

Com base neste agrupamento foram realizadas análises qualitativas referentes à adoção das ferramentas de gestão econômica pelos consórcios intermunicipais de saúde. Após, procedeu-se a análise descritiva de cada grupo de práticas conforme os subtemas representados pelos respectivos blocos. Por fim, foram testadas correlações para verificar dentre as características dos CIS aquelas que têm influência ou explicam a maior ou menor adesão ao uso das práticas.

Também foram aplicados testes de médias, a exemplo de Reis, Costa e Silveira (2013), para testar o desempenho dos municípios associados à CIS, frente aos municípios não associados em relação à indicadores de qualidade de vida e saúde. Foram considerados três índices: Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) Longevidade, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) Saúde, e Índice de Desenvolvimento Sócio Econômico (IDESE) Saúde. À exemplo de Pinto e Coronel (2014), optou-se por estes índices, pois, embora tenham por objetivo mensurar o mesmo fenômeno, o desenvolvimento da saúde nos municípios, são construídos sobre metodologias diferentes e aplicados em abrangência mundial, nacional e estadual, respectivamente.

O IDHM é um índice de abrangência global utilizado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), para avaliar aspectos de desenvolvimento social em contraponto ao que consideram tradicionais índices de desenvolvimento sob a perspectiva de bem estar econômico, como o Produto

Interno Bruto (PIB), que avaliam uma sociedade somente por sua capacidade de gerar recursos ou renda (PNUD, 2013). O IDH é constituído por indicadores de população, educação, habitação, saúde, trabalho, renda e vulnerabilidade, ponderados em três dimensões, longevidade, escolaridade e renda per capita. O IDHM é a adaptação do IDH para os municípios brasileiros com base nos dados dos censos realizados pelo IBGE. O IDHM varia de 0 à 1. Quanto mais próximo de 1, maior o desenvolvimento humano do município. Desta forma, o IDHM permite a comparabilidade do desenvolvimento humano entre municípios e indica as necessidades de implantação de políticas públicas (PNUD, 2013). As condições de saúde da população estão contempladas na dimensão longevidade. Portanto, foram utilizados neste estudo os índices Esperança de Vida ao Nascer (número médio de anos de vida) e IDHM Longevidade.

O Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM), apresentado pelo Sistema FIRJAN (composto pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro e mais cinco associações empresariais) avalia o desenvolvimento socioeconômico dos municípios brasileiros nos aspectos de emprego, saúde e renda, com base em dados estatísticos públicos oficiais (FIRJAN, 2014). No cálculo do IFDM nove variáveis são consideradas. Para o aspecto saúde o índice IFDM contempla: o número de consultas pré-natal; óbitos infantis por causas evitáveis; óbitos por causas mal definidas. (ALVES; GOUVÊA; VIANA, 2014).

O Índice de Desenvolvimento Socioeconômico (Idese) dos municípios do Rio Grande do Sul afere o desenvolvimento dos municípios sob as perspectivas da educação, renda e saúde, com o objetivo de “[...] avaliar e acompanhar a evolução dos indicadores socioeconômicos dos municípios do Estado, bem como fornecer informações para o desenho de políticas públicas específicas de acordo com as necessidades municipais”. (RIO GRANDE DO SUL, 2014b). O Idese é calculado pela Fundação de Economia e Estatística do Rio Grande do Sul desde o ano de 2003, em substituição ao Índice Social Ampliado (ISMA) iniciado em 1999 e ao Índice de Desenvolvimento Social (IDS) apresentado em 1995. (SCUSSEL; SATTTLER, 2007).

Os testes de médias foram executados através da função análise de dados do *software* Microsoft Excel. A ferramenta de análise selecionada foi o Teste T para duas amostras presumindo variâncias diferentes, uma vez que tratam-se de grupos distintos. O Teste t “[...] determina se existe diferença significativa entre as médias aritméticas de duas populações” (LEVINE et al, 2012), considerando a probabilidade

de rejeição da Hipótese de que as médias sejam estatisticamente iguais (hipótese nula). Neste caso, partindo do pressuposto de que ambas populações apresentam uma distribuição normal para a variável em questão e variância diferente entre elas (uma vez que se desconhece a variância para as populações), a decisão se aceita ou rejeita a hipótese nula se dá pela localização do valor de t_{stat} na curva de distribuição normal de probabilidade em relação ao ponto t crítico. O valor crítico determina o limite da área de não rejeição de acordo com o grau de confiança determinado.

Os testes foram aplicados para todos os municípios do Rio Grande do Sul separados em dois grupos: os municípios que estão associados a consórcios intermunicipais de saúde e os municípios não associados a consórcios intermunicipais de saúde. Para cada grupo, os municípios foram relacionados um a um em uma lista de duas colunas sendo, uma coluna o nome do município e a outra coluna, o respectivo índice. Assim relacionados, obteve-se duas populações, Municípios Associados, composto por 311 municípios, e Municípios Não Associados, 185 municípios. A coluna do índice dos Municípios Não Associados foi considerado como Intervalo 1 e a coluna dos Municípios Associados como intervalo 2. Com base nos valores encontrados, foram feitas inferências quanto à influência ou não do consorciamento nos indicadores de qualidade de vida e saúde dos municípios associados.

3.6 Limitações do Método

Por tratar-se de um levantamento através de pesquisa *survey*, os dados foram obtidos mediante instrumento de pesquisa, composto por afirmativas, considerando a escala likert, e algumas perguntas abertas. Este formato pode gerar um resultado limitado à opinião e informação do gestor de cada consórcio. No intuito de minimizar este problema, contatou-se cada um dos 19 consórcios com atuação na área da saúde pública no Rio Grande do Sul para explicar a finalidade do estudo e sua relevância.

Embora as questões abertas tenham a finalidade de capturar uma eventual opinião não contemplada nas fechadas, foram utilizadas somente para complementar as análises dos dados coletados. Desta forma, correu-se o risco de reduzir o que o respondente pretendia expor. Collis e Hussey (2006), afirmam que

essa técnica pode gerar o descarte de dados que poderiam ajudar a entender o fenômeno que está sendo estudado.

O estudo utilizou uma amostra significativa, 63% da população almejada, considerando que 12 dos 19 consórcios que apresentam atuação na área da saúde pública participaram e que todos foram contatados para participar. Porém, embora concedendo a mesma chance de ser escolhido a toda à população de interesse não se pode dizer que a amostra foi do tipo probabilística, uma vez que foi definida por conveniência. De tal forma, o procedimento de amostragem limita os achados deste estudo aos CIS pesquisados.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Os achados deste estudo são apresentados em duas seções. Na primeira seção, através de análise descritiva, os dados coletados são apresentados de forma estruturada, e na segunda seção utiliza-se a análise exploratória para buscar correlações e comparações que expliquem os resultados encontrados.

4.1 Análise Descritiva

A análise a seguir apresenta a descrição dos perfis dos CIS e de seus gestores e os motivos pelos quais os municípios associam-se aos consórcios, buscando encontrar elementos que expliquem a maior ou menor adesão às práticas de gestão econômica e financeira. Após são apresentados os dados relacionados às práticas identificadas e a caracterização dos CIS conforme utilizam as práticas.

4.1.1 Perfil da Administração Executiva

O instrumento de pesquisa foi encaminhado aos CIS solicitando que o mesmo fosse respondido por seu principal executivo. Assim, o perfil dos gestores equivale ao perfil dos respondentes da pesquisa, apresentado no Quadro 19 - Perfil da Administração Executiva. Em relação à formação acadêmica dos respondentes, verifica-se a predominância da formação em áreas vinculadas à gestão, sendo dois gestores com especialização (Gestão Pública e Gestão de Pessoas) e na graduação superior, dois em Administração, um Administração e Contábeis, um Contábeis, um Gestão Pública e um Gestão Hospitalar. Além destes, um em Direito e dois somente Ensino Médio.

A respeito destes perfis, Lorenzetti et al. (2014, p. 422) argumentam que “[...] no Brasil, ainda prevalece a cultura de que qualquer profissional sabe gerir e que a administração se aprende na prática”, e poucos são os gestores devidamente preparados e habilitados para atuar como liderança e em prol da eficácia e efetividade das instituições públicas. Este argumento vai ao encontro da pesquisa ao se constatar que de 12 respondentes, somente 2 tem formação específica em gestão pública.

Quadro 19 - Perfil da Administração Executiva

CIS	Cargo na Gestão	Idade	Formação acadêmica	Tempo (anos) no atual cargo /função
COFRON	Procurador Jurídico	44	Direito	17
CI CENTRO-SUL	Diretora Administrativa	48	Marketing e Esp. Gestão de Pessoas	0
CIS Caí	Diretor Executivo	73	Bacharel em Administração	8
CIMAU Rodeio	Secretário Executivo	59	Gestão Hospitalar	10
CIRC	Coordenador Executivo	59	Ensino médio	1
CI Jacuí	Diretor Executivo	52	-	10
CONSIM	Secretario Executivo	53	Bacharel em Administração	7
CONISA	Coordenadora	39	Gestão Pública	2
CONSISA VRT	Secretário Executivo	48	Superior incompleto em Administração	2
COMAJA	Diretor Administrativo	45	Ciências Contábeis	8
COIS	Secretario Executivo	64	Administração e Ciências Contábeis	10
CISGA	Diretor Executivo	45	Especialização em Gestão Pública	20

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa.

Quanto à forma de nomeação, nove dos administradores executivos ocupam a função como cargo comissionado, portanto, por livre designação do conselho administrativo. Também constam dois funcionários cedidos (funcionários concursados do município cedidos pela prefeitura para o CIS) e um terceiro contratado pelo regime da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Conforme Ribeiro e Braga (2011), a Lei 11.107/2005 (BRASIL, 2005) prevê que servidores podem ser cedidos pelos entes consorciados. Estes mantêm o regime funcional de sua origem, não configurando vínculo trabalhista ou previdenciário com o consórcio. Porém, podem receber gratificações, desde que previsto no contrato do consórcio.

Interessante observar o tempo no atual cargo. Somente 4 respondentes afirmam ter menos de 7 anos de permanência, o que significa uma continuidade considerável avaliando tratar-se de cargo de confiança ocupado por indicação e sujeito às alternâncias político partidárias das gestões locais eleitas. Lopez, Bugarin, e Bugarin (2013) verificaram picos de alta nos indicadores de rotatividade de cargos de chefia (lotados por indicação) em épocas imediatamente sucessivas aos períodos eleitorais. Schikmann (2010) diz que a alta rotatividade dos cargos de chefia é uma característica própria da administração pública brasileira. Lorenzetti et al. (2014)

consideram a rotatividade como uma das causas da descontinuidade da incorporação de novos processos gerenciais na percepção dos gestores de saúde.

A formação e o tempo no cargo possivelmente podem influenciar a decisão pela adoção ou não de diferentes práticas de gestão econômica e financeira. Conforme Silva et al. (2013), características individuais, como tempo de experiência em cargos de gestão, bem como vinculação ao setor público ou privado, influenciam na tomada de decisão. Em seu estudo, Silva et al. (2013) não encontraram correlação destas duas características com ocorrência de viés cognitivo em decisões.

Na seção análise exploratória apresentam-se testes de correlação entre o perfil do gestor e a adoção das práticas de gestão econômica.

4.1.2 Perfil dos Consórcios Pesquisados

Em 2009, Dallabrida e Zimermann, relacionaram 22 consórcios da área da Saúde no Rio Grande do Sul, dos quais 2 estavam inativos e 2 extintos. No presente estudos foram identificados e contatados 19 consórcios atuantes na saúde pública no Estado. Destes, 12 CIS responderam a pesquisa formando a amostra, conforme relacionado na Tabela 2.

Tabela 2 - Caracterização da Amostra

CIS	Cidade sede	Ano de constituição	Número de municípios associados	População Total (2013)
CIMAU Rodeio	Rodeio Bonito	1984	28	152.193
CIRC	Santa Maria	1993	32	581.235
COFRON	Santa Rosa	1994	25	244.607
COIS	São Luiz Gonzaga	1995	10	78.164
CONISA	Nonoai	1997	18	81.479
COMAJA	Ibiruba	1998	29	282.701
CI Jacuí	Sobradinho	2004	12	185.792
CONSISA VRT	Lajeado	2004	36	314.208
CI CENTRO-SUL	Camaquã	2005	13	242.355
CIS Caí	Montenegro	2006	27	221.718
CONSIM	Palmeira Das Missões	2006	18	105.870
CISGA	Garibaldi	2011	10	242.597

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa e do IBGE (2014).

Dos consórcios integrantes da amostra o mais antigo é o CIMAU Rodeio, em atividade desde 1984. E o mais recente é o CISGA, constituído em 2011. Pode-se

observar que existem alguns intervalos entre os períodos das datas de constituição dos CIS que coincidem com alguns marcos relacionados aos consórcios públicos intermunicipais. O mais antigo, CIMAUI Rodeio, foi constituído em 1984, durante o período das discussões sobre o modelo de saúde e a maior autonomia federativa dos municípios, confirmada em 1988 com a promulgação da Constituição Federal brasileira (BASTOS, 2007). O próximo período, de 1993 a 1998, coincide com a promulgação da lei 8.080/1990, que regulamenta o SUS e prevê o consorciamento para atendimento às demandas de saúde pública, e com a Emenda Constitucional 19/98 que inclui o termo consórcio público na Constituição de 1988. (BRASIL, 1988). E o terceiro período, de 2004 a 2006, em torno da promulgação da lei nº 11.107/2005 (BRASIL, 2005), que regula a atuação dos Consórcios Públicos.

Dentre os CIS pesquisados, somente COFRON, CONSIM e COIS declaram atuar exclusivamente na área da saúde. Todos os demais consórcios atuam em outras áreas de políticas públicas, conforme demonstrado no **Erro! Fonte de referência não encontrada..** O CISGA, por exemplo, informa que a Saúde é uma dentre as ações em políticas públicas que desenvolve. E, neste ano de 2014, o consórcio ampliou sua atuação na área da saúde através da compra compartilhada de medicamentos, material ambulatorial e chamamento público para exames e consultas, o que se confirma pela publicação de editais em 2013 e 2014 no seu site (<http://www.cisga.com.br/editais>), lembrando que este consórcio iniciou suas atividades em 2011.

Quadro 20 - Focos de Atuação dos CIS

CIS	Compra de medicamentos	O consórcio atua em outra área além da área da saúde?	
		Quais?	
COFRON	1	Não	
CI Centro-Sul	7	Sim	Assistência Social, meio-ambiente, educação e infraestrutura.
CIS Caí	7	Sim	Saneamento, segurança pública e entre outros.
CIMAUI Rodeio	6	Sim	Assistência Social e Casa de Passagem.
CIRC	1	Sim	Meio ambiente.
CI Jacuí	7	Sim	Meio ambiente, turismo, desenvolvimento regional, infraestrutura.
CONSIM	1	Não	
CONISA	7	Sim	Somente repassa medicamentos aos municípios
CONSISA VRT	7	Sim	Segurança, saneamento, meio ambiente e turismo.
COMAJA	7	Sim	Turismo e meio ambiente
COIS	7	Não	
CISGA	7	Sim	Compra conjunta de material ambulatorial e chamadas públicas para consulta, exames.

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa.

Para verificar sua atuação na área da saúde, os consórcios pesquisados foram confrontados com o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde do SUS, CNES (BRASIL, 2014a). Este cadastro tem por objetivo dispor de informações de todos os estabelecimentos de saúde, hospitalares e ambulatoriais, sejam públicos ou privados, bem como as instâncias públicas de administração e de gestão da saúde nos municípios, estados e união. Somente dois consórcios não tiveram seu cadastro localizado junto ao Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde dos SUS, COIS e CONISA. Porém, o COIS declarou atuar exclusivamente na área da Saúde e o CONISA informou que sua atividade é repassar medicamentos aos municípios associados.

Em relação ao volume de recursos movimentados, a

Tabela 3 apresenta os valores das despesas dos CIS conforme demonstrativos contábeis dos consórcios divulgados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Percebe-se uma grande variação da proporção das despesas pela população total abrangida. Uma dificuldade encontrada quanto à estes valores é a identificação da destinação dos gastos, o que impede maiores inferências quanto à aplicação dos recursos.

Tabela 3 - Despesas dos CIS

CIS	População Total (2013)	PIB** (2011)	Despesas Total* (2013)	Despesas Saúde* (2013)	Despesas Adm* (2013)	Despesas total ÷ População	Despesas Saúde ÷ População
CONSIM	105.870	1.950	5.356	5.356	Nulo	50,59	50,59
CISCAI	221.718	4.817	12.069	11.186	483	54,43	50,45
COIS	78.164	1.351	3.224	3.064	160	41,25	39,19
CIMAU Rodeio	152.193	3.451	6.097	5.668	186	40,06	37,24
CIJACUI	185.792	3.160	4.809	4.170	467	25,88	22,44
CONSISA VRT	314.208	5.901	6.713	6.056	465	21,36	19,27
CONISA	81.479	1.690	1.764	1.498	265	21,64	18,39
COFRON	244.607	5.298	4.165	3.931	234	17,03	16,07
COMAJA	282.701	8.517	6.050	4.483	372	21,40	15,86
CIRC	581.235	5.361	4.187	3.567	576	7,20	6,14
CIS Centro Sul	242.355	4.619	1.340	1.067	174	5,53	4,40
CISGA	242.597	7.222	311	Nulo	311	1,28	0,00
Total	2.732.919	53.342	56.084	50.046	3.694	20,52	18,31

Fonte: Brasil (2014b, 2014c) e Rio Grande do Sul (2014).

Nota: *valores expressos em milhares.

Nota: **valores expressos em milhões.

Os serviços prestados e escopo de atuação na área da saúde também variam entre os CIS (Tabela 4), o que impacta nos valores *per capita*. Medeiros (2013) constatou em sua tese que os pequenos municípios por ela estudados estabelecem convênios com os hospitais e complementam as custas pagas por internações e procedimentos. Assim, os recursos dos municípios são direcionados para atender à serviços de média complexidade em saúde, foco de atendimento em saúde dos CIS pesquisados, conforme Tabela 4 - Estrutura Terceirizada de atendimento à saúde. Definições estratégicas como a configuração dos serviços prestados e o escopo de atuação impactam na composição das despesas e na maior ou menor necessidade de controle e gestão e, portanto, das práticas necessárias para tal, conforme exposto por Kald e Rapp (2000), Almeida et al. (2011) e Abdel AL, MC'Lellan (2013).

