

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

Cristiano Sausen Soares

**INTERAÇÃO DOS RECURSOS ESTRATÉGICOS E USO DO
SISTEMA DE CUSTOS E SEUS REFLEXOS NA QUALIDADE
DA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

Florianópolis
2019

Cristiano Sausen Soares

**INTERAÇÃO DOS RECURSOS ESTRATÉGICOS E USO DO
SISTEMA DE CUSTOS E SEUS REFLEXOS NA QUALIDADE
DA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Contabilidade.

Orientadora: Prof^a. Fabricia Silva da Rosa, Dr.

Florianópolis
2019

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Soares, Cristiano Sausen. Interação dos recursos estratégicos e uso do sistema de custos e seus reflexos na qualidade da gestão pública municipal / Cristiano Sausen Soares; orientadora, Fabricia Silva da Rosa, 2019. 244 p.

Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Socioeconômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2019.

Inclui referências.

1. Contabilidade. 2. *Resource-based View*. 3. Recursos estratégicos. 4. Setor público. 5. Sistema de custos. I. Rosa, Fabricia Silva da. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

Cristiano Sausen Soares

**INTERAÇÃO DOS RECURSOS ESTRATÉGICOS E USO DO
SISTEMA DE CUSTOS E SEUS REFLEXOS NA QUALIDADE
DA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

Esta Tese foi julgada adequada para a obtenção do título de **Doutor em Contabilidade**, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Prof^ª. Ilse Maria Beuren, Dr^ª.
Coordenadora do PPGC

Banca Examinadora:

Presidente (Orientador): Prof^ª. Fabricia Silva da Rosa, Dr^ª.
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Membro: Prof^ª. Ilse Maria Beuren, Dr^ª.
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Membro: Prof. Alexandre Marino Costa, Dr.
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Membro: Prof^ª. Márcia Zanievicz da Silva, Dr^ª.
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)
Universidade Regional de Blumenau (FURB)

Membro: Prof. André Carlos Busanelli de Aquino, Dr.
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade (PPGCC)
Universidade de São Paulo (FEA/USP)

Florianópolis, 2019

In Memoriam de **Carlos Airton Rodrigues Soares...** Minha conquista também é tua pai!

AGRADECIMENTOS

Ao concluir uma importante etapa da vida profissional e acadêmica, como um doutorado, é necessário realizar um exercício de reflexão e avaliar a trajetória percorrida. Olhar para trás e reconhecer falhas e oportunidades de crescimento, assim como valorizar as difíceis conquistas, requer o entendimento de que não se faz nada sozinho. Por esse motivo, é chegada a hora de agradecer àqueles que contribuíram para essa realização:

Agradecer à família, aos meus irmãos, sobrinhas e, em especial, à minha mãe, por rezar e zelar por mim. Ainda, agradecer ao Everaldo, companheiro e incentivador, e ao Enzzo, pelo apoio, paciência e compreensão necessários para essa fase. Obrigado por não me deixarem desistir e, principalmente, pela colaboração efetiva, acreditando no possível e no fazer certo.

Agradecer à professora e orientadora, Dra. Fabricia Silva da Rosa por sua confiança, seus direcionamentos e contribuições para a conclusão do estudo. Sou muito grato por toda troca e aprendizado proporcionado. Acredito que és a pura expressão do poder transformador do professor. MUITÍSSIMO OBRIGADO.

Agradecer à Coordenadora e Professora Dra. Ilse Maria Beuren por sua dedicação à pesquisa e pelo profissionalismo com que suas aulas acontecem. A admiração e o respeito deste aluno pela professora só aumentam a cada dia. Muito obrigado.

Agradecer aos professores do PPGC/UFSC, em especial àqueles que eu tive o privilégio de encontrar em sala de aula e ter como professor. Nominalmente, agradeço a Prof. Dra. Sandra Rolim Ensslin, pelos desafios propostos, pelas brilhantes aulas e pela iluminação que nos provocava, sempre com muita atenção e disposta a ajudar.

Agradecer aos membros da banca pelas importantes contribuições para o desenvolvimento e melhora da qualidade da pesquisa.

Agradecer aos colegas da turma de Doutorado PPGC/UFSC/2016, pela parceria, pelas vivências compartilhadas e pelo momento presente. Certamente, as relações construídas ficarão eternizadas, tais como o colega Vinícius, que dividiu comigo eventos, pesquisa e pensão. Agradecimento especial à Edicreia, que fez vezes de coorientadora, discutindo escolhas, dividindo chimarrão, lanches e inquietações. És uma profissional incrível e tenho certeza que será uma professora de sucesso.

Agradecer aos gestores e servidores da Prefeitura Municipal de Santa Maria, pela torcida e colaboração com a pesquisa, entendendo os objetivos e permitindo sua realização. Agradecer aos colegas de trabalho, professores e alunos a Universidade Franciscana, pelo apoio.

Agradecer aos amigos Luciane, Liane e Evandro, por ouvirem minhas lamúrias e explicações teóricas e, mesmo assim, continuarem sendo meus amigos.

E por fim, agradecer a Deus, pela saúde, pelo dom do trabalho e por me fazer sonhador. Ao universo, por permitir que um sonho seja realizado. Ao futuro, pelas oportunidades que virão.

RESUMO

O objetivo do estudo foi analisar como a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos se reflete na qualidade da gestão pública no contexto da administração direta municipal. Para tanto, foi realizada uma pesquisa qualitativa, exploratória e descritiva, por meio de estudo de caso no município de Santa Maria/RS, cuja coleta de dados se deu por meio de entrevistas com os agentes públicos, gestores estratégicos e táticos, além de observações e documentos. Conforme a literatura, o emprego da *Resource-based View* (RBV) pode auxiliar na compreensão do desempenho de organizações em ambientes complexos, como é o caso do setor público, viabilizando a identificação dos recursos necessários à execução das suas finalidades. Como principais resultados, ressaltam-se a necessidade e escassez dos recursos financeiros e o reconhecimento dos recursos humanos e organizacionais como estratégicos, emergindo o recurso político como contribuição à teoria. Para essa identificação, os critérios valor, raridade, inimitabilidade e organização (VRIO) carecem de adaptações, tendo em vista que a geração da vantagem competitiva se dá em relação aos entes da mesma esfera governamental. Quanto ao uso do sistema de custos, destaca-se a necessidade de ferramentas tecnológicas para o suporte à informação, promovendo a cultura do seu uso como apoio a decisão. Admite-se que a apuração de custos por centros de custos não permite decisões estratégicas, sendo necessária a informação de custos por serviços. Na qualidade, evidencia-se a satisfação dos usuários dos serviços públicos ao considerar ações voltadas ao aspecto humano (qualidade de vida), econômico (geração de emprego e renda) e social (infraestrutura). Ainda, a qualidade é percebida a partir de elementos comparativos e conformidade às normas, emergindo o fator relativo à economicidade. Conclui-se que a interação dos recursos estratégicos com o uso do sistema de custos ocorre por meio do planejamento governamental e da capacidade dos gestores de conduzir a execução das atividades ao alcance dos objetivos, resultando em maior qualidade da gestão, eficiência, economicidade, racionalização dos recursos e satisfação dos usuários. Para estudos futuros, recomenda-se a continuidade da pesquisa, utilizando tais variáveis na avaliação do desempenho e mensuração da qualidade da gestão pública.

Palavras-chave: Recursos estratégicos. *Resource-based View*. Setor público. Sistema de custos.

ABSTRACT

The objective of the study was to analyze how the interaction of strategic resources and the use of the cost system is reflected in the quality of public management in the context of municipal direct administration. For that, a qualitative, exploratory and descriptive study was carried out by means of a case study in the municipality of Santa Maria/RS, whose data collection took place through interviews with public agents, strategic and tactical managers, as well as observations and documents. According to the literature, the use of Resource-based View (RBV) can help in the understanding of the performance of organizations in complex environments, as in the case of the public sector, making possible the identification of the necessary resources to carry out its purposes. The main results highlight the need and scarcity of financial resources and the recognition of human and organizational resources as strategic, with the emergence of political resources as a contribution to the theory. For this identification, the criteria value, rarity, inimitability and organization (VRIO) need adaptations, considering that the generation of the competitive advantage occurs in relation to the entities of the same governmental sphere. As for the use of the cost system, the need for technological tools to support information is highlighted, promoting the culture of its use as a decision support. It is assumed that the calculation of costs by cost centers does not allow strategic decisions, and the information of costs per services is necessary. In the quality, it is evident the satisfaction of the users of the public services when considering actions focused on the human aspect (quality of life), economic (generation of employment and income) and social (infrastructure). Still, quality is perceived from comparative elements and conformity to standards, and another factor regarding economicity emerges. It is concluded that the interaction of strategic resources with the use of the cost system occurs through the governmental planning and the capacity of the managers to conduct the execution of the activities to reach the objectives, resulting in a higher quality of management, efficiency, economics, rationalization resources and user satisfaction. For future studies, it is recommended the continuity of the research using these variables in the evaluation of the performance and measurement of the quality of public management.

Keywords: Strategic resources. Resource-based View. Public sector. Cost system.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Trajetória epistemológica da RBV	50
Figura 2 – Modelo teórico da Tese	52
Figura 3 – Características, funções e processos do sistema de custos	73
Figura 4 – Evolução do sistema de custos na perspectiva dos setores	74
Figura 5 – Posicionamento teórico do estudo	89
Figura 6 – Estrutura orgânica da Prefeitura de Santa Maria	114
Figura 7 – Referências diretas dos membros do NGE aos Superintendentes	117
Figura 8 – Triangulação das fontes de dados	119
Figura 9 – Etapas da pesquisa	126
Figura 10 – Nuvem de palavras geral	133
Figura 11 – Nuvem de palavras – Recursos estratégicos	134
Figura 12 – Nuvem de palavras – Uso do sistema de custos	160
Figura 13 – Relatório do SICSM	168
Figura 14 – Fases do uso do sistema de custos na gestão pública	175
Figura 15 – Nuvem de palavras – Qualidade da gestão pública	178
Figura 16 – Interação dos recursos estratégicos e uso do sistema de custos na gestão pública	197

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estudos anteriores com a RBV no setor público	61
Quadro 2 – Recursos estratégicos nos estudos do Setor Público	63
Quadro 3 – Critérios para percepção da qualidade.....	80
Quadro 4 – Estudos sobre qualidade da gestão pública.....	84
Quadro 5 – Delineamento da pesquisa.....	96
Quadro 6 – Recursos estratégicos	100
Quadro 7 – Uso do sistema de custos.....	102
Quadro 8 – Qualidade da gestão pública.....	104
Quadro 9 – Roteiro da entrevista.....	107
Quadro 10 – Caracterização das entrevistas.....	118
Quadro 11 – Participantes da pesquisa.....	130
Quadro 12 – Ênfase no recurso financeiro	135
Quadro 13 – Importância do recurso humano	136
Quadro 14 – Recursos geradores de vantagens competitivas.....	149
Quadro 15 – Recursos valiosos na gestão pública.....	152
Quadro 16 – Recursos raros na gestão pública.....	154
Quadro 17 – Recursos inimitáveis na gestão pública	156
Quadro 18 – Recursos explorados pela organização pública	157
Quadro 19 – Impacto da informação de custos na gestão pública.....	163
Quadro 20 – Utilidade da informação de custos para o cidadão	165
Quadro 21 – Avaliação do sistema de custos implantado	172
Quadro 22 – Avaliação da qualidade da gestão pública.....	179
Quadro 23 – Reflexos da interação na qualidade da gestão pública...	189

LISTA DE SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
CAPES	Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal do Ensino Superior
CBR	Contabilidade Baseada em Resultados
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
IES	Instituição de Ensino Superior
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público
NGE	Núcleo de Gestão Estratégica
NPM	<i>New Public Management</i>
NUPECON	Núcleo de Pesquisa em Controladoria
OI	Organização Industrial
PB	Portfólio Bibliográfico
PGM	Procuradoria Geral do Município
PNQ	Prêmio Nacional de Qualidade
PPA	Plano Plurianual
PPGC	Programa de Pós-graduação em Contabilidade
PQGP	Prêmio de Qualidade da Gestão Pública
RBV	<i>Resource-based View</i>
SCG	Sistema de Controle Gerencial
SCSP	Sistema de Custos do Setor Público
SIC	Sistema de Informação de Custos
SMU	Secretaria de Mobilidade Urbana
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
VBR	Visão Baseada em Recursos

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	23
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	27
1.2	OBJETIVOS	35
1.2.1	Objetivo geral.....	35
1.2.2	Objetivos específicos	35
1.3	A TESE.....	35
1.4	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	37
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	39
2	BASE TEÓRICA	41
2.1	TRAJETÓRIA EPISTEMOLÓGICA DA TEORIA <i>RESOURCE-BASED VIEW</i> - RBV	41
2.1.1	Antecedentes da Teoria <i>Resource-Based View</i>.....	41
2.1.2	<i>Resource-based View</i> - RBV.....	47
2.2	REVISÃO DA LITERATURA	51
2.2.1	Elementos da <i>Resource-based View</i> - RBV.....	52
2.2.1.1	Recursos Estratégicos	54
2.2.1.2	RBV no setor público	58
2.2.1.3	Pesquisas anteriores	60
2.2.2	Sistema de custos.....	65
2.2.2.1	Uso do sistema de custos	67
2.2.2.2	Sistema de custos no setor público	68
2.2.2.3	Pesquisas anteriores	71
2.2.3	Gestão pública.....	75
2.2.3.1	Qualidade da Gestão Pública	79
2.2.3.2	<i>New Public Management</i> – NPM	82
2.2.3.3	Pesquisas anteriores	83
2.3	POSICIONAMENTO TEÓRICO.....	87
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	91
3.1	POSICIONAMENTO EPISTEMOLÓGICO	91
3.2	DELINEAMENTO DA PESQUISA	94
3.3	PROPOSIÇÕES DA PESQUISA	96
3.4	CONSTRUTOS DA PESQUISA	99
3.5	INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	106
3.6	OBJETO DE ESTUDO E UNIDADES DE ANÁLISE	109
3.6.1	Preparação do caso.....	109
3.6.2	Objeto do estudo	111
3.6.3	Sujeitos da pesquisa.....	116
3.7	PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS	119

3.7.1	Entrevistas.....	120
3.7.2	Documentos	121
3.7.3	Observação	122
3.8	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS	124
3.9	ETAPAS DA PESQUISA	126
3.10	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	127
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	129
4.1	CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO	129
4.2	CARACTERIZAÇÃO DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA	130
4.3	ANÁLISE GERAL DAS ENTREVISTAS E DOCUMENTOS.....	132
4.3.1	Recursos estratégicos.....	134
4.3.1.1	Plano de Governo	139
4.3.1.2	Plano Plurianual – PPA	142
4.3.1.3	Planejamento estratégico	145
4.3.1.4	Vantagem competitiva	147
4.3.1.5	Modelo VRIO	151
4.3.2	Uso do sistema de custos.....	159
4.3.2.1	Utilidade da informação de custos na gestão pública	161
4.3.2.2	Sistema de Informação de Custos de Santa Maria – SICSM....	167
4.3.3	Qualidade da gestão pública	178
4.3.3.1	Avaliação da qualidade na gestão pública	178
4.3.3.2	Interações dos recursos estratégicos e sistema de custos	187
4.4	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	192
4.5	ANÁLISE DAS PROPOSIÇÕES DA PESQUISA	198
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	205
5.1	CONCLUSÕES	205
5.2	RECOMENDAÇÕES.....	211
	REFERÊNCIAS	213
	APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO	239
	APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE).....	240
	ANEXO A – AUTORIZAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DO ESTUDO – PREFEITURA DE SANTA MARIA.....	244

1 INTRODUÇÃO

O setor público desempenha importantes funções na sociedade, oferecendo bens e serviços com a finalidade de oportunizar bem-estar social aos cidadãos (GIAMBIAGI; ALEM, 2008; BRESSER-PEREIRA, 2009; ANDRADE, 2012). Ao executar essas funções, as entidades públicas da administração direta devem realizar o controle dos recursos necessários às atividades, em conformidade com os aspectos legais, além de considerar os objetivos traçados no planejamento das ações de governo, tendo como foco a qualidade da gestão pública (ALENCAR; FONSECA, 2016; SOWA; LU, 2017).

A administração pública direta, especialmente aquela exercida na esfera municipal, executa serviços públicos que impactam na vida dos cidadãos, sendo reivindicados diferentes recursos para esse fim. Nesse contexto, os recursos financeiros, geralmente arrecadados na forma de tributos, são apontados como fundamentais à execução desses serviços e considerados como fatores determinantes para o bom desempenho (CARMELI, 2002; RIDDER; BRUNS; SPIER 2005).

Além dos recursos financeiros, outros recursos são utilizados para o alcance dos objetivos das organizações, sejam elas públicas ou privadas. Estes recursos podem ser classificados como tangíveis ou intangíveis (WERNERFELT, 1984); além da categorização como recursos humanos (GRANT, 1991; NYBERG et al., 2014), físicos (BARNEY, 1991; GRANT, 1991; AMIT; SCHOEMAKER, 1993), organizacionais (BARNEY, 1991; GRANT, 1991; BARNEY; HESTERLY, 2007), tecnológicos e reputacionais (GRANT, 1991).

De forma complementar aos recursos, as capacidades e competências internas da organização também executam finalidades essenciais para o alcance dos resultados desejados (PRAHALAD, HAMEL, 1990; HENRI, 2006). Nesta direção, recursos, capacidades e competências são elementos organizacionais internos que devem ser considerados no processo de elaboração das estratégias de ações, auxiliando na composição do planejamento e fixação de objetivos, sendo reconhecidos como recursos estratégicos (BARNEY, 1991).

Os recursos estratégicos são aqueles elementos capazes de desenvolver vantagens competitivas e sua análise pode explicar as razões pelas quais o desempenho da organização é superior às demais no mesmo setor ou em comparação com ela mesma ao longo do tempo (GOHR et al., 2011). Esta análise pode ser abordada conforme diferentes perspectivas teóricas, tendo como base o ambiente interno ou externo. De forma mais específica, enfatiza-se a perspectiva interna, a partir da Visão

Baseada em Recurso – VBR (*Resource-based View – RBV*), também conhecida como Teoria Baseada em Recursos, a qual contribui como suporte teórico para análise e identificação de recursos estratégicos nas organizações (BARNEY, 1991).

A RBV se desenvolveu a partir dos estudos econômicos de Penrose (1959), cuja finalidade era explicar por que algumas empresas apresentavam desempenho superior em comparação às demais no segmento industrial, desenvolvendo-se os primeiros passos para sua fundamentação teórica. Mais tarde, Wernerfelt (1984) publica seu estudo intitulado *Resource-based View of the Firm*, em que nomina a teoria, além de aproximar as considerações econômicas de Penrose (1959) às bases conceituais estratégicas de Porter (1980). Neste estudo, Wernerfelt (1984) infere que os recursos internos de uma organização são os responsáveis pelo desenvolvimento de vantagens competitivas e explicam o seu desempenho.

À luz das considerações de Penrose (1959) e Wernerfelt (1984), Barney (1991) fundamenta a RBV sob a premissa de que os recursos são os principais determinantes do desempenho de uma organização e, com isto, define seus pressupostos, sendo por esta razão considerado um dos principais expoentes da teoria. Assim, para Barney (1991), recursos são todos os bens, capacidades, processos organizacionais, atributos da empresa, informações e conhecimentos controlados pela organização que permitem a concepção e implementação de estratégias que possam melhorar seu desempenho.

