

Avaliação de Desempenho de Custos no Setor Público: Análise de um fragmento da literatura para identificar oportunidades de pesquisa

Cristiano Sausen Soares – Mestre

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade UFSC
cristianocontador@hotmail.com

Fabília Silva da Rosa – Doutora

Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade UFSC
fabília.rosa@ufsc.com

Sandra Rolim Ensslin – Doutora

Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade UFSC
sensslin@gmail.com

Resumo

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, relacionados aos serviços prestados pelos municípios, a partir de um fragmento da literatura internacional, desenvolveu-se esse estudo com o auxílio do *ProKnow-C* para formação de um Portfólio Bibliográfico, composto de 24 artigos, analisados com base na bibliometria e análise sistêmica. Os resultados demonstram a inexistência de modelos de avaliação de desempenho construtivistas considerando o contexto específico do setor público e os limites dos gestores, seus valores, perspectivas e preferências, visto que é destacado o papel das lideranças, nesse processo. Com base nas análises apresenta-se um quadro de oportunidades de pesquisa, tanto para os pesquisadores, quanto aos gestores.

Palavras-chave: Avaliação de Desempenho. Custos. Setor público. Municípios

Área Temática: Custos

1 Introdução

Em tempos de crise econômica, escândalos de corrupção e necessidade de ajustes fiscais para equilibrar as contas públicas, a sociedade brasileira volta sua atenção a qualidade desses gastos. Nesse contexto, o município, mesmo com recursos escassos, é o ente público com a maior demanda por serviços ao cidadão. No entanto, esses serviços devem ser prestados com eficiência, sendo necessário apurar seus custos, adotando um sistema de avaliação de desempenho que auxilie o gestor público na tomada de decisão.

A aplicação de recursos públicos exige observância aos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): Planejamento, Transparência, Responsabilidade e Controle. Quanto ao controle, é indicada a utilização de ferramentas, como a apuração de custos, cuja finalidade é proporcionar meios para 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).

A apuração de custos no setor público é exigida no Brasil desde a Lei Federal nº 4320/1964, sendo reafirmada pela LRF e imposta pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) 16.11, em atendimento ao processo de convergência às normas internacionais (*International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*). No entanto, poucas ações para adoção da contabilidade de custos nos municípios são verificadas (DA ROSA; DA SILVA; SOARES, 2015), diferentemente da administração local em outros

países, onde adota-se esta prática de gestão, admitindo que a avaliação de desempenho contribui à eficiência do setor públicos. Para Biazzi, Muscat e Biazzi (2011) existe a necessidade de investigações dos sistemas de avaliação de desempenho utilizados para o aperfeiçoamento do setor público. Diante desse contexto, este estudo centra-se na intersecção da literatura internacional sobre “avaliação de desempenho” e “custos no setor público” para delimitar o fragmento da literatura que dedica-se ao tema, visando oportunidades para futuras pesquisas.

Assim, apresenta-se a seguinte 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? Para responder esta questão, o objetivo do estudo é identificar oportunidades de pesquisas sobre avaliação de desempenho de custos no setor público, relacionados aos municípios, a partir de um fragmento da literatura internacional. Para alcançar esse objetivo, optou-se pela utilização de 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), concebido a partir de 2005 sob a coordenação do Prof. PhD. Leonardo Ensslin.

Esse estudo justifica-se pela importância, originalidade e viabilidade. A importância se dá 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 se atribui por não ter sido identificada pesquisa similar que aborda custos no setor público, sob a perspectiva da avaliação de desempenho. Em relação a 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 dessa 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, seguido das referências.

