

REFLEXOS DO USO DO SISTEMA DE CUSTOS NA QUALIDADE DA GESTÃO PÚBLICA COM BASE NA PERCEPÇÃO DE GESTORES MUNICIPAIS DE SANTA MARIA/RS

EFFECTS ON THE USE OF COST SYSTEM IN THE QUALITY OF PUBLIC MANAGEMENT BASED ON THE PERCEPTION OF MUNICIPAL MANAGERS IN SANTA MARIA/RS, BRAZIL

CRISTIANO SAUSEN SOARES

Universidade Federal de Santa Maria. **Endereço:** Av. Roraima, nº 1000,
Cidade Universitária, CCSH, Prédio 74C, Sala 4346 | Camobi | 97105-900 |
Santa Maria/RS | Brasil.

 <http://orcid.org/0000-0002-6427-8699>
cristianocontador@hotmail.com

FABRÍCIA SILVA DA ROSA

Universidade Federal de Santa Catarina. **Endereço:** Universidade Federal de
Santa Catarina, Departamento de Ciências Contábeis | Trindade | 88040-900
| Florianópolis/SC | Brasil.

 <http://orcid.org/0000-0003-4212-1065>
fabriciasrosa@hotmail.com

VINÍCIUS COSTA DA SILVA ZONATTO

Universidade Federal de Santa Maria. **Endereço:** Av. Roraima, nº 1000,
Cidade Universitária, CCSH, Prédio 74C, Sala 4342 | Camobi | 97105-900 |
Santa Maria/RS | Brasil.

 <http://orcid.org/0000-0003-0823-6774>
viniciuszonatto@gmail.com

RESUMO

Com o objetivo de analisar os reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública, com base na percepção dos gestores municipais, a partir de uma abordagem qualitativa, exploratória e descritiva, foi realizado um estudo de caso no município de Santa Maria/RS. Os dados foram coletados por meio de análise documental, observação e entrevistas 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 à utilidade e finalidade são percebidos como meios de desenvolver a cultura da decisão com base nas informações de custos. No entanto, seu uso será efetivo na gestão municipal com a adoção de ferramentas tecnológicas que facilitem a apuração dos custos dos serviços 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 no planejamento e nos indicadores de desempenho gerados a partir da superação das expectativas dos usuários dos serviços, valor público gerado à sociedade, comparações com dados históricos e outros entes, conformidade aos aspectos legais e economicidade. Os resultados podem contribuir com outras

Artigo apresentado no 8º Fórum Internacional Ecoinnovar da Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, em 2019.

Submissão em 11/09/2020. **Revisão em** 08/10/2020. **Aceito em** 09/11/2020. **Publicado em** 14/12/2020.

entidades e gestores públicos para justificar os investimentos para adoção do sistema de custos, com vistas à melhoria da qualidade na gestão pública.

Palavras-chave: Eficiência na gestão pública. Informação de custos. Município.

ABSTRACT

A case study was conducted in the municipality of Santa Maria/RS, Brazil, in order to analyze the effects on the use of the cost system on the quality of public management, based on the perception of municipal managers, from a qualitative, exploratory and descriptive approach. The data were collected through documental analysis, observation and interviews of 12 public agents who work as managers. The results show that the use of the cost system in municipal public administration relies on the decision of the managers, emphasizing that the attributes of the cost information related to utility and purpose are perceived as means to develop the culture of decision based on cost information. However, its use will be effective in municipal management with the adoption of technological tools that facilitate the calculation of service costs and the dissemination of results. In turn, the repercussions of the use of the cost system on the quality of public management are highlighted by managers based on planning and performance indicators generated from exceeding the expectations of service users, public value generated to society, comparisons with historical data and other bodies, compliance with legal aspects and economy. The results may contribute with other public managers and bodies to justify the investments for the adoption of the cost system, with a view to improving quality in public management.

Keywords: *Efficiency in public management. Cost information. Municipality.*

1 INTRODUÇÃO

Períodos de crise econômica e financeira afetam toda a sociedade, sendo percebido no setor público eventos característicos, tais como parcelamento de salários, elevação do endividamento e maior demanda da população por serviços públicos (Sané, Amorim, Amorim, & Carlin, 2019). Nesse sentido, os municípios são aqueles que mais sofrem com a escassez de recursos frente às maiores demandas, cabendo aos gestores o uso de sistemas de controles gerenciais para evitar desperdícios e zelar pela qualidade da gestão pública (Cavalcante, 2014). Para alcance dos objetivos, ressalta-se a importância do uso de sistema de custos (Anthony & Govindarajan, 2008).

