



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de
Políticas Públicas - FACE
Programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA
Mestrado Profissional em Administração – MPA

***FRAMEWORK* SOBRE USO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO**
PÚBLICA À LUZ DAS ALAVANCAS DE CONTROLE: UM ESTUDO
DE CASO NO GOVERNO FEDERAL

Relatório Tecnológico

Nathalia Alcântara de Albuquerque
João Henrique Pederiva

Brasília/DF

Dezembro de 2017

SUMÁRIO

1	APRESENTAÇÃO	2
2	INTRODUÇÃO	2
3	REFERENCIAL TEÓRICO	4
	• A Teoria das Alavancas de Controle	4
	• O Framework.....	5
4	MÉTODO.....	6
5	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	7
6	RECOMENDAÇÕES PARA A STN	12
	REFERÊNCIAS	13

1 APRESENTAÇÃO

Este relatório tecnológico fornece subsídios à Secretaria do Tesouro Nacional - STN para aumentar o uso da informação de custos na gestão de órgãos e entidades públicos federais. Ele decorre da dissertação indicada a seguir.

- Período de realização do mestrado: março de 2016 a dezembro de 2017.
- Título da Dissertação: *Framework* sobre uso de custos na administração pública à luz das Alavancas de Controle: um estudo de caso no Governo Federal
- Orientador: Professor Doutor João Henrique Pederiva (Senado Federal)
- Composição da banca examinadora:
 Professor Doutor João Henrique Pederiva (Senado Federal)
 Professora Doutora Diana Vaz de Lima (PPGCont/UnB)
 Professor Doutor Adalmir de Oliveira Gomes (PPGA/UnB)

2 INTRODUÇÃO

A pesquisa realizada descreve diferentes estratégias para o uso da informação de custos, na gestão de entidades ou órgãos públicos federais, por meio de uma abordagem teórica inovadora, que inclui a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) e um *framework* de potenciais usos da informação de custos elaborado pela Autora desta pesquisa.

A Teoria das Alavancas de Controle (*Levers of Control*) foi desenvolvida por Simons (1995) e tem por objeto a implementação de diferentes conceitos de estratégia, por meio de quatro sistemas de controle de gestão, chamados Alavancas, quais sejam: sistemas de crenças; sistemas de restrições; sistemas de controle diagnóstico; e sistemas de controle interativo.

O *framework* proposto, por sua vez, aponta 12 possíveis usos da informação de custos, agrupados em cinco categorias. Cada uso potencial – Planejamento e Orçamentação; Processo Decisório; Controle e Redução de Custos; Gerenciamento; Transparência; Avaliação de Desempenho; *Accountability*; Qualidade do Gatos; Reembolso; Fixação de Taxas e Preços; Evidenciação de Custos; e Satisfação de Requisitos Legislativos – é detalhado e discutido.

A integração desse *framework* com a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) serviu como lente teórica para estudo de caso realizado em sete organizações públicas usuárias relevantes do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC .

A utilização de sistema de custos por organizações públicas é obrigatória, desde 2000, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2000). Embora algumas organizações públicas tenham desenvolvido seus próprios sistemas de custos (MACHADO; HOLANDA, 2010; MAUSS; SOUZA, 2008) e também exista opções disponíveis no mercado, com atributos distintos do SIC, a escolha do SIC se deve ao fato de este ser o sistema de custos elaborado e mantido pelo Governo Federal, a esfera que essa pesquisa se propõe a estudar.

Ações normativas devem coexistir e estar em equilíbrio com mudanças efetivas para que as mudanças positivas seja uma realidade material e não apenas formal (SIMONS, 1995). A obrigatoriedade legal, então, pode não ser incentivo suficiente para implantação e efetivo uso de sistemas de informações de custos em órgãos públicos no país (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011). Além disso, a coerção externa pode até influenciar a implantação, mas a efetiva adoção do sistema depende da relevância da informação que o sistema disponibiliza aos seus usuários (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011; MACHADO; HOLANDA, 2010).

