

Área: Contabilidade | **Tema:** Contabilidade Governamental e Terceiro Setor

**O USO DO SISTEMA DE CUSTOS E A QUALIDADE DA GESTÃO PÚBLICA: UM ESTUDO COM
BASE NA PERCEPÇÃO DE GESTORES MUNICIPAIS**

**USE OF COST SYSTEM AND QUALITY OF PUBLIC MANAGEMENT: A STUDY BASED ON
PERCEPTION OF CITY MANAGERS**

Cristiano Sausen Soares e Fabricia Silva Da Rosa

RESUMO

O estudo tem por objetivo analisar a percepção dos gestores públicos acerca do uso de sistema de custos e a qualidade da gestão pública municipal, a partir de uma abordagem qualitativa, exploratória e descritiva, com base em um estudo de caso no município de Santa Maria/RS. Os dados foram coletados por meio de análise documental, observação e entrevistas, contando com a colaboração de 12 agentes públicos que atuam como gestores. Os resultados evidenciam que o uso do sistema de custos na administração pública municipal depende da decisão dos gestores, destacando que os atributos da informação de custos, relativos a utilidade, relevância e finalidade são percebido como meios de desenvolver a cultura da decisão com base nas informações de custos. No entanto, seu uso será institucionalizado na gestão municipal com a adoção de ferramentas tecnológicas que facilitem a apuração dos custos e divulgação dos resultados. Por sua vez, os reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública são destacados pelos gestores com base nos indicadores de superação das expectativas dos usuários dos serviços, valor público gerado à sociedade, comparação com outros entes e conformidade às leis, conforme adaptação do modelo proposto por Reeves e Bednar (1994), fazendo-se necessário inserir a economicidade como indicador de qualidade. Os resultados podem contribuir com outras entidades e gestores públicos para justificar o investimento no sistema de custos, com vistas a melhoria da percepção da qualidade na gestão pública.

Palavras-Chave: Avaliação de desempenho; Município; Qualidade da gestão pública; Sistema de informação de custos.

ABSTRACT

The study aims to analyze the perception of public managers about the use of cost system and the quality of municipal public management, from a qualitative, exploratory and descriptive approach, based on a case study in Santa Maria / LOL. Data were collected through document analysis, observation and interviews, with the collaboration of 12 public agents who act as managers. The results show that the use of the cost system in municipal public administration depends on the decision of the managers, emphasizing that the attributes of cost information related to utility, relevance and purpose are perceived as a means of developing the decision culture based on information. of costs. However, its use will be institutionalized in municipal management with the adoption of technological tools that facilitate the calculation of costs and dissemination of results. In turn, the reflections of the use of the cost system on the quality of public management are highlighted by managers based on indicators of exceeding the expectations of service users, public value generated to society, comparison with other entities and compliance with laws, as adaptation of the model proposed by Reeves and Bednar (1994), making it necessary to insert the economy as a quality indicator. The results can contribute with other entities and public managers to justify the investment in the cost system, with a view to improving the perception of quality in public management.

Keywords: Performance evaluation; County; Quality of public management; Cost information system.

O USO DO SISTEMA DE CUSTOS E A QUALIDADE DA GESTÃO PÚBLICA: UM ESTUDO COM BASE NA PERCEPÇÃO DE GESTORES MUNICIPAIS

1 INTRODUÇÃO

Períodos de crise econômica e financeira afetam a sociedade como um todo, sendo percebida no setor público a partir de eventos característicos, podendo ser citado o parcelamento de salários de servidores, elevação do endividamento e aumento na demanda dos cidadãos por serviços públicos. Nesse sentido, os municípios são aqueles entes públicos que mais sofrem pela escassez de recursos, frente a maior responsabilidade, cabendo aos gestores o uso de sistemas de controles para evitar desperdícios e zelar pela qualidade (CAVALCANTE, 2014). Dentre os sistemas de controles gerenciais utilizados nas organizações, ressalta-se a importância do Sistema de Custos (ANTONY; GOCINDARAJAN, 2002).

No setor público, o sistema de custos se apresenta como instrumento voltado ao atendimento das demandas internas por informações que auxiliam a gestão no processo decisório, promovendo maior transparência, qualidade e redução do gasto público (LAPSLEY; WRIGHT, 2004; SUZART, 2012). Inicialmente desenvolvido para atender o setor privado, o sistema de custos passou a ser indicado às entidades públicas, contribuindo com o seu processo de gestão (MOHR, 2015). No contexto internacional, essa indicação ganhou força a partir das principais reformas administrativas do Estado, sob influência do movimento chamado *New Public Management* (NPM). De acordo com Blonski et al., (2017), a NPM ressalta a utilização de ferramentas gerenciais nas entidades públicas, visando sua eficiência.

No Brasil, o uso da informação de custos no setor público foi sugerido nas principais normas de Finanças Públicas (Lei 4.320/1964; CF/1988; Lei Complementar 101/2000), além da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCTSP) nº 16.11 que trata da implantação do Sistema de Informações de Custos (SIC), cuja exigência se estende a todos os entes da administração pública. O SIC tem por objetivo apoiar o processo decisório, mediante o fornecimento de informações aos usuários internos e externos, quanto à eficiência dos serviços públicos, avaliação de desempenho e planejamento orçamentário (SUZART, 2012).

A partir da NBCTSP nº 16.11, diferentes estudos no âmbito brasileiro foram realizados, com destaque para estudos de caso e investigações que apontassem as dificuldades encontradas quanto à implantação do SIC, em especial nos estados e municípios (CHING; SILVEIRA; FREIRE, 2011; ARAUJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; ROSA; SILVA; SOARES, 2015; SOARES; PARCIANELLO, 2018). Grande parte destes, toma por base o modelo de diretrizes conceituais e desenho teórico proposto por Machado e Holanda (2010), no tocante a adoção do SIC Brasil no âmbito federal, servindo de modelo para os demais entes públicos.

O uso de práticas de gestão oriundas do setor privado nas organizações públicas tem influenciado estudos que avaliam seu desempenho, tendo como foco a qualidade da gestão pública (PAES DE PAULA, 2010). Neste quesito, uma das principais questões se refere ao problema de como mensurar a qualidade, considerando seus aspectos complexos, pouco objetivos e indefinição de medidas específicas (ALENCAR; FONSECA, 2016).

Na perspectiva financeira, o termo qualidade passou a ser empregado no contexto da eficiência do gasto público, associada a adoção do sistema de custos (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010). No entanto, ao se referir à qualidade da gestão pública, Carvalho e Tonet (1994) destacam a necessidade de um esforço sistemático do setor para promover melhorias na gestão e nos serviços ofertados aos cidadãos, sobretudo, com práticas de trabalho mais eficientes que permitam o desenvolvimento dos processos e das pessoas.