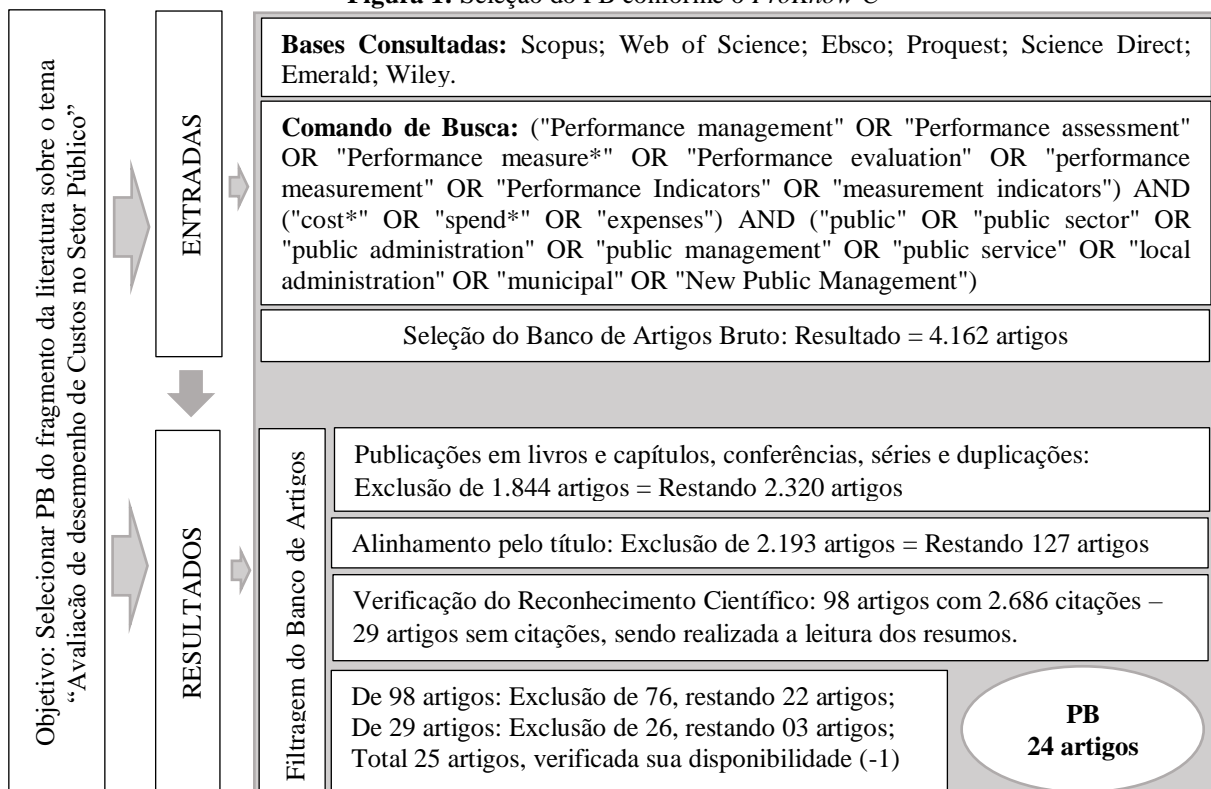
2 Metodologia

Com uma abordagem qualitativa, de acordo com o problema, este estudo de natureza descritivo/exploratório, conforme os objetivos, desenvolveu-se a partir de procedimentos bibliográficos e de pesquisa-ação (RICHARDSON, 1999). Em relação à coleta de dados, pautou-se em artigos publicados em periódicos e interpretações atribuídas pelos pesquisadores, utilizando-se o instrumento *ProKnow-C*, por se tratar de um processo estruturado que permite a geração de conhecimento, a partir de uma perspectiva construtivista, por meio de 4 etapas: seleção do Portfólio Bibliográfico (PB); análise bibliométrica; análise sistêmica; e, formulação de pergunta de pesquisa (DUTRA *et al.*, 2015).

A seleção do PB, primeira etapa do processo, ocorreu entre os dias 13 e 15/04/2016, sem delimitação temporal, cujos eixos de pesquisa “Avaliação de Desempenho”; “Custos” e “Setor Público”, permitiram identificar as palavras-chave e suas combinações para busca em alguns bancos de dados do portal de periódicos da Comissão de aperfeiçoamento de pessoal do ensino superior (CAPES). Como resultado, retornou 4.164 artigos, sendo a base *Scopus* a que apresentou o maior número (1442 artigos), 33% do total do PB bruto, enquanto a base *Emerald* apresentou menor número (50 artigos), menos de 1% do total. Concluída a busca pelos artigos que representam o fragmento da literatura sobre o tema, realizou-se um teste para confirmar os achados, sendo selecionados 5 artigos e verificadas suas palavras-chaves.

Após a coleta dos artigos, foram realizadas as filtrações para excluir duplicações, séries e conferências, publicações de livros e capítulos, restando 2.320 artigos, sendo realizada a leitura dos títulos. Nessa fase, foram excluídos 2.193 artigos, restando 127 para análise do reconhecimento científico, atribuído pelo número de citações (até 15/04/2016), sendo que 98 artigos apresentam citações e 29 não foram citados. Assim, foi realizada a leitura dos resumos dos 98 artigos, descartando-se 76 por não estarem alinhados ao tema da pesquisa, restando 22. Em relação aos 29 artigos que não apresentaram citações, ordenou-se pelo ano de publicação, sendo 13 artigos considerados recentes (com 2 anos ou menos), descartando os 16 mais antigos. Dos 13 artigos recentes, atribuiu-se reconhecimento científico a 3, descartando os 10 restantes. Dentre os 25 artigos do PB, verificou-se a disponibilidade gratuita de 24 artigos. A Figura 1 apresenta o processo de seleção do PB e seus resultados.

Figura 1: Seleção do PB conforme o *ProKnow-C*



Fonte: Elaborado pelos autores

Os artigos que resultaram da seleção e que compõem o PB, 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.

Nestes termos, a bibliométrica (etapa 2 do *ProKnow-C*), consiste em identificar características sobre o tema, considerando a ocorrência das variáveis (DUTRA *et al.*, 2015). A bibliometria básica ocorre a partir de elementos facilmente identificáveis, ou seja, não se faz necessária a interpretação do pesquisador, como no caso da bibliometria avançada. As variáveis básicas investigadas foram: (i) autores com trajetória de pesquisa; (ii) periódicos que publicaram pesquisas relacionadas ao tema; (iii) países onde os estudos foram realizados; (iv) área ou tipo de serviço público que desperta maior interesse de pesquisa; e, (v) técnica/abordagem/modelo/ferramenta utilizada na pesquisa para avaliar o desempenho do custo no setor público. Em relação as variáveis avançadas, o estudo investiga o tipo de sistema de avaliação de desempenho, cuja abordagem se dá entre Sistema de Mensuração de