Nesse sentido, a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), voltada para a implantação de estratégias em instituições privadas, afirma que tão importante quanto o desenho do sistema gerencial é a forma como os gestores o utilizam. Sendo assim, as funcionalidades dos sistemas de informação de custos devem ir além da função precípua de apropriar custos, elas devem contribuir com modelos de gestão e controle (FARIA, 2012). O sistema de custos, inclusive, pode ser uma ferramenta auxiliar à inovação no serviço público, tendo em vista a pressão pela melhoria na prestação dos serviços públicos, a necessidade de redução de custos, inclusive em face da dívida pública crescente, e a adequação à nova realidade processual trazida pela tecnologia (BORINS, 2002).

Nesse contexto, essa pesquisa se propõe a responder ao seguinte problema: **Como a informação de custos é utilizada na gestão de entidades ou órgãos públicos federais?** Para isso, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Relacionar a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) com a gestão de custos na Administração Pública.
- Compor *framework* que consolide e descreva as possibilidades de uso potencial da informação de custos na Administração Pública.
- Examinar casos relevantes do uso da informação de custos em entidades ou órgãos públicos federais usuários de Sistemas de Informação de Custos do Governo Federal – SIC.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

- A Teoria das Alavancas de Controle

“Alavancas de Controle” (*Levers of Control*) é uma teoria desenvolvida por Simons (1995) que se dedica à implementação da estratégia, em contextos competitivos, por meio de sistemas de controle de gestão. A teoria preconiza que esse controle ocorre por quatro lógicas ou Alavancas básicas, quais sejam: (1) sistemas de crenças (*beliefs systems*) – que inspiram e direcionam a busca por novas oportunidades; (2) sistemas de restrições (*boundary systems*) – que estabelecem limites no comportamento de busca de oportunidades; (3) sistemas de controle diagnóstico (*diagnostic control systems*) – que monitoram, motivam e recompensam o alcance de metas específicas; e (4) sistemas de controle interativo (*interactive control systems*) – que estimulam o aprendizado organizacional e a emergência de novas ideias e estratégias. Além disso, controles internos (*internal controls*) e incentivos individuais são suportes necessários para o sucesso do modelo (SIMONS, 1995).

Para utilização das Alavancas de Controle, como lente teórica, a análise é realizada com base na Figura 1.

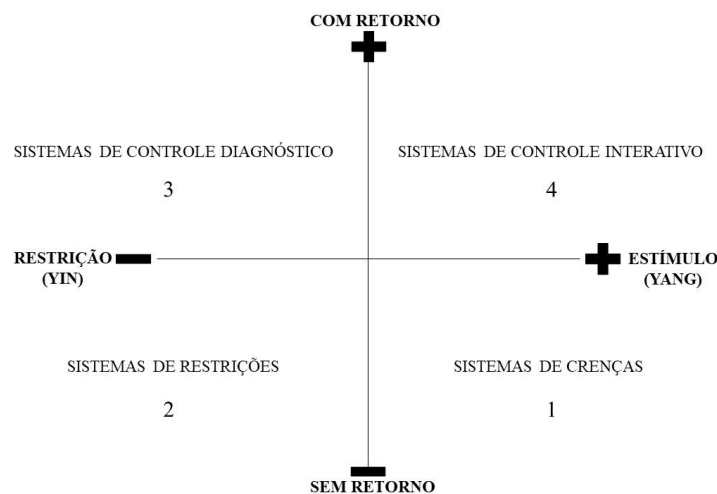


Figura 1: Classificação das Alavancas de Controle

Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura 1 evidencia a lógica de aplicação das Alavancas de Controle e foi construída a partir da análise dedutiva da teoria, que possui quatro quadrantes – representando as Alavancas de Controle – definidos por dois eixos. Por meio do eixo x, analisa-se se a situação em estudo é tratada num ambiente de restrição e de monitoramento ou de estímulo a mudanças, enquanto que, por meio do eixo y, se essas ações se efetivam ou não no âmbito da organização.

Dessa forma, qualquer uso da informação de custos, possível ou efetivo, à luz dessa teoria, vai ter que estar referenciado nesses dois eixos.

- O *Framework*

Na pesquisa bibliográfica realizada, não se identificou um *framework* que detalhasse todas as possibilidades de usos da informação de custos apuradas conforme às necessidades desta pesquisa. Com a intenção de mapear os possíveis usos dessa ferramenta, num único rol, com o detalhamento requerido, consideraram-se referências e documentos nacionais e internacionais que tratam sobre custos.