Com este entendimento, para que um recurso seja identificado como estratégico e que seja fonte de vantagem competitiva sustentável, Barney (1991) descreveu os critérios que embasam seus pressupostos: (i) ter valor à organização; (ii) ser raro; (iii) ser difícil de imitar; e, (iv) não ser facilmente substituível. Este último critério, no entanto, foi alterado em estudos posteriores para a capacidade da organização de explorar um determinado recurso (BARNEY; HERSTERLY, 2007).

Depreende-se que a RBV se desenvolveu a partir da perspectiva de estudos econômicos, cuja aplicação se volta para o campo da gestão estratégica, sendo largamente utilizada no contexto das organizações privadas (BARNEY, 1991; GRANT, 1991; PETERAF, 1993; TEECE; PISANO; SHUEN, 1997; BARNEY; HESTERLY, 2007). Contudo, seu uso também é indicado às organizações públicas, servindo como mecanismo de análise dos recursos internos para o alcance dos objetivos da gestão (MATTHEWS; SHULMAN, 2005), além de evidenciar a geração de valor no setor público (PEE, KANKANHALLI, 2016), que é o âmbito de aplicação do presente estudo.

Neste sentido, estudos realizados acerca dos recursos internos utilizados na prestação de serviços públicos salientam a importância dos recursos financeiros e enfatizam sua escassez (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005; LUQUE et al., 2008). Essa ênfase nos recursos financeiros e seus aspectos gerenciais podem ser percebidos por meio de ações que visam atenuar as dificuldades econômicas, auxiliando os governos locais no atendimento às demandas da sociedade, sendo citada a definição de regras gerais para transferências de recursos financeiros entre as diferentes esferas governamentais (SOARES; FLORES; CORONEL, 2014). No entanto, tais estudos revelam oportunidades de pesquisa em relação aos demais tipos de recursos (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005; MATTHEWS; SHULMAN, 2005).

Ao considerar períodos de crise econômica e financeira em que o parcelamento de salários dos servidores e a elevação dos indicadores de endividamentos são característicos, as demandas de mais serviços públicos aumentam as necessidades dos municípios por maiores recursos financeiros. Assim, cabe aos seus gestores o uso de sistemas de controle para elevar a receita, evitar desperdícios e zelar pela qualidade do gasto público (CAVALCANTE, 2014).

Dentre os sistemas de controle utilizados em uma organização, são identificados aqueles no âmbito gerencial (Sistemas de Controles Gerenciais – SCG), empregados nos diferentes contextos e constituídos por diversos outros, como por exemplo, o Sistema de Custos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Este, em especial, no tocante ao setor público, apresenta-se como um instrumento voltado ao atendimento das demandas internas por informações que auxiliem a gestão no processo de tomada de decisões, destacando-se a qualidade e a redução dos gastos, além de promover maior transparência às organizações públicas (LAPSLEY, WRIGHT, 2004; CARNEIRO et al., 2012; SUZART, 2012).

Desenvolvidos para atender ao processo produtivo industrial no setor privado, o sistema de custos passou a ser utilizado por empresas públicas e órgãos governamentais, contribuindo com a sua gestão, no contexto internacional (MOHR, 2015). No Brasil, o uso de sistema de custos pelas organizações do setor público é indicado nas principais normas de Finanças Públicas do país (Lei Federal nº 4320/1964; Constituição Federal de 1988; Lei Complementar nº 101/2000, dentre outras), além de normas internacionais que orientam sua utilização, porém tal uso ainda é um desafio para os entes públicos.

A necessidade de adoção de controles de custos no setor público também foi destacada nas principais reformas administrativas do Estado,

sobretudo na reforma que ocorreu em meados dos anos 1990 no Brasil, sob a influência do movimento, chamado *New Public Management* (NPM), surgido na década de 1980 em que se ressalta a implantação e o uso de ferramentas gerenciais nas organizações governamentais. Esse movimento, originário de países europeus, é considerado uma vertente teórica que inspira pesquisadores e gestores públicos, tendo em vista que seus propósitos orientam a reforma gerencial na administração pública, com a finalidade de enxugar a máquina pública e torná-la mais eficiente (BLONSKI, et al., 2017). Desta forma, dentre as contribuições da NPM, cita-se a adoção de práticas gerenciais na gestão do setor público, desenvolvidas inicialmente para o setor privado (BRESSER-PEREIRA, 2009).

A partir do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, foi editada a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBC TSP) nº 16.11, que trata da implantação do sistema de custos e se tornou obrigatória para todas as esferas governamentais (Federal, Estadual e Municipal) e poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário). Ao citar a referida norma, Suzart (2012) afirma que o Sistema de Custos do Setor Público (SCSP) tem por objetivo apoiar o processo decisório, mediante o fornecimento de informações aos usuários internos e externos, quanto à eficiência dos serviços públicos prestados, avaliação de desempenho, redução de gastos e auxílio no planejamento, orçamento e controle social, possibilitando melhorias nos processos internos e transparência na gestão pública.

Com a publicação da NBC TSP nº 16.11 no Brasil, diferentes estudos foram realizados acerca do tema, com destaque aos estudos de caso e investigações sobre as dificuldades de implantação, principalmente no âmbito da administração direta dos estados e municípios (CHING; SILVEIRA; FREIRE, 2011; ARAUJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; ROSA; SILVA; SOARES, 2015; LOVATO, et. al., 2016; SOARES; PARCIANELLO, 2018). Nesta linha, identificam-se estudos que tomam por base o trabalho de Machado e Holanda (2010), devido ao fato de apontar as diretrizes conceituais e o modelo teórico do desenho do sistema de custos proposto ao governo federal, denominado Sistema de Informações de Custos Brasil (SIC BRASIL).

Nesse contexto, a introdução de práticas de gestão do setor privado nas organizações públicas tem influenciado diferentes pesquisadores que passaram a avaliar o seu desempenho, tendo como foco a qualidade da gestão pública (PAES DE PAULA, 2005). Contudo, uma das principais questões que norteia tais pesquisas refere-se ao problema de como analisar a qualidade nesse tipo de organização, considerando

seus aspectos complexos e os poucos elementos objetivos que permitem medidas específicas (NOVAES; LASSO; MAINARDES, 2015; ALENCAR; FONSECA, 2016).

Em decorrência dos aspectos subjetivos, os estudos que se dedicam a investigar a qualidade da gestão pública necessitam da percepção dos atores envolvidos, considerando a perspectiva dos usuários dos serviços públicos (com ênfase na sua satisfação), a partir do ambiente externo, ou sob a perspectiva dos agentes públicos (gestores ou servidores públicos), com base na análise do ambiente interno (SOWA; LU, 2017).

Assim, face ao contexto evidenciado, identifica-se como lacuna de pesquisa a necessidade de maior compreensão da interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos no setor público, no contexto da administração direta municipal, com base em uma perspectiva de abordagem interna, bem como seus possíveis reflexos na qualidade da gestão pública.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A RBV e a geração de vantagens competitivas são amplamente abordadas no contexto estratégico e utilizadas para explicar os diferentes desempenhos das organizações no setor privado (HENRI, 2006), tendo sua utilização sugerida às organizações públicas (MATTHEWS; SHULMAN, 2005). No entanto, para que essa utilização seja possível, se faz necessária uma abordagem estratégica com relação à composição do cenário de análise, além de considerar os recursos internos como elementos que afetam o desempenho das entidades públicas (SZYMANIEC-MLICKA, 2014). Nesse sentido, uma discussão pertinente se refere ao conceito de vantagem competitiva nas organizações públicas, pois representa um dos elementos centrais da RBV.

O setor público possui recursos distintos em termos de uma compreensão abrangente dos problemas multidimensionais, cuja proximidade dos cidadãos e empresas privadas com os governantes municipais facilita a implementação de soluções participativas e o planejamento estratégico nas ações de governo (BARRUTIA; ECHEBARRÍA, 2015). Contudo, essa característica não é verificada nos níveis de governos mais elevados, visto que é nos municípios que os cidadãos residem e demandam maior quantidade de serviços públicos (PAES DE PAULA, 2010).

Barrutia e Echebarría (2015) argumentam que os municípios apresentam recursos essenciais e capacidades distintivas que os tornam

particularmente adequados para definição e implementação de práticas que melhorem seu desempenho frente aos demais, sendo necessário reconhecê-los e geri-los em busca da eficiência. Assim, a atração de investimentos e a busca por novos recursos financeiros (como fontes de financiamentos) e humanos (como servidores qualificados) podem ser resultado das vantagens competitivas do ente público. Este entendimento é defendido por pesquisadores da área de sustentabilidade, com base na RBV (BARRUTIA; ECHEBARRIA, 2015), entretanto, a noção de vantagem competitiva não é observada nos estudos com uma abordagem gerencial, como sugerido por Matthews e Shulman (2005) novas pesquisas para avançar na compreensão das maneiras pelas quais os gestores buscam alcançar os objetivos associados ao bem público.

Deste modo, ao admitir que recursos, capacidades e competências evidenciam a necessidade de considerar diferentes elementos constitutivos como geradores de vantagens competitivas, no contexto do setor público, tais como a criação de conhecimento organizacional, o estabelecimento de uma ética cooperativa e a implementação de rotinas organizacionais, podem ser úteis para o enfrentamento das pressões no setor público (MATTHEWS; SHULMAN, 2005).

Nesse sentido, Porter (1981) defende que uma estratégia adotada pelas organizações para desenvolver e sustentar uma vantagem competitiva é a diferenciação frente aos seus concorrentes. Nesta concepção, uma organização ao definir uma estratégia de ação deve mapear o ambiente e considerar as oportunidades e ameaças, sobretudo com relação aos seus principais competidores (PORTER, 1990). A partir dessa análise, volta-se ao ambiente interno para diagnosticar suas forças e necessidades de neutralização das ameaças, apresentando-as por meio dos atributos valor, raridade, dificuldade de imitação e capacidade organizacional de explorá-lo como recursos estratégicos, visando identificá-los como geradores de vantagens competitivas sustentáveis para o alcance dos objetivos da gestão.

Os estudos realizados sob a perspectiva da *Resource-based View* (RBV) baseiam-se na premissa de que os recursos internos de uma organização podem explicar seu desempenho (BARNEY, 1991). Assim, a geração de vantagens competitivas é oriunda das formas como esses recursos são agrupados, explorados e interagem com os demais, sendo salientado que cada organização apresenta formas distintas de combinar tais recursos (ROSÁRIO; BARBOSA, 2002; SERRA et al., 2008). De acordo com esses aspectos, podem ser identificados estudos com base na RBV realizados no contexto das organizações públicas.

Ridder, Bruns e Spier (2005) investigaram seis municípios alemães que enfrentavam dificuldades devido à falta de eficiência e pressões financeiras. Com o auxílio da RBV, vários processos organizacionais foram revisados e as modificações advindas da implantação da contabilidade por competência e do orçamento baseado em resultados foram realizadas nos sistemas contábeis. Os resultados evidenciaram que a adaptação idiossincrática dos novos padrões contábeis possibilitou o alcance de uma diversidade de resultados e melhores desempenhos nos municípios analisados.

Sob a lente da RBV, Bryson, Ackermann e Eden (2007) apontam que as competências distintivas identificadas no setor privado também influenciam a gestão estratégica no setor público, estando diretamente relacionadas ao cumprimento dos objetivos organizacionais. Assim, enquanto as análises realizadas nas organizações do setor privado se concentram nas capacidades e pontos fortes para ressaltar oportunidades e neutralizar ameaças, no setor público sua ênfase deve ser a exploração das potencialidades para o alcance dos objetivos da gestão. Desta forma, os autores evidenciam como lacuna de pesquisa a investigação da falta de habilidade das organizações públicas em identificar recursos e competências no desenvolvimento de instrumentos de análise dos recursos internos, voltados às necessidades da gestão (BRYSON; ACKERMANN; EDEN, 2007).

Ainda, sob a perspectiva das pesquisas que exploram a RBV no setor público, Bianchi (2010) menciona os resultados produzidos nas entidades governamentais a partir da identificação de recursos estratégicos. A pesquisa é contextualizada a partir da análise dos benefícios gerados e que justificam uma abordagem adaptada à modelagem dinâmica para melhorar o desempenho organizacional e promover a responsabilização dos agentes públicos, sendo evidenciada como oportunidade de pesquisa a necessidade de adoção de uma visão orientada aos resultados e de sistemas de avaliação do desempenho nessas organizações (BIANCHI, 2010).

Pee e Kankanhalli (2016) examinaram como os investimentos específicos em gestão do conhecimento interagem com os recursos organizacionais e influenciam o desenvolvimento dessa capacidade no setor público. Para os autores, a capacidade de gestão do conhecimento é o agregado, aditivo e formativo das habilidades de uma organização na captura, compartilhamento, aplicação e criação de conhecimento. Os autores tomaram por base o entendimento de Barney (1991), que considera como recursos organizacionais o planejamento formal e informal, os sistemas de controle, a coordenação de sistemas e o

relacionamento de diferentes grupos com a organização, e dela com o ambiente.

De maneira geral, na investigação dos recursos estratégicos em organizações complexas, seguindo a concepção de Barney (1991), Henri (2006) defende o uso de Sistemas de Controles Gerenciais (SCG) para atuar como antecedente das competências necessárias ao desenvolvimento de estratégias. Assim, os SCG apresentam a função de fornecer informações úteis à tomada de decisão, planejamento, monitoramento das atividades organizacionais e no comportamento da organização para o cumprimento dos seus objetivos (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Nesta linha, Bjornenak (2000) entende que as organizações públicas apresentam características complexas, sendo necessária a adoção de SCG que auxiliem os gestores no processo decisório.

Simons (1990) explica que os SCG são os sistemas e procedimentos formalizados que utilizam a informação para manter ou alterar atividades organizacionais, tais como planejamento, orçamento, análise de ambiente, alocações de recursos e avaliação de desempenho. No entanto, Auzair e Langfield-Smith (2005) defendem que o efetivo uso de um sistema de controle gerencial pode adotar ações mais burocráticas, que incluem controles formais, restritos e impessoais, ou ações menos burocráticas, que utilizam controles informais, flexíveis e interpessoais.

Ao analisar estudos acerca do uso dos SCG, sob a perspectiva da RBV, são identificadas pesquisas em organizações do setor privado (KOBBER; PAUL, 2007). Por outro lado, observa-se sua inexistência no contexto do setor público. A título de ilustração da investigação do uso dos SCG em organizações privadas, especificamente do sistema de custos, destaca-se a pesquisa de Kober e Paul (2007) realizada por meio de um estudo longitudinal em uma empresa na Austrália em que se observa o incremento de resultados a partir do uso interativo do sistema de custos, contribuindo positivamente com o processo de mudança estratégica.

Assim como nas organizações privadas, a informação de custos também deve ser considerada no setor público, consolidando-se como um tipo de recurso estratégico voltado à criação de valor e qualidade à gestão (CAVALLUZZO; ITTNER, 2004). No contexto internacional, diferentes estudos defendem a adoção de práticas da contabilidade gerencial no setor público, desenvolvidas inicialmente para o setor privado, dentre elas o sistema de custos (GEIGER; ITTNER, 1996; LAPSLEY; WRIGHT, 2004; MOHR, 2015).

Os estudos identificados acerca do tema apresentam diferentes abordagens teóricas, tais como, a Teoria da Contingência, que considera a percepção dos decisores sobre a utilidade da informação de custos (GUPTA; DIRSMITH; FOGARTY, 1994) e a Teoria Institucional, que visa legitimar as práticas de gestão frente aos diferentes grupos de interesses das organizações (GEIGER; ITTNER, 1996). Tais estudos, entretanto, não se preocupam em analisar as interações entre os recursos estratégicos e os possíveis resultados no desempenho das organizações públicas, a partir da adoção de práticas gerenciais.

A investigação sobre o sistema de custos, com propósitos estratégicos e voltados aos recursos necessários para o alcance dos objetivos organizacionais não estão amparados na teoria institucional ou na teoria contingencial, e sim na visão baseada em recursos. Assim, a RBV pode ser utilizada no contexto gerencial dos entes públicos para revelar possíveis interações e auxiliar na identificação dos recursos estratégicos. Portanto, a RBV vem se mostrando como teria que contribuir para resoluções nessa problemática.

Em se tratando de estudos relacionados ao SCSP, identifica-se o crescente interesse de pesquisadores brasileiros nas últimas décadas (SOARES; PARCIANELLO, 2018; LOVATO, et al., 2016; ROSA; SILVA; SOARES, 2015; SANTANA; CORREA, 2015; SUZART, 2012; MACHADO; HOLANDA, 2010; ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009; LUQUE, et al., 2008; ALONSO, 1999).

Ao analisar tais estudos, verifica-se que antes da publicação da NBCTSP nº 16.11, são identificadas pesquisas empíricas, cujas abordagens metodológicas apoiam-se, geralmente, em estudos de caso sem sustentação de uma base teórica, pouco considerando resultados de estudos anteriores (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011). Entretanto, tais características mantiveram-se nos estudos que se seguiram, avançando timidamente na discussão sobre o efetivo uso da informação de custos pela gestão pública, como observado nos trabalhos de Suzart (2012), Santana e Correa (2015), Rosa, Silva e Soares (2015).

Vale salientar que as pesquisas sobre custos no setor público em âmbito nacional, até a adoção da NBCTSP nº 16.11, discutiam questões gerais, como os métodos de custeio indicados às organizações públicas (ALONSO, 1999; ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009), identificando-se a ênfase no método de custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing – ABC*). Após os primeiros arranjos em direção ao processo de convergência às normas internacionais, os estudos passaram a se concentrar nas diretrizes conceituais e nos aspectos relativos ao desenho do sistema, sobretudo considerando o modelo de sistema de custos

adotado no âmbito do governo federal (MACHADO; HOLANDA, 2010; CARNEIRO, et al., 2012; SUZART, 2012; BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013). Ainda, algumas pesquisas foram conduzidas por meio de estudos de caso, citando-se como exemplo o estudo realizado na Marinha do Brasil (SANTANA; CORREA, 2015), além de pesquisas que focalizaram unidades de serviços específicos, como na área da saúde pública em hospitais universitários (BONACIM; ARAÚJO, 2010).

Tomando por base o conhecimento produzido por Bititci, et al. (2012) ao estudar as fases do ciclo de vida dos sistemas de avaliação de desempenho (desenho, implantação e uso) para analisar a ênfase nas pesquisas realizadas no contexto do sistema de custos, verifica-se a preocupação inicial dos pesquisadores com o desenho do sistema (ALONSO, 1999; SILVA, 2007; ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009; MACHADO; HOLANDA, 2010). Em seguida, a discussão apontou algumas dificuldades enfrentadas pelas organizações públicas na implantação do sistema de custos, sendo destacadas as principais barreiras para tal, além de enfatizar a situação vivenciada nos estados e municípios (MARTINEZ; ALVES-FILHO, 2011; CARNEIRO et al., 2012; ROSA; SILVA; SOARES, 2015). Contudo, podem ser identificados casos de implantação bem sucedidos (SUZART, 2012; SANTANA; CORREA, 2015).