Desempenho ou Sistema de Gestão de Desempenho (MELNYK, *et al.*, 2014). Nos modelos de Sistema de Mensuração de Desempenho o objetivo é converter dados em informações e avaliar a eficácia e eficiência da ação (NEELY, *et al.*, 1995), enquanto os modelos de Sistemas de Gestão de Desempenho avaliam os resultados obtidos e comparam com as metas estabelecidas, além de identificar e sinalizar diferenças e, quando necessário, adotam e monitoram ações corretivas para as deficiências percebidas, com a finalidade de reduzir as distâncias entre o desempenho medido e o desejado (MELNYK, *et al.*, 2014). A outra variável avançada refere-se ao ciclo de vida do Sistema de Avaliação de Desempenho, dividida em 3 fases: Design, Implantação e Uso (BITITCI, *et al.*, 2012). O Design diz respeito à estrutura do sistema, onde há preocupação com o que medir e como estruturar os sistemas de avaliação de desempenho. A fase da Implantação deve observar 4 tarefas: criação de dados, coleta de dados, análise de dados e distribuição da informação. Por fim, na fase do Uso, as medidas de desempenho e indicadores devem ser revisados para sustentar a estratégia adotada. Com isto, as variáveis avançadas referem-se à aplicações de modelos de avaliação de desempenho (estudos de caso).

A análise sistêmica é um procedimento científico adotado a partir de uma filiação teórica, definida mediante suas perspectivas ou “lentes”, para analisar o fragmento da literatura, evidenciando as lacunas e oportunidade para a construção do conhecimento (SILVA *et al.*, 2014). Neste contexto, a filiação teórica para avaliação de desempenho segue o conceito de Ensslin *et al.* (2013) que define 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 como necessários e suficientes para sua gestão, permitindo visualizar o impacto das consequências das ações e seu gerenciamento. A partir desse conceito, são identificadas 6 lentes que norteiam a análise crítica do PB: 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.

Em relação a primeira lente, a abordagem dos modelos pode ser classificada como (i) Normativista, (ii) Descritivista; (iii) Prescritivista; ou (iv) Construtivista, enquanto a sua utilização considera se o modelo adotado na pesquisa 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 as variáveis utilizadas 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 se o modelo abarca a atividade de mensuração dos objetivos, permitindo identificar os níveis de referência de cada indicador, além de identificar se essa mensuração ocorre de maneira adequada. A quinta lente visa perceber se há integração dos objetivos e indicadores do modelo, com base na visão dos decisores, permitindo uma visão holística e sistêmica do desempenho da organização como um todo. Por fim, a sexta lente tem por objetivo analisar se o artigo do PB utiliza informações geradas pelo modelo nas atividades de gestão, monitoramento e aperfeiçoamento do desempenho (VALMORBIDA; ENSSLIN, 2016).

3 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, 1995), sendo incorporados indicadores não financeiros, tais como qualidade, satisfação do cliente, tempo de produção e inovação (NUDURUPATI *et al.*, 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 *et al.* (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 quanto ao seu conceito. Contudo, segundo Neely *et al.* (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 (MELNYK *et al.*, 2014)

Grande parte dos estudos referenciados 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, os 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 (MELNYK *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 *et al.* (2012) definem três importantes estágios no ciclo de vida de um sistema de avaliação de desempenho: Design; Implantação e Uso. No que se refere a fase do design, a ênfase se dá no desenvolvimento dos requisitos e a concepção das medidas de desempenho são estabelecidas, assim como seus objetivos. Já o estágio da Implantação busca evidenciar os processos de coleta de dados, subsidiando sua transformação em informações para análise do desempenho. Porém, a fase que diz respeito ao uso do modelo de medição de desempenho 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 da sociedade 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 (BROWN; 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 gestão pública de administrações locais 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; GIANIKOS, 2014; BESSTREMYANNAYA, 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; BRIGNALL; MODELL, 1998; BROWN; WALTERHOUSE; FLYNN, 2003; FETTER; THOMPSON; MILLS, 1976; ARNABOLDI; LAPSLEY, 2005; WEIR *et al.*, 2009). Já a terceira corrente compreende estudos realizados sobre avaliação de desempenho de gestão (GROOT; BUDDING, 2004; MATEI, 2008; PETTAS; GIANIKOS, 2014).

De acordo com Mohr (2015), 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.

4 Resultados

A partir do PB que representa o fragmento da literatura sobre avaliação de desempenho de custos no setor público é possível identificar características que serão relatadas nesta seção, fechando com os desafios apresentados aos pesquisadores e gestores públicos.

4.1 Análise bibliométrica

Os 24 artigos do PB identificam 54 autores, porém, realizado o cruzamento destes com suas referências, verifica-se que outros 21 estudos alinhados ao tema são referenciados. Mesmo não ressaltando-se um autor de expressiva relevância com múltiplos estudos, pode ser citado Zachary T. Mohr como um destaque, contribuindo com 2 artigos no PB e referenciado

XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016
28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ

1 vez. O autor é professor assistente do departamento de ciências políticas e administração pública da Universidade da Carolina do Norte (EUA). Outra autora que merece destaque é Patrícia Siqueira Varela, professora da Universidade Federal de São Paulo (BRASIL), de Ciências Contábeis, com ênfase em gestão e contabilidade do setor público, contribuindo com 2 artigos no PB, no entanto a autora não é referenciada nas demais pesquisas selecionadas no portfólio. A Tabela 1 apresenta os autores que compõem o PB e suas referências.