Tabela 4 - Estrutura Terceirizada de atendimento à saúde

CIS	Hospital	Hospital Número total de leitos	Clínica Odontológica	Clinica de especialidades médicas
COFRON	0	0	0	15
CI CENTRO-SUL	0	0	0	8
CIS Caí	0	0	3	não informado
CIMAU Rodeio	10	450	4	110
CIRC	1	0	0	44
CI Jacuí	10	100	3	4
CONSIM	7	30	2	35
CONISA	0	0	0	0
CONSISA VRT	8	500	2	4
COMAJA	5	0	4	25
COIS	3	200	0	25
CISGA	0	0	0	0
Total	44	1280	18	270

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa.

Terceirização também é uma decisão estratégica (fazer ou adquirir), e como tal também impacta na adoção de práticas de gestão. Verificou-se que a estrutura de atendimento à saúde é praticamente toda terceirizada (

Tabela 4) confirmando a tendência à terceirização do atendimento de média complexidade em saúde, conforme exposto por Santos (2012). Somente o CIS Caí informa possuir uma clínica odontológica própria. E o CONISA declara ter um profissional da área da saúde com formação superior. Porém, este CIS informa que

atualmente somente repassa medicamentos aos municípios. A aquisição conjunta de medicamentos é prática comum entre a maioria dos CIS pesquisados. Somente 3 consórcios informam não realizar compra de medicamentos. Ferraes e Cordoni Junior (2007) relatam que por meio do Consórcio Paraná Saúde, os municípios consorciados obtiveram redução de 29,7% nos preços de medicamento frente aos valores de referência. Amaral e Blatt (2011) também verificaram resultado positivo com redução de custos e desabastecimento, através da compra consorciada de medicamentos. Ferramentas de gestão de custos podem orientar neste tipo de prática fornecendo informações, como, por exemplo, projeções de margens, para auxiliar na negociação de preços e redução de custos. Outro dado relativo a recursos refere-se a formação acadêmica dos profissionais administrativos, conforme apresentado na Tabela 5 - Formação profissionais administrativos CIS:

Tabela 5 - Formação de profissionais administrativos CIS

CIS	Nível Médio	Nível Superior Graduação	Nível Superior Especialização
COFRON	1	2	0
CI CENTRO-SUL	2	0	0
CIS Caí	2	7	0
CIMAU Rodeio	0	3	0
CIRC	1	6	2
CI Jacuí	2	2	3
CONSIM	1	2	2
CONISA	0	4	0
CONSISA VRT	3	1	1
COMAJA	0	4	0
COIS	1	3	1
CISGA	0	4	1
Total	13	38	10

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Os dados obtidos revelam que grande parte destes profissionais tem graduação, 62,3%, e outros 16,4 contam ainda, com especialização. Lorenzetti et al. (2014), relatam em sua pesquisa que para os gestores da área da saúde entrevistados, faltam profissionais preparados para atuar no âmbito do SUS. Estes gestores consideram que a dificuldade destes profissionais em trabalhar em modelos de gestão diferentes do tradicional e burocrático, muito se daria em razão da insuficiente formação técnica em gestão destes profissionais e à falta de continuidade de educação e permanência dos

próprios gestores. Para Lourenço, Magalhães e Ferreira (2014), embora o número de cursos de Administração Pública tenha crescido no Brasil, a formação ainda confundesse com Administração de Empresas omitindo especificidades da gestão pública.

4.1.3 Motivos para Associação

O primeiro bloco de afirmativas trata dos motivos pelos quais os municípios associaram-se em consórcio. Verifica-se na Tabela 6 - Motivos para associação, que a principal preocupação é com a redução de custos. Embora, praticamente todas as proposições tiveram RM próximo a 7. Costa (2009) relata a escassez de recursos públicos aplicados à saúde e a dificuldade dos municípios para acessar os recursos provenientes da União e Estados. Para o autor, o principal motivo da formação dos consórcios de saúde seria a reunião de recursos dos municípios para oferecer um serviço de saúde eficaz para seus cidadãos.

Tabela 6 - Motivos para Associação – Bloco A

Motivos pelos quais os municípios se associam ao CIS	Discordo			Neutro	Concordo			RM
	1	2	3	4	5	6	7	
Custos de Gestão.	0	0	0	0	0	1	11	6,92
Custo de aquisição de materiais e Serviços terceirizados (ganho de escala).	0	0	0	0	0	3	9	6,75
Diversificação quanto à especialidade (ganho de escopo).	0	0	0	0	0	4	8	6,67
Compartilhamento de estruturas de atendimento (profissionais, clínicas e hospitais).	0	0	0	0	1	2	9	6,67
Ampliação da oferta de estruturas de atendimento (profissionais, clínicas e hospitais).	0	0	0	1	0	2	9	6,58
Otimização na aplicação de recursos financeiros.	0	0	0	0	1	5	6	6,42
Organização da gestão do atendimento e prestação de serviços em saúde	0	0	0	0	3	2	7	6,33
Maior capacidade de investimentos em saúde.	0	0	0	0	3	3	6	6,25
Aplicação dos recursos mínimos de 15% do orçamento total (LC 141/ 2012) das prefeituras.	0	0	0	0	3	5	4	6,08
Capacitação técnica gestão e serviços em saúde visando à eficácia e eficiência.	0	0	0	0	6	1	5	5,92
Representação política para acesso a recursos para investimentos em saúde.	2	0	1	0	2	1	6	5,25
Influência positiva sobre as preferências dos eleitores	4	1	4	1	1	0	1	2,83

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Ribeiro e Braga (2011) também expõem a dificuldade na oferta de serviço em saúde pelos municípios. Porém, diferentemente do viés de qualidade no atendimento apresentado por Costa (2009), os autores destacam a questão econômica, observando que as demandas por serviços de saúde nos municípios são incompatíveis com a sua capacidade de produzir estes serviços. Assim, Ribeiro e Braga (2011) corroboram com a preocupação maior dos respondentes dizendo que economia de escala é uma das razões iniciais para a adesão dos municípios aos consórcios.

A capacitação técnica para a gestão e prestação dos serviços em saúde teve RM abaixo de 6, mas nenhum posicionamento no ponto neutro, 4, ou abaixo. Este resultado demonstra a preocupação dos respondentes quanto à necessidade de complementar a formação acadêmica do corpo administrativo dos consórcios em relação a conhecimentos específicos da gestão pública, conforme já comentado em relação aos perfis declarados na pesquisa.

Interessante observar que *representação política para ter acesso a recursos financeiros* teve 25% de observações discordantes considerando que *maior capacidade de investimento* teve 100% de concordância com RM de 6,25. O único score abaixo do ponto neutro, com quase 80% das respostas, está relacionada à influência sobre as preferências dos eleitores. Teixeira (2007) explica que, sendo a manutenção no poder sua principal motivação, o político irá direcionar os recursos públicos para aquelas ações que revertam em **capital político**, pela ótica do eleitor, convertendo-se em votos na próxima eleição. Kotler (2008) percebe como positivo que o político perceba o cidadão como cliente disposto a adquirir benefícios públicos em troca de votos, procurando oferecer o maior valor ao menor custo. Para cumprir este objetivo o político necessita de informações tempestivas e mais exatas possíveis, o que demanda um sistema de geração de informações baseado em práticas de gestão. Bickers, Post e Stein (2006) entendem que os políticos buscam as cooperações intergovernamentais para ampliar seu eleitorado e, assim, alavancar sua carreira política com postos de maior abrangência geográfica e importância política. Porém, os autores acreditam que acordos políticos informais entre governos locais e relacionamento pessoal sejam mais efetivos em termos de retorno político e eleitoral do que acordos intergovernamentais formais.

Os respondentes concordam que os municípios têm sido atendidos em seus objetivos, com a seguinte afirmativa: *Os municípios têm sido correspondidos em*

suas expectativas quanto às razões pelas quais se associam ao CIS. Para esta afirmativa chegou-se a um RM de 6,25, sendo que dos 12 respondentes 50% assinalaram que concordavam plenamente.

Visando captar possíveis observações não previstas, neste bloco também foi proposta a seguinte questão aberta: *Você percebe outras razões pelas quais os municípios procuram associar-se ao CIS?* Os comentários referiram-se a compra conjunta de medicamentos, contratação de atendimento médicos e outros serviços na área da saúde. Fez-se também menção a termos como resolutividade e eficiência, redução de custos, diversificação da oferta de especialidades e atendimento. Os consórcios CISCaí, CIMAU Rodeio, CONSISA VRT e CISGA, também acrescentaram referências específicas a atuação em políticas públicas em áreas diversas à saúde.

4.1.4 Práticas de Gestão Econômica e Financeira

A apresentação dos dados referente à utilização das práticas de gestão econômica e financeira segue a mesma sequência do instrumento de pesquisa. Assim, os resultados são apresentados por sub-temas, e as práticas detalhadas em tabelas seguidas das análises e comentários.

4.1.4.1 Processo de Planejamento

O objetivo deste bloco é avaliar a adoção do Planejamento Estratégico por parte dos CIS e captar outras práticas relacionadas ao Processo de Planejamento destes. Dentre 12 respondentes, 10 concordam que desenvolvem suas atividades com base em planejamento estratégico, representando 83,3%. Destes, 5 (41,7%) concordam plenamente, alcançando uma média ponderada de 5,75. Apenas 1 respondente, COMAJA, discordou totalmente e 1, o Consórcio Centro Sul, manteve-se neutro.

Apesar da adesão ao uso do planejamento estratégico, 50% dos CIS não adotam PPA próprio ocasionando um RM de 3,08. Apenas 5 (33,3%) concordam que o PPA é praticado, sendo que somente 2 concordam plenamente. Para o Ministério do Planejamento “[...] o PPA é um instrumento para o planejamento estratégico do município, isto é, para a organização dos recursos e energias do governo e da sociedade local” (BRASIL, 2014, p. 9), o que não impede os CIS de também terem o seu PPA, porém, são os municípios que definem a alocação dos recursos nas

diferentes políticas públicas conforme suas estratégias de médio/longo prazo cabendo aos consórcios planejar a gestão destes recursos e a execução da prestação dos serviços em saúde. Aliás, dentre as proposições, as maiores divergências são em relação à amplitude dos prazos de planejamento, apresentando desvio padrão próximo a 2,5 para médias entre 3 e 5 pontos.

Tabela 7 - Planejamento – Bloco B

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

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Em relação às demandas e necessidades dos municípios e definição de metas e objetivos para os consórcios foram apresentadas duas proposições, de que estas são informadas pelos próprios municípios e a outra afirma que são os consórcios quem as apresentam. Para 10 dos 12 consórcios as demandas proveem dos municípios, um concorda e outro não soube opinar. Em relação aos CIS, embora apresente um RM de 5,50, um quarto dos respondentes se posicionou do ponto neutro para menos e os posicionamentos positivos se distribuíram nos três níveis com tendência para *concordo plenamente*. Ou seja, a proposição relacionada à definição de metas e objetivos por parte dos municípios recebeu as avaliações positivas mais altas e apresentam um baixo desvio padrão, o que leva a entender os

CIS realmente como instância executiva operacional das estratégias definidas pelos municípios.

Klering e Schroder (2009) explicam que as funções próprias do poder executivo municipal são executadas através de seus órgãos, entendidos como administração direta, e entidades, administração indireta. Neste caso, os CIS configuram entidades autônomas (administração indireta), porém, como instrumentos de gestão e execução de serviços de saúde estão vinculados à administração direta. Na visão destes autores a estratégia é anterior ao planejamento e define os resultados almejados através da execução das políticas públicas. O planejamento, por sua vez considera o desdobramento de planos e ações para a consecução da estratégia. Muito natural então, que os municípios definam a estratégia e os consórcios a executem. Esta divisão é bem ilustrada pelo consórcio COMAJA, por sua posição em relação ao PE e PPA, que declara não possuir, bem quanto ao Orçamento, o qual considera que *na prática* é utilizado somente para cumprir a legislação, assumindo-se, assim, como instância administrativa e de execução dos serviços em saúde contratados pelos municípios associados.

Para Pantano (2013), apesar da sua relevância, o planejamento na gestão em saúde é realizado de forma assistemática, revelando a falta de familiaridade e formação dos gestores em saúde quanto a esta prática.

4.1.4.2 Contabilidade Estratégica

Para avaliar a adesão a práticas de Contabilidade Estratégica foram apresentadas 8 afirmativas, conforme elencadas na Tabela 8. Neste bloco chama atenção a quantidade de respostas neutras, 20,83%, que somados aos escores de discordância, chegaram a 46,88%, quase metade das escolhas possíveis. Tanto que o RM para este bloco ficou em 4,55, muito próximo do ponto neutro. Assim, em relação às práticas de Contabilidade Estratégica a proposição de escore mais elevado e menor desvio padrão foi *Avaliação de desempenho econômico e financeiro por demonstrações contábeis*. Praticamente uma unanimidade. Muito provavelmente pela obrigação de apresentação dos demonstrativos contábeis, que figuram como peça de maior importância. Este achado vai ao encontro de Dallabrida e Zimmermann (2009), Valmorbidia et al. (2012), que destacam a ênfase na utilização de práticas de gestão obrigatórias por lei, inclusive dos demonstrativos contábeis.

Tabela 8 - Práticas de Contabilidade Estratégica – Bloco C

Bloco C - Contabilidade Estratégica	CIS	Discordo			Neutro		Concordo				
		1	2	3	4	5	6	7			
-Análise demonstrações contábeis.	12	0	0	0	1	0	1	10	6,67	0,89	
-Centros de responsabilidade.	12	2	0	0	3	0	3	4	5,00	2,22	
-Gestão de Riscos.	12	2	0	0	3	0	3	4	5,00	2,22	
-Análise diferencial.	12	3	0	0	1	1	4	3	4,75	2,42	
-Análise de ponto de equilíbrio.	12	5	0	0	1	0	3	3	4,00	2,76	
-Preço de transferência.	12	4	0	1	2	0	2	3	4,00	2,56	
-Custo de oportunidade.	12	3	0	0	5	3	1	0	3,67	1,72	
-BSC ou outro painel de indicadores	12	5	0	0	4	1	0	2	3,33	2,31	
Totais	96	24	0	1	20	5	17	29	4,55	2,14	

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Dentre os CIS, a pontuação mais alta foi do CI Jacuí, com média de 6,5 concordando com a utilização de praticamente todas as práticas relacionadas. Este consórcio teve uma auto avaliação bastante positiva em relação às práticas de gestão que utiliza, mantendo coerência entre seus objetivos e temas avaliados. A pior pontuação ficou com o consorcio COIS, o qual concordou apenas com a utilização de demonstrações contábeis, atribuindo escala 1 às demais proposições, o que reforça o argumento anterior quanto à ênfase em instrumentos obrigatórios.

O item com menos avaliações positivas está relacionado à utilização do BSC ou outro painel de indicadores, restrito a três respondentes, 25%, seguido de Custo de Oportunidade, 33,33%, e preço de transferência, 41,67%. Estes resultados chamam atenção quando confrontados com os objetivos dos municípios ao associarem-se, Redução dos Custos de Gestão, Redução dos Custos de aquisição de materiais e serviços, diversificação e ampliação da oferta de serviços de saúde, suscitando algumas questões tais quais *como os municípios propõem e monitoram as ações e resultados dos CIS; qual o preço (ou custo) efetivo dos bens e serviços adquiridos pelos CIS para os municípios considerando toda a estrutura e operação envolvida; quais os critérios que determinam as melhores alternativas de destinação de recursos para prestar o atendimento à população atingindo os resultados esperados para os municípios*. Questões estas para as quais se prestam estas práticas negligenciadas pelos CIS.

Contrariamente ao entendimento de Souza (2009), o qual defende a adoção de práticas como análise custo-volume-lucro para orientar o uso eficiente dos recursos através da organização cooperativa entre municípios para compartilhar serviços hospitalares, tal reconhecimento não é expressivo nesta pesquisa, situando-se no ponto neutro com a escala 4.

Outro fator que impacta na adoção de práticas de contabilidade estratégica são as especificidades do setor público que fazem determinadas técnicas inócuas para seus objetivos. Cuganesan, Suresh e Palmer (2012), em seu estudo verificaram que técnicas contábeis voltadas para concorrência e consumidor não eram relevantes para a instituição pública pesquisada. Porém, técnicas de gestão estratégica de custos eram imprescindíveis para planejamento das atividades e alocação de recursos. Apesar desse último reconhecimento, os resultados desta pesquisa com CIS do RS situam as técnicas de gestão estratégica de custos com todas as escalas assinaladas abaixo de 4, ou mesmo abaixo de 3.

4.1.4.3 Gestão Estratégica de Custos

Os consórcios manifestam uma avaliação positiva referente ao conhecimento sobre os custos que incorrem, com apenas 0,98 de desvio padrão. Na Tabela 9 é possível verificar que de 84 respostas possíveis, 66 são positivas, representando 78%, sendo 34, 40% concordando plenamente. Este bloco apresentou uma certa homogeneidade nas percepções dos CIS, apresentando avaliações com desvio padrão entre 0,98 a 1,88. Dos 12 CIS, 9 declaram utilizar, em algum grau, informações de custos para decisões estratégicas; usam o conceito de custo meta e aplicam melhoria contínua para redução de custos.

Tabela 9 - Gestão Estratégica de Custos – Bloco D

Bloco D - Gestão Estratégica de Custos:	CIS	Discordo			Neutro		Concordo			RM	DP
		1	2	3	4	5	6	7			
-conhece plenamente os custos.	12	0	0	0	1	1	3	7	6,33	0,98	
-compara custos com mercado.	12	0	0	0	2	1	4	5	6,00	1,13	
-conhece a cadeia de valor.	12	0	0	1	1	2	2	6	5,92	1,38	
-utiliza custos para estratégias.	12	0	0	0	3	2	3	4	5,67	1,23	
-aplica melhoria contínua.	12	1	0	0	2	2	1	6	5,58	1,88	
-utiliza Direcionadores de Custos.	12	1	0	0	3	0	4	4	5,42	1,83	
-utiliza custo meta.	12	1	0	0	2	1	6	2	5,33	1,67	
Totais	84	3	0	1	14	9	23	34	5,75	1,44	

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Em relação às técnicas de gestão estratégica de custos as avaliações foram mais divergentes. As médias ponderadas ficaram abaixo de 4, sendo 47 avaliações negativas quanto ao uso das técnicas chegando a 64% das respostas considerando o ponto neutro. Uma explicação lógica seria o fato de que os serviços prestados são totalmente terceirizados e a aquisição de medicamentos não demanda grandes estruturas. Aliás, os CIS apresentam estruturas enxutas, o CIRC, apresentou a maior despesa administrativa em 2013, R\$ 576mil, e possui 9 funcionários, para uma população abrangida de 581mil pessoas em 32 municípios. Resta saber se os serviços contratados e prestados somados a esta despesa representam resultado econômico para os municípios.