Por outro lado, a implantação do sistema de custos nas entidades públicas enfatiza como argumento a necessidade de cumprimento legal das normas, sendo negligenciadas as possíveis utilidades e finalidades atribuídas ao uso das informações geradas no sistema pela gestão pública. Dessa forma, o tema se torna emergente para discussão, sendo ressaltado o apoio à decisão como uma das principais finalidades do uso da informação de custos (BONACIM; ARAÚJO, 2010; RAUP, 2011; SANTANA; CORREA, 2015; ROSA; SILVA; SOARES, 2015; LOVATO, et al., 2016), tendo em vista que estudos teóricos e empíricos acerca do assunto ainda são incipientes na administração local. Neste cenário, observa-se uma lacuna de pesquisa relacionada ao uso do sistema de custos nas entidades públicas, sendo que suas publicações são escassas, apesar de relevantes à sociedade (VERBEETEN, 2011).

Dentre os estudos relacionados ao tema, verifica-se a necessidade de investigar as interações dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos, bem como seus possíveis reflexos na qualidade da gestão pública, no contexto da administração direta municipal (CHING; SILVEIRA; FREIRE, 2011; ARAUJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015). Tal necessidade surge como lacuna teórica e empírica, destacando-se a identificação e o desenvolvimento de recursos, capacidades e

competências advindas da interação dos diferentes recursos utilizados no setor público (EVANS; BELLAMY, 1995; VERBEETEN, 2011).

Em se tratando da qualidade da gestão pública, identificam-se diferentes abordagens, tendo como foco de análise, tanto os usuários internos (PARASURAMAN; ZEITHAML; BERRY, 1985; SOWA; LU, 2017), como os usuários externos, cujo objetivo é mensurar a qualidade a partir do desenvolvimento e aplicação de indicadores para medir a satisfação dos usuários dos serviços prestados (MAINARDES; LOURENÇO, 2010; NOVAES; LASSO; MAINARDES, 2015). Ainda, citam-se estudos que avaliaram o desempenho organizacional por meio de indicadores gerenciais (LO SORTO, 2015; MOHR, 2015). Contudo, é relevante analisar a qualidade da gestão pública a partir da percepção dos usuários internos, não apenas pautados nos aspectos financeiros (LEITE FILHO; FIALHO, 2015), mas considerando os processos envolvendo sistemas organizacionais e de gestão (NASSUMO, 2003; MORAES; COSTA, 2014; SIQUEIRA; MENDES, 2014).

Na perspectiva financeira, o termo qualidade passou a ser empregado no contexto da eficiência do gasto público, ganhando força com a obrigatoriedade de adoção do sistema de custos, introduzida pelas principais normas de Finanças Públicas, além da indicação na reforma gerencial da administração pública (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010). No entanto, ao se referir à qualidade da gestão pública, Carvalho e Tonet (1994) destacam a necessidade de um esforço sistemático do setor público para promover melhorias na gestão e, conseqüentemente, nos serviços ofertados aos cidadãos, sobretudo, com práticas de trabalho mais eficientes que permitam o desenvolvimento dos processos e das pessoas. Neste contexto, ressalta-se que a eficiência é uma das finalidades da NPM, além de ser um dos pilares da administração pública.

Com esse entendimento, a análise da qualidade da gestão pública deve observar os aspectos gerenciais, sendo ressaltado o papel da gestão pública como processo formal ou informal de orientação aos atos praticados pelos agentes públicos em direção aos objetivos organizacionais. Esta análise deve se concentrar nos processos de interação entre os gestores e os trabalhadores, nos efeitos comportamentais da gestão e nos resultados do trabalho (FREDERICKSON; PETRIDES; SIMMONDS, 2012).

Sob tal perspectiva, Hill e Lynn (2009) analisaram o gestor público como criatura das políticas, leis e estruturas, além de criador de estratégias, capacidades e resultados. Os autores ressaltam como oportunidade de pesquisa a necessidade de compreender a qualidade da

gestão pública por meio da investigação dos agentes públicos, dos ambientes, das estruturas e das estratégias. Além disso, salientam a necessidade de investigar como as pessoas executam tais serviços, desenvolvem novos recursos, capacidades e competências e se inter-relacionam para atingir os objetivos organizacionais de gerar valor público à sociedade e vantagens competitivas frente às demais organizações.

Desta forma, ao direcionar o olhar para o interior das organizações públicas no contexto da administração direta municipal, destaca-se como oportunidade de pesquisa seus possíveis reflexos na qualidade da gestão dessas entidades, sob a perspectiva dos agentes públicos municipais, tais como gestores políticos (que atuam no nível estratégico) e servidores públicos de carreira, (que exercem cargos de gestão no nível tático) (HILL; LYNN, 2009).

Em síntese, considera-se que os elementos centrais deste estudo (recursos estratégicos, uso do sistema de custos e qualidade da gestão pública) já foram objetos analisados em diferentes pesquisas, porém, de forma isolada. Assim, identifica-se como oportunidade de pesquisa a interação desses elementos no contexto de uma organização pública da administração direta municipal, sendo necessário escolher um caso de estudo que permita acesso aos gestores e atenda aos critérios de implantação do sistema de custos e elaboração do planejamento estratégico.

As possíveis interações entre o elementos referenciados podem proporcionar aos gestores públicos e pesquisadores novos olhares para as questões envolvidas. Da mesma forma, a falta de interação dos recursos estratégicos, assim considerados pelos gestores públicos, e a inexistência de informações de custos na elaboração do planejamento das ações governamentais podem ser apontados como causadores de ineficiência. Como observado, existe uma carência sobre o entendimento de como ocorre a interação dos recursos estratégicos no setor público, cujas contribuições para o alcance dos objetivos e o desenvolvimento de novos recursos possam promover qualidade da gestão pública municipal.

Assim, considerando a configuração desta pesquisa, ao se identificar os recursos estratégicos e a interação com o uso do sistema de custos, tendo em vista à qualidade da gestão, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: como a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos se refletem na qualidade da gestão pública na administração direta municipal?

1.2 OBJETIVOS

Considerando-se os argumentos introdutórios e o problema de pesquisa, a seguir são apresentados os objetivos do estudo, enunciando o objetivo geral e os específicos.

1.2.1 Objetivo geral

Analisar como a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos se reflete na qualidade da gestão pública, no contexto da administração direta municipal.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Investigar os recursos estratégicos considerados para a fixação de objetivos e metas da administração pública direta municipal;
- b) Verificar como o sistema de custos é utilizado na administração pública municipal;
- c) Compreender como os recursos estratégicos interagem com o uso do sistema de custos na gestão pública municipal; e,
- d) Examinar os reflexos na qualidade da gestão pública municipal, a partir da interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos, com base na percepção dos gestores públicos.

1.3 A TESE

A contabilidade gerencial utiliza artefatos que geram informações para auxiliar os gestores no processo decisório, dentre outras finalidades (ARNABOLDI; LAPSLEY, 2005; AHRENS; CHAPMAN, 2004; MAHAMA; CHENG, 2013). No setor público, a partir da *New Public Management*, alguns desses artefatos passaram a ser utilizados na gestão dessas organizações, como é o caso do sistema de custos, observando-se suas características e particularidades, além do contexto específico (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005; GODDARD; SIMM, 2017).

O sistema de custos deve estar alinhado à estratégia adotada pelos gestores (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; GODDARD; SIMM, 2017), tendo por base os recursos estratégicos da organização (BARNEY, 1991) e os objetivos traçados no planejamento, mais

especificamente, nos planos de governo, em se tratando das organizações públicas (SOWA; LU, 2017), como neste estudo. Tal uso visa promover melhorias na qualidade da gestão pública e, conseqüentemente, melhorar o desempenho e a qualidade dos serviços ofertados à sociedade. Assim, o uso da informação de custos deve interagir com os recursos estratégicos e apoiar os gestores na definição de metas e objetivos para desenvolver mecanismos voltados ao planejamento das ações governamentais.

Os planos de governo são constituídos de objetivos elaborados ainda na fase anterior a gestão, durante a campanha eleitoral, em resposta aos anseios da sociedade e configuram-se como propostas de enfrentamento aos problemas reais de uma comunidade. No entanto, conforme Kohama (2016), é no Plano Plurianual (PPA) que são definidos os programas de governo, metas e objetivos organizacionais de forma estratégica, em consonância com as propostas apresentadas na campanha eleitoral, com vistas ao horizonte temporal de quatro anos de governo, cuja execução deve ser operacionalizada por meio do orçamento público.

Desta forma, o gestor deveria utilizar as informações de custos para desenvolver estratégias de ações e estabelecer as metas de acordo com os recursos financeiros disponíveis. Nota-se, nos estudos relacionados ao tema, a ênfase nos recursos financeiros, tão necessários e escassos à gestão pública (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005). Porém, outros recursos são demandados e devem ser geridos com o propósito de atender as finalidades estabelecidas (GRANT, 1991). O entendimento e o reconhecimento de tais recursos como estratégicos proporciona a formação de vantagens competitivas e pode ser fator explicativo do comportamento e do desempenho da gestão da organização, sob a perspectiva da Teoria *Resource-based View* (RBV).

Os diferentes tipos de recursos estratégicos (financeiros, humanos, físicos e organizacionais), como categorizados na RBV (BARNEY; HESTERLY, 2007), estão presentes nas organizações do setor público (BRYSON; ACKERMANN; EDEN, 2007) e assim devem ser compreendidos pelos gestores para serem considerados no processo de elaboração do planejamento de ações e fixação de objetivos da gestão (SZYMANIEC-MLICKA, 2014). Presume-se que, assim como as informações de custos, a identificação dos recursos estratégicos contribui para a qualidade da gestão pública.

Nesse sentido, a qualidade refere-se a um aspecto subjetivo de mensuração (REVES; BEDNAR, 1994), podendo ser abordada na gestão pública pela perspectiva do usuário interno das informações da gestão, sejam eles agentes públicos em funções políticas (gestores estratégicos) ou servidores públicos de carreira no exercício de funções gerenciais

(gestores gerenciais) (HILL; LYNN, 2009; SOWA; LU, 2016). Isso implica que a interação dos recursos estratégicos e o uso da informação gerada no sistema de custos podem se refletir em maior qualidade da gestão pública no contexto da administração direta municipal, conforme a percepção dos agentes públicos, tanto políticos, quanto gerenciais.

Diante deste contexto, declara-se neste estudo que a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos se refletem na qualidade da gestão pública municipal, na percepção dos agentes públicos.

1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A identificação e o desenvolvimento de recursos, capacidades e competências voltados à produção de maior valor público e ao atendimento das necessidades dos usuários dos serviços prestados, constituem-se como importantes desafios da gestão de entidades públicas municipais da administração direta (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005; MATTHEWS; SHULMAN, 2005). Como resultados dessa identificação, podem surgir novos indicadores de desempenho ou critérios de satisfação, além de diferentes arranjos organizacionais ou novos recursos (BRYSON; ACKERMANN; EDEN, 2007).

Entender o comportamento dos recursos, capacidades e competências no contexto do setor público, bem como suas interações com outros elementos internos da gestão, contribui para o desenvolvimento da RBV, enquanto teoria, em relação ao olhar para as estratégias que viabilizem melhores resultados em ambientes complexos (CARMELI, 2006). Neste sentido, identificam-se oportunidades de pesquisas sobre as interações dos recursos estratégicos nas organizações públicas.

Carmeli e Tishler (2004) entendem que as organizações públicas competem entre si por recursos que possam aumentar a sua capacidade de atendimento as demandas da sociedade e que esses recursos são diferentes em cada localidade. Essa afirmação está em linha com os argumentos de Penrose (1959), quanto a heterogeneidade dos serviços produzidos ou potencialmente disponibilizados, dando a cada organização características singulares, sendo esta a base que sustenta a RBV.

A partir dos estudos realizados com base na RBV na área pública, contata-se uma limitação quanto às relações entre alguns recursos e o desenvolvimento de competências (PEE; KANKANHALLI, 2016) ou investimentos em capacidades específicas e o seu respectivo desempenho (BRYSON; ACKERMANN; EDEN, 2007). Neste contexto, apresentam-se como lacuna de investigação as interações entre recursos, capacidades

e competências e seus reflexos na qualidade da gestão pública, tendo os aspectos estratégicos e o uso de um sistema de custos como elementos facilitadores para o alcance dos resultados desejados.

Nesse cenário, este estudo visa contribuir para a identificação de recursos que viabilizem a elaboração de estratégias voltadas à exploração daqueles recursos considerados como pontos fortes, bem como ao desenvolvimento de ações para promover melhorias ao desempenho daqueles recursos considerados pontos fracos e minimizar as possíveis ameaças. Como reflexo dessa análise, o estudo também contribui ao desenvolvimento de estratégias voltadas à criação de valor público e de vantagens competitivas, com base na qualidade do atendimento às reivindicações da sociedade (usuários externos) e dos agentes públicos (usuários internos) quanto às necessidades de informações para o processo decisório.

Ao considerar a realidade vivenciada no setor público, quanto ao cumprimento da NBCTSP 16.11, o presente estudo visa contribuir para a superação das barreiras que dificultam o desenvolvimento do desenho, implantação e efetivo uso do sistema de custos na gestão pública, especialmente no que se refere aos entes públicos municipais e administrações diretas locais.

Em se tratando da qualidade da gestão pública, diferentes percepções podem apresentar resultados divergentes, tendo em vista que os atores envolvidos nessa análise possuem foco em objetos distintos. Dessa forma, admite-se como relevante à qualidade da gestão pública o enfoque na percepção sob a ótica dos agentes públicos, considerando que estes possuem conhecimentos relativos à administração pública, além de serem, muitas vezes, usuários dos serviços e políticas desenvolvidas pelo ente (HILL; LYNN, 2009).

Na perspectiva da contribuição social do estudo, investigar uma administração pública municipal que considera os recursos estratégicos na elaboração do planejamento governamental e na fixação de objetivos, além de fazer uso das informações geradas pelo sistema de custos, nas atividades da gestão, desenhado e implantado a partir das características próprias da entidade, mostra-se relevante à sociedade como um todo e aos demais entes públicos na resolução de problemas e enfrentamento às dificuldades dessa natureza. Ainda, a proposta de análise que se apresenta reforça os argumentos empíricos e possibilita uma nova perspectiva teórica aplicável ao setor público. Ao estudar o seu ambiente interno, com base na RBV, considerando o uso efetivo de um SCG para geração das informações de custos. Como resultado, espera-se uma melhor percepção dos agentes públicos quanto à qualidade da gestão pública.

O estudo justifica-se pela importância, viabilidade e originalidade (CASTRO, 1977). A importância pode ser observada pela necessidade de se realizar estudos que apontem as interações entre recursos estratégicos e o uso de um sistema de custos no contexto do setor público, além de buscar os possíveis reflexos à qualidade da gestão pública da administração direta municipal. Sua viabilidade é verificada pela acessibilidade aos dados e da necessidade de utilização de um estudo aprofundado, permitindo análises a partir da perspectiva dos participantes da pesquisa (dados primários). Já a originalidade consiste em analisar como ocorre a interação entre os recursos estratégicos e o uso de sistema de custos, bem como seus potenciais reflexos na qualidade da gestão pública, tendo em vista que os estudos relacionados ao tema não exploram os recursos e capacidades surgidos dessa interação.

Outra justificativa é a contribuição prática ao campo de pesquisa, pois os resultados aqui evidenciados permitirão aos gestores públicos a análise das práticas de gestão e do mapeamento das rotinas de trabalho, provocando uma reflexão acerca dos objetivos e metas estratégicas traçadas, além de trazer para discussão o uso da informação de custos, tão necessária aos gestores e à sociedade. A partir de tais análises, espera-se que sejam percebidos reflexos na qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos e maior eficiência dos gastos públicos municipais.

Por fim, a realização desta pesquisa contribui ao Núcleo de Pesquisa em Controladoria (NUPECON) do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), na medida em que auxilia no desenvolvimento de uma linha de pesquisa em contabilidade pública, fortalecendo a pesquisa de custos no setor público, em um contexto específico. Tal estudo também proporciona possibilidades de pesquisas, visto que a área pública é um campo que apresenta diversas oportunidades de pesquisas e diferentes lacunas que merecem maior atenção.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

O trabalho está estruturado em 5 capítulos, iniciando-se com a introdução que destaca a contextualização do tema e o problema da pesquisa, os objetivos e a declaração de tese, a justificativa do estudo e a organização do trabalho.

No segundo capítulo apresenta-se a base teórica da tese, trazendo os aspectos gerais que influenciaram o desenvolvimento da RBV, enquanto teoria. Na sequência, ressaltam-se as perspectivas da teoria em relação aos recursos estratégicos, ao uso de sistemas de custos enquanto

SCG e, por fim, à gestão pública, tendo como foco a qualidade da gestão pública, enfatizando-se a NPM. Ainda, esse capítulo traz o posicionamento teórico que orientou a realização do estudo.

O terceiro capítulo refere-se à metodologia da pesquisa e seus procedimentos. Inicia-se com os elementos centrais do estudo e o delineamento da pesquisa, seguido da constituição dos construtos, as proposições teóricas e o instrumento de coleta de dados. Adicionalmente, discorre-se sobre os procedimentos para análise de dados. Encerra-se o capítulo com a apresentação das etapas da pesquisa e suas limitações.

Apresentam-se no quarto capítulo os resultados da pesquisa, análise de dados e discussão. Primeiramente, caracterizam-se os participantes da pesquisa e o objeto de estudo. Complementarmente, são analisados de forma geral as entrevistas e documentos para demonstrar a percepção dos gestores quanto aos construtos investigados. Na sequência, os resultados são discutidos a luz dos estudos anteriores. Por fim, as proposições da pesquisa são analisadas com base nas evidências encontradas.

No último capítulo da tese são apresentadas as conclusões e recomendações para outros estudos, seguidas das referências que embasam a pesquisa.

2 BASE TEÓRICA

Este capítulo apresenta os aspectos teóricos que orientam o desenvolvimento deste estudo, cujo objetivo é analisar a interação dos recursos estratégicos, sob a ótica da *Resource-based View* (RBV), e o uso do sistema de custos, bem como seus reflexos na qualidade da gestão pública municipal, conforme a percepção dos agentes públicos. Para sua realização, estruturou-se a base teórica em três subcapítulos.

O primeiro subcapítulo dedica-se à trajetória epistemológica da RBV e sua evolução conceitual, bem como o seu desenvolvimento enquanto teoria ao longo do tempo, cuja perspectiva está voltada aos aspectos estratégicos no contexto interno das organizações, como forma de explicar seu desempenho. No segundo subcapítulo, é destacado o emprego da RBV no setor público e o uso do sistema de custos, enquanto sistema de controle gerencial, voltado ao planejamento de ações na gestão pública, além de visar a qualidade da gestão, sob a perspectiva gerencial, conforme os preceitos da NPM. Por fim, no último subcapítulo, é apresentado o posicionamento teórico com base nos autores e estudos referenciados.

2.1 TRAJETÓRIA EPISTEMOLÓGICA DA TEORIA *RESOURCE-BASED VIEW* - RBV

A RBV, apesar de ser reconhecida como uma teoria relacionada à área estratégica, possui suas origens em estudos teóricos e empíricos referenciados por pesquisadores de outras teorias e abordagens, principalmente da área econômica. Diante deste contexto, ao se observar o desenvolvimento da RBV, desde o seu surgimento até a sua consolidação, se faz necessário conhecer o caminho percorrido e os autores que contribuíram nesta trajetória.