Após a aplicação da metodologia, com base na teoria e na lide com as evidências, esta pesquisa desenvolveu e testou o *framework* constante do Quadro 1. O nível mais amplo remete à temporalidade dos controles – Lei n. 4.320, art. 77 (BRASIL, 1964) – e à dicotomia entre formal e substantivo, considerando o critério cibernético preconizado pela teoria das Alavancas de Controle, isto é, de retorno ou não da informação gerada como insumo do processo decisório (PEDERIVA; RENNÓ, 2015; SIMONS, 1995).

Quadro 1: *Framework* de usos da informação de custos na Administração Pública.

Categoria ampla	Categoria específica	Descrição
Controle prévio	Planejamento e orçamentação	Proporcionar projeções mais realistas
	Processo decisório	Apoiar escolhas públicas
Controle concomitante	Controle e redução de custos	<i>Feedback</i> para controlar e reduzir custos, evitando desperdícios
	Gerenciamento	Modificar ou descontinuar programas, atividades ou unidades administrativas
	Transparência	Fornecer informações claras e acessíveis a usuários internos e externos
Controle posterior	Avaliação de desempenho	Avaliar e, se possível, comparar programas, atividades ou unidades administrativas por índices de eficiência, eficácia e resultados
	<i>Accountability</i>	Prestar contas, visando o julgamento das ações dos delegados pelos delegantes
	Qualidade do gasto	Mobilizar pessoas para uma percepção positiva das escolhas alocativas e do consumo de recursos
Usos específicos	Reembolso	Compensar o uso de recursos públicos específicos fornecidos por uma agência governamental

Categoria ampla	Categoria específica	Descrição
	Fixação de taxas e preços	Recuperar o custo total dos bens ou serviços (Estado atuando como poder soberano) ou render receita líquida (Estado atuando em condição de negócio)
Procedimentos formais	Evidenciação de custos	Gerar dados contábeis
	Satisfação de requisitos legislativos	Cumprir requisitos legais

Fonte: Elaborado pelo autor

4 MÉTODO

- **Caracterização da Pesquisa:** estudo de caso, descritiva, qualitativa, recorte temporal transversal
- **Caracterização das Organizações em estudo:** Com base em documento com a quantidade de relatórios emitidos no SIC no período de 2015 a maio de 2017, emitido pelo Serpro, foram criados dois *rankings*: (i) 10 primeiros órgãos públicos com a maior média de relatórios emitidos no período e (ii) 10 primeiros órgãos públicos com os menores coeficientes de variação em relação aos relatórios emitidos no período. Posteriormente, foi realizada consulta sobre os órgãos que utilizam o SIC de forma efetiva à STN. Os dois *rankings* e a lista de indicações da STN foram comparados entre si. As coincidências entre os três critérios apontam para informantes prioritários, que se destacaram em mais de um critério de relevância: materialidade, regularidade e indicação. Sete organizações públicas (OP), civis e militares, foram qualificadas a servir como unidades de análise deste estudo de caso.
- **Expectativas de Resultados:** H1: As informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas para estimular mudanças nas organizações públicas; H2: As informações de custos são, predominantemente, sem retorno nas organizações públicas; H3: As informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas no processo decisório das organizações públicas.
- **Coleta de Dados:** Entrevista, observação direta e análise documental.
- **Tratamento e Análise dos Dados:** Foi utilizado o método de análise qualitativa de conteúdo (FLICK, 2009).

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Apesar do tempo decorrido, desde a obrigatoriedade dos sistemas de custos, os resultados evidenciaram a falta de uma ferramenta formal para identificar quais organizações utilizam a informação de custos e a ausência de diagnósticos sobre o estágio de desenvolvimento dessa ferramenta de gestão pública. Nesse sentido, a pesquisa evidencia e contribui para a divulgação de boas práticas relacionadas aos sistemas de crenças e de restrições, que podem servir de base para o reforço desses sistemas em outras organizações.

Os Quadros, Figura e Tabela a seguir sumarizam os demais resultados.