Tabela 10 - Gestão Estratégica de Custos – Técnicas – Bloco D

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

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Neste bloco foi também proposta uma questão aberta: Qual seu entendimento sobre o que é Gestão Estratégica de Custos? Você acredita que o CIS utiliza Gestão Estratégica de Custos? Alguns comentários extraídos da pesquisa apresentam o entendimento e postura dos CIS perante a GEC. *Acredito que é utilizado, mas sem o conhecimento necessário e total nesta área. Utilizamos em parte. Os secretários de saúde dos municípios consorciados contribuem para a gestão estratégica de custos. O consórcio pouco utiliza. Estamos em fase de análise.* Um dos respondentes disse que o CIS não está preparado para usar a GEC e complementa dizendo que é uma ferramenta muito pouco usada nos órgãos públicos”. Outro entende que a atividade do consórcio não está relacionada à GEC. E ainda mais um diz que o CIS é *mero repassador*

de valores e os custos operacionais são suportados pelas taxas pagas pelos municípios. Mauss e Souza (2008) já haviam atestado a ausência de uma cultura de custos na administração pública brasileira. Ainda, assim, a preocupação com a redução de custos aparece em primeiro lugar dentre os motivos de associação por parte dos municípios.

Verifica-se uma assimetria entre discurso e prática. A postura dos CIS perante a gestão de custos não condiz com os objetivos dos municípios. Alemão, Gonçalves e Drumond (2013) apontam a falta de informação de custos padronizada e apropriada para o processo decisório na área da saúde. Eficiência refere-se à otimização do uso dos recursos e entrega de valor. Está diretamente relacionada a custos. Porém, conforme Kumar e Shafabi (2011), não se trata somente de cortar custos, mas de unir atitude e técnica voltadas a valor e resultado. Vale chamar a atenção para a resposta do consórcio CISGA que reconhece o uso ainda gradual da GEC. Porém, declaram estar trabalhando na elaboração de seu plano plurianual e percebem a influência da gestão de custos para estabelecer uma visão de longo prazo *permitindo desta forma um planejamento estratégico das ações do consórcio* conforme resposta colhida pela pesquisa. E o CI Jacuí entende que a gestão de custos está contemplada em seu planejamento plurianual ao propor o ajuste entre recursos e necessidades da demanda.

Para este tema, o CIMAU Rodeio teve melhor resultado, 6,86 de média em relação ao conhecimento dos seus custos, e 5,63 de média para a utilização das técnicas. Apesar disso, o respondente entende que GEC *É monitorar os custos mediante planilhas de acompanhamento* e diz que *o consórcio pouco utiliza*, talvez entendendo que utilize na justa medida de sua necessidade. Neste bloco o CIRC se destaca por suas respostas, tendo atribuído indiferença, valor 4, para todos os itens da Tabela 9 e 1 para todos os itens da Tabela 10, declarando não utilizar nenhuma das técnicas de gestão de custos, embora o gestor alegue pleno conhecimento das técnicas relacionadas. E informa, ainda, que estão em fase de análise para a implantação da gestão de custos. Também o CONISA e o COIS declararam não utilizar ferramentas de gestão de custos.

4.1.4.4 Planejamento Operacional

A Tabela 11 apresenta as avaliações referentes às práticas relacionadas ao Orçamento Operacional.

Tabela 11 - Planejamento Operacional – BLOCO E

Bloco E - Planejamento Operacional	CIS	Discordo			Neutro	Concordo			RM	DP
		1	2	3	4	5	6	7		
-Utiliza Orçamento Operacional como instrumento de gestão.	12	0	0	1	0	1	3	7	6,25	1,22
-O orçamento é revisado durante o período de execução das atividades.	12	0	0	0	3	0	2	7	6,08	1,31
-O presidente e o conselho cobram objetivos estabelecidos.	12	0	0	2	2	1	2	5	5,50	1,62
-Utiliza Demonstração do Resultado projetada e real.	12	2	0	0	1	1	1	7	5,50	2,32
-Utiliza Orçamento de Capital (Imobilizações).	12	2	0	1	0	1	2	6	5,33	2,35
-Utiliza Balanço Patrimonial projetado e real.	12	3	0	1	0	0	2	6	5,00	2,66
-Utiliza Orçamento de Caixa projetado e real.	12	2	1	0	3	0	1	5	4,75	2,42
Totais	84	9	1	5	9	4	13	43	5,49	1,98

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Análise detalhada dos dados consolidados na Tabela 11 indica que apenas o Consórcio Centro Sul declara não utilizar o orçamento como instrumento de gestão. A importância do Orçamento Operacional pode ser aferida por meio da adesão da maioria dos CIS às práticas de revisão e demonstrações de resultado e pela cobrança dos objetivos por parte da diretoria. Apesar disso, apresenta desvios padrões significativos referente à utilização das peças orçamentárias, o que significa que não há um padrão na adoção do orçamento como ferramenta gerencial por parte dos CIS.

Em questão aberta, quando perguntados se o CIS utiliza efetivamente o Orçamento como ferramenta de planejamento, apenas 5 de 11 responderam afirmando a utilização com intensidade. Os demais responderam que usam em parte ou admitem que usam somente para atender a legislação. Ferreira e Diehl (2012) destacam a importância do Orçamento como desdobramento e comunicação do Planejamento Estratégico. Considerando que 10 dos 12 CIS declararam trabalhar com base em Planejamento Estratégico, parece haver uma certa negligência em

usar o Orçamento para este fim. Porém, dado ao reconhecimento do orçamento como ferramenta de gestão, mais uma vez depreende-se que o foco dos consórcios é a execução, no curto prazo, das estratégias e demandas definidas pelos municípios.

Conforme também exposto pelos respondentes, a preocupação maior é alcançar as metas orçamentárias. Porém, Luque et al. (2008) advertem que o mero cumprimento do rito orçamentário não garante a eficiência operacional. Por princípio, cumprir a meta significa manter os dispêndios dentro dos recursos alocados, o que não significa o melhor uso disponível para este recurso, conforme enfatizado pelos autores.

4.1.4.5 Execução e Controle

Em relação às práticas de execução e controle o item de maior escore foi controles internos. Este resultado chama atenção, pois em consulta documental, a partir de informações e documentos disponibilizados na internet referente aos CIS, controles internos foi o elemento de governança menos evidenciado, conforme enfatizado por Reis e Diehl (2014). Isso pode significar que os CIS não divulgam a existência destas práticas ou, como integrantes da administração pública indireta dos entes federados consorciados, consideram como controle interno aquele realizado pelos municípios associados através das prestações de contas. Somente o consórcio CONISA informou não praticar o controle interno. Este CIS atribuiu escore 1 a todas as práticas deste bloco. Somente reconheceu prestar contas para o Tribunal de Contas do Estado e para os municípios participantes, o que é obrigatório por lei.

Tabela 12 - Execução e Controle – Bloco F

Bloco F - Execução e Controle	CIS	Discordo			Neutro		Concordo		RM	DP
		1	2	3	4	5	6	7		
- Controles internos	12	1	0	0	0	0	2	9	6,33	1,72
- Gestão do ativo fixo	12	1	1	0	2	0	2	6	5,42	2,15
- Fluxo de caixa	12	2	0	0	1	1	2	6	5,42	2,27
- Auditoria Interna	12	2	0	0	2	0	1	7	5,42	2,35
- Sistemas de Informações Gerenciais	12	1	0	0	2	3	3	3	5,25	1,71
- Indicadores financeiros	12	1	0	0	4	1	3	3	5,08	1,78
- Gestão de Tesouraria	12	4	0	0	1	0	4	3	4,42	2,64

- Indicadores não financeiros	12	4	0	0	4	3	1	0	3,42	1,88
Totais	96	16	1	0	16	8	18	37	5,09	2,07

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Apesar dessa pouca evidência documental, os dados da Tabela 12 mostram que os Controles Internos são declarados os de maior uso pelos respondentes. Isso pode significar a ênfase da gestão voltada para a comprovação dos atos de gestão conforme as previsões legais. A preocupação em demonstrar a correta aplicação dos recursos e procedimentos legais para aquisição de bens e serviços (Lei nº 8.666/93).

A adoção de práticas de execução e controle obteve 63 escores positivos de um total de 96 escores selecionados, representando 65%. Porém, pelos desvios padrões apurados pode-se verificar uma heterogeneidade do grau de concordância quanto à adesão às práticas de execução e controle e até uma certa polarização dos escores obtidos se considerarmos o ponto neutro (escore 4) com os escores negativos. Assim, comparando este bloco com o bloco anterior, percebe-se que a gestão é muito mais embasada no controle orçamentário do que em outras práticas de gestão.

Práticas de gerenciamento e controle da operação e dos resultados também proveem informações para o controle externo, seja qual for a instância, interna, externa, social ou judicial, permitindo a mobilização de diferentes frentes para e pelo aprimoramento dos serviços públicos em atendimento às demandas da sociedade. Antunes e Feijão (2013) defendem que as ações de auditoria realizadas pelo DENASUS em relação aos recursos federais aplicados em saúde pelos municípios atuam na qualificação da gestão da saúde pública. Segundo as autoras, ao deixar de ter caráter de mera punição, a auditoria corrige inconformidades, orienta a correta aplicação dos recursos, assim contribuindo para tomada de decisão, promovendo a efetividade dos serviços em saúde. Porém, informações puramente financeiras não permitem avaliar a efetividade da atuação dos CIS. O baixo escore alcançado pelo item Indicadores não Financeiros (Tabela 12), reforça o entendimento de que a ênfase da atuação dos CIS está na gestão dos recursos financeiros e cumprimento das metas orçamentárias, muito mais do que na efetividade da prestação do serviço em saúde a entrega de benefício para a população.

Após identificar as práticas de gestão econômica e financeira utilizadas pelos Consórcios Intermunicipais de Saúde, foram selecionadas 34 proposições, de um total de 52 proposições, para avaliar o grau de adesão ao uso das práticas pelos CIS. A Tabela 13 apresenta as médias agrupadas pelos temas propostos. Esta classificação não contempla todas as proposições anteriormente apresentadas por subtema pois, para compor esta classificação foram desconsideradas proposições que se contrapunham ou se complementavam no intuito de validar as respostas por subtemas. Por esta razão, o RM nos quadros por subtema e o RM apurado na classificação apresentam pequenas variações. As proposições e as médias obtidas na classificação a seguir, Tabela 13, podem ser verificadas no Apêndice A.

Tabela 13 - Classificação do uso das práticas por Subtema

Divisão	Tema / Subtema	RM	Clas
Bloco B	Planejamento Estratégico.	5,27	2º
Bloco C	Contabilidade Estratégica.	4,57	4º
Bloco D	Gestão Estratégica de Custos.	4,03	5º
Bloco D.6	- Gestão Estratégica de Custos, uso da informação de custos.	5,60	
Bloco D.7	- Gestão Estratégica de Custos, técnicas e práticas relacionadas.	3,05	
Bloco E	Planejamento Operacional.	5,37	1º
Bloco E.9	- Uso do Orçamento Operacional como suporte à gestão no CIS.	6,25	
Bloco E.9.1	- Utilização das peças orçamentárias.	5,15	
Bloco F	Execução e Controle - grau de utilização de práticas.	4,87	3º
	Escore Médio Geral	4,60	

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Dentre as proposições selecionadas, a avaliação de desempenho econômico e financeiro por meio das demonstrações contábeis foi a que recebeu os maiores escores ficando com média de 6,67 e desvio padrão de apenas 0,85. Praticamente unanimidade entre os CIS. Muito provavelmente em função das previsões legais referentes à contabilidade pública e a evidenciação dos atos administrativos. (CASTRO, 2011).

Embora o tema Execução e Controle apareça em terceiro lugar dentre aqueles apresentados na Tabela 13, com ranking médio de 4,87, Controles Internos, como sub tema, vêm em segundo lugar aparecendo com média de 6,33 e desvio

padrão de 1,65 (Apêndice B). Este desvio padrão foi motivado pelo consórcio CONISA ao atribuir escore 1 para este item, em oposição aos demais CIS que atribuíram 6 ou 7. Talvez até em razão de como se entende a atividade de Controle Interno. Podem ter considerado o controle realizado pelos municípios associados ou o controle do próprio CIS para cumprimento dos requisitos legais de transparência e responsabilidade fiscal. Lessa (2014) afirma existir um entendimento comum de que controle interno nos entes públicos restringe-se ao controle orçamentário e financeiro. E complementa dizendo que um sistema de controle interno deveria ter maior abrangência sobre os atos funcionais públicos.

Planejamento Estratégico aparece na segunda colocação entre os temas com média 5,27, conforme comentado em tópico específico. Entre os grandes temas, Planejamento Operacional resta em primeiro com média de 5,37. O uso do Orçamento Operacional como ferramenta de suporte à gestão aparece como terceiro item no *ranking* geral das proposições, com 6,25 de média e 1,68 de desvio padrão. Também está relacionado a exigências legais no que diz respeito ao cumprimento de metas orçamentárias. Por outro lado, as práticas que menos pontuaram, todas com média abaixo da escala central (escore 4) são as práticas relacionadas à gestão estratégica de custos, cuja função é gerar informações que orientem a tomada de decisão quanto ao planejamento e consumo de recursos demandados pelas operações. Assim, os achados aqui descritos, fazem crer que a gestão dos CIS é realmente direcionada pelo formalismo e enquadramento legal.

A seção a seguir apresenta o nível de adesão dos CIS às práticas de gestão e estabelece entre eles um Ranking conforme os escores atribuídos.

4.1.4.6 Ranking Médio dos Consórcios

Conforme o objetivo da pesquisa, identificar as práticas de gestão econômica e financeira pelos consórcios públicos intermunicipais de saúde estudados, pela percepção dos seus gestores, foram estabelecidas proposições *chave* organizadas por subtemas com o intuito de aferir o grau de utilização das práticas, tendo como parâmetro o Ranking Médio obtido através da média ponderada dos escores. Assim, as proposições selecionadas e seus respectivos RM são as relacionadas no Apêndice A.

A partir dos escores de concordância ou discordância atribuídos a cada proposição, foi possível estabelecer um ranking para os CIS classificando-os conforme as práticas de gestão econômica e financeira utilizadas, na percepção dos seus gestores. A Tabela 14 apresenta a frequência absoluta dos escores atribuídos pelos respondentes, a média e desvio padrão para cada CIS. O ranking foi estabelecido pela classificação (em ordem decrescente) dos CIS conforme a média dos escores atribuídos.

Tabela 14 - Ranking Médio dos Consórcios

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

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

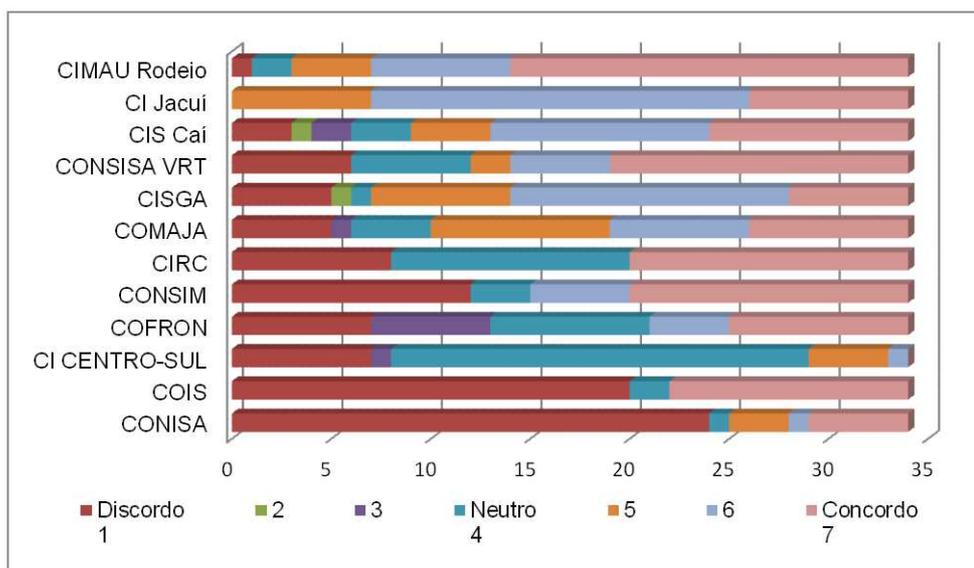
Em uma visão geral, 57% dos pontos foram atribuídos à avaliação positiva quanto à adesão às práticas de gestão econômica e financeira, sendo que a escala máximo, 7, foi a que mais pontuou dentro do conjunto, 121 pontos, ou seja 29,7% dos escores atribuídos. Os respondentes conferiram 110 pontos, 26,9%, aos escores de discordância e 63 pontos foram atribuídos ao ponto neutro, significando 15,4% dos escores. Com isso, o RM geral ficou em 4,60, e desvio padrão de 2,31, muito próximo ao ponto neutro, o que significa que os consórcios têm uma avaliação positiva quanto ao uso de práticas de gestão econômica e financeira. Porém, este uso é parcial, considerando que somente 29,6% (121 pontos em 408 possíveis) foram avaliados em sua plenitude.

Análise específica mostra que dentre os CIS pesquisados, o CIMAU Rodeio aparece como o consórcio que obteve melhor média nos escores atribuídos pela avaliação dos respondentes. O único item com avaliação negativa

foi Análise de Ponto de Equilíbrio, com escore 1, posicionando-se neutro para dois itens, Custo *Kaizen* (relativo à melhoria contínua), e Técnicas de Análise sobre Investimentos. O CIMAU Rodeio é o mais antigo dos CIS avaliados, constituído em 1984. O atual gestor declara estar há 10 anos no cargo. Tanto o tempo de existência do consórcio quanto o tempo no cargo podem contribuir para explicar o resultado encontrado. Se por um lado, por representar um nível de maturidade da organização onde novas técnicas vão sendo incorporadas e o aprendizado proporcionado se consolida, por outro, uma experiência mais longa pode influenciar o respondente pela crença de seu domínio de técnicas gerenciais, mesmo que não se reflitam plenamente na prática.

A organização dos dados apresentada no Gráfico 1 permite visualizar a distribuição dos escores obtidos para cada consórcio. A segunda colocação ficou com o CI Jacuí, com média de 6,03 e desvio padrão de 0,66. É o menor desvio padrão da amostra. Foram atribuídos somente escores positivos, o que significa que o respondente entende que este consórcio faz uso, em maior ou menor grau, de todas as práticas propostas. Os menores escores atribuídos foram em relação a técnicas e práticas de custos.

