



A eficiência da gestão por resultados no setor público: um estudo sobre sistemas de incentivos no município de Goiânia

Resumo: As empresas oferecem sistemas de incentivos como uma forma de melhorar a eficiência de seus resultados. No setor público, sistemas de gestão de resultados vem sendo adotados com a mesma finalidade do setor privado. Assim, o presente trabalho buscou analisar a eficiência da aplicação da Gratificação de Desempenho Institucional (GDI) na Secretaria de Finanças do município de Goiânia, a partir de indicadores financeiros e não financeiros, estabelecidos no Contrato nº 001/2015, a fim de evidenciar a eficiência da adoção da gestão por resultados e dos Sistemas de Incentivos no município pesquisado. Utilizou-se a amostra estabelecida nos Contratos de Resultados firmados entre o Chefe do Poder Executivo e a Secretária Municipal de Finanças, a partir de indicadores financeiros e não financeiros. Optou-se por utilizar como base para os parâmetros estabelecidos pelo Aditamento ao Contrato nº 001/2015 de Gestão por Resultados, na cláusula II, quanto aos indicadores utilizados: o indicador 1, a Receita Tributária, no indicador 2, as Despesas com Custeio e no indicador 5, a Receita com IPTU. Neste sentido os indicadores utilizados, passaram a ser as variáveis utilizadas para medir a eficiência da Gestão por Resultados na Secretaria de Finanças do município de Goiânia. Para análise dos dados foi utilizado a Análise Envoltória de Dados (DEA). Os resultados encontrados sugerem baixa eficiência dos incentivos oferecidos aos gestores e servidores. A partir deste estudo, foi possível analisar a eficiência dos sistemas de incentivos e da Gestão por Resultados, na Secretaria de Finanças do município de Goiânia. Observou-se que apesar de ser ainda incipiente no meio pesquisado, os incentivos gerenciais passam a ser utilizados no setor público como uma ferramenta para se alcançar melhores e eficientes resultados e consequentemente para otimizar a aplicação dos recursos públicos.

Palavras-chave: Avaliação por Resultados; Eficiência; Gestão Pública; Sistemas de Incentivo

Linha Temática: Contabilidade Gerencial



1 INTRODUÇÃO

Dentre os vários aspectos da reforma do setor público, está o estabelecimento de sistemas de avaliação de resultados, também conhecida por Gestão Pública por Resultados. Conceitos ora aplicados no setor privado, como por exemplo planejamento estratégico, indicadores de desempenho e retroalimentação de processo, estão na pauta da reforma administrativa pública brasileira (Boland & Fowler, 2000; Corrêa, 2007).

Para Baker, Jensen e Murphy (1988) os benefícios da remuneração por desempenho são óbvios e para os economistas é até surpreendente as empresas resistirem à implantação de sistemas de compensação com pagamentos de bônus para se alcançar os resultados satisfatórios.

Foi a partir de 1995 que se deu início ao processo denominado reforma administrativa, no setor público brasileiro, ocorrendo inicialmente na esfera federal, e mais tarde, se estabelecendo também em outras esferas de governo, sendo que dentre os objetivos deste processo, estavam o desenvolvimento de visão diferente da existente até então, a criação de metas e condições melhores para crescimento do mercado econômico (Gaetani, 2003).

Seguindo uma tendência mundial e até então inédita para os municípios goianos, no dia 03 de junho de 2015 a câmara municipal e o executivo aprovam a Lei Complementar nº 276, que trata da organização administrativa do Poder Executivo Municipal e estabeleceu como foi inserido no texto da referida lei “um novo modelo de gestão”.

Dentre outras medidas, a Lei Complementar nº 276/2015, regulamentou a implantação na Prefeitura de Goiânia de um sistema de gestão pública voltado para os resultados, demandando aos gestores municipais, a realização de atividades de planejamento, controle e avaliação de desempenho.

Sob a égide da referida Lei Complementar, iniciou-se no município de Goiânia, a adoção de instrumentos de incentivos, como por exemplo, gratificações para cargos de confiança de diretoria e gerência, e a Gratificação por Desempenho Institucional (GDI).

A exemplo de outros órgãos públicos das esferas federal e estadual, como é o caso dos Estados de Goiás e de Minas Gerais, a prefeitura de Goiânia, ao adotar a reforma administrativa e o sistema de gestão por resultados, entra em um universo pouco explorado no setor público e mais frequentemente utilizado pelas empresas privadas.

Utilizando os sistemas de incentivos para melhorar a produtividade, a qualidade do atendimento aos goianienses e os trabalhos executados pelos servidores da Secretaria Municipal de Finanças, os gestores municipais, por meio da Lei 276 de 03 de junho de 2015, atribuem aos servidores públicos dessa jurisdição, a Gratificação por Desempenho Institucional (GDI).

A Gestão por Resultados no município de Goiânia, foi inicialmente implantado pela Secretaria Municipal de Finanças, com a assinatura do Contrato de Resultados nº 001/2015, devidamente publicado no Diário Oficial do Município (DOM), sendo esta, a primeira das secretarias da municipalidade, a atender ao modelo previsto na Lei Complementar nº 276 de 2015 e as Diretrizes do Plano Plurianual do período 2014-2017.

Dentre outros objetivos e metas, o Contrato de Resultados nº 001/2015, na cláusula oitava, trata da Gratificação por Desempenho Institucional, prevista no art. 49 da Lei Complementar nº 276 de 03 de junho de 2015. É justamente neste tocante que o presente estudo se concentra.

Considerando o atual cenário do setor público no Brasil e os possíveis impactos ocasionados pelos sistemas de incentivos e remunerações variáveis, se torna relevante verificar a eficiência dos gastos públicos nesta função, em relação aos custos, à qualidade dos serviços prestados, aos resultados econômicos e financeiros da administração municipal.

Diante do exposto o presente estudo tem como objetivo analisar a eficiência dos sistemas de incentivos e da Gestão por Resultados, na Secretaria de Finanças do município de Goiânia.



Assim sendo, a presente pesquisa se justifica pela escassez desta temática no setor público e, principalmente, na região pesquisada. Se trata de um tema de grande relevância para a sociedade civil e acadêmica, porém tendo sido até o momento, pouco explorado por pesquisadores da área contábil.

Para verificar o nível de eficiência dos gastos públicos na avaliação de resultados do município de Goiânia-Goiás, foi realizada a análise dos resultados por meio do método de Análise Envoltória de Dados – DEA, e o estudo dos sistemas de controle gerencial à luz da literatura que trata do assunto.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Esta seção aborda alguns dos principais estudos que tratam dos conceitos e das características dos sistemas de incentivos, e como estes, estão inseridos no contexto organizacional. Também trata do sistema de avaliação por resultados no setor público, mais especificamente, da Gratificação de Desempenho Institucional (GDI) e de sua eficiência na administração municipal.

2.1 Visão Geral dos Sistemas de Incentivos

Entender o que são os sistemas de incentivos utilizados pelas organizações é fundamental para o melhor desenvolvimento das atividades das empresas, e mais ainda, para aquelas que se relacionam ao comportamento dos indivíduos recebedores de incentivos (Baker; Jensen; Murphy, 1988).

Para Corrêa (2007) “A reforma da administração do setor público requer muito mais que o desenvolvimento de novas políticas públicas finalísticas”. Se trata de um sistema mais complexo e, portanto, necessita de gestão que condicionem o processo de tomada de decisão dos gestores públicos e o alcance dos resultados planejados.

A maioria dos estudos realizados no setor público sobre Sistemas de Incentivos, tendem a ressaltar os fatores positivos, encontrando suporte teórico para a implantação dos Sistemas de Controle Gerencial neste universo. O modelo não é um simples fracasso. Suas limitações são sérias, recorrentes e estão relacionadas às más condições institucionais, estruturais, ambientais e de implementação, mas podem ser enfrentadas ou minimizadas e resultados positivos podem ser obtidos (ASSIS; NETO, 2011).