Quadro 2- Síntese dos Resultados das OPs

Órgão ou Entidade	Usuários apontados	Usos da informação de custos identificados	Quadrante 1 (Figura 4) - Sistema de Crenças	Quadrante 2 (Figura 4) - Sistema de Restrições	Quadrante 3 (Figura 4) - Sistema de Controle Diagnóstico	Quadrante 4 (Figura 4) - Sistema de Controle Interativo	Total dos usos e quadrantes por OP	Observações
OP1 (Seção 5.1.1)	Alta gestão	Sim, 5 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Processo Decisório, Controle e Redução de Custos e Gerenciamento	Sim, 3 exemplos identificados	Sim, 2 exemplos identificados	Não identificado	Sim, 6 exemplos identificados	16 exemplos identificados	Informação de custos com retorno para a alta gestão, por macroprocessos, e sem retorno para a média burocracia.
OP2 (Seção 5.1.2)	Alta gestão e média burocracia - para evidenciar custos	Sim, 7 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Processo decisório, Controle e Redução de Custos, Gerenciamento, Fixação de Taxas e Preços e Reembolso	Sim, 6 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	Sim, 7 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	26 exemplos identificados	Informação de custos com retorno para a alta gestão e com pouco retorno para a média burocracia - responsável pela evidenciação de custos por meio do DGC.
OP3 (Seção 5.1.3)	Alta gestão e media burocracia - em casos pontuais	Sim, 8 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Planejamento e Orçamentação; Processo Decisório; Controle e Redução de Custos, Gerenciamento, <i>Accountability</i> e Reembolso	Sim, 4 exemplos identificados	Sim, 4 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	22 exemplos identificados	Informação de custos com retorno em casos pontuais. Predominância de evidenciação de custos sem retorno.
OP4 (Seção 5.1.4)	Gestores de todos os níveis hierárquicos	Sim, 7 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Planejamento e Orçamentação; Processo Decisório, Controle e	Sim, 6 exemplos identificados	Sim, 4 exemplos identificados	Sim, 6 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	26 exemplos identificados	Informação de custos com retorno relativamente alto na organização.

Órgão ou Entidade	Usuários apontados	Usos da informação de custos identificados	Quadrante 1 (Figura 4) - Sistema de Crenças	Quadrante 2 (Figura 4) - Sistema de Restrições	Quadrante 3 (Figura 4) - Sistema de Controle Diagnóstico	Quadrante 4 (Figura 4) - Sistema de Controle Interativo	Total dos usos e quadrantes por OP	Observações
		Redução de Custos, Gerenciamento e Transparência						
OP5(Seção 5.1.5)	Não identificados	Sim, 3 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos e Processo Decisório	Sim, 2 exemplos identificados	Sim, 1 exemplo identificado	Não identificado	Sim, 1 exemplo identificado	7 exemplos identificados	Organização usa pouco a informação de custos.
OP6 (Seção 5.1.6)	Alta gestão e gestores de unidades específicas	Sim, 7 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Controle e Redução de Custos, Gerenciamento, <i>Accountability</i> , Fixação de Taxas e Preços e Reembolso	Sim, 4 exemplos identificados	Sim, 4 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	21 exemplos identificados	Informação de custos com retorno para a alta gestão e para as unidades prestadoras de serviço. Sem retorno para as demais unidades, que ainda não possuem acesso a ela. SIC em processo de implantação.
OP7 (Seção 5.1.7)	Não identificados	Não identificados	Não identificado	Não identificado	Não identificado	Não identificado	Nenhum exemplo identificado	Organização não usa a informação de custos.
Total	-	37 exemplos identificados	25 exemplos identificados	18 exemplos identificados	19 exemplos identificados	19 exemplos identificados	118 exemplos identificados	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme o Quadro 2, houve 118 achados, sendo 37 relativos aos usos da informação de custos, detalhados mais adiante, na Tabela 2, e 81 achados relacionados às Alavancas de Controle (SIMONS, 1995). Destes, 25 remetem ao sistema de crenças, 18 ao sistema de restrições, 19 ao sistema de controle diagnóstico e 19 ao sistema de controle interativo.