Gráfico 1 - Escore por CIS - Frequência Absoluta



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

Percebe-se a disparidade entre os dois extremos do gráfico, sendo que o CIS CIMAUI Rodeio concorda com 31 das 34 assertivas avaliadas, ou seja 91,18% sendo que quase 60% no escore máximo (7) e apenas duas no ponto neutro e um discordo totalmente. No outro extremo, O CONISA discorda totalmente de 24 das 34 assertivas e concorda apenas com nove, sendo somente 5 plenamente. Outros comportamentos extremos são percebidos. O COIS, com 20 das 34 assertivas em *discordo plenamente* e 12 em concordo plenamente, optando pelos extremos da escala e duas respostas nulas. O CI Centro Sul que optou pelo escore neutro em 21 das 34 assertivas, ou seja, 61,76%, fato justificado pela respondente por estar há apenas seis meses no cargo e estarem reorganizando o consórcio.

Embora organizados para os mesmos fins, atendendo ao mesmo regramento legal e sujeito aos mesmos princípios, verifica-se a disparidade entre os CIS em relação às suas características de gestão. Para validar o Ranking proposto para os CIS, os escores obtidos por CIS foram submetidos à análise de *cluster*. A Tabela 15 confirma a disparidade dos CIS referente ao uso das práticas de gestão econômica financeira.

Tabela 15 - Possibilidades de Agrupamentos

A ponderação	Clusters									
	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2
1:CIMAUI Rodeio	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
2:CI Jacuí	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
3:CIS Cai	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1
4:COMAJA	3	2	1	1	1	1	1	1	1	1
5:CONSISA VRT	4	3	2	1	1	1	1	1	1	1
6:CISGA	5	4	3	2	1	1	1	1	1	1
7:COFRON	6	5	4	3	2	1	1	1	1	1
8:CIRC	7	6	5	4	3	2	1	1	1	1
9:CONSIM	8	7	6	5	4	3	2	1	1	1
10:CI CENTRO-SUL	9	8	7	6	5	4	3	2	1	1
11:COIS	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
12:CONISA	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2

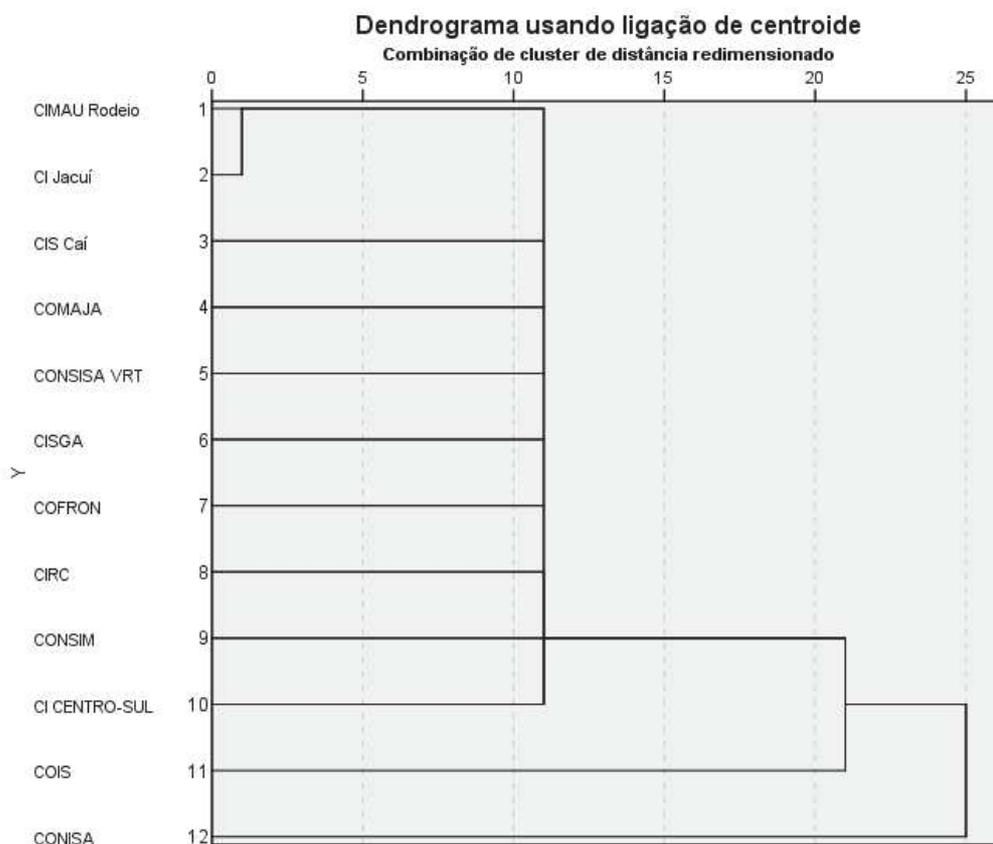
Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

A Tabela 15 apresenta as possibilidades de agrupamentos conforme a quantidade de *Clusters* que se deseja formar para análise. Assim, a primeira linha indica a quantidade de *Clusters* que se deseja formar e os valores nas colunas indicam os componentes que formam cada *Cluster*, conforme esta quantidade. Para 12 elementos,

são apresentadas 10 possibilidades de agrupamento. Ou seja, é possível formar de 2 até 11 grupos, considerando que existe pelo menos um agrupamento constituído por dois elementos. Desta forma, pretendendo se estabelecer quatro grupos, por exemplo, a coluna 4, apresenta um agrupamento de 9 componentes, identificados pelo número 1 e mais três *grupos* de somente um componente cada, identificados pelos números 2, 3 e 4. Percebe-se, então, a dificuldade de formar grupos pois, embora aparentemente muito parecidos entre si, conforme aumenta o número de clusters aumenta o número de grupos de um único componente. Ou seja, pelos argumentos avaliados, não existe semelhança suficiente entre os CIS quanto a adoção e uso das práticas de gestão econômica e financeira para formar um segundo ou terceiro grupo com dois ou mais componentes.

À primeira vista, os indivíduos são perfeitamente dissimilares entre si, uma vez que ampliando o número de clusters não se apresentam valores repetidos para mais de um elemento, o que caracterizaria sua proximidade em similaridade. Porém, ao se avaliar o Dendograma (Figura 4) resultante da distribuição proposta, observam-se coincidências com a classificação proposta para os CIS a partir do ranking médio. Assim agrupados os CIS podem ser caracterizados conforme proposição de Soutes (2006) e segregados conforme o estágio em que se encontram em relação as práticas de gestão econômica e financeira que utilizam.

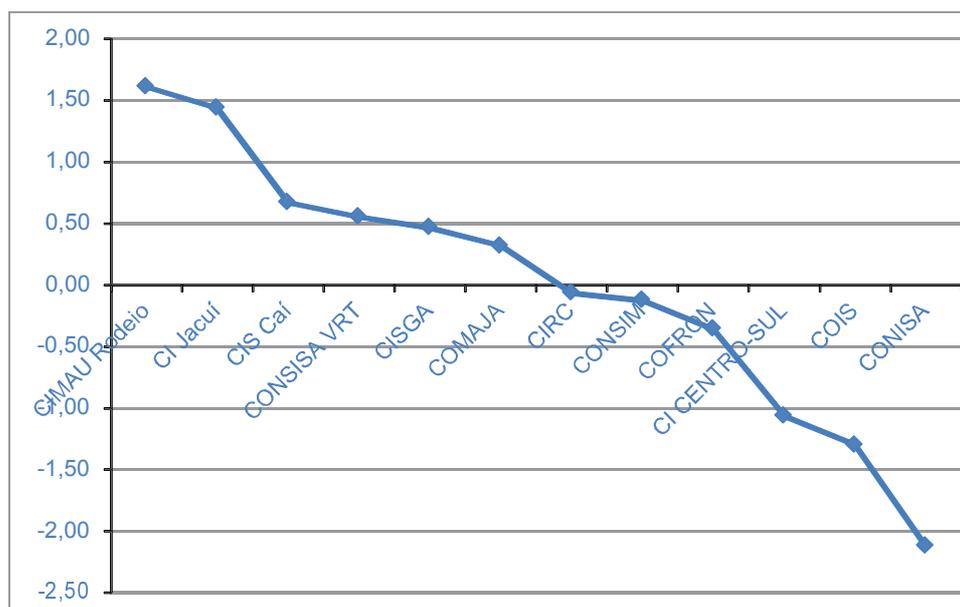
Figura 4 - Dendograma



Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Os consórcios CIMAU Rodeio, CI Jacuí e CIS Cai ocupam o extremo superior tanto do gráfico quanto do ranking nesta mesma ordem. Ou seja, obtiveram os melhores escores em relação às práticas adotadas, o que significa que utilizam as práticas relacionadas em maior grau que os demais consórcios. Os consórcios CI Centro-Sul, COIS e CONISA têm o mesmo comportamento no extremo inferior do gráfico e do ranking, pois, obtiveram os menores escores. Portanto, utilizam menos práticas de gestão e/ou tem uma posição neutra em relação às práticas. Os outros seis consórcios alternam posições diferentes comparando entre o Gráfico 1 (Ranking Médio) e o Dendrograma, mas, sem muita distância nas posições que ocupam em um e outro. Verifica-se então pelo Dendrograma a possibilidade de se estabelecer três grupos, um composto pelos CIS CIMAU Rodeio e CI Jacuí, outro pelos consórcios COIS e CONISA e o terceiro pelos demais consórcios. Ao se traçar uma linha da diferença entre o RM dos CIS e o RM médio da amostra (4,60) é possível visualizar o comportamento previsto pelo Dendrograma, ilustrado no Gráfico 2.

Gráfico 2 - RM por consórcio



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa.

Sendo o ponto 0 do eixo Y, equivalente ao RM médio da amostra (4,60), verifica-se a posição dos mesmos CIS CIMAUI Rodeio e CI Jacuí, com RM acima de 6 pontos e no extremo oposto os CIS COIS e CONISA, podendo-se acrescentar neste grupo o CIS CI Centro Sul pelo critério RM inferior a 4, ponto neutro. E o terceiro grupo formado pelos demais consórcios posicionados próximos do eixo X, em torno de um ponto abaixo e um ponto acima do RM da amostra.

Ao se estabelecer um paralelo com os estágios evolutivos da contabilidade gerencial, conforme proposto pelo Institute of Management Accountants (IMA) e apresentado por Soutes (2006), pode-se caracterizar os CIS de acordo com as práticas de gestão econômica e financeira identificadas. Significa dizer que os consórcios CIMAUI Rodeio, CI Jacuí e CIS Cai estão alinhados ao estágio 3 e evoluindo para o estágio 4, pois declaram uma utilização mais plena das ferramentas gerenciais, principalmente relacionadas a gestão estratégica de custos e contabilidade estratégica. Ferramentas, tais como, indicadores não financeiros, painel de indicadores (BSC), planejamento estratégico e melhoria contínua, voltadas para o monitoramento e orientação das atividades visando o uso efetivo dos recursos e geração de valor para os usuários dos serviços de saúde.

Os consórcios CONSISA VRT, CISGA, COMAJA, CIRC, CONSIM e COFRON encontram-se no estágio 2 tendendo para o estágio 3 pois tem sua gestão fortemente embasada no planejamento e execução orçamentária. Porém, sua gestão é estabelecida sobre planejamento estratégico e utilizam, mesmo que em menor grau, ferramentas de controle e práticas de custos.

O terceiro grupo, composto pelos consórcios CI Centro Sul, COIS e CONISA, pode-se classificar como estágio 2. Porém, a principal característica deste grupo é justamente sua heterogeneidade. O CI Centro Sul basicamente posicionou-se imparcialmente quanto às afirmativas, fato justificado pela respondente de que assumiu há menos de um ano. Disse que estavam com um volume muito baixo de operações com os municípios e que estão fazendo um trabalho de sensibilização para retomar o nível de atividades com os municípios. O consórcio COIS dá mais ênfase às práticas de controle em detrimento das atividades de contabilidade estratégica e gestão estratégica de custos. A Tabela 16 apresenta o ranking dos CIS conforme a utilização das prática de gestão econômica e financeira.

Tabela 16 - Classificação dos CIS quanto ao uso das práticas

Grupo	CIS	Classificação	Média	DP	Estágio
1	CIMAU Rodeio	1°	6,21	1,28	3 → 4
	CI Jacuí	2°	6,03	0,66	
	CIS Caí	3°	5,26	1,85	
2	CONSISA VRT	4°	5,15	2,21	2 → 3
	CISGA	5°	5,06	1,94	
	COMAJA	6°	4,91	1,93	
	CIRC	7°	4,24	2,2	
	CONSIM	8°	4,53	2,35	
	COFRON	9°	4,47	2,69	
3	CI CENTRO-SUL	10°	3,53	1,38	2
	COIS	11°	3,29	2,82	
	CONISA	12°	2,47	2,35	
	Amostra		4,6	2,31	

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Devidamente classificados os CIS conforme identificadas as práticas de gestão econômica e financeira por eles utilizadas, independentemente da diversidade na adoção das práticas, verifica-se a ênfase no planejamento e controle da execução orçamentária e na avaliação de desempenho econômico e financeiro por demonstrações contábeis. Reforça assim, o anteriormente exposto em relação à gestão voltada para o estrito cumprimento das obrigações legais normativas. Estes achados estão alinhados com os estudos de Luque et al. (2008), Souza (2009) e Souza, Ortiz e Almeida (2013), que verificaram a necessidade de se desenvolver e aprimorar a cultura de uso gerencial das técnicas de contabilidade e, principalmente, gestão de custos por sua importância para a gestão econômica e financeira.

4.2 Análise Estatística Exploratória

Esta seção busca explorar elementos que influenciam no grau de adoção das práticas de gestão econômica e financeira, conforme os perfis identificados e estabelecidos pelo ranking dos CIS. Também são testadas as médias de índices de desenvolvimento em saúde dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul, no intuito de avaliar se o consorciamento tem impacto sobre estes índices.

4.2.1 Correlação entre Perfil e Variáveis dos CIS

Identificadas as práticas e devidamente classificados os CIS de acordo com o grau de utilização, algumas correlações foram testadas frente ao RM alcançado pelos CIS, procurando variáveis que possam explicar os escores e a classificação referente às práticas de gestão econômica e financeira utilizadas. Considerando que o coeficiente de correlação igual a 1 indica correlação positiva perfeita, correlação igual a -1 indica correlação negativa perfeita e coeficiente igual a zero indica inexistência de correlação, Gray (2014) propõe a seguinte escala de força de correlação, de 0,10 a 0,29, pequena correlação, de 0,30 a 0,49, média correlação e de 0,50 a 1,00, grande correlação.

Na Tabela 17 é possível verificar que a variável ano de constituição que indica o tempo de existência do consórcio não tem nenhuma correlação com o *Ranking* Médio. Assim, embora seja de se supor que com o decorrer do tempo a organização

tenda a incorporar novas práticas e procedimentos em sua gestão (IKÄHEIMO; TAIPALEENMÄKI, 2010) não é o que se verifica neste caso.

Tabela 17 - Correlação RM x Antiguidade do CIS e Experiência do Gestor

CIS	RM	Tempo de constituição (até 2015)	Idade do Gestor Principal	Tempo no atual cargo/função	Tempo de experiência na área
CIMAU Rodeio	6,21	31	59	10	10
CI Jacuí	6,03	12	52	10	15
CIS Caí	5,26	11	73	8	8
CONSISA VRT	5,15	14	48	0	10
CISGA	5,06	8	45	3	20
COMAJA	4,91	22	45	8	8
CIRC	4,53	28	59	1	20
CONSIM	4,47	16	53	7	7
COFRON	4,24	29	44	17	17
CI CENTRO-SUL	3,53	19	48	0	12
COIS	3,29	30	64	10	10
CONISA	2,47	29	39	2	2
Correlação		- 0,0009	0,3083	0,2456	0,3321
Média		2.000	52	6	12
Desvio Padrão		7,24	9,33	4,92	5,24

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Observa-se que o consórcio CIMAU Rodeio é o mais antigo e alcançou o melhor RM dentre os CIS da amostra. Ainda assim, não se pode afirmar que o tempo de existência tenha relação com a maior adesão às práticas de gestão. Pode-se verificar que três dos mais antigos CIS da amostra estão próximo ao ponto neutro da escala e dois abaixo deste. Portanto, o nível de adoção das práticas de gestão econômica e financeira não é explicado pelo tempo de existência dos CIS.

Quanto à idade e tempo de experiência do gestor, verifica-se uma média correlação com o grau de adoção das práticas de gestão. Liguori e Steccolini (2012) destacam a importância do papel de liderança na condução de mudanças e adoção de novas práticas de gestão, o que pode indicar que idade e experiência são fatores que influenciam para uma maior ou menor capacidade de condução à mudança e adesão às práticas de gestão. Já o tempo no atual cargo apresenta uma menor correlação, o que demonstra que para a adesão às práticas de gestão pelos CIS, a experiência do gestor conta mais do que o tempo deste no atual cargo.

A Tabela apresenta as variáveis número de municípios associados, população total abrangida e PIB, que indicam o porte econômico da região compreendida pelos

CIS. A comparação entre o RM e a população abrangida e RM e PIB pode indicar se o porte econômico exerce influência sobre a necessidade dos CIS adotarem as práticas de gestão. Para a variável População a correlação é pequena. Já para a quantidade de municípios e PIB, o coeficiente indica uma média correlação. Isso pode indicar que ao atender um número maior de municípios, um melhor controle das atividades e resultados se faz necessário. Quanto ao PIB, pode-se atribuir às pressões externas, conforme Ikäheimo e Taipaleenmäki (2010) e Liguori e Steccolini (2012), ao se considerar que municípios de maior desenvolvimento econômico exercem maior pressão sobre o uso dos recursos públicos.

Tabela 18 - Porte econômico da região abrangida pelo CIS

(continua)

CIS	RM	Nro de municípios associados	População Total* (2013)	PIB* (2011)
CIMAU Rodeio	6,21	28	152	3.451
CI Jacuí	6,03	12	186	3.161
CIS Caí	5,26	27	222	4.817
CONSISA VRT	5,15	36	314	5.902
CISGA	5,06	10	243	7.222
COMAJA	4,91	29	283	8.517
CIRC	4,53	32	581	5.361

(conclusão)

CIS	RM	Nro de municípios associados	População Total*	PIB* (2011)
CONSIM	4,47	18	106	1.951
COFRON	4,24	25	245	5.298
CI Centro-Sul	3,53	13	242	4.619
COIS	3,29	10	78	1.352
CONISA	2,47	18	81	1.691
Correlação		0,3234	0,2213	0,3671
Média		22	228	4.445
Desvio Padrão		8,72	129,84	2.124,50

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa; Brasil (2011; 2014b; 2014c).

Nota: *valores expressos em milhares.