Saber exatamente quais os melhores sistemas de incentivos utilizar e se estes trarão resultados satisfatórios é uma questão comum no cotidiano das entidades. Essa situação ocorre principalmente em razão das características dos sistemas de incentivos que podem ou não se encaixarem na realidade das organizações em consequência de vários fatores. Outro aspecto é que nem sempre as características dos sistemas de incentivos são explicadas pelas teorias.

Segundo Baker *et. al* (1988), as características comuns de incentivos organizacionais não são facilmente explicadas pela teoria econômica tradicional, como é o caso de sistemas de remuneração igualitários, sendo muitas vezes separados dos desempenhos e a grande maioria são baseados em promoção.

Outros fatores que normalmente podem dificultar a identificação das características dos incentivos, são aqueles que se baseiam em noções não-econômicas, como por exemplo justiça, equidade, moral, confiança, responsabilidade social e cultura (BAKER; JENSEN; MURPHY, 1988).

Para solucionar problemas relacionados a incentivos é preciso dividir o processo em duas etapas. Primeiro se utiliza os determinantes de incentivos de longo prazo, onde o principal e o agente são igualmente pacientes. Em segundo, se analisa as implicações no ambiente, onde o principal é mais ou menos paciente do que o agente (DIKOLLI, VAYSMAN, 2006)



Florianópolis, 10 a 12 de setembro de 2017

Assim, se percebe que o prazo estabelecido para pagamento de incentivos, como por exemplo de curto ou longo prazo, pode interferir no cumprimento das metas estabelecidas, dependendo do interesse dos indivíduos envolvidos do processo (principal) e (agente).

O agente não tem a mesma paciência que o principal. Isto pode ser explicado pela ocorrência da assimetria informacional. Os autores explicam em seu estudo, que esta diferença no acesso a informações, entre agente e principal, pode ocorrer por exemplo pelo fato do agente não ter acesso aos serviços bancários ou não poder negociar ações da empresa (DIKOLLI, VAYSMAN, 2006)

Além do prazo, outros fatores fazem parte do bojo de informações relacionadas a conceituação de sistemas de incentivos se complementando e fazendo relação com outros assuntos inseridos nesta temática e que são de extrema importância para o bom entendimento sobre o assunto, como é o caso dos seguintes: trabalho individual, em equipe, metas e objetivos, avaliação de desempenho e da medição e dos instrumentos utilizados neste processo.

Um dos sistemas mais importantes e complexos da administração de recursos humanos é o que trata da remuneração. Neste tocante a autora trata de explicar a definição de remuneração fixa e variável, sendo esta última o objeto deste estudo (KRAUTER, 2009).

Segundo Krauter (2009) “a remuneração variável é o montante em dinheiro recebido em razão do alcance de determinadas metas previamente ajustadas entre a pessoa e a empresa”. Quando a remuneração variável está condicionada ao atingimento de metas de desempenho poderá contribuir com o comportamento daqueles que irão produzir os níveis de desempenho financeiro (KRAUTER, 2009).

O nível de desempenho, pode estar associado a remuneração variável, pois é por esta via que muitos funcionários conseguem chegar a salários diferentes daqueles a que estão submetidos. Fator importante na remuneração variável, consiste em saber os valores necessários para motivar os envolvidos e se alcançar os objetivos e metas estabelecidos.

O cálculo da remuneração variável ou incentivos, são realizados pelas instituições com base em dados produzidos pela contabilidade, também denominadas de informações objetivas e outros que utilizam a discricionariedade dos gestores, como por exemplo a impressão pessoal sobre a conduta do funcionário, também denominadas de informações subjetivas.

Medidas de desempenho objetivas, são frequentemente distorcidas pelos supervisores, quando precisam realizar avaliações individuais, se utilizam de critérios e avaliações para tarefas realizadas separadamente, ajustando os resultados para cima, no sentido de compensar perdas e fatos incontornáveis (BOL, SMITH, 2010).

Alguns artefatos são utilizados pelas organizações, servindo muitas vezes como ponto de partida para o estabelecimento de metas e objetivos, bem como para a avaliação dos resultados efetivos alcançados. Um dos artefatos utilizado e bastante disseminado nas organizações é o orçamento.

O orçamento embora considerado como uma ferramenta útil para as organizações recebe críticas em relação a vários aspectos. Hansen, Otley e Stede (2003), apontam que embora seja considerado uma ferramenta de integração e servir de base para a avaliação de desempenho, ainda existem limitações relatadas pelos estudiosos quanto a este instrumento.

Em várias instituições, os relatórios relativos ao orçamento servem como instrumentos auxiliares no processo de consolidação das informações para a posterior avaliação dos resultados e consequente pagamento dos incentivos, previamente estabelecidos por meio de contratos.

Neste processo de levantamento de dados para avaliação de desempenho, surgem algumas dificuldades para realizar a correta medida de desempenho dos trabalhos executados por funcionários, que receberão os incentivos pelo cumprimento do desempenho e dos objetivos previamente estabelecidos, assim como saber se as metas estabelecidas foram cumpridas com eficiência pela organização.



2.2 Pesquisas Anteriores sobre Sistemas de Incentivos e Remuneração Variável

Neste tópico são apresentados alguns, dentre os estudos anteriores que trataram dos sistemas de incentivos e remuneração variável no setor público do Brasil, apresentando uma visão geral à luz da literatura nacional sobre o tema. Esta seção não tem a intenção de relacionar todos os estudos, apenas se realiza aqui, uma breve reflexão sobre a temática principal deste trabalho.

Silva (2000), trata do estudo e o mecanismo de alocação de recursos contido no orçamento e sua utilização como instrumento de incentivo para melhorar a qualidade e a produtividade. O autor trata da demanda por melhoria da produtividade em faculdades e universidades. Conclui que “os sistemas tradicionais de financiamento e orçamentação das universidades e faculdades não são adequados, dado o pressuposto de comportamentos oportunistas dentro e fora dessas instituições” (SILVA, 2000).

Anastasia (2006) apresenta estudos sobre os antecedentes e origens do “choque de gestão” no Estado de Minas Gerais. O autor considera que a implementação do chamado Choque de Gestão, que se trata de um sistema de gestão, fez com que a Administração do Estado de Minas Gerais, pudesse vislumbrar um novo modelo de gestão.

Peres (2007) apresentou uma abordagem dos custos de transação com teoria aplicada ao setor público. Apresentou primeiramente alguns conceitos sobre custos de transação e estrutura de governança. Posteriormente, concentrou-se na adaptação da teoria ao setor público, visando evidenciar as situações no setor público em que ocorrem os custos de transação e a presença de oportunismo político. Em seguida descreve duas possibilidades de melhoria no setor público e conclui enfatizando a necessidade de se estabelecer mecanismos de incentivo externos e supervisão e a possibilidade de realização de mais estudos que tratem da eficiência e eficácia dos instrumentos de gestão.

Xavier e Emmendoerfer (2009) apresentaram a implementação do Abono Permanência em uma Instituição Federal de ensino superior, descrevendo o funcionamento, a operacionalização e as implicações do benefício para os servidores e para a Instituição estudada. O estudo evidenciou a importância do benefício, mantendo os servidores mais experientes por mais tempo no serviço público e menor custo para a Administração Pública. Os autores reforçam a importância do benefício não somente por questões financeiras, mas também como incentivo motivacional.

Marques *et. al* (2010) analisaram o nível de satisfação dos servidores públicos em relação às políticas e práticas de recursos humanos no Estado de Minas Gerais a partir do Choque de Gestão (2003-2009). Conforme apresentado pelos autores os resultados do estudo “indicam a necessidade de melhorar as políticas e as práticas de gestão de pessoas em todos os quesitos avaliados. O processo de recrutamento e seleção por concurso público pode ser o principal responsável pela admissão de pessoas com nível de escolaridade acima do necessário para as atividades a serem realizadas e com expectativas acima do que as instituições públicas podem oferecer”.

