

AVALIAÇÃO DA GESTÃO DA SEÇÃO DE SUBSISTÊNCIA DE UMA ORGANIZAÇÃO MILITAR QUANTO AO USO DA DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA ESPECÍFICA PARA PROVIMENTO DE ALIMENTAÇÃO: O CASO DA BASE AÉREA DE FLORIANÓPOLIS

EVALUATION OF THE SUBSISTENCE SECTION MANAGEMENT IN A MILITARY ORGANIZATION ON THE USE OF SPECIFIC BUDGET ALLOCATION TO PROVIDE MEALS: THE CASE OF THE MILITARY AIR FORCE BASE IN FLORIANÓPOLIS

KEILA VIVIANE TEDESCO

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (SC)

LAURA LETSCH SOARES

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (SC)

RENATO FLORES PINHEIRO MACHADO

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (SC)

RESUMO

O mercado competitivo exige que as empresas adaptem-se rapidamente às mudanças do ambiente em que estão inseridas, sob o risco de não sobreviverem diante das concorrentes. Cada vez mais, as organizações estão implantando formas flexíveis de gestão que lhes permitem atingir os objetivos de forma eficiente. Esse processo de adaptação é observado com mais intensidade nas empresas privadas, enquanto os gestores públicos parecem despreocupados no que diz respeito à otimização no uso dos recursos sobre os quais exercem gerência. Contudo, um organismo público, quando mal gerenciado, pode comprometer o seu próprio funcionamento e o dos demais órgãos que dependem de seus serviços, além de comprometer a aplicação dos recursos financeiros públicos. Este trabalho constituiu-se em um estudo de caso a respeito da implantação de melhorias gerenciais na Seção de Subsistência da Base Aérea de Florianópolis, em meados de 2009, com o objetivo de melhorar o desempenho do setor. O trabalho é descritivo com coleta de dados primários e secundários em documentos e sistemas corporativos e aplicação de questionário aos clientes do setor. A partir de variáveis quali-quantitativas são definidos indicadores que permitem, sob a lógica dedutiva, avaliar comparativamente o desempenho da seção nos 12 (doze) meses anteriores e nos posteriores às mudanças gerenciais. Os resultados observados constataam a economia de recursos financeiros, o aumento da satisfação dos usuários, em especial, nos quesitos de qualidade e saúde.

Palavras-chave: Avaliação de desempenho. Restaurante militar. Administração pública.

ABSTRACT

The competitive market has required that companies get rapidly adapted to the environmental changes in which they operate, because of the risk of not surviving among their peer competitors. Increasingly, organizations are deploying flexible forms of management that allow them to achieve their objectives efficiently. This adaptation process is seen most strongly in private companies. The public managers seem unconcerned to optimizing the use of the available resources. However, a public organization, when it is not well managed, can compromise its own operation as well as others sectors which depend on their services, and undermine the use of public financial resources. This paper consisted in a case study about the implementation of improvements in the management of Subsistence Section Florianópolis Air Base in mid-2009 in order to improve its performance. The work is descriptive, with data collection in primary and secondary documents and in business systems, and with a questionnaire applied to the customers of the military restaurant. Indicators were defined under the deductive logic using qualitative and quantitative variables. They showed comparatively the evolution of the performance on the section in the prior and subsequent 12 months of the management changes. The results observed show economy on financial resources, increased level of user satisfaction, especially in quality and health issues.

Keywords: Performance Evaluation. Military restaurant. Public Administration.

1 INTRODUÇÃO

O mercado competitivo exige que as empresas adaptem-se rapidamente às mudanças, sob o risco de não sobreviverem diante das concorrentes. Cada vez mais, as organizações estão implantando formas flexíveis de gestão que lhes permitem atingir os objetivos de maneira eficiente. Esse processo de adaptação é observado com mais intensidade nas empresas privadas, enquanto as entidades governamentais promovem mudanças de gestão sem seguir a lógica do mundo dos negócios.

Por representarem órgãos sem fins lucrativos e, conseqüentemente, não pertencerem a um ambiente competitivo, os gestores públicos parecem despreocupados no que diz respeito à otimização no uso dos recursos sobre os quais exercem gerência. Um organismo público, se mal gerenciado, pode estar comprometendo o seu próprio funcionamento e o dos demais órgãos que dependem de seus serviços, além de comprometer a aplicação dos recursos financeiros públicos.

Em meados de 2009, a gestão da Seção de Subsistência da Base Aérea de Florianópolis (BAFL) resolveu buscar alternativas para tornar o resultado de seu trabalho mais proveitoso. Implantaram-se melhorias gerenciais que modificaram a realidade das atividades executadas pelo setor. Essa evolução representou o início de um processo de modernização gerencial com o intuito de implantar formas administrativas utilizadas no setor privado, adaptadas ao cotidiano de uma

Organização Militar (OM). As mudanças na gestão objetivavam melhorias nos seus resultados. Observaram-se reflexos, decorrentes das mudanças implementadas, de caráter orçamentário-financeiro e de caráter qualitativo na prestação dos serviços sob sua responsabilidade.

Este estudo buscou resposta à seguinte questão-problema: Quais as alterações no desempenho da Seção de Subsistência da Base Aérea de Florianópolis, decorrentes das melhorias gerenciais que foram implantadas no uso das dotações orçamentárias referentes às atividades de restaurante? O objetivo geral fixado foi avaliar a Seção de Subsistência da BAFL no que diz respeito ao uso dos recursos públicos sob sua gerência, tendo sido formulados os seguintes objetivos específicos: (i) compreender as atividades da Seção de Subsistência da BAFL quanto aos procedimentos de aquisição, consumo e recebimento de alimentos e dos registros correspondentes; (ii) conhecer as mudanças que aconteceram na gestão da Seção de Subsistência da BAFL em decorrência da implantação de novas ferramentas operacionais de gerência; (iii) definir indicadores que auxiliem na verificação do desempenho da gestão praticado pela Seção de Subsistência da BAFL.

Na administração pública estima-se que as perdas por ineficiência ou por corrupção cheguem a 35% na América Latina. (MORELLI, 2002 apud ROSA, 2002) Ou seja, se o uso dos recursos fosse otimizado e, complementarmente, se fosse possível extinguir a

corrupção, o montante orçado para as despesas públicas diminuiria. Logo, a carga tributária que recai sobre o contribuinte poderia ser reduzida. Destarte, torna-se imprescindível saber se o dinheiro do povo está sendo bem empregado, buscando constatar possíveis irregularidades ou falhas administrativas. A importância do trabalho consiste na identificação dos resultados alcançados após a promoção de mudanças gerenciais, com a adoção de procedimentos já adotados na iniciativa privada em um restaurante que serve a uma unidade militar.