Para as variáveis despesas totais e despesas com saúde, Tabela 19, é possível afirmar que existe correlação com a adoção das práticas de gestão pois o coeficiente está acima de 0,6, o que pode indicar que consórcios que realizam

maiores despesas e, provavelmente, tem acesso a maiores recursos, tendem a ter maior preocupação com a gestão destes recursos. Interessante observar que a variável *Despesas Administrativas/Manutenção* apresentou um coeficiente de médio para pequeno, o que indica que maiores dispêndios desta natureza não necessariamente influenciam as práticas de gestão. Esse resultado é conflitante com o objetivo de *Redução dos custos de Gestão na área da Saúde*, o qual foi considerado o principal motivo de associação dos municípios aos consórcios.

Tabela 19 - Despesas dos CIS

CIS	RM	Despesas Total (2013)	Despesas Saúde (2013)	Despesas Saúde per Capita (2013)	Despesas Adm/Manut (2013)
CIMAU Rodeio	6,21	6.097.261	5.667.870	37,24	186.470
CI Jacuí	6,03	4.808.642	4.169.912	22,44	467.429
CIS Caí	5,26	12.068.978	11.185.593	50,45	483.384
CONSISA VRT	5,15	6.712.931	6.056.058	19,27	465.206
CISGA	5,06				
COMAJA	4,91	6.050.143	4.483.401	15,86	372.075
CIRC	4,53	4.186.548	3.566.832	6,14	575.813
CONSIM	4,47				
COFRON	4,24	4.164.842	3.930.702	16,07	234.139
CI CENTRO-SUL	3,53	1.339.963	1.067.093	4,40	173.718
COIS	3,29	3.224.064	3.063.632	39,19	160.432
CONISA	2,47	1.763.530	1.498.266	18,39	265.263
Correlação		0,6365	0,6157		0,4263

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa e Rio Grande do Sul (2014).

Os valores informados para os consórcios CISGA e CONSIM foram desconsiderados por constar zerado para *Despesas com Saúde* e *Despesas Administrativas/Manutenção*, respectivamente.

Assim, apresentadas as variáveis que podem explicar a maior ou a menor adesão dos CIS às práticas de gestão econômica e financeira, procedem-se à testes de médias para verificar se o consorciamento se converte em impacto sobre os indicadores de saúde e qualidade de vida dos municípios.

4.2.2 Teste-t: Duas Amostras Presumindo Variâncias Diferentes

Para fins de avaliação de desempenho Mauss e Souza (2008), além de avaliar as comparações entre orçado e realizado, propõem a apuração da eficiência econômica dos serviços públicos, comparando o custo dos serviços prestados frente ao custo destes mesmos serviços caso adquiridos na iniciativa privada. E para aferir

a eficácia da gestão pública, somente avaliando no longo prazo se os objetivos de promoção do bem comum são alcançados.

No caso em questão, não foi possível avaliar a eficiência econômica pela falta de acesso à informações referentes aos serviços de saúde prestados para a população via consórcios intermunicipais de saúde. Desta forma, propõem-se avaliar se o fato do município estar associado a um CIS tem impacto sobre seus índices de qualidade de vida e saúde. Para tanto, foram avaliados três índices, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) Longevidade, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) Saúde, e Índice de Desenvolvimento Sócio Econômico (IDESE) Saúde. A exemplo de Pinto e Coronel (2014), optou-se por estes índices, pois, embora tenham por objetivo mensurar o mesmo fenômeno, o desenvolvimento da saúde nos municípios, são construídos sobre metodologias diferentes e aplicados em abrangência mundial, nacional e estadual, respectivamente.

Através da ferramenta de Análise de dados do *software Excel* Teste-t: duas amostras presumindo variâncias diferentes, na comparação do índice IDHM Longevidade para os municípios do Estado do Rio Grande do Sul no ano de 2010, a média do índice para os municípios não associados (0,844) é superior a média do índice dos municípios associados à CIS (0,838). Conforme demonstra a Tabela 20.

Tabela 20 - IDHM Longevidade - 2010

	<i>Não Associado</i>	<i>Associado</i>
Média	0,844722543	0,838130031
Variância	0,000497853	0,000481468
Observações	173	323
Hipótese da diferença de média	0	
GI	347	
Stat t	3,154213456	
P(T<=t) uni-caudal	0,000874929	
t crítico uni-caudal	1,649256711	
P(T<=t) bi-caudal	0,001749858	
t crítico bi-caudal	1,966824003	

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa e PNUD (2014).

Verifica-se na **Erro! Fonte de referência não encontrada.0** que o valor do teste P bi-caudal é inferior à 0,05, valor de significância para um grau de confiança de 95%. Ou seja, o valor do teste P indica que a hipótese nula, de que não existe

diferença estatística entre as médias das variáveis das amostras, deve ser rejeitada. A rejeição da hipótese nula é também evidenciada pelo valor encontrado para o t Stat, 3,15, superior ao valor do t crítico, 1,96. Ou seja, além da área de não rejeição da hipótese nula na curva normal de distribuição de probabilidade. Portanto, deve ser aceita a hipótese alternativa de que as médias dos dois grupos testados são estatisticamente diferentes. Equivale a dizer que o Teste t valida a informação de que os municípios não associados tem maior IDHM no quesito Longevidade. Porém, para a variação do mesmo índice em dez anos, as médias são estatisticamente iguais, conforme Tabela 21.

Tabela 21 - IDHM Longevidade - variação 2000 - 2010

	<i>Não Associado</i>	<i>Associado</i>
Média	0,051757225	0,049789474
Variância	0,000664452	0,000625279
Observações	173	323
Hipótese da diferença de média	0	
gl	343	
Stat t	0,818716824	
P(T<=t) uni-caudal	0,20675822	
t crítico uni-caudal	1,649308199	
P(T<=t) bi-caudal	0,413516441	
t crítico bi-caudal	1,966904281	

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa; PNUD (2014).

Quando comparados os municípios pela variação do índice IDHM Longevidade, verifica-se que o valor de t stat, 0,81, é inferior ao t crítico, 1,96, na curva normal de distribuição de probabilidade e o valor do teste P bi-caudal, 0,41, é superior à 0,05, valor de significância para um grau de confiança de 95%. Equivale a dizer que participar ou não de CIS não exerceu influência sobre a variação do índice em questão no período compreendido entre os anos de 2000 à 2010.

Estudo do IPEA sobre os Consórcios Intermunicipais (LINHARES; MESSENBURG, 2014) verificou que a média do IDHM geral em 2010 dos municípios associados em consórcios da área da saúde era maior que a média do IDHM geral dos municípios não associados. No presente estudo, para o IDHM geral, não foi verificada diferença estatística entre as médias. O estudo do IPEA, considerando todos os municípios brasileiros apresenta índice médio de 0,641 do IDHM para os municípios não consorciados e uma média de 0,681 do IDHM para os municípios consorciados. Já, nesse estudo encontrou-se uma média de 0,718 para o IDHM dos

municípios não associados e uma média de 0,710 para os municípios associados. Assim, não é possível inferir que a participação ou não em consórcio intermunicipal de saúde tenha impacto no nível dos índices IDHM.

A Tabela 2 **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, apresenta o resultado comparativo do teste T entre municípios não associados e associados à CIS para o Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM) e para o Índice de Desenvolvimento Socioeconômico (Idese) dos municípios do Rio Grande do Sul. Em relação ao IFDM, considerado somente o índice para o aspecto saúde, não se comprovou diferença entre as médias. Ou seja, não existe diferença estatística quanto a este indicador para os municípios não associados ou associados aos CIS, tanto no ano de 2011 quanto na variação 2005-2011. o que significa que não se comprova interação entre estar ou não associado à CIS e o indicador IFDM para a saúde.

Tabela 222 - IFDM e IDESE

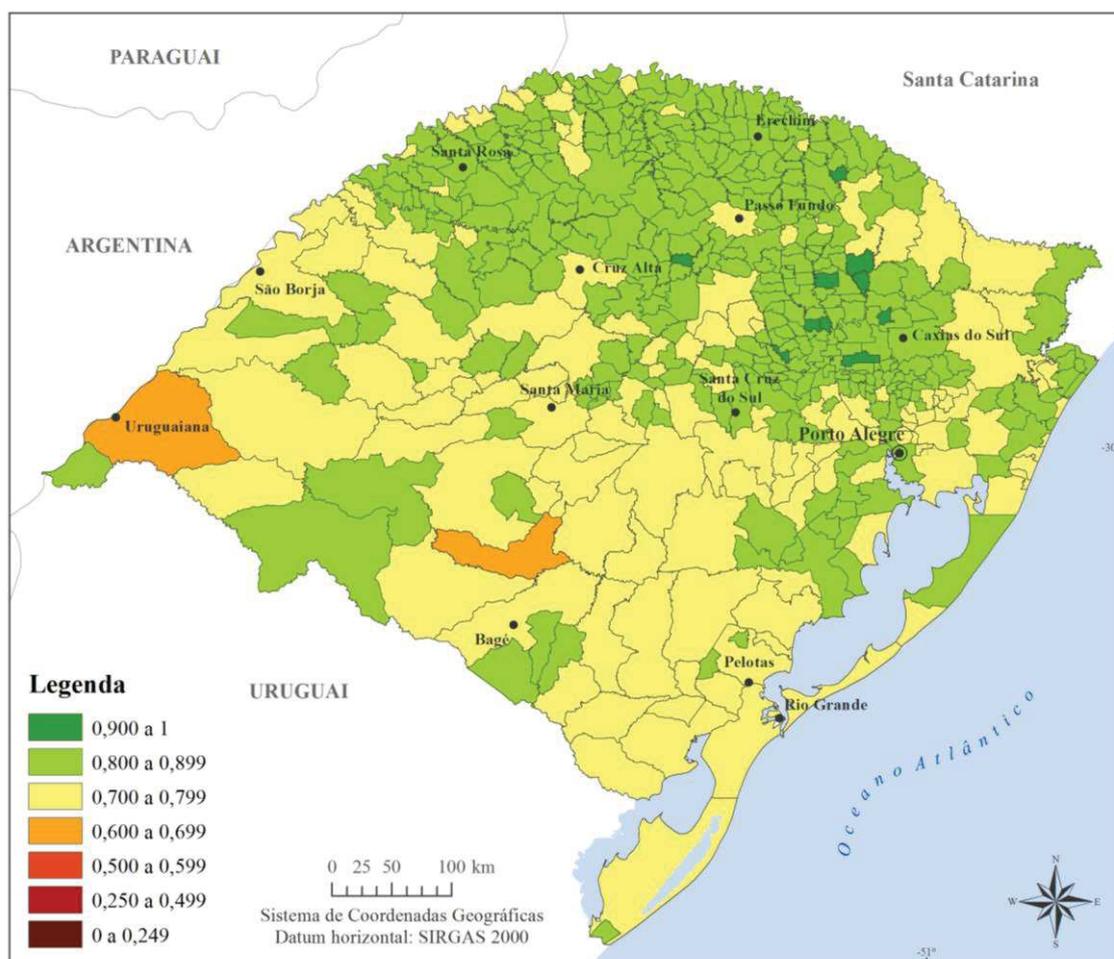
	Média não CIS	Média assoc CIS	P(T<=t) bi-caudal	Stat t	t crítico bi-caudal	H0
IFDM Saúde 2011	0,825	0,843	0,0648661	-1,853320965	1,968293	Aceita
Varição IFDM Saúde 2005-2011	0,049	0,063	0,1319741	-1,509950151	1,966884	Aceita
IDESE Municipal saúde 2010	0,823	0,825	0,6305797	-0,481376928	1,967451	Aceita
IDESE Municipal saúde 2007-2010	0,010	0,015	0,0334237	-2,134611787	1,966144	Rejeita

Fonte: FIRJAN (2014) e Rio Grande do Sul (2014b).

Quanto ao índice IDESE, no ano de 2010 não se identifica diferença estatística entre as médias. Ou seja, neste caso também não se comprova interação entre estar ou não associado a CIS e índice alcançado pelos municípios. Porém, na variação do IDESE entre 2007 e 2010, rejeita-se a hipótese nula de médias estatisticamente iguais pois, o valor P encontrado de 0,03, é inferior ao valor de significância 0,05 e o valor de estatística t, de -2,1346, é inferior ao valor negativo do ponto crítico encontrado, de -1,9661. Assim, verifica-se que existe relação positiva entre estar ou não associado à CIS e a variação do IDESE no período de 2007 a 2010.

Andreis (2014) chama atenção de que o IDESE saúde reflete a histórica divisão entre as regiões Norte do Rio Grande do Sul, maior desenvolvimento sócio econômico com municípios alcançando IDESE Saúde superior a 0,800, e Sul, menor desenvolvimento sócio econômico, conforme Figura 5. Talvez não por acaso, os CIS concentram-se na porção norte do estado, conforme Figura 6.

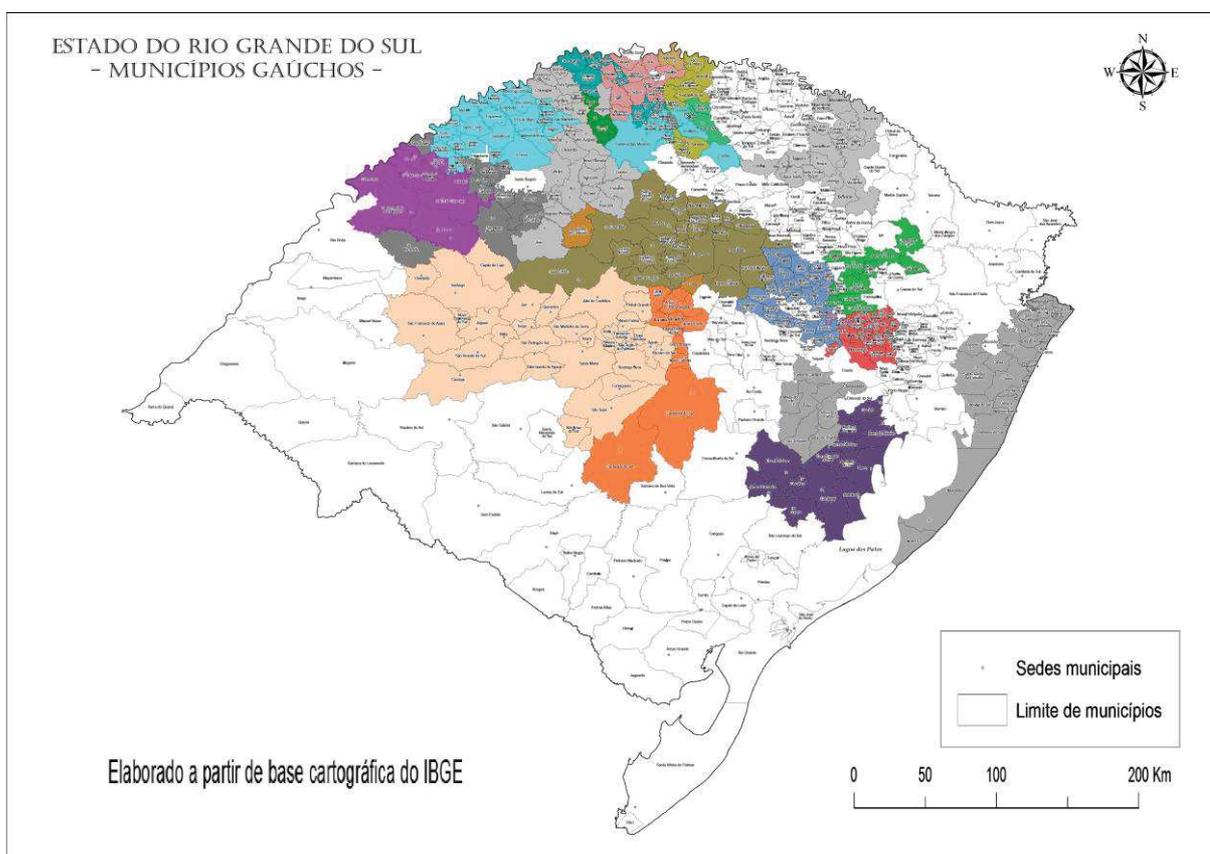
Figura 5 - IDESE Saúde, por municípios, no Rio Grande do Sul-2010



Fonte: Andreis (2014).

Porém, não se pode dizer que o fato de estar associado tenha relação direta com o desempenho em saúde. Outros fatores teriam que ser identificados e isolados para se chegar a esta conclusão. Basta verificar os valores despendidos em saúde pelos municípios em 2013. Do total de R\$ 1,887 bilhões gastos em saúde pelos municípios (considerando recursos provenientes dos três níveis, federal, estadual e municipal), somente R\$ 50 milhões foram realizados pelos CIS (BRASIL, 2014c), conforme valores declarados ao TCE, ou seja, apenas 2,65%. Nesta proporção, certamente não foram determinantes para este desempenho. Andreis (2014) explica que o índice IDESE saúde, embora seja a melhor nota entre os índices que compõem o IDESE, variou apenas 2% de 2007 para 2010. O fator que mais contribuiu para o aumento do índice foi a longevidade. O Estado do RS no quesito saúde teve um IDESE de 0,727, considerado uma classificação média, sendo alto acima de 800 e baixo abaixo de 0,499.

Figura 6 - Consórcios Intermunicipais de Saúde no Rio Grande do Sul



Fonte: Elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa e Municípios gaúchos com nomes (2014).

Assim, de acordo com os dados apresentados, não foi possível comprovar a relação entre os consórcios intermunicipais de saúde e o desempenho dos indicadores de saúde para os municípios, o que, portanto, não permite avaliar se a maior ou menor adoção de práticas de gestão econômica e financeira impacta no desempenho dos CIS. Considerando os principais motivos pelos quais os municípios associam-se em consórcio, o correto seria avaliar os CIS por sua eficiência na alocação dos recursos públicos. Porém, faltam dados disponíveis referentes à produção de serviços prestados por meio dos CIS, que permitam apurar se as despesas realizadas condizem com os serviços prestados.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O objetivo desta pesquisa foi analisar a utilização de práticas de gestão econômica e financeira por consórcios intermunicipais de saúde estabelecidos no Rio Grande do Sul. Para isso, desenvolveu-se referencial teórico como base para a definição da metodologia e elaboração da pesquisa. Foram então coletados e analisados os dados. A partir dos achados das análises realizadas, apresenta-se a conclusão do estudo.

5.1 Conclusão

Os achados revelam que dentre os gestores dos CIS prevalece a formação na área de gestão em nível de graduação e a senioridade, tanto em idade quanto pela experiência na função. Os testes de correlação demonstraram que o tempo de experiência na área (gestão pública), a idade do gestor e o período à frente da gestão podem ter influência sobre a adoção de práticas de gestão econômica e financeira, enquanto que o tempo de existência do CIS não indicou nenhuma correlação, o que pode indicar que a utilização destas ferramentas de gestão não são práticas institucionalizadas entre os CIS, e sim resultado do aprendizado e experiência do gestor. Isso leva a crer na necessidade da capacitação do corpo funcional como forma de incorporar estas práticas à cultura administrativa destas instituições.