De Assis e Neto (2011) apresentam estudo sobre remuneração variável e demonstram as experiências de implantação de sistemas de incentivo no setor público, analisando as possíveis causas dos fracassos e implicações para o Estado brasileiro. Para os autores as explicações para um desempenho ineficiente estão reunidas em duas teorias: a teoria da escolha racional e a teoria da agência. Os autores identificaram seis práticas que segundo eles “podem contribuir para melhorar os resultados dos sistemas de remuneração variável no setor público: agenda com indicadores e metas; estabelecimento de resultados quantitativos em equipe, com base em premiações; metas e prêmios em equipes; o uso de unidade de inteligência contra o “gaming”, que se refere a uma manipulação e mau uso do sistema; contratação de metas periódicas e criação de sistemas de incentivos diferenciados em função do tipo de tarefa.



Florianópolis, 10 a 12 de setembro de 2017

Silva, De Araújo e Reyes Júnior, (2012) apresentam a percepção dos gestores quanto às estratégias de remuneração e a motivação no trabalho. Os resultados evidenciam que os gerentes participantes da pesquisa consideram as estratégias de remuneração não perceptíveis e ineficientes e a maioria dos entrevistados afirmaram não existir qualquer parâmetro para mensurar os resultados.

Ditterich, Moysés e Moysés (2012) apresentam estudo sobre o uso de contratos de gestão e incentivos profissionais no setor público de saúde. Para os autores “a gestão por resultados é um dos pilares da reforma na gestão pública, inclusive na área da saúde”. Os autores identificaram as principais inovações inerentes a gestão por resultados: contratos de gestão e incentivos profissionais. Se trata de uma revisão de literatura onde a intenção dos autores foi a de apresentar e discutir a utilidade e aplicabilidade os contratos de gestão e dos incentivos profissionais na área da saúde. Segundo os autores, “as metas preestabelecidas devem ser pactuadas entre todos os atores envolvidos e avaliadas de forma periódica para que os incentivos profissionais sejam garantidos”. Os autores ainda apresentam que para que a responsabilidade com os resultados seja aumentada os mecanismos de controle e monitoramento, os indicadores e os padrões de gestão, a capacitação dos envolvidos e o aperfeiçoamento dos incentivos profissionais são essenciais.

De Oliveira *et al* (2014) os autores investigaram a relação do comprometimento organizacional e o regime de remuneração com os modelos de remuneração variável por subsídio no contexto da carreira de auditoria fiscal da Receita Federal do Brasil. Os resultados da pesquisa indicaram um elevado grau de comprometimento organizacional por parte dos pesquisados (auditores fiscais), ausência de efeito sobre esse comprometimento com a mudança no regime de remuneração que a categoria atravessou, passando de sistema de avaliação individual, com regime de variação variável e alcance de metas de arrecadação (1999-2007), para retribuição pecuniária por subsídio (fixado em parcela única, sem gratificações ou recompensas) a partir de 2008, e “revelam que auditores e analistas possuem preferência pelo modelo fixo de remuneração”. Os autores verificaram ainda, “uma percepção de alteração negativa no trabalho com a mudança na remuneração, indicando, para estudos futuros, a análise de como as variáveis de resistência organizacional intermediam a mudança em sistemas de remuneração”.

Rodrigues, Reis e Gonçalves Filho (2014) investigaram as influências na motivação para o trabalho apoiando-se nas teorias de Latham e Locke (2002), Porter e Lawler III (1968), Vroom (1964) e Wright (2001, 2007). O estudo apresenta que a motivação dos funcionários foi influenciada de forma direta e significativa pela missão institucional, pela instrumentalidade ligada às recompensas e pela eficácia no alcance das metas, a especificidade e o feedback também influenciaram a motivação de forma indireta, porém significativa. Porém outros fatores não tiveram influência diretas na motivação, como foi o caso da importância das metas, as recompensas extrínsecas, a expectativa, a equidade, a participação na definição das metas, a dificuldade das metas, a avaliação geral dos sistemas de metas e a avaliação geral dos sistemas de recompensas. Outros achados da pesquisa, conforme os autores foram: “os funcionários de faixa etária mais elevada apresentaram maiores médias de motivação. Já os funcionários ocupantes de cargo de chefia e os que recebiam algum tipo de recompensa extra (além do salário fixo) apresentaram índices mais elevados em fatores relacionados à motivação”.

Barbosa *et al* (2016), fazem análise da satisfação no trabalho por meio da Escala de Satisfação no Trabalho – EST, realizando um estudo em hospital público do município de Campo Maior, no Estado do Piauí. Foram analisados cinco fatores de satisfação, sendo que a satisfação no trabalho está ligada a três fatores: à chefia, aos colegas de trabalho, e às promoções. Os outros dois fatores analisados foram trabalho e salário, sendo que estes últimos não foram significativos para a satisfação.



Florianópolis, 10 a 12 de setembro de 2017

Como se pode observar, as pesquisas anteriores possuem como foco principal a investigação dos sistemas de incentivos e remuneração variável, avaliando os fatores que se relacionam com esta temática, como é o caso dos instrumentos utilizados como incentivos, sistemas de gestão por resultados, custos de transação e oportunismo político no setor público, o funcionamento, a operacionalização e as implicações dos benefícios para os servidores, nível de satisfação dos servidores em relação aos sistemas de incentivos adotados na esfera pública, fracassos e implicações de sistemas de incentivos, percepção dos gestores quanto às estratégias de remuneração e a motivação no trabalho, de contratos de gestão e incentivos profissionais no setor público, comprometimento organizacional e o regime de remuneração, influências na motivação para o trabalho e satisfação no trabalho.

Vale ressaltar que de todas as pesquisas citadas, nenhuma delas, buscou avaliar a implantação da Gestão por resultados e de sistemas de incentivos como remuneração variável no setor público no universo pesquisado no presente trabalho. Sendo este um dos principais aspectos diferencial neste estudo.

2.3 Avaliação de Desempenho no Setor Público

Normalmente as entidades que utilizam contratos de incentivos, realizam tanto avaliações com medidas objetivas, quanto subjetivas. As primeiras, apresentam imperfeições, e ao incluírem medidas subjetivas nos contratos, as organizações podem atenuar possíveis distorções (BAKER; GIBBONS; MURPHY, 1994).

Internacionalmente as avaliações objetivas e subjetivas já vem há muito tempo, sendo objeto de estudo de pesquisadores, tais como Baker, Gibbons, Murphy (1994), Bol (2008), Bol e Smith (2011), Gibbs, Merchant, Van der Stede e Vargus (2004), dentre outros.

Ao realizarem as avaliações subjetivas para desempenho, os gerentes e supervisores, podem utilizar medidas de desempenho não contábeis para capturar informações, que medidas objetivas, produzidas pelo sistema de contabilidade, não são capazes de capturar (Bol; Smith, 2011).

Tema ainda incipiente no setor público, o controle gerencial é pouco abordado e explorado em pesquisas, provavelmente em razão do ambiente ser mais normatizado e também por razões culturais e políticas.

A prefeitura de Goiânia, assim como outros órgãos pertencentes à Administração Pública, através de iniciativas propostas pelos seus gestores, percebeu a necessidade de ultrapassar os limites do modelo tradicional de gestão buscar novas alternativas gerenciais, com o intuito de melhorar seus resultados financeiros, econômicos, operacionais e sociais.

Diante disto, este estudo se apresenta em primeiro lugar pela expectativa de poder confrontar as práticas do modelo implantado com os modelos teóricos relacionados aos sistemas de controle gerencial, e verificar se o modelo é capaz de contribuir para a consecução dos objetivos do município, e em seguida, por poder verificar se o modelo implantado pode ser considerado, quando comparado com a literatura, um modelo científico de gerenciamento de resultados.

2.4 Gratificação por Desempenho Institucional (GDI)

Em 03 de Junho de 2015, foi aprovada no município de Goiânia, capital do Estado de Goiás, a Lei Complementar nº 276, a qual define a estrutura organizacional básica e complementar do Poder Executivo Municipal e estabelece um novo modelo de gestão (GOIÂNIA, 2015).