Em se tratando da pesquisa acerca da qualidade da gestão pública, identificam-se diferentes abordagens, tendo como foco de análise os usuários externos ou internos. A pesquisa com usuários externos tem como objetivo a mensuração da satisfação em relação aos serviços

prestados, a partir do desenvolvimento e aplicação de indicadores (MAINARDES; LOURENÇO, 2010; NOVAES; LASSO; MAINARDES, 2015). Já a pesquisa com os usuários internos considera a qualidade a partir dos processos organizacionais e de gestão (PARASURAMAN; ZEITHAML; BERRY, 1985; NOVAES; LASSO; MAINARDES, 2015).

No entanto, de acordo com Sowa e Lu (2017), em decorrência dos aspectos subjetivos, a investigação acerca da qualidade na gestão pública necessita da percepção dos atores envolvidos no processo, podendo ser considerada a perspectiva dos usuários internos, com base nos agentes públicos (gestores e servidores). Com esse entendimento, a avaliação da qualidade da gestão pública deve observar os aspectos gerenciais, sendo ressaltado o papel da gestão pública como processo formal ou informal de orientação aos atos praticados pelos agentes públicos em direção aos objetivos organizacionais.

Sob tal perspectiva, Hill e Lynn (2009) analisaram o gestor público como criatura das políticas, leis e estruturas, além de criador de estratégias, capacidades e resultados. Os autores ressaltam como oportunidade de pesquisa a necessidade de compreender a qualidade da gestão pública por meio da investigação dos agentes públicos, dos ambientes, das estruturas e das estratégias. Além disso, salientam a necessidade de investigar como as pessoas executam tais serviços e se inter-relacionam para atingir os objetivos organizacionais.

Assim, ao direcionar o olhar para o interior das organizações públicas no contexto da gestão municipal, identifica-se como problema de pesquisa: como os gestores públicos municipais avaliam o uso do sistema de custos e a qualidade da gestão pública? Para tanto, o estudo tem por objetivo analisar a percepção dos gestores públicos acerca do uso de sistema de custos e a qualidade da gestão pública municipal.

O estudo se justifica a partir da necessidade de se investigar a percepção dos gestores municipais acerca do uso do sistema de custos e seus possíveis reflexos na qualidade da gestão pública, contribuindo com agentes públicos e pesquisadores com tal questão. A inexistência de informações de custos no planejamento governamental e demais atos de gestão pode ser razão causadora de ineficiência, ao passo que se verificadas reflexos que promovam maior qualidade, os próprios gestores públicos podem desenvolver ações para superação das dificuldades em prol da implantação e uso do sistema de custos. Portanto, tal uso visa promover melhorias na qualidade da gestão pública e, conseqüentemente, melhorar o desempenho e a qualidade dos serviços ofertados à sociedade. Assim, espera-se que os gestores públicos municipais percebam que o uso do sistema de custos venha contribuir com a qualidade da gestão pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Registros históricos evidenciam que a contabilidade se desenvolveu a partir de suas práticas e técnicas, originando diferentes áreas de atuação, como a contabilidade de custos (SÁ, 2009). A partir da Revolução Industrial, considerada o marco da estruturação da contabilidade de custos, as informações relativas aos processos de produção, avaliação de estoques e apuração de resultados passaram a ser utilizados como indicadores de desempenho, sendo integrados à contabilidade gerencial (BEUREN, 2009).

Com os avanços da contabilidade gerencial e seus procedimentos pautados em sistemas de controles, a contabilidade de custos passou a ser considerada parte de um sistema de controle de gestão (SCG), que, dentre seus objetivos, fornece informações aos gestores e auxilia processos decisórios (UYAR; KUZHEY, 2016). No entanto, estudos com ênfase na estratégia adotam o conceito de desempenho organizacional, cujo desenvolvimento sugere que o melhor desempenho necessita de uma estrutura organizacional, de um estilo de gestão e um sistema de informações que se inter-relacionam com a estratégia adotada (BIANCHI, 2010). Neste sentido, o sistema de custos pode fornecer informações úteis ao processo decisório, em direção ao alcance dos objetivos.

Os sistemas de custos foram classificados por Kaplan (1994) entre sistemas tradicionais de custos e sistemas estratégicos. Os sistemas tradicionais de custos podem ser considerados obsoletos por não permitirem o rastreamento dos gastos (GUNASEKARAN; WILLIAMS; MCGAUGHEY, 2005), enquanto os chamados sistemas estratégicos de custos são pautados no sistema de custeio baseado em atividades (ABC), estruturado a partir do estudo das atividades que consomem recursos na produção de bens e serviços (HOMBURG, 2004). Assim, o desenho do sistema de custos inclui o método de custeio empregado para a apuração do custo, utilizando o custo histórico e a forma contínua de acumulação.

Por sua vez, o gerenciamento estratégico de custos pode ser definido como o uso de informações de custos para formular e comunicar estratégias, além de estabelecer táticas para desenvolver, implantar e avaliar controles (GOVINDARAJAN; SHANK, 1992). Nesse contexto, o sistema de custos deve ser utilizado nas organizações, sejam elas públicas ou privadas, de forma integrada à avaliação de desempenho (MOHR, 2015).

2.1 Uso do sistema de custos

De acordo com Auzair e Langfield-Smith (2005), os SCG foram classificados de diversas maneiras. Dentre essas categorias, destaca-se a classificação dos controles como formais ou informais. Os controles formais constituem os SCG de maneira mais estruturada, sendo utilizado para planejamento e controle das organizações, citando-se como exemplo o orçamento, a avaliação de desempenho e o sistema de custos (CHENHALL; KALLUNKI; SILVOLA, 2011). Por outro lado, os controles informais não são formalmente estruturados e projetados, podendo sofrer influência de fatores internos e externos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Para os autores, os fatores internos estão relacionados à cultura organizacional e o estilo de liderança, enquanto os externos dizem respeito às relações da organização com a sociedade.

O uso de práticas contábeis amplamente difundidas no setor privado tem sido fundamental para o desenvolvimento de reformas na gestão pública, incluindo-se novos sistemas de informação financeira, introdução de orçamentos descentralizados, alterações nas auditorias públicas, medição de desempenho e informações de custos (BERRY et al., 2009). Assim como no setor privado, há exigência para adoção do sistema de custos no setor público, tendo por finalidade registrar, processar e evidenciar os custos da gestão dos recursos e do patrimônio público, subsidiando a administração com informações sobre os custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; além de evidenciar o bom uso dos recursos públicos e apurar os custos das unidades contábeis (CARNEIRO et al., 2012).