Após levantamento bibliométrico no Google Acadêmico e no Banco de Resumo de Teses, com o uso da combinação de palavras-chave que remetem a estudos de Avaliação de Desempenho e Restaurante Militar, no período de 2000 a 2009, constatou-se que ainda não foi realizado estudo semelhante no meio acadêmico, justificando-se o trabalho pela sua originalidade.

O trabalho se justifica em dois eixos: (i) contribuição à comunidade científica da área contábil, principalmente em relação à Controladoria Governamental e (ii) contribuição econômica à área pública.

Quanto à *justificativa* acadêmica, a realização deste trabalho contribuirá para o conhecimento mais aprofundado dos resultados da avaliação do desempenho da gestão de um restaurante militar após a implementação de mudanças gerenciais. Esses temas são de interesse da Controladoria Governamental.

No que tange à contribuição econômica, a otimização na utilização de recursos orçamentários-financeiros, bem como dos recursos humanos e materiais envolvidos nas operações do restaurante, possibilita a economia de recursos públicos aumentando a qualidade do gasto público.

Este estudo apresenta as seguintes delimitações: espacial – o estudo será desenvolvido na BAFL – e temporal – os dados coletados abrangem os exercícios de 2009 e 2010, período de implementação e avaliação das mudanças gerenciais. Foram analisados somente os créditos cuja dotação orçamentária é específica para fornecimento de refeições ao efetivo. Os gastos com provimento de alimento em eventos de grande porte, em festas comemorativas, coquetéis e outros não foram incluídos.

Além da seção introdutória, o presente estudo abordará o referencial teórico na seção 2, a metodologia da pesquisa na seção 3, a caracterização da instituição estudada na seção 4, a análise dos dados na seção 5 e, por fim, a conclusão e as considerações finais na seção 6.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Estão apresentados, neste capítulo, assuntos e terminologias considerados indispensáveis para o entendimento do objeto da pesquisa.

2.1 Gestão

A gestão está associada ao ato de gerir, administrar, gerenciar. Cruz (1991 *apud* CATELLI et al., 2001, p. 118) esclarece que “Gestão é o processo de decisão, baseado em um conjunto de conceitos e princípios coerentes entre si, que visa garantir a consecução da missão da empresa”. No mesmo sentido, Lunkes e Schnorrenberger (2009) elucidam que gestão é a atividade realizada tendo como objeto o comando e a composição de outras pessoas.

Gestão significa, portanto, a gerência de recursos materiais e humanos na busca pelo cumprimento de objetivos definidos. Uma ou mais pessoas que detenham autoridade ou mesmo competência e que trabalhem em prol de que se atinjam metas comuns estão promovendo a administração, isto é, a gestão. (OLIVEIRA, 1997, p.26)

Gestão pública é definida por Cruz e Silva (2001 *apud* SOUZA, 2007, p. 22) como:

Todo o processo gerencial que vise a [sic] consecução de políticas públicas assumidas, direta ou indiretamente, por um ente estatal. A expressão compreende os processos de formulação, de planejamento, de coordenação, de execução e/ou de monitoramento das ações governamentais.

A administração pública deve ser exercida com responsabilidade pelos gestores públicos, uma vez que representam o povo na gerência dos recursos disponíveis, na forma de dotações orçamentárias. A Constituição Federal (BRASIL, 1988) enuncia os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência para nortear a administração pública.

2.1.1 Eficiência e Eficácia

A eficiência tem significado diferente de eficácia. Esta está vinculada à ideia de tão-somente se atingirem determinadas metas, enquanto aquela está ligada ao alcance das metas com o menor uso possível de recursos, quer seja tempo, dinheiro, ou outro insumo conhecido.

Nakagawa (1987 *apud* CATELLI et al, 2001, p. 65) diz que:

a eficácia está associada diretamente com a idéia de 'resultados' e 'produtos' decorrentes da atividade principal de uma empresa, à realização de suas metas e objetivos com vistas ao atendimento do que ela considera sua missão e propósitos básicos. [...] eficiência é um conceito relacionado a método, processo, operação, enfim, ao modo certo de se fazer as coisas e pode ser definida pela relação entre quantidade produzida e recurso(s).

Para Bio (1985, p. 21):

Eficácia diz respeito a resultados, a produtos decorrentes de uma atividade qualquer. Trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade. A eficácia é definida pela relação entre resultados pretendidos/resultados obtidos. Uma empresa eficaz coloca no mercado o volume pretendido do produto certo para determinada necessidade. Eficiência diz respeito a método, ao modo certo de fazer as coisas. É definida pela relação entre volumes produzidos/recursos consumidos. Uma empresa eficiente é a que consegue o seu volume de produção com o menor dispêndio possível de recursos. Portanto, ao menor custo por unidade produzida.

No meio privado, por exemplo, a principal medida de eficácia empresarial, evidentemente, é o resultado, ou seja, o lucro que, por sua vez, acaba por ser decorrente, também, da eficiência, uma vez que contrapõe as entradas e as saídas. Da eficiência decorrem ainda a sobrevivência da empresa, a sua capacidade de adaptação, o seu desenvolvimento, a produção e a satisfação dos grupos de interesse.

Eficácia e eficiência são complementares e devem ser postas como prioritárias nas atividades de todo gestor que almeja o sucesso. Constituem, portanto, dois critérios de avaliação dos chamados centros de responsabilidade.

2.1.2 Centros de Responsabilidade

Um centro de responsabilidade é uma forma de divisão das organizações, podendo ter baixo ou alto nível hierárquico, além de ter um ou mais gerentes responsáveis pelas tarefas.

Anthony e Govindarajan (2008, p. 128) explicam que o centro de responsabilidade "é uma unidade da organização encabeçada pelo gerente responsável por suas atividades [...] uma empresa é um conjunto de centros de responsabilidade, cada um deles representado por uma forma no organograma". Em seguida (p. 129), complementam dizendo que "do ponto de vista da alta administração e da direção, toda a empresa é um centro de responsabilidade".

Em sua obra, Lunkes (2007, p. 122) afirma que "o centro é responsável por alguma função, que é o seu produto, e pela aplicação de recursos ou insumos, tão eficientemente quanto possível no desempenho dessa função".

Numa organização são definidas estratégias de ação e os centros, em conjunto, trabalham para realizar suas atividades e, conseqüentemente, para que essas estratégias sejam bem-sucedidas. Seguindo raciocínio idêntico ao que foi exposto a respeito da gestão de empresas, as áreas de responsabilidade têm como atividade principal o gerenciamento de um processo de transformação de insumos em produtos, devendo otimizar essa relação.

Para se conhecer a eficiência de um gestor na execução de suas tarefas, deve-se avaliar o seu desempenho operacional, o que significa dizer, direta ou indiretamente, que se deve avaliar os resultados do centro sob sua responsabilidade.