O novo modelo de gestão, adotado pelo município de Goiânia, introduz práticas gerenciais, até então pouco utilizadas no setor público, baseadas na gestão por resultados, com o objetivo de associar sistematicamente as ações dos órgãos e entidades públicas ao cumprimento de metas e resultados. Para isso, dentre outras ações, foram definidos objetivos e

metas e criados indicadores para medição dos resultados, assim como a manutenção de uma equipe para acompanhamento e controle das tarefas estabelecidas e estudo dos resultados alcançados.

O Contrato estabelecido entre a municipalidade e a Secretaria Municipal de Finanças, trata das metas estabelecidas, dos objetivos a serem alcançados, o prazo de validade para cumprimento das ações e dos indicadores de desempenho.

Os indicadores de desempenho e os diversos mecanismos de gestão utilizados para gerar informações que auxiliem no processo de tomada de decisões e promoção de incentivos são influenciados pelo ambiente institucional (Scapens, 1993).

No presente trabalho as variáveis explicativas de sistemas de incentivos, a execução orçamentária, os relatórios contábeis e prestação de contas podem ser classificadas como fatores organizacionais, que concorrem para a melhor sistematização e controle do sistema implementado no município. São fatores que estão inseridos na realidade do município de Goiânia e compõem a estrutura administrativa da Prefeitura.

2.5 A eficiência no setor público

Atualmente, na administração pública, são firmados Acordos de Resultado ou os chamados Contratos de Gestão, que estabelecido entre dois órgãos, procuram estipular compromissos relativos a consecução de políticas públicas e principalmente, de seus resultados. Antigamente, o órgão funcionava independentemente de seu desempenho, atualmente precisam atingir e prestar contas dos resultados, apresentando eficiência (ALCOFORADO, 2005).

A eficiência se associa aos meios e não aos fins, sendo que o foco neste caso, é assegurar que os recursos sejam utilizados de forma ótima (Peña, 2008; Mattos E Terra, 2015). As metas medem a eficiência dos administradores que conduzem as organizações (Alcoforado, 2005).

Para Fernandes (2016) o conceito de capacidade institucional se relaciona com outros conceitos de capacidade como por exemplo a capacidade de planejamento e de gestão de políticas públicas e desenvolvimento ou fortalecimento, afetando a garantia do atendimento e a racionalização dos processos administrativos e financeiros, garantindo assim, a eficiência dos serviços prestados.

Eficiência e celeridade são dimensões mensuradas de diversas maneiras em pesquisas no setor público, normalmente estão ligadas a indicadores quantitativos e referem a práticas de gestão e processos internos (GOMES E GUIMARÃES, 2013).

Pode-se subdividir eficiência em dois aspectos: eficiência técnica e eficiência econômica. Eficiência técnica está relacionada à tecnologia de produção, ou seja, dado uma tecnologia disponível, se a instituição emprega o menor nível possível de insumos para produzir uma determinada quantidade de produtos ou, se esta produz o máximo possível empregando uma certa quantidade de insumos, diz-se que a instituição é tecnicamente eficiente (Peña, 2008).

Já a eficiência econômica leva em consideração os aspectos monetários, ou seja, para ser economicamente eficiente, uma instituição deve minimizar os custos, para uma dada produção, ou maximizar a produção, para um dado custo. A eficiência técnica é pressuposto da eficiência econômica, pois, para que haja eficiência econômica, deve haver máxima eficiência técnica (Peña, 2008).

Assim, dado as características peculiares do setor público, mensurar a eficiência neste contexto se torna uma tarefa particularmente difícil. Dentre as técnicas mais utilizadas na determinação de fronteiras eficientes de produção encontra-se a Análise Envoltória de Dados (Data Envelopment Analysis -DEA). Este método tem sido aplicado em diversos estudos sobre eficiência da administração pública e organizações sem fins lucrativos (Peña, 2008). A próxima seção é dedicada à sua apresentação.



3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada nesse estudo, constituiu-se das etapas: seleção Unidades Tomadores de Decisão, - DMUs, pesquisa e escolha das variáveis utilizadas, em conformidade com o modelo de gestão implantado no município em estudo, seleção do modelo de análise DEA, em consonância com os padrões determinados para concessão do incentivo (remuneração variável), resolução do modelo DEA e por fim, a interpretação e apresentação dos resultados. Essas fases do estudo são descritas a seguir.

3.1 Amostra e População

Para atender o objetivo da pesquisa, de analisar a eficiência da aplicação da remuneração variável, denominada de Gratificação de Desempenho Institucional (GDI) na Secretaria de Finanças do município de Goiânia, utilizou-se a amostra estabelecida nos Contratos de Resultados firmados entre o Chefe do Poder Executivo e a Secretária Municipal de Finanças, a partir de indicadores financeiros e não financeiros, estabelecidos no Contrato nº 001/2015, a fim de evidenciar a eficiência da adoção da gestão por resultados e dos Sistemas de Incentivos no município pesquisado,

Com base no artigo quinto do Decreto 1784 de 14 de julho de 2015 que disciplina os Contratos de Resultados da Secretaria Municipal de Finanças de Goiânia, os objetivos e metas a serem atingidos são: Incremento da Receita, Redução do Gasto Público, Aumento da Satisfação do Usuário e Estimulo, Valorização dos Servidores e Índice de Déficit Corrente.

Para continuidade da gestão por resultados no ambiente pesquisado, posteriormente, por ocasião do vencimento do prazo do contrato inicial, formalizou-se o primeiro termo aditivo ao contrato de resultados nº 001/2015 com a finalidade de promover a Gestão por Resultados, atendendo ao modelo previsto na Lei Complementar nº 276/2015, se alterando a sistemática de monitoramento, avaliação e bonificação (Primeiro Aditivo Contrato nº 001/2015).

Assim, os indicadores de desempenho e as metas passaram a ser compostas da seguinte forma: Indicador 1 – Percentual de aumento da Receita Tributária, cujo objetivo em consonância com o estabelecido no contrato primitivo foi o de aumentar a arrecadação do município de forma a atender as demandas por serviços públicos de qualidade.

O cálculo do indicador 1 ficou estabelecido pelo já citado aditivo, conforme a seguir:

$$\frac{\text{(Receita Tributária Arrecadada no período avaliado em R\$)} - 1 \times 100}{\text{Receita Tributária Arrecadada no mesmo período do exercício anterior em R\$}}$$

O indicador 2, se refere ao percentual das Despesas de Custeio, cujo objetivo em consonância com a gestão de resultados foi o de alcançar o equilíbrio financeiro entre receitas e despesas.

O cálculo do indicador 2 foi então determinado pela seguinte fórmula:

$$\frac{\text{(Despesas com Custeio no período avaliado em R\$)} - 1 \times 100}{\text{Despesas com Custeio no mesmo período do exercício anterior em R\$}}$$

O indicador 3, se refere ao índice de satisfação dos Clientes da Secretaria de Finanças, tendo sido estabelecido o objetivo: aumentar a satisfação dos Cidadãos-Contribuintes com a Administração Tributária.

Os valores do Indicador 3 se referem ao percentual de aprovação em pesquisa específica, considerando-se como “aprovado” as menções “bom” e “ótimo” assinadas em formulários de pesquisa.

O indicador 4, se refere ao índice de Cumprimento de Prazo na Entrega dos Balanços e Balancetes. O objetivo foi estabelecer o cumprimento de prazos legais, aumento de

transparência e da credibilidade da Secretaria Municipal de Finanças e do Município de Goiânia.

O cálculo do indicador 4, conforme contrato, deve ser realizado, pela seguinte fórmula:

Número de Balanços e Balancetes entregues no prazo x 100

Total de Balanços e Balancetes previstos para o período

O indicador 5, se refere ao percentual de aumento da Receita de IPTU, cujo objetivo estabelecido no Contrato foi aumentar a arrecadação do Município de forma a atender as demandas por serviços públicos de qualidade.