Tabela 1 - 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)

Da mesma forma, é possível identificar os periódicos que tem devotado espaço à publicações sobre o tema. Assim como observado quanto aos autores, diferentes periódicos são identificados, porém destacam-se os periódicos *Public Budgeting & Finance Journal* e o *International Journal of Public Sector Management*, por serem específicos da área pública e apresentarem 2 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 1 artigo no PB e 2 nas referências. A Tabela 2 apresenta esses resultados.

Tabela 2 – Cruzamento entre os periódicos do PB e de suas referências

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

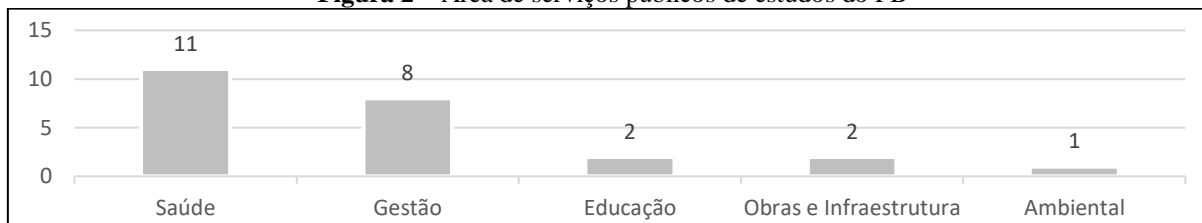
Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Analisar onde os estudos foram realizados demonstra a relevância do tema, visto que todos os continentes estão representados no PB. Os estudos desenvolvidos nos Estados Unidos da América (n=5) apresentam maior representatividade, porém se considerados em conjunto, os países da Europa (que tem 1 estudo cada) representam 1/3 dos estudos do PB (Inglaterra, Holanda, Grécia, Itália, Suíça, Romênia e Alemanha). Destaca-se que 4 estudos foram realizados para comparar diferentes países, ressaltando-se aqui os países da África e o Reino Unido. O Brasil aparece com 3 artigos, seguido da Austrália com outros 2.

Para conhecer as áreas e tipos de serviços públicos avaliados, seguiu-se a classificação de Lo Sorto (2016). Avaliações de serviços específicos são preferidos pela maioria dos pesquisadores, destacando-se os serviços públicos de saúde (n=11), seguido de educação e obras de infraestrutura, 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, foi realizada por 4 estudos, enquanto outros 4 concentram-se nas áreas de finanças ou planejamento, totalizando os 8 estudos de gestão. A Figura 2 demonstra que pesquisas sobre serviços específicos são abordados com maior frequência, em especial na área de saúde. No entanto, cabe salientar que serviços de saúde nos diferentes países

apresentam aspectos divergentes quanto a sua estrutura pública, o que sugere estudos específicos sobre o tema.

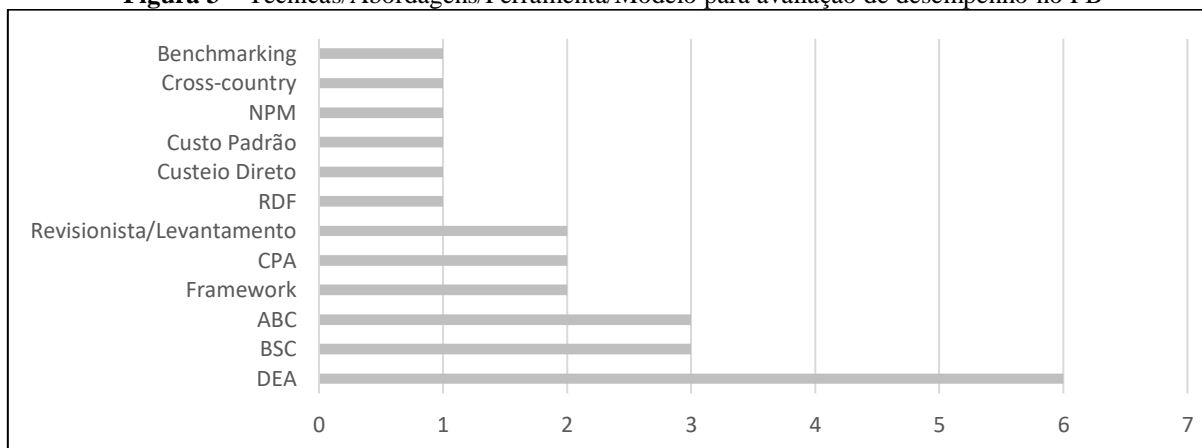
Figura 2 – Área de serviços públicos de estudos do PB



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A última variável básica analisada refere-se às técnicas, ferramentas e abordagens utilizadas nos estudos para avaliar o desempenho dos custos no setor público. Nesse aspecto, as pesquisas que visam 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, conforme observado na Figura 3.