2.1.3 Avaliação de Desempenho

Avaliar significa fazer o julgamento de atitudes ou atividades qualitativamente. Pode-se transcrever essa análise com a utilização de informações quantitativas físicas, econômicas ou financeiras. (NASCIMENTO; REGINATO, 2009) Dessa forma,

busca-se conhecer se os recursos estão sendo consumidos de forma responsável e eficiente e como as unidades e as pessoas envolvidas estão colaborando para o resultado global da empresa.

A avaliação de desempenho deve percorrer três estágios: a construção de um modelo, a operacionalização e o monitoramento. (ENSSLIN et al, 2007) Na fase da construção deve-se definir o que se quer medir, considerando as particularidades e o contexto específico do que está sendo avaliado (subjativismo). Após isso, deve-se definir como fazer tal medição, traduzindo os parâmetros quantitativos e qualitativos para uma forma mais objetiva. As análises devem se ater a fatores financeiros e não financeiros, permitindo verificar os diversos aspectos relacionados à forma de gestão, como a possibilidade de retorno maior a longo prazo. Para Anthony e Govindarajan (2008, p. 462): “Em suma, confiar apenas em parâmetros financeiros é insuficiente para assegurar que as estratégias sejam executadas com sucesso”.

Torna-se importante a determinação de padrões de referência apropriados, pois esses servirão como base para todas as comparações e comentários a respeito dos resultados reais encontrados. A definição inadequada de padrões pode distorcer a análise feita, gerando sérios problemas para a organização, inclusive desestimulando um setor ou um grupo de funcionários. Os padrões podem ser internos, quando se referem às comparações que são feitas em relação à própria empresa, ou externos, quando baseados na medição de desempenho frente às concorrentes do mercado. Os padrões podem se fundamentar em dados históricos e também nas expectativas da entidade expressas por um instrumento orçamentário. É interessante que no orçamento estabelecido já sejam consideradas as ineficiências inerentes às atividades, evitando-se assim visões distorcidas dos resultados. (SCHAPPO, 1999)

Pode-se, então, proceder à mensuração, que deve ser independente de quem a executa, devido às suas características puramente objetivas, e à avaliação de desempenho em si, que deve considerar as tendências da performance, as interferências externas, entre outros aspectos. (ENSSLIN et al, 2007) As duas

etapas fazem parte do estágio da operacionalização do modelo de avaliação construído. Não obstante, a avaliação adquire, além de um sentido de orientação, auxiliando na identificação das potencialidades e das vulnerabilidades do indivíduo/unidade avaliado, um sentido motivacional e de auto-desenvolvimento (2007). Lunkes (2007, p. 125) ensina que “Esse processo [motivacional] consiste, em parte, em induzir os colaboradores da unidade a fazer certas coisas e refrear-se de fazer outras”. Ou seja, há também, nesse processo, o aspecto de desenvolvimento dos funcionários, uma vez que sabem que estão sendo monitorados.

Por fim, com relação ao monitoramento, o que se pode afirmar é que o modelo construído também deve ser acompanhado e avaliado, uma vez que pode, com o tempo, deixar de atender às necessidades da administração. Conforme Nascimento e Reginato (2009, p. 181), “a instituição ou a remodelagem de um sistema de avaliação, seja ele relacionado às próprias operações ou aos gestores, deve se pautar em princípios claramente definidos”. Ou seja, o aperfeiçoamento dos modelos de avaliação depende do acompanhamento que é realizado e que deve ser adaptado às transformações do ambiente organizacional.

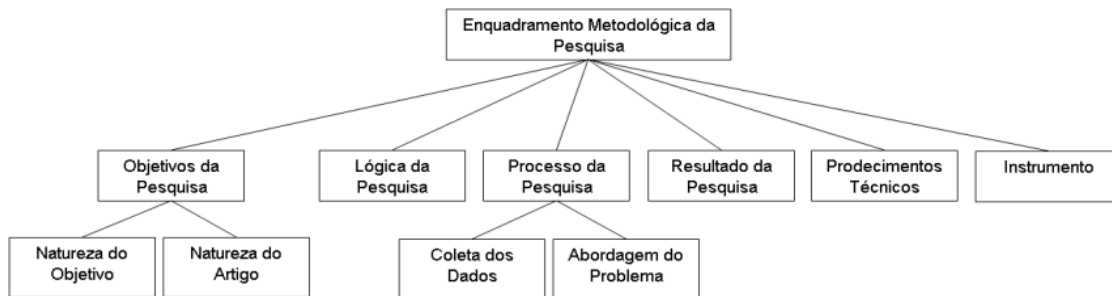
3 METODOLOGIA

Nessa seção, serão apresentados o enquadramento metodológico da pesquisa, a população, a amostra, os procedimentos para construção do Referencial Teórico e os procedimentos para a coleta dos dados.

3.1 Enquadramento Metodológico

A estrutura utilizada para fazer o enquadramento metodológico pode ser observada na Fig. 1 (ENSSLIN. S, ENSSLIN, 2007), que auxilia a identificação de tal enquadramento sob os vários critérios de classificação. No decorrer deste estudo será explicitado seu enquadramento em cada um desses itens para demonstrar como a pesquisa foi desenvolvida.

Figura 1 – Enquadramento metodológico da pesquisa.



Fonte: Ensslin, S, Ensslin, 2007.

Conforme apresentado, o objetivo da pesquisa está dividido em natureza do objetivo e natureza do artigo. Quanto à natureza do objetivo o estudo se caracteriza como descritivo-exploratório. Descritivo no momento em que busca retratar como foram implementadas as mudanças gerenciais e os resultados gerados. Exploratório, pois busca fornecer maior gama de informações a respeito do funcionamento de um restaurante típico de uma unidade militar. Quanto à natureza do artigo, a pesquisa se caracteriza como um estudo prático, pois se adapta ao estudo aprofundado de um caso real ocorrido na Seção de Subsistência da BAFL, caracterizando-se como um estudo de caso.

A lógica de pesquisa utilizada foi dedutiva, partindo do conjunto de informações disponíveis no setor e coletadas junto aos funcionários da BAFL, que usam os serviços do restaurante, para evidenciar a mudança no desempenho do órgão.

O processo de pesquisa em relação à coleta de dados utiliza dados primários, levantados junto a documentos administrativos do setor, como o Pedido de Aquisição de Material e os cardápios semanais, e dados secundários coletados nos sistemas automatizados, como o sistema contábil, mantido no Siafi, e o sistema SimS. Também foram coletados dados junto aos funcionários da BAFL, recebidos por meio de questionários. Somente foram entrevistados os funcionários que já trabalhavam no setor há pelo menos um ano antes da implantação das reformas gerenciais no setor. No que se refere à abordagem do problema, a pesquisa pode ser caracterizada como qualitativa, pois aborda variáveis que buscam evidenciar as mudanças no desempenho do setor abrangendo variáveis qualitativas como a satisfação dos funcionários, bem como variáveis quantitativas, como a redução do consumo dos estoques e a diminuição das perdas.