No setor público, o sistema de custos se apresenta como instrumento para atender às demandas internas por informações que visam auxiliar a gestão no processo decisório, promovendo maior transparência, qualidade e redução do gasto público (Lapsley & Wright, 2004). Inicialmente desenvolvido para atender o setor privado, o sistema de custos passou a ser indicado às entidades públicas, contribuindo no processo de gestão (Mohr, 2015). Tal indicação ganhou força a partir das reformas administrativas do Estado, principalmente sob influência do movimento chamado *New Public Management* (NPM) (ver Hood, 1991). Conforme Blonski, Prates, Costa e Vizeu (2017), a NPM ressalta o uso de ferramentas gerenciais nas entidades públicas, visando sua eficiência.

O uso da informação de custos no setor público brasileiro é sugerido nas principais leis de Finanças Públicas (Lei 4.320/1964; CF/1988; Lei Complementar 101/2000) e nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCTSP), especialmente a norma nº 16.11, que trata da implantação do Sistema de Informações de Custos (SIC), cujo alcance se estende a todos os entes da federação. O uso do SIC visa 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 norma referenciada, diferentes pesquisas no âmbito nacional foram realizadas, com destaque para estudos de caso e investigações acerca do desenho e implantação do SIC, em especial sobre as dificuldades de implantação nos estados e municípios (Ching, Silveira, & Freire, 2011; Araújo, Carneiro & Santana, 2015; Rosa, Silva & Soares, 2015; Soares & Parciannelo, 2018). Ressalta-se que grande parte destes estudos toma por base o modelo de diretrizes conceituais e desenho teórico proposto por Machado e Holanda (2010), utilizado na adoção do SIC no âmbito federal.

O uso de práticas de gestão oriundas do setor privado nas organizações públicas tem influenciado outros estudos com foco na qualidade da gestão pública (Paes de Paula, 2010). No entanto, uma das principais questões que embasam o tema se refere ao problema de como mensurar a qualidade, considerando seus aspectos complexos, pouco objetivos e indefinição de medidas específicas (Alencar & Fonseca, 2016; Scheren, Wernke & Zanin, 2018).

A pesquisa acerca da qualidade da gestão pública apresenta diferentes abordagens, tendo como foco de análise os usuários externos ou internos. Com usuários externos, tais pesquisas têm por 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 com usuários internos, considera a qualidade a partir dos processos organizacionais e de gestão (Parasuraman, Zeithaml & Berry, 1985; Novaes *et al.*, 2015).

Com uma perspectiva financeira, a qualidade passou a ser investigada no contexto da eficiência do gasto público (Rezende, Cunha, & Bevilacqua, 2010; Scheren *et al.*, 2018). Contudo, 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 e que permitam o desenvolvimento dos processos e das pessoas.

Nesse contexto, verifica-se uma lacuna teórica, visto que são escassos estudos acerca do uso da informação de custos no setor público e seus reflexos na qualidade da gestão pública municipal, sob a perspectiva dos usuários internos dessa informação. Assim, apresenta-se como problema de pesquisa: como os gestores públicos municipais percebem os reflexos do uso da informação de custos na qualidade da gestão pública? Para tanto, o estudo tem por objetivo analisar os reflexos do uso da informação de custos na qualidade da gestão pública na percepção de gestores públicos municipais. Nesse sentido, desenvolveu-se um estudo de caso no município de Santa Maria/RS, devido ao fato deste ter implantado sistema de custo e seus gestores utilizarem a informação de custos no processo decisório.

Justifica-se o estudo a partir da necessidade de investigação do uso do sistema de custos e seus reflexos na qualidade da gestão pública, contribuindo com o setor e demais pesquisadores da área. A inexistência de informações de custos no planejamento governamental e demais atos de gestão pode ser razão causadora de ineficiência, ao passo que se verificados 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. Diante do exposto, os resultados aqui evidenciados podem contribuir também para promoção de melhorias na qualidade da gestão pública e, conseqüentemente, melhorar o desempenho dos serviços ofertados à sociedade. Assim, espera-se que os gestores públicos municipais percebam que o uso da informação de custos contribui para a melhoria da qualidade da gestão pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Uso do sistema de custos no setor público

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, Coad, Harris, Otley, & Stringer, 2009). Assim como no setor privado, há indicação 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, Silva Neto, Locks & Santos, 2012).