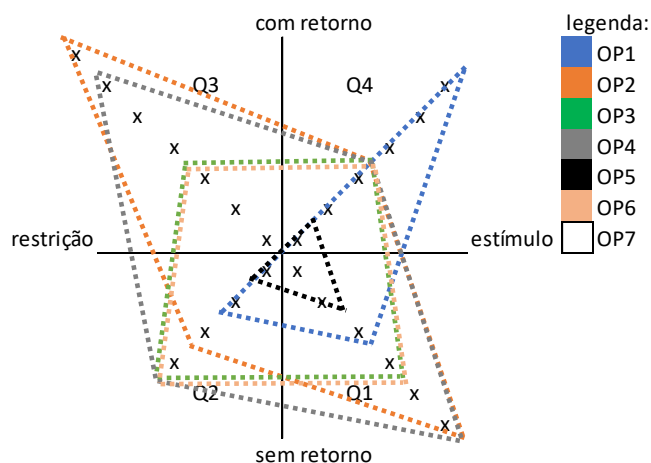


Figura 2: Exemplos identificados nas OPs por quadrante das Alavancas de Controle

Fonte: Elaborado pelo autor

A pesquisa detectou que a informação de custos pouco delimita as ações gerenciais, tendo em vista que o sistema de crenças é mais desenvolvido que o sistema de restrições, conforme mostra a Figura 2. O preenchimento dessa lacuna de espaço regulatório está além da atuação individualizada das organizações públicas usuárias. Nesse caso, recomenda-se ao órgão regulador do SIC que incentive o emprego dessa Alavanca, por meio de normas e de gestões junto aos órgãos de controle e que desenvolva mecanismos formais de monitoramento e diagnóstico do SIC, na administração pública, em prol das Alavancas cibernéticas.

Tabela 1: Usos de Custos nas OPs

Categoria ampla	Categoria específica	OP1	OP2	OP3	OP4	OP5	OP6	OP7	Total
Controle prévio	Planejamento e orçamentação			x	x				2
	Processo decisório	x	x	x	x	x			5
Controle concomitante	Controle e redução de custos	x	x	x	x		x		5
	Gerenciamento	x	x	x	x		x		5
	Transparência				x				1
Controle posterior	Avaliação de desempenho								0
	Accountability			x			x		2
	Qualidade do gasto								0
Usos específicos	Reembolso		x	x			x		3
	Fixação de taxas e preços		x				x		2
Procedimentos formais	Evidenciação de custos	x	x	x	x	x	x		6
	Satisfação de requisitos legislativos	x	x	x	x	x	x		6
Quantidade de usos identificados		5	7	8	7	3	7	0	37

Fonte: Elaborado pelo autor.

A informação de custos tende, conforme a pesquisa, a não gerar retorno para a gestão das organizações. Quando isso ocorre, há, na maioria dos casos, características do sistema de controle diagnóstico – monitoramento e restrição, para fins de Processo Decisório, Controle e Redução de Custos e Gerenciamento, conforme a Tabela 1. Embora os informantes tenham mencionado o uso da informação de custos pela alta gestão, os demais achados levam ao entendimento de que esse uso é pontual. Os resultados do Quadro 3 decorrem da análise em conjunto dos casos e não refletem as OPs estudadas de forma individualizada.

Quadro 3: Situação das Expectativas de Resultado

H1: As informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas para estimular mudanças nas organizações públicas	Rejeitada
H2: As informações de custos são, predominantemente, sem retorno nas organizações públicas	Confirmada
H3: As informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas no processo decisório das organizações públicas	Confirmada parcialmente

Fonte: Elaborado pelo autor

O amadurecimento do sistema de informação de custos nas organizações e o uso da informação de custos pela a média burocracia favoreceria a expansão do sistema de controle diagnóstico nas organizações – informação em ambiente de restrição, com retorno, desejável no contexto estável em que estão inseridas. Há, também, espaço para a atuação da alta gestão, visando a contribuição da informação de custos para o processo criativo e de inovação nas organizações, fortalecendo, assim, o sistema de controle interativo – informação em contexto de estímulo, com retorno.