No que se refere ao resultado da pesquisa,

pode-se classificá-la como aplicada, uma vez que objetiva gerar conhecimentos para a aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos, podendo ser utilizada por restaurantes militares ou semelhantes para implementar medidas similares e para obter melhorias no desempenho gerencial como *benchmarking* ou aplicados a estudos acadêmicos.

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa é documental, pois utiliza um processo sistematizado para realizar o levantamento dos dados em documentos primários do setor, e de campo, com a aplicação de questionários com os funcionários envolvidos nas atividades da Seção de Subsistência.

Não houve utilização de instrumento de intervenção neste estudo.

3.1.1 Procedimentos para Levantamento do Referencial Teórico

Foi realizada pesquisa bibliográfica para levantamento dos conceitos teóricos para condução e embasamento do estudo junto a livros que abordam os assuntos de avaliação de desempenho, controladoria e administração pública de autores consagrados nas respectivas áreas. Pesquisam-se, também, dissertações no Banco de Resumo de Teses do Portal Capes, período de 2000 a 2010, com as palavras-chave *restaurantes* e *administração pública* para identificação de estudos similares.

3.1.2 Procedimentos para Coleta de Dados

As informações quantitativas foram tomadas diretamente por meio dos sistemas de contabilidade, de controle de estoque e de controle de pessoal operados pela Seção de Subsistência, além dos relatórios disponíveis no próprio setor. Os valores com características monetárias foram atualizados pelo INPC/IBGE (Índice Nacional de Preços ao Consumidor

do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) até o dia 1º de abril de 2010.

As informações qualitativas foram levantadas junto ao efetivo da OM utilizando-se a técnica de questionário. O questionário foi elaborado com seis perguntas. As quatro primeiras questões visavam a caracterizar o perfil do respondente, pois os questionários permaneceram anônimos. A quinta questão buscou o grau de satisfação do respondente quanto a dez aspectos referentes aos serviços do restaurante antes e após a implantação das mudanças

gerenciais. Nessa questão foi utilizada a escala Likert com quatro valores, sendo 1 – Totalmente insatisfeito, 2 – Insatisfeito, 3 – Satisfeito e 4 – Totalmente satisfeito. A sexta questão foi aberta para permitir ao respondente emitir comentários a respeito das diferenças observadas nos serviços prestados pela Seção de Subsistência nos períodos considerados.

Os quesitos avaliados abrangem os aspectos de estrutura física, qualidade dos alimentos, saúde e atividades acessórias, conforme apresentado no quadro 01.

Quadro 1 – Itens submetidos à Avaliação da Satisfação dos Usuários em Questionário

Aspectos observados	Quesitos	Aspectos observados	Quesitos
Estrutura Física	1 Apresentação do ambiente do refeitório	Saúde	6 Condição nutricional dos pratos ofertados
	2 Higienização do bufê		7 Benefícios da alimentação para a sua saúde
Qualidade dos Alimentos	3 Qualidade dos alimentos servidos	Atividades Assessórias	8 Atendimento recebido durante as refeições
	4 Diversidade dos pratos servidos		9 Agilidade no acesso ao refeitório
	5 Atratividade dos cardápios		10 Procedimentos para efetuar uma refeição

Fonte: Questionário da Pesquisa.

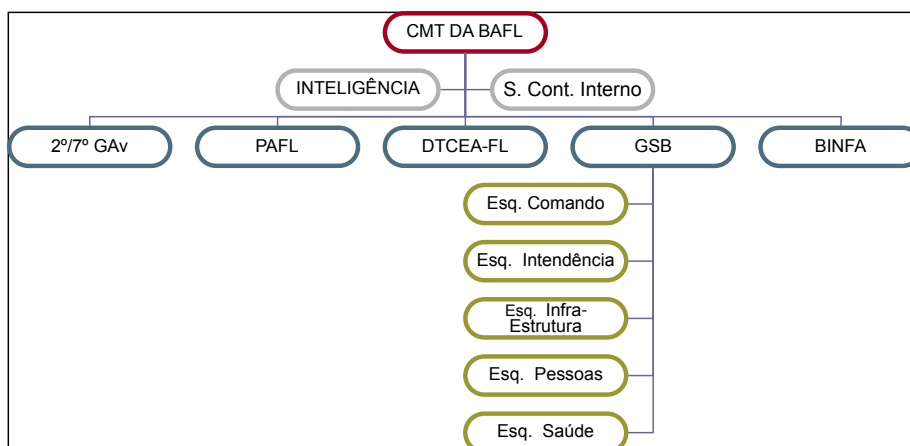
4 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO

Primeiramente, serão apresentados dados referentes ao dia a dia da divisão, contextualizando o estudo proposto. Além da inserção do departamento objeto de estudo no âmbito da administração da Aeronáutica, serão expostos detalhes a respeito dos sistemas de informação utilizados nas operações, os procedimentos de aquisição e consumo de alimentos, as mudanças que foram colocadas em prática e os indicadores utilizados para as análises.

4.1 Caracterização da Organização Estudada: Base Aérea de Florianópolis (BAFL)

A BAFL está situada na cidade de Florianópolis, no Estado de Santa Catarina, e tem a função de prestar apoio ao Segundo Esquadrão do Sétimo Grupo de Aviação (2º/7º GAv) e às unidades nela sediadas. O organograma da Fig. 2, de acordo com seu Regimento Interno (BRASIL, 2006), representa a estrutura da BAFL.

Figura 2 – Organograma administrativo da BAFL



Fonte: Regimento Interno (BRASIL, 2006).

O Esquadrão de Intendência abriga a Seção de Subsistência, foco deste estudo. Para melhor entendimento do funcionamento dessa seção serão fornecidas informações a respeito dos sistemas informatizados utilizados e dos procedimentos para aquisição, recebimento e consumo dos alimentos.

4.2 Seção de Subsistência

A Seção de Subsistência tem a função de prover alimentação (café da manhã, almoço e jantar) ao pessoal civil e militar do efetivo da BAFL, além da equipe de serviço diária de guarda e segurança e dos militares de outras OM que estejam em missões sediadas em Florianópolis.

No início do ano de 2009 a chefia da Subsistência implantou melhorias gerenciais, com o intuito de aperfeiçoar a prestação do serviço. Na época, algumas deficiências estavam sendo constatadas, como o desperdício de comida e a baixa qualidade dos alimentos servidos, gerando críticas por parte dos servidores alimentados.