Figura 3 – Técnicas/Abordagens/Ferramenta/Modelo para avaliação de desempenho no PB



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

De acordo com as variáveis bibliométricas avançadas, com base na classificação dos estudos de caso, conforme Melnyk *et al.* (2014) pode-se 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-se os atributos do Design, Implantação ou Uso. A Tabela 3 demonstra essas classificações.

Tabela 3 – 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		

XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016
28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ

6	Arnaboldi e Lapsley (2005)		x	x	x	x
7	Groot e Budding (2004)	x		x	x	x
8	Weir, Kurji e Robinson (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	Storto (2016)	x		x		
24	Santos, Gonçalves e Ferreira (2014)	x		x		

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

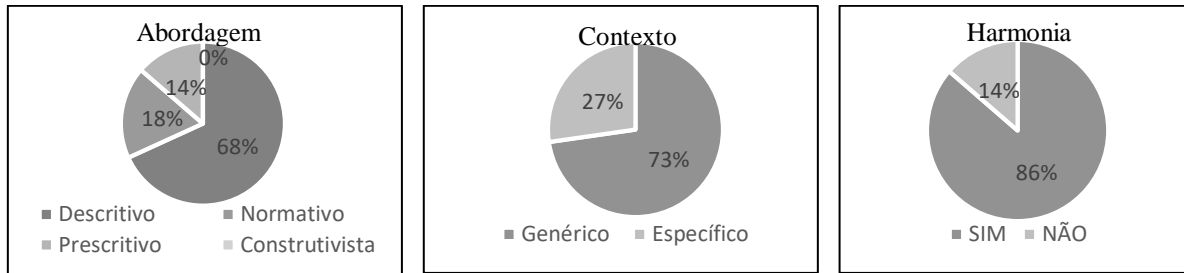
De acordo com a classificação de Melnyk *et al.* (2014) verifica-se que grande parte dos estudos de avaliação de desempenho dos custos no setor público dedicam-se a mensuração dos indicadores estabelecidos, ou seja, 19 estudos apresentam preocupação com as variáveis de medição, deixando de apoderar-se das informações geradas para melhoramentos na gestão da organização, como percebido em apenas 3 estudos (PB 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 design, estando este resultado alinhado com a abordagem dos sistemas, que enfatizam a mensuração. Apenas 2 estudos (PB 2 e 3) conciliam os estágios da implantação com o design dos modelos, enquanto outros 6 estudos (PB 1, 6, 7, 8, 10 e 12) destacam a utilização de tais modelos no processo de gestão do desempenho. Cabe salientar que os artigos do PB não classificados como estudos de caso (PB 9 e 22) não foram analisados com base nas variáveis bibliométricas avançadas, pois sua estrutura impossibilita a verificação de tais características, assim como não foram submetidos à análise sistêmica.

4.2 Análise Sistêmica

Seguindo o conceito de Ensslin *et al.* (2013) de avaliação de desempenho, a análise sistêmica, etapa 3 do *ProKnow-C*, consiste em verificar, a partir das lentes estabelecidas, as características do PB constituído sobre o tema. A primeira lente (abordagem), visa classificar o tipo de abordagem utilizada nos modelos de avaliação de desempenho, distinguindo-se entre Normativista, Descritivista, Prescritivista ou Construtivista. Para tal análise, considera-se o contexto do ambiente físico para aplicação do modelo, sendo este classificado como Específico (criado para a organização que o está aplicando), ou Genérico (originado em outro contexto, mas sendo 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; ENSSLIN, 2016). A Figura 4 apresenta os resultados dessa classificação nos artigos do PB.

Figura 4 – Análise Sistêmica: Lente 1 – Abordagem, contexto e harmonia

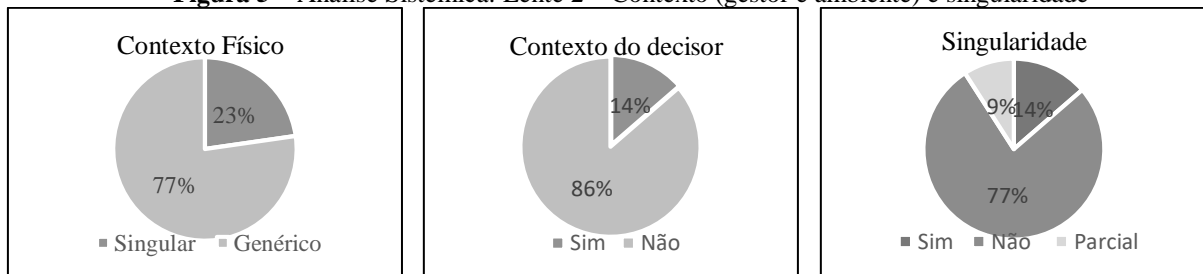


Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Conforme a Figura 4, verifica-se que a maior parte dos estudos adota a abordagem Descritivista (68%), enquanto percebe-se que nenhum estudo constrói um modelo considerando as particularidades da organização. Dada a abordagem, a maior parte das pesquisas não considera o ambiente específico, privilegiando modelos genéricos (73%). Deste modo, verifica-se que há harmonia entre as abordagens e o contexto na maioria dos estudos sobre avaliação de desempenho de custos no setor público. No entanto, modelos descritivistas e genéricos, apesar de harmônicos, não se apresentam como situação ideal, pois o contexto específico deve ser evidenciado em modelos construídos para a organização que se pretende avaliar.