No Brasil, a partir das principais normas de Finanças Públicas (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. Porém, a partir de 2008, com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, foram instituídas as NBCTSP, destacando-se a norma 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.

Com base na LRF e no processo de convergências às normas internacionais, os sistemas de custos passaram a apresentar aspectos palpáveis para elaboração, cujo uso visa atender as finalidades gerenciais. 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 para o melhor desempenho (Machado & Holanda, 2010). Assim, o sistema de custos adotado no setor público geralmente utiliza métodos de custeio de forma adaptada do setor privado (Suzart, 2012).

Dentre as características da pesquisa nessa área, Suzart (2012) ressalta a inexistência de uma afiliação teórica e a desconsideração 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. Ademais, estudos relacionados ao uso do sistema de custos no setor público, com base nos relatos de sucesso, são escassos na literatura (Verbeeten, 2011). Dentre esses, identificam-se os estudos de Lapsley e Wright (2004), Verbeeten (2011) e Mohr (2015) que investigaram o desenho e a implantação do SIC nas entidades públicas, mencionando seu uso.

Lapsley e Wright (2004) investigaram a disseminação e adoção de práticas de contabilidade gerencial no setor público, incluindo sistema 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) investigou a importância da informação de custos às organizações públicas, considerando que ela permite reduzir gastos, descentralizar atividades, elevar a responsabilidade gerencial e proporcionar gestão do desempenho. O estudo teve por objetivo validar a afirmação de que o desenvolvimento do setor público aumentou as demandas e o uso da informação de custos, com base na NPM, sendo realizada uma pesquisa quantitativa com gestores financeiros de entidades na Holanda. Os resultados mostram que o custeio ABC não é utilizado em larga escala, sendo o método de custeio alemão (RKW) utilizado pela maioria das organizações públicas do país, principalmente por gestores financeiros para fins de prestação de contas, não sendo empregado com propósitos gerenciais e raramente utilizado pelos gestores políticos. Os achados indicam que o uso do sistema de custos no setor público satisfaz aos regulamentos e legitimam as atividades desenvolvidas para os usuários externos, em vez de oportunizar melhorias à gestão (Verbeeten, 2011).

Por sua vez, 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 do estudo apontam que o gerenciamento de desempenho, a recuperação de despesas indiretas, os ajustes de taxas e o gerenciamento dos custos para reduzir o estresse fiscal estão correlacionados com o uso da informação de custos.

2.2 Qualidade da gestão pública

A ideia de qualidade remonta à Revolução Industrial (Século XVIII), porém, 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 a modificações, conforme as mudanças do cenário político, econômico, social e cultural em que a organização está inserida (Pollitt & Bouckaert, 2003).

Parasuraman *et al.* (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 de ser observada a partir da satisfação dos usuários dos serviços prestados. Por sua vez, Misoczky e Vieira (2001) asseveram que a avaliação da qualidade na gestão pública 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. Nesse sentido, a qualidade tem conotação positiva, combinada com a vantagem de que suas implicações reais continuam sendo sumamente vagas e imprecisas (Pollitt, 1994).

Em decorrência dos aspectos subjetivos, Sowa e Lu (2017) destacam que a investigação acerca da qualidade na gestão pública necessita da percepção dos atores envolvidos no processo, considerando a perspectiva dos usuários internos (gestores e servidores). Desta forma, 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 (Hill & Lynn, 2009).

Com esse entendimento, 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 (Hill & Lynn, 2009).

Dentre os modelos identificados na literatura para explicar a percepção da qualidade, destaca-se o modelo proposto por Reeves e Bednar (1994) que utiliza quatro perspectivas: 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 *et al.* (2015). Nos estudos referenciados, 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. Já a qualidade, na perspectiva da superação das expectativas, considera 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 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com base em um estudo qualitativo, descritivo e exploratório (Creswell, 2010), foi realizado um estudo de caso, a partir da percepção 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. Assim, o estudo de caso se destina a conhecer uma entidade social com profundidade para compreender o que e como ocorre tal fenômeno, evidenciando suas características exploratórias e descritivas, 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 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 maior qualidade da gestão pública, sendo percebida pelos gestores públicos. Para tanto, foi selecionado o caso a ser estudado, sendo necessário que o município já estivesse com o sistema de custos implantado, além da conveniência e acessibilidade aos dados. Conforme Soares e Parcianello (2018), o município de Santa Maria/RS, localizado na região central do estado gaúcho, adotou sistema de custos e reúne as condições para viabilizar a pesquisa. Salienta-se que foram expostos ao chefe do executivo os objetivos do estudo, sendo concedida autorização à realização. Na cidade, os agentes públicos, no exercício de suas funções, sejam estratégicas ou gerenciais, usam diferentes SCG para o alcance dos objetivos organizacionais, assim como das informações de custos, o que torna relevante conhecer suas percepções acerca da sua utilização, bem como seus possíveis reflexos na qualidade da gestão pública municipal.