O cálculo do indicador 5 ficou estabelecido pela seguinte fórmula:

(Receita IPTU Arrecadada no período avaliado em R\$) – 1 x 100

Receita IPTU Arrecadada no mesmo período do exercício anterior em R\$

Tendo em vista que dois dos cinco indicadores apresentados estão relacionados com a Receita Tributária arrecadada pela Secretaria Municipal de Finanças (indicadores 1 e 5) e um deles com as despesas de custeio da Secretaria utilizada neste estudo, a análise de eficiência foi realizada com base nos dados extraídos do sítio da prefeitura de Goiânia, devidamente disponibilizados no portal da transparência do município, tendo como base a Receita Tributária, as Despesas Correntes e o Custo Total da Folha Mensal dos servidores da Secretaria Municipal de Finanças.

Diante disto, os dados necessários e relativos aos indicadores apresentados, foram coletados diretamente no sítio da prefeitura de Goiânia e calculados os indicadores, para consecução do objetivo do presente estudo.

Assim, a presente pesquisa pode ser definida como descritiva e quantitativa, tendo em vista que utiliza a técnica de Análise Envoltória de Dados (DEA). As DMUs consideradas se referem aos doze meses do ano de 2014, período imediatamente anterior a adoção da gestão por resultados, os doze meses do ano de 2015, sendo que de 01 de janeiro de 2015 até o dia 02 de junho de 2015, ainda não havia sido aprovada a lei que implantou o novo sistema e seis meses do ano de 2016, para avaliação da eficiência em período posterior a adoção das medidas relativas à gestão por resultados. Tais DMU's, foram utilizadas no sentido de analisar se a Gratificação de Desempenho Institucional (GDI), pode ser considerada como um incentivo gerencial eficiente.

3.2 Análise da Eficiência através de Análise por Envoltória de Dados

A Análise Envoltória de Dados (DEA) introduzida por Charnes *et al.* (1978), é uma técnica de programação linear não paramétrica que compara a eficiência relativa de um conjunto homogêneo de unidades produtivas (unidades tomadoras de decisão) denominadas de DMUs - *Decision Making Unit*, que consomem múltiplos *inputs* (insumos) para produzir múltiplos *outputs* (resultados) (SILVEIRA; MEZA E MELLO, 2012).

Para Correia *et al.* (2011) “o método de análise envoltória de dados (*Data Envelopment Analysis* – DEA) é uma ferramenta matemática que mede a eficiência relativa das unidades de produção (*Decision Making Units* – DMUs)”. Este método serve para comparar o que foi produzido (*outputs*), dado os recursos (*inputs*) disponíveis, com o que poderia ter sido produzido com os mesmos recursos. Se trata de abordagem para medir eficiência de unidades produtivas, podendo se utilizar dados financeiros ou não. É um método utilizado para medir a eficiência das unidades produtivas, podendo ser utilizados dados financeiros, ou não. E para isso compara certo número de DMUs que realizam tarefas similares e se diferenciam nas quantidades de *inputs* que consomem e de *outputs* que produzem (CORREIA *et al.*, 2011).

O modelo inicial levou em consideração o fato das DMU's trabalharem com retornos constantes de escala, ou seja, a variação de insumos (*inputs*) gera variação proporcional nos resultados (*outputs*), este modelo é denominado de CCR ou CRS (*Constant Return to Scale*) (ALVES; Melo, 2015).

O modelo DEA define uma curva de eficiência (ou máxima de produtividade), considerando a relação ótima insumo/produto. O subconjunto de DMU's eficientes, podem ser considerados como exemplos de melhores práticas ou *benchmarks*, e são aqueles que obtêm uma pontuação de eficiência igual a 1.

A extensão das DMU's ineficientes é derivada pela distância à fronteira construída a partir da DMU *benchmark* e os coeficientes ineficientes obtêm uma pontuação inferior a 1 (HORTA, CAMANHO E COSTA, 2012).

3.2.1 Análise do Modelo DEA – CCR – *Constant Return to Scale*

A Análise Envoltória de Dados (DEA) é considerada por vários estudiosos como um modelo matemático, que pode ser utilizado quando se deseja conhecer a eficiência em um conjunto de unidades produtivas.

Conforme Ferreira e Gomes (2009) “As organizações governamentais precisam utilizar os recursos de que dispõem da melhor maneira possível. ” Tanto os relatórios contábeis e gerenciais, como as ferramentas matemáticas, como a DEA, são artefatos que podem auxiliar gestores públicos, no alcance de seus objetivos.

Pinto e Rodrigues (2012), acrescentam que a “Análise Envoltória de Dados (DEA) permite medir a eficiência em um conjunto observado de unidades produtivas, segundo o conceito de otimalidade de Pareto-Koopmans. ” No conceito utilizado, uma determinada unidade produtiva será considerada eficiente, quando na geração de seus produtos, quando nenhuma outra unidade ou combinação linear entre as outras unidades oferecer maior resultado, sem diminuir a produção de outro ou sem que ocorra o aumento de qualquer outro insumo utilizado no processo produtivo (PINTO; RODRIGUES, 2012).

Neste estudo foi utilizado o modelo denominado CCR que pode ser utilizado para avaliar a eficiência da Gestão por Resultados, a fim de identificar e analisar as unidades eficientes.

Desta forma, se construiu um conjunto denominado de referência (*benchmarks*), para as unidades, sendo possível a identificação daquelas consideradas eficientes e daquelas menos eficientes.

A parte empírica deste artigo iniciou-se com o estudo dos principais aspectos envolvidos na análise de eficiência da Gestão por Resultados no município de Goiânia. Em linhas gerais, esta análise consiste em estabelecer os critérios acerca das variáveis a serem utilizadas.

Foram utilizados neste estudo como fontes, dados secundários, tendo sido as informações produzidas e disponibilizadas no Portal da Transparência no sítio da Prefeitura de Goiânia, coletadas durante o mês de dezembro de 2016.

3.2.1.1 Variáveis

O início da análise da eficiência da Gestão por Resultados foi a escolha das variáveis que pudessem retratar tanto os valores investidos (remuneração variável) a título de incentivo, quanto os resultados alcançados a partir da inserção dos recursos adicionados (GDI). Para tanto, optou-se por utilizar como base para os parâmetros estabelecidos pelo Aditamento ao Contrato nº 001/2015 de Gestão por Resultados, na cláusula II, quanto aos indicadores utilizados. Portanto, foram considerados o indicador 1, a Receita Tributária, no indicador 2, as Despesas com Custeio e no indicador 5, a Receita com IPTU.

Neste sentido os indicadores utilizados, passaram a ser as variáveis utilizadas para medir a eficiência da Gestão por Resultados na Secretaria de Finanças do município de Goiânia. A tabela 1, apresenta as variáveis utilizadas no cálculo da eficiência, considerando apenas a

Secretaria de Finanças em razão do cálculo para das eficiências relativas, que considera a homogeneidade do conjunto.

Tabela 1. Variáveis utilizadas para o cálculo da eficiência

SIGLA	DESCRIÇÃO DA VARIÁVEL	TIPO
CustFl	Custo Total Folha Finanças	INPUT
RecTrib	Receita Tributária	OUTPUT1
RecIPTU	Receita com IPTU	OUTPUT2
DespOrc	Despesas Orçamentária	OUTPUT3

Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

Com a utilização das variáveis descritas na tabela 1, pretendeu-se efetuar comparações isonômicas entre as mesmas, para desta forma, evitar análises distorcidas e superficiais, tendo em vista que as variáveis possuem características particulares, a depender dos processos que as originam.