O uso de sistemas de custos segue estruturas formais de controles, cujos procedimentos operacionais devem seguir as normas e leis, em especial no setor público. Contudo, podem existir diferentes fatores que afetam as decisões dos gestores, onde as relações com a sociedade são mais evidentes, cujos fatores internos e externos podem influenciar diferentes perspectivas. Assim, a partir das principais normas de Finanças Públicas no Brasil (Lei nº 4320/1964; Constituição Federal de 1988; Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) o sistema de custos ganhou espaço no setor público brasileiro. Com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, foram instituídas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCTSP), a partir de 2008, destacando-se a NBC TSP nº 16.11, por ressaltar a necessidade de adoção do Sistema de Informações de Custos (SIC), em todas as esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal). De acordo com essa norma, o SIC tem por objetivo registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade pelas organizações públicas, além de viabilizar a avaliação de desempenho, comparar entidades e apoiar a elaboração do planejamento e orçamento com informações voltadas a melhoria da qualidade do gasto público.

O sistema de custos adotado no setor público geralmente utiliza métodos de custeio de forma adaptada (SUZART, 2012). Para o autor, dentre as características da pesquisa nesta área, ressalta-se a inexistência de uma afiliação teórica e a não consideração das particularidades de cada organização, além das finalidades do sistema, destacando-se que os procedimentos adotados na área privada nem sempre são adequadas ao setor público (SUZART, 2012).

Estudos relacionados ao uso do sistema de custos no setor público com base em relatos de experiências de sucesso não são facilmente encontrados na literatura internacional (VERBEETEN, 2011). No entanto, autores como Lapsley e Wright (2004), Verbeeten (2011) e Mohr (2015) investigaram o desenho e implantação de sistemas de informação de custos nas entidades públicas, mencionando seu uso.

Lapsley e Wright (2004) investigaram a disseminação e adoção de práticas de contabilidade gerencial no setor público, que incluem ferramentas de medição de custos, orçamento e desempenho. Os resultados indicam que a adoção dessas práticas é amplamente afetada pela influência do governo, cujo uso nas entidades locais é acionado principalmente pela legislação e em resposta às demandas externas. Para as autoras, a adoção bem-sucedida de técnicas contábeis parece ser mais provável quando se tem o apoio do governo ou quando as organizações são obrigadas a produzir eficiências de custo.

Verbeeten (2011) investiga a importância das informações de custos às organizações públicas, considerando que elas permitem reduzir gastos, descentralizar atividades, elevar a responsabilidade gerencial e proporcionar a gestão do desempenho. O estudo teve por objetivo validar a afirmação de que os recentes desenvolvimentos no setor público aumentaram as demandas e o uso da informação de custos, com base na NPM, sendo realizada uma pesquisa quantitativa com gestores financeiros de entidades do setor público holandês. Os resultados mostram que o custeio ABC não é usado em larga escala, sendo o método de custeio alemão (RKW) utilizado pela maioria das organizações públicas na Holanda, principalmente para fins de prestação de contas (planejamento e controle, orçamento, relatórios financeiros ou requisitos legais), basicamente por gestores financeiros. No entanto, não são usadas com propósitos gerenciais, tais como análise de privatizações e definição de preços e taxas, e raramente são utilizadas pelos gestores políticos. Os achados indicam que o uso do sistema de custos no setor público satisfaz aos regulamentos e legitima as atividades desenvolvidas para os usuários externos, em vez de oportunizar melhorias à gestão (VERBEETEN, 2011).

Mohr (2015) analisou quatro razões apontadas na literatura para o uso da contabilidade de custos nas organizações públicas, por meio de um estudo com 81 cidades americanas com população superior a 100.000 habitantes. Os resultados apontam que gerenciamento de desempenho, recuperação de despesas indiretas, ajustes de taxas e gerenciamento dos custos para reduzir o estresse fiscal estão correlacionados com o uso da contabilidade de custos.

No Brasil, a partir da LRF e do processo de convergências às normas internacionais, os sistemas de custos passaram a apresentar aspectos palpáveis para sua elaboração, cujo uso visa atender as finalidades propostas. Nesse período, discutiu-se acerca dos métodos de custeio adequados ao sistema de custos para o setor, sendo defendida inicialmente a adoção do custeio ABC, considerando-se as experiências do setor privado. Contudo, tanto os sistemas tradicionais como os sistemas estratégicos respondem aos objetivos informacionais, salientando-se que cada organização deve preocupar-se com o seu projeto, de maneira a atender suas características e peculiaridades, visando o melhor desempenho (MACHADO; HOLANDA, 2010).

2.2 Qualidade da gestão pública

A ideia de qualidade remonta à Revolução Industrial (Século XVIII), contudo, seu conceito significa a capacidade de planejar para evitar desperdícios e, em uma visão de mercado, proporcionar maior satisfação ao consumidor (DEMING, 1990). De modo geral, o

conceito de qualidade considera que a missão organizacional está sujeita à modificações, conforme as mudanças do cenário político, econômico, social e cultural em que a organização está inserida (POLLIT; BOUCKAERT, 1995).

Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985) argumentam que a qualidade é uma construção mental, indescritível e sem definição, tendo em vista que a interpretação do que é qualidade varia de indivíduo para indivíduo. Deste modo, a qualidade de um produto, na perspectiva do cliente, pode ser diferente da perspectiva de quem o produziu. Assim, por ser tão ampla e subjetiva, a qualidade é um construto que se define de diferentes formas em cada organização (MISOCZKY; VIEIRA, 2001).

Carvalho e Tonet (1994) mencionam que na administração pública, a qualidade deve estar relacionada à obtenção de melhores resultados financeiros e orçamentários, além da satisfação dos usuários dos serviços prestados. Por sua vez, Vieira et al. (2000) destacam que a avaliação da qualidade na gestão pública municipal é uma questão complexa, considerando que existem poucos elementos que permitem definições e medidas concretas. Conforme os autores, a análise da qualidade pode se pautar na percepção de grupos organizacionais em relação aos resultados da gestão, em três dimensões: (i) estrutural; (ii) recursos humanos; e, (iii) política. Neste sentido, a qualidade tem conotação positiva, combinada com a vantagem de que suas implicações reais continuam sendo sumamente vagas e imprecisas (POLLIT, 1994).

O modelo proposto por Reeves e Bednar (1994) utiliza quatro perspectivas para explicar a percepção da qualidade, a excelência, o valor, a conformidade e a superação das expectativas. Esse modelo foi utilizado no contexto do setor público nos estudos de Misoczky e Vieira (2001), Mainardes e Lourenço (2010) e Novaes, Lasso e Mainardes (2015) de forma adaptada. Em tais estudos, na perspectiva da qualidade como excelência, considera-se o elemento da comparabilidade entre organizações públicas da mesma esfera de governo. Na perspectiva do valor, observa-se a geração de valor à sociedade, enquanto a conformidade considera as normas legais como determinantes de padrões a serem seguidos. Já a percepção da qualidade a partir da superação das expectativas considera-se a satisfação dos usuários dos serviços públicos.

Com outra abordagem, Paes de Paula (2010) ressalta que a gestão pública deveria ter sua qualidade aferida a partir de critérios formulados com base na avaliação dos custos, como no setor privado. No entanto, na prática, a informação financeira no setor público, na maioria dos casos, tem sido elaborada com a simples finalidade de cumprir a lei e não fornece informação gerenciais aos usuários (GRATERON, 1999).