2.1.1 Antecedentes da Teoria *Resource-Based View*

O desenvolvimento da RBV (PENROSE, 1959; WERNERFELT, 1984; BARNEY, 1991) e o interesse pela gestão estratégica (CHANDLER, 1962; ANSOFF, 1965; PORTER, 1980) estão associados à preocupação dos pesquisadores em identificar as melhores práticas adotadas nas empresas e como elas podem servir de justificativa ao seu desempenho e fator de explicação para o seu crescimento. Tais finalidades estão apoiadas no argumento de que o sucesso de uma organização está relacionado aos seus recursos internos. Porém, a ênfase

na investigação dos aspectos internos de uma organização pode ser identificada em estudos anteriores a esta perspectiva teórica.

Os estudos que antecedem o interesse pelos recursos organizacionais estão pautados no pensamento econômico (RICARDO, 1891; SCHUMPETER, 1934; COASE, 1937; MAISON, 1939; BAIN, 1956), que direcionava a pesquisa para um campo da Economia denominado Organização Industrial (OI). A OI está centrada na análise da estrutura setorial e no posicionamento competitivo de determinado setor (HUNT, 1972). Para o autor, a OI é um campo da Economia que estuda a estrutura e os limites entre as firmas, além das interações estratégicas entre elas e com o mercado.

O principal objeto de análise da OI, conforme destacado por Bain (1956), sustentado nas afirmações de Maison (1939), refere-se aos aspectos externos à organização, cujo objetivo era identificar fatores explicativos ao desempenho, tendo como foco o setor ou o grupo de empresas que compõem o ambiente. Com esse entendimento, surge o modelo estrutura-conduta-desempenho, conhecido como paradigma E-C-D (MAISON, 1939; BAIN, 1956).

De acordo com Porter (1981), o paradigma E-C-D focaliza-se em aspectos externos à organização. Para o autor, o desempenho de uma empresa é uma função do setor em que ela concorre, sendo a estrutura desse setor um determinante da conduta das empresas que a ele pertencem e, como reflexo, seu desempenho pode ser explicado por essa estrutura.

Ancorado no paradigma E-C-D e na lógica da OI, Porter (1981) propôs um modelo analítico voltado à compreensão da estrutura setorial, conhecido como Modelo das Cinco Forças, que contempla os diversos aspectos de um setor, além de possibilitar a avaliação da sua atratividade e auxiliar na análise dos concorrentes de uma empresa. Esse modelo especifica a competição entre os concorrentes de forma tangível, além de reconhecer o papel da estratégia competitiva como alternativa para o alcance do melhor desempenho da empresa. Desse modo, Porter (1981) também sugere outras abordagens estratégicas como fontes de vantagens competitivas, tais como, liderança de baixo custo, diferenciação de produtos ou foco na diferenciação e custo baixo.

Diferentemente da economia clássica, que trata a empresa como uma função de produção, a OI busca descobrir sua lógica de funcionamento. Desta forma, mesmo direcionando-se ao ambiente externo, a OI desenvolveu uma forte relação com a gestão estratégica, porém, tendo como foco de interesse a organização em si, enquanto os aspectos estratégicos têm como objeto de análise o seu contexto interno (JOHNSON; HOSKISSON; HITT, 1993). No entanto, ao analisar os

limites das empresas e o ambiente setorial no qual elas estão inseridas, a ênfase da OI aproximou-se da Economia dos Custos de Transações (COASE, 1937; WILLIAMSON, 1975) e das trocas baseadas em contratos, características da Teoria da Agência (FAMA, 1980).

Sob essa perspectiva, as teorias citadas desenvolveram-se com o emprego de metodologias quantitativas de pesquisa para análise de conjuntos de dados de diversas empresas, cujos testes empíricos permitiram generalizações estatísticas, fortalecendo a Economia dos Custos de Transação (ECT) e a Teoria da Agência (HOSKISSON; JOHNSON; MOESEL, 1994). Em contrapartida, os estudos de caso, característicos das pesquisas com objetivos voltados à gestão estratégica, eram considerados pouco científicos e não permitiam as generalizações necessárias para o seu desenvolvimento teórico.

A ECT surgiu para explicar por que as empresas existem, sob a premissa básica de que mercados e hierarquias são mecanismos de governança alternativos para complementar suas transações (COASE, 1937; WILLIAMSON, 1975). Assim, o modelo da ECT analisa as transações binárias entre empresas, cujo resultado eficiente é a minimização dos custos de transação. Entretanto, de acordo com Williamson (1975), a ECT baseia-se em uma série de pressupostos sobre o comportamento humano e características específicas de transações entre duas empresas, como oportunismo, incerteza e especificidade de ativos.

Por sua vez, a Teoria da Agência tem como pressupostos que os seres humanos são obrigatoriamente racionais, possuindo interesses próprios, além de serem oportunistas (EISENHARDT, 1989). Já Fama (1980) argumenta que os agentes (gestores) tentarão maximizar os seus interesses em sobreposição aos interesses do principal (acionistas), haja vista que uma empresa é um conjunto de contratos firmados com outras organizações, sendo que tais contratos são os principais interesses da Teoria da Agência. Sob o olhar econômico, ao estudar os contratos firmados entre as organizações, a Teoria da Agência volta-se em parte para o ambiente interno das empresas, redirecionando seu foco não apenas ao setor no qual essas empresas estavam inseridas, como determinava o pensamento dominante da época.

Nessa concepção, com foco voltado inteiramente para o interior da organização, visando explicar o seu desempenho, a gestão estratégica se desenvolveu em certo ponto em oposição à visão econômica do mercado, utilizando-se de metodologias qualitativas para desvendar o funcionamento da empresa (HOSKISSON et al., 1999). Contudo, suas tentativas de expansão foram negligenciadas pela maioria dos

pesquisadores organizacionais, já que a visão econômica enfatizava o ambiente externo como objeto de estudo (HOSKISSON et al., 1999).

Seguindo a linha econômica, Penrose (1959) foi uma das pioneiras ao chamar a atenção para os aspectos internos da organização, especialmente em relação às capacidades de gestão, quando relacionou o crescimento da empresa com a diversificação dos recursos herdados. Em seu estudo intitulado *The Theory of the Growth of the Firm*, Penrose (1959) argumenta que as organizações são conjuntos de recursos produtivos e heterogêneos, o que proporciona características singulares, cuja utilização ao longo do tempo é determinada por decisões administrativas. Para Penrose (1959), recursos são as coisas físicas que uma empresa compra, aluga ou produz para seu uso próprio, assim como as pessoas contratadas de acordo com termos que as tornam efetivamente parte da empresa. Além dessas definições apregoadas pela autora, também são destacadas as interações entre os recursos humanos e os recursos físicos e materiais com o desempenho da empresa.

Os resultados encontrados por Penrose (1959) foram complementados com os achados de Chandler (1962), ao pesquisar sobre o crescimento da empresa (RUMELT; SCHENDEL; TEECE, 1994). Chandler (1962) avançou na direção do desenvolvimento da gestão estratégica e definiu estratégia como a determinação dos objetivos e metas de longo prazo de uma organização e a adoção de procedimentos para alocação dos recursos necessários ao alcance dessas metas definidas.

Esse conceito de estratégia pode ser ampliado se forem incluídas as competências distintivas, ressaltadas por Selznick (1957), e os ambientes incertos, apresentados por Rumelt (1991). Outro elemento importante em estratégia para Chandler (1962), refere-se a estrutura, conceituada como o desenho organizacional por meio da qual se executa a gestão de uma organização.

A partir das reflexões de Penrose (1959) e Chandler (1962), diversos pesquisadores passaram a incorporar em suas pesquisas os conceitos baseados em recursos, com o propósito de descobrir como esses elementos podem gerar vantagem competitiva e explicar o desempenho superior das empresas. Com ênfase nos recursos específicos de uma organização, as pesquisas passaram a integrar questões ambientais da Economia de Organização Industrial e os aspectos internos da Gestão Estratégica (GRIMM; SMITH, 1997). Tal integração direcionou a ênfase das pesquisas de gestão para o interior das organizações, dando origem à perspectivas e abordagens teóricas diferentes.

Learned et al. (1965) afirmam que existem dois aspectos que devem ser observados em relação a estratégia: formulação e implantação.

Segundo os autores, para formular uma estratégia deve-se considerar: (i) oportunidade de mercado; (ii) competências e recursos da organização; (iii) valores pessoais e aspirações dos gestores; e, (iv) obrigações com outros segmentos da sociedade. Depois de formulada, a implantação da estratégia deve preocupar-se com a maneira pela qual os recursos serão mobilizados para alcançar os objetivos, o que requer uma estrutura organizacional adequada, além do uso de sistemas de controle e incentivos para tal fim.

Com outra perspectiva, Wernerfelt (1984) sugeriu que a avaliação dos recursos de uma empresa poderia apresentar percepções divergentes da perspectiva econômica tradicional. De acordo com o autor, os recursos são definidos como ativos tangíveis ou intangíveis e estão ligados de maneira semipermanente à organização. Ao aproximar as considerações econômicas de Penrose (1959) às bases conceituais estratégicas de Porter (1981), Wernerfelt (1984) examinou o relacionamento entre recursos internos e lucratividade, considerando as barreiras de posição de recursos, mesmo que de uma forma abstrata. Essa análise resultou em argumentos que sustentaram o desenvolvimento teórico baseado em recursos (WERNERFELT, 1995).

No estudo intitulado *Resource-based View of the Firm*, selecionado em 1994 como o melhor artigo publicado no periódico *Strategic Management Journal*, Wernerfelt (1984) argumentou que os recursos internos da organização são responsáveis pelo desenvolvimento de vantagens competitivas e servem para explicar seu desempenho e permanência no mercado. Tal argumento sustentava esta nova visão baseada em recursos e configurou-se como inspiração para outros pesquisadores se lançarem na busca por explicações para as diferenças entre recursos internos das empresas que pudessem justificar desempenhos superiores.

Nessa perspectiva, Rumelt (1984) destacou que as organizações podem iniciar suas atividades de forma homogênea, mas os mecanismos internos de funcionamento as diferenciam de tal maneira que os seus recursos não podem ser perfeitamente imitados pelas demais organizações. Complementarmente, Dierickx e Cool (1989) sugerem que os recursos internos podem ser diferenciados como estoque de ativos, sendo considerados fatores de explicação à sustentabilidade do lucro econômico, cuja capacidade de substituição por ativos equivalentes pode ser limitada ou quando há elevação de gastos ao tentar imitar os recursos da empresa.

Sob essa premissa, as abordagens distintas empregadas para analisar recursos específicos como fontes geradoras de vantagens

competitivas sustentáveis englobam rotinas internas (NELSON, WINTER, 1982), competências distintivas (HITT; IRELAND, 1985), combinação de experiências de negócios (HUFF, 1982), cultura organizacional (BARNEY, 1986), empreendedorismo (RUMELT, 1987), recursos humanos (AMIT, SCHOEMAKER, 1993) aprendizagem organizacional (TEECE; PISANO; SHUEN, 1997) e inovação (HURLEY; HULT, 1998). Tais elementos tiveram seus reflexos relacionados ao desempenho das empresas, cujas abordagens teóricas reafirmam a necessidade e relevância de estudos indutivos, complementarmente aos estudos dedutivos, baseados em estudos de caso, devido a heterogeneidade de recursos que proporcionam características singulares às empresas (HOSKISSON et al., 1999).

Nesta linha, o primeiro autor a apresentar um modelo que considerou os recursos internos da organização foi Barney (1991). O modelo proposto por Barney é considerado concreto e abrangente (HOSKISSON et al., 1999), cuja finalidade é analisar e identificar as características de recursos, capacidades e competências com as potencialidades para gerar vantagens competitivas sustentáveis. Barney (1991) aduz que recursos são todos os ativos, capacidades, processos organizacionais, atributos da empresa, informações e conhecimentos controlados pela organização e que permitem a elaboração e implantação de estratégias que melhorem seu desempenho.

Barney (1991) propõe quatro critérios para avaliar os recursos internos: (i) valor; (ii) raridade; (iii) impossibilidade de imitação; e, (iv) impossibilidade de substituição. O critério valor diz respeito ao entendimento de que a combinação de recursos da empresa coaduna com o ambiente externo para explorar oportunidades e neutralizar ameaças no ambiente competitivo. O critério da raridade, por sua vez, relaciona-se aos recursos escassos à disposição no mercado. Impossibilidade de imitação refere-se à continuação de fatores imperfeitos de mercado que impedem que os recursos possam ser facilmente obtidos ou recriados por outras empresas sem uma desvantagem financeira. Por fim, a impossibilidade de substituição de determinado recurso da empresa diz respeito à inexistência de um recurso equivalente no mercado que possa realizar as mesmas funções.

Algumas críticas ao modelo de Barney (1991) são apontadas em função da não contabilização dos recursos como conjuntos, tratando-os como fatores isolados (BLACK; BOAL, 1994). Para atenuar tais críticas, Grant (1991), antecipadamente, propôs que os recursos sejam analisados a partir de redes inter-relacionadas de fatores dinâmicos entre esses recursos. Na mesma linha, Amit e Schoemaker (1993) ampliaram o

modelo proposto por Barney (1991) ao incluir subníveis nos critérios de análise, observando que a raridade apresenta características de escassez ou baixa liquidez, enquanto o critério da impossibilidade de imitação pode considerar o aspecto de possibilidade limitada de substituição.

Os elementos compilados por Barney (1991) fundamentam a teoria RBV e servem de base para os estudos que visam analisar e identificar recursos estratégicos sustentáveis e geradores de vantagens competitivas, capazes de explicar o desempenho da organização.

2.1.2 Resource-based View - RBV

A RBV tem no estudo de Penrose (1959) o seu trabalho seminal. Conforme a autora, uma empresa é formada por um conjunto de recursos interligados em uma estrutura administrativa, cuja disposição e diferentes combinações de usos são definidas por decisões de seus gestores. Assim, com um olhar voltado para dentro da organização, a partir do estudo de Penrose (1959), a RBV se desenvolveu com a finalidade de explicar a *performance* das organizações, reconhecendo os seus recursos internos e como eles são alocados em suas estratégias (WERNERFELT, 1984; BARNEY, 1991; GRANT, 1991, BARNEY; ARIKAN, 2001). A premissa é de que esses recursos podem se tornar fontes de vantagens competitivas, quando reconhecidos como valiosos, raros, difíceis de imitar e substituir (BARNEY, 1991).

Ao identificar os recursos que possuem tais características e destacá-los em suas ações estratégicas, a organização está desenvolvendo uma forma de gerar valor e criar vantagens competitivas sustentáveis (KRAATZ; ZAJAC, 2001). Outro aspecto relevante da RBV, em relação ao desempenho da organização, refere-se à heterogeneidade dos recursos, pois a disposição destes requer que sejam diferentes e perfeitamente móveis entre as organizações (BARNEY, 1991; 2001a).

De acordo com Barney (1991), os recursos podem ser classificados como físicos, humanos e organizacionais. Grant (1991) contribuiu com essa classificação, incluindo os recursos financeiros, estruturais e reputacionais. Já Wernerfelt (1984) classificou os recursos apenas em tangíveis e intangíveis. Para o autor, os recursos tangíveis são corpóreos e passíveis de contabilização, enquanto os recursos intangíveis são imateriais e raramente contabilizados. Por exemplo, a cultura organizacional é um recurso intangível e heterogêneo entre as organizações e que não pode ser facilmente implantada e imitada por outras empresas.

Da mesma forma, a experiência, a marca e a aprendizagem organizacional são exemplos de recursos intangíveis que podem ser fontes de vantagens competitivas. Essa perspectiva inclui no conceito de recursos as capacidades organizacionais, tendo em vista que representam um conjunto de bens intangíveis, cujas características de heterogeneidade e imobilidade, além da dificuldade de imitação e substituição, podem ser identificadas (BARNEY, 1991). Assim, estes recursos são utilizados na execução das atividades organizacionais, considerando seus processos internos e as alterações provocadas, repercutindo na estrutura da organização (ZAHRA; SAPIENZA; DAVIDSSON, 2006).

As capacidades são recursos que se relacionam com processos específicos, desde o desenvolvimento de produtos ou serviços até a tomada de decisões por seus gestores (EISENHARDT; MARTIN, 2000), passando por suas rotinas internas (NELSON, WINTER, 1982). Ademais, as capacidades organizacionais podem ser definidas como o resultado da interação dos recursos e competências internas da organização (PRAHALAD; HAMEL, 1990). Com isso, as capacidades organizacionais surgem da alocação diferenciada e estratégica de determinados recursos, resultando em interações sociais dinâmicas que são formadas na organização como uma forma coletiva de enfrentamento dos problemas (SCHREYÖGG; KLIESCH-EBERTL, 2007).

Em contraponto, as competências representam um tipo de capacidade que determina a utilização dos demais recursos da organização, buscando os melhores resultados e o desenvolvimento de vantagens competitivas (CHRISTIENSEN, 1996). Essas competências representam elementos geradores de vantagens competitivas, enquanto as capacidades dinâmicas são descritas como as habilidades de reconfigurar e recombinar os demais recursos com o propósito de responder às mudanças no ambiente (TEECE; PISANO; SHUEN, 1997). Assim, é notória a importância das capacidades e competências no desenvolvimento dos estudos com base na RBV, resultando na ramificação de subcorrentes teóricas com direções distintas, incluindo o conceito de competência central (PRAHALAD; HAMEL, 1990), capacidades dinâmicas (TEECE, PISANO, 1994), liderança estratégica (GLENN ROWE, 2002) e visão baseada em conhecimento (GRANT, 1996).

Nesta evolução, as pesquisas realizadas sob a perspectiva da liderança estratégica concentram-se em indivíduos (gestores), grupos de indivíduos (equipe de gestores) ou órgãos de governança (diretoria), sendo tais elementos considerados importantes fontes de vantagem competitiva (HITT; IRELAND; HOSKINSSON, 2008). Nessa vertente,

os estudos analisam as funções desempenhadas pelos gestores e seus impactos na estrutura e no resultado da organização. Mintzberg (1973) classificou as principais funções gerenciais em três categorias de papéis: interpessoal; informativa; e, decisória.

O papel interpessoal abrange as relações interpessoais internas e externas da organização; enquanto o papel informativo diz respeito à obtenção de informações na organização e seu fluxo de fora para dentro e de dentro para fora; já o papel decisório refere-se à resolução de problemas e tomada de decisões relacionadas com os novos empreendimentos, conflitos, negociações com representantes de outras organizações e alocações de recursos (MINTZBERG, 1973).