Os valores das variáveis RecTrib, RecIPTU e DespOrc, utilizadas neste estudo, foram extraídos do Balanço Orçamentário do município de Goiânia, e correspondem a valores mensais nos anos de 2014, 2015 e 2016, para desta forma, comparar períodos antes, durante e depois da Gestão por Resultados implementada na municipalidade. Os períodos utilizados, foram definidos tendo-se por base a data de implantação do Contrato de Resultados na Secretaria Municipal de Finanças.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DE EFICIÊNCIA DO MODELO DEA

Para análise da eficiência da Gestão por Resultados da Secretaria de Finanças, utilizou-se os valores expressos na tabela 2, representativos das DMU's, utilizadas neste estudo, conforme a seguir:

Na tabela 2 são apresentados os resultados das 12 DMUs para o ano de 2014, 12 DMUs para o ano de 2015 e 06 DMUs para o ano de 2016, contendo os escores de eficiência das fronteiras padrão, invertida, e composta normalizada, indicada por composta*, respectivamente, totalizando 30 DMUs.

Tabela 2 – Escores de Eficiência – 2014 – 2015 - 2016

Mês/Ano	DMU	Padrão	Invertida	Composta	Composta*
jan/14	DMU1	0,854504	0,573893	0,640305	0,855694
fev/14	DMU2	0,828469	0,440207	0,694131	0,927626
mar/14	DMU3	0,40503	1.000.000	0,202515	0,270638
abr/14	DMU4	0,424295	0,876471	0,273912	0,366052
mai/14	DMU5	0,349994	0,842556	0,253719	0,339066
jun/14	DMU6	0,34567	1.000.000	0,172835	0,230974
jul/14	DMU7	0,45324	0,609145	0,422048	0,564018
ago/14	DMU8	0,55455	0,50647	0,52404	0,700319
set/14	DMU9	0,439668	0,686395	0,376636	0,503331
out/14	DMU10	0,42946	0,689884	0,369788	0,494179
nov/14	DMU11	0,395253	0,858543	0,268355	0,358626
dez/14	DMU12	0,523552	0,718339	0,402607	0,538037
jan/15	DMU13	1.000.000	0,503453	0,748274	0,999981
fev/15	DMU14	1.000.000	1.000.000	0,5	0,668192
mar/15	DMU15	0,485938	0,591518	0,44721	0,597645
abr/15	DMU16	0,399579	0,717767	0,340906	0,455581
mai/15	DMU17	0,384558	0,725721	0,329418	0,44023
jun/15	DMU18	0,357328	0,800656	0,278336	0,371964

Florianópolis, 10 a 12 de setembro de 2017

jul/15	DMU19	0,339813	0,819043	0,260385	0,347975
ago/15	DMU20	0,358102	0,845033	0,256535	0,342829
set/15	DMU21	0,333827	0,896369	0,218729	0,292306
out/15	DMU22	0,274542	1.000.000	0,137271	0,183447
nov/15	DMU23	0,278235	1.000.000	0,139117	0,185914
dez/15	DMU24	0,701282	1.000.000	0,350641	0,468591
jan/16	DMU25	0,689476	0,708239	0,490619	0,655655
fev/16	DMU26	0,87054	0,373964	0,748288	1.000.000
mar/16	DMU27	0,420006	0,856766	0,28162	0,376353
abr/16	DMU28	0,301649	0,910423	0,195613	0,261414
mai/16	DMU29	0,303221	1.000.000	0,151611	0,20261
jun/16	DMU30	0,337861	0,820055	0,258903	0,345994
Eficientes		2			1
Ineficientes		28	7		29

Fonte: Dados da pesquisa – elabora pela autora – 2016.

É possível observar de acordo com os escores de eficiência padrão apresentados na coluna 3, os resultados apresentados para o exercício de 2014, conforme os parâmetros oferecidos no modelo, a gestão do Contrato de Resultados da Secretaria Municipal de Finanças para o ano de 2014, não alcançou a fronteira de eficiência. Para o ano de 2015 a eficiência é compreendida pelas DMU's 13 e 14, correspondentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2015, sendo que os demais meses do ano de 2015, apresentam resultados abaixo da fronteira de eficiência e para o exercício de 2016, assim como em 2014, os resultados evidenciam ineficiência, utilizando-se as mesmas variáveis, mesmo após um ano de implantação do modelo de Gestão por Resultados no município de Goiânia.

Esses resultados permitiram identificar os meses que apresentaram desempenho eficiente sob a perspectiva da minimização, quando inserida a remuneração, em comparação com as variáveis: Receita Tributária, Receita de IPTU e Despesas Orçamentárias.

A análise da Tabela 2, coluna 3, apresenta as DMUs 3, 6, 14, 22, 23, 24 e 29 possuem os maiores escores de ineficiência (invertida) em outras palavras, se tratam dos meses, onde as práticas gerenciais implementadas não foram capazes de alcançar os resultados pretendidos, evidenciando os piores resultados.

Na tabela 3, se apresenta o *Ranking* de Eficiência Composta*

Tabela 3 – *Ranking* da Eficiência Composta*

Posição	DMU26	Composta
Fev/16	DMU26	1,000000
jan/15	DMU13	0,999981
fev/14	DMU2	0,927626
jan/14	DMU1	0,855694
ago/14	DMU8	0,700319
fev/15	DMU14	0,668192
jan/16	DMU25	0,655655
mar/15	DMU15	0,597645
jul/14	DMU7	0,564018
dez/14	DMU12	0,538037
set/14	DMU9	0,503331
out/14	DMU10	0,494179
dez/15	DMU24	0,468591
abr/15	DMU16	0,455581



Florianópolis, 10 a 12 de setembro de 2017

mai/15	DMU17	0,44023
mar/16	DMU27	0,376353
jun/15	DMU18	0,371964
abr/14	DMU4	0,366052
nov/14	DMU11	0,358626
jul/15	DMU19	0,347975
jun/16	DMU30	0,345994
ago/15	DMU20	0,342829
mai/14	DMU5	0,339066
set/15	DMU21	0,292306
mar/14	DMU3	0,270638
abr/16	DMU28	0,261414
jun/14	DMU6	0,230974
mai/16	DMU29	0,20261
nov/15	DMU23	0,185914
out/15	DMU22	0,183447

Fonte: Dados da Pesquisa – Elaborado pelos autores – 2016

A tabela 3 evidencia o *Ranking* da eficiência composta normalizada (composta*), de onde se verifica que apenas a DMU 26, correspondente ao mês de fevereiro/2016, foi eficiente, apresentando o resultado 1,000000.

Para Meza *et al.*, (2004), a eficiência composta é o resultado da análise da DMU que se obtém quando da ponderação entre os resultados de eficiência, que são obtidos pelas fronteiras padrão e invertida. Segundo Meza *et al.*, este resultado é obtido quando se realiza a média aritmética entre a eficiência padrão e o valor obtido da subtração da eficiência invertida pela unidade e, em se tratando da eficiência composta normalizada (Composta *), esta é obtida quando se divide o valor da eficiência composta pelo maior valor entre todos os valores de eficiência composta.