A segunda lente de análise 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). A Figura 5 apresenta os resultados.

Figura 5 – Análise Sistêmica: Lente 2 – Contexto (gestor e ambiente) e singularidade



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

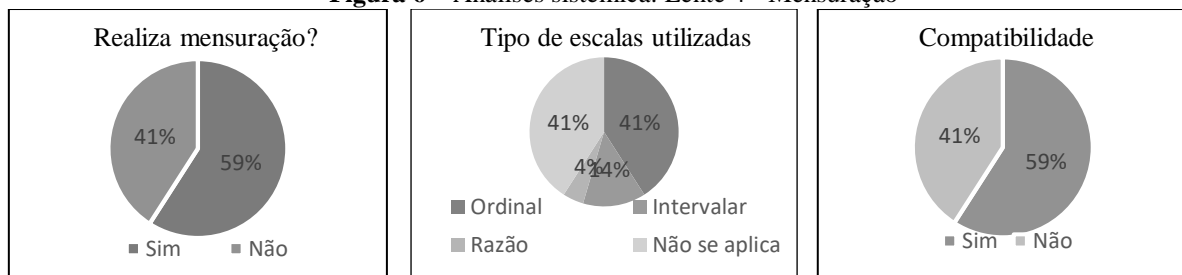
Conforme a Figura 5, verifica-se que apenas 23% dos estudos do PB são considerados singulares em relação ao decisor, enquanto a maioria apresenta características genéricas. Quanto ao contexto físico é considerado em apenas em 14% dos estudos. Desta forma, caracterizar os modelos analisados no PB, em termos de singularidade, tanto no contexto do decisor e do ambiente, verifica-se que 14% é considerado singular, 9% apresenta singularidade parcial, enquanto a maioria (77%) não consideram ambos (decisores e ambiente).

A terceira lente da análise sistêmica visa identificar os valores e preferências dos decisores na fixação de objetivos, visando atribuir legitimidade ao modelo. Em relação a esses critérios, a avaliação de desempenho precisa considerar os limites de conhecimento dos decisores, sendo verificado que a maior parte dos estudos não considera-os na identificação dos objetivos do modelo (n=18). No entanto, verifica-se que os critérios externos são considerados em 4 estudos, sendo que em 3 deles os decisores os validam e em 1 os decisores complementam os critérios externos, apresentando variáveis de seu interesse ao modelo. Da mesma forma, percebe-se que a maioria dos estudos do PB não reconhece a necessidade de expansão do conhecimento dos decisores (n=19), enquanto 1 estudo considera-o na etapa de identificação dos critérios e outros 2 durante todo o processo. 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 do PB (14%), enquanto para 19 estudos (86%) não é possível identificar legitimidade.

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. 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 dos modelos do PB, como demonstra a Figura 13.

Figura 6 – 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 a quinta lente da análise sistêmica, o objetivo é identificar se o sistema de avaliação de desempenho permitem a integração das variáveis que compõem o modelo, demonstrando de forma holística o desempenho da organização. 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. Inicialmente, os modelos de avaliação do desempenho do PB que realizam a integração dos indicadores é verificada em apenas 5 estudos. Deste modo, os dados mostram que em 17 estudos de caso não é percebida a integração dos indicadores para demonstração do resultado das entidades públicas e seus serviços prestados. Os aspectos relativos à apresentação dos resultados do desempenho podem ser verificados em 5 estudos, de forma global, e em 3 de forma sistêmica. Ainda, apenas 5 estudos consideram a participação dos decisores no processo de integração dos indicadores. Com base nos resultados da análise dessa lente é possível constatar a falta de informações globais que possibilitam a construção do conhecimento dos gestores e o aperfeiçoamento do desempenho das entidades avaliadas (VALMORBIDA; ENSSLIN, 2016). Nesse sentido, é recomendada a proposta de modelos de avaliação de desempenho que efetivamente apresentem escalas métricas 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 das entidades. 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 (n=13) ou apresentando os pontos fortes e fracos da organização (n=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. Por outro lado, a maioria dos estudos do PB não apresenta modelos onde seja identificada qualquer ação para o aperfeiçoamento das organizações. Em apenas 3 estudos são verificadas ações gerais de aperfeiçoamento, enquanto outros 2 estudos são mais enfáticos e apresentam sugestões para melhorar o seu desempenho.

4.3 Oportunidades de pesquisa

Os resultados relatados, operacionalizadas pelo *ProKnow-C*, com base em um fragmento da literatura sobre a avaliação de desempenho de custos no setor público, permitiu ressaltar oportunidades para futuras pesquisas, a partir da identificação de lacunas, tanto em relação aos pesquisadores, quanto em relação aos decisores e lideranças. Como enfatizado por Mohr (2016), os líderes tem papel fundamental nesse processo e deles depende o sucesso da avaliação de desempenho. O Quadro 1 apresenta os desafios identificados.

Quadro 1 – Oportunidades de pesquisas para avaliação de desempenho de custos no setor público

Lente de análise	Desafios aos pesquisadores	Desafios aos gestores/decisores/lideranças
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 com indicadores 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 as referências.
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> 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)

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 a partir do contexto físico e seus decisores, bem como a definição de indicadores que apliquem escalas que possibilitem identificar a situação do desempenho da entidade e que viabilizem ações de gestão para o aperfeiçoamento. Ainda, aos gestores públicos, 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 à tomada de decisão.