4.3 Sistemas Informatizados Utilizados

Os sistemas informatizados que já eram utilizados pelo setor de rancho antes das mudanças no processo de trabalho eram o SIAFI, que contabiliza e controla toda a execução orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, e o SISUB WEB, que tem diversas funcionalidades, mas a principal delas está ligada ao controle físico do estoque de víveres. Esse sistema é utilizado por diversas OMs, permitindo economia na aquisição em uso de material de intendência, inclusive de subsistência.

Com as mudanças gerenciais implantou-se o Sistema de Administração de Pessoal - SimS (Sistema de Administração de Pessoal) para realizar o cadastro prévio dos usuários do restaurante. Na verdade o SimS realiza controle de pessoal para diversas situações, mas é explorado pela BAFL, exclusivamente, na gerência dos usuários do refeitório. Esse sistema também é utilizado em outras OM da Aeronáutica.

4.4 Procedimentos

A Seção de Subsistência possui um conjunto de responsabilidades referentes às atividades necessárias para que uma refeição possa ser servida à mesa, que compreende a aquisição, o recebimento e o consumo dos alimentos, abrangendo cada qual uma série de procedimentos, conforme descrito abaixo.

4.4.1 Aquisição

A principal responsabilidade da Chefia do rancho é controlar e fiscalizar os contratos e as datas firmadas junto aos diversos fornecedores para que, antes do término das vigências, possa informar à administração da OM sobre a necessidade de se iniciar novo processo licitatório. As compras, geralmente, são feitas por sistema de registro de preço com entregas realizadas, na medida em que surge a necessidade de consumo, com preços e prazos de entrega definidos em ata, por determinado período de tempo.

4.4.2 Recebimento

Os paioleiros ou açougueiros, conforme o caso, conferem as mercadorias recebidas juntamente com a documentação fiscal anexa. Após a conferência a Secretaria de Subsistência pode providenciar a liquidação das notas fiscais e efetuar as atualizações nos sistemas SISUB WEB e SIAFI, sinalizando a execução contábil da despesa pública.

4.4.3 Consumo

Diariamente, baseados nos cardápios semanais, previamente elaborados e divulgados, os responsáveis pelos estoques de alimentos separam tudo o que será utilizado no preparo dos pratos previstos para cada refeição. É priorizado o consumo das unidades cujas datas de vencimento sejam iminentes, com o auxílio de relatórios do SISUB WEB. Os produtos consumidos são baixados diariamente nesse sistema, promovendo atualização tempestiva dos registros com relação ao estoque físico existente. Os dados financeiros referentes ao consumo são automaticamente calculados pelo software, gerando ao setor diversas informações, como o custo total ou por produto de cada refeição, o custo diário, etc. Paralelamente é atualizado o SIAFI.

4.5 Descrição das Melhorias Gerenciais Implantadas

Antes das alterações ocorridas nos processos internos do setor, a gestão da Seção de Subsistência da BAFL estava acomodada ao cotidiano e indiferente às suas ineficiências. Alguns aspectos necessitavam de redefinições e redimensionamentos, como o planejamento das refeições a serem preparadas e a contagem das refeições servidas. A estrutura física do refeitório e a própria qualidade da comida oferecida precisavam ser melhoradas.

A fim de melhorar o desempenho da unidade foram adotadas as seguintes medidas:

a) Cálculo objetivo dos usuários para cada refeição, por meio de registro da intenção dos

funcionários no sistema SimS;

b) Contagem real de cada usuário com a instalação de um microcomputador com leitor de código de barras para leitura dos cartões distribuídos aos servidores;

c) Contratação de uma nutricionista para definição dos cardápios e assessoria ao pessoal da cozinha e açougue e

d) Reforma do espaço físico e modernização dos balcões de Buffet para facilitar a higienização e melhorar o visual e o conforto dos usuários.

4.6 Indicadores Propostos e Adotados

Foram adotados os seguintes indicadores para analisar a gestão da Seção de Subsistência, que, em conjunto, permitem verificar se a aplicação dos créditos disponíveis para atividades de rancho está sendo eficiente. Os quesitos foram analisados de forma comparativa entre dois períodos de tempo, denominados aqui “antes” e “depois”, com relação ao mês de maio de 2009, ocasião em que foi implantado o SimS.

Quadro 2 – Itens submetidos à Avaliação da Satisfação dos Usuários em Questionário

Indicador Variação Percentual na Apropriação de Custos de Atividades de Rancho	
Descrição	Observações
Resulta da soma dos valores das baixas de gêneros alimentícios efetuadas mês a mês nos cafés da manhã, almoços e jantares servidos pela Base Aérea.	Pode-se calcular a média mensal para o “antes” e o “depois”, verificando se a variação foi positiva ou negativa, o que indica, de forma indireta, maior ou menor execução dessa despesa, em termos orçamentários, na instituição pública estudada.
Indicador Variação Percentual no Custo por Refeição Servida	
Representa a variação do total da baixa realizada para prover determinada refeição, dividida pela quantidade de pessoas servidas. Pode-se visualizar a eficiência no uso do recurso no nível operacional.	Salienta-se que os dados disponíveis sobre a quantidade de usuários, referentes ao período anterior à implementação do SimS, não era registrada de maneira rigorosamente sistematizada o que pode causar vies nos resultados.
Indicador Rotatividade dos Pratos Principais Servidos	
Diariamente, os cardápios dos almoços e jantares são compostos de um ou dois pratos chamados de principais, além de feijão, arroz e salada mista. Este índice representa a quantidade média de vezes que cada prato principal se repete no período de um mês em um universo das sessenta refeições mensais possíveis (trinta almoços e trinta jantares).	A ideia de se analisar este índice baseia-se no fato de que o número de pratos diferentes ofertados pelo rancho indica, de certa forma, o nível de qualidade do serviço prestado. Se os pratos se repetem sistematicamente, há sinal de que o trabalho não está sendo realizado de maneira a satisfazer o usuário. Esse índice tem ligação direta com a intensidade com que o usuário se sente atraído a frequentar o refeitório.
Indicador Satisfação dos Usuários	
Média das satisfações informadas pelos usuários do restaurante em questionário, conforme apresentados nos quesitos do quadro 01.	Esta é uma forma importante de analisar a eficiência do uso dos recursos, pois é para esse fim que o crédito se destina. O objetivo do crédito é que se provenha alimentação ao efetivo, mas fica implícito que o serviço prestado deve ter qualidade.

Fonte: Elaborado pelos autores.