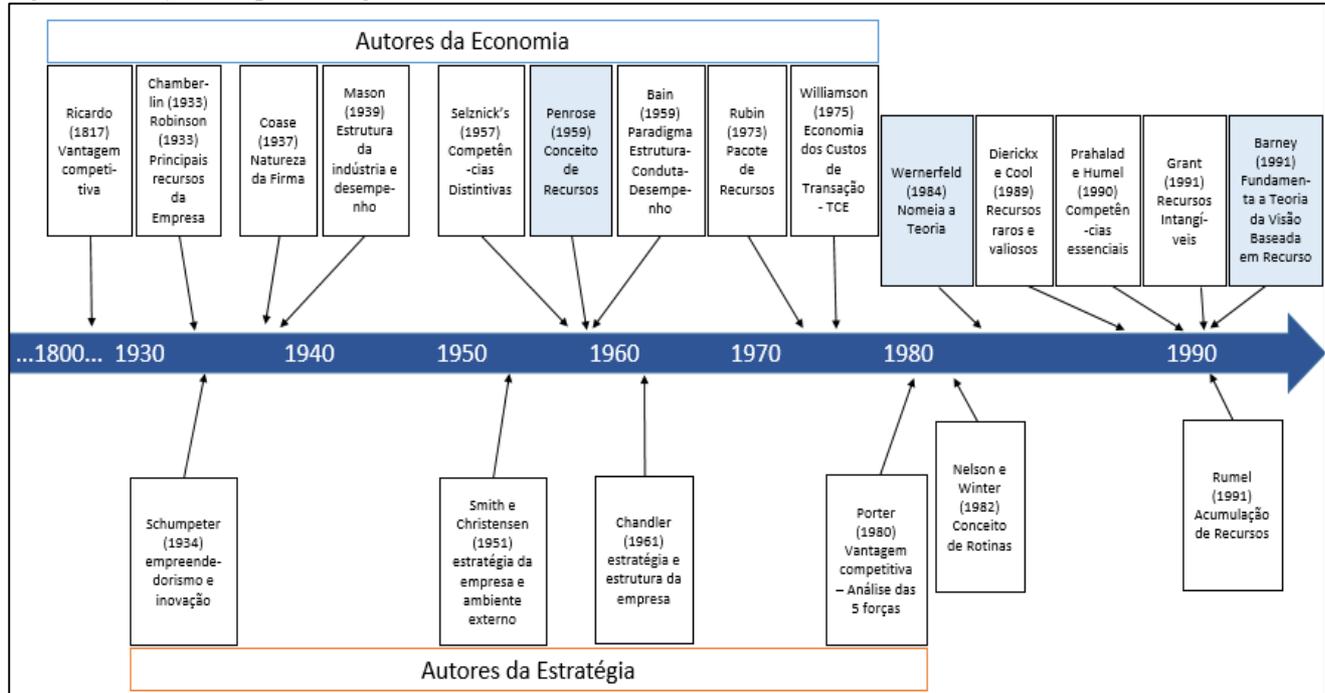
Outra perspectiva teórica que merece destaque é a visão baseada em conhecimento. Desenvolvida a partir da RBV, a visão baseada no conhecimento é uma abordagem que considera a empresa como portadora de conhecimento organizacional, tácito e social (FOSS, 1996; SPENDER, 1998).

Nonaka (1994) afirma que as organizações apresentam desempenhos superiores às outras do mesmo mercado devido ao conhecimento organizacional interno, sugerindo uma ênfase comportamental. No entanto, a pesquisa baseada em conhecimento, seja ele individual ou coletivo, tende a voltar-se aos processos e rotinas internas, como verificado no estudo de Cohen e Levinthal (1990), no qual analisaram a aprendizagem e a inovação de acordo com a capacidade de absorção dessas competências pela empresa, referindo-se à identificação do valor do conhecimento, assimilação e aplicação voltado ao resultado. Cohen e Levinthal (1990) destacam que a facilidade de aprendizagem está relacionada com conhecimentos pré-existentes na organização. Em contribuição, Teece e Pisano (1994) ressaltam que não existe uma forma única ou melhor de aprender, mas que diferentes abordagens podem ser exercidas em diferentes ambientes de conhecimento.

Tanto a capacidade de gestão quanto a competência de aprendizagem integram a visão baseada em recursos e são considerados recursos essenciais para o alcance dos resultados desejados pela organização. Conforme a RBV, cada organização presente em determinado setor, seja ele público ou privado, pode ser considerada um conjunto de recursos produtivos e a forma de utilização desses recursos depende das percepções e habilidades de seus gestores e colaboradores, além das diferentes visões estratégicas adotadas (LIMA, 2005).

Assim, a trajetória epistemológica da RBV evidenciada nos estudos referenciados é representada na Figura 1.

Figura 1 – Trajetória epistemológica da RBV



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Os autores que se dedicaram ao desenvolvimento da RBV e suas principais contribuições são evidenciados na Figura 1, destacando-se o seu surgimento a partir da visão econômica e sua aproximação à estratégica, até sua fundamentação com o estudo de Barney (1991), pautado nos achados de Penrose (1959) e Wernerfelt (1984). Essa trajetória, no entanto, ainda está em evolução e requer a agregação de novos elementos para análise, sobretudo em diferentes contextos. Assim, a revisão da literatura traz à luz tais questões e suas relações com o tema pesquisado.

2.2 REVISÃO DA LITERATURA

No presente estudo, busca-se analisar a interação dos recursos estratégicos (BARNEY, 1991) e o uso de sistema de custos (LAPSLEY; WRIGHT, 2004; VERBEETEN, 2011; MOHR, 2015), voltados à qualidade da gestão pública, conforme a percepção dos agentes públicos (HILL; LYNN, 2009). Neste sentido, identifica-se a RBV como lente teórica que possibilita a realização de tal propósito, tomando-se por base as características de uso dos SCG e considerando a abordagem gerencial preconizada pela NPM.

Ao analisar os recursos estratégicos no setor público, os aspectos financeiros se destacam, tendo em vista que sua alocação deve ser direcionada à produção de bens e prestação de serviços aos cidadãos (MATTHEWS; SHULMAN, 2005). Contudo, a abordagem de recursos aqui utilizada não considera apenas os recursos financeiros, sendo incluídos outros recursos, capacidades e competências essenciais para o alcance dos objetivos traçados no planejamento de governo, potencialmente reconhecidos como estratégicos pelos gestores públicos, como realizado nos estudos de Bryson, Ackermann e Eden (2007) e Pee e Kankanhalli (2016).

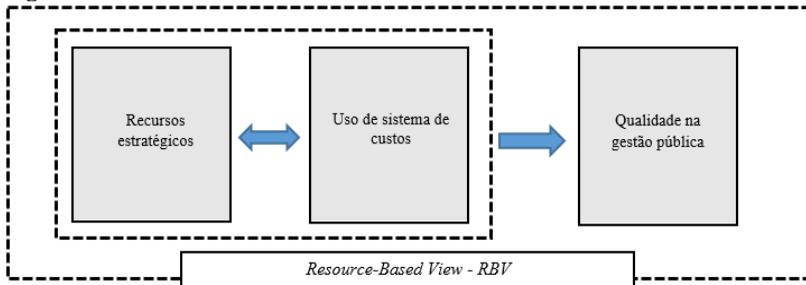
Para o controle desses recursos é indicado o uso de SCG, especificamente o sistema de custos, impactando nas rotinas internas e na própria estrutura organizacional (MAHAMA, CHENG, 2013). Para Suzart (2012), o sistema de custos é responsável pela apuração dos custos de bens e serviços direta ou indiretamente prestados à sociedade pelas organizações públicas, fornecendo informações relevantes à tomada de decisões.

A partir das informações geradas pelo sistema de custos e do planejamento das ações de governo, de forma estratégica, podem ser identificados os recursos necessários ao alcance dos resultados desejados. Assim, a identificação dos recursos estratégicos associada ao uso do

sistema de custos poderá proporcionar novos arranjos entre os recursos existentes e viabilizar melhores desempenhos, possibilitando a captura da percepção dos agentes públicos acerca da qualidade da gestão pública (BRYSON; ACKERMANN; EDEN, 2007).

Identificados os elementos centrais dessa pesquisa, é possível ilustrar o modelo teórico do estudo, conforme apresentado na Figura 2.

Figura 2 – Modelo teórico da Tese



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Nesse sentido, apresenta-se nesta seção um fragmento da literatura constituído a partir dos pontos centrais do estudo, destacando-se a RBV e seus elementos formativos, os recursos estratégicos e sua aplicação no setor público. Na sequência, a ênfase é direcionada ao Sistema de Custos, com destaque para os elementos relacionados ao seu uso enquanto SCG e sua adoção nas organizações públicas. Encerra-se a seção com a abordagem de aspectos relativos à qualidade da gestão Pública, seguindo a visão gerencial da NPM.

2.2.1 Elementos da *Resource-based View* - RBV

De acordo com Barney (1991), os diferentes recursos, capacidades e competências de uma organização, seus arranjos e configurações são apontados como fatores explicativos para o desempenho organizacional. Tais afirmações sustentam-se nos resultados dos estudos de Penrose (1959) e Wernerfelt (1984), considerados os precursores da RBV.

Com um olhar para o interior da firma, Penrose (1959) realizou seu estudo a partir de uma abordagem econômica, com o intuito de explicar os diferentes desempenhos entre organizações do mesmo segmento. Os autores que a seguiram contribuíram com o desenvolvimento da teoria e sua aproximação à gestão estratégica, como

Rubin (1973), Wernerfelt (1984), Dierichx e Cool (1989), Prahalad e Hamel (1990), Barney (1991), Grant (1991), Mahoney e Pandian (1992), Peteraf (1993), Teece, Pisano e Shuen (1997).

A partir das definições atribuídas por Penrose (1959), entende-se que uma organização é um conjunto de recursos utilizados na busca de oportunidades para o desenvolvimento e expansão das suas atividades. De acordo com a autora, a firma é uma coleção de recursos interligados em uma estrutura administrativa, cujas disposições e potencialidades de uso são definidas conforme decisões administrativas. Por outro lado, Wernerfelt (1984) define recursos como qualquer ativo que pode ser visto como um ponto forte ou elemento de fraqueza dentro da empresa que precisa ser melhorado.

Ao considerar a perspectiva dos recursos internos na área estratégica, Dierichx e Cool (1989) afirmam que a dimensão chave da formulação de uma estratégia pode ser entendida como a tarefa de fazer apropriadas escolhas a respeito da estratégia de gastos, com o intuito de acumular recursos e capacidades. Porém, Prahalad e Hamel (1990) introduziram na discussão as competências essenciais como um conjunto de capacidades únicas que se apresentam à organização como diferentes formas de possibilitar a criação de novos produtos ou serviços.

O conceito adotado por Barney (1991) admite que recursos estratégicos sejam todos os recursos, capacidades e competências internas à organização que podem desenvolver vantagens competitivas sustentáveis e são empregadas para melhorar seu desempenho. A criação de vantagens competitivas sustentáveis depende de recursos únicos e capacidades internas para competir em determinado ambiente (BARNEY, 1991).

Com a fundamentação proposta por Barney (1991), complementa-se a teoria e são definidos os seus pressupostos, sob a premissa de que os recursos são os principais determinantes do desempenho da organização e não são perfeitamente móveis entre as firmas. Dessa forma, o autor argumenta que as organizações de um determinado setor são heterogêneas em relação aos recursos estratégicos que elas controlam.

Os recursos podem ser classificados como ativos tangíveis ou intangíveis (WERNERFELT, 1984). Um recurso tangível é aquele ativo que pode ser visto, mensurado e quantificado, citando como exemplos o capital da empresa, suas máquinas e instalações; enquanto um recurso intangível diz respeito aos ativos que não são visíveis, são mais difíceis de serem adquiridos no mercado, imitados ou substituídos, como

exemplo, a cultura e a aprendizagem organizacional (HITT; IRELAND; HOSKISSON, 2008).

Além da classificação apresentada por Wernerfelt (1984), há outros tipos de recursos, capacidades e competências identificados pelos autores da RBV. Barney (1991) classifica os recursos entre físicos, humanos e organizacionais, enquanto Grant (1991) classifica os recursos entre estruturais, financeiros e reputacionais. Neste sentido, outros pesquisadores corroboram com as classificações apresentadas e contribuem destacando seus conceitos e aplicações em estudos que utilizam a RBV, sendo identificados os seguintes tipos de recursos: físicos (BARNEY, 1991; GRANT; 1991; AMIT; SCHOEMAKER, 1993); financeiros (GRANT; 1991; AMIT; SCHOEMAKER, 1993); humanos (BARNEY, 1991; GRANT; 1991); organizacionais (BARNEY, 1991; GRANT; 1991); reputacionais e tecnológicos (GRANT; 1991).

No entanto, ao considerar os estudos realizados com o apoio da RBV, Hesterly e Barney (2011) concentraram as definições e conceitos apresentados pelos autores citados, resumindo a classificação dos recursos, englobando-os em amplas categorias: recursos financeiros; recursos físicos; recursos humanos; e recursos organizacionais.

Para os autores, os recursos financeiros são todos os ativos monetários empregados na criação e implantação de uma estratégia na organização, incluindo-se os valores de acionistas, credores, bancos e aplicações financeiras; enquanto os recursos físicos compreendem a tecnologia física, incluindo-se as máquinas, instalações e sua localização. Os recursos humanos são formados pelo conjunto de ações relativas às pessoas dentro da organização, incluindo seu treinamento, experiências, relacionamentos e demais aspectos individuais, ao passo que os recursos organizacionais se caracterizam enquanto atributos de grupo, incluindo a estrutura organizacional, seus sistemas formais e informais de controles e coordenação (BARNEY; HESTERLY, 2007).

No entendimento de Barney (1991), ao identificar as características dos recursos e os aspectos relativos à geração de vantagens competitivas sustentáveis, a organização estará desenvolvendo recursos estratégicos.

2.2.1.1 Recursos Estratégicos

A RBV tem por pressuposto que o desempenho de uma organização pode ser explicado pela maneira como seus recursos são utilizados e geridos, sendo que tais recursos podem ser fontes de vantagens competitivas (BARNEY, 1991). No entanto, para identificar

vantagem competitiva, a RBV examina as características organizacionais internas em relação ao seu desempenho, diferenciando-se das demais teorias que se dedicam a analisar as oportunidades e ameaças no ambiente externo.

Em síntese, os recursos estratégicos que proporcionam vantagens competitivas devem ser escassos, únicos e apresentar eficiência superior, além de possuir mobilidade imperfeita e dificuldades de imitação ou substituição, uma vez adquiridos ou acumulados (PETERAF, 1993). Dessa forma, sob a perspectiva da visão baseada em recursos, a gestão estratégica entende que os recursos estratégicos geram vantagens competitivas sustentáveis.

No estudo de Barney (1991), publicado no *Journal of Management*, são definidos os critérios para avaliar as potencialidades de um recurso com o objetivo de caracterizá-los como geradores de vantagens competitivas sustentáveis, sendo apontados: o valor (V); a raridade (R), a inimitabilidade (I) e a substituíbilidade (S). Esses critérios definidos por Barney (1991) foram estabelecidos em um modelo de análise que se constitui como formador de indicadores que sustentam a RBV.

Barnett e Burgelman (1996) realizaram um estudo com a aplicação do modelo proposto por Barney (1991) para examinar os critérios definidos como identificadores dos recursos considerados estratégicos e que geram desempenhos superiores à organização, concluindo que tais critérios são consistentes. Contudo, o desenvolvimento de estudos teóricos e empíricos que utilizaram essa temática provocaram algumas alterações nas definições iniciais de Barney (1991), contribuindo com a sua evolução.

A obra de Barney (1991) utiliza como tema central a existência de vantagens competitivas como fatores determinantes do desempenho superior de empresas, frente aos seus concorrentes. Entretanto, na obra publicada em 2007, verifica-se que os três primeiros critérios permanecem praticamente sem alterações, enquanto o último critério (substituíbilidade) foi modificado para o critério organização. Para Barney e Hesterly (2007), a empresa possui um recurso estratégico quando este desenvolve uma vantagem competitiva sustentável, sendo assim reconhecido ao ser adotado em uma estratégia de criação de valor que não possa ser imitada por outro concorrente. Para tanto, a organização deve ter a capacidade de explorar tal recurso. Nessa obra são acrescentadas novas perspectivas e diferentes ênfases ao estudo inicial de Barney (1991).

O critério valor refere-se aos recursos e capacidades considerados valiosos à organização, possibilitando a adoção de estratégias que melhorem sua eficiência e permitem a exploração de oportunidades e neutralização de possíveis ameaças externas (BARNEY; HESTERLY, 2007). Ao comparar o foco de abordagem de Barney (1991), verifica-se que inicialmente enfatizava-se a estratégia baseada em um recurso de valor, alterando o foco para o recurso e a capacidade em si, permitindo sua exploração estrategicamente (BARNEY; HESTERLY, 2007). Neste sentido, é possível inferir que mesmo possuindo um recurso ou capacidade de valor para a organização, esse não será fonte de vantagem competitiva se outros concorrentes também o possuírem, sendo necessário que tais elementos sejam raros.

Em se tratando da raridade, Barney e Hesterly (2007) explicam que este critério está ligado ao anterior, visto que se um determinado recurso é considerado de valor e está presente nos seus concorrentes, esses também podem desenvolver a capacidade de alocar tais recursos em suas estratégias e explorá-los. Neste sentido, os autores reafirmam que se um recurso ou capacidade é controlado por diversos concorrentes, dificilmente será gerador de vantagem competitiva para seus detentores, pois são comuns, resultando em igualdade de condições. Assim, entende-se que um recurso valioso será fonte de vantagem competitiva se também for raro e não controlado por diversos concorrentes. Desta forma, um recurso de valor e raro somente será fonte de vantagem competitiva sustentável para uma organização quando os seus concorrentes não puderem imitá-lo.

O critério inimitabilidade diz respeito aos recursos que não podem ser imitados ou copiados pelos concorrentes (BARNEY, 1991). Barney e Hesterly (2007) apresentam que um recurso valioso e raro será fonte de vantagem competitiva sustentável se seus concorrentes não o possuírem ou enfrentarem desvantagens elevadas de custos para desenvolvê-los. Desse modo, verifica-se a flexibilização em relação a questão da inimitabilidade trazida por Barney (1991), que introduz a possibilidade de um concorrente conseguir reproduzir tal recurso, a custo superior, tornando a imitação limitada e a possibilidade de exploração desse recurso como vantagem competitiva.

Por fim, Barney (1991) apresenta a substituíbilidade como critério para identificação de recursos que geram vantagens competitivas. Para o autor, quando um recurso puder ser substituído por outro recurso equivalente e que possibilite a mesma estratégia ou capacidade, tal recurso deixa de ser fonte de vantagem competitiva sustentável. No entanto, Barney e Hesterly (2007) discutem as questões da organização,

ressaltando que uma empresa poderá aproveitar uma vantagem competitiva sustentável se possuir recursos valiosos, raros e difíceis de imitar, além de estar devidamente estruturada para explorar os mesmos. Assim, os elementos de uma organização voltados a maximização de exploração dos recursos referem-se à estrutura organizacional, composição hierárquica e sistemas formais e informais de controles gerenciais. Tais elementos da organização viabilizam a exploração dos recursos na geração de vantagens competitivas sustentáveis.

Desse modo, no modelo inicial de Barney (1991), proposto para identificar recursos capazes de gerar vantagens competitivas sustentáveis, alterado o critério substituíbilidade por organização (BARNEY; HESTERLY, 2007), verifica-se a preocupação de trazer critérios práticos para identificação das capacidades das organizações de explorar tais recursos e gerar vantagens competitivas reais.

Assim, embasado nos critérios valor (V), raridade (R), inimitabilidade (I) e organização (O), o modelo apresentado por Barney e Hesterly (2007) ficou conhecido como VRIO. Esse modelo contribui com as organizações que, embora possuidoras de recursos valiosos, raros e difíceis de imitar, não conseguem transformar recursos internos em melhores resultados e desempenhos superiores.

De acordo com os autores, VRIO é um modelo teórico de análise, constituído a partir do estudo dos recursos controlados por uma organização e a sua identificação permite a geração de vantagens competitivas sustentáveis. Contudo, os autores conceituam recurso como todo ativo tangível ou intangível que pode ser utilizado para criar e implementar estratégias (BARNEY; HESTERLY, 2007). Com esse conceito, destaca-se que a RBV não está preocupada apenas com a vantagem competitiva ou competitividade, dirigindo-se também ao planejamento e controle de metas estabelecidas e indicadores de desempenho (BARNEY, 1991).