Assim, o estudo contou com a contribuição de agentes públicos como unidades de análise, sendo seis gestores políticos de nível estratégico e seis servidores públicos de carreira que ocupam cargos de gestão. Os gestores estratégicos participantes do estudo compõem o Núcleo de Gestão Estratégica (NGE) do Município (Secretário de Gestão – E1; Secretário de Finanças – E2; Controlador Geral – E3; Procurador Geral – E4; Chefe da Casa Civil – E5; Prefeito – E6), em exercício no período da coleta dos dados, realizada por meio de entrevistas (outubro a dezembro de 2018). Além desses gestores, fez-se necessário compreender as ações no aspecto tático, cabendo à investigação junto aos superintendentes referenciados nominalmente pelos membros do NGE, em virtude de suas contribuições em prol do alcance dos objetivos da gestão (Controle Interno – E7; Gestão Administrativa – E8; Gestão Orçamentária e Financeira – E9; Tecnologia da Informação – E10; Recursos Humanos – E11; e, Licitações – E12).

Diante da seleção do caso e suas unidades de análise, o estudo utilizou diferentes técnicas para triangulação das fontes de dados e atribuir maior confiabilidade aos seus achados (Yin, 2015). Assim, fez-se uso da análise documental (baseada em instruções de trabalho, leis e normas internas) e da observação, além das entrevistas semiestruturadas, realizadas no próprio ambiente de trabalho dos participantes da pesquisa, previamente agendadas conforme suas disponibilidades, sendo gravadas e posteriormente transcritas. As respectivas transcrições foram apresentadas aos entrevistados para ateste das informações, sendo confirmadas e autorizadas para análise.

A análise dos dados utilizou a 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 os constructos investigados (Bardin, 2011; Câmara, 2013). Sua adoção pressupõe três fases: pré-análise; exploração do material coletado e

tratamento dos resultados para interpretação. Essa última fase resultou em 8 categorias de análise para apresentação e discussão dos resultados: Controles gerenciais e regulamentos formais; Utilidade e finalidade da informação de custos; Comparabilidade; Excelência; Valor; Conformidade; Superação de expectativas; e Economicidade.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Fundada em 17 de maio de 1858, a cidade de Santa Maria está localizada na região central do RS, sendo o quinto maior município gaúcho em termos populacionais, conforme o IBGE, e seu Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) é de 0,845, considerado muito alto pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). Conforme divulgado no portal de transparência, a cidade conta em dezembro de 2018 com 3.318 servidores públicos concursados e 257 cargos em comissão, totalizando 3.575 agentes públicos no poder executivo.

Conforme a Lei Orgânica da cidade e suas alterações, o executivo municipal está estruturado com 15 secretarias, além dos gabinetes do Prefeito e do Vice-prefeito, com atribuições e finalidades específicas. Cada secretaria é representada por um secretário e um secretário adjunto, escolhidos pelo chefe do executivo. Além dos secretários, que atuam em nível estratégico, a estrutura hierárquica conta ainda com os Superintendentes em funções gerenciais, cujas atribuições referem-se à responsabilidade pelo patrimônio público sob sua gerência, controle de pessoal e acompanhamento de metas e resultados.

A Lei Municipal nº 6.109 (2016) instituiu o Gabinete de Governança, 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 com os órgãos da administração. De acordo com a Lei, cabe ao NGE: (i) formular política de governança institucional; (ii) analisar e decidir sobre ações estratégicas, conforme as prioridades do governo; (iii) formular objetivos e metas a serem cumpridas pelos órgãos da administração direta municipal.

Compõem o NGE as 5 secretarias que executam atividades meio e assessoram as demais secretarias que prestam serviços finalísticos ao cidadão. Contudo, quando necessário, o chefe do executivo pode solicitar a participação de outros servidores municipais que detenham o conhecimento necessário para auxiliar nas decisões. Dentre os assuntos tratados pelo NGE, cita-se os estudos sobre redução do gasto público, o que ressalta a necessidade da informação de custos para fins estratégicos.