3 METODOLOGIA

Com base em um estudo qualitativo, descritivo e exploratório (CRESWELL, 2010), foi realizada um estudo de caso, a partir do ponto de vista dos gestores públicos municipais envolvidos nos processos decisórios. Yin (2015) conceitua estudo de caso como uma investigação empírica de dado fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto real de mundo, especialmente quando ambos não podem ser evidenciados. Assim, o estudo de caso se destina a conhecer uma entidade social com profundidade e compreender o que ocorre e como se dá tal fenômeno, evidenciando suas características exploratórias (o que) e descritivas (como), conforme o problema pesquisado (YIN, 2015).

Tomando por base que Machado e Holanda (2010) defendem o uso do sistema de custos como mecanismo de gestão, com o papel de identificar em termos financeiros a aplicação de recursos em ações continuadas ou específicas, além dos gastos em termos de estrutura, o presente estudo adota como proposição que o uso de sistema de custos no setor público permite ao gestor municipal maior percepção da qualidade da gestão.

Para tanto, foi necessário selecionar o caso a ser estudado, sendo necessário que tal município já estivesse com o sistema de custos implantado, além da conveniência e

acessibilidade aos dados. De acordo com Soares e Parcianello (2018), o município de Santa Maria/RS é a única cidade da região central do estado que adotou o sistema de custos, reunindo condições para viabilizar a presente pesquisa. Salienta-se que foi exposto ao chefe do executivo os objetivos do estudo, sendo concedida autorização para sua realização. Os agentes públicos, no exercício de suas funções, sejam elas estratégicas ou gerenciais, fazem uso de diferentes SCG para o alcance dos objetivos, bem como das informações de custos fornecidas pelo sistema de custos, o que torna relevante conhecer suas percepções acerca da sua utilização, bem como seus possíveis reflexos na qualidade da gestão pública municipal.

Dessa forma, o estudo contou com a contribuição de agentes públicos como unidades de análise, sendo eles seis gestores políticos de nível estratégico e seis servidores públicos em cargos de gestão. Os gestores estratégicos compõem o Núcleo de Gestão Estratégica (NGE) do Município (Prefeito, Secretário de Finanças, Secretário de Gestão, Controlador Geral, Procurador Geral, Chefe da Casa Civil), em exercício no período da coleta de dados (outubro a dezembro de 2018). A seleção destes sujeitos se justifica pelo fato dos mesmos fazerem parte das definições estratégicas e demais ações decisórias. Além desses gestores, fez-se necessário compreender as ações no aspecto tático, cabendo à investigação junto aos superintendentes (de Recursos Humanos, de Tecnologia da Informação, de Gestão Administrativa, de Gestão Orçamentária e Financeira, de Licitações e de Controle Interno), em razão das atividades executadas em prol do alcance dos objetivos da gestão, tendo em vista que estes foram referenciados nominalmente pelos membros do NGE, em virtude de suas contribuições.

Diante da seleção do caso e das unidades de análise, o estudo utilizou como técnicas para coleta de dados a análise documental (baseada em instruções de trabalho, leis e normas internas), observação e entrevistas semiestruturadas, sendo realizadas no próprio ambiente de trabalho dos participantes da pesquisa, previamente agendadas, conforme as disponibilidades, sendo gravadas e posteriormente transcritas. Na sequência, as respectivas transcrições foram apresentadas aos entrevistados para ateste das informações. Ressalta-se que todos os entrevistados confirmaram as informações e autorizaram seu uso para a análise dos dados.

Para análise dos dados, utilizou-se da análise de conteúdo, cujo conceito refere-se ao conjunto de técnicas e procedimentos sistêmicos com o objetivo de descrever o conteúdo dos dados coletados, possibilitando a inferência de conhecimentos sobre as variáveis investigadas (BARDIN, 2011; CÂMARA, 2013). Sua adoção pressupõe três fases: pré-análise; exploração do material coletado e tratamento dos resultados para interpretação. Após cumpridas as fases citadas são apresentados e discutidos os resultados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Fundada em 17 de maio de 1858, a cidade de Santa Maria está localizado na região central do RS, sendo o quinto maior município gaúcho em termos populacionais, conforme o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), cujo Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) é de 0,845, considerado muito alto, conforme o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). De acordo com os dados divulgados no portal de transparência, a cidade contava em dezembro de 2018 com 3.318 servidores públicos concursados e 257 cargos em comissão, totalizando 3.575 agentes públicos no poder executivo.

Considerada uma cidade de médio porte, porém de grande influência na região central do Estado, Santa Maria é conhecida como Coração do Rio Grande, devido a sua localização geográfica, e Cidade Cultura, em decorrência do número de instituições de ensino superior. Além do aspecto educacional, a cidade é um importante centro militar do sul do país, abrigando um dos maiores efetivos militares nas unidades do exército e da aeronáutica. Por conta desses fatores, Santa Maria se destaca dentre as demais cidades gaúchas, com oportunidades na construção civil e destaque na alta potencialidade comercial, turística e serviços especializados.

Conforme a Lei Orgânica de Santa Maria e suas alterações, o executivo municipal está estruturado por 15 secretarias, além do gabinete do Prefeito e do Vice-prefeito, cada uma com atribuições, competências e finalidades específicas. Cada secretaria é representada por um secretário e um secretário adjunto, escolhidos pelo Prefeito e sua equipe de governo. Além dos secretários, que atuam em nível estratégico e que respondem diretamente ao chefe do executivo, a estrutura hierárquica conta ainda com os Superintendentes em funções de nível gerencial. Dentre as suas atribuições, cita-se a responsabilidade pelo patrimônio público sob sua gerência, controle de pessoal e acompanhamento de metas e resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 6.109/2016, foi instituído no Município o Gabinete de Governança, também chamado de Núcleo de Gestão Estratégica (NGE), com a finalidade de prestar assessoramento ao Prefeito no processo de análise, formulação de estratégias, tomada de decisões e avaliação de planos, programas e projetos prioritários, incluindo a promoção de medidas capazes de evitar a dispersão de tarefas e recursos, favorecendo o fluxo de informações e a comunicação entre o chefe do executivo municipal e os órgãos da administração, cabendo (i) formular a política de governança institucional; (ii) analisar e decidir sobre ações estratégicas, conforme as prioridades do governo, articulando com as demais secretarias; e, (iii) formular objetivos e metas a serem cumpridas pelos órgãos da administração direta municipal.

Nessa estrutura, há 10 secretarias municipais que exercem atividades de prestação de serviços finalísticos aos cidadãos, consideradas secretarias fins. Tais secretarias são atendidas pelas demais que executam atividades meio e que compõem o NGE, auxiliando o Prefeito no processo decisório. Além dos seus membros, quando necessário, conforme designação formal, o chefe do executivo pode solicitar a participação de servidores municipais, técnicos e outras pessoas que detenham o conhecimento necessário para contribuir com o NGE. Dentre alguns assuntos, citam-se estudos sobre redução do gasto público e redução das despesas, ressaltando-se a necessidade da informações de custos.