No aspecto conceitual dos recursos estratégicos, Barney e Hesterly (2007) afirmam que as capacidades são subconjuntos dos recursos de uma organização que permitem a exploração de outros recursos por ela controlados. No entanto, uma capacidade isolada não é suficiente para permitir a criação e implementação de uma estratégia, porém um conjunto de recursos e capacidades possibilita à organização tais ações (BARNEY; HESTERLY, 2007).

Considerando os conceitos apresentados, verifica-se que a RBV pode contribuir às organizações no contexto do setor privado, tanto em termos de competitividade quanto em relação aos aspectos estratégicos,

sendo sugerido seu emprego no contexto do setor público (MATTHEWS; SHULMAN, 2005).

2.2.1.2 RBV no setor público

A importância das ações estratégicas na gestão governamental tem aproximado a RBV dos estudos no contexto do setor público, orientando a busca por eficiência e melhores resultados. Para tanto, considera-se a estrutura interna e seus recursos e capacidades para o enfrentamento das dificuldades que emergem em ambientes incertos (SZYMANIEC-MLICKA, 2014).

A utilização da RBV como lente de análise das organizações do setor público, apesar de sugerida por diferentes autores e utilizada em alguns estudos (MATTHEWS; SHULMAN, 2005; BRYSON; ACKERMANN; EDEN, 2007; PEE; KANKANHALLI, 2016), pode apresentar algumas fragilidades, principalmente no que se refere à competitividade (KRETZER; MENEZES, 2006). Tal aspecto constitui-se no setor público de forma diferente daquela apresentada no setor privado (CARMELI; COHEN, 2001; CARMELI, 2006). No entanto, essas críticas são rebatidas com os resultados contundentes e contribuições da RBV às organizações públicas.

Quando analisada no setor público, a RBV contribui principalmente para: (i) a identificação de novos recursos intangíveis (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005); (ii) na geração e na gestão do conhecimento (PEE; KANKANHALLI, 2016); e, (iii) desenvolvimento do capital humano (GREER; LUSCH; HITT, 2016).

Como instrumento de análise dos recursos e capacidades internas, a RBV pode atender ao desenvolvimento de pontos fracos e possibilitar aos gestores o desenvolvimento de alternativas para exploração daqueles recursos identificados como pontos fortes. Nesse sentido, uma abordagem estratégica deve compor a análise e sua conexão com o objeto de estudos deve inserir os recursos internos como elementos que influenciam o desempenho (SZYMANIEC-MLICKA, 2014). Ademais, as oportunidades de pesquisa observadas nos estudos que empregam a RBV no setor público ressaltam a falta de atenção à interação entre os recursos tangíveis e intangíveis e o desempenho das organizações governamentais.

Para apoiar estudos com essa temática, identifica-se no fragmento da literatura selecionada uma pesquisa realizada a partir da busca de artigos publicados em três bases de dados internacionais (*Ebsco*, *Emerald Management Plus* e *Science Direct*), com foco em apresentar um

aporte teórico e empírico de estudos que utilizaram a RBV na gestão das organizações públicas (SZYMANIEC-MLICKA, 2014). Os resultados da pesquisa de revisão da literatura de Szymaniec-Mlicka (2014) revelam que a teoria ainda é empregada timidamente em estudos no contexto do setor público, porém são destacados alguns recursos estratégicos específicos: a flexibilidade (DREYER; GRØNHAUG, 2004; PERROTT, 2008; KRUPSKI, 2012), a gestão do conhecimento (BRATNICKI; ZĄBKOWSKA, 2007; LEV; FIEGENBAUM; SHOHAM, 2008) e os recursos humanos (WATERHOUSE, 1992). Além dos estudos identificados por Szymaniec-Mlicka (2014), outras pesquisas reafirmam a aplicabilidade da RBV nas organizações públicas.

Ridder, Bruns e Spier (2005) investigaram a adoção da contabilidade por competência e do orçamento baseado em resultados em seis municípios alemães como alternativa para o combate ao aumento de responsabilidades e redução da necessidade de apoio financeiro aos governos locais. Esse estudo fez uso dos conceitos da visão baseada em recursos e das capacidades dinâmicas, cujos achados mostram que a adaptação idiossincrática de novos padrões contábeis nos governos locais apresenta como resultado uma diversidade de recursos intangíveis durante o processo de implementação.

O conhecimento foi o recurso avaliado por Pee e Kankanhalli (2016) ao analisar especificamente a RBV no setor público. Os autores buscaram identificar os fatores influenciadores da gestão deste ativo, especialmente por meio do investimento em recursos físicos que levam a este fim e geram capacidades neste quesito. Os resultados do estudo apontam que a gestão do conhecimento é adequada para enfrentar a perda de capital humano, ocorrida pela rotatividade, aumento do estoque de conhecimento e avanços tecnológicos.

Chuang e Lin (2016) utilizaram a perspectiva da RBV, combinando-a com recursos humanos e tecnológicos em seu estudo, que objetiva criar uma capacidade de serviços *online* e estratégias de inovação. Os resultados do estudo demonstraram a importância da informação para a geração de valor público, ou seja, como o conhecimento pode ser usado como mecanismo estratégico para o alcance da inovação no setor público.

Greer, Lusch e Hitt (2016) destacaram a importância do capital humano, especialmente quando a organização usa uma abordagem baseada na lógica dominante dos serviços como forma de gestão destes recursos. Para os autores, essa forma de gerenciar os recursos humanos permite o incentivo à participação, confiança e partilha do conhecimento, facilitando a implementação da estratégia por meio da colaboração.

Os estudos referenciados nesta seção evidenciam a aplicabilidade da RBV no setor público, porém outras pesquisas relacionadas ao seu uso nas organizações públicas podem ser identificadas na literatura, como as destacadas a seguir.

2.2.1.3 Pesquisas anteriores

Para identificar estudos com o emprego da RBV no contexto das organizações públicas procedeu-se uma busca em sete bases de dados internacionais, com a utilização da ferramenta *ProKnow-C* (VALMORBIDA et al., 2014; DUTRA et al., 2015), como instrumento de seleção de um Portfólio Bibliográfico (PB), constituindo um fragmento da literatura para embasar a presente pesquisa. A seleção dos estudos foi realizada a partir da identificação das palavras-chave e seus correlatos em dois eixos (*Resource-based View* e *Public Sector*). No Quadro 1 apresentam-se os estudos selecionados.

Quadro 1 – Estudos anteriores com a RBV no setor público

Autores (Ano)	Periódico	Objetivo	Metodologia
Carmeli e Tishler (2004)	<i>Public Administration</i>	Identificar os efeitos de seis elementos intangíveis sobre o desempenho da organização	Levantamento com 99 administrações locais de Israel.
Ridder; Bruns e Spier (2005)	<i>Public Management Review</i>	Utilizar a Visão Baseada em Recursos e as capacidades dinâmicas na aplicação de novas normas contábeis.	Estudo de Caso com 6 municípios alemães.
Matthews e Shulman (2005)	<i>Journal of Business Research</i>	Compreender as diferenças na vantagem competitiva das empresas do setor privado e do setor público.	Estudo de Caso em organização governamental australiana.
Ridder; Bruns e Spier (2006)	<i>Public Management Review</i>	Avaliar o papel dos gestores na dinâmica de processos de implementação de novas normas contábeis.	Estudo de Caso com 6 municípios alemães.
Pablo et al. (2007)	<i>Journal of Management Studies</i>	Desenvolver uma nova abordagem estratégica baseada na identificação e utilização de uma capacidade dinâmica interna.	Estudo de Caso em órgão de saúde pública do Canadá.
Bryson; Ackermann e Eden (2007)	<i>Public Administration Review</i>	Criar um modelo para identificação de competências distintas e desenvolvimento de um esquema de subsistência.	Estudo de Caso no Serviço Nacional de Saúde do Reino Unido.
Melián-González; Batista-Canino e Sánchez-Medina (2010)	<i>International Review of Administrative Sciences</i>	Aplicar as premissas da VBR nas organizações públicas de apoio à formulação da estratégia.	Estudo de Caso em Universidade da Espanha.
Bianchi (2010)	<i>Public Management Review</i>	Analisar os benefícios que justificam uma abordagem adaptada à modelagem de dinâmica no setor público, para melhorar o desempenho e promover a responsabilidade dos decisores.	Dois estudos de caso em serviços públicos de água.

Continua em...

... continuação.

Krishnan e Teo (2012)	<i>Journal of the american society for information science and technology</i>	Examinar o papel complementar de dimensões de governança sobre a relação entre infraestrutura de informações dos países e seu desenvolvimento do e-government.	Levantamento em 178 países.
Lee e Whitford (2012)	<i>Journal of Public Administration Research</i>	Examinar os impactos diferenciais de uma variedade de recursos organizacionais na eficácia de agências federais.	Pesquisa documental em órgãos governamentais americanos.
Mlicka (2014)	<i>Management</i>	Apresentar uma revisão da pesquisa atualizada relacionada ao uso da visão baseada em recursos na gestão de organizações públicas.	Selecionados 10 estudos.
Andrews; Beynon e McDermott (2015)	<i>Journal of Public Administration Research</i>	Analisar a capacidade organizacional no setor público a partir da teoria da visão baseada em recursos e teoria da contingência.	Estudo de Caso nos departamentos centrais do governo do Reino Unido.
Barrutia; Echebarría (2015)	<i>Global Environmental Change</i>	Examina os processos de planejamento de sustentabilidade local na Itália, sob o rótulo da Agenda 21, a partir da RBV.	Percepção de 108 gestores públicos que coordenam 21 projetos em diferentes cidades italianas.
Pee e Kankanhalli (2016)	<i>Government Information Quarterly</i>	Identificar os fatores que influenciam a Gestão do Conhecimento e seus efeitos de interação com base na visão baseada em recursos e avaliar seu impacto na eficácia da organização pública.	101 organizações públicas da Europa.
Goddard e Simm (2017)	<i>Public Money & Management</i>	Explorar a relação entre estratégia, práticas contábeis de gestão (MAPs) e técnicas de medição de desempenho.	Analisa os resultados de uma pesquisa do governo local do Reino Unido.

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Os resultados da busca revelaram 15 pesquisas publicadas em periódicos internacionais importantes na área do conhecimento, realizadas por diversos pesquisadores em diferentes países, com destaque para órgãos governamentais da administração local (municípios) e voltados aos serviços específicos (saúde e educação). Os estudos identificados no Quadro 1 apresentam elementos importantes para a identificação dos recursos, capacidades e competências considerados essenciais para o desempenho das organizações.

Verifica-se que as pesquisas identificadas com o emprego da RBV destacam sua aplicação tanto em órgãos públicos específicos, quanto na análise dos aspectos da sua gestão, bem como relacionadas às competências e capacidades dos seus gestores. A partir dos elementos evidenciados, observa-se que o fragmento da literatura que utiliza a RBV no setor público fornece perspectivas distintas de como a teoria pode auxiliar a gestão pública.

Ao analisar os estudos relacionados no Quadro 1, identificam-se os diferentes termos e categorizações atribuídas aos recursos. A identificação dos recursos estratégicos, pautada nos estudos realizados no setor público sob a ótica da RBV, serve de *framework* para a classificação, interpretação e análise dos elementos a serem estudados. Desta forma, são apresentados no Quadro 2 os recursos estratégicos investigados nos estudos empíricos relacionados.

Quadro 2 – Recursos estratégicos nos estudos do Setor Público

Recursos estratégicos	Fonte
Financeiros	Matthews e Shulman (2005); Ridder, Bruns e Spier (2005); Lee e Whitford (2012); Goddard e Simm (2017).
Humanos	Matthews e Shulman (2005); Bryson; Ackermann e Eden (2007); Lee e Whitford (2012); Pee e Kankanhalli (2016); Goddard e Simm (2017).
Organizacionais	Carmeli e Tishler (2004); Matthews e Shulman (2005); Ridder; Bruns e Spier (2005; 2006); Bryson; Ackermann e Eden (2007); Lee e Whitford (2012); Andrews; Beynon e McDermott (2015); Barrutia e Echebarría (2015); Pee e Kankanhalli (2016); Goddard e Simm (2017).
Físicos e estruturais	Matthews e Shulman (2005); Krishnan e Teo (2012); Lee e Whitford (2012)
Tecnológicos	Ridder; Bruns e Spier (2006); Krishnan e Teo (2012)
Reputacionais	Barrutia e Echebarría (2015); Goddard e Simm (2017)

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Com base nas informações do Quadro 2, verificam-se os diferentes recursos, capacidades e competências analisadas no contexto do setor público. Em relação aos recursos estratégicos, apresentam-se aqueles analisados com maior frequência: os recursos organizacionais e humanos. Quando analisados de forma segregada, em relação às competências, distinguem-se dois tipos: as distintivas, como exploração de novos conhecimentos, produtos e serviços (BRYSON; ACKERMANN; EDEN, 2007); e, as organizacionais, como inovação, reputação e aprendizagem organizacional (MATTHEWS; SHULMAN, 2005). Quanto à capacidade dinâmica, observa-se o foco na aprendizagem organizacional (PABLO et al., 2007), conhecimento (PEE; KANKANHALLI, 2016) e nas mudanças estratégicas e novos processos de gestão (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005; 2006).

No entanto, a presente pesquisa afilia-se à classificação de Hesterly e Barney (2011): recursos financeiros; recursos físicos; recursos humanos; e recursos organizacionais. Entretanto, consideram-se os resultados apontados por Lee e Whitford (2012), que identificaram entre os recursos a existência de um recurso diferente, chamado de recurso político, porém, acrescentando como recurso organizacional e possível recurso estratégico, tendo em vista que não há uma conceituação contundente que possa admitir o seu enquadramento dentre as categorias definidas anteriormente. Assim, entende-se que novos recursos, capacidades e competências podem surgir nas diferentes interações e usos, fato que merece ser investigado.

Os estudos sobre o setor público que utilizam a RBV destacam a administração local, visto que é no município que reside o usuário dos serviços públicos e, portanto, nesses locais, há maior demanda por atendimento as suas necessidades, estando o cidadão mais próximo dos gestores. Tal fato requer uma abordagem estratégica para o enfrentamento dos desafios e o desenvolvimento de políticas públicas voltadas à coletividade, proporcionando maior qualidade à gestão. Além disso, os gestores públicos presenciam o aumento das demandas e a escassez dos recursos financeiros, o que reforça a necessidade de conhecer os recursos disponíveis e explorar ao máximo suas potencialidades para o alcance dos objetivos da gestão, bem como o uso de sistemas de controles gerenciais, como é o caso do sistema de custos, para gerar informações que auxiliem no processo decisório.

2.2.2 Sistema de custos

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

De acordo com Chenhall (2003), a contabilidade gerencial pode ser entendida como um conjunto de práticas voltadas à gestão das organizações, enquanto os sistemas de contabilidade gerencial referem-se ao uso sistemático de tais práticas para o alcance dos objetivos da organização. Para o autor, de forma mais abrangente, os SCG incorporam os sistemas de contabilidade gerencial e outros controles gerenciais, como pessoais ou de clã, para diversos fins (CHENHALL, 2003).

Coad e Cullen (2006) destacam que os sistemas de controle gerencial proporcionam o desenvolvimento organizacional, descrito como processo evolutivo e acumulativo de aprender os recursos organizacionais, em que o aumento do conhecimento proporciona oportunidades para maior crescimento da organização. Dentre os diferentes sistemas de controle estão os sistemas de custos, cuja função é dar suporte aos gestores em relação ao planejamento, execução e controle organizacional (COAD; CULLEN, 2006).

Com os avanços da contabilidade gerencial e seus procedimentos pautados em sistemas de controles, a contabilidade de custos passou a ser considerada parte de um sistema de controle de gestão (UYAR; KUZHEY, 2016) que, dentre seus objetivos, fornece informações aos gestores e auxilia nos processos decisórios (KHOURY; ANCELEVICZ, 2000). Embora não haja um padrão de estrutura a ser adotado pelas organizações, o uso dos SCG na contabilidade gerencial é uma forma de aperfeiçoar a gestão e diminuir o risco organizacional (DAVILA; FOSTER, 2007). Nessa linha, Simons (1995) identifica os SCG como os meios utilizados pelos gestores para implementar com sucesso as suas estratégias. Assim, o autor apresenta as alavancas de controle (*Levers Off Control* - LOC) como um mecanismo voltado à implementação e adoção de controles estratégicos do negócio.

A implementação bem-sucedida de uma estratégia envolve diferentes recursos e habilidades, apoio organizacional e sistemas de controle (LANGFIELD-SMITH, 1997). Nesse contexto, os sistemas de

controle precisam estar alinhados às variáveis contextuais e organizacionais (OTLEY, 1980; SELTO; RENNER; YOUNG, 1995; FERREIRA; OTLEY, 2009). Diferentes pesquisadores analisaram a relação dos SCG com a estratégia e o desempenho organizacional (SIMONS, 1991; LANGFIELD-SMITH, 1997; CHENHALL, 2003; HENRI, 2006; WIDENER, 2007; MUNDY, 2010).

No entanto, os estudos com ênfase na estratégia adotam o conceito de desempenho organizacional, cujo desenvolvimento sugere que o melhor desempenho necessita de uma estrutura organizacional, de um estilo de gestão e um sistema de informações que se inter-relacionem com a estratégia adotada (BIANCHI, 2010). Neste sentido, o sistema de custos pode fornecer informações úteis ao processo decisório, em direção ao alcance dos objetivos.

Nesse contexto, sistema é definido como um conjunto de elementos interdependentes entre si que interagem a fim de alcançar um determinado objetivo e representado por um modelo, no qual se deve executar uma tarefa específica (SOUZA; BEUREN, 2005). Desta forma, o sistema de custos pode ser conceituado como um instrumento que o administrador deve utilizar para revitalizar a estrutura interna de controle da organização, assegurando o domínio de todos os fatores que interferem nas suas operações e rotinas (SOUZA; BEUREN, 2005).

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

Assim, o desenho do sistema de custos inclui o método de custeio empregado para a apuração do custo, utilizando o custo histórico e a forma contínua de acumulação. Por sua vez, o gerenciamento estratégico de custos pode ser definido como o uso de informações de custos para formular e comunicar estratégias, além de estabelecer táticas para desenvolver, implantar e avaliar controles que visam o alcance dos objetivos da gestão (GOVINDARAJAN; SHANK, 1992). Desta forma, os SCG também podem ser considerados mecanismos para implantar estratégias (COOPER; KAPLAN, 1992).

Frente ao contexto, o sistema de custos deve ser utilizado nas organizações, sejam elas públicas ou privadas, de forma integrada à

avaliação de desempenho (MOHR, 2015). No entanto, verificada a necessidade de avaliar o desempenho nos entes públicos, as principais dificuldades na implantação recaem sobre a definição do que medir, sendo muitas vezes executado o *benchmarking* para definir a eficiência e a qualidade dos serviços, com base em variáveis utilizadas em outras instituições. Porém, tais procedimentos devem observar os aspectos orçamentários e financeiros específicos de cada setor (KLASE, 2014).

2.2.2.1 Uso do sistema de custos

De acordo com Auzair e Langfield-Smith (2005), os SCG foram classificados de diversas maneiras. Dentre as categorias identificadas, destaca-se a classificação que identifica os controles como formais ou informais. Segundo Langfield-Smith (1997), os controles formais incluem procedimentos operacionais e sistemas padronizados, enquanto os controles informais não são formalmente estruturados e projetados.

Os controles formais constituem os SCG de maneira mais estruturada, sendo utilizada para o planejamento e controle das organizações, citando-se como exemplo o orçamento, a avaliação de desempenho e o sistema de custos (CHENHALL; KALLUNKI; SILVOLA, 2011). Anthony e Govindarajan (2002) classificam em dois tipos os sistemas formais de controle: os sistemas de controles gerenciais e os sistemas de regulamentos. Os sistemas de controles gerenciais auxiliam a administração na condução das organizações em direção aos seus objetivos estratégicos, enquanto os regulamentos são utilizados para todos os tipos de controles de instruções e controles formais, incluindo instruções padronizadas, práticas, descrições de tarefas, procedimentos padrões de operações, manuais e códigos de ética (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Assim, em ambientes de incertezas, torna-se essencial o uso de sistemas de controle gerencial que ofereçam uma estrutura apropriada para o planejamento organizacional e sua eficiente execução (OTLEY, 1999; COAD; CULLEN, 2006).

Por outro lado, as organizações que utilizam sistemas informais de controles podem sofrer influência tanto de fatores internos, quanto de fatores externos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Os fatores internos estão relacionados à cultura organizacional e o estilo de liderança, sendo apontados pelos autores como os mais importantes por constituírem o clima organizacional, enquanto os fatores externos dizem respeito às relações da organização com a sociedade. Tais normas compõem o ambiente de trabalho e geralmente estão associados à ética e

lealdade das pessoas, bem como sua dedicação e comprometimento com a organização.

Diante do exposto, admite-se que o uso de sistemas de custos segue estruturas formais de controles, cujos procedimentos operacionais devem seguir normas e padronizações. Contudo, podem existir diferentes fatores que afetam as decisões dos gestores. Em especial, no setor público, onde as relações com a sociedade são mais evidentes, os fatores internos e externos podem influenciar diferentes perspectivas.

No entanto, o sistema de custos adotado no setor público geralmente utiliza métodos de custeio de forma adaptada (SUZART, 2012). Para o autor, dentre as características da pesquisa nesta área, ressalta-se a inexistência de uma afiliação teórica e a não consideração das particularidades de cada organização, além das finalidades do sistema, verificada com base nas características, funções e processos na perspectiva dos setores. Ainda, destaca-se que os procedimentos adotados na área privada nem sempre são adequadas ao setor público (SUZART, 2012).

2.2.2.2 Sistema de custos no setor público

O uso de práticas contábeis amplamente difundidas no setor privado tem sido fundamental ao desenvolvimento de reformas na gestão pública, incluindo-se novos sistemas de informação financeira, introdução de orçamentos descentralizados, alterações nas auditorias públicas internas e externas, medição de desempenho e informações de custos (BERRY et al., 2009).

Assim como no setor privado, também há exigência legal para adoção do sistema de custos no setor público, tendo por finalidade registrar, processar e evidenciar os custos da gestão dos recursos e do patrimônio público, subsidiando a administração com informações sobre os custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; além de evidenciar o bom uso dos recursos públicos e apurar os custos das unidades contábeis (CARNEIRO et al., 2012).

O sistema de custos ganhou espaço no setor público brasileiro a partir das principais Leis de Finanças Públicas do país (Lei nº 4320/1964; Constituição Federal de 1988; Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, às quais o Brasil aderiu, foram elaboradas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP) (CRC/RS, 2014), publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a partir de 2008, e sancionadas

pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio de Resoluções, como Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP), destacando-se especificamente a NBC TSP nº 16.11, por ressaltar a obrigatoriedade de adoção dos Sistemas de Informações de Custos (SIC) em todas as esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal).

De acordo com a NBC TSP nº 16.11, o sistema de custos tem por objetivo registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade pelas organizações públicas, além de viabilizar a avaliação de desempenho, comparar entidades e apoiar a elaboração do planejamento e orçamento com informações voltadas a melhoria da qualidade do gasto público (CRC, 2014).

Com o processo de adoção das normas citadas, foram realizados no Brasil alguns estudos sobre o desenho dos Sistemas de Custos referenciando o trabalho de Machado e Holanda (2010) que apontam as diretrizes do modelo adotado pelo governo federal em relação ao Sistema de Informações de Custos. Neste período, pesquisas com outros entes públicos (estados e municípios) enfatizavam as suas dificuldades de implantação, bem como a percepção dos gestores públicos e profissionais de contabilidade sobre a utilização dessas informações para fins gerenciais.

No entanto, relatos de experiências de sucesso na administração local com destaque ao uso do sistema de informações de custos no setor público não são facilmente encontrados na literatura internacional (VERBEETEN, 2011). Autores como Lapsley e Wright (2004), Verbeeten (2011), Mohr (2015; 2016) e Lo Sorto (2016) investigaram a informação de custos nas entidades públicas e seu uso.

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

A pesquisa de Verbeeten (2011) parte da afirmação de que as informações de custos são consideradas importantes pelas organizações do setor público, pois permitem reduzir gastos, descentralizar atividades, proporcionar a gestão do desempenho e elevar a responsabilidade

gerencial. Contudo, evidências empíricas que confirmem tal uso não estão disponíveis. Assim, o estudo teve por objetivo validar a afirmação de que os recentes desenvolvimentos no setor público aumentaram as demandas e o uso da informação de custos nas organizações governamentais, com base na NPM. Para tanto, foi realizada uma pesquisa quantitativa com gestores financeiros de entidades do setor público holandês.

Os resultados do estudo constatam que o Custeio ABC não é usado em larga escala, sendo o sistema de custo alemão (RKW) utilizado pela maioria das organizações públicas na Holanda (VERBEETEN, 2011). Para o autor, o sistema de custos é utilizado principalmente para fins de prestação de contas (planejamento e controle, orçamento, relatórios financeiros ou atendimento aos requisitos legais), principalmente por gestores financeiros, no entanto, não são usadas com propósitos gerenciais, tais como análise de privatizações ou definição de preços de taxas, e raramente são utilizadas pelos gestores políticos. Os achados indicam que o uso do sistema de custos no setor público satisfaz aos regulamentos e legitima as atividades desenvolvidas para os usuários externos, em vez de oportunizar melhorias à gestão dessas organizações.

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

Em outro estudo, Mohr (2016) investigou as informações gerais do plano de contabilidade de custos e medição de desempenho nos orçamentos de grandes cidades americanas, com o objetivo de testar a relação de controles concorrentes e complementares nos níveis organizacionais e de serviços. Para o autor, a literatura direcionada às entidades públicas reconheceu a importância da contabilidade de custos na medição do desempenho, sendo citado o Programa de Benchmarking da Carolina do Norte como apoiador da proposição de que os custos e o desempenho são complementares, aumentando a confiança nas informações e promovendo o aprendizado organizacional (MOHR, 2016).

2.2.2.3 Pesquisas anteriores

As organizações necessitam das informações de custos para sua gestão, sendo este um tema que motiva estudos teóricos e empíricos (GOVINDARAJAN; SHANK, 1992; GUNASEKARAN; WILLIAMS; MCGAUGHEY, 2005), assim como seus reflexos nos resultados das organizações privadas (KAPLAN, 1994) e públicas (LAPSLEY; WRIGHT, 2004). No entanto, o controle de custos, os métodos de custeio e os sistemas de custos foram desenvolvidos para atender as necessidades das empresas privadas (SUZART, 2012).

Pesquisadores de custos apresentam abordagens comparativas entre os Sistemas Tradicionais de Custos e os Sistemas Estratégicos de Custos, destacando-se suas vantagens informacionais, desafios e dificuldades de implantação (GOVINDARAJAN; SHANK, 1992; KRAEMER, 2009; PINTO, 2011). Essa discussão, no entanto, pouco avançou em relação ao desenvolvimento dos sistemas de custos, considerando o contexto organizacional e as particularidades de cada setor (VAN HELDEN; JHONSEN; VAKKURI, 2012). Por outro lado, esses estudos auxiliaram na consolidação dos controles de custos, integrando-os à contabilidade gerencial, cujas abordagens encontradas na literatura relatam a adaptação de práticas do setor privado para o setor público, desconsiderando os aspectos específicos relativos ao contexto organizacional (ALONSO, 1999).

Para identificar a abordagem adotada pelos pesquisadores nos estudos relacionados ao tema, Soares (2018) realizou um levantamento bibliométrico que identificou um fragmento da literatura acerca de sistemas de custos, formando um PB, segregando a análise entre os setores público e privado. Esse levantamento utilizou o instrumento *ProKnow-C*, que permite a construção do conhecimento sobre determinado tema (ENSSLIN et al., 2017). Para tanto, a busca foi realizada em bases de dados selecionadas no Portal de Periódicos da Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal do Ensino Superior (CAPES), sendo elas: *Scopus*, *Web of Science*, *Ebsco*, *ProQuest*, *Science Direct* e *Gale*, sendo incluída a base de dados *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL), para capturar o contexto brasileiro. A busca de artigos se estruturou por meio da combinação de palavras-chave relacionadas ao tema sistema de custos, sendo selecionadas 67 publicações que atenderam aos requisitos da pesquisa, formada por 45 estudos realizados no contexto do setor privado e outros 22 no setor público.

Os artigos selecionados servem de fonte de dados para evidenciar que o sistema de custos no setor privado está sustentado sob a perspectiva

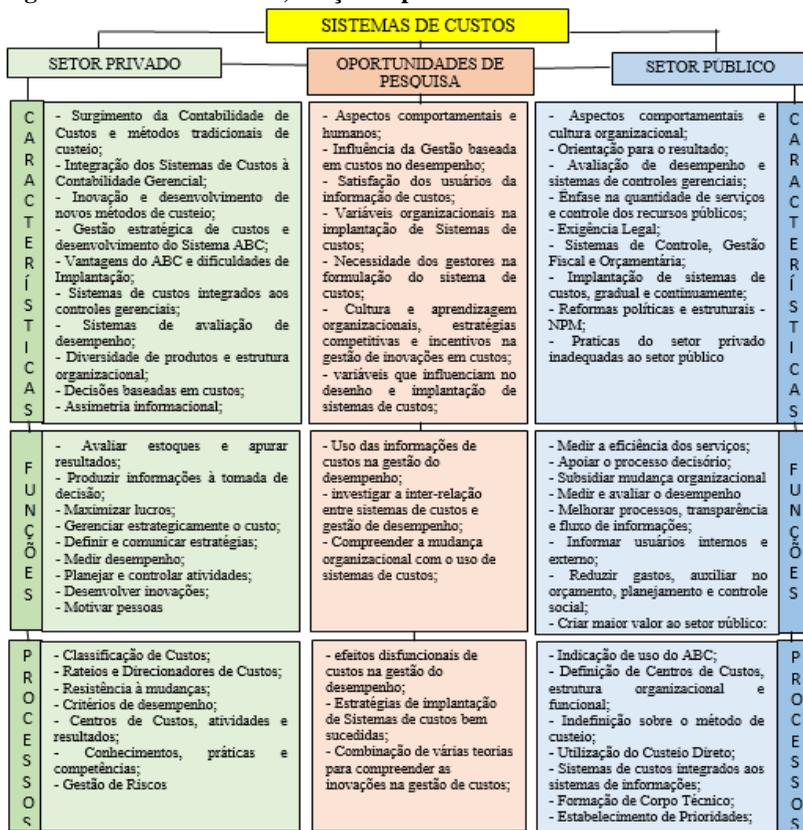
dos Sistemas de Controle Gerencial e do processo de avaliação de desempenho, considerando uma abordagem estratégica (OTLEY, 1999; RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005). Tal característica pode ser associada às empresas e gestores que desenvolvem e utilizam ferramentas de medição de desempenho capazes de apresentar informações úteis e auxiliar o processo decisório, além de apurar os resultados das atividades, sejam eles financeiros ou não financeiros.

Os aspectos gerenciais introduzidos após as últimas reformas administrativas no setor público, além do processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais, admitem a adoção de práticas de gestão, desenvolvidas no setor privado, porém, reafirmadas no foro legal, onde as normativas e legislações ditam a exigência de determinadas ferramentas, como é o caso dos sistemas de custos. Assim, estudos como os de Alonso (1999) e Machado e Holanda (2010) se destacam no setor público por disseminarem diretrizes conceituais e modelos de sistemas de custos, sendo referências aos demais pesquisadores da área.

Em relação aos conceitos utilizados nos artigos selecionados nesse fragmento da literatura, adotou-se como base para análise a proposta de Franco-Santos et al. (2007), sendo observadas as características, funções e processos destacados pelos autores.

A partir dos elementos identificados, destacam-se oportunidades de pesquisa que podem contribuir com o desenvolvimento dos sistemas de custos, em atendimento as necessidades apontadas pelos pesquisadores, enfatizando-se as especificidades do contexto por setor, conforme Figura 3.

Figura 3 – Características, funções e processos do sistema de custos



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

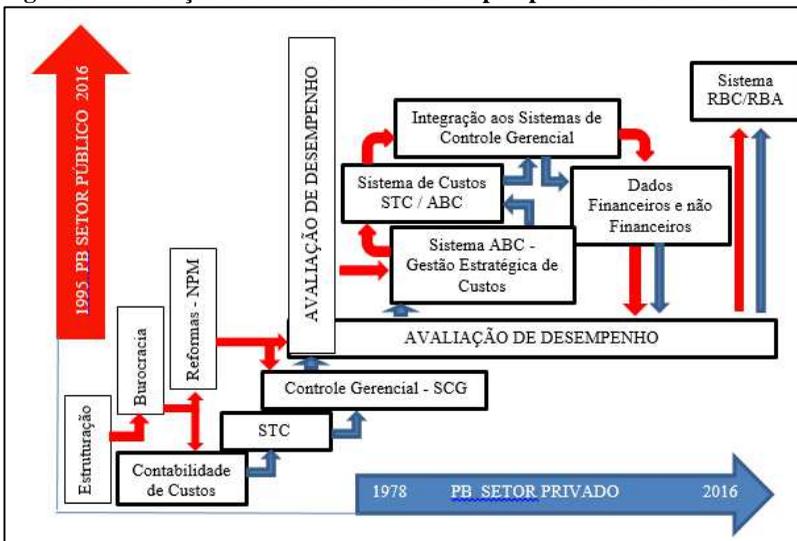
Na análise dos elementos identificados a partir dos conceitos empregados sobre sistemas de custos, verifica-se pouca semelhança ao se considerar o contexto dos setores público e privado. Tal constatação ressalta a afirmação de Suzart (2012) de que os procedimentos adotados no setor privado nem sempre são adequadas ao setor público, surgindo oportunidades de pesquisas em ambos os setores, tanto em aspectos teóricos, quanto empíricos. Com isso, entende-se que cada organização deve identificar suas características e desenvolver seu próprio sistema, considerando suas particularidades operacionais e de gestão, atendendo às configurações de um sistema de controle (ALONSO, 1999).

O desenho de um sistema de custos deve considerar suas finalidades, a fim de escolher o modelo ideal para a organização,

argumentando-se que seu uso para fins operacionais requer geralmente um sistema de custos mais complexo (SCHOUTE, 2009). Em contrapartida, para que um sistema de custos seja bem sucedido, não se deve considerar apenas as rotinas, as normas e os fluxos, mas é fundamental integrar as pessoas da organização e os demais sistemas de controles gerenciais (BONACIM; ARAUJO, 2010).

A partir das características, funções e processos levantados nos estudos do PB sobre sistema de custos, apresenta-se sua evolução, sob a perspectiva dos setores privado e público, conforme a Figura 4.

Figura 4 – Evolução do sistema de custos na perspectiva dos setores



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Como identificado nos estudos referenciados, a contabilidade de custos serviu inicialmente ao setor privado, estruturando os sistemas tradicionais de custos voltados à apuração do resultado, cálculo de estoques e fornecimento de informações operacionais, visando à gestão das organizações. Em seguida, com a utilização de sistemas de controles gerenciais e a necessidade de se elaborar estratégias de ações, desenvolveu-se o sistema estratégico de custos utilizando o custeio baseado em atividade (ABC), sendo amplamente discutidas as principais diferenças e vantagens em relação aos sistemas tradicionais. Nesse ponto, os sistemas de custos considerados estratégicos passaram a subsidiar os gestores com informações consideradas úteis para a tomada de decisão,

auxiliando na formação de indicadores financeiros e não financeiros voltados ao processo de avaliação do desempenho. Porém, o uso integrado dos sistemas de controles gerenciais e sistemas de avaliação de desempenho, direciona-se à implementação da contabilidade baseada no resultado, cuja informação de custos desempenha importante papel.

Por outro lado, a estruturação das organizações públicas passou por um processo evolutivo que se constitui em estilos de gestão que avançaram da burocracia para a nova gestão pública (NPM), inserindo-se no setor público mecanismos de gestão para viabilizar a avaliação de desempenho, dentre os quais se destaca o uso de sistema de custos como instrumento de controle, conforme previsto nas principais normas que regem o setor. No entanto, a partir da LRF e do processo de convergências às normas internacionais é que os sistemas de custos passaram a apresentar aspectos palpáveis a sua elaboração e seu uso visa atender as finalidades propostas. Nesse período, discutiram-se os métodos de custeio adequados ao sistema de custos para o setor e seus objetivos, sendo defendida inicialmente a adoção do custeio ABC, considerando-se as experiências do setor privado. Contudo, estudos recentes afirmam que tanto os sistemas tradicionais como os sistemas estratégicos respondem aos objetivos informacionais e que cada organização deve preocupar-se com o seu projeto de sistema de custos, de maneira a atender suas características e peculiaridades, considerando os objetivos definidos estrategicamente, visando o melhor desempenho.

Outro aspecto destacado nos estudos refere-se à exigência legal para adoção do sistema de custos nas organizações públicas e privadas, surgida em períodos diferentes e seguindo objetivos e funções que ressaltam as características específicas de cada setor. Deste modo, conforme Ching, Silveira e Freire (2011), deve-se questionar a utilização de uma ferramenta gerencial elaborada para uma empresa privada, no contexto da gestão pública, corroborado por Suzart (2012).

2.2.3 Gestão pública

A gestão pública e a administração pública são tratadas em alguns estudos acerca do tema como sinônimos, enquanto outros as diferenciam, sendo destacada a gestão pública como uma área de estudo mais ampla e distinta da administração pública (HILL; LYNN, 2009). Seja qual for o enfoque, a administração pública e a gestão pública estão preocupadas com o modo pelo qual o governo procura criar valor público por meio da resolução de problemas, da regulamentação e da melhoria do bem-estar dos seus cidadãos.

O conceito de gestão pública enfatiza o papel do gestor público e daqueles indivíduos envolvidos nas atividades da administração pública. Assim, os gestores públicos e os indivíduos que exercem o serviço público, além das interações entre esses dois conjuntos de atores, são fundamentais para a determinação dos resultados da gestão (WRIGHT, 2001). Nesse sentido, a gestão pública apresenta um determinante relacionado à pessoa e à organização.

Mesmo que se investigue as pessoas envolvidas em transformar as ideias políticas em programas, uma questão fundamental está associada ao processo gerencial de implementação dessas políticas, bem como a forma com que os trabalhadores executam suas funções, o que molda o seu comportamento e como esse comportamento funciona ao longo do tempo (SANDFORT, 2000). Assim, observa-se que essa definição de gestão pública agrega uma perspectiva pessoal ao processo gerencial para examinar como transformar ideias políticas em resultados de qualidade.

Outra definição para gestão pública é apresentada por Bozeman (1993) envolvendo o foco na estratégia (e não nos processos gerenciais), nas relações interorganizacionais (ao invés de relações intraorganizacionais) e na interseção de políticas públicas e de gestão. Nessa concepção, o desenvolvimento da gestão pública reconhece que as realizações dos objetivos de governo não são definidas apenas por meio do setor público ou pela ação direta de seus atores organizacionais (MILWARD; PROVAN, 2000). Portanto, ao se examinar o que acontece dentro dos limites institucionais da gestão pública, amplia-se o campo de estudos, sendo incluído o foco estratégico nas relações entre as organizações e seus atores (demais interessados na administração pública) e os objetivos governamentais.

Por outro lado, uma terceira definição de gestão pública é apresentada por Hill e Lynn (2009), expandindo as definições anteriores para além de como os recursos são convertidos em objetivos públicos. Nesta visão, os autores afirmam que o gestor público é produto da política, leis e estruturas, e criador de estratégias, capacidades e resultados. Neste sentido, Sowa e Lu (2016) contribuem com este conceito, enfatizando que para uma plena compreensão da gestão pública, é preciso explorar as ações dos gestores públicos, dos executores das políticas públicas, do ambiente e da estrutura em que operam, bem como das pessoas, estratégias e recursos que interagem para produzir valor público.

Ao comparar as definições apresentadas, a última abordagem destaca a gestão pública de forma sistemática, incluindo uma perspectiva pessoal e uma dimensão estratégica, mas os colocam em um sistema

maior de recursos e outros componentes necessários para atingir os objetivos traçados. Em suma, essa definição fornece uma compreensão mais ampla da gestão pública, ancorada em uma visão gerencialista, com foco na qualidade (HILL; LYNN, 2009; SOWA; LU, 2016). Tal definição de gestão pública, enquadra-se na abordagem direcionada do presente estudo, sendo aqui adotada, fazendo-se necessário compreender as organizações públicas, em especial no contexto brasileiro. Contudo, enquanto organizações constituídas, as entidades públicas devem considerar os preceitos científicos definidos na área de conhecimento da administração pública como elementos voltados à gestão (PAES DE PAULA, 2005).

Ao longo da história, são referenciadas três formas científicas que identificam as diretrizes e fases da administração pública: a administração patrimonialista; a administração burocrática; e, a administração gerencial (MIZAEL, et al., 2013). No entanto, para melhor entendimento dessas fases é necessário acompanhar o contexto histórico, iniciando no período monárquico até os dias atuais.

O primeiro período da administração pública refere-se à administração patrimonialista, em que o aparelho do Estado funcionava como uma extensão do poder do governante e os servidores eram propriedades do monarca (BRESSER-PEREIRA, 2009). Essa fase da administração pública é caracterizada pela ineficiência, corrupção e nepotismo.

Com o capitalismo e a democracia dominando o mercado e a sociedade civil, a ênfase da administração pública foi direcionada para os aspectos burocráticos, sendo caracterizada pela profissionalização, hierarquia funcional, impessoalidade e formalismo (BRESSER-PEREIRA, 2009). Assim, a administração burocrática se desenvolveu como alternativa ao combate à corrupção, característica da administração patrimonialista, porém, voltando-se para si com controles internos inflexíveis e ineficientes. Tais aspectos persistiram na administração pública devido aos conceitos patrimonialistas arraigados na cultura organizacional do setor (PAES DE PAULA, 2005).

A expansão das funções econômicas e sociais do Estado e o desenvolvimento tecnológico, além da globalização da economia mundial ocorrida na segunda metade do século XX, trouxeram outra profunda reforma à administração pública, com uma abordagem gerencial, mais flexível e eficiente (BRESSER-PEREIRA, 2009). Na fase gerencialista, volta-se aos anseios do cidadão, ressaltando a necessidade de reduzir os custos e aumentar a qualidade dos serviços, mediante a gestão de

processos que visam o bem comum e o desenvolvimento econômico (BRESSER-PEREIRA, 2009).

Desta forma, a administração pública gerencial representa um importante avanço, mas não chega a romper com os estilos anteriores (patrimonialista e burocrático), tão enraizados na cultura organizacional do setor público, mas muda o foco dos controles para os resultados, abrindo espaço para a formulação de estratégias direcionadas aos valores da eficiência e qualidade, com o desenvolvimento de uma cultura gerencial na entidade pública (ANDRADE, 2012). Neste sentido, em conformidade com a legislação e às normas de finanças públicas, os governantes passaram a sentir a necessidade de realizar o planejamento das ações no curto e longo prazo, estabelecendo metas e objetivos a serem alcançados no decorrer dos mandatos (KOHAMA, 2016).

De maneira geral, a prestação de serviços públicos refere-se ao atendimento das demandas da sociedade, visando o seu bem-estar, razão apontada como justificativa para a existência do Estado (GIAMBIAGI; ALEM, 2008). Em se tratando da administração pública direta municipal, as prioridades e possíveis ações para o atendimento das demandas da sociedade são primeiramente registradas no Plano de Governo, entregue à justiça eleitoral durante a campanha para eleição ao cargo público (ANDRADE, 2012). Após a eleição, ao tomar posse, o agora gestor público e sua equipe de governo devem formalizar o planejamento das ações e objetivos a serem alcançados na sua gestão, transcrevendo as prioridades elencadas no plano de governo para as peças orçamentárias obrigatórias: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) (KOHAMA, 2016).

Em obediência às normativas legais da contabilidade pública, os recursos financeiros e outros ativos são controlados de forma orçamentária e patrimonial. O controle orçamentário se dá por meio das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), com a evidenciação da previsão e realização das receitas e a fixação e execução das despesas (ANDRADE, 2012). Por outro lado, Kohama (2016) esclarece que o controle patrimonial ocorre por meio do registro e evidenciação dos fatos contábeis que provocam variações patrimoniais, sejam elas aumentativas (ingresso de receita no patrimônio) ou diminutivas (diminuição do patrimônio por despesa).

O PPA é considerado um instrumento de planejamento estratégico na gestão pública, pois representa o horizonte temporal futuro de quatro anos, cujas ações e objetivos do governo são definidos para tal período. Por outro lado, a LOA refere-se ao exercício orçamentário de um ano, sendo considerada como um instrumento operacional que apresenta

a previsão de receitas e fixação de despesas para o exercício, com a finalidade de registrar e acompanhar a gestão orçamentária e financeira da entidade. A LDO é o elo entre os aspectos operacionais e os estratégicos, orientando as ações da gestão em direção às metas do período (KOHAMA, 2016). Os dados orçamentários e financeiros extraídos da LOA e do PPA são utilizados em indicadores financeiros e não financeiros criados para mensurar o desempenho da administração pública e avaliar a qualidade da gestão.

2.2.3.1 Qualidade da Gestão Pública

A ideia de qualidade remonta a Revolução Industrial (Século XVIII), no entanto, seu conceito significa a capacidade de planejar para evitar desperdícios e, em uma visão de mercado, preocupada em proporcionar a maior satisfação ao consumidor, o que muitas vezes só é possível por meio de uma mudança na cultura da organização (DEMING, 1990). Na administração pública, qualidade está relacionada à obtenção de melhores resultados, com economicidade e satisfação dos usuários (CARVALHO; TONET, 1994).

Paes de Paula (2010) ressalta que a gestão pública deveria ter sua qualidade aferida a partir de critérios formulados para avaliação dos custos, como no setor privado. Na prática, a informação financeira nas entidades do setor público, na maioria dos casos, tem sido elaborada com a simples finalidade de cumprir a lei e não fornece informação útil para satisfazer às necessidades gerenciais dos usuários (GRATERON, 1999).

O conceito de qualidade, tanto no contexto privado quanto no setor público, considera que a missão organizacional está sujeita a modificações, conforme as mudanças do cenário político, econômico, social e cultural em que a organização está inserida. Neste contexto, mesmo que o processo tenha que ser modificado, não significa que o mesmo não tenha qualidade, sendo apenas adequado às necessidades (POLLIT; BOUCKAERT, 1995).

Vieira et al. (2000) argumentam que a avaliação da qualidade é uma questão complexa, considerando que existem poucos elementos objetivos que permitem definições e medidas concretas na administração pública municipal. Conforme os autores, a análise da qualidade pode se pautar na percepção de grupos organizacionais em relação aos resultados percebidos com a execução de práticas na gestão, em três dimensões: (i) estrutural; (ii) recursos humanos; e, (iii) política. Neste sentido, a qualidade tem uma forte conotação positiva, combinada com a vantagem

de que suas implicações reais continuam sendo sumamente vagas e imprecisas (POLLIT, 1994).

Em âmbito geral, Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985) acrescentam que a qualidade é uma construção mental, indescritível e sem definição. Por outro lado, os autores afirmam que a interpretação de qualidade varia de indivíduo para indivíduo. Deste modo, a qualidade de um produto ou serviço, na perspectiva do cliente, pode ser diferente da perspectiva de quem o produziu.

Por ser tão ampla e subjetiva, a qualidade é um construto que se define de diferentes formas em cada organização (MISOCZKY; VIEIRA, 2001). Reeves e Bednar (1994) utilizam quatro perspectivas para explicar a percepção da qualidade, a partir da excelência, do valor; da conformidade e superação das expectativas. Cada uma dessas perspectivas são explicitadas no Quadro 3.

Quadro 3 – Critérios para percepção da qualidade

Perspectiva	Conceito
Qualidade como excelência	Conceito antigo e abstrato; melhor em tudo; superioridade.
Qualidade como valor	Conceito abstrato, trata da relação preço e benefício; valorização de um produto ou serviço depende de vários fatores-conveniência, preço, atendimento de necessidades, entre outros.
Qualidade como conformidade	Conceito surgido com a manufatura; foca a padronização de produtos; evita perdas e desperdícios; controle de qualidade; é a conformidade dos produtos comparada às especificações do projeto; produto livre de deficiências; foco em ferramentas de controle; perfeição do produto; conceito objetivo e quantificável.
Qualidade como superação de expectativas	Conceito recente e com forte influência do setor de serviços; produto ou serviço que melhor atende a condições dos consumidores; características que vão ao encontro das expectativas dos consumidores; satisfação das expectativas dos consumidores; conceito abstrato.

Fonte: Modelo de Reeves e Bednar (1994), adaptado por Mainardes e Lourenço (2010).

O modelo de percepção da qualidade proposto por Reeves e Bednar (1994), apresentado no Quadro 3, foi utilizado no contexto do setor público nos estudos de Misoczky e Vieira (2001), Mainardes e

Lourenço (2010) e Novaes, Lasso e Mainardes (2015) de forma adaptada. Em tais estudos, na perspectiva da qualidade como excelência, considera-se o elemento da superioridade, sendo indicada a verificação da comparação entre organizações públicas do mesmo nível ou esfera de governo. Na perspectiva do valor, observa-se a geração de valor à sociedade, enquanto a conformidade considera as normas e procedimentos legais como determinantes de padrões a serem seguidos. Por fim, a percepção da qualidade a partir da superação das expectativas dos consumidores considera a satisfação dos usuários dos serviços públicos como elemento de análise.

De acordo com Fowler, Mello e Costa Neto (2011), os instrumentos de verificação da qualidade são base para o sucesso de muitas organizações. Com o aumento da competitividade nos mercados, passou-se a dar mais importância à qualidade da gestão das organizações. Isso impulsionou a criação de premiações internacionais como, o Prêmio Deming, o Prêmio de Qualidade Malcom Baldrige (*Malcolm Baldrige National Quality Award*) e o Prêmio Europeu da Qualidade (*European Foundation for Quality Management*), para que se pudesse reconhecer as organizações que alcançaram êxito em suas atividades (FOWLER; MELLO; COSTA NETO, 2011; FILARDI et al., 2016).

No Brasil, na década de 1990, também foi criado o Prêmio Nacional da Qualidade (PNQ), seguindo os critérios de excelência de desempenho, valores e conceitos básicos, inspirados no Prêmio norte americano Malcom Baldrige (FILARDI et al., 2016). Em relação ao setor público brasileiro, também foi instituído o Prêmio de Qualidade da Gestão Pública (PQGP) inserido no Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização do Governo Federal (Gespública), por meio do Decreto Federal nº 5.378/2005 e revogado pelo Decreto 9.094/2017. O Gespública auxiliava as instituições públicas a inserir serviços públicos prestados aos cidadãos, contribuindo para o aumento da competitividade do país (FILARDI et al., 2016).

Baseada nos conceitos de qualidade e eficiência, a partir de uma visão gerencialista, conforme Bresser-Pereira (2009), desenvolveu-se na Europa uma abordagem teórica denominada *New Public Management* (NPM).

2.2.3.2 *New Public Management* – NPM

Em busca de um setor público mais flexível e eficiente, seguiu-se o modelo da NPM para uma gestão pública mais enxuta, objetivando o aumento da eficiência dos processos organizacionais para que se pudesse alcançar competitividade no setor público (ZUCCOLOTTO, TEIXEIRA, 2014; FILARDI et al., 2016).

A NPM veio auxiliar a gestão pública no enfrentamento da crescente pressão por melhorias na qualidade dos serviços e redução de custos. Assim, a contabilidade de custos apresenta-se como importante ferramenta para melhorar a eficiência do setor público, por meio da análise dos gastos empregados na oferta de serviços aos seus usuários (MOHR, 2015). Neste sentido, a medição de desempenho alia-se à gestão, como um elemento de modernização, gerando informações úteis à tomada de decisão (LO SORTO, 2016). Um importante aspecto é salientado pelo autor, pois, a avaliação de desempenho é fortemente dependente das lideranças atuantes nas organizações, ou seja, dos gestores públicos.

No entanto, a melhoria da gestão pública é um movimento representado pelo conceito da NPM que tem como objetivo tornar o serviço público mais eficiente, utilizando técnicas de gestão de negócios privados com foco na medição de desempenho e satisfação dos usuários (MILAN, et al., 2015). Para Denhardt e Denhardt (2000), a nova gestão pública produz um novo conceito de prestação de contas, promovendo maior transparência e responsabilidade dos gestores públicos com o destino de todos os recursos públicos, em especial os recursos financeiros advindos da arrecadação tributária.

A partir da NPM, os órgãos públicos passaram a vivenciar um processo de aprendizagem no tocante a avaliação de desempenho, considerando as informações gerenciais, incluindo aquelas produzidas pela contabilidade de custos, em relação aos benefícios gerados à população (VARELA; MARTINS; FÁVERO, 2012; BLONSKI et al., 2017). Neste sentido, Gomes, Fernandes e Carvalho (2011) mencionam que as entidades públicas, em especial os municípios, sofrem pressões para redução das despesas e elevação da qualidade dos serviços prestados à sociedade, exigindo um novo modelo de gestão pautado em informações de desempenho. Nesta perspectiva gerencialista, inclui-se a contabilidade de custos na produção de informações úteis ao processo decisório, promovendo melhorias ao desempenho organizacional (ROSA; SILVA; SOARES, 2015; LOVATO, et. al., 2016).

Apesar do uso ainda incipiente da informação de custos, Gomes, Fernandes e Carvalho (2011) estudaram sua utilidade em municípios

portugueses, com base na NPM, cujos resultados ressaltam que os gestores públicos consideram extremamente útil a informação de custos à administração pública, reforçando ainda mais sua funcionalidade como promotora da qualidade na gestão pública.

2.2.3.3 Pesquisas anteriores

Ao pesquisar estudos anteriores que abordam a qualidade da gestão pública, fez-se necessário realizar uma busca estruturada de estudos nas bases de dados selecionadas (*Science Direct*, *Emerald e Scopus*), com base no *Proknow-C*, cujos resultados são apresentados no Quadro 4.

Quadro 4 – Estudos sobre qualidade da gestão pública

Autores (Ano)	Periódico	Objetivo	Metodologia
Carvalho e Tonet (1994)	Revista de Administração Pública	Discutir a qualidade da administração pública e sugerir estratégias que viabilizem mudanças desejáveis pela sociedade e que se configuram como condição para o seu melhor desempenho.	Ensaio teórico.
Grateron (1999)	Cadernos de Estudo	Avaliação da gestão pública considerando a possibilidade de um modelo de contabilidade desenhado para a gestão com indicadores ou parâmetros de gestão adequados.	Ensaio Teórico
Paes de Paula (2005)	Revista de Administração de Empresas	Analisar comparativamente a administração pública gerencial e a administração pública societal, propondo uma agenda de pesquisas futuras	Ensaio teórico.
Fryer, Antony e Ogden (2009)	<i>International Journal of Public Sector Management</i>	Avaliar o estado de gerenciamento de desempenho dentro do setor público e sugerir novas áreas de investigação	Ensaio teórico
Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010)	Revista de Administração Pública	Examinar em que medida as experiências internacionais de adoção de medidas de custos governamentais oferecem informações importantes para a gestão pública brasileira.	Estudo comparativo entre Brasil, Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido.
Fowler, Mello e Costa Neto (2011)	Revista Gestão & Produção	Averiguar quais IES possuem um programa da qualidade como o GESPÚBLICA implementado e, a partir de tal informação, conhecer as motivações e as restrições (inibidores), por parte dos gestores, para adesão ao programa	Estudo de levantamento com 53 IES no Brasil

Continua em...

... continuação.

Autores (Ano)	Periódico	Objetivo	Metodologia
Leite Filho e Fialho (2015)	Cadernos de Gestão Pública	Avaliar a relação entre os indicadores de gestão pública e o desenvolvimento dos municípios brasileiros.	Estudo quantitativo com 5555 município de 2006 a 2011.
Novaes, Lasso e Mainardes (2015)	Revista Pensamento Contemporâneo em Administração	Identificar o conceito de qualidade que mais influencia a percepção da qualidade entre os usuários dos serviços públicos.	Estudo de levantamento com 207 cidadãos brasileiros.
Milan et al. (2015)	Revista de Administração da UFSM	Comparar a percepção dos alunos de graduação e pós-graduação quanto aos níveis de satisfação em relação aos serviços prestados por uma IES.	Estudo de levantamento com 22 alunos de graduação e 12 de pós-graduação.
Alencar e Fonseca (2016)	Revista de Gestão	Descrever e discutir a contribuição do controle interno da Marinha do Brasil para a obtenção da excelência da gestão pública.	Estudo de Caso na Marinha do Brasil.
Sowa e Lu (2017)	<i>Policy Studies Journal</i>	Explorar o relacionamento da pesquisa de gestão pública com o estudo das políticas públicas e do processo político.	Ensaio Teórico

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Conforme apresentado no Quadro 4, nota-se que diferentes estudos sobre o desempenho do setor público tomam por base as mais variadas possibilidades, utilizando indicadores financeiros e não financeiros, com foco quantitativo (LEITE FILHO; FIALHO, 2017), ou abordando aspectos qualitativos (NOVAES; LASSO; MAINARDES, 2015), de acordo com a percepção dos gestores (FOWLER; MELLO; COSTA NETO, 2011) ou dos usuários (MILAN, et al., 2015). Porém, quando o objetivo do estudo requer um aprofundamento em determinado caso, necessita-se de uma análise qualitativa em que se faz importante conhecer a percepção dos agentes públicos (ALENCAR; FONSECA, 2016).

Deste modo, percebe-se que o agente público é o condutor das políticas e serviços planejados no setor até a sua disponibilização aos cidadãos. O conhecimento adquirido no desempenho das suas funções e a experiência na esfera pública torna esse agente capaz de avaliar, com base na sua percepção, a qualidade da gestão (SOWA; LU, 2017).

De acordo com Grateron (1999), os indicadores não financeiros apresentam tendências de comportamento