A partir das normativas publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a NBCTSP nº 16.11, elaborou-se uma equipe de trabalho no ano de 2014 com o objetivo de desenvolver estudos acerca do desenho do sistema de custos, com base no modelo utilizado pelo governo federal, identificando as unidades de mensuração de custos a partir da estrutura organizacional (centros de custos) e programática (programas de governo). O Sistema de Informação de Custos de Santa Maria (SICSM) iniciou sua implantação em 2015, de forma parcial e gradativa, na Secretaria de Finanças e na Procuradoria Geral do Município como projeto-piloto. Para tanto, foi destacado um contador para coordenar a implantação, com o auxílio de um agente administrativo, e criado um setor para o atendimento das demandas, treinamento e orientações aos demais servidores do município.

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

Com o desenvolvimento das atividades e a implantação gradual do sistema nas demais secretarias, chegou-se à totalidade do executivo municipal no ano de 2017, sendo o SICSM estruturado com 612 centros de custos. Com efetivo reduzido e outras demandas de trabalho, o setor de custos permaneceu atendendo as demandas do NGE, com a emissão de relatórios e pareceres para auxílio à tomada de decisões. Além disso, o setor de custos fornece informações aos usuários, auxiliando no processo de vinculação das despesas aos centros de custos com uso de planilhas eletrônicas, o que acarreta retrabalho, intempestividade e defasagem informacional.

4.1 Percepção dos gestores quanto ao uso da informação de custos

Diante do 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 a afirmação de Suzart (2012) quanto à 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 a necessidade de controles gerenciais e regulamentos formais com citação da legislação que abarca as instituições públicas e os órgãos de controle interno e externo. Em relação ao ambiente externo, os participantes da pesquisa mencionam o Tribunal de Contas, o poder Legislativo e a própria sociedade, em conformidade com os enunciados por Paes de Paula (2010). No âmbito interno, os entrevistados ressaltam a importância do orçamento como controle formal e limitador de gastos, constituído tanto para auxiliar no planejamento quanto para controlar sua execução.

Os relatórios emitidos pelo sistema informatizado 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 legais. Contudo, as informações gerenciais disponibilizadas não atendem às necessidades dos usuários, sendo necessária a utilização de controles paralelos, citando-se como exemplo a indisponibilidade do módulo de custos. Na Tabela 1, apresenta-se uma síntese das falas que evidenciam os controles gerenciais e regulamentos formais como categoria de análise.

Tabela 1

Controles Gerenciais e regulamentos formais

E2	<i>“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”.</i>
E10	<i>“Precisamos ampliar os investimentos em tecnologia para adquirir e desenvolver sistemas de informação que permitam acompanhar indicadores de desempenho para mensurar os resultados e auxiliar os gestores na tomada de decisões”.</i>

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dessas informações, questionou-se quais controles são considerados úteis à gestão. De forma unânime, os gestores destacam as necessidades de investimentos em tecnologia para aquisição e desenvolvimento de sistemas de informações que ofereçam indicadores de desempenho para mensuração dos resultados e monitoramento. Na percepção dos gestores, a utilidade da informação de custos no processo decisório é adjetivada como *“muito importante”* (E6); *“essencial”* (E2); *“importantíssima”* (E1); *“fundamental”* (E9) e *“imprescindível”* (E7).

Na sequência, questionou-se sua finalidade, identificando-se que a 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. Tais aspectos convergem aos achados de Verbeeten

(2011). 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 formas de apuração dos custos e rotinas que possibilitam sinalizar possíveis distorções, como discutido por Ching *et al.* (2011). Por fim, 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 dos serviços. Apresenta-se na Tabela 2 uma síntese das falas dos entrevistados acerca das utilidades e finalidades da informação de custos, identificada como categoria de análise.

Tabela 2

Utilidade e finalidade da informação de custos

E1	<i>“A informação de custos é o subsídio correto para a tomada de decisão”.</i>
E3	<i>“Para melhoria da eficiência na entrega do serviço com qualidade”.</i>
E9	<i>“Só de montar a estrutura de custo, tu já começa a entender a organização”.</i>
E12	<i>“Se tu tem a noção de quanto tu gasta, tu pode economizar, fazendo melhor com menos. Se tu faz melhor com menos, o serviço público é prestado com mais qualidade e menos custo. Daí, sobra dinheiro para outra coisa”.</i>

Fonte: Dados da pesquisa.

Quando questionado para qual finalidade específica os participantes da pesquisa já utilizaram a informação de custos, identifica-se que todos demandam informações de custos no exercício das suas funções. Neste aspecto, evidencia-se a finalidade da busca pela eficiência, sendo requeridos dados que permitem uma tomada de decisão com relação aos gastos, aquisição de produtos e serviços, realização de concurso público e nomeação de novos servidores.