A partir das normativas publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em especial a NBC TSP nº 16.11, que trata da implantação do sistema de custos no setor público, elaborou-se uma equipe de trabalho no município no ano de 2014, com o objetivo de desenvolver estudos relacionados ao atendimento da referida norma, sendo apresentado o desenho do sistema de custos, com base no modelo utilizado pelo governo federal (MACHADO; HOLANDA, 2010), identificando as unidades de mensuração de custos, a partir da estrutura organizacional (centros de custos) e programática.

O Sistema de Informação de Custos de Santa Maria (SICSM) teve sua implantação iniciada em 2015, de forma parcial e gradativa, tendo a Secretaria de Finanças e a Procuradoria Geral do Município (PGM) como projetos-piloto. Com o apoio das Secretarias de Finanças e Gestão, foi destacado um contador para coordenar a implantação do sistema, com o auxílio de um agente administrativo, sendo criado um setor para o atendimento das demandas, treinamento e orientações aos demais servidores do município.

Inicialmente, o desenvolvimento das atividades contou com a elaboração de consultas aos sistemas de gestão em uso pelo município, apurando os custos com mão de obra, no sistema da folha de pagamento; material direto, no sistema de almoxarifado; depreciação, no sistema de patrimônio; e demais gastos diretos por centro de custos, no sistema de contabilidade, identificado no momento da liquidação da despesa, conforme o local que consumiu o recurso. Entretanto, todo esse levantamento era realizado de forma manual, com uso de planilhas eletrônicas para exposição dos resultados.

Com o desenvolvimento das atividades e a implantação gradual do sistema de custos nas demais secretarias do município, chegou-se a totalidade do executivo municipal no ano de 2017, sendo o sistema de custos estruturado a partir de 612 centros de custos, distribuído entre as 15 secretarias e os gabinetes do Prefeito e Vice-prefeito. Cabe salientar que cada unidade administrativa que consome recursos públicos é um centro de custos, no entanto, há

determinados locais que são compostos por mais de um centro de custos. Como exemplo, as escolas municipais possuem ensino infantil, ensino médio e gestão escolar, sendo necessário estabelecer, no mínimo, três centros de custos, considerando que a função programática no orçamento segrega as ações de acordo com os recursos financeiros recebidos para a atividade.

Com efetivo reduzido e outras demandas de trabalho, o setor de custos permanece atendendo as demandas urgentes, principalmente do NGE, emitindo relatórios e pareceres para auxílio à tomada de decisão. Além disso, o setor de custos manteve-se fornecendo informações aos Secretários de governo e Superintendentes, auxiliando no processo de vinculação das despesas aos centros de custos, ainda utilizando planilhas eletrônicas elaboradas manualmente, acarretando retrabalho, intempestividade e defasagem informacional.

Diante do caso relatado, buscou-se a percepção dos gestores quanto ao uso do sistema de custos, sendo possível identificar que os entrevistados atribuem relação direta do tema ao aspecto orçamentário. Tal relação corrobora com a afirmação de Suzart (2012) quanto a finalidade da adoção de sistema de custos no setor público estar voltada ao planejamento, execução e controle dos gastos realizados na prestação de serviços à sociedade. No entanto, questionou-se quais sistemas de controle precisam ser adotados na gestão pública municipal, sendo evidenciada na percepção dos entrevistados a necessidade de controles gerenciais e regulamentos formais, citando-se a legislação que abarca as instituições públicas e os órgãos de controle interno e externo. Em relação ao ambiente externo, os entrevistados citam o Tribunal de Contas, o poder Legislativo local e a própria sociedade, por meio da LRF e LAI. No âmbito interno, ressalta-se a importância do orçamento público como controle formal e limitador de gastos, constituído tanto para auxiliar no planejamento, quanto para controlar sua execução.

Os relatórios emitidos pelo sistema de gestão em uso no município também são referenciados como instrumentos de auxílio ao controle. Implantado desde 2012, o sistema de gestão foi contratado via processo licitatório, disponibilizando uma plataforma composta de diferentes módulos ou subsistemas (tais como orçamentário, receitas, protocolo, licitações, patrimônio, frotas, almoxarifado, gestão de pessoas, tesouraria e contabilidade) que permitem a integração da informação contábil e respondem às exigências e finalidade legais. Contudo, as informações gerenciais disponibilizadas nos referidos módulos não atendem às necessidades dos usuários, sendo necessária a utilização de controles paralelos. Como exemplo, o sistema de gestão não disponibiliza o módulo de custos, como referido por um gestor *“Hoje nós temos como levantar alguns custos relativos à pessoal, aos gastos com materiais e com contratos, dentro de uma metodologia de custos, por setores, em planilhas, mas nós ainda não conseguimos saber o valor correto de um determinado serviço prestado à sociedade”*.

A partir dessas informações, questionou-se quais são os controles considerados como úteis à gestão. De forma unânime, os gestores destacam as necessidades de investimentos em tecnologia para aquisição e desenvolvimento de sistemas de informação que ofereçam indicadores de desempenho para mensurar os resultados e acompanhar de forma tempestiva, ágil e precisa. Na percepção dos gestores, a utilidade da informação de custos no processo decisório é adjetivada como *“muito importante”*; *“essencial”*; *“importantíssima”*; *“fundamental”* e *“imprescindível”*. A fala de um gestor traduz tal percepção, quando diz que a informação de custos *“é o subsídio correto para a tomada de decisão”*. Já o outro gestor destaca que *“só de montar a estrutura de custo tu já começa a entender a organização”*.

Verificado que a informação de custos é útil, questionou-se sua finalidade. Em síntese, os gestores identificam que a finalidade da informação de custos tem objetivos de controle, de comparação e de avaliação do desempenho. A finalidade do controle se refere às ações de gestão, voltadas ao acompanhamento do planejamento orçamentário e sua execução, com vistas ao processo decisório. Já a comparação visa monitorar a aplicação dos recursos, evidenciar o comportamento dos gastos públicos com dados históricos e apurar o resultado, comparando com outros entes que utilizam a mesma forma de apuração dos custos e rotinas que possibilitam

sinalizar possíveis distorções, como já discutido por Ching, Silveira e Freire (2011). Por fim, para os respondentes, os resultados de custos permitem avaliar o desempenho do ente público por meio de indicadores que possibilitam a adoção de medidas para reduzir custos e obter economicidade, visando a eficiência nos serviços.

Quando questionado para qual finalidade específica os entrevistados já utilizaram a informação de custos, observa-se que todos já demandaram informações de custos no exercício das suas funções. Neste aspecto, evidencia-se a questão da eficiência, sendo requeridos dados que permitissem uma tomada de decisão com relação aos gastos, aquisição de produtos e serviços e realização de concurso público e nomeação de novos servidores. De forma complementar, foi questionado aos gestores como a informação de custos se reflete na qualidade da gestão pública municipal. As respostas evidenciam que os gestores percebem que há reflexos positivos, sendo destacado que os respondentes identificam melhorias importantes na gestão do município com o uso do sistema de custos, principalmente em se tratando do acompanhamento orçamentário e na questão alocativa de recursos financeiros. Entretanto, a finalidade de subsidiar a tomada de decisão é mais referenciada. Os gestores evidenciam que o uso da informação de custos tem impacto direto no suporte à decisão, trazendo garantias de racionalidade e maiores possibilidades de decisões ágeis e eficazes, com maior assertividade. Assim, na percepção dos respondentes, pode-se perceber que o uso da informação de custos se reflete na gestão no aspecto da economia e da qualidade dos gastos.

Em contraponto, os resultados demonstram que o modelo de custos utilizado na cidade, pautados na dimensão estrutural (por centros de custos) e programática (por programas orçamentários), não atende às necessidades informacionais dos gestores, sendo ressaltada a importância de apurar o custo dos serviços prestados. Esse resultado reabre uma discussão anterior, contrariando as diretrizes conceituais defendidas por Machado e Holanda (2010) quanto ao uso do método de custeio direto na apuração do custo no setor público.

Além dos gestores e demais usuários internos da informação de custos, os cidadãos também podem fazer uso das informações divulgadas no portal de transparência. Nesse sentido, foi questionado aos participantes da pesquisa como a informação de custos pode ser útil à sociedade e demonstrar a qualidade da gestão pública. Os resultados evidenciam que a divulgação das informações de custos aos usuários externos atende ao princípio da transparência e da eficiência, possibilitando o controle social e a participação do cidadão no combate à corrupção. Além disso, a informação de custos auxilia internamente a organização no desenvolvimento de ações que visam o atendimento das necessidades da população, por meio da prestação de serviços públicos com maior qualidade. Esses resultados estão em linha com os achados de Ching, Silveira e Freire (2011), cujas análises indicam que a utilidade gerencial do sistema de custos e a aderência do sistema no plano teórico, além de possíveis, são necessárias. Conforme os autores, ao ser implantado o sistema de custos, é preciso promover a utilização gerencial da informação, na tentativa de evitar que essas atividades não se tornem apenas rotinas burocráticas apenas para atender a lei (CHING; SILVEIRA; FREIRE, 2011).

Com o objetivo de investigar as possíveis formas de avaliar a qualidade da gestão pública municipal, foi questionado aos gestores como pode ser realizada tal avaliação. De acordo com os resultados, a avaliação da qualidade da gestão pública, na percepção dos entrevistados, passa pela qualidade dos serviços e pela forma de entrega desses aos seus usuários, sendo destacada a necessidade de levantar essas informações por meio de pesquisas de satisfação. No entanto, tais pesquisas poderiam ser realizadas por tipo de serviço, direcionando a avaliação por áreas, conforme a necessidade daquilo que se pretende avaliar. Hill e Lynn (2009) enfatizam a necessidade de pesquisar a satisfação dos usuários dos serviços públicos como um dos principais indicadores de qualidade da gestão pública.

A pesquisa de satisfação gera indicadores de desempenho, cujo comportamento deve ser analisado ao longo do tempo para diagnosticar possíveis necessidades de correções, como já

mencionado por Mohr (2015) e Lo Sorto (2016). Neste sentido, é revelada a necessidade de adotar instrumentos de avaliação distintos, tendo como objeto de investigação os usuários dos serviços públicos, tanto externos (cidadãos), quanto internos (servidores públicos municipais). Como mencionado por um entrevistado, uma das formas de identificação da qualidade da gestão pública é observada através do voto. A possibilidade de reeleição é uma forma da população apresentar sua conformidade com aquele projeto de governo e as ações por ele adotadas.

Na mesma linha, contribuindo com a questão, é evidenciado que a satisfação do usuário dos serviços públicos deve incluir a informação do custo do serviço como outro elemento de avaliação da qualidade. Deste modo, a qualidade do gasto público ressalta a necessidade de analisar o custo dos serviços e seus resultados, como indicador de qualidade e desempenho. Assim, ao considerar as informações de custos, evidencia-se a economicidade como fator de qualidade, corroborado pelo Gestor-10, cujos elementos de análise podem ser verificados na afirmação: “*é gastar o mínimo possível e fazer o máximo de ações efetivas para a comunidade*”.

Por outro lado, destaca-se a manifestação do Gestor-12 que apontou a imprensa como formadora de opinião e suporte para a divulgação dos resultados da gestão pública. Do mesmo modo, conforme o entrevistado, os problemas comuns e de relevância à comunidade são divulgados pelos meios de comunicação, tais como jornais, rádio e televisão. Além disso, com o elevado número de usuários das redes sociais, facilidade de acesso e a velocidade da informação, o cidadão passou a utilizar esse canal como forma de expor tais problemas, levando suas questões ao conhecimento do poder público pela internet e exigindo soluções rápidas.

Ao destacar a necessidade de geração de indicadores para acompanhamento e avaliação da qualidade ao longo do tempo, os gestores foram questionados sobre o aspecto da comparabilidade dos resultados da gestão com ela mesma e com outras entidades no contexto municipal. Essa questão atente ao critério da excelência presente no modelo de percepção da qualidade de Reeves e Bednar (1994). Neste ponto, ressalta-se a inovação e a evolução tecnológica como elementos motivadores de melhorias no aspecto histórico na cidade.

O uso de sistemas de informação, disponibilização de serviços *on line* e o portal de transparência são apontados como significativos avanços que permitem perceber melhorias na gestão pública municipal nos últimos anos, corroborando aos resultados encontrados por Bryson, Ackermann e Eden (2007). Os aspectos da localização geográfica, estrutura econômica, porte da cidade, estrutura interna da gestão, arrecadação e orçamento, além das parcerias realizadas com as demais entidades locais, são mencionados pelos gestores como indicativos de qualidade. No entanto, o crescimento desordenado e a falta de planejamento em alguns setores surgem como aspectos negativos e exigem soluções de longo prazo.

Em se tratando da comparação com outros entes públicos, em especial os municípios, observa-se que os gestores investigados reconhecem a qualidade dos servidores e a reputação de excelência do ente quando da sua participação em eventos, sendo ressaltados os resultados obtidos e a qualidade dos serviços desenvolvidos. Por outro lado, um gestor enfatiza que a burocracia é uma barreira que dificulta o alcance dos objetivos da gestão.

Quanto ao valor gerado à sociedade como critério para verificar a qualidade da gestão, foi questionado como os agentes municipais percebem a qualidade da gestão pública por meio dos serviços prestados. As respostas coadunam com os resultados da questão anterior, sendo mencionada a geração de valor à sociedade com a disponibilização de serviços de forma eletrônica, cuja simplificação nos processos gera facilidades aos cidadãos. É citado como exemplo a disponibilização de guias para arrecadação de tributos pela internet, evitando o deslocamento do contribuinte até o órgão para solicitação e espera em filas.