Tabela 4. EFICIÊNCIA COMPOSTA E COMPOSTA NORMALIZADA*

Eficiência Composta	$(\text{Eficiência Padrão} + (1 - \text{Eficiência Invertida})) / 2$
Eficiência Composta *	$\text{Eficiência Composta} / \text{Max (Eficiência Composta)}$

Fonte: Elaborado pelos autores com base Junior, S. S. B., & Merlo, E. M. (2008)

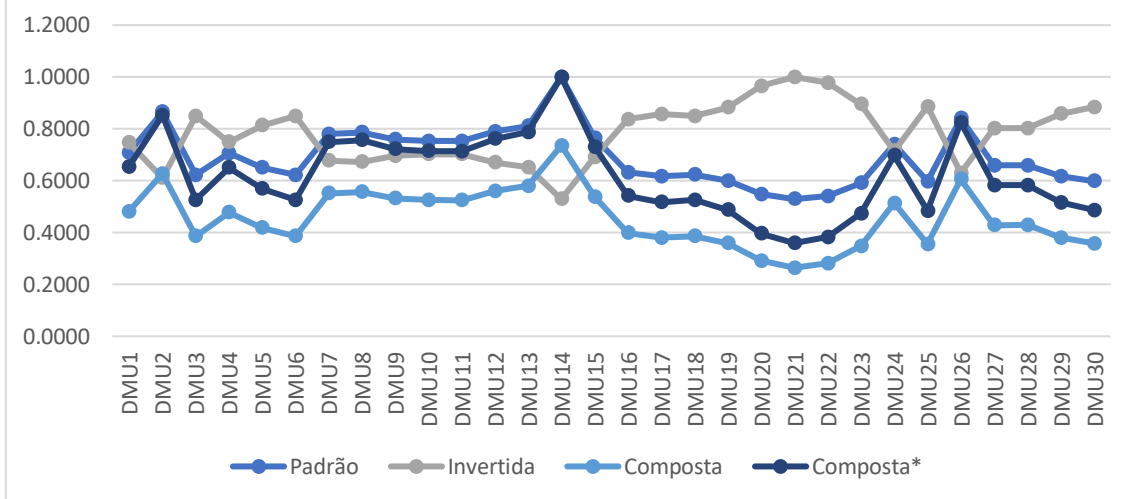
As eficiências compostas e compostas normalizadas, podem ser utilizadas quando se pretende verificar uma melhor discriminação das DMU's estudadas.

Em seguida se apresenta a figura 1 com a evolução da eficiência, estando demonstrado as DMU's, onde fica evidenciado os escores de eficiência antes da implantação da Gestão por Resultados e do pagamento da GDI, e o período onde já está plenamente implantado e em execução o Contrato de Resultados, apresentando também, as unidades que estão abaixo da linha de eficiência e também as que mais se aproximam dos resultados eficientes.

Com a apresentação da figura 1 se demonstra a principal função do DEA, o *benchmarking*, sendo que com a evidenciação das unidades eficientes, tem-se a referência para as demais unidades (PEÑA, 2008).



Figura 1 - Evolução da Eficiência - Gestão por Resultados, Jan/2014 - Jun/2016



Fonte: Elaborado pelos autores. Capturado a partir do Portal da Transparência da Prefeitura de Goiânia - 2016

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES DE PESQUISAS FUTURAS

Dentre os questionamentos relacionados aos sistemas de incentivos oferecidos aos gestores e servidores do setor público, uma das mais importantes é se esses incentivos seriam capazes de impactar de forma eficiente nos resultados da entidade pública.

Nesse sentido, o presente estudo buscou verificar se o incentivo oferecido aos gestores e servidores da Secretaria Municipal de Finanças da Prefeitura de Goiânia, a Gratificação de Desempenho Institucional (GDI), está relacionado com o nível de eficiência dos principais indicadores estabelecidos para medir o desempenho do Contrato de Gestão por Resultados.

Os resultados encontrados por meio desta pesquisa para as variáveis utilizadas demonstraram que os incentivos oferecidos aos gestores e servidores ofereceram pouca eficiência no período pesquisado, sendo que, somente em janeiro e fevereiro de 2015 ficou evidenciada eficiência na fronteira padrão.

Em razão da recente utilização da Gestão por Resultados no universo pesquisado, é importante que se realize discussões sobre as dificuldades existentes na esfera pública, como é o caso da cultura política, e de outras limitações encontradas pelos gestores na implantação e execução do modelo discutido neste trabalho.

Os achados deste estudo, de forma geral, se relacionam com os estudos anteriores, que discutem os sistemas de controle gerencial no setor público, evidenciam a necessidade de apresentar políticas modernas e eficientes para que haja uma melhor gestão dos recursos utilizados e disponíveis. Os resultados apontam também, para uma evolução da temática no setor público, quanto à gestão financeira, operacional e econômica e a utilização de artefatos contábeis no auxílio pela busca de resultados mais eficientes.

É necessário salientar que no caso da eficiência ora estudada, os indicadores apresentados foram aqueles utilizados pela Secretaria de Finanças da Prefeitura de Goiânia, implantados para se alcançar melhores resultados na arrecadação do município e no trabalho realizado pelos servidores municipais. Assim, a análise foi realizada de acordo com o montante da remuneração (incentivos) oferecida aos servidores da esfera pesquisada.

Com a utilização da Análise Envolvória de Dados (Data Envelopment Analysis -DEA, foi possível identificar uma possível ineficiência da Gestão por Resultados no município estudado, o que possibilita o entendimento de que para os contratos de resultados a serem



Florianópolis, 10 a 12 de setembro de 2017

implantados futuramente, sejam estabelecidas metas e objetivos para alcançar resultados eficientes, revisão do planejamento e dos indicadores a serem utilizados para o atingimento das metas e consequente melhoria da eficiência nas diversas secretarias do município e de outros entes públicos que venham a utilizar modelos semelhantes de gestão.

Outro fato é que em busca da eficiência é possível também investigar as causas da ineficiência, ou seja, das unidades operacionais que ficaram abaixo da fronteira, quais são os indicadores que melhor atendem as expectativas dos resultados pretendidos e aqueles que não atendem, a realização de análises mais criteriosas e reais para o alcance das metas e objetivos propostos.

Finalmente é possível afirmar que o presente trabalho atingiu seu objetivo, que foi analisar a eficiência dos sistemas de incentivos e da Gestão por Resultados, na Secretaria de Finanças do município de Goiânia, tendo sido realizado um estudo do incentivo utilizado, a GDI, com a finalidade de se oferecer a análise da eficiência de tal remuneração, da Gestão por Resultados, dos artefatos utilizados e da importância do assunto para a área estudada e como ferramenta para melhorar a aplicação dos recursos públicos.

Para pesquisas futuras, sugere-se que sejam avaliados outros indicadores, financeiros e não-financeiros, a fim de se confirmar os resultados deste estudo, bem como a realização de pesquisas semelhantes em outras municipalidades, com características geográficas e econômicas distintas, examinando-se as particularidades de cada entidade pública. Outra sugestão é que sejam investigadas as causas das ineficiências, para dessa forma, contribuir na eliminação destes prováveis fatores e para a consecução de modelos mais eficientes de gestão e do melhor aproveitamento dos recursos investidos em incentivos gerenciais.

REFERÊNCIAS

- ALCÂNTARA, Shirley Michelle de. **"Política Nacional de Desenvolvimento de Pessoal: uma análise à luz da Teoria do Novo Serviço Público, do Gerencialismo e do Republicanismo."** (2015). Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2015.
- ALCOFORADO, Flávio Carneiro Guedes. Contratualização e eficiência no setor público: as organizações sociais. 2005. **X Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Santiago, Chile, 18 - 21 Oct. 2005
- ALVES, Laura Araújo; Mello, João Carlos Correia Baptista Soares. Pesos Agrupamento baseado em Análise Envoltória de Dados Utilizando Cohen Rede Neural: uma aplicação no setor elétrico brasileiro. **Transações IEEE América Latina**, v. 13, n. 1, p. 188-194, 2015.
- ANASTASIA, A. A. (2006). **Antecedentes e origem do choque de gestão**. In: Vilhena, R. et al. (orgs.). O choque de gestão em Minas Gerais: políticas de gestão pública para o desenvolvimento. Belo Horizonte, Brasil: UFMG, 2006.
- ANGULO Meza, L.; Biondi Neto, L.; Soares de Mello, J.C.C.B.; Gomes, E.G.; Coelho, P.H.G. FSDA – Free Software for Decision Analysis (SLAD – Software Livre de Apoio à Decisão): **A Software Package for Data Envelopment Analysis Models In: Memórias del XII Congreso LatinoIberoamericano de Investigación Operativa - CLAIO**, 2004.
- BAKER, G.; Gibbons, R.; Murphy, K. J. Subjective performance measures in optimal incentive contracts. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 109, n. 4, p. 1125–1156, 1994.
- BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 276, DE 03 DE JUNHO DE 2015**, http://www.goiania.go.gov.br/html/gabinete_civil/sileg/dados/legis/2015/lc_20150603_000000276.pdf. Acesso em: 27 de setembro de 2016.
- BOL, J. C.; Smith, S. D. Spillover effects in subjective performance evaluation: bias and the asymmetric influence of controllability. **The Accounting Review**, v. 86, n. 4, p. 1213–1230. 2011.