5 Considerações finais

A busca pela eficiência e qualidade nos serviços prestados pelos municípios passa pelo controle dos gastos e adoção de ferramentas de medição de desempenho de 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 este estudo visando contribuir com pesquisadores e decisores, no tocante a 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 possibilita a seleção de um PB composto de 24 artigos, sendo realizada a análise bibliométrica e sistêmica.

A análise bibliométrica básica não evidenciou um autor ou periódico com número expressivo de artigos no PB, destacando-se Zachary T. Mohr (EUA) e Patrícia S. Varella (BRASIL) dentre os autores com 2 artigos, cada, enquanto o periódico *Public Administration Review* (PAR) apresenta 1 artigo no PB e outros 2 referenciados. Ressaltam-se os estudos de medição de desempenho de serviços específicos, como na área da saúde (46%), com uso da análise envoltória de dados (DEA) para medir a eficiência (25%), realizados em diferentes países, com destaque para os EUA. Ressalta-se que há espaço para mais pesquisas que realizem a mensuração do desempenho no conjunto dos serviços públicos e atividades de gestão. Os artigos evidenciam na análise bibliométrica avançada os sistemas de mensuração de desempenho, onde a identificação das variáveis a serem medidas, o design e a estrutura dos modelos são destacados. Estudos que relatam processos de implantação e uso de sistemas de gestão do desempenho são necessários no setor público.

A análise sistêmica foi realizada com base na definição de avaliação de desempenho de Ensslin, Ensslin e Dutra (2013) sob seis lentes, sendo destacada a inexistência de modelos construtivistas e específicos à entidade avaliada, reconhecendo os limites dos decisores, seus valores, perspectivas e preferência, permitindo a integração dos indicadores para diagnosticar a performance de maneira holística e voltados à gestão e ao aperfeiçoamento. Nesse sentido, para desenvolver conhecimento, o Quadro 1 apresenta lacunas percebidas a partir dessa análise e que ressaltam oportunidades aos pesquisadores e decisores, gestores públicos e lideranças.

Algumas limitações são percebidas no presente estudo: (i) a formação do PB restringiu-se aos artigos publicados em periódicos indexados nos bancos de dados disponibilizados no portal CAPES; (ii) as análises 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 de custos no setor público com a participação dos decisores, capaz de integrar os indicadores e permitir a gestão de custos no setor público.

Referências

- AL-SAMARRAI, S. Achieving education for all: how much does money matter? **Journal of international development**, v. 18, n. 2, p. 179-206, 2006.
- ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I. Activity based costing in healthcare: a UK case study. **Research in healthcare financial management**, v. 10, n. 1, p. 61, 2005.
- BALLANTINE, J.; BRIGNALL, S.; MODELL, S. Performance measurement and management in public health services: a comparison of UK and Swedish practice. **Management Accounting Research**, v. 9, n. 1, p. 71-94, 1998.

- BESSTREMYANNAYA, G. Managerial performance and cost efficiency of Japanese local public hospitals: A latent class stochastic frontier model. **Health economics**, v. 20, n. S1, p. 19-34, 2011.
- BIAZZI, M. R. de; MUSCAT, A. R. N.; BIAZZI, J. L. de. Process improvement model in public undergraduate education institutions. **Gestão & Produção**, v. 18, n. 4, p. 869-880, 2011.
- BITITCI, U. GARENGO, P., DÖRFLER, V., NUDURUPATI, S. Performance measurement: challenges for tomorrow. **International Journal of Management Reviews**, v. 14, n. 3, p. 305-327, 2012.
- BROWN, K.; WATERHOUSE, J.; FLYNN, C. Change management practices: is a hybrid model a better alternative for public sector agencies? **International Journal of Public Sector Management**, v. 16, n. 3, p. 230-241, 2003.
- CHAVES, L. C.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN S. R.; VALMORBIDA, S. M. I.; DA ROSA, F. S. Sistemas de apoio à decisão: mapeando a análise de conteúdo. **RECADM**, v.12, n.1, p.6-22, 2013.
- DA ROSA, F. S.; DA SILVA, L. C.; SOARES, S. V. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. **Contabilidade y Negocios**, v. 10, n. 19, p. 27, 2015.
- DENISON, D. V.; YAN, W.; ZHAO, Z. J. Is management performance a factor in municipal bond credit ratings? The case of Texas school districts. **Public Budgeting & Finance**, v. 27, n. 4, p. 86-98, 2007.
- DUTRA, A.; RIPOLL-FELIU, V. M.; FILLLOL, A. G.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. The construction of knowledge from the scientific literature about the theme seaport performance evaluation. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 64, n. 2, p. 243-269, 2015.
- EDWARD, A.; KUMAR, B.; KAKAR, F.; SALEHI, A. S.; BURNHAM, G.; PETERS, D. H. Configuring balanced scorecards for measuring health system performance: evidence from 5 years' evaluation in Afghanistan. **PLoS Med**, v. 8, n. 7, p. e1001066, 2011.
- EGGLI, Y.; HALFON, P., CHIKHI, M., & BANDI, T. Ambulatory healthcare information system: a conceptual framework. **Health Policy**, v. 78, n. 1, p. 26-38, 2006.
- ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; BACK, F.; LACERDA, R. T. de O. Improved decision aiding in human resource management: a case using constructivist multi-criteria decision aiding. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 62, n. 7, p. 735-757, 2013.
- EVANS, P.; BELLAMY, S. Performance evaluation in the Australian public sector: The role of management and cost accounting control systems. **International Journal of Public Sector Management**, v. 8, n. 6, p. 30-38, 1995.
- FETTER, R. B.; THOMPSON, J. D.; MILLS, R. E. A system for cost and reimbursement control in hospitals. **The Yale journal of biology and medicine**, v. 49, n. 2, p. 123, 1976.
- FRANCO-SANTOS, M.; KENNERLEY, M.; MICHELI, P.; MARTINEZ, V.; MASON, S.; MARR, B.; NEELY, A. Towards a definition of a business performance measurement system. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 27, n. 8, p. 784-801, 2007.