De fato, a pesquisa detectou potenciais usos da informação de custos pouco ou não explorados, a exemplo de Planejamento e Orçamentação, Transparência, Avaliação de Desempenho, *Accountability*, Qualidade do Gasto, Reembolso e Fixação de Taxas e Preços, conforme evidencia a Tabela 1. Assim, recomenda-se, portanto, que o órgão regulador do SIC, uma vez conhecedor desta pesquisa, divulgue os possíveis usos de informação de custos trazidos pelo *framework*, assim como sua relação com as Alavancas de Controle, nas organizações que desejam adotar o sistema, visando ao aumento do retorno dessa ferramenta para a administração pública. O conhecimento do potencial da informação de custos é uma poderosa ferramenta na disseminação do seu uso na administração pública.

Ainda nessa linha, o Controle Interno poderia ter papel mais expressivo na disseminação do uso da informação de custos na gestão das organizações, em benefício especialmente do sistema de controle diagnóstico. Ao que parece, os dispositivos legais existentes não têm sido suficientes para ensejar uma cobrança por parte desses órgãos no que se refere a informação de

custos, por isso recomenda-se seja dada ênfase a essa fiscalização com a alteração do art. 59 da LRF (BRASIL, 2000). Além disso, as situações de distância física dessa estrutura em relação à organização desfavorecem o alinhamento de agendas sobre o tema.

Em tempo, diga-se que esses resultados devem levar em consideração algumas limitações desta pesquisa. Por tratar-se de um estudo qualitativo, não é possível realizar generalizações estatísticas. Há, ainda, limitações decorrentes do viés de seleção dos entrevistados, que abrem a possibilidade de as informações obtidas não refletirem a realidade da organização. Além disso, o método de escolha das organizações para o estudo de caso buscou selecionar as organizações usuárias do SIC mais avançadas no uso da informação de custos. Dessa forma, o resultado desta pesquisa pode não refletir a realidade mais ampla do Governo Federal, que é composta por outros sistemas de custos e por organizações com diferentes níveis de maturidade no que tange ao uso da informação de custos. Ademais, a escala binária de pertencimento, embora tenha permitido estabelecer diferenças significativas entre os resultados agregados, dificultou a verificação das hipóteses no plano individual de cada organização. Por isso, o recomenda-se o uso de escalas mais detalhadas em pesquisas futuras.

6 RECOMENDAÇÕES PARA A STN

Com base nos resultados da pesquisa, propõe-se à STN as seguintes ações, visando à disseminação do uso da informação de custos em entidades e órgãos e públicos federais:

- a) Preencher lacuna de espaço regulatório, a fim de fortalecer o sistema de restrições;
- b) Realizar gestão junto ao Controle Interno das organizações, visando parceria na disseminação do uso da informação de custos na gestão das organizações.
- c) Elaborar diagnósticos regulares sobre o uso efetivo das informações de custos na administração pública federal;
- d) Divulgar práticas relacionadas aos sistemas de crenças e de restrições, que podem servir de *benchmarking* em outras organizações;
- e) Divulgar os possíveis usos da informação de custos nas organizações públicas, a fim de fortalece-la como ferramenta de gestão.
- f) Estimular o uso a informação de custos pela média burocracia.

REFERÊNCIAS

- BITTI, Eugênio José Silva; AQUINO, André Carlos Busanelli; CARDOSO, Ricardo Lopes. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 6-24, 2011.
- BORINS, Sandford. Leadership and innovation in the public sector. **Leadership & Organization Development Journal**, v. 23, n. 8, p. 467-476, 2002.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 5 mai. 2000.
- _____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília: 23 mar. 1964.
- CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli; BITTI, Eugênio José da Silva. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, set./out. 2011.
- FARIA, Adriana Moreira Bastos. **Gestão de custos e orçamento gerencial na administração pública federal: o caso do Banco Central do Brasil**. 2012. 131 f. Dissertação (Mestrado em Administração) -Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012.
- FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.
- MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.
- MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2008.
- PEDERIVA, J. H.; RENNÓ, L. **Responsividade Democrática no Brasil de Lula e na Argentina dos Kirchner**. Jundiaí: Paco Editorial: 2015.
- SIMONS, Robert. **Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business School Press, 1995. 217 p.