Os achados também indicam que a gestão econômica e financeira dos CIS é muito mais fundamentada em orçamentos e demonstrativos contábeis obrigatórios por lei. Através da análise de cluster foi possível agrupar os CIS e compará-los aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial conforme proposto pelo Institute of Management Accountants (IMA) e apresentado por Soutes (2006). Verificou-se a preponderância no estágio 3, sendo que nenhum alcançou o estágio 4, e três CIS foram classificados como estágio 2. Embora o Planejamento Estratégico apareça em segundo lugar entre os temas avaliados, percebe-se os CIS mais como instância de execução do que de planejamento.

Por mais que os CIS tenham declarado redução de custos como motivo principal para adesão dos municípios aos consórcios, as práticas relacionadas à gestão estratégica de custos foram as que menos pontuaram. Do total de despesas

realizadas em saúde pelos municípios avaliados, somente 2,65% foram realizadas pelos CIS. Os CIS atuam mais especificamente com serviços de média complexidade em saúde, contratando com terceiros os valores de atendimentos, consultas e exames e gerenciando os repasses conforme serviços prestados. Atuam também na aquisição conjunta de medicamentos. Portanto, conclui-se que o objetivo dos CIS não é formular estratégias para reduzir custos e ampliar e qualificar a oferta. O CIS é a execução da estratégia dos municípios para reduzir custos. O CIS é a própria ferramenta operacional cujo objetivo é racionalizar recursos na gestão conjunta de serviços terceirizados de saúde. Por esta razão, faz uso reduzido das práticas de gestão econômica e financeira.

Assim, os municípios consorciados buscam reduzir os custos destas despesas pelo ganho de escala atuando em conjunto. E a preocupação precípua da gestão dos CIS é voltada para o cumprimento estrito das obrigações legais e normativas para si e para os municípios. Portanto, para os CIS o foco como cliente está no município e não no usuário do serviço de saúde.

Por fim, como não foram localizados dados referentes aos atendimentos e serviços de saúde realizados exclusivamente através dos CIS, não foi possível analisar seu desempenho por sua eficiência econômica. Os valores encontrados nas análises de médias não permitiram estabelecer diferenças entre municípios consorciados e não consorciados em relação aos índices de qualidade de vida e saúde. Assim, embora não se tenha avaliado o desempenho dos CIS conforme as práticas de gestão utilizadas, por não ser este o foco deste estudo, considera-se que a presente pesquisa alcançou seu objetivo principal ao apresentar a análise da utilização das práticas de gestão econômicas e financeiras pelos CIS.

5.2 Recomendações

Este estudo permitiu verificar que as práticas de gestão econômica e financeira tem uso restrito nos Consórcios Intermunicipais de Saúde, contrariando os preceitos da Nova Gestão Pública de difundir uma cultura gerencial na administração pública. Porém, ressalta-se a importância do tema gestão econômica e financeira para a administração pública e, especificamente, à área da saúde pública, dada a escassez de recursos e as demandas crescentes.

Assim, dadas as limitações do método do presente estudo, recomenda-se replicar os seus objetivos em estudo de casos múltiplos permitindo assim, aprofundar a pesquisa e confrontando com os resultados apresentados, comparando os consórcios conforme segregados pelo uso das práticas de gestão.

Outra análise importante seria avaliar a eficiência econômica dos CIS conforme o grau de utilização destas práticas, e compará-los entre si. É válido também verificar a necessidade de adotar ou não tais práticas frente ao porte e atividades desenvolvidas pelos CIS.

A análise da utilização das práticas de gestão econômica e financeira é muito válida também para outros segmentos do setor público, podendo avaliar o grau de evolução da cultura gerencial na administração pública.

REFERÊNCIAS

- ABDEL AL, S. F.; MC'LELLAN, J. D. Strategy and management accounting practices alignment and its effect on organizational performance. *Journal of Accounting – Business & Management*, [S.l.], v. 20, n. 1, p. 1–27, 2013.
- ABRÚCIO, F. L. O impacto do modelo gerencial na Administração Pública. Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. *Cadernos ENAP*, Brasília, n. 10, 1997.
- AGUILERA, R. V.; CUERVO-CAZURRA, A. Codes of Good Governance. *Corporate Governance: An International Review*, [S.l.], v. 17, n. 3, p. 376-387, 2009.
- ALEMÃO, M. M.; GONÇALVES, M. A.; DRUMOND, H. A. Estudo da utilização da informação de custos como ferramenta de gestão em organização pública: o estudo do SIGH–custos. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, Paraíba, v. 3, n. 1, p. 210-226, 2013.
- ALMEIDA, F.H.M. Consórcio municipal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 52, p. 525-531, 1958.
- ALMEIDA, L. B.; ANTONELLI, R. A.; SCHVIRCK, E.; LONGHI, F. L. Adoção, utilização e satisfação sobre as práticas de contabilidade gerencial pelas indústrias associadas e afiliadas ao Sindimetal-PR / Sudoeste: um estudo piloto. *RIC - Revista de Informação Contábil*, Recife, v. 5, n. 3, p. 59-77, 2011.
- ALMKLOV, P. G.; ANTONSEN, S. Making work invisible: new public management and operational work in critical infrastructure sectors. *Public Administration*, [S.l.], v. 92, n. 2, p. 477-492, 2014.
- ALVES, T.; GOUVÊA, M. A.; VIANA, A. B. N. Proposta de um Indicador Socioeconômico para os Alunos das Escolas Públicas dos Municípios Brasileiros. *DADOS – Revista de Ciências Sociais*, v. 57, n. 1, p. 129-166, 2014.
- AMARAL, S. M. S. DO; BLATT, C. R. Consórcio intermunicipal para a aquisição de medicamentos: impacto no desabastecimento e no custo. *Revista Saúde Pública*, São Paulo, v. 45, n. 4, p. 799-801, 2011.
- AMOS, K. Governança e governamentalidade: relação e relevância de dois conceitos científico-sociais proeminentes na educação comparada. *Educação e Pesquisa*, São Paulo, v. 36, n. especial, p. 23-38, 2010.
- ANDRADE, F.R.; NARVAI, P.C. Inquéritos populacionais como instrumentos de gestão e os modelos de atenção à saúde. *Revista Saúde Pública*, São Paulo, v. 47, n. 3, p. 154-160, 2013.
- ANDREIS, T. F. A saúde no Rio Grande do Sul segundo o novo IDESE. *Carta de Conjuntura FEE*, Porto Alegre, v. 23, n. 6, p. 21-23, 2014. Disponível em: <<http://carta.fee.tche.br/article-categories/saude/>>. Acesso em: 03 jan. 2015.

ANTUNES, M. N.; FEIJÃO, A. M. M. *Análise da utilização dos recursos federais transferidos aos municípios a partir das ações de auditoria realizadas pelo DENASUS em 2012*. Brasília, DF: Ministério da Saúde, Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa, Departamento Nacional de Auditoria do SUS – DENASUS, 2013.

ARAÚJO, A. M. P.; ASSAF-NETO, A. A contabilidade tradicional e a contabilidade baseada em valor. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, São Paulo, n. 33, p. 16-32, 2003.

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

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

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

BARBOSA-FILHO, E. A.; PEREIRA, L. I. Governança pública ou gerencialismo no SUS: uma análise dos modelos de gestão consorciada da saúde. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DA ALAS - ASSOCIAÇÃO LATINO-AMERICANA DE SOCIOLOGIA, 28., 2011, Recife. *Anais...* Recife: UFPE, 2011.

BENEDICTO, S. C.; GUIMARÃES JÚNIOR, E. S.; PEREIRA, J. R.; ANDRADE, G. H. N. Governança corporativa: uma análise da aplicabilidade dos seus conceitos na administração pública. *Organizações Rurais & Agroindustriais*, v. 15, n. 2, p. 286-300, 2013.

BERLE, A.A.; MEANS, G.C. *The modern corporation and private property*. 1. ed. New York: Harcourt Brace, 1968.

BESANKO, D.; RANOVE, D.; SHANLEY, M.; SCAEFER, S. *A economia da estratégia*. Porto Alegre: Artmed, 2012.

BICKERS, K.; POST, S.; STEIN, R. The political market for intergovernmental cooperation. In: VINCENT OSTROM: THE QUEST TO UNDERSTAND HUMAN AFFAIRS CONFERENCE. THE WORKSHOP ON POLITICAL THEORY AND PUBLIC POLICY, 2008. *Anais...* Bloomington, 2006.

BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 18, n. 4, p. 37-59, 2007.

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

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

_____. *Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990*. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 set. 1990a.

_____. *Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990*. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 1990b.

_____. *Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005*. Dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 07 abr. de 2005.

_____. *Lei Complementar Nº 141, de 13 de janeiro de 2012*. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 jan. de 2012.

_____. Conselho Nacional de Secretários de Saúde. *Assistência de Média e Alta Complexidade no SUS / Conselho Nacional de Secretários de Saúde*. Brasília, DF: CONASS, 2007. 248 p.

_____. *Decreto nº 6.017, de 17 de janeiro de 2007*. Regulamenta a Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, que dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 jan. 2007b.

_____. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. Núcleo da Saúde. *A saúde no Brasil: história do Sistema Único de Saúde, arcabouço legal, organização, funcionamento, financiamento do SUS e as principais propostas de regulamentação da Emenda Constitucional nº 29, de 2000*. Brasília, 2011.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (IBGE). *Economia*. Sistema de Contas Nacionais. Produto Interno Bruto dos Municípios 2011. Produto Interno Bruto a preços correntes e Produto Interno Bruto per capita segundo as Grandes Regiões, as Unidades da Federação e os Municípios - 2007-2011. 2011. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/pibmunicipios/2011/default_xls.shtm>. Acesso em: 05 ago. 2014.

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

_____. Ministério da Saúde. Departamento de Informática do SUS. *Informações de Saúde-TABNET. População residente - estimativas para o TCU - Rio Grande do Sul*. Brasília, DF, 2014b. Disponível em: <<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/tabcgi.exe?ibge/cnv/poptrs.def>>. Acesso em: 03 jul. 2014.

_____. Ministério da Saúde. Departamento de Informática do SUS. *Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde*. Brasília, DF, 2014c. Disponível em: <<http://siops-asp.datasus.gov.br/CGI/tabcgi.exe?SIOPS/serhist/municipio/indicRS.def>>. Acesso em: 03 jul. 2014.

_____. Ministério da Saúde. Secretaria Executiva. *Sistema Único de Saúde (SUS): princípios e conquistas*. Brasília, Df, 2000. 44 p.

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

BRESSER-PEREIRA, L.C. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado. In: BRESSER-PEREIRA, L. C.; SPINK P. (Ed.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998. p. 21-38.

BRESSER-PEREIRA, L.C. *Construção do Estado e administração pública: uma abordagem histórica*. São Paulo: FGV, 2005.

CAMPANÁRIO, M.A.; MURITIBA, S. N.; MURITIBA, P. M.; RIBEIRO, H. C. M. Governança corporativa em empresas públicas. *RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, Joaçaba, v. 13, n. 2, p. 689-718, 2014.

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

CHRISTENSEN, T.; LÆGREID, P.; STIGEN, I. M. *Performance management and public sector reform: the Norwegian Hospital reform*. Bergen: Stein Rokkan Centre for Social Studies, 2004.

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

CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DA SERRA GAÚCHA (CISGA). Garibaldi, 2014 Disponível em: <<http://www.cisga.com.br/>> Acesso em: 05 maio 2014

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

COUTINHO, F. M. A. Os consórcios públicos como instrumento potencializador de políticas públicas. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO–EnANPAD, 30., 2006, Salvador, 2006. *Anais...* Salvador, 2006.

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

CUGANESAN, S.; DUNFORD, R.; PALMER, I. Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency. *Management Accounting Research*, v. 23, n. 4, p. 245-260, 2012.

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

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DAVILA, A.; FOSTER, G.; LI, M. Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, [S.l.], v. 34, n. 3-4, p. 322-347, 2009.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. Avaliação da Capacitação do Profissional Contábil Sob a Óptica do Mercado: Um Estudo Exploratório. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2007. p.16.

DUNLEAVY, P.; MARGETTS, H.; BASTOW, S.; TINKLER, J. New public management is dead-long live digital-era governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, [S.l.], v. 16, n. 3, p. 467-494, 2006.

ERFURTH, A. E.; BEZERRA, F. A. Gerenciamento de resultados nos diferentes níveis de governança corporativa. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, São Leopoldo, v. 10, n. 1, p. 32-42, 2012.

FADUL, É.; SOUZA, A. R. Políticas de reformas da administração pública brasileira: uma compreensão a partir de seus mapas conceituais. In: Encontro da ANPAD – EnANPAD, 29., 2005, Brasília.. *Anais...* Brasília, DF: ANPAD Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2005. p. 12.

FALLEIROS, I.; LIMA, J. C. F. Saúde como direito de todos e dever do estado. In: PONTE, C. F. *Na corda bamba de sombrinha: a saúde no fio da história*. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2010. p. 237-276.

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

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). *Índice FIRJAN de desenvolvimento municipal*. Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <<http://www.firjan.org.br/ifdm/>>. Acesso em: 03 jul. 2014.

FERRAES, A. M. B.; CORDONI_JUNIOR, L. Consórcio de medicamentos no Paraná: análise de cobertura e custos. *Revista de Administração Pública*, v. 41, n. 3, p. 1-8, 2007.

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

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

FERREIRA, M. R. J. Sistemas Comparados : um estudo sobre os esquemas de financiamento europeus. In: Congresso Brasileiro de Política, Planejamento e Gestão em Saúde, 2., 2013, Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: Associação Brasileira de Saúde Coletiva (ABRASCO), 2013. p.1-20.

FREITAS, C. A. S. DE. Auditoria de gestão e estratégia no setor público. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 52, n. 4, p. 57-70, 2001.

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

FREITAS, H.; OLIVEIRA, M.; SACCOL, A.Z.; MOSCAROLA, J. O método de pesquisa survey. *Revista de Administração*, São Paulo, v. 35, n. 3, p.105-112, 2000.

FRENK, J. Dimensions of health system reform. *Health Policy*, [S.I.], v. 27, p. 19-34, 1994.

GELBARD, R.; GOLDMAN O.; SPIEGLER, I. Investigating diversity of clustering methods: an empirical comparison. *Data Knowledge Engineering*, [S.I.], v. 63, n. 1, 2007.

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

GONÇALVES, A. O conceito de governança. In: ENCONTRO DO CONPEDI, 14., 2005, Fortaleza. *Anais...* Fortaleza, 2005.

GOUVEIA, G. C.; SOUZA, W. V. de; LUNA, C. F.; SOUZA-JÚNIOR, P. R. B. de; SZWARCOWALD, C. L. Satisfação dos usuários do sistema de saúde brasileiro: fatores associados e diferenças regionais. *Revista Brasileira de Epidemiologia*, São Paulo, v. 12, n. 3, p. 281-296, 2009.

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

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

GUPTA, A.; GOVINDARAJAN, V. Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at Strategy implementation. *Academy of Management Journal*, [S.I.], v. 27, n. 1, p. 25-41, 1984.

HAN, J.; KAMBER, M. *Data mining: concepts and techniques*. 2nd ed. Amsterdam: Elsevier; San Francisco: Morgan Kaufmann, 2006.

HOFFJAN, A.; WÖMPENER, A. Comparative analysis of strategic management accounting in German-and English-language general management accounting textbooks. *Schmalenbach Business Review (SBR)*, [S.I.], v. 58, July, p. 234-258, 2006.

HOOD, C. A public management for all seasons? *Public Administration*, v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991.

HOOD, C.; DIXON, R. a Model of Cost-Cutting in Government? The great management revolution in uk central government reconsidered. *Public Administration*, [S.I.], v. 91, n. 1, p. 114-134, 2013.

IKÄHEIMO, S.; TAIPALEENMÄKI, J. The divergence and convergence of financial accounting and Institutional analysis of the U.S., *Germany and Finland*. *Die Betriebswirtschaft*, [S.I.], v. 70, n. 4, p. 349-368, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). Código das melhores práticas de governança corporativa. 4. ed. São Paulo, 2009.

JENSEN, M. C.; MECKLING W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, [S.I.], v. 3, p. 305-360, 1976.

JONES, L. R.; THOMPSON, F. Um modelo para a nova gerência pública. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, ano 51, n. 1, p. 41-80, 2000.

KALD, M., NILSSON, F., RAPP, B. On strategy and management control: The importance of classifying the strategy of the business. *British Journal of Management*, [S.I.], n. 11, p. 197-212. 2000.

KISSELER, L.; HEIDEMANN, F. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 40, p. 479-499, 2006.

KLERING, L.; SCHRÖEDER, C. S. Políticas e estratégias públicas municipais: novos desafios e perspectivas para o desenvolvimento local. *Redes*, Santa Cruz do Sul, v. 13, n. 2, p. 144-160, 2009.

KLETZ, F.; HÉNAUT, L.; SARDAS, J.C. New public management and the professions within cultural organizations: one hybridization may hide another. *International Review of Administrative Sciences*, [S.I.], v. 80, n. 1, p. 89-109, 2014.

KOOIMAN, J. Social-political Governance. Overview, reflections and design. *Public Management an international journal of research and theory*, [S.l.], v. 1, n. 1, p. 67-92, 1999.

KOTLER, P.; LEE, N. *Marketing no setor público*. Porto Alegre: Bookman, 2008.

KUMAR, A.; SHAFABI. Strategic cost management – suggested framework for 21 st Century. *Journal of Business and Retail Management Research*, [S.l.], v. 5, n. 2, p. 118-131, 2011.

LA PORTA, R.; LOPEZ-DE-SILANES, F.; SHLEIFER, A.; VISHNY, R. Investor protection and corporate valuation. *Journal of Financial Economics*, [S.l.], v. 58, n. 2, p. 3-27, 2000.

LESSA, A. M. *Controle na administração pública : uma proposta para o sistema de controle interno do poder executivo do Estado do Rio de Janeiro*, 2014. 57 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) -- Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2014.

LEVINE, D.M.; STEPHAN, D.F.; KREHBIEL, T.C.; BERENSON, M.L. Estatística: teoria e aplicações, usando Microsoft Excel em Português. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2012.

LIGUORI, M.; STECCOLINI, I. Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, [S.l.], v. 25, n. 1, p. 27-70, 2012.

LINHARES, P. T.; MESSEMBERG, R. P. Consórcios e características municipais: avanços na cooperação federativa?. In: BRASIL, Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. *Boletim de Análise Político-Institucional*, Brasília, DF, n. 6, p. 72, 2014.