GROOT, T.; BUDDING, T. The influence of new public management practices on product costing and service pricing decisions in Dutch municipalities. **Financial Accountability & Management**, v. 20, n. 4, p. 421-443, 2004.

HAUBRICH, D.; MCLEAN, I. Evaluating the performance of local government: a comparison of the assessment regimes in England, Scotland and Wales. **Policy studies**, v. 27, n. 4, p. 271-293, 2006.

KAPLAN, R. S. Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. In: **Readings in accounting for management control**. Springer US, 1983. p. 284-306.

KLASE, K. A. 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**, p. 1087724X14531103, 2014.

KLAZINGA, N.; FISCHER, C.; TEN ASBROEK, A. Health services research related to performance indicators and benchmarking in Europe. **Journal of Health Services Research & Policy**, v. 16, n. suppl 2, p. 38-47, 2011.

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

MARTINEZ, A. L.; ALVES FILHO, E. M. Requisitos Funcionais de um Sistema de Informações para Gestão de Custos no Setor Público. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 10, n. 2, 2011.

MATEI, A. performance of the public expenditure management at local level in Romania. **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, v. 4, n. 23, p. 59-73, 2008.

MELNYK, S. A.; BITITCI, U.; PLATTS, K.; TOBIAS, J.; ANDERSEN, B. Is performance measurement and management fit for the future? **Management Accounting Research**, v. 25, n. 2, p. 173-186, 2014.

MOHR, Z. T. An Analysis of the Purposes of Cost Accounting in Large US Cities. **Public Budgeting & Finance**, v. 35, n. 1, p. 95-115, 2015.

MOHR, Z. T. Performance Measurement and Cost Accounting: Are They Complementary or Competing Systems of Control? **Public Administration Review**, 2015.

NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. Performance measurement system design: a literature review and research agenda. **International journal of operations & production management**, v. 15, n. 4, p. 80-116, 1995.

NEELY, A.; AUSTIN, R. Measuring performance: The operations perspective. **Business performance measurement: Theory and practice**, p. 41-50, 2002.

NUDURUPATI, S. S.; BITITCI, U. S.; KUMAR, V.; CHAN, F. T. State of the art literature review on performance measurement. **Computers & Industrial Engineering**, v. 60, n. 2, p. 279-290, 2011.

PETTAS, N.; GIANNIKOS, I. Evaluating the delivery performance of public spending programs from an efficiency perspective. **Evaluation and program planning**, v. 45, p. 140-150, 2014.

REVELLI, F. Spend more, get more? An inquiry into English local government performance. **Oxford Economic Papers**, v. 62, n. 1, p. 185-207, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo, Atlas, 1999.

SANTOS, L. M.; GONÇALVES, M. A.; FERREIRA, M. A. M. Performance evaluation of expenditure in primary care: the case of Brazil's southeastern cities. **Organizações & Sociedade**, v. 21, n. 70, p. 467-487, 2014.

SILVA, R. V.; ENSSLIN, S. R.; RIPOLL-FELIU, V. M.; SOLER, C. C. E-government and public accounting information: bibliometric and systemic Analysis. **International Research Journal of Finance and Economics**, v. 1, n. 122, p. 76-91, 2014.

VALMORBIDA, S. M. I.; ENSSLIN, L. Construção de conhecimento sobre avaliação de desempenho para gestão organizacional: uma investigação nas pesquisas científicas internacionais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 28, p. 123-148, 2016.

VARELA, P. S.; MARTINS, G. de A.; FÁVERO, L. P. L. Desempenho dos municípios paulistas: uma avaliação de eficiência da atenção básica à saúde. **Revista de Administração**, v. 47, n. 4, p. 624-637, 2012.

VARELA, P. S.; PACHECO, R. S. V. M. Federalismo e Gastos em Saúde: competição e cooperação nos municípios da Região Metropolitana de São Paulo. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 59, p. 116, 2012.

WEIR, E.; D'ENTREMONT, N.; STALKER, S.; KURJI, K.; ROBINSON, V. Applying the balanced scorecard to local public health performance measurement: deliberations and decisions. **BMC public health**, v. 9, n. 1, p. 127, 2009.