A geração de valor público também é entendida pelo viés da prestação de serviço de qualidade ao cidadão, principalmente em relação aos serviços básicos relativos à educação e saúde. Do mesmo modo, a área do desenvolvimento social é considerada, pois a criação de valor público permite a percepção de maior qualidade da gestão quando são adotadas medidas

que promovem melhoria da qualidade de vida do cidadão, sendo citado o asfaltamento de ruas, reforma de praças e abertura de creches. No entanto, o desenvolvimento econômico é destacado como gerador de valor público ao serem referenciadas medidas que visam agilizar a abertura de empresas e viabilizar a concessão de alvarás, permitindo o exercício da atividade econômica, a geração de empregos e a conseqüente elevação na arrecadação de tributos do município.

Outro aspecto da percepção da qualidade mencionado por Reeves e Bednar (1994) se refere à superação das expectativas, sendo utilizado no contexto do setor público por meio da satisfação do usuário. Com essa preocupação, o estudo questionou a percepção dos agentes públicos quanto ao atendimento das expectativas dos usuários dos serviços públicos. Ao analisar as respostas, verifica-se que os gestores reconhecem que os serviços prestados pelo município carecem de melhorias, sendo percebida uma avaliação negativa por parte usuários, em especial na saúde e infraestrutura. Neste sentido, os respondentes atribuem essa insatisfação à falta de servidores em determinadas áreas, pois a demanda de servidores nessas áreas é uma defasagem histórica. Ainda, é verificada a necessidade de desenvolver a qualificação do quadro de pessoal, além de promover o espírito de servidor público, como elemento fundamental para o atendimento à população. Por outro lado, é mencionado como aspecto positivo a área da educação que viabilizou a matrícula escolar pela internet, bem como resultados satisfatórios do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), sendo ressaltada a aplicação de recursos financeiros acima das exigências mínimas na educação e na saúde.

Por fim, foi abordada conformidade como elemento de avaliação da percepção da qualidade (REEVES; BEDNAR, 1994). Ao considerar que o setor público é regido por diversas normas legais que determinam suas prática e ações, foi questionado aos gestores sobre a percepção da qualidade em relação à conformidade com as normas legais. As respostas confirmam que o aspecto legal é fortemente considerado pelos gestores, sendo ressaltado o empenho dos servidores com maior tempo nas funções estratégicas como um fator de orientação e qualidade, refletido na inexistência de apontamentos dos órgãos de controle externo.

De modo complementar, os resultados ressaltam o custo como um elemento relevante e que deve ser incluído no modelo de percepção da qualidade da gestão pública. Ao ser mencionada a necessidade de avaliar a economicidade, a percepção da qualidade pode considerar o custo dos serviços prestados e os resultados quantitativos obtidos com a aplicação dos recursos financeiros, descritos como “*fazer mais com menos*”. Conforme observado, os agentes públicos e usuários dos serviços pode perceber maior ou menor qualidade ao avaliar se o valor gasto para o desenvolvimento de determinada ação foi satisfatório para o resultado obtido. Além disso, na visão dos participantes da pesquisa, a informação de custo pode contribuir com a percepção da qualidade da gestão pública, promovendo maior transparência e participação do cidadão no controle social.

5 CONCLUSÃO

Com o objetivo de analisar a percepção dos gestores públicos acerca do uso de sistema de custos e a qualidade da gestão pública municipal, a partir de uma abordagem qualitativa, foi desenvolvido um estudo de caso no município de Santa Maria/RS, sendo os dados coletados por meio de análise documental, observação e entrevistas, contando com a colaboração de 6 gestores estratégicos e 6 agentes públicos em cargos de gestão. Os dados coletados foram submetidos a análise de conteúdo, evidenciando que o uso do sistema de custos na administração pública municipal depende da decisão dos gestores de adotar ações voltadas à geração de informações de custos e a cultura de seu uso no processo decisório.

Os resultados permitem concluir que os atributos da informação de custos, relativos a utilidade, relevância e finalidade são percebido pelos gestores públicos como meios de desenvolver a cultura da decisão com base nas informações de custos. Por outro lado, a

comparabilidade se apresenta como indicador para acompanhamento do seu comportamento e desempenho. No entanto, seu uso será institucionalizado na gestão municipal com a adoção de ferramentas tecnológicas que facilitem a apuração dos custos e divulgação dos resultados aos gestores, por meio de relatórios gerenciais, com agilidade e tempestividade. Tais informações possibilitarão a geração de indicadores que viabilizem o planejamento e execução das ações, considerando a necessidade dos gestores da informação dos custos dos serviços prestados e não apenas por unidade administrativa que limita a tomada de decisões estratégicas.

Os reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública são destacados pelos gestores participantes da pesquisa com base nos indicadores de eficiência e no atendimento à população através da oferta de serviços públicos. Neste ponto, os resultados permitem concluir que a qualidade da gestão pode ser percebida pelos gestores por meio dos elementos superação das expectativas dos usuários dos serviços, valor público gerado à sociedade, comparação com outros entes e conformidade às leis, conforme adaptação do modelo proposto por Reeves e Bednar (1994), fazendo-se necessário inserir um indicador de avaliação da economicidade (custo do serviço e resultado gerado).

Em síntese, a partir das evidências encontradas, de maneira geral, é possível concluir que a qualidade da gestão pública municipal em Santa Maria/RS, na percepção dos gestores, é apontada como média. No entanto, ao considerar isoladamente cada elemento investigado para avaliar a percepção da qualidade da gestão pública é possível verificar aspectos específicos. A comparação da atual situação da gestão com os dados históricos e com outros municípios considera as evoluções tecnológicas e inovações dos últimos anos como pontos positivos. São destacados aspectos da gestão que carecem melhorias. A mesma avaliação também se aplica ao aspecto da geração de valor à sociedade, tendo em vista os significativos avanços nas áreas de desenvolvimento econômico e educação. Contudo, necessidades de ações que apresentem melhores resultados nas áreas da saúde e infraestrutura são apontados como negativos. No quesito superação das expectativas, os agentes públicos avaliam que os usuários dos serviços não estão satisfeitos, principalmente na questão da saúde e infraestrutura, cujas áreas estarão recebendo maior atenção. Por fim, o aspecto da conformidade às leis é o melhor elemento avaliado, cuja qualidade é considerada alta.

Os elementos de análise encontrados na pesquisa podem contribuir com outras entidades e gestores públicos para justificar o investimento no sistema de custos, com vistas a melhoria da percepção da qualidade, podendo ser avaliada a partir dos construtos aqui evidenciados. Ainda, faz-se necessário que novos estudos sejam realizados para o desenvolvimento do sistema de custos no setor público, como fonte de informações voltados a avaliação de desempenho e medição da qualidade da gestão pública municipal.