5 ANÁLISE DE DADOS

Os dados que serviram como base para as análises que seguem foram retirados dos sistemas de informação que são utilizados nas atividades do rancho da BAFL (SIAFI, SISUB WEB e SimS), bem como dos relatórios gerados e dos cardápios semanais servidos, além de questionários respondidos por uma amostra de servidores da OM. Em que pese a Lei 9.249/95 ter vedado qualquer tipo de correção monetária das demonstrações contábeis, os dados monetários serão atualizados para Abr/10, tendo em vista a necessidade de comparação de séries históricas em períodos distintos para fins de análise gerencial. Será utilizado o INPC, um dos indicadores do IBGE para medir a inflação

do país, que abrange as famílias com rendimentos mensais compreendidos entre 1 (hum) e 5 (cinco) salários-mínimos, cujo chefe é assalariado e reside nas áreas urbanas. Justifica-se a utilização do INPC por ser este o indicador em que o impacto na variação dos preços dos alimentos é mais perceptível.

5.1 Apropriação de Custos com Atividades de Rancho

O quadro 3 é um resumo do levantamento das baixas mensais do estoque de gêneros alimentícios servidos entre maio de 2008 e abril de 2010, que, ao serem registradas no sistema de contabilidade, passam a indicar as despesas com consumo de alimentos.

Quadro 3 – Valores das baixas mensais do estoque de alimentos

Antes				Depois			
Mês	Consumo (R\$) Valor Histórico	Correção INPC (*)	Valor Corrigido Abr/10	Mês	Consumo (R\$) Valor Histórico	Correção INPC (*)	Valor Corrigido Abr/10
mai/08	99.864,78	10,57 %	110.423,91	mai/09	95.206,49	4,86 %	99.833,66
jun/08	91.013,41	9,58 %	99.729,13	jun/09	95.553,05	4,42 %	99.778,17
jul/08	95.863,94	8,94 %	104.438,28	jul/09	111.973,57	4,18 %	116.656,49
ago/08	89.490,23	8,72 %	97.290,28	ago/09	102.552,08	4,10 %	106.755,62
set/08	96.472,41	8,55 %	104.724,10	set/09	79.547,80	3,93 %	82.676,03
out/08	89.924,18	8,01 %	97.130,21	out/09	65.690,55	3,68 %	68.110,40
nov/08	82.944,25	7,60 %	89.251,79	nov/09	59.050,48	3,30 %	61.000,05
dez/08	70.238,23	7,29 %	75.361,06	dez/09	44.767,37	3,05 %	46.134,60
jan/09	51.680,74	6,61 %	55.097,47	jan/10	47.040,77	2,16 %	48.054,52
fev/09	40.762,76	6,28 %	43.323,40	fev/10	29.148,58	1,45 %	29.569,79
mar/09	100.360,33	6,07 %	106.451,77	mar/10	48.079,14	0,73 %	48.430,06
abr/09	80.938,44	5,49 %	85.381,51	abr/10	40.538,12	-	40.538,12
Média Vr Hist.	82.462,81	Média Vr Corrigido	89.050,24	Média Vr Hist.	68.262,33	Média Vr Corrigido	70.628,13

Fonte: Siafi, 2008 a 2010.

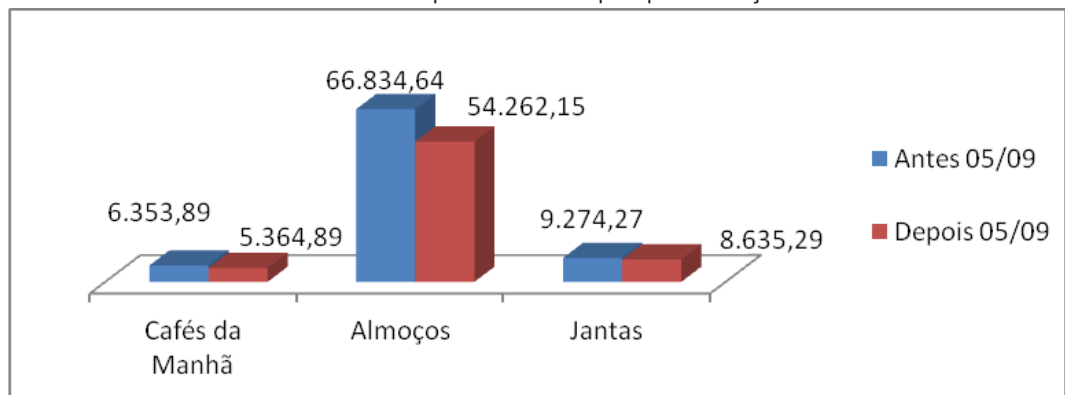
(*) Percentual de variação do índice INPC – IBGE do respectivo mês para Abril/2010

Para calcular o índice de variação percentual das apropriações de custos com atividades de rancho, foram apreciadas apenas as médias mensais apresentadas para os períodos denominados “antes” e “depois”. Com a implantação das mudanças gerenciais pela gestão da Seção de Subsistência, o consumo médio diminuiu de R\$ 89.050,24 para R\$ 70.628,13. Foi gerada uma economia de R\$ 18.422,12 por mês, que representa redução de 20,68%.

O gráfico na Fig. 3 apresenta qual tipo de

refeição gerou influência mais significativa no alcance da redução apresentada, qual seja, o café da manhã, o almoço ou o jantar. É evidente que o almoço é a refeição que demanda a maior baixa de alimentos, uma vez que é consumido pela maior parte do efetivo da unidade. Logo, não poderia se deixar de constatar que o foco principal, tanto da utilização do SimS quanto do emprego dos esforços da nutricionista, foi e tem sido essa refeição, pois uma pequena variação no resultado obtido em seu provimento pode significar efeito considerável no todo.

Figura 3 – Valores das baixas mensais do estoque de alimentos por tipo de refeição.



Fonte: SISUB WEB – 2008 a 2010.

Com relação aos cafés da manhã e às jantas, os resultados também foram de diminuição dos gastos, sendo as quedas, respectivamente, de 15,56% e 6,89%.

5.2 Custo por Refeição Servida

O cálculo do custo por refeição servida leva

em consideração os dados apresentados no quadro 4, que demonstra o total de baixas de alimentos efetuadas entre os meses de maio de 2008 e abril de 2010, combinado com o levantamento exposto abaixo sobre a quantidade de usuários que frequentaram o refeitório no mesmo período.