LOPEZ, F.; BUGARIN, M.; BUGARIN, K. Rotatividade nos cargos de confiança da administração federal brasileira (1999-2013). *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 65, n. 4, p. 439-461, 2013.

LORENZETTI, J.; LANZONI, G. M. DE M.; ASSUIT, L. F. C.; PIRES, E. D. P.; RAMOS, F. R. S. Gestão em saúde no Brasil: diálogo com gestores públicos e privados. *Texto & Contexto - Enfermagem*, Florianópolis, v. 23, n. 2, p. 417-425, 2014.

LOURENÇO, C. D. S.; MAGALHÃES, T. F.; FERREIRA, P. A. Formação em Administração Pública no Brasil: desafios, perfil de formação e especificidades da área. *Administração Pública e Gestão Social*, Viçosa, v. 6, n. 4, p. 177-186, 2014.

LUQUE, C. A.; CRUZ, H. N.; AMARAL, C. M.; BENDER, S.; SANTOS, P. M. DOS. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 59, n. 3, p. 309-331, 2008.

MACHADO, J. A.; ANDRADE, M. L. C. Cooperação intergovernamental , consórcios públicos e sistemas de distribuição de custos e benefícios. *Revista Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 48, n. 3, p. 695-720, 2014.

MACKEY, T. B.; BARNEY, J. B. Incorporating opportunity costs in strategic management research: The value of diversification and payout as opportunities forgone when reinvesting in the firm. *Strategic Organization*, [S.I.], v. 11, n. 4, p. 347-363, 2013.

MAGALHÃES, R. ;BURLANDY, L. ;SENNA, M. C. M. Desigualdades sociais, saúde e bem-estar: oportunidades e problemas no horizonte de políticas públicas transversais. *Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 12, n. 6, p.1415-1421, 2007.

MALHOTRA, Naresh K. *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MALMMOSE, M. Management accounting versus medical profession discourse: Hegemony in a public health care debate – a case from denmark. *Critical Perspectives on Accounting*, [S.I.], p. 16, 2014. No prelo. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2014.05.002>>. Acesso em: 11 jan. 2015.

MARCOU, G. Présentation. La gouvernance: innovation conceptuelle ou artifice de présentation? In: ANNUAIRE DES COLLECTIVITÉS LOCALES. [S.I.], 2006. t. 26, p. 5-18.

MARINI, C.; MARTINS, H. Um modelo de gestão governamental para resultados. In: Seminário administração pública: análise contextual e propostas de modernização, 1., Brasília, DF, 2005. *Anais...* Brasília, DF, 2005. p.1-15.

MARTINS, G. M.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATIAS-PEREIRA, J. Administração pública comparada : uma avaliação das reformas administrativas do Brasil , EUA e União Européia. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 42, n. 1, p. 61-82, 2008.

MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social*, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, 2010.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. *Introdução a administração*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAYNTZ, R. New challenges to governance theory. In: BANG, H.P. *Governance as social and political communication*. New York: Manchester University Press, 2003.

MEDEIROS, C. R. G. *Redes de atenção em saúde: o dilema dos pequenos municípios*, 2013. 203 f. Tese (Doutorado em Enfermagem) -- Programa de Pós-Graduação em Enfermagem, Escola de Enfermagem, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 2013.

MEDICI, A. Propostas para melhorar a cobertura, a eficiência e a qualidade no setor saúde. In: BACHA, E.; SCHWARTZMAN, S. (Ed.). *Brasil: a nova agenda social*. Rio de Janeiro, 2011. p. 23-93.

MENDES, E. V. *Os grandes dilemas do SUS*. Salvador: Casa da Qualidade, 2001. t. 1.

MENDES, F. A. H. Governança corporativa no setor público e análise do conceito e um estudo de caso do Banco Central do Brasil. *Revista de Gestão Pública*, Brasília, DF, v. 2, n. 1, p. 5-23, 2008.

MENEGOTTO, M. L. A. *Práticas de gestão econômica e financeira adotadas por redes de empresas estabelecidas no Estado do Rio Grande do Sul, 2010*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2010.

MILES, R. E.; SNOW C.C. *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill, 1978.

MIRANDA, A. S. ; CARVALHO, A. L. B. ; CAVALCANTE, C. G. C. S. Subsídios sobre práticas de monitoramento e avaliação sobre gestão governamental em Secretarias Municipais de Saúde. *Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 17, n. 4, p. 913-920, 2012.

MLADOVSKY, P.; SRIVASTAVA, D.; CYLUS, J.; KARANIKOLOS, M.; EVETOVITS, T.; THOMSON, S.; MCKEE, M. Health policy in the financial crisis. *Eurohealth Incorporating Euro Observer*, [S.l.], v. 18, n. 1, p. 3–6, 2012.

MÖSLEIN, F.; RIESENHUBER, K. Contract Governance – A draft research agenda. *European Review of Contract Law*, [S.l.], v. 5, n. 3, p. 248-289, 2009.

MOTTA, P. R. M. O estado da arte da gestão pública. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, Rio de Janeiro, v. 53, p. 82-90, 2013.

MUNICÍPIOS gaúchos com nomes. Mapa com divisão e nomes de todos os municípios do estado. Porto Alegre, 2014. Disponível em <<http://www.mapaspara.colorir.com.br/mapa-estado-rio-grande-do-sul.php>>. Acesso em: 25 set., 2014.

NASCIMENTO, A. B. F. M.; FERNANDES, A. S. A. Relações de cooperação em consórcios públicos de regiões metropolitanas: análises do CONDIAM/PB e Consórcio Grande Recife/PE. In: ENCONTRO DA ANPAD – ENANPAD, 37., 2013. Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro, 2013.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. *Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional*. São Paulo: Atlas, 2007.

NEGRINI, R.A. *Os consórcios públicos no direito brasileiro*, 2009. 221f. Dissertação (Mestrado em Direito) -- Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

O'SHEA, N. Governance how we've got where we are and what's next. *Accountancy Ireland*, [S.I.], v. 37, n. 6, 2005.

O'TOOLE, L.J.; MEIER, K.J. Public management, context, and performance: Inquest of a more general theory. *Journal of Public Administration Research and Theory*, [S.I.], Mar. 2014.

OLIVEIRA, A. B. R.; SILVA, U. B.; BRUNI, A. L. Gerencialismo e desafios contemporâneos da gestão dos custos públicos no Brasil. *Revista de Estudos Contábeis*, Londrina, v. 3, n. 5, p. 63-82, 2012.

ORMOND, D.; LÖFFLER, E. A nova gerência pública. *Revista do Serviço Público*, [S.I.], ano 50, n. 2, p. 66-96, 1999.

OSTROM, V.; OSTROM, E. Public choice: a different approach to the study of public administration. *Public Administration Review*, [S.I.]. p. 203-216, 1971.

PANTANO, S. M. As Práticas de Planejamento no Sistema Público de Saúde. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE POLÍTICA, PLANEJAMENTO E GESTÃO EM SAÚDE. UNIVERSALIDADE, IGUALDADE E INTEGRALIDADE DA SAÚDE: UM PROJETO POSSÍVEL, 2., 2013, Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: Associação Brasileira de Saúde Coletiva (ABRASCO), 2013.

PAULA, A.P.P. Administração pública brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, Rio de Janeiro, v. 45, p. 36-49, 2005.

PELEGRINI, F. G.; JORDÃO, R. V. D.; JEUNON, E. E.; JORDÃO, A. C. T. *Fatores críticos na gestão de projetos: um estudo de caso numa empresa de grande porte*. [S.I.], 2012. Trabalho apresentado no 1º Simpósio Internacional de Gestão de Projetos - SINGEP, n. 1, p. 1-21, 2012.

PINTO, N. G. M.; CORONEL, D. A. comparação entre índices de desenvolvimento para o Rio Grande do Sul. *Estudos do CEPE*, Ijuí, n. 40, p. 228-248, 2014.

PRATES, A.M.Q. *Federalismo no Brasil: os consórcios públicos intermunicipais no período recente*, 2012. Tese (Doutorado em Economia) -- Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP), Campinas, São Paulo, 2012.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). *Atlas do desenvolvimento humano no Brasil*. Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <<http://www.atlasbrasil.org.br>>. Acesso em: 03 mar. 2014.

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. Avaliando reformas da gestão pública: uma perspectiva internacional. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 53, n. 3, p. 7-32, 2002.

PORTER, M. E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Campus: Rio de Janeiro, 1989.

PORTER, M. E. What is strategy? *Harvard Business Review*, [S.I.], v. 74, n. 6, p. 61-78, 1996.

QUANDT, F. L. *Avaliação da efetividade do consórcio intermunicipal de saúde na região do Alto Uruguai Catarinense-CIS/AMAUC*. 2012. 138f. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva) -- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

REIS, H. C.; DIEHL, C. A. A Governança corporativa em consórcios intermunicipais públicos de saúde no Rio Grande do Sul. In: online conference - gestão, educação e promoção da saúde, 3., 2014. *Anais...* São Paulo: CONVIBRA SAÚDE: Instituto Pantex de Pesquisa, 2014. p.1-22.

REIS, P. R. C.; COSTA, T. M. T.; SILVEIRA, S. F. R. Receita pública e bem-estar social nos municípios mineiros emancipados no período de 1988 a 1997. *REAd - Revista Eletrônica de Administração*, Porto Alegre, v. 74, n. 1, p. 61-82, 2013.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L. Custos no setor público. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 789-790, 2010.

REVEL, M. J. *Discours sur la vertu*. Séance publique annuelle. Paris: Académie française, 1998. Disponível em: <<http://www.academie-francaise.fr/discours-sur-la-vertu-seance-publique-annuelle-9>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

RIBEIRO, H. A.; BRAGA, R.Q. Administração de Consórcios Intermunicipais de Saúde. *Revista Brasileira de Gestão e Engenharia*, São Gotardo, Trabalho 7, n. 3, p. 105-122, 2011.

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

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal De Contas do Estado do RS. *Instrução normativa nº 7 de 25 de abril de 2014*. Dispõe sobre a forma de publicação das informações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), bem como acerca das normas e procedimentos de remessa das informações e dos dados relativos aos órgãos e entes da esfera municipal, para fins do exercício da fiscalização que compete a este Tribunal de Contas, nos termos da Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. Diário Eletrônico do TCERS, Porto Alegre, RS, 30 abr. 2014 .

_____. Tribunal de Contas. *Órgãos municipais auditados pelo TCE-RS*. Porto Alegre, RS, 2014a. Disponível em: <http://dados.tce.rs.gov.br/dados/auxiliar/orgaos_municipais_auditados_rs.html>. Acesso em: 10 set. 2014.

_____. Secretaria de Planejamento, Gestão e Participação Cidadã do Governo do Estado do Rio Grande do Sul. Fundação de Economia e Estatística (FEE). *Índice de Desenvolvimento Socioeconômico (Idese) dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, 2014b. Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/indicadores/indice-de-desenvolvimento-socioeconomico/>>. Acesso em: 15 set. 2014.

ROWE, C.; BIRNBERG, J. G.; SHIELDS, M. D. Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, [S.l.], v. 33, n. 2-3, p. 164-198, 2008.

SANTOS, M. A. B. *Terceirização da prestação de serviços de saúde no SUS: o caso das análises clínicas*, 2012. 144 f. Tese (Doutorado em Ciências na área de Saúde Pública) -- Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca (ENSP), Rio de Janeiro, 2012.

SÃO PAULO (Estado). Constituição Estadual (1891). *Constituição do Estado de São Paulo*: promulgada em 14 de Julho de 1891. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/leis/constituicoes/constituicoes-antiores/constituicao-estadual-1891>>. Acesso em: 07 jun. 2014.

SANO, H.; MONTENEGRO FILHO, M. J. F. As técnicas de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade na gestão pública e sua relevância para o desenvolvimento social e das ações públicas. *Desenvolvimento em Questão*, Ijuí, ano 11, n. 22, p. 35-61, 2013.

SCHIKMANN, R. Gestão estratégica de pessoas: bases para a concepção do curso de especialização em gestão de pessoas no serviço público. In: CAMÕES, M. R. de S.; PANTOJA, M. J.; BERGUE, S. T. (Ed.). *Gestão de pessoas: bases teóricas e experiências no setor público*. Brasília, DF: ENAP Fundação Escola Nacional de Administração Pública, 2010. p.11-28.

SCUSSEL, M. C. B.; SATTLER, M. A. (Des)Construindo Índices de Qualidade de Vida: Uma Abordagem Crítico-Analítica à Formulação de Indicadores de Sustentabilidade Para Porto Alegre. *Paranoá Cadernos de Arquitetura e Urbanismo*, [S.l.], n. 4, p. 31-44, 2007.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

SENRA, I. M. V. B.; CARVALHO, A. L. B.; AGUIAR, L. O. F.; ALVARENGA, K. K. F. C.; VIEIRA, R. F. M. R. Proposta metodológica para o monitoramento e avaliação das regiões de saúde. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE POLÍTICA, PLANEJAMENTO E GESTÃO EM SAÚDE, 2., 2013. Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: Associação Brasileira de Saúde Coletiva (ABRASCO), 2013. p.19.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos*: 2. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHEPHERD, G.; VALENCIA, S. Modernizando a administração pública na América Latina: problemas comuns sem soluções fáceis. *Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 120, n. 3, p. 103-129, 1996.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A Survey of Corporate Governance. *The journal of finance*, [S.l.], v. 52, n. 2, 1997.

SILTALA, J. The new public management and its discontents. *Jahrbuch für Psychohistorische Forschung*, [S.l.], v. 10, 2009.

SILVA, F. F.; CHIECCO-FILHO, M.; LEITE, H. C. T. Controle social no Brasil: instrumento de governança no setor público. In: SEMINÁRIO DIREITO, GESTÃO E DEMOCRACIA EQUILÍBRIO DEMOCRÁTICO E CONTROLE SOCIAL, 2010, Brasília, DF. *Anais...* Brasília, DF, 2010. p. 30-45, 2010.

- SILVA, C. D. O. Os consórcios públicos e a efetividade dos direitos fundamentais à saúde e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, 2008. (Mestrado em Direito) -- Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.
- SILVA, R. G. ; VIDAL, M. B. Níveis de eficiência nos serviços de saúde pública na região norte. *RDE - Revista de Desenvolvimento Econômico*, Salvador, ano 5, n. 18, p. 156-165, 2008.
- SILVA, U. B.; BRUNI, A. L.; DIAS-FILHO, J. M.; SANTOS, E. B. Decisões, complexidades, agentes e sunk costs: um estudo comparativo envolvendo gestores com diferentes perfis. *AB Custos Associação Brasileira de Custos*, São Leopoldo, v. 8, n. 2, 2013.
- SILVEIRA, A. D. M. *Governança corporativa no Brasil e no mundo: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- SLOMSKI, V.; CAMARGO, G. B.; AMARAL-FILHO, A. C. C.; SLOMSKI, V. G. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência , produção de governança e accountability no setor público : uma aplicação na Procuradoria- Geral do. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 933-957, 2010.
- SOUTES, D. O. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis -- Departamento de Contabilidade e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas, 2009.
- SOUZA, M. A.; ORTIZ, A. C. S.; ALMEIDA, L. B. Sistema de informações gerenciais de controladoria em órgãos públicos: um estudo nos municípios matogrossenses da região sudoeste. In: ENCONTRO DA ANPAD – EnANPAD, 37., 2013, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD - Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2013. p.1-15.
- SOUZA, P. C. Avaliação econômica em saúde: aplicação da análise de custo-volume-superávit para avaliar hospitais públicos. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO – ENEGEP, 29., 2009, Salvador. *Anais...* Salvador: ENEGEP, 2009.
- SZWARCWALD, C.L. et al Pesquisa mundial de Saúde 2003: o Brasil em números. *Radis*, [S.l.], v. 23, p. 14-33, 2004.
- TABI, M. T.; VERDON, D. New public service performance management tools and public water governance: the main lessons drawn from action research conducted in an urban environment. *International Review of Administrative Sciences*, [S.l.], v. 80, n. 1, p. 213-235, 2014.
- TALHA, M.; RAJA, J.B.; SEETHARAMAN, A. A new look at management accounting, *The Journal of Applied Business Research*, [S.l.], v. 26, n. 4. July/Aug. 2010.

TEIXEIRA, L. S. *Ensaio sobre consórcios intermunicipais de saúde: financiamento, comportamento estratégico, incentivos e economia política*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados: Coordenação de Publicações, 2007. (Série temas de interesse do legislativo; n. 11).

TILLMANN, K.; GODDARD, A. Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, [S.l.], n. 19, p. 80-102, 2008.

TREVISAN, R.; LÖBLER, M. L.; VISENTINI, M. S.; COELHO, M. C.; GRABNER, S. Criação de um modelo de indicadores contábeis para avaliar a gestão financeira em prefeituras municipais. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 11, n. 43, p. 24-34, 2009.

VALMORBIDA, S. M. I.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; DUTRA, A.; BORTOLUZZI, S. C. Gestão financeira e orçamentária governamental: uma análise multicritério. *Gestão Pública: práticas e desafios*, Pernambuco, v. 3, n. 5, p. 263-288, 2012.

VALLI, M. Análise de cluster. *Augusto Guzzo Revista Acadêmica*, São Paulo, n. 4, p. 77-87, 2002.

VASILE, B. Economic value added and stakeholders' interests. *Annals Faculty of Economic*, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 512-522, 2013.

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

UNITED NATIONS. DESA. *World public sector report – peoplematter: civic* New York: Engagement in Public Governance, 1988.

YOUNIS, M. Z. et al. Cost-volume-profit analysis and expected benefit of health services: a study of cardiac catheterization services. *Journal of Health Care Finance*, [S.l.], v. 37, n. 3, p. 87-100, 2011.

APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE PESQUISA - PRÁTICAS DE GESTÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA EM CONSÓRCIOS

As afirmativas onde solicitado o quanto concorda ou discorda com as afirmações relacionadas deverão ser respondidas de acordo com a escala abaixo, considerando:

1 – Discordo totalmente (menor grau) e 7 – concordo plenamente (maior grau):

1	Discordo totalmente	–
2	Discordo em parte	
3	Discordo	
4	Nem discordo nem concordo	
5	Concordo em parte	
6	Concordo	
7	Concordo Plenamente	+

1 – Motivos que levaram à formação do Consórcio Intermunicipal de Saúde (CIS):

1.1 - Tendo em mente que a adesão ao CIS é voluntária e que os municípios associam-se com o objetivo de obter benefícios em relação a sua atuação individual, informe o quanto concorda ou não com os motivos informados:

Motivos para associação ao Consórcio Intermunicipal de Saúde	1	2	3	4	5	6	7
Redução dos custos de Gestão na área da Saúde							
Redução do custo de aquisição de materiais e Serviços terceirizados de Saúde pagos pelos municípios em razão do maior volume negociado (ganho de escala).							
Diversificação da oferta de serviços em saúde para os usuários quanto à especialidade (ganho de escopo).							
Ampliação da oferta de diferentes estruturas de atendimento (profissionais, clínicas e hospitais) para os usuários quanto à complexidade.							
Redução de custos para os municípios na prestação de serviços de saúde através do compartilhamento de estruturas de atendimento (profissionais, clínicas e hospitais).							
Representação política para ter acesso a recursos financeiros para investimentos em saúde.							
Influência positiva sobre as preferências dos eleitores em razão dos gastos com ações locais de saúde (visando votos nas próximas eleições).							
Maior capacidade de investimentos em saúde.							
Melhor organização da gestão do atendimento e prestação de serviços em saúde para os usuários							

Otimização na aplicação de recursos financeiros na área da saúde visando o atendimento universal, integral e a resolutividade.							
Capacitação técnica dos profissionais para a gestão do atendimento e dos serviços em saúde visando à eficácia (velocidade no atendimento e resolutividade) e eficiência (redução de custos e atendimento da demanda).							
Aplicação dos recursos mínimos em ações e serviços públicos de saúde voltadas para a promoção, proteção e recuperação da saúde, de 15% sobre impostos arrecadados e recursos repassados conforme LEI COMPLEMENTAR Nº 141, DE 13 DE JANEIRO DE 2012.							

Os municípios têm sido correspondidos em suas expectativas quanto as razões pelas quais se associam ao CIS.	1	2	3	4	5	6	7

1.2 - Você percebe outras razões pelas quais os municípios procuram associar-se ao CIS?

2 – Planejamento Estratégico:

2.1 - Considerando o modelo e as ferramentas de planejamento que o CIS utiliza, e como período do ano/exercício fiscal sendo de janeiro a dezembro, assinale o quanto concorda ou não com as afirmações abaixo:

Práticas de planejamento e gestão em CIS	1	2	3	4	5	6	7
O CIS desenvolve suas atividades com base em Planejamento Estratégico.							
Possui Plano Plurianual próprio.							
Não tem Plano Plurianual, mas tem um planejamento de ações e atividades para períodos superiores a um ano.							
Não tem Plano Plurianual, mas as ações e atividades são planejadas no exercício vigente para o exercício seguinte.							
As diretrizes, os objetivos e metas do Plano Plurianual ou plano de ações são condizentes com a estrutura e recursos disponíveis.							
As diretrizes, os objetivos e metas são definidas a partir das demandas e necessidades dos municípios associados.							
As demandas e necessidades dos municípios associados são informadas pelos próprios municípios.							
As demandas e necessidades dos municípios associados são apuradas e informadas pelo CIS.							

3 – Contabilidade Estratégica:

3.1 – Considerando o uso da contabilidade como apoio a tomada de decisão, além do cumprimento das obrigações legais, assinale o quanto concorda ou não com as afirmações abaixo:

As seguintes práticas e ou ferramentas de gestão são utilizadas na gestão do CIS:	1	2	3	4	5	6	7
Análise de ponto de equilíbrio – (ou análise custo-volume-lucro)							
Avaliação de desempenho econômico e financeiro por demonstrações contábeis							
BSC – Balanced Scored Card, ou outro painel de indicadores							
Custo de oportunidade							
Preço de transferência, valor praticado entre departamentos quando há fornecimento interno de bens ou serviços para apuração de resultados dos departamentos							
Centros de responsabilidade, divisão da estrutura organizacional em razão das responsabilidades pelo resultado de cada divisão conforme a estratégia da organização							
Análise diferencial, ou seja, a comparação entre o custo de fazer internamente e o custo de aquisição / contratação externa							
Gestão de Riscos, inclusive análise custo de combater ou correr riscos considerando os impactos na operação e ou continuidade das atividades, bem como responsabilização dos dirigentes							

4 – Gestão Estratégica de Custos:

4.1 - Tendo em mente que cadeia de valor é o conjunto de atividades necessárias para prestar um serviço ou entregar um bem, considere o papel que o CIS desempenha na cadeia de valor de prestação de atendimento à saúde da população e na execução de Políticas Públicas de Saúde e assinale o quanto concorda ou não com as afirmações abaixo:

Práticas de gestão estratégica de custos nos CIS	1	2	3	4	5	6	7
A administração do CIS conhece a cadeia de valor dos serviços públicos de saúde.							
A administração do CIS conhece plenamente os custos das atividades que desenvolve.							
A administração do CIS utiliza informações de custos para decisões estratégicas							
A administração do CIS tem por prática comparar seus custos com os valores praticados pelo mercado							
O CIS utiliza o conceito de Direcionadores de Custos							

para apurar e apropriar os custos das atividades							
O CIS aplica técnicas de melhoria contínua em seus processos visando a redução de custos							
O CIS utiliza o conceito de custo meta no planejamento e monitoramento dos custos das atividades de atendimento a saúde							

4.2 – Práticas e técnicas de Gestão de Custos:

Indique das técnicas e práticas relacionadas, quais você conhece e quais são utilizadas nos CIS. Responda utilizando a escala:

1 – Discordo totalmente (menor grau) e 7 – concordo plenamente (maior grau):

Práticas e técnicas de Gestão de Custos	Conhece							Utiliza						
	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
Mensuração e Análise dos Custos intangíveis (aqueles não diretamente relacionados a oferta do produto/serviço, mas necessários para sua realização)														
Análise dos fatores determinantes de custo (estrutura e operações da organização que estabelecem a composição dos seus custos)														
Análise do Custo de ciclo de vida dos produtos (todos custos de um bem ou serviço, desde seu planejamento e ou concepção até seu descarte final e ou extinção) tanto na aquisição quanto para a oferta de bens ou serviços														
Análise do Custo Total de Uso e Propriedade (considera além dos custos do ciclo de vida, todas as despesas acessórias para o uso do bem adquirido, como por exemplo, pessoal qualificado para operação, fonte de energia, manutenção, consumíveis, etc.)														

Práticas e técnicas de Gestão de Custos	Conhece							Utiliza						
	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
Gestão Baseada em Atividades (ABM) para melhoria das atividades de prestação de serviços de saúde														
Gestão de Custos ambientais, inerentes a atividades dos CIS na prestação de serviços de saúde														
Custos Logísticos, relacionados à aquisição, armazenamento, movimentação e entrega dos recursos (materiais e humanos) necessários para as atividades dos CIS														
Custo Kaizen, relacionados a técnicas e Práticas de melhoria contínua.														

4.3 - Qual seu entendimento sobre o que é Gestão Estratégica de Custos? Você acredita que o CIS utiliza Gestão Estratégica de Custos?

5 – Planejamento Operacional:

5.1 – Considerando Orçamento Operacional, como instrumento que, além da previsão de despesas e receitas financeiras, também estabelece objetivos operacionais e prevê as demandas de atendimentos, serviços ou produtos e os recursos necessários para sua entrega, responda o quanto concorda ou não com as afirmações abaixo:

	1	2	3	4	5	6	7
O Orçamento Operacional é efetivamente utilizado como instrumento de suporte a gestão no CIS.							
O orçamento do CIS prevê somente as despesas fixas - administrativas (inclusive pessoal) e de infraestrutura (instalações e equipamentos).							
O orçamento do CIS prevê o pagamento dos serviços de saúde a realizarem-se no exercício (despesas variáveis).							
O orçado / planejado do CIS para o exercício seguinte prevê como receita somente a verba de manutenção (repasse do rateio proporcional) paga pelos municípios conforme previsto em contrato.							
O orçamento prevê como receita os repasses dos serviços de saúde a realizarem-se no exercício.							
O orçamento é revisado durante o período de execução							

das atividades							
O presidente e o conselho efetivamente cobram o atingimento dos objetivos estabelecidos no Orçamento.							

5.2 – O CIS utiliza alguma destas as peças orçamentárias a partir do Orçamento Operacional?

	1	2	3	4	5	6	7
Demonstração do Resultado projetada e real							
Orçamento de Capital (Imobilizações)							
Balanço Patrimonial projetado e real							
Orçamento de Caixa projetado e real							
Outras. Especificar:							

5.3 – No seu entendimento, o CIS utiliza o Orçamento como ferramenta de planejamento e controle das suas atividades e seus objetivos ou o Orçamento? Justifique sua resposta.

5.3 – O que é feito no caso de ocorrer déficit financeiro no CIS. Qual o papel dos municípios nestes casos?

5.4 – Como é tratada a questão de municípios inadimplentes? Existem sanções? Quais?

5.5 – Indique o prazo em anos que o CIS considera ao fazer projeções de investimentos.

5.6 – Como é definida a localização do CIS? Quem fornece espaço físico e instalações?

6 – Execução e Controle:

6.1 - Assinale o grau de utilização das práticas a seguir sendo:

1 – Não utiliza (menor grau) e 7 – utiliza plenamente (maior grau):

	1	2	3	4	5	6	7
Indicadores não financeiros							
Indicadores financeiros							
Sistemas de Informações Gerenciais							
Técnicas de análise/retorno sobre investimentos							
Auditoria Interna							
Controles internos							
Auditoria Externa							
Fluxo de caixa							
Gestão de Tesouraria							
Gestão do ativo fixo							
Prestação de Contas a Tribunais de Contas							
Prestação de contas para assembleia dos municípios participantes							
Portal de transparência para os munícipes (controle social)							

7 - Caracterização do Consórcio Intermunicipal de Saúde

Denominação:

Cidade sede:

Ano de constituição:

Número de municípios associados:

7.2 - Quantos servidores trabalham diretamente com registro funcional no CIS?

Profissionais Administrativos:

() mais de 10 () até 10 () até 8 () até 5 () menos de 5

7.3 – Perfil

Profissionais da Saúde:

Indique a quantidade:

Médicos:

Próprios: ()

Terceirizados: ()

Enfermeiros:

Próprios: ()

Terceirizados: ()

Técnicos em enfermagem:

Próprios: ()

Próprios: ()

Estrutura física de atendimento em saúde:

Hospital:

Próprio: () Terceirizado: ()

Número de Leitos:

Clinica de especialidades médicas

Quais: _____ Próprio: () Terceirizado: ()

Clinica Odontológica Próprio: () Terceirizado: ()

7.3 – Informe a quantidade de profissionais dos servidores que integram o CIS conforme sua escolaridade:

Administrativo:

() Nível Fundamental () Nível Médio () Nível Superior-Graduação () Nível Superior-Especialização () Nível Superior-Mestrado e Doutorado.

Profissionais da Saúde:

() Nível Fundamental () Nível Médio () Nível Superior-Graduação () Nível Superior-Especialização () Nível Superior-Mestrado e Doutorado.

7.4 - Assinale 1 – Discordo totalmente (menor grau) e 7 – concordo plenamente (maior grau):

	1	2	3	4	5	6	7
Os atendimentos médicos e serviços de saúde são totalmente terceirizados							
O CIS realiza compra conjunta de medicamentos para os municípios associados.							

O consórcio atua em outra área além da área da saúde: () sim () não. Se sim, quais?

8 - Caracterização do respondente:

Cargo / Função: _____

Vínculo:

() Concursado

() Contrato por prazo determinado

() Comissão (indicação)

() Outro, qual _____

Há quanto tempo atua no CIS?

Quanto tempo de experiência na área?

Há quanto tempo atua no cargo/função?

Formação:

Idade:

Gostaria de receber cópia dos dados tabulados da pesquisa? () Sim () Não.

E-mail para envio da tabulação: _____

Obrigado por responder a pesquisa! Caso queira expressar algo a mais sobre o tema da pesquisa, utilize o espaço a seguir:

APÊNDICE B – PROPOSIÇÕES SELECIONADAS PARA COMPOR RANKING MÉDIO

Divisão	Subtema / Proposição	RM	DP
Bloco B	Planejamento Estratégico:	5,75	1,69
B.4.1	- Desenvolve suas atividades embasado em Planejamento Estratégico.	5,75	1,69
Bloco C	Contabilidade Estratégica:	4,57	
	As seguintes práticas e ou ferramentas de gestão são utilizadas nos CIS:		
C.5.1	- Análise de ponto de equilíbrio – (ou análise custo-volume-lucro);	4,00	2,65
C.5.2	- Avaliação de desempenho econômico e financeiro por demonstrações contábeis;	6,67	0,85
C.5.3	- BSC – Balanced Score Card ou outro painel de indicadores;	3,33	2,21
C.5.4	- Custo de oportunidade;	3,67	1,65
C.5.7	- Análise diferencial (comparação custo: fazer x contratação externa);	4,75	2,31
C.5.8	- Gestão de Riscos.	5,00	2,12
Bloco D	Gestão Estratégica de Custos:	4,03	
	Assinale o quanto concorda ou não com as afirmações abaixo:		
D.6.3	- A administração do CIS utiliza informações de custos para decisões estratégicas.	5,67	1,18
D.6.4	- A administração do CIS tem por prática comparar seus custos com os valores praticados pelo mercado.	6,00	1,08
D.6.5	- O CIS utiliza o conceito de Direcionadores de Custos para apurar e apropriar os custos das atividades.	5,42	1,75
D.6.6	- O CIS aplica técnicas de melhoria contínua em seus processos visando a redução de custos.	5,58	1,80
D.6.7	- O CIS utiliza o conceito de custo meta no planejamento e monitoramento dos custos das atividades de atendimento a saúde.	5,33	1,60
	Indique das técnicas e práticas relacionadas, quais são utilizadas nos CIS.		
D.7.1U	- Mensuração e Análise dos Custos intangíveis;	2,83	2,34
D.7.2U	- Análise dos fatores determinantes de custo;	3,83	2,23
D.7.3U	- Análise do Custo de ciclo de vida dos produtos;	3,08	1,93
D.7.4U	- Análise do Custo Total de Uso e Propriedade;	2,58	1,89
D.7.5U	- Gestão Baseada em Atividades (ABM);	3,42	2,22
D.7.6U	- Gestão de Custos ambientais;	3,17	2,07
D.7.7U	- Custos Logísticos;	3,67	2,36
D.7.8U	- Custo Kaizen (técnicas e Práticas de melhoria contínua).	1,83	1,57
Bloco E	Planejamento Operacional	5,37	
	Responda o quanto concorda ou não com as afirmações abaixo:		
E.9.1	- O Orçamento Operacional é efetivamente utilizado como instrumento de suporte a gestão no CIS.	6,25	1,16
E.10.1	- Demonstração do Resultado projetada e real	5,50	2,22
E.10.2	- Orçamento de Capital (Imobilizações)	4,75	2,31
E.10.3	- Balanço Patrimonial projetado e real	5,00	2,55
E.10.4	- Orçamento de Caixa projetado e real	5,33	2,25
Bloco F	Execução e Controle	4,87	
	Assinale o grau de utilização das práticas a seguir:		
F.16.1	- Indicadores não financeiros	3,42	1,80
F.16.2	- Indicadores financeiros	5,08	1,71
F.16.3	- Sistemas de Informações Gerenciais	5,25	1,64
F.16.4	- Técnicas de análise/retorno sobre investimentos	3,08	1,55
F.16.5	- Auditoria Interna	5,42	2,25
F.16.6	- Controles internos	6,33	1,65
F.16.8	- Fluxo de caixa	5,42	2,18
F.16.9	- Gestão de Tesouraria	4,42	2,53
F.16.10	- Gestão do ativo fixo	5,42	2,06
	Média Geral	4,60	

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa.

APÊNDICE C – RANKING CIS

Seq	Consórcio	Dispersão	Planejamento Estratégico:	Contabilidade Estratégica:	Gestão Estratégica de Custos:	Técnicas e Práticas Custos	Planejamento Operacional	Peças Orçamentárias	Execução e Controle	Total Geral
			Bloco B.04	Bloco C.05	Bloco D.06	Bloco D.07	Bloco E.09	Bloco E.10	Bloco F.16	
1	CIMAU Rodeio	Média	7,00	5,67	6,80	5,63	7,00	7,00	6,22	6,21
1	CIMAU Rodeio	DP	0,00	2,21	0,40	0,86	0,00	0,00	1,03	1,28
2	CI Jacuí	Média	7,00	6,50	6,20	5,38	7,00	6,00	6,00	6,03
2	CI Jacuí	DP	0,00	0,50	0,40	0,48	0,00	0,00	0,67	0,66
3	CIS Caí	Média	6,00	5,83	6,40	3,38	7,00	6,00	5,33	5,26
3	CIS Caí	DP	0,00	1,07	0,80	2,06	0,00	1,22	1,63	1,85
4	COMAJA	Média	7,00	2,00	2,20	1,00	7,00	7,00	4,33	3,29
4	COMAJA	DP	0,00	2,24	1,47	0,00	0,00	0,00	2,98	2,82
5	CONSISA VRT	Média	6,00	5,67	5,80	4,88	6,00	4,00	4,67	5,06
5	CONSISA VRT	DP	0,00	0,47	0,40	1,54	0,00	2,55	2,75	1,94
6	CISGA	Média	6,00	4,83	6,60	4,50	7,00	5,50	4,67	5,15
6	CISGA	DP	0,00	2,11	0,49	2,35	0,00	2,60	2,26	2,21
7	COFRON	Média	7,00	3,83	5,40	2,00	7,00	3,50	5,56	4,24
7	COFRON	DP	0,00	2,85	1,20	1,00	0,00	0,50	1,42	2,20
8	CIRC	Média	7,00	5,50	4,00	1,00	7,00	7,00	5,67	4,53
8	CIRC	DP	0,00	1,50	0,00	0,00	0,00	0,00	1,49	2,35
9	CONSIM	Média	6,00	3,50	6,00	1,63	6,00	7,00	5,33	4,47
9	CONSIM	DP	0,00	2,69	1,10	1,65	0,00	0,00	2,49	2,69
10	CI CENTRO-SUL	Média	4,00	4,00	4,60	3,00	3,00	1,00	4,22	3,53
10	CI CENTRO-SUL	DP	0,00	0,00	0,49	1,58	0,00	0,00	0,63	1,38
11	COIS	Média	1,00	5,00	6,80	3,25	6,00	5,25	5,44	3,29
11	COIS	DP	0,00	2,08	0,40	2,05	0,00	1,09	0,50	1,93
12	CONISA	Média	5,00	2,50	6,40	1,00	5,00	2,50	1,00	2,47
12	CONISA	DP	0,00	2,29	0,80	0,00	0,00	2,60	0,00	2,35
	Média Geral	Média	5,75	4,57	5,60	3,05	6,25	5,15	4,87	4,60
	D P Geral	DP	1,69	2,33	1,53	2,18	1,16	2,35	2,19	2,31

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa.