



Contabilidad y Negocios

ISSN: 1992-1896

ISSN: 2221-724X

revistacontabilidadynegocios@pucp.edu.pe

Pontificia Universidad Católica del Perú

Perú

Sausen Soares, Cristiano; Silva da Rosa, Fabricia
Evaluation of the performance of municipal public costs: analysis of a
fragment of the literature to identify opportunities for future research
Contabilidad y Negocios, vol. 12, no. 24, 2017, November-December, pp. 84-106
Pontificia Universidad Católica del Perú
Perú

DOI: <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201701005>

Available in: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281654984006>

- ▶ How to cite
- ▶ Complete issue
- ▶ More information about this article
- ▶ Journal's webpage in redalyc.org

redalyc.org

Scientific Information System Redalyc

Network of Scientific Journals from Latin America and the Caribbean, Spain and
Portugal

Project academic non-profit, developed under the open access initiative

Avaliação de desempenho dos custos públicos municipais: análise de um fragmento da literatura para identificar oportunidades de futuras pesquisas

Cristiano Sausen Soares, Fabricia Silva da Rosa

Centro Universitário Franciscano
Prefeitura de Santa Maria/RS.

Programa de Pós-graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina

Em tempos de crise, a qualidade dos gastos públicos ressalta a necessidade de adotar instrumentos de controle, como a apuração de custos, e ferramentas de gestão, como os Sistemas de Avaliação de Desempenho. Com o objetivo de identificar oportunidades de pesquisa sobre avaliação de desempenho de custos no setor público, em especial aos serviços prestados pelos municípios, a partir de um fragmento da literatura internacional, desenvolveu-se este estudo com o auxílio do *ProKnow-C* na seleção de um Portfólio Bibliográfico composto de 24 artigos, que foram analisados com base na bibliometria e análise sistêmica. Os resultados demonstram a inexistência de modelos de avaliação de desempenho construtivistas, considerando o contexto específico e os limites dos gestores, seus valores, perspectivas e preferências, visto que é destacado o papel das lideranças nesse processo. Os resultados revelam a necessidade de considerar a percepção dos gestores e as características do ambiente na construção de modelos de avaliação de desempenho de custos no setor público.

Palavras-chave: avaliação de desempenho, custos, setor público, municípios.

Evaluation of the performance of municipal public costs: analysis of a fragment of the literature to identify opportunities for future research

In times of crisis, the quality of public spending underscores the need to adopt control instruments, such as costing, and management tools such as Performance Evaluation Systems. With the objective of identifying research opportunities on cost performance evaluation in the public sector, especially the services provided by municipalities, from a fragment of the international literature, this study was developed with the help of ProKnow-C in the selection of A Bibliographic Portfolio composed of 24 articles, which were analyzed based on bibliometrics and systemic analysis. The results demonstrate the lack of constructivist performance evaluation models, considering the specific context and limits of managers, their values, perspectives and preferences, since the role of leadership in this process is highlighted. The results reveal the need to consider the managers' perception and the characteristics of the environment in the construction of cost performance evaluation models in the public sector.

Keywords: Performance evaluation, costs; public sector, counties.

La evaluación del desempeño de los costos municipales: análisis de un fragmento de la literatura para identificar oportunidades para la investigación futura

En tiempos de crisis, la calidad de los gastos públicos resalta la necesidad de adoptar instrumentos de control, como el cálculo de costos, y herramientas de gestión, como los Sistemas de Evaluación de Desempeño. Con el objetivo de identificar oportunidades de investigación sobre evaluación de desempeño de costos en el sector público, en especial a los servicios prestados por los municipios, a partir de un fragmento de la literatura internacional, se desarrolló este estudio con la ayuda del ProKnow-C en la selección de Una cartera bibliográfica compuesta de 24 artículos, que fueron analizados con base en la bibliometría y análisis sistémico. Los resultados demuestran la inexistencia de modelos de evaluación de desempeño constructivistas, considerando el contexto específico y los límites de los gestores, sus valores, perspectivas y preferencias, puesto que se destaca el papel de los liderazgos en ese proceso. Los resultados revelan una necesidad de considerar la percepción de los gestores y las características del entorno en la construcción de modelos de evaluación de los resultados de los costos no sector público.

Palabras clave: evaluación de funcionamiento, costos, sector público, municipios.

1. Introdução

Em tempos de crise econômica, escândalos de corrupção e necessidade de ajustes fiscais para equilíbrio das contas públicas, a sociedade volta sua atenção à qualidade dos gastos, principalmente aqueles relacionados aos serviços oferecidos à população (Soares, Flores & Coronel, 2014). Nesse contexto, o município, mesmo com recursos escassos, é o ente público com maior quantidade de serviços disponibilizados ao cidadão. Esses serviços devem ser prestados com eficiência, sendo necessário apurar seus custos e adotar um sistema de avaliação de desempenho que auxilie o gestor na tomada de decisão.

Tendo em vista que eficiência é um dos princípios de gestão pública, a aplicação de recursos exige dos gestores observância à legislação, sobretudo quanto ao planejamento, transparência, controle e responsabilidade. O planejamento refere-se à elaboração e cumprimento das leis orçamentárias. Sobre o controle, diversas ferramentas podem ser adotadas, dentre elas os Sistemas de custos, cuja finalidade é proporcionar meios para a apuração, gerenciamento e apropriação

dos gastos, gerando relatórios gerenciais que atendam às necessidades dos diferentes usuários, além de dar transparência à aplicação dos recursos (Martinez & Alves Filho, 2011). Já em relação à responsabilidade na gestão, a avaliação de desempenho é considerada um instrumento capaz de oferecer informações que subsidiam a tomada de decisão.

A apuração de custos no setor público é exigida, no Brasil, desde a Lei Federal nº 4320/1964, refirmada na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e, recentemente, imposta pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCTSP) 16.11, em atendimento ao processo de convergência às normas internacionais (*International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*). No entanto, considerando as diferenças existentes entre os municípios brasileiros e seus gestores, poucos fazem uso da apuração de custos (Da Rosa, Da Silva & Soares, 2015), diferentemente da administração local em outros países, onde se adota tal prática de gestão e admite-se que a avaliação de desempenho contribui para a eficiência na prestação de serviços públicos.

Para Biazzi, Muscat y Biazzi (2011), existe a necessidade de pesquisas que investiguem os sistemas de avaliação de desempenho utilizados para o aperfeiçoamento do setor público, ou seja, em busca da eficiência e melhores práticas de gestão. Diante disso, este estudo centra-se na intersecção da literatura internacional, que aborda o tema *avaliação de desempenho e custos no setor público* para delimitar esse fragmento da produção científica, visando identificar oportunidades para futuras pesquisas. Assim, apresenta-se a questão: Como a literatura internacional aborda a avaliação de desempenho de custos no setor público e quais são as lacunas existentes que proporcionam futuras pesquisas sobre o tema? Com isto, o objetivo deste estudo é identificar oportunidades de pesquisas sobre avaliação de desempenho de custos no setor público, em especial nos municípios, a partir de um fragmento da literatura internacional. Para tanto, optou-se por utilizar um instrumento de seleção de um Portfólio Bibliográfico, denominado *Knowledge Development Process – Constructivist (Proknow-C)*, desenvolvido pelo Laboratório de Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão – Construtivista (LabMCDA-C), vinculado ao Departamento de Engenharia da Produção e Sistemas da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

O presente estudo justifica-se pela importância, originalidade e viabilidade (Castro, 1977). A importância ocorre pela necessidade de realizar estudos que identifiquem modelos e variáveis utilizadas na avaliação de desempenho, considerando os aspectos relativos à apuração de custos. A originalidade é verificada quando não foram localizadas, no fragmento da literatura internacional selecionada, pesquisas similares que abordam custos no setor público, sob a perspectiva da avaliação de desempenho, enfatizando oportunidade para futuras pesquisas. Em relação à viabilidade,

o estudo justifica-se pela utilização de dados publicados em periódicos disponibilizados em meio digital, além das análises dependerem dos próprios pesquisadores. Assim, a partir desta introdução, este estudo está estruturado em outras 4 seções, sendo a metodologia utilizada no estudo descrita na seção 2, seguida do referencial teórico na seção 3. Os resultados da pesquisa são relatados na seção 4 e as considerações finais do estudo são apresentadas na seção 5, seguida pelas referências.

2. Avaliação de desempenho de custos no setor público

Durante muito tempo, a maioria das organizações nos países ocidentais baseavam sua gestão na capacidade de produção de bens e serviços (Neely & Austin, 2002). Até a década de 1970, grande parte das medidas adotadas para avaliação de desempenho manteve a ênfase em indicadores financeiros, tais como lucros, vendas e retorno dos investimentos. Assim, os sistemas de contabilidade de custos e controle de gestão foram concebidos com base nestas medidas, onde os modelos tradicionais de contabilidade de custos foram desenvolvidos para a produção em massa e alguns produtos padronizados foram atualizados para acomodar o ambiente de negócios (Kaplan, 1983). No entanto, com o passar do tempo, a insatisfação em relação aos métodos tradicionais, baseados em dados históricos, além do reconhecimento de práticas realizadas em países orientais, provocaram uma verdadeira revolução nas medidas de desempenho (Neely, 1999), sendo incorporados indicadores não financeiros, tais como qualidade, satisfação do cliente, tempo de produção e inovação (Nudurupati, Bititci, Kumar & Chan, 2011).

Nesse sentido, uma série de modelos para a medição de desempenho surgiram, podendo ser citados os

modelos de Medição Estratégica e Técnica Relatório (SMART); Matriz de Medição de Desempenho; Resultados e Determinantes Framework, *Balanced Scorecard* (BSC); Sistema Cambridge de medição de Desempenho (CPMS), Processo de Design; Sistema integrado de medição de desempenho (IPMS), Modelo de Referência; *Performance Prism* (PP); Modelo de Excelência Empresarial, dentre outros (Nudurupati *et al.*, 2011).

Franco-Santos, Kennerley, Micheli, Martinez, Mason, Marr & Neely (2007) mencionam que influenciar o comportamento dos atores envolvidos é um dos aspectos mais importantes do processo de medição de desempenho. Para os autores, com o maior número de pesquisas sobre sistemas de avaliação de desempenho, diferentes definições são identificadas e não há um consenso. Contudo, segundo Neely, Gregory & Platts (1995), admite-se a definição de sistema de medição de desempenho como um conjunto de métricas utilizadas para quantificar a eficiência e eficácia das ações. Embora a medição do desempenho seja considerada como um importante processo, ela não é suficiente para a gestão de uma organização, sendo ela pública ou privada. Nesse ponto, pode ser encontrado na literatura duas perspectivas distintas para sistemas que avaliam o desempenho: Sistemas de Mensuração e Sistemas de Gestão de Desempenho (Melnik, Bititci, Platts, Tobias & Anderson, 2014)

A maioria dos estudos sobre o tema evidenciam sistemas que apresentam indicadores e conjuntos de métricas voltados a coleta e análise de medidas para avaliar seus resultados, sendo considerados como sistemas de mensuração de desempenho. Porém, estudos que se dedicam a interpretar os resultados obtidos com a avaliação de desempenho e, a partir destes, gerar informações para definir ações de aperfeiçoamento, são considerados sistemas de gestão de desempenho (Melnik *et al.*, 2014). Independente da abordagem

dada aos sistemas de avaliação de desempenho, além de definir as variáveis que serão medidas, percebeu-se que as formas de adoção, sua utilização e atualização denotam possíveis ciclos de vida dos sistemas (Nudurupati *et al.*, 2011). Assim, Bititci, Garengo, Dörfler & Nudurupati (2012) definem três importantes estágios no ciclo de vida de um sistema de avaliação de desempenho: Design; Implantação e Uso. No que se refere ao design, a ênfase se dá no desenvolvimento dos requisitos e a concepção das medidas de desempenho e objetivos são estabelecidos. Já a Implantação busca evidenciar os processos de coleta de dados, subsidiando sua transformação em informações para análise do desempenho. Porém, a fase do uso para fins de gestão, refere-se às mudanças estratégicas provocadas na organização, dando conta do aprendizado, aperfeiçoamento (como revisão e melhorias nas medidas de desempenho) e uso dessa informação para tomada de decisão.

Em se tratando de avaliação de desempenho, independente da abordagem e do ciclo de vida dos diferentes modelos, mesmo com a incorporação de variáveis não financeiras, nas organizações públicas, os indicadores de performances avaliam a qualidade dos serviços, o que parece estar associado ao aumento de custos (Evans & Bellamy, 1995). No entanto, os órgãos públicos tem vivenciado um processo de aprendizagem no tocante a avaliação de desempenho, considerando as informações da contabilidade de custos em relação aos benefícios gerados à população (Varela, Martins & Fávero, 2012).

Para enfrentar os crescentes desafios e a maior demanda por serviços públicos de qualidade, as entidades governamentais foram forçadas a perceber a necessidade de alterações estruturais, substituindo as práticas burocráticas tradicionais através de uma reforma estrutural trazida pela nova gestão pública. Assim, a *New Public*

Management (NPM) reafirmou a importância de práticas de gestão nas organizações públicas, como a avaliação de desempenho (Brow, Waterhouse & Flynn, 2003; Evans & Bellamy, 1995).

Porém, verificada a necessidade de avaliar o desempenho dos entes públicos, as principais dificuldades de sua implementação recaem sobre a definição do que medir, sendo executado em grande parte o *benchmarking* para definir sua eficiência e a qualidade dos serviços, com base em variáveis usadas em outras instituições. Porém, tais procedimentos devem observar os aspectos orçamentários e financeiros específicos do setor (Klase, 2014).

A administração pública local enfrenta crescente pressão para melhorar a qualidade dos serviços e, ao mesmo tempo, reduzir os custos. Neste sentido, a medição de desempenho é um elemento de modernização dos governos locais, gerando informações úteis à tomada de decisão (Lo Sorto, 2016). Contudo, a contabilidade de custos apresenta-se como importante ferramenta para melhoria da eficiência do setor público, através da análise dos gastos empregados para oferecer os serviços aos usuários (Mohr, 2015). Um importante aspecto é salientado pelo autor, pois, muitas vezes, a avaliação de desempenho é fortemente dependente das lideranças atuantes nas organizações, ou seja, dos gestores públicos.

Com o propósito de medir a eficiência do setor público local e identificar seus determinantes, estudos recentes são encontrados na literatura, seja por meio da análise envoltória de dados - DEA (Lo Sorto, 2016; Santos, Gonçalves & Ferreira, 2014; Varela & Pacheco, 2012; Pettas & Giannikos, 2014; Bestremyannaya, 2011), ou pela análise *cross-country*, comparando diferentes entes (Al-Samarrai, 2006; Ballantine, Brignall & Modell, 1998). Conforme Lo Sorto (2016), as

pesquisas sobre a avaliação de desempenho de custos nos municípios, considerando a eficiência dos serviços públicos, são realizadas sob três diferentes correntes. A primeira, refere-se aos estudos de avaliação global dos serviços prestados pela administração local (Evans & Bellamy, 1995; Revelli, 2010; Mohr, 2015). Estudos referentes à apuração da eficiência de serviços específicos prestados pelos municípios pertencem a segunda corrente (Ballantine et al., 1998; Brown, Waterhouse & Flynn, 2003; Fetter, Thompson & Mills, 1976; Arnaboldi & Lapsley, 2005; Weir, D'Entremont, Stalker, Kurji & Robinson, 2009). Já a terceira corrente compreende estudos realizados sobre avaliação de desempenho de gestão (Groot & Budding, 2004; Matei, 2008; Pettas & Giannikos, 2014).

De acordo com Mohr (2016), os modelos utilizados para medição de desempenho, associados à informações de custos, demonstram a gestão comprometida com a qualidade dos serviços e eficiência do setor, fornecendo apoio necessário para elaboração, implantação e uso de sistemas de medição de desempenho, integrando a contabilidade de custos.

3. Metodologia

Com uma abordagem qualitativa, de acordo com o problema, este estudo tem natureza descritivo/exploratório, conforme seus objetivos, desenvolvido a partir da adoção de procedimentos bibliográficos e de pesquisa-ação (Creswell, 2010). Em relação à coleta de dados, a pesquisa pautou-se em artigos publicados em periódicos (dados secundários) e as interpretações foram atribuídas pelos pesquisadores (dados primários), utilizando o instrumento *ProKnow-C* (Chaves, Ensslin, Ensslin, Valmorbidia & da Rosa, 2013), que permite a identificação de lacunas e oportunidades de pesquisas futuras.

3.1. Instrumento e processo de coleta de dados

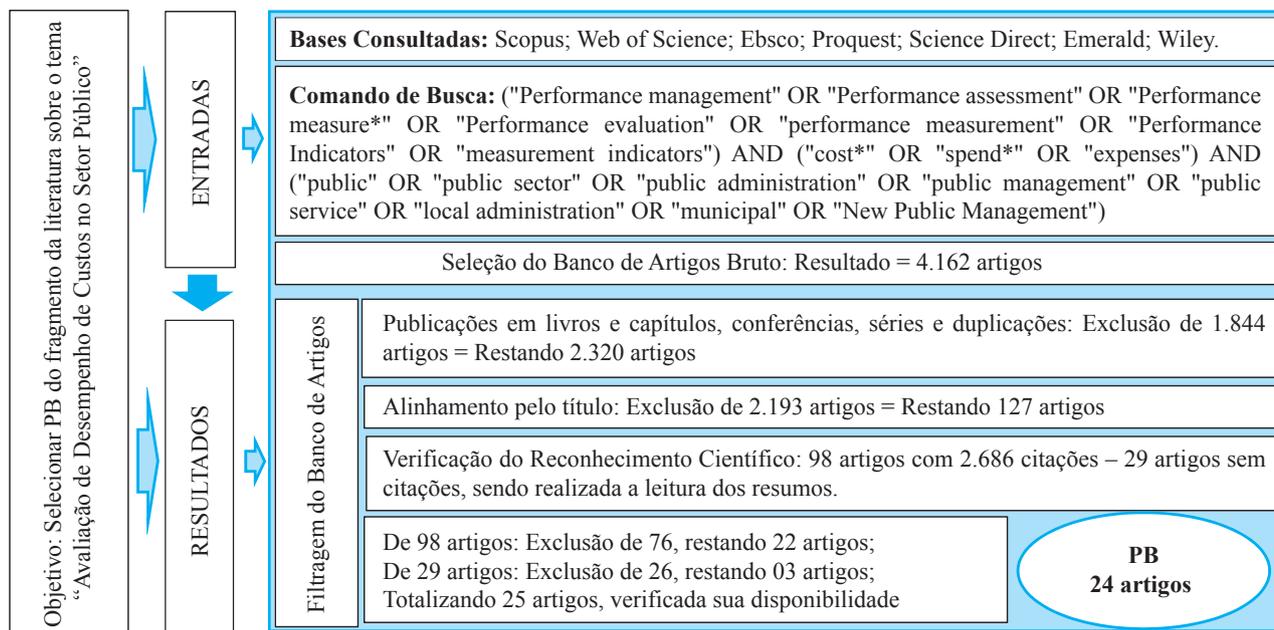
O instrumento *ProKnow-C* foi selecionado para o estudo por se tratar de um processo estruturado que permite a geração de conhecimento, conforme as delimitações atribuídas pelo pesquisador, a partir de uma perspectiva construtivista, por meio de 4 etapas: (i) seleção do Portfólio Bibliográfico (PB); (ii) Análise Bibliométrica; (iii) Análise Sistêmica; e, (iv) Formulação de Perguntas de Pesquisas.

Para a realização da seleção do PB, primeira etapa do processo, que ocorreu entre os dias 13 e 15/04/2016, sem delimitação temporal, foram pesquisados, nos bancos de dados selecionados, os eixos: Avaliação de Desempenho; Custos; e Setor Público. No entanto, com o objetivo de viabilizar os resultados desta pesquisa, foram identificadas as palavras-chave e realizados testes para verificar suas aderências ao tema, sendo

necessário repetir o processo cada vez que uma nova palavra obtivesse maior retorno na busca. Assim, o processo foi realizado 6 vezes, alterando e incluindo novas palavras, quando necessário, como *Despesa* no eixo Custos e *Administração local* no eixo Setor Público.

Após a identificação das palavras-chave, utilizou-se a busca pela combinação destas nos bancos de dados selecionados no portal de periódicos da Comissão de aperfeiçoamento de pessoal do ensino superior (CAPES): *Scopus*, *Web of Science*, *Ebsco*, *ProQuest*, *Science Direct*, *Emerald* e *Wiley*. Como resultado retornaram 4.164 artigos, sendo a base *Scopus* aquela que apresentou o maior número de resultados (1442 artigos), 33% do total do PB bruto; enquanto a base *Emerald* apresentou menor resultado (50 artigos), em torno de 1% do total. A Figura 1 apresenta o processo de seleção do PB e seus resultados.

Figura 1. Seleção do PB, conforme o *ProKnow-C*



Fonte: Elaborada pelos autores.

Realizada a seleção dos artigos brutos (4.164 artigos), procedeu-se as filtrações necessárias para exclusão das duplicações, publicações de livros e capítulos, séries e conferências (1.844). Nesse processo restaram 2.320 artigos, fazendo-se necessário realizar a leitura dos títulos com o objetivo de verificar o possível alinhamento com o tema abordado. Nessa fase, foram excluídos 2.193 artigos, restando 127 para análise do reconhecimento científico, atribuído pelo número de citações do artigo publicado em periódico de referência. Deste montante, 98 artigos apresentaram ao menos uma citação, enquanto 29 ainda não foram referenciados pela comunidade acadêmica.

Assim, foi realizada a leitura dos resumos daqueles artigos com reconhecimento científico, sendo descartados 76 deles por não estarem alinhados ao tema da pesquisa, restando 22 artigos. Em relação aos 29 artigos que não apresentaram citações, foi realizada a classificação de acordo com o ano de publicação, com a finalidade de identificar aqueles mais novos (13 artigos com 2 anos ou menos) e aqueles considerados mais antigos (16 artigos) que foram descartados. Para aqueles artigos mais recentes, foi realizada a leitura do resumos para atribuição do reconhecimento científico pelos autores da presente pesquisa, resultando em 3 artigos alinhados com o trabalho e descartados os 10 restantes. Com isto, foram identificados 25 artigos para composição do PB; porém, sua leitura na íntegra se fez necessária, sendo verificada sua disponibilidade gratuita, em que apenas um artigo não estava disponível, ocasionando o total final de 24 artigos no PB.

Os artigos que resultaram da seleção e que compõem o portfólio bibliográfico, a partir das delimitações atribuídas pelos autores, representam um fragmento da literatura sobre avaliação de desempenho de custos no setor público, relativo à administração local, que

serão base para a análise bibliométrica, básica e avançada, e análise sistêmica (etapas 2 e 3 do *ProKnow-C*). Como complementação do processo de seleção, foram analisadas as referências bibliográficas dos artigos do PB com o intuito de verificar se alguma publicação de relevância ou base de dados não teria sido alcançada pela pesquisa. Nessa fase final, observa-se que 21 artigos referenciados possuem título alinhado ao tema, mas não há destaque de um autor ou periódico que já não faça parte do PB. Portanto, não foram adicionados outros artigos aos selecionados para análise.

3.2. Análise dos dados

A análise dos artigos do PB foi procedida pela realização das análises bibliométrica e sistêmica. Nestes termos, a bibliometria (etapa 2 do *ProKnow-C*) consiste em identificar características sobre o tema de interesse dos pesquisadores, dentre os artigos, sendo aferida a contagem de ocorrência de tais variáveis o que possibilita o cruzamento de informações voltadas à construção do conhecimento. No entanto, a seleção dessas variáveis pode acontecer de forma básica ou avançada.

A bibliometria básica ocorre a partir de variáveis textuais, facilmente identificáveis, ou seja, não se faz necessária a interpretação do pesquisador, como é o caso da bibliometria avançada, onde este emprega seus conhecimentos para desvendar as características teóricas e realizar suas análises. No presente estudo, as variáveis básicas investigadas são: (i) autores com trajetória de pesquisa na área do conhecimento; (ii) periódicos que disponibilizam espaço para publicação de pesquisas relacionadas ao tema; (iii) países onde os estudos estão sendo realizados; (iv) área ou tipo de serviço prestado pelo setor público que desperta maior interesse de pesquisa; e (v) técnica/abordagem/modelo/ferramenta utilizadas nas pesquisas para avaliar o desempenho do custo no setor público.

Em relação às variáveis avançadas, inicialmente este estudo investiga o tipo de sistema de avaliação de desempenho, cuja abordagem ocorre entre Sistema de Mensuração de Desempenho ou Sistema de Gestão de Desempenho (Melnik *et al.*, 2014). Nos modelos de Sistema de Mensuração de Desempenho, os objetivos do processo são converter dados em informações e avaliar a eficácia e eficiência da ação (Neely *et al.*, 1995). Os modelos de Sistemas de Gestão de Desempenho, por sua vez, avaliam os resultados obtidos e comparam com as metas estabelecidas, além de identificar e sinalizar aquelas diferenças críticas à gestão e, quando necessário, adotam e monitoram ações corretivas para tais deficiências percebidas, com a finalidade de sanar as distâncias significativas entre o desempenho medido e o desejado (Melnik *et al.*, 2014). Outra variável avançada utilizada para análise refere-se ao ciclo de vida do Sistema de Avaliação de Desempenho, dividido em 3 fases: Design, Implantação e Uso (Bititci *et al.*, 2012). Para os autores, o Design diz respeito ao modelo e estrutura do sistema, onde há preocupação com o que medir e como estruturar os sistemas de avaliação de desempenho. Já na fase da Implantação, uma vez a informação capturada sobre cada medida, ela é implementada observando quatro tarefas: criação de dados, coleta de dados, análise de dados e distribuição de informação. Por fim, na fase do Uso, as medidas de desempenho relevantes e indicadores devem ser revisados para sustentar sua importância frente à estratégia adotada pela organização. Com isto, as duas variáveis avançadas referem-se à aplicações de modelos de sistemas de avaliação de desempenho, ou seja, tais análises são viáveis apenas em estudos de caso, não sendo possível sua realização em publicações que tratam de pesquisas teóricas, revisionistas e levantamentos (Yin, 2015). A escolha dessas variáveis para análise deve-se à estrutura do PB, que apresenta 22 estudos de casos e apenas 2 artigos teóricos.

A análise sistêmica, etapa 3 do *ProKnow-C*, é um procedimento científico adotado a partir de uma filiação teórica, definida mediante suas perspectivas (aqui chamadas de *lentes*) para analisar o fragmento da literatura do assunto pesquisado, evidenciando as lacunas e oportunidade existentes para a construção do conhecimento. Neste contexto se define-se avaliação de desempenho como um processo para construir conhecimento no decisor, respeitando o contexto específico que se pode avaliar, a partir da percepção do próprio decisor, por meio de atividades que identifiquem, organizem, mensurem e integrem os aspectos considerados necessários e suficientes para sua gestão, permitindo visualizar o impacto das consequências das ações e seu gerenciamento. A partir desse conceito de avaliação de desempenho são identificadas seis lentes, que norteiam a perspectiva para análise crítica dos artigos que compõem o PB, sendo elas: Lente 1: Abordagem; Lente 2: Singularidade; Lente 3: Processo de identificação dos objetivos; Lente 4: Mensuração; Lente 5: Integração dos indicadores; Lente 6: Processo de Gestão, como apresenta o Quadro 2.

Em relação à primeira lente, a abordagem dos modelos podem ser classificadas como (i) Normativistas, (ii) Descritivistas; (iii) Prescritivistas; ou (iv) Construtivistas, enquanto sua utilização considera se o modelo adotado nos artigos do PB é genérico ou específico, tanto em relação aos dados, quanto ao modelo. A segunda lente tem por fim verificar a singularidade do modelo em termos do decisor e do ambiente físico. Já a terceira lente busca identificar se os objetivos e variáveis utilizadas nos modelos de avaliação de desempenho dos artigos analisados reconhecem a necessidade de ampliação do conhecimento do decisor, na maneira como o contexto impacta nos seus interesses, valores e preferências. Na quarta lente, o propósito é analisar, dentre os artigos do PB, se o modelo utilizado abarca

Quadro 2. Lentes para análise sistêmica do PB

Lente	Característica	Conceito	Aspecto de análise
1	Abordagem	Construir conhecimento no decisor, respeitando o contexto específico	Existe harmonia na abordagem dos dados do modelo construído e a sua utilização?
2	Singularidade	Avaliar, a partir da percepção do próprio decisor	Reconhece o problema como único, em termos dos decisores e contexto físico?
3	Processo para identificação dos objetivos	Por meio de atividades que identificam, organizam	Utiliza processos para identificar os objetivos do modelo de avaliação de desempenho, segundo a visão do decisor? Como os limites de conhecimento do decisor são considerados nesse processo? Como os valores do decisor são considerados na identificação dos objetivos?
4	Mensuração	Mensuram (ordinal e cardinalmente)	O modelo de avaliação de desempenho apresenta escalas que atendem à Teoria de Mensuração, em relação às operações matemáticas e estatísticas realizadas?
5	Integração dos indicadores	Integram os aspectos considerados necessários e suficientes	São utilizados processos para integrar os objetivos e indicadores do modelo de avaliação de desempenho a partir dos níveis de referências definidos, conforme a percepção dos decisores? O modelo permite uma visão holística do desempenho da organização, fornecendo a situação global, segundo os critérios estabelecidos pelo decisor?
6	Processo de Gestão	para sua gestão, permitindo visualizar o impacto das consequências das ações e seu gerenciamento	O conhecimento gerado permite atividades de gestão do desempenho da organização, tanto em termos de diagnosticar pontos fracos e fortes, quanto disponibilizar ações de aperfeiçoamento?

Fonte: Adaptado de Valmorbida, Ensslin, Ensslin & Ripoll-Feliu (2014).

a atividade de mensuração dos objetivos definidos, permitindo identificar os níveis de referência de cada indicador, além de identificar se essa mensuração ocorre de maneira adequada. Na quinta lente, onde sua finalidade visa a perceber se há integração dos objetivos e indicadores definidos nos modelos utilizados nos artigos do PB, com base na visão dos decisores, e permitindo uma visão holística e sistêmica do desempenho da organização como um todo. Por fim, a sexta lente tem por objetivo analisar se os artigos do PB utilizam as informações geradas pelos modelos nas atividades de gestão para monitoramento e aperfeiçoamento do desempenho da organização (Valmorbida *et al.*, 2014).

4. Resultados

A partir do Portfólio Bibliográfico (PB) do fragmento da literatura sobre avaliação de desempenho de custos

no setor público foram identificadas as características bibliométricas, análise sistêmica e questões à pesquisadores e gestores públicos para futuros estudos.

4.1. Análise bibliométrica

Diante dos 24 artigos que compõem o PB, identificaram-se 54 autores. Porém, realizado o cruzamento desses artigos com suas referências, verifica-se que outros 21 estudos alinhados ao tema são referenciados, onde aparecem autores que já compõem o PB e outros que não foram identificados na busca. Contudo, não se ressalta um autor de expressiva relevância na área. Mesmo assim, pode ser citado o autor Zachary T. Mohr como destaque, contribuindo com dois artigos no PB e, ainda, sendo referenciado uma vez. O autor é professor assistente do departamento de ciências políticas e administração pública da Universidade da

Carolina do Norte (EUA). Ainda, outra autora merece destaque, Patrícia Siqueira Varela, professora da Universidade Federal de São Paulo (Brasil), da área de Ciências Contábeis, com ênfase em gestão e contabilidade do setor público, contribuindo com outros dois artigos no PB. Porém, a autora não é referenciada nas demais pesquisas do portfólio. O Quadro 3 apresenta os autores que compõem o PB e foram referenciados por eles.

Da mesma forma, foram identificados os periódicos que têm devotado espaço para publicações referentes à avaliação de desempenho de custos no setor público, considerando, ainda suas referências. Como observado quanto aos autores, diversos periódicos são identificados como interessados no tema. O Quadro 4 destaca os periódicos *Public Budgeting & Finance Journal* e o *International Journal of Public Sector Management*, por serem específicos da área pública e apresentarem dois artigos no PB, cada. Quando realizada a análise dos periódicos cruzando os artigos do PB com suas referências, destaca-se o *Public Administration*

Review (PAR), com um artigo no PB e outros dois nas referências.

Analisar o ano em que a publicação do estudo ocorreu mostrou-se interessante para determinar se o tema está em declínio ou em expansão. Nesse ponto, uma característica é percebida: até o ano de 2005, apenas seis estudos dedicaram-se ao tema. A partir de 2006 observa-se a elevação no número de estudos, concentrando a maior parte deles (75%), coincidindo com a última década onde normas internacionais de contabilidade e o processo de convergência nos diferentes países, especialmente na área pública, são implantados. Esse resultado demonstra que se trata de um assunto que está captando a atenção de novos pesquisadores e apresenta espaço para novas pesquisas.

Diante desse dado, analisar os países onde os estudos foram realizados demonstra a importância dada ao tema, considerando que todos os continentes estão representados no PB. Os estudos desenvolvidos nos Estados Unidos da América apresentam maior

Quadro 3. Cruzamento entre os autores do PB e suas referências

Autores do PB	Mohr, Z. T.	Varela, P. S.	Revelli, F.	Arnaboldi, M.	Robinson, V. A.	Weir, E.	Lapsley	Kurji, k.	Afonso, A.	Borger, B. de	Kerstens, K.	Rivenbark, W. C.
Número de artigos do PB	2	2	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0
Referências no PB	1	0	2	2	2	1	1	1	2	2	2	2

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Quadro 4. Cruzamento entre os periódicos do PB e de suas referências

Periódico	<i>Public Budgeting & Finance</i>	<i>International Journal of Public Sector Management</i>	<i>BMC Public Health</i>	<i>Public Administration Review</i>	<i>International Journal for Quality in Health</i>	<i>Revista Portuguesa de Estudos Regionais</i>	<i>Journal of Urban Economics</i>
PB	2	2	1	1	0	0	0
Referências do PB	0	0	1	2	2	2	2

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

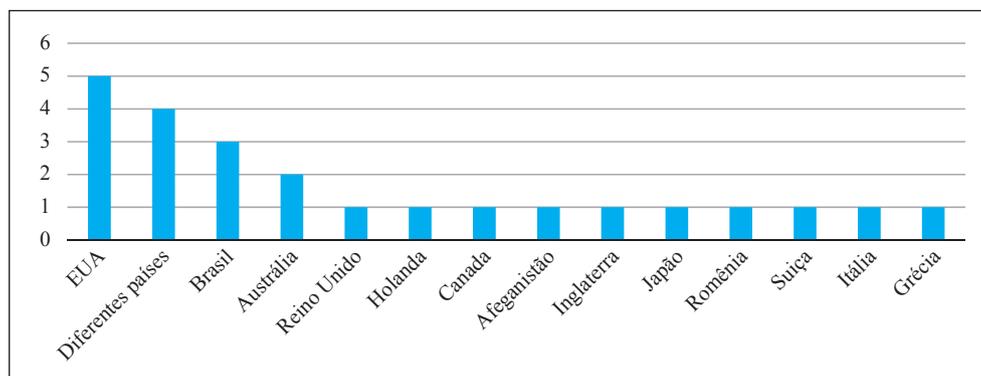
representatividade frente aos 24 que compõem o PB; porém, se considerados em conjunto, os países da Europa representam um terço dos estudos. Destaca-se que quatro deles foram realizados para comparar diferentes países, ressaltando, aqui, aqueles da África subsaariana e europeus. O Brasil também aparece em destaque com três estudos no PB, realizados em 2012 e 2014. A Figura 2 demonstra os resultados relatados.

Para conhecer os tipos de estudos e áreas de atuação dos serviços públicos investigados, seguiu-se a classificação de Lo Storto (2016). Estudos de serviços específicos são preferidos pela maioria dos pesquisadores, destacando os serviços públicos de saúde com

11 estudos; seguidos de educação e obras de infraestrutura (estradas e transporte), com 2 estudos cada, enquanto a área ambiental (coleta de lixo) aparece com 1 estudo. Já as pesquisas que investigam serviços em conjunto, apurando a eficiência do ente público como um todo, foi realizada por 4 estudos, enquanto outros 4 concentram-se nas áreas de finanças ou planejamento, totalizando os 8 estudos de gestão, como observado na Figura 3.

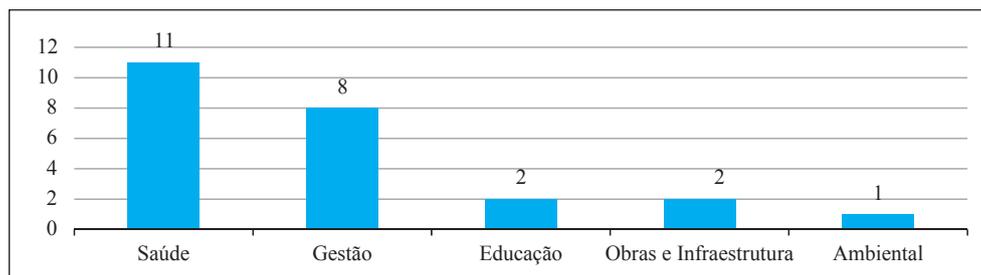
A Figura 3 demonstra que pesquisas sobre serviços específicos são abordados com maior frequência, quando se trata de avaliação de desempenho e custos no setor público, em especial na área de saúde. Tal resultado

Figura 2. Países onde os estudos do PB foram realizados



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Figura 3. Área de serviços públicos de estudos do PB



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

é condizente com o número de periódicos verificados dentre os artigos do PB voltados à área médica e saúde pública. No entanto, há que ser mencionada a prestação de serviços de saúde nos países investigados, que denota aspectos divergentes quanto a sua estrutura pública, o que sugere estudos mais específicos. Contudo, as variáveis analisadas, em grande parte dos estudos, são definidas pela Organização Mundial da Saúde (OMS) ou levantadas na literatura.

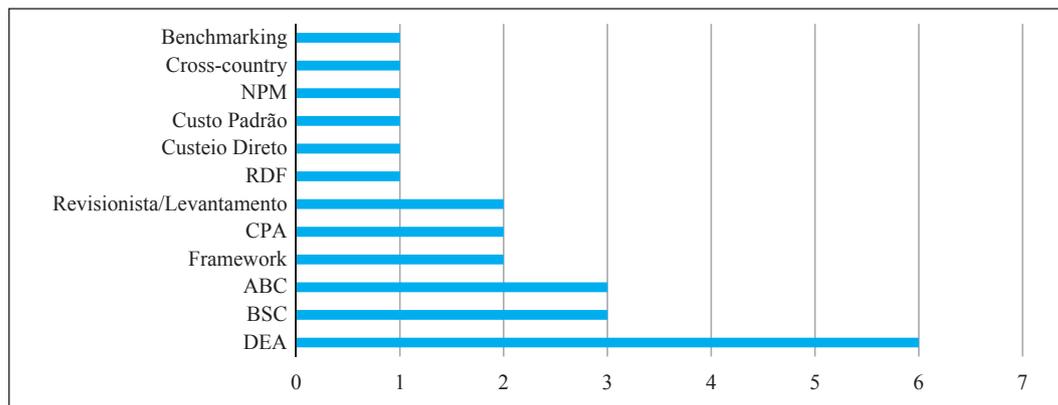
A última variável básica analisada refere-se às técnicas, ferramentas, modelos e abordagens utilizadas nos estudos que compõem o PB para avaliar o desempenho dos custos no setor público. Nesse aspecto, as pesquisas que visam a evidenciar a eficiência dos serviços públicos utilizando a metodologia de análise envoltória de dados (DEA) se destacam, contando com 6 estudos (25%); enquanto o modelo de avaliação de desempenho BSC e a abordagem de custeio baseado em atividades (ABC) apresentam 3 estudos cada. Ainda, outras diferentes abordagens são identificadas, o que demonstra as diversas tentativas do setor em medir seu desempenho. No entanto, dentre os artigos do PB, apenas 2 apresentam características

teóricas, ou seja, não são estudos empíricos aplicáveis, o que inviabiliza a classificação das variáveis avançadas e análise sistêmica. A Figura 4 apresenta os resultados.

Considerando a análise bibliométrica básica, verifica-se que a avaliação de desempenho dos custos no setor público é um tema de pesquisa em expansão em diferentes lugares, sem a existência de um autor de destaque, bem como um periódico especial, pois muitos demonstram interesse na área. Os estudos que enfatizam a medição da eficiência de serviços específicos (como saúde) são preferidos pela maioria dos pesquisadores.

De acordo com as variáveis bibliométricas avançadas, a classificação dos estudos de caso, conforme Melnyk *et al.* (2014) pode demonstrar a perspectiva dos sistemas de avaliação de desempenho em uso, seja com ênfase na mensuração ou na gestão. Ainda, a análise dos ciclos de vida dos modelos de medição de desempenho, conforme classificação de Bititci *et al.* (2012) apresentam as fases enfatizadas em tais modelos, destacando os atributos do Design, Implantação ou Uso. O Quadro 5 demonstra tais classificações.

Figura 4. Técnicas/Abordagens/Ferramenta/Modelo para avaliação de desempenho no PB



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Quadro 5. Classificação das variáveis avançadas do PB

PB	Autores	Abordagem dos Sistemas		Ciclos de Vida dos Modelos		
		Sistema de Mensuração de Desempenho	Sistema de Gestão de Desempenho	Design	Implantação	Uso
1	Ballantine, Brignall e Modell (1998)		x	x	x	x
2	Brown, Waterhouse e Flynn (2003)	x		x	x	
3	Fetter, Thompson e Mills (1976)	x		x	x	
4	Al-Samarrai (2006)	x		x		
5	Evans e Bellamy (1995)	x		x		
6	Arnaboldi e Lapsley (2005)		x	x	x	x
7	Groot e Budding (2004)	x		x	x	x
8	Weir <i>et al.</i> (2009)	x		x	x	x
9	Klazinga, Fischer e Asbroek (2011)	-	-	-	-	-
10	Edward <i>et al.</i> (2011)		x	x	x	x
11	Haubrich e McLean (2006)	x		x		
12	Revelli (2009)	x		x	x	x
13	Denison, Yan e Zhao (2007)	x		x		
14	Besstremyannaya (2011)	x		x		
15	Matei (2008)	x		x		
16	Eggl <i>et al.</i> (2006)	x		x		
17	Varela, Martins e Fávero (2012)	x		x		
18	Klase (2014)	x		x		
19	Pettas e Giannikos (2014)	x		x		
20	Mohr (2015)	x		x		
21	Varela e Pacheco (2012)	x		x		
22	Mohr (2016)	-	-	-	-	-
23	Lo Storto (2016)	x		x		
24	Santos, Gonçalves e Ferreira (2014)	x		x		

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

De acordo com a classificação de Melnyk *et al.* (2014), verifica-se que grande parte dos estudos de avaliação de desempenho de custos no setor público dedicam-se à mensuração dos indicadores. Assim, 19 estudos apresentam preocupação com as variáveis de medição, deixando de apoderar-se das informações geradas nesse

processo para melhoramentos na gestão da organização, como percebido em 3 estudos ([1], [6] e [10]).

A partir da análise do ciclos de vida dos modelos, verifica-se que a preocupação dos pesquisadores concentra-se na definição das variáveis e estruturação dos modelos de medição de desempenho, onde 14 estudos

destacam o desenho do modelo, estando o resultado alinhado com a análise da abordagem do sistema, que enfatizam os sistemas de mensuração. Apenas 2 estudos ([2] e [3]) conciliam os estágios da implantação com o design do modelo, enquanto outros 6 ([1], [6], [7], [8], [10] e [12]) destacam a utilização de tais modelos no processo de gestão do desempenho.

Cabe salientar que os estudos do PB classificados como teóricos ([9] e [22]) não foram analisados com base nas variáveis bibliométricas avançadas, pois sua estrutura impossibilita a verificação de tais características, cabíveis apenas a estudos de caso, como também não foram submetidos à análise sistêmica.

4.2. Análise sistêmica

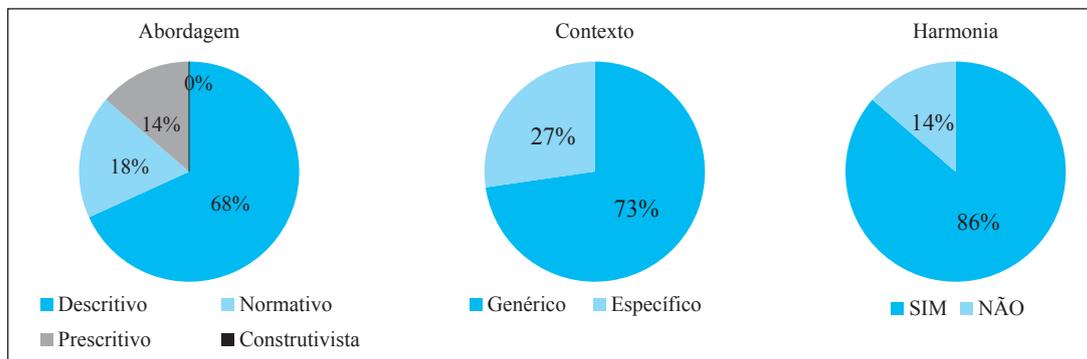
A análise sistêmica (etapa 3 do *ProKnow-C*) consiste em verificar, a partir de lentes, as características do PB sobre o tema. A primeira lente (abordagem) visa a classificar a abordagem utilizada nos modelos de avaliação de desempenho, distinguindo entre Normativista, Descritivista, Prescritivista ou Construtivista. Contudo, para tal análise, considera-se o contexto do ambiente físico para aplicação do modelo, sendo

este classificado como Específico (criado para a organização que está aplicando) ou Genérico (originado em outro contexto, mas aplicado na organização). Modelos de avaliação de desempenho Normativistas ou Descritivistas devem apresentar contexto genérico, enquanto modelos Construtivistas ou Prescritivistas deverem ser específicos para estarem em harmonia (Valmorbida *et al.*, 2014).

Conforme a Figura 5, a maior parte dos estudos do PB adota uma abordagem Descritivista (68%), enquanto nenhum estudo constrói um modelo considerando as particularidades da organização que o adotam. Como esperado, dada a abordagem identificada, a maior parte das pesquisas não considera, também, o ambiente específico para adoção do modelo, privilegiando os genéricos (73%). A Figura 5 apresenta os resultados dessa classificação dentre os artigos do PB.

Conforme a Figura 5, a maior parte dos estudos do PB adota uma abordagem Descritivista (68%), enquanto nenhum estudo constrói um modelo considerando as particularidades da organização que o adotam. Como esperado, dada a abordagem identificada, a maior parte das pesquisas não considera, também,

Figura 5. Análise Sistêmica: Lente 1 – Abordagem, contexto e harmonia



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

o ambiente específico para adoção do modelo, privilegiando os genéricos (73%). Deste modo, verifica-se que há harmonia entre as abordagens e o contexto na maioria dos estudos do PB sobre avaliação de desempenho de custos no setor público. No entanto, nesse caso, modelos descritivistas e genéricos, apesar de harmônicos, não se apresentam como situação que garanta os benefícios esperados, pois o contexto específico deve ser evidenciado em modelos construídos para a organização que se pretende avaliar.

Em relação à segunda lente de análise, que consiste em definir a singularidade do modelo de avaliação do desempenho, considerando a situação como única, tanto nos termos do decisor, quanto no contexto físico para sua adoção (Chaves *et al.*, 2013), são apresentados na Figura 6.

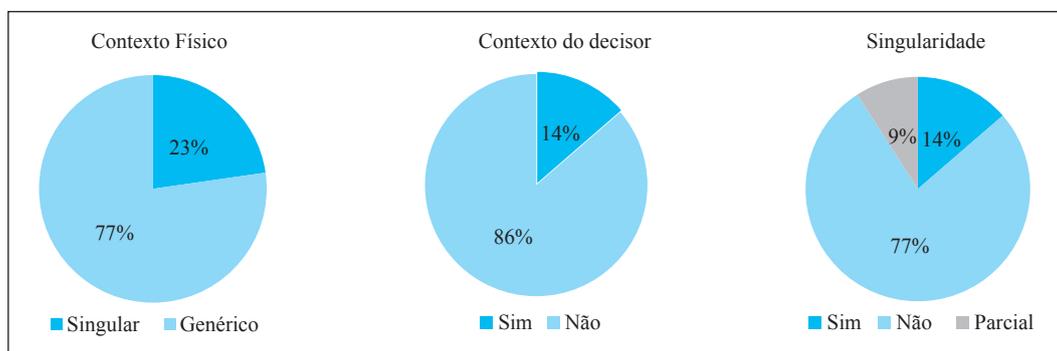
Conforme Figura 6, apenas 23% dos estudos que compõem o PB são considerados singulares em relação ao decisor, enquanto a maioria apresenta características genéricas. Já o contexto físico e de dados é levado em consideração apenas em 14% dos estudos analisados, salientando que a maioria dos estudos não considera o ambiente físico como único na aplicação de modelos de avaliação de desempenho. Desta forma,

ao caracterizar os modelos analisados no PB, em termos de singularidade, tanto no contexto do decisor e do ambiente, verifica-se que 14% são considerados singulares, 9% apresentam singularidade parcial, enquanto a maioria (77%) não consideram ambos (decisores e ambiente).

A terceira lente da análise sistêmica visa a identificar os valores e preferências dos decisores na escolha de objetivos, com o intuito de atribuir legitimidade ao modelo. Em relação aos critérios estabelecidos, a avaliação de desempenho precisa considerar os limites de conhecimento dos decisores na elaboração dos critérios. A Figura 7 apresenta os resultados dessa análise com relação ao reconhecimento dos limites do decisor.

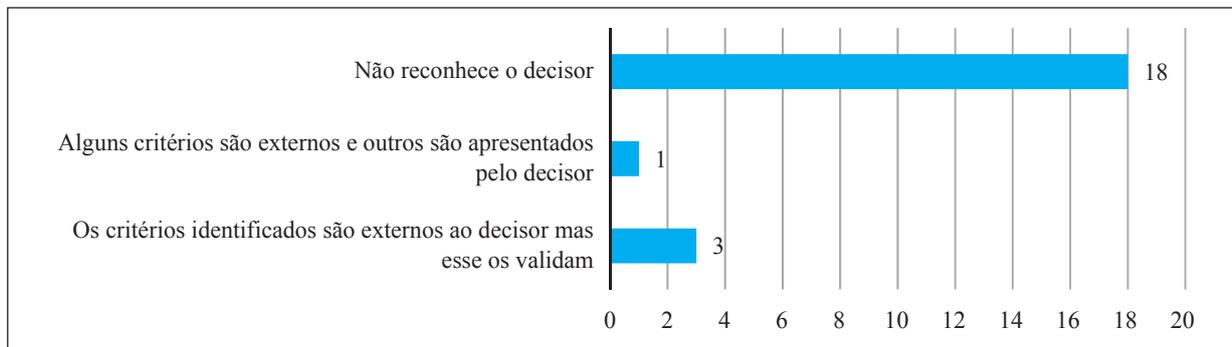
Os dados da Figura 7 demonstram que a maior parte dos estudos do PB não considera os decisores na identificação dos critérios e objetivos dos modelos de avaliação de desempenho, percebido em 18 estudos. No entanto, verifica-se que os critérios externos são considerados nas demais pesquisas, em 3 delas os decisores os validam e apenas em 1 estudo os referidos decisores complementam tais critérios externos, apresentando variáveis de seus interesses para os modelos de avaliação de desempenho. Da mesma forma, esta lente

Figura 6. Análise Sistêmica: Lente 2 – Contexto (gestor e ambiente) e singularidade



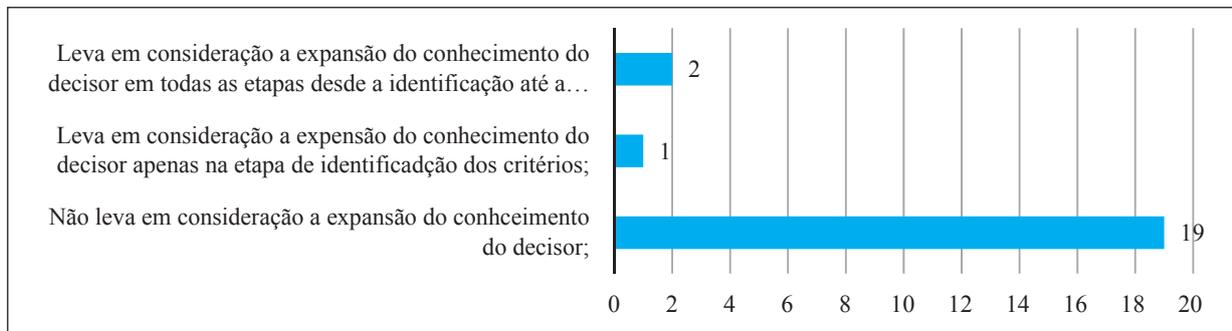
Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Figura 7. Identificação dos critérios e objetivos no modelo de avaliação de desempenho



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Figura 8. Reconhecimento dos limites do decisor



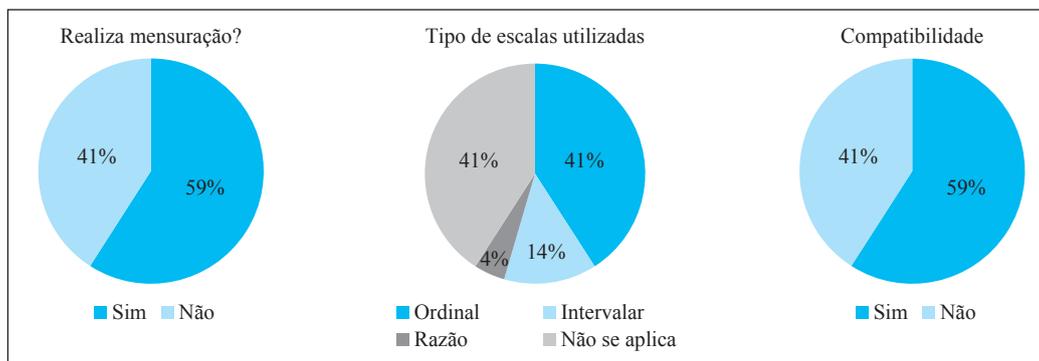
Fonte: Dados da pesquisa (2016).

permite analisar os interesses, valores e preferências dos decisores na identificação dos objetivos e critérios do modelo, onde se percebe que a maioria dos estudos do PB não reconhece a necessidade de expansão do conhecimento dos decisores (19), como demonstrado na Figura 8.

Deste modo, é possível verificar a legitimidade dos modelos de avaliação de desempenho de custos no setor público, considerando seus critérios e objetivos, bem como a expansão do conhecimento do decisor em apenas 3 modelos (14%) que compõem o fragmento da literatura representada no PB.

A quarta lente de análise tem por objetivo identificar se os modelos do PB realizam a mensuração do desempenho e, destes, classificar os tipos de escalas (nominal, cardinal, intervalar ou razão) e os procedimentos realizados para este fim (Stevens, 1946). Dos 22 estudos de caso do PB, 13 realizam a mensuração e os outros 9, não o fizeram. Porém, as escalas ordinais são identificadas com maior frequência, enquanto as escalas cardinais não são utilizadas. Por fim, é possível perceber que em 13 estudos há compatibilidade entre as escalas adotadas e os objetivos de mensuração. A Figura 9 demonstra os resultados referentes à quarta lente:

Figura 9. Análises sistêmica: Lente 4 - Mensuração



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Dentre os modelos do PB que realizam a mensuração do desempenho, 13 estudos apresentam as características que permitem identificar os melhores e piores desempenhos (Chaves *et al.*, 2013), enquanto outros 9 artigos não realizam a mensuração. Destaca-se, neste ponto, que todos os estudos que realizam o processo, estão alinhados e escolhem os tipos de escalas de acordo com os objetivos do modelo.

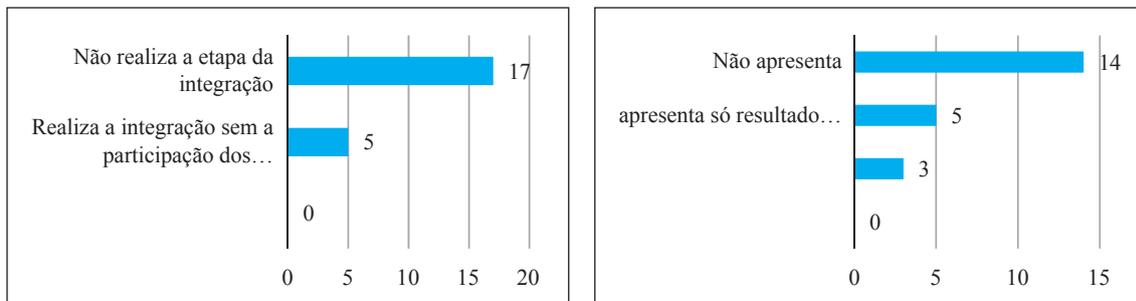
Em relação à quinta lente, o objetivo é identificar se o sistema de avaliação de desempenho adotado permite a integração das variáveis que compõem o modelo, demonstrando o desempenho da organização de forma holística. No entanto, esta análise precisa ser realizada sob três aspectos distintos: primeiro deve-se verificar se o modelo integra os indicadores; segundo, identificar qual é a forma de apresentação dos resultados do modelo; e terceiro, como é realizada esta integração (Valmorbida *et al.*, 2014). Inicialmente, os modelos de avaliação do desempenho do PB que realizam a integração dos indicadores é verificada em apenas 23% dos estudos. Os dados demonstram que em 17 estudos de caso não é percebida a integração dos indicadores para demonstrar o resultado das entidades públicas e seus serviços prestados. Porém, os aspectos

relativos à apresentação dos resultados do desempenho podem ser verificados em 5 estudos, de forma global, e outros 3 de forma sistêmica. Ainda, apenas 5 estudos consideram a participação dos decisores no processo de integração dos indicadores. Esses dados podem ser observados na Figura 10.

Os resultados da análise da lente 10 demonstram a falta de informações globais que possibilitam a construção do conhecimento dos gestores e o aperfeiçoamento do desempenho das entidades avaliadas (Valmorbida *et al.*, 2014). Nesse sentido é recomendada a proposta de modelos de avaliação de desempenho que efetivamente apresentem escalas cardinais, que demonstram a situação dos indicadores avaliados, permitindo sua integração e apresentação de forma holística, o que viabiliza a gestão.

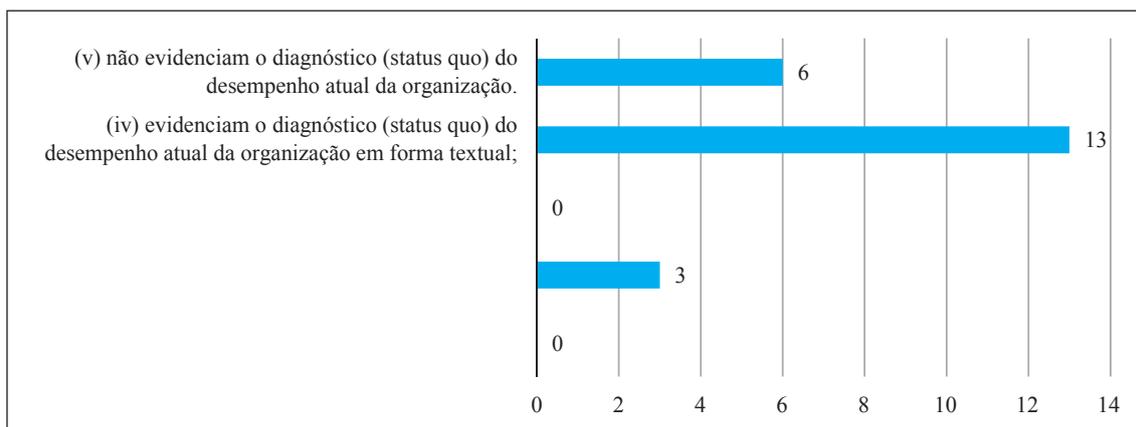
A última lente da análise sistêmica visa constatar a existência de ações de monitoramento dos indicadores avaliados nos modelos e aperfeiçoamento da gestão, com a finalidade de melhorias no desempenho. Deste modo, as Figuras 11 e 12 apresentam os resultados da análise sob o ponto de vista da gestão, com relação ao monitoramento no PB e a adoção de práticas para o aperfeiçoamento do desempenho das entidades pesquisadas.

Figura 10. Análise Sistêmica: Lente 5 – Forma de integração e apresentação



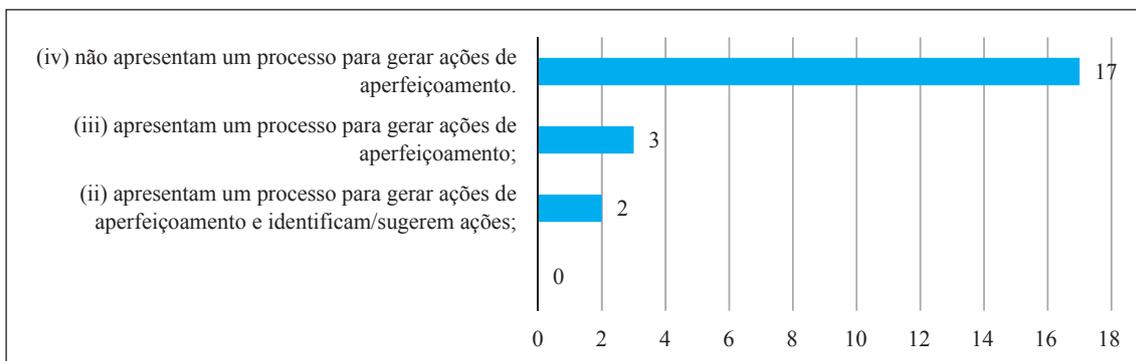
Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Figura 11. Análise sistêmica: Lente 6 – Gestão (Monitoramento)



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Figura 12. Análise Sistêmica: Lente 6 – Gestão (Aperfeiçoamento)



Fonte: Dados da pesquisa.

Em 6 estudos do PB não são verificadas ações para o monitoramento do desempenho da entidade, enquanto a maioria dos estudos, de alguma forma, apresenta um diagnóstico dos resultados avaliados, seja de forma geral e textual ([13]), ou apresentando os pontos fortes e fraquezas da organização ([3]). Destaca-se que nenhum estudo apresenta o diagnóstico de forma gráfica. Esses resultados ressaltam a necessidade de modelos de medição de desempenho que demonstrem visualmente o desempenho da entidade, permitindo o monitoramento das ações e seus resultados.

A Figura 12 mostra que a maioria dos estudos do PB não apresenta modelos onde exista qualquer ação para o aperfeiçoamento das organizações. Em apenas 3 estudos são verificadas ações gerais de aperfeiçoamento, enquanto outros 2 são mais enfáticos e apresentam sugestões de ações a serem desenvolvidas para melhorar seu desempenho.

4.3. Oportunidades de pesquisa

Os resultados relatados permitem ressaltar oportunidades para futuras pesquisas, a partir da identificação de lacunas existentes e falhas percebidas, tanto em relação aos pesquisadores, quanto em relação aos decisores, gestores públicos e lideranças. Como enfatizado por Mohr (2016), os líderes têm papel fundamental nesse processo e deles dependem o sucesso da avaliação de desempenho. O Quadro 6 apresenta os desafios oportunizados, com base na análise sistêmica.

Os objetivos descritos referem-se às lacunas de pesquisa percebidas nos artigos que compõem o PB, considerando as abordagens para avaliação de desempenho de custos no setor público, onde fica clara a ausência de sistemas de avaliação construídos, levando-se em conta o contexto físico e seus decisores. Também foi considerada a definição de indicadores que façam uso de escalas que possibilitem identificação da situação

do desempenho, sejam integráveis e viabilizem ações de gestão para o aperfeiçoamento. Ainda, aos gestores públicos e lideranças, nota-se a necessidade de participação ativa em todas as etapas do processo, desde a elaboração dos sistemas de avaliação de desempenho até a integração dos resultados e a geração de informações para a tomada de decisão.

5. Considerações finais

A busca pela eficiência e qualidade nos serviços prestados pela administração local de município passa pelo controle dos gastos e adoção de ferramentas de medição de desempenho dos custos no setor público. Com o objetivo de identificar oportunidades de pesquisas sobre o tema, a partir de um fragmento da literatura internacional, desenvolveu-se o presente estudo, visando contribuir com pesquisadores e decisores, no tocante à estruturação, implantação e utilização de sistemas de mensuração e gestão do desempenho. Para tal, fez-se o uso do instrumento *ProKnow-C*, por utilizar um processo construtivista, com abordagem qualitativa e que possibilitou a seleção de um portfólio bibliográfico composto de 24 artigos alinhados ao tema de pesquisa, e que permitiu a realização de análises bibliométrica e sistêmica.

A análise bibliométrica básica não evidenciou um autor ou periódico com número expressivo de artigos no PB. No entanto, destacam-se Zachary T. Mohr (EUA) e Patrícia S. Varela (Brasil) como os autores com mais artigos no PB, 2 cada, enquanto o periódico *Public Administration Review* (PAR) apresenta 1 artigo no PB e outros 2 nas referências. O tema é considerado atual e em expansão, pois verifica-se que, dentre os 24 artigos do PB, 75% deles foram publicados na última década. Ressaltam-se os estudos de medição de desempenho de serviços específicos, com maior frequência na área da saúde (46%), com uso

Quadro 6. Oportunidades de pesquisa na avaliação de desempenho de custos no setor público

Lente de análise	Desafios aos pesquisadores	Desafios aos gestores/decisores
1. Abordagem	Construir um modelo de avaliação de desempenho de custos no setor público, considerando as especificidades da entidade e dos serviços por ela prestados.	Participar da construção do modelo de avaliação de desempenho de custos no setor público, envolvendo todos os gestores e reconhecendo o ambiente físico.
2. Singularidade	Permitir o envolvimento dos gestores e direcionar a pesquisa ao apoio à gestão.	Integrar as Leis orçamentárias, o planejamento estratégico e o controle de custos em indicadores mensurais na entidade pública.
3. Objetivos	Conhecer os valores, preferências e interesses dos gestores em todas as etapas da construção do modelo de avaliação de desempenho de custos no setor público.	Identificar os indicadores a serem avaliados no processo de mensuração do desempenho dos custos nos serviços públicos.
4. Mensuração	Viabilizar a mensuração do desempenho dos custos dos serviços prestados por uma entidade pública, ordinal e cardinalmente.	Definir as escalas de mensuração para medir o comportamento do desempenho dos custos da entidade, identificando os níveis de referência.
5. Integração	Possibilitar a integração dos diferentes indicadores que compõem um sistema de medição de desempenho, considerando a expansão de conhecimento dos gestores e evidenciando seus pontos fortes e fracos.	Evidenciar as medições de desempenho dos custos no setor público de forma integrada, considerando os diferentes serviços prestados.
6. Gestão	Estruturar um sistema de avaliação de desempenho que permita diagnosticar o <i>status quo</i> atual dos custos no setor público, elencando ações de aperfeiçoamento.	Fornecer informações gerenciais aos gestores e envolvidos na gestão para melhorar o desempenho dos custos no setor público.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

da análise envoltória de dados (DEA) para medir a eficiência (25%), realizados em diferentes países, com destaque para os Estados Unidos da América (EUA). Nesse ponto, há espaço para mais pesquisas que realizem a mensuração do desempenho no conjunto de serviços públicos e das atividades de gestão (planejamento, finanças e gestão).

Os artigos evidenciam, na análise bibliométrica avançada, os sistemas de mensuração de desempenho, identificando variáveis a serem medidas, destacando-se o desenho e a estrutura dos modelos. Estudos relatam que processos de implantação e uso de sistemas de gestão do desempenho são necessários no setor público. Já a análise sistêmica foi realizada com base na definição de avaliação de desempenho de Ensslin, Back & Lacerda (2013) sob seis lentes, sendo destacada a inexistência de modelos construtivistas e específicos

às entidades avaliadas, que reconheçam os limites dos decisores, seus valores, perspectivas e preferências, permitindo a integração dos indicadores para diagnosticar a performance de maneira holística e voltados à gestão e ao aperfeiçoamento.

Neste sentido, os resultados constituem-se como um marco para a literatura acerca do tema, considerando-se que foi realizado um levantamento de oportunidades de pesquisa, a partir do desenvolvimento do assunto, conforme identificado nos artigos selecionados no PB, concluindo-se que o tema se apresenta como um campo de estudos em expansão a ser explorado. Destaca-se dentre as oportunidades de pesquisas evidenciadas como contribuição teórica a necessidade de considerar os decisores e o ambiente na elaboração de modelos de avaliação de desempenho, seus indicadores e escalas de mensuração, de forma sistêmica, que permitam diagnosticar o

status quo atual dos custos no setor público, visando aperfeiçoamentos e melhorias.

Algumas limitações são percebidas no presente estudo: (i) a formação do PB restringiu-se aos artigos publicados em periódicos indexados em sete bancos de dados disponibilizados no portal CAPES; (ii) as análises bibliométrica avançada e sistêmica partiram da interpretação dos próprios pesquisadores; (iii) a pesquisa não tem a pretensão de desenvolver uma ferramenta de avaliação de desempenho que responda às lacunas apontadas. No entanto, sugere-se, para futuras pesquisas: ampliar o número de bases de dados pesquisadas e construir um sistema de avaliação de desempenho dos custos no setor público com a participação dos decisores, capaz de integrar os indicadores e permitir a gestão de custos dos serviços públicos.

Referências

- Al-Samarrai, S. (2006). Achieving education for all: how much does money matter? *Journal of international development*, 18(2), 179-206. <https://doi.org/10.1002/jid.1190>
- Arnaboldi, M. & Lapsley, I. (2005). Activity based costing in healthcare: a UK case study. *Research in Healthcare Financial Management*, 10(1), 61-75.
- Ballantine, J., Brignall, S. & Modell, S. (1998). Performance measurement and management in public health services: a comparison of UK and Swedish practice. *Management Accounting Research*, 9(1), 71-94. <https://doi.org/10.1006/mare.1997.0067>
- Besstremyannaya, G. (2011). Managerial performance and cost efficiency of Japanese local public hospitals: A latent class stochastic frontier model. *Health Economics*, 20(S1), 19-34. <https://doi.org/10.1002/hec.1769>
- Biazzi, M. R. D., Muscat, A. R. N. & Biazzi, J. L. D. (2011). Process improvement model in public undergraduate education institutions. *Gestão & Produção*, 18(4), 869-880. <https://doi.org/10.1590/S0104-530X2011000400013>
- Bititci, U., Garengo, P., Dörfler, V. & Nudurupati, S. (2012). Performance measurement: challenges for tomorrow. *International Journal of Management Reviews*, 14(3), 305-327. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2011.00318.x>
- Brown, K., Waterhouse, J. & Flynn, C. (2003). Change management practices: Is a hybrid model a better alternative for public sector agencies? *International Journal of Public Sector Management*, 16(3), 230-241.
- Castro, C. M. (1977). *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.
- Chaves, L. C., Ensslin, L., Ensslin, S. R., Valmorbidia, S. M. I & Da Rosa, F. S. (2013). Sistemas de apoio à decisão: mapeamento e análise de conteúdo. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa*, 12(1), 6-22. <https://doi.org/10.5329/RECADM.2013002>
- Creswell, J. W. (2010). Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto. In *Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Artmed.
- da Rosa, F. S., da 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. *Contabilidade y Negocios*, 10(19), 27-42.
- Denison, D. V., Yan, W. & Zhao, Z. J. (2007). Is management performance a factor in municipal bond credit ratings? The case of Texas school districts. *Public Budgeting & Finance*, 27(4), 86-98. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5850.2007.00889.x>
- Edward, A., Kumar, B., Kakar, F., Salehi, A. S., Burnham, G. & Peters, D. H. (2011). Configuring balanced scorecards for measuring health system performance: evidence from 5 years' evaluation in Afghanistan. *PLoS Med*, 8(7), e1001066. <https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1001066>

- Eggl, Y., Halfon, P., Chikhi, M. & Bandi, T. (2006). Ambulatory healthcare information system: a conceptual framework. *Health Policy*, 78(1), 26-38. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2005.09.001>
- Ensslin, R.S., Ensslin, L., Back, F. & Lacerda, R. (2013). Improved decision aiding in human resource management: a case using constructivist multi-criteria decision aiding. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 62(7), 735-757. <https://doi.org/10.1108/IJPPM-04-2012-0039>
- Evans, P. & Bellamy, S. (1995). Performance evaluation in the Australian public sector: The role of management and cost accounting control systems. *International Journal of Public Sector Management*, 8(6), 30-38. <https://doi.org/10.1108/09513559510100006>
- Fetter, R. B., Thompson, J. D. & Mills, R. E. (1976). A system for cost and reimbursement control in hospitals. *The Yale Journal of Biology and Medicine*, 49(2), 123.
- Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B. & Neely, A. (2007). Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations & Production Management*, 27(8), 784-801. <https://doi.org/10.1108/01443570710763778>
- Groot, T. & Budding, T. (2004). The influence of new public management practices on product costing and service pricing decisions in Dutch municipalities. *Financial Accountability & Management*, 20(4), 421-443. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2004.00202.x>
- Haubrich, D. & McLean, I. (2006). Evaluating the performance of local government: a comparison of the assessment regimes in England, Scotland and Wales. *Policy Studies*, 27(4), 271-293. <https://doi.org/10.1080/01442870601009939>
- Kaplan, R. S. (1983). Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. In *Readings in accounting for management control* (pp. 284-306). Springer US. https://doi.org/10.1007/978-1-4899-7138-8_14
- Klase, K. A. (2014). The Effects of Benchmarking of Public Works Performance Measures on the Cost-Effectiveness of Service Delivery: Evidence From the North Carolina Benchmarking Project. *Public Works Management & Policy*, 19(3), 277-298. <https://doi.org/10.1177/1087724X14531103>
- Klazinga, N., Fischer, C. & ten Asbroek, A. (2011). Health services research related to performance indicators and benchmarking in Europe. *Journal of Health Services Research & Policy*, 16(suppl 2), 38-47. <https://doi.org/10.1258/jhsrp.2011.011042>
- Lo Storto, C. (2016). The trade-off between cost efficiency and public service quality: A non-parametric frontier analysis of Italian major municipalities. *Cities*, 51, 52-63. <https://doi.org/10.1016/j.cities.2015.11.028>
- Martinez, A. L. & Alves Filho, E. M. (2011). Requisitos Funcionais de um Sistema de Informações para Gestão de Custos no Setor Público. *Revista de Administração FACES Journal*, 10(2), 79-99.
- Matei, A. (2008). performance of the public expenditure management at local level in Romania. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 4(23), 59-73.
- Melnyk, S. A., Bititci, U., Platts, K., Tobias, J. & Andersen, B. (2014). Is performance measurement and management fit for the future? *Management Accounting Research*, 25(2), 173-186. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.07.007>
- Mohr, Z. T. (2015). An Analysis of the Purposes of Cost Accounting in Large US Cities. *Public Budgeting & Finance*, 35(1), 95-115. <https://doi.org/10.1111/pbaf.12059>
- Mohr, Z. T. (2016). Performance Measurement and Cost Accounting: Are They Complementary or Competing Systems of Control? *Public Administration Review*, 76(4), 616-625. <https://doi.org/10.1111/puar.12503>

- Neely, A. (1999). The performance measurement revolution: why now and what next? *International Journal of Operations & Production Management*, 19(2), 205-228. <https://doi.org/10.1108/01443579910247437>
- Neely, A., Gregory, M. & Platts, K. (1995). Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), 80-116. <https://doi.org/10.1108/01443579510083622>
- Neely, A. & Austin, R. (2002). Measuring performance: The operations perspective. In A. Neely (Ed.), *Business Performance Measurement: Theory and Practice* (pp. 41-50). Cambridge: Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511753695.004>
- Nudurupati, S. S., Bititci, U. S., Kumar, V. & Chan, F. T. (2011). State of the art literature review on performance measurement. *Computers & Industrial Engineering*, 60(2), 279-290. <https://doi.org/10.1016/j.cie.2010.11.010>
- Pettas, N. & Giannikos, I. (2014). Evaluating the delivery performance of public spending programs from an efficiency perspective. *Evaluation and Program Planning*, 45, 140-150. <https://doi.org/10.1016/j.evalprogplan.2014.03.007>
- Revelli, F. (2010). Spend more, get more? An inquiry into English local government performance. *Oxford Economic Papers*, 62(1), 185-207. <https://doi.org/10.1093/oeq/gpp037>
- Santos, L. M. D., Gonçalves, M. A. & Ferreira, M. A. M. (2014). Performance evaluation of expenditure in primary care: the case of Brazil's southeastern cities. *Organizações & Sociedade*, 21(70), 467-487. <https://doi.org/10.1590/S1984-92302014000300007>
- Soares, C. S., Flores, S. A. M. & Coronel, D. A. (2014). O Comportamento da Receita Pública Municipal: Um Estudo de Caso no Município de Santa Maria (RS). *Desenvolvimento em Questão*, 12(25), 312-338. <https://doi.org/10.21527/2237-6453.2014.25.312-338>
- Stevens, S. S. (1946). On the Theory of Scales of Measurement. *Science*, 103(2684), 677-680.
- Valmorbidia, S. M. I., Ensslin, S. R., Ensslin, L. & Ripoll-Feliu, V. M. (2014). Avaliação de desempenho para auxílio na gestão de universidades públicas: análise da literatura para identificação de oportunidades de pesquisas. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 17(3), 4-28.
- Varela, P. S., de Andrade Martins, G. & Fávero, L. P. L. (2012). Desempenho dos municípios paulistas: uma avaliação de eficiência da atenção básica à saúde. *Revista de Administração*, 47(4), 624-637. <https://doi.org/10.5700/rausp1063>
- Varela, P. S. & Pacheco, R. S. V. M. (2012). Federalismo e Gastos em Saúde: competição e cooperação nos municípios da Região Metropolitana de São Paulo. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(59), 116-127. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772012000200004>
- Weir, E., d'Entremont, N., Stalker, S., Kurji, K. & Robinson, V. (2009). Applying the balanced scorecard to local public health performance measurement: deliberations and decisions. *BMC Public Health*, 9(1), 127. <https://doi.org/10.1186/1471-2458-9-127>
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman editora.

Recibido: 29/04/2017

Aceptado: 18/10/2017

cristianocontador@hotmail.com

fabriciasrosa@hotmail.com