Quadro 4 – Quantidades mensais de usuários e custos corrigidos das refeições por usuário

Antes				Depois			
Mês	Nº usuários	Custo mensal histórico das refeições/usuário (R\$/usuário)	Custo mensal refeições/usuário (R\$/usuário) Corrigido Abr/10	Mês	Nº usuários	Custo mensal histórico das refeições/usuário (R\$/usuário)	Custo mensal refeições/usuário (R\$/usuário) Corrigido Abr/10
Mai/08	26.944	3,71	4,10	Mai/09	20.812	4,57	4,80
Jun/08	20.525	4,43	4,86	Jun/09	21.495	4,45	4,64
Jul/08	19.586	4,89	5,33	Jul/09	20.217	5,54	5,77
Ago/08	19.479	4,59	4,99	Ago/09	20.234	5,07	5,28
Set/08	20.221	4,77	5,18	Set/09	18.775	4,24	4,40
Out/08	21.789	4,13	4,46	Out/09	19.659	3,34	3,46
Nov/08	20.637	4,02	4,32	Nov/09	14.760	4	4,13
Dez/08	14.078	4,99	5,35	Dez/09	9.053	4,95	5,10
Jan/09	10.038	5,15	5,49	Jan/10	10.945	4,3	4,39
Fev/09	9.267	4,4	4,68	Fev/10	6.809	4,28	4,34
Mar/09	23.592	4,25	4,51	Mar/10	13.191	3,64	3,67
Abr/09	20.277	3,99	4,21	Abr/10	10.844	3,74	3,74
Custo médio das refeições / usuário (R\$/usuário)		4,37	4,79	Custo médio das refeições / usuário (R\$/usuário)		4,39	4,48

Fonte: SISUB WEB – 2008 a 2010.

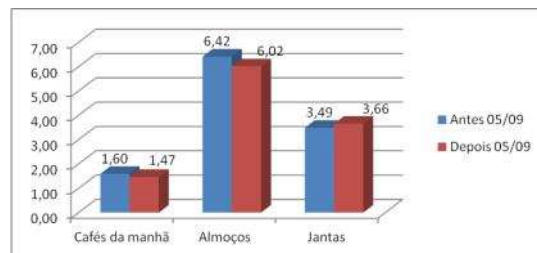
O indicador do custo por refeição servida resulta das baixas mensais no estoque de alimentos para a preparação das refeições dividida pelo número de usuários que utilizaram o restaurante..

Observa-se que o gasto variou de R\$ 4,79, antes das mudanças gerenciais, para R\$ 4,48 por usuário no período após as mudanças. Indica uma redução no custo de 6,74%. Ressalta-se e justifica-se a importância da correção dos valores monetários: procedendo-se, neste caso, à mesma análise, utilizando os valores históricos, encontrar-se-ia um aumento de custos num percentual de 4,55%.

Na Fig. 4 pode-se analisar a variação do custo por usuário em cada tipo de refeição. Conforme é sabido, o almoço representa a refeição de maior relevância. O que se constata é uma redução no seu custo por usuário em 6,23%, passando de R\$ 6,42 para R\$ 6,02. Nos cafés da manhã, o efeito foi o mesmo, ou

seja, de variação percentual negativa, só que em percentual mais elevado, no valor de 7,97%. Em contrapartida, para as jantas o resultado foi de aumento no custo por usuário em 4,87%.

Figura 4 – Quantidades mensais de usuários e custo corrigido (INPC abr;10) por usuário, por tipo de refeição



Fonte: SISUB WEB – 2008 a 2010.

É curioso notar que apesar de o valor do consumo de alimentos ter baixado após a implantação das reformas gerenciais, o custo médio corrigido das refeições aumentou levemente para as jantãs. Para a compreensão desse fato foi procedida análise do quantitativo de usuários mensais por refeição, conforme representado na Fig. 5.

Figura 5 – Número de Usuários Mensais por Tipo de Refeição



Fonte: Registros da Seção de Subsistência.

Observa-se que o número mensal de usuários do restaurante vem caindo após a implantação das reformas administrativas, principalmente após outubro de 2009, quando apresentou 12.541 usuários no mês para almoços, 4.650 para cafês e 2.468 para jantãs. Essa queda deve-se ao fato de ter sido adotado horário de expediente reduzido, com início apenas à tarde. Este fator deve ser o de maior efeito para a redução das despesas mensais com alimentos. Contudo, não se pode ignorar o fato de que as informações quanto ao quantitativo de usuários do restaurante no período anterior às reformas eram baseadas no levantamento do efetivo em serviço, podendo ter sido superestimadas.

5.3 Cardápios Disponibilizados

O quadro 5 apresenta o número de pratos principais em cada mês de maio/08 a abr/10.

Quadro 5 – Quantidades mensais de pratos diferentes ofertados

Nº pratos antes			Nº pratos depois		
Mês	Quantidade	Média	Mês	Quantidade	Média
Mai/08	16	22,92	Mai/09	22	28,50
Jun/08	17		Jun/09	25	
Jul/08	27		Jul/09	25	
Ago/08	26		Ago/09	28	
Set/08	27		Set/09	32	
Out/08	20		Out/09	31	
Nov/08	24		Nov/09	24	
Dez/08	26		Dez/09	29	
Jan/09	20		Jan/10	30	
Fev/09	21		Fev/10	27	
Mar/09	28		Mar/10	28	
Abr/09	23		Abr/10	31	

Fonte: Cardápios da Seção de Subsistência, 2008 a 2010.

Observa-se que foram servidos, em média, 22,92 pratos principais diferentes em cada mês no período antes das mudanças gerenciais, resultando em um índice de rotatividade dos pratos de 2,62 vezes ao mês. Entre maio de 2009 e abril de 2010 diminuiu para 2,10.

Ao se analisar os cardápios, o que fica claro é que, assim como no caso dos gastos incorridos, a renovação não ocorreu de modo repentino. Os números acima mostram que somente a partir do mês de agosto

de 2009, três meses após a incorporação da profissional de nutrição, é que a diversidade aumentou significativamente.

5.4 Questionários de Avaliação dos Serviços Prestados

A quinta questão do questionário apresentou dez quesitos de avaliação. Após a tabulação dos dados, obteve-se os índices de satisfação demonstrados no quadro 6.

Quadro 6 – Apresentação dos índices de satisfação manifestados pelos usuários

Serviços Avaliados	Antes	Depois	Observações
Estrutura Física Quesitos 1 e 2	2,64	2,97	O nível de satisfação aumentou com a reestruturação do ambiente.
Qualidade dos Alimentos Quesitos 3, 4 e 5	2,39	3,07	A evolução do resultado foi mais positiva. Os servidores encontravam-se levemente insatisfeitos e passaram a apresentar um bom nível de satisfação.
Saúde Quesitos 6 e 7	1,42	3,14	Foi a melhoria mais expressiva. Os usuários estavam consideravelmente insatisfeitos tanto com as condições nutricionais dos pratos quanto com os benefícios que a alimentação trazia à saúde na antiga forma de gestão
Atividades Assessorias Quesitos 8, 9 e 10.	2,71	2,84	Foi mantido um equilíbrio

Fonte: Elaborado pelos autores.

Resumindo o que foi exposto a respeito do grau de satisfação com o resultado dos trabalhos da Seção de Subsistência da Base e considerando que todos os quesitos apresentados têm peso equivalente na formação de uma opinião global, verificou-se ampliação da média das notas atribuídas de 2,34 para 2,99, indicando aumento da satisfação numa análise geral. Dentre os comentários expostos nos questionários, destaca-se a ênfase dada à questão de a comida estar menos gordurosa e mais saborosa.