4.2 Percepção dos gestores acerca da qualidade da gestão pública com o uso do sistema de custos

Ao investigar como a informação de custos se reflete na qualidade da gestão pública municipal, observa-se que as respostas evidenciam que os gestores percebem reflexos positivos, sendo destacado que os respondentes identificam melhorias importantes na gestão do município, principalmente no acompanhamento orçamentário e na destinação de recursos financeiros. Entretanto, a finalidade de subsidiar a tomada de decisão é uma das mais referenciadas. Os gestores ressaltam 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. Assim, na percepção dos respondentes, o uso da informação de custos se reflete na gestão pública no aspecto da economia e da qualidade do gasto público.

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

Nesse sentido, além dos usuários internos da informação de custos, os cidadãos também podem fazer uso das informações divulgadas no portal de transparência do município. Assim, foi questionado 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 a participação do cidadão no controle social.

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, cujas análises indicam que a utilidade gerencial do sistema de custos e sua aderência no plano teórico, além de possíveis, são necessárias. Esse resultado

corroborar os achados de Ching *et al.* (2011). Para os autores, é preciso promover a utilização gerencial da informação ao implantar o sistema de custos, na tentativa de evitar que essas atividades não se tornem apenas rotinas burocráticas para atender a legislação.

Para investigar as formas de avaliar a qualidade da gestão pública municipal, toma-se por base o modelo de Reeves e Bednar (1994), com as categorias de análise: excelência, valor, conformidade e superação das expectativas, sendo adicionada a categoria economicidade. Conforme os participantes da pesquisa, verifica-se que a avaliação da qualidade da gestão pública passa pela qualidade dos serviços e pela forma de entrega aos usuários, destacando-se a necessidade de levantar informações por meio de pesquisas de satisfação. No entanto, tais pesquisas poderiam ser realizadas por tipo de serviço, conforme a necessidade daquilo que se pretende avaliar. Nesse contexto, 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 mencionado por Mohr (2015). 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). Como mencionado por um entrevistado (E3), 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 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, corroborando os achados de Paes de Paula (2010). Assim, ao considerar as informações de custos, evidencia-se a economicidade como fator de qualidade, cujos elementos de análise podem ser verificados na afirmação do E10: “*é gastar o mínimo possível e fazer o máximo de ações efetivas para a comunidade*”. Por outro lado, destaca-se a fala do entrevistado E12 que apontou a imprensa como formadora de opinião e suporte para a divulgação dos resultados da gestão pública. Do mesmo modo, conforme esse 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 as redes sociais como canal para expor os problemas, levando suas questões ao conhecimento do poder público e exigindo soluções rápidas.

Ao destacar a necessidade de geração de indicadores para o 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 atende ao critério da excelência presente no modelo de percepção da qualidade de Reeves e Bednar (1994). Nesse 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 *online* e o portal de transparência são apontados como significativos avanços que permitem perceber melhorias na gestão pública municipal nos últimos anos em atenção ao governo eletrônico, 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 e políticas públicas 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 participação em eventos, com destaque para os resultados obtidos e a qualidade dos serviços desenvolvidos. Por outro lado, o entrevistado E6 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 mencionam 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 (E2; E10).

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 de 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 (E2; E3; E4; E5; E6; E9).

Outro aspecto da percepção da qualidade mencionado 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 à qualidade dos serviços públicos prestados aos usuários. 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 dos 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 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 (E7; E11; E12). 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 (E1; E2; E4; E7; E8; E11).

Por fim, foi abordada a conformidade como elemento de avaliação da percepção da qualidade. Ao considerar que o setor público é regido por diversas normas que determinam suas prática e ações, foi questionado aos gestores sobre a percepção da qualidade em relação à conformidade legal. As respostas confirmam que esse aspecto é fortemente considerado pelos gestores, sendo ressaltado o empenho dos servidores com maior tempo nas funções estratégicas como um fator de qualidade refletido na inexistência de apontamentos dos órgãos de controle externo (E7; E8; E9; E12).

Complementarmente, os resultados ressaltam o custo como 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 na qualidade, os gestores consideram o custo dos serviços prestados e os resultados quantitativos obtidos com a aplicação dos recursos financeiros, descritos como “*fazer mais com menos*” (E-10). Conforme observado, os usuários internos e externos percebem maior qualidade ao avaliar se o valor gasto em determinada ação foi satisfatório para o resultado obtido. Além disso, de acordo com os participantes da pesquisa, a informação de custo pode contribuir com a percepção da qualidade da gestão pública ao promover maior transparência e participação do cidadão no controle social.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo de analisar os reflexos do uso de sistema de custos na qualidade da gestão pública municipal, conforme a percepção dos gestores públicos, foi desenvolvido um estudo de caso no município de Santa Maria/RS, a partir de uma abordagem qualitativa cujos dados foram coletados por meio da pesquisa documental, observação e entrevistas com a participação de 6 gestores estratégicos e 6 agentes públicos em cargos de gestão. Os dados coletados foram submetidos à análise de conteúdo que evidenciou 8 categorias de análise (Controles gerenciais e regulamentos formais; Utilidade e finalidade da informação de custos; Comparabilidade; Excelência; Valor; Conformidade; Superação de expectativas; Economicidade), evidenciando-se 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 uso no processo decisório para maior qualidade da gestão.

Os resultados permitem concluir que os atributos da informação de custos relativos à utilidade e finalidade são percebidos pelos gestores públicos como meios de desenvolver a cultura da decisão com base nos custos. Por outro lado, a comparabilidade se apresenta como indicador para acompanhamento do seu comportamento e desempenho. No entanto, o seu uso será efetivado na gestão municipal com a adoção de ferramentas tecnológicas que facilitem a apuração dos custos e a divulgação dos resultados aos gestores, via relatórios gerenciais, com agilidade e tempestividade. Tais informações permitem a geração de indicadores que viabilizem o planejamento e a execução das ações, considerando as necessidades dos gestores em relação às informações de custos dos serviços prestados e não apenas por unidade administrativa, dado que limita a tomada de decisões estratégicas.

Os reflexos do uso do SIC na qualidade da gestão pública são destacados pelos participantes da pesquisa com base nos indicadores de eficiência e no atendimento à população por meio dos serviços públicos. Neste ponto, os resultados permitem concluir que a qualidade da gestão pode ser percebida pelos gestores ao se analisar a satisfação dos usuários dos serviços, o valor público gerado à sociedade, a comparação com outros entes e a conformidade às leis, conforme o modelo de Reeves e Bednar (1994), incluindo ainda a economicidade para avaliar o custo do serviço e resultado gerado.

Em síntese, a partir das evidências encontradas com base na percepção dos gestores, é possível concluir que a qualidade da gestão pública municipal pode ser observada por diferentes aspectos. Ao considerar isoladamente cada categoria de análise no município de Santa Maria/RS, é possível verificar aspectos positivos, como a comparação da atual situação da gestão com dados históricos e outros municípios, assim como a geração de valor à sociedade, considerando-se os avanços nas áreas de desenvolvimento econômico e educação. Contudo, espera-se melhores resultados nas áreas da saúde e infraestrutura, visto que são as áreas com maior insatisfação dos usuários na percepção dos gestores. Por fim, o aspecto da conformidade às leis é uma das categoria mais consideradas para avaliar a qualidade da gestão pública.

Ao incluir a economicidade como elemento de análise da qualidade, os achados contribuem com o modelo de Reeves e Bednar (1994) e com o setor público ao identificar os elementos mensuráveis para avaliação, podendo ainda contribuir com outras entidades e gestores públicos para justificar a adoção do sistema de custos, com vistas à melhoria na qualidade. Contudo, faz-se necessário que novos estudos sejam realizados para desenvolver a cultura do uso da informação de custos e seu uso para avaliação do desempenho e medição da qualidade na gestão pública.

O estudo apresenta como limitação o fato de pautar-se na percepção de gestores públicos de um único município, em dado momento, não podendo ser generalizado. Entretanto, os resultados apontam elementos que podem ser testados em futuras pesquisas. Assim, como sugestão para estudos futuros, indica-se a utilização dos constructos identificados para avaliação da qualidade da gestão em entidades públicas municipais, bem como avaliações comparativas entre diferentes municípios que utilizam a informação de custos na gestão pública.

REFERÊNCIAS

- Alencar, C. O., & Fonseca, A. C. P. D. (2016). Excelência na Gestão Pública: a contribuição do Controle Interno da Marinha do Brasil. *REGE-Revista de Gestão*, 23(2), 172-184.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH Editora.
- Araújo, C. A. D., Carneiro, A. D. F., & Santana, A. F. B. (2015). Sistemas de Custos Públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 20(2), 66-84.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2-20.
- Blonski, F., Prates, R. C., Costa, M., & Vizeu, F. (2017). 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*, 9(1), 15-30.
- Bryson, J. M., Ackermann, F., & Eden, C. (2007). Putting the resource-based view of strategy and distinctive competencies to work in public organizations. *Public Administration Review*, 67(4), 702-717.
- Câmara, R. H. (2013). Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. *Gerais: Revista Interinstitucional de Psicologia*, 6(2), 179-191.
- Carneiro, A. F., Silva Neto, J. M., Locks, R., & Santos, M. M. A. (2012). Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 3-22.
- Carvalho, M. S. M. V., & Tonet, H. C. (1994). Qualidade na administração pública. *Revista de Administração Pública*, 28(2), 137-152.
- Cavalcante, P. (2014). A implementação municipal das políticas sociais: uma análise espacial. *Planejamento e Políticas Públicas*, (42).
- Ching, H. Y., Silveira, H. F. R. D., & Freire, F. D. S. (2011). Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. *Revista de Economia e Administração*, 10(2), 262-284.
- Creswell, J. W. (2010). *Projeto de Pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto* (3a ed.). Porto Alegre: Armed.
- Deming, W. E. (1990). *Sample design in business research*. John Wiley & Sons.
- Grateron, I. R. G. (1999). Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. *Caderno de estudos*, (21), 01-18.
- Hill, C. J., & Lynn Jr, L. E. (2009). *Public management: A three dimensional approach*. Washington, DC: CQ Press.

- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355-374.
- Lei Municipal de Santa Maria n. 6109*, de 29 de dezembro de 2016. Dispõe sobre a estrutura administrativa do Poder Executivo Municipal, e o Quadro de Cargos e Funções Gratificadas, e dá outras providências. Recuperado de <https://www.camara-sm.rs.gov.br/camara/proposicao/lei-ordinaria/2016/1/0/14220>.
- Machado, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820.
- Mainardes, E. W., & Lourenço, L. (2010). Conceitos de qualidade: percepções na universidade. *Tópicos Avançados de Gestão: Reflexões, Contributos e Aplicações*, 413-428.
- Misoczky, M. C. A., & Vieira, M. M. F. (2001). Desempenho e qualidade no campo das organizações públicas: uma reflexão sobre significados. *Revista de Administração Pública*, 35(5), 163-177.
- Mohr, Z. T. (2015). An analysis of the purposes of cost accounting in large US cities. *Public Budgeting & Finance*, 35(1), 95-115.
- Novaes, C., Lasso, S., & Mainardes, E. W. (2015). Percepções de qualidade do serviço público. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 9(1), 107-123.
- Paes de Paula, A. P. (2010). Por uma nova gestão pública: reinserindo o debate a partir das práticas possíveis. *Estado, Instituições e Democracia: República*, 9, 505-530.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., & Berry, L. L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of Marketing*, 49(4), 41-50.
- Pollitt, C. (1994) ¿Qué es calidad de los servicios públicos?. *Bernardo Kliksberg (comp.) Pobreza, un tema impostergable*.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2003). Evaluating public management reforms: an international perspective. *Evaluation in Public-Sector Reform. Concepts and Practice in International Perspective*. Cheltenham, 12-35.
- Reeves, C. A., & Bednar, D. A. (1994). Defining quality: alternatives and implications. *Academy of management Review*, 19(3), 419-445.
- Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 959-992.
- Rosa, F. S., Silva, L. C., & Soares, S. V. (2015). 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*, 10(19), 27-42.

- Sané, S., Amorim, P. H. M., Amorim, J. C. M. G., & Carlin, A. E. (2019). Análise documental sobre a gestão do governador Sartori e parcelamento de salários dos servidores públicos. *Revista GEDECON-Gestão e Desenvolvimento em Contexto*, 7(1), 50-71.
- Scheren, G., Wernke, R., & Zanin, A. (2018). Proposta de indicadores financeiros sobre a judicialização da saúde no município de Chapecó (SC). *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 17(50).
- Soares, C. S., & Parcianello, E. (2018). 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*, 6(1), 2-19.
- Sowa, J. E., & Lu, J. (2017). Policy and management: Considering public management and its relationship to policy studies. *Policy Studies Journal*, 45(1), 74-100.
- Suzart, J. A. S. (2012). Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 2(3), 39-55.
- Verbeeten, F. H. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de Caso: Planejamento e métodos* (5a ed.). Porto Alegre: Bookman editora.

AGRADECIMENTO

Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) Processo 408855/2016-9