O estudo apresenta como limitações o fato de se pautar na percepção dos gestores públicos de um único município, não podendo ser generalizado, apontando, no entanto, elementos que devem ser testados em futuras pesquisas. Assim, como sugestão, avaliações comparativas entre diferentes entes públicos com base em estudos de casos com o uso do sistema de custos, bem como seus reflexos, visando a mensuração da qualidade da gestão pública se torna relevante.

REFERÊNCIAS

ALENCAR, C. O.; FONSECA, A. C. P. D. Excelência na Gestão Pública: a contribuição do Controle Interno da Marinha do Brasil. **REG-Revista de Gestão**, v. 23, n. 2, p. 172-184, 2016.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo. Atlas, 2002.

ARAÚJO, C. A.; CARNEIRO, A. F.; SANTANA, A. F. B. Sistemas de Custos Públicos: Entendimento e Implantação nos Municípios de Rondônia. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 20, n. 2, p. 66-84, 2015.

AUZAIR, S. M.; LANGFIELD-SMITH, K. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 4, p. 399-421, 2005.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BERRY, A. J.; COAD, A. F.; HARRIS, E. P.; OTLEY, D. T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**, v. 41, n. 1, p. 2-20, 2009.

BEUREN, I. M. Evolução histórica da contabilidade de custos. **Contabilidade Vista & Revista**, V. 5, n. 1, p. 61-66, 2009.

BIANCHI, C. Improving performance and fostering accountability in the public sector through system dynamics modelling: from an 'external' to an 'internal' perspective. **Systems Research and Behavioral Science**, v. 27, n. 4, p. 361-384, 2010.

BLONSKI, F.; COELHO PRATES, R.; COSTA, M.; VIZEU, F. O Controle Gerencial na Perspectiva do New Public Management: O Caso da Adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 9, n. 1, 2017.

BRYSON, J. M.; ACKERMANN, F.; EDEN, C. Putting the resource based view of strategy and distinctive competencies to work in public organizations. **Public Administration Review**, v. 67, n.4, p.702-717, 2007.

CÂMARA, R. H. Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. **Gerais: Revista Interinstitucional de Psicologia**, v. 6, n. 2, p. 179-191, 2013

CARNEIRO, A. F.; SILVA NETO, J. M.; LOCKS, R.; SANTOS, M. M. A. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, p. 3-22, 2012.

CARVALHO, M. S. M. V.; TONET, H. C. Qualidade na administração pública. **RAP – Revista de Administração Pública**, v. 28, n. 2, p. 137-52, 1994.

CAVALCANTE, P. A Implementação Municipal das Políticas Sociais: Uma Análise Espacial. **Planejamento e Políticas Públicas**, v.1, n. 42, p. 239-271, 2014.

CHENHALL, R. H.; KALLUNKI, J. P.; SILVOLA, H. Exploring the relationships between strategy, innovation, and management control systems: the roles of social networking, organic innovative culture, and formal controls. **Journal of Management Accounting Research**, v. 23, n. 1, p. 99-128, 2011.

CHING, H. Y.; SILVEIRA, H. F. R.; FREIRE, F. S. Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. **Revista de Economia e Administração**, v.10, n. 2, p.262-284, 2011.

CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Armed, 2010.

DEMING, W. E. **Sample design in business research**. John Wiley & Sons, 1990.

GOVINDARAJAN, V.; SHANK, J. K. Strategic cost management: tailoring controls to strategies. **Journal of Cost Management**, v. 6, n. 3, p. 14-25, 1992.

GRATERON, I. R. G. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de estudos**, v. 21, p. 01-18, 1999.

GUNASEKARAN, A.; WILLIAMS, H. J.; MCGAUGHEY, R. E. Performance measurement and costing system in new enterprise. **Technovation**, v. 25, n. 5, p. 523-533, 2005.

HILL, C. J.; LYNN, L. E. **Public management: A three dimensional approach**. Washington, DC: CQ Press, 2009.

HOMBURG, C. Improving activity-based costing heuristics by higher-level cost drivers. **European Journal of Operational Research**, v. 157, n. 2, p. 332-343, 2004.

KAPLAN, R. S. Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3-4, p. 247-260, 1994.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 355-374, 2004.

LO SORTO, C. The trade-off between cost efficiency and public service quality: A non-parametric frontier analysis of Italian major municipalities. **Cities**, v. 51, p. 52-63, 2016.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **RAP – Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, 2010.

MAINARDES, E. W.; LOURENÇO, L. Conceitos de qualidade: percepções na universidade. **Tópicos Avançados de Gestão: Reflexões, Contributos e Aplicações**, p. 413-428, 2010.

MISOCZKY, M. C.; VIEIRA, M. M. F. Desempenho e qualidade no campo das organizações públicas: uma reflexão sobre significados. **Revista de Administração Pública**, v. 35, n. 5, p. 163-177, 2001.

MOHR, Z. T. An analysis of the purposes of cost accounting in large US cities. **Public Budgeting & Finance**, v. 35, n. 1, p. 95-115, 2015.

NOVAES, C. B.; LASSO, S. V.; MAINARDES, E. W. Percepções de qualidade do serviço público. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 9, n. 1, p. 107-123, 2015.

PAES DE PAULA, A. P. Por uma nova gestão pública: reinserindo o debate a partir das práticas possíveis. **Estado, instituições e democracia: república**, p. 505-530, 2010.

PARASURAMAN, A.; ZEITHAML, V. A.; BERRY, L. L. A Conceptual Model of Service Quality an Its Implications for Future Research. **Journal of Marketing**, v 49, p. 41-50, 1985.

POLLITT, C. ¿Qué es calidad de los servicios públicos?. **Bernardo Kliksberg (comp.) Pobreza, un tema impostergable**, 1994.

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. Defining quality. In: Pollit, Christopher & Bouchaert, Geert (eds.). **Quality Improvement in European Public Services**. London, Sage, 1995. p. 3-19

REEVES, C.; BEDNAR, D. Defining quality: alternatives and implications. **The Academy of Management Review**, v 19, n. 3, p. 419-445,1994.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **RAP – Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010.

ROSA, F. S.; SILVA, L. C.; SOARES, S. V. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. **Contabilidad y Negocios**, v. 10, n. 19, p. 2, 2015.

SOARES, C. S.; PARCIANELLO, E. A implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do RS. **Revista Gesto**, v. 6, n. 1, p. 2-19, 2018.

SOWA, J. E.; LU, J. Policy and management: Considering public management and its relationship to policy studies. **Policy Studies Journal**, v. 45, n. 1, p. 74-100, 2017.

SUZART, J. A. S. Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v.2, n.3, 2012.

UYAR, A.; KUZHEY, C. Does management accounting mediate the relationship between cost system design and performance?. **Advances in Accounting**, v. 35, p. 170-176, 2016.

VERBEETEN, F. H. M. Public sector cost management practices in The Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, 2011.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5.ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.