Florianópolis, 10 a 12 de setembro de 2017

- BOL, J. C. Subjectivity in compensation contracting. **Journal of Accounting Literature**, v. 27, p. 1-24, 2008.
- BOLAND, T., & Fowler, A. (2000). A Systems perspective of performance management in public sector organizations. **International Journal of Public Sector Management**, 13 (5), pp. 417-446.
- CHENHALL, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, 30(5), 395-422.
- CORRÊA, I.M. (2007). Planejamento estratégico e gestão pública por resultados no processo de reforma administrativa do Estado de Minas Gerais. **Revista de Administração Pública**, 41(3), pp. 487-504.
- CORREIA, Teresa Cristina Vilardo Domingues; MELLO, João Carlos Correia Baptista Soares de; MEZA, Lidia Angulo. **Assessment of Brazilian airlines technical efficiency: a study using data envelopment analysis and fuzzy sets**. Prod., São Paulo, v. 21, n. 4, p. 676-683, 2011.
- DE ASSIS, Luis Otávio Milagres; NETO, Mário Teixeira Reis. Remuneração variável no setor público: investigação das causas do fracasso e implicações para o Estado Brasileiro. **GESTÃO. Org-Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 9, n. 3, 2012.
- DE JESUS SILVA, Luis Claudio; DE ARAÚJO, Paulo Cesar Diniz; JUNIOR, Edgar Reyes. A percepção dos gestores quanto às estratégias de remuneração e a motivação no trabalho: um caso no judiciário da Amazônia brasileira. **REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO DE RORAIMA (RARR)**, v. 2, n. 2, p. 78-94, 2012.
- DE OLIVEIRA, Maria Joselice Lopes et al. Comprometimento organizacional e regime de Remuneração: Estudo em Uma Carreira pública de auditórios fiscal. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 15, n. 5, p. 72 de 2014.
- DITTERICH, RAFAEL GOMES; Moysés, Simone Tetu; Moysés, Samuel Jorge. O Uso de Contratos de Gestão e Incentivos Profissionais no Setor Público de Saúde O uso de contratos de gestão e incentivos profissionais no sector da saúde pública. **Cad. Saúde Pública**, v. 28, n. 4, p. 615-627, 2012.
- DOS REIS, Geraldo Vieira, Romualdo Douglas Colauto, and Laura Edith Taboada Pinheiro. "Proposta de Adaptação do Balanced Scorecard para Órgãos Públicos: um Enfoque na Secretaria Geral de Administração (Segedam) do Tribunal de Contas da União." **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2007.
- FERNANDES, Fabiana Silva. Capacidade institucional: uma revisão de conceitos e programas federais de governo para o fortalecimento da administração pública. **Cad. EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 3, p. 695-704, Sept. 2016.
- FERREIRA, C.M.C.; Gomes, A.P. Introdução À Análise Envoltória De Dados: Teoria, Modelos E Aplicações. **Editora Ufv**, P. 19, Viçosa, 2009.
- GAETANI, F. (2003). Public Management Policy Change in Brasil: 1995-1998. **International Public Management Journal**, 6(3), p. 327-341.
- GIBBS, M.; Merchant, K. A.; van der Stede, W. A.; Vargus, M. E. Determinants and effects of subjectivity in incentives. **The Accounting Review**, v; 79, n. 2, p. 409-436, 2004.
- GOMES, Adalmir de Oliveira; GUIMARÃES, Tomás de Aquino. Desempenho no Judiciário: conceituação, estado da arte e agenda de pesquisa. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, 379-401, abr. 2013.
- HANSEN, S.C.; Otley, D.T.; Van der Stede, W. Practice development in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 95-116, 2003.



Florianópolis, 10 a 12 de setembro de 2017

- HORTA, I. M.; Camanho, A. S.; Da costa, J. Moreira. Performance assessment of construction companies: A study of factors promoting financial soundness and innovation in the industry. **International Journal of Production Economics**, v. 137, n. 1, p. 84-93, 2012.
- JUNIOR, Sergio Silva Braga; Merlo, Edgard Monforte. Análise da gestão de custos na formação de preço no varejo: um estudo em um supermercado de médio porte. **Revista de Administração da Unimep-Unimep Business Journal**, v. 5, n. 3, p. 19, 2008.
- JUNQUILHO, Edgar Miertschink, Gelson Silva. "Caracterização do trabalho gerencial na secretaria municipal de educação de santa Maria de Jetibá-ES." **Revista Eletrônica Gestão & Sociedade** 10.25 (2016): 1228-1254.
- KRAUTER, E. **Contribuição do Sistema de Remuneração dos Executivos para o Desempenho Financeiro: Um Estudo com Empresas Industriais no Brasil**. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Administra da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2009.
- MIERTSCHINK, Edgar. **"Funções gerenciais na gestão educacional: caracterização do trabalho gerencial dos gestores da Secretaria Municipal de Educação de Santa Maria de Jetibá-ES"**. MIERTSCHINK, Edgar. "Funções gerenciais na gestão educacional: caracterização do trabalho gerencial dos gestores da Secretaria Municipal de Educação de Santa Maria de Jetibá-ES." (2014).
- OLIVEIRA, Leonel Gois Lima et al. Medição da Eficiência de Magistrados e de Unidades judiciárias no Ceará, Brasil: o Sistema Eficiência. Jus / A aferição da eficiência dos magistrados e dos tribunais judiciais no estado do Ceará, Brasil: o sistema de Eficiência. Jus / Medición de la eficiencia de los Magistrados y de las unidades judiciales en Ceará, Brasil: El sistema Eficiencia. Jus. **Cadernos EBAPE. BR**, v. 14, n. 3, p. 836, de 2016.
- PEÑA, C. R. Um modelo de avaliação de eficiência da administração pública através do método análise envoltória de dados (DEA). **Revista de Administração Contemporânea**, v. 1, n. 12, p. 83-106, 2008.
- PERES, Ursula Dias. Custos de Transação e Estrutura de Governança no Setor Público. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 9, n. 24, 2007.
- PINTO, M.B.; Rodrigues, L.F. **Uma Aplicação de Modelos DEA CCR Orientados a Input na Gestão de um Sistema de Bibliotecas Universitárias**. Disponível em: <https://www.marinha.mil.br/spolm/sites/www.marinha.mil.br/spolm/files/102588.pdf> Acesso em: 29 Dez de 2016.
- RODRIGUES, Weslei Alves; Neto, Mário Teixeira Reis; Gonçalves filho, Cid. As influências na motivação para o trabalho em ambientes com metas e recompensas: um estudo no setor público. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 253-274, 2014.
- SCAPENS, Robert W.; Roberts, John. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management accounting research**, v. 4, n. 1, p. 1-32, 1993.
- SILVA, Anderson Soares. Da Fonseca, Ana Carolina P. Duarte. "Controle Gerencial através do Benchmarking: o caso de um Órgão de Ciência e Tecnologia da Marinha do Brasil" **XV Congresso Brasileiro de Custos**.
- SILVA, Marcos Fernandes Gonçalves da. Budgeting and resource allocation in universities: a public choice approach. **Revista de Administração de Empresas**, v. 40, n. 4, p. 48-55, 2000.
- SILVEIRA, Juliana Quintanilha da et al. Use of DEA and inverted frontier for airlines benchmarking and anti-benchmarking identification. **Production**, v. 22, n. 4, p. 788-795, 2012.
- XAVIER, Roberta Martins; Emmendoerfer, Magnus Luiz. Abono Permanência em uma instituição federal de ensino superior: aplicação e desdobramentos. **Revista do Serviço Público**, v. 60, n. 1, p. 47-60, 2014.