6 CONCLUSÃO OU CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou resposta à seguinte questão-problema: Quais as alterações no desempenho da Seção de Subsistência da Base Aérea de Florianópolis decorrentes das melhorias gerenciais que foram implantadas no uso das dotações orçamentárias referentes às atividades de restaurante? A questão-problema foi respondida ao longo do item 5 que analisou, comparativamente à luz dos indicadores selecionados, o desempenho da Seção de Subsistência nos períodos de 12 (doze) meses anteriores e posteriores ao início das melhorias promovidas.

O cumprimento do objetivo específico (i) compreender as atividades da Seção de Subsistência da BAFL quanto aos procedimentos de aquisição, consumo e recebimento de alimentos e dos registros correspondentes consta do item 4 e seus subitens que fornecem uma visão geral das rotinas diárias na Seção de Subsistência. O objetivo específico (ii) conhecer as mudanças que aconteceram na gestão da Seção de Subsistência da BAFL em decorrência da implantação de novas ferramentas operacionais de gerência tem seu cumprimento evidenciado no item 4.5 e na seção 5 que informam e comentam acerca dos novos procedimentos adotados e dos resultados observados. O objetivo específico (iii) definir indicadores que auxiliem na

verificação do desempenho da gestão praticado pela Seção de Subsistência da BAFL tem seu cumprimento alcançado no item 4.6, em que foram apresentados os indicadores e, na seção 5, que evidencia as mensurações dos indicadores e as respectivas avaliações e conclusões.

Considera-se que os objetivos propostos inicialmente foram alcançados com sucesso. Primeiramente foram descritas, detalhadamente, as atividades exercidas pela seção, explicando-se os procedimentos que são adotados na aquisição e no consumo dos alimentos, além dos meios informatizados utilizados nos registros desses atos e fatos contábeis, cumprindo-se o primeiro objetivo específico. Conseguiu-se também, de forma sucinta, indicar as principais diferenças operacionais geradas pela implantação de ferramentas de gestão e como isso influencia o serviço que é prestado aos usuários, cumprindo o segundo objetivo específico. Ainda, estudou-se formas de se analisar os dados disponíveis, chegando-se então à definição de indicadores quantitativos e qualitativos, os quais permitiram que se fizessem considerações a respeito da gestão, cumprindo-se o terceiro objetivo específico.

Após análise comparativa do desempenho do setor, segundo os índices propostos, verificou-se que o custo mensal do restaurante caiu para os três tipos de refeições servidas, o custo médio das refeições manteve-se estável, os cardápios tornaram-se mais diversificados, tendo diminuído a repetição dos pratos principais, conforme foi evidenciado no índice de rotatividade dos cardápios. A satisfação dos usuários com os serviços prestados aumentou em todos os aspectos, destacando-se os quesitos de qualidade dos alimentos e saúde. Assim conclui-se que o custo médio das três refeições reduziu 3% após as mudanças gerenciais, o desembolso financeiro mensal reduziu e aumentou a qualidade e a variedade da alimentação

servida, fatores comprovados com a contratação de uma nutricionista e pela pesquisa de satisfação com os usuários.

Esses fatores, em conjunto, propiciaram que se conclua que, de forma comparativa entre períodos anterior e posterior às mudanças, a Seção de Subsistência tem tido sucesso com a implantação de melhorias de gestão, trabalhando de forma eficiente e eficaz.

Em suma, pode-se afirmar que o objetivo de usar as dotações de alimentação de forma mais eficiente tem sido alcançado, pois se consegue prover alimentação de melhor qualidade ao efetivo, incorrendo-se num custo global por usuário inferior ao que se incorria anteriormente e, ainda assim, diminuindo o gasto total da OM para esse tipo de atividade.

A principal limitação da pesquisa refere-se ao fato de que as considerações que são feitas aplicam-se, de forma geral, apenas à organização objeto do estudo, uma vez que cada unidade da Força Aérea possui particularidades exclusivas.

Outra limitação do estudo é o fato de não contemplar as atividades desenvolvidas pela Seção de Subsistência referente ao provimento de alimentos em eventos de grande porte, como festas comemorativas, coquetéis e outros. Essa limitação decorre da diferenciação entre os gastos com a alimentação do corpo efetivo e os gastos com os citados eventos, denominados gastos extra-refeitório. Dessa forma, também foram desconsiderados os eventuais custos relacionados às atividades assessoriais mencionadas no decorrer do estudo.

Diante das dificuldades encontradas e das curiosidades que ficaram latentes com a execução desta pesquisa, recomenda-se, em estudo futuro, que sejam avaliadas outras atividades exercidas por essa organização militar. Pode-se, também, realizar o mesmo estudo nas Seções de Subsistência de outras Bases Aéreas do país realizando comparativos entre unidades e com unidades de mesmas atribuições em OM do Exército ou da Marinha.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial** (vários tradutores, revisão técnica Elionor Weffort e Ana Paula Paulino). 12ª Ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 maio 2010.

_____. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Base Aérea de Florianópolis. **Regimento Interno da Base Aérea de Florianópolis**. Aprovado pela Portaria V/COMAR nº 11/COMANDO/CMT, de 15 de maio de 2006.

_____. IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA e Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC**. Disponível em: www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca.

CATELLI, Armando et al. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ENSSLIN, Leonardo; ENSSLIN, Sandra Rolim; DUTRA, Ademar; PETRI, Sérgio Murilo. **Avaliação de Desempenho: objetivos e dimensões**. Apostila do Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção e do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – 1º semestre Universidade Federal de Santa Catarina, 2007.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial: um enfoque na tomada de decisão**. Florianópolis: Visualbooks, 2007.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Djalma P. R. **Planejamento Estratégico**: conceitos, metodologias e práticas. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1987.

ROSA, Eliana Amorim. **Um Estudo sobre o Controle de Gestão na Área Pública**: o caso da Diretoria de Contabilidade Geral da Secretaria de Estado da Fazenda. Monografia – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

SCHAPPO, Robson. **Programa de Avaliação de Desempenho**: um estudo de caso. Monografia – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

ENDEREÇO DOS AUTORES:

KEILA VIVIANE TEDESCO

Rua Victor Meireles, 600 | Sala 1112 | Ed. Orlando Koerich
Campinas | São José/SC | CEP 88101-170
E-mail: keilatedesco@yahoo.com.br

LAURA LETSCH SOARES

Rodovia João Paulo, 1887, João Paulo
Florianópolis/SC | CEP 88.030-300
E-mail: lauraletsch@hotmail.com

RENATO FLORES PINHEIRO MACHADO

E-mail: orenatopinheiro@yahoo.com.br

Submissão em 07/03/2012

Revisão em 23/07/2012

Aceito em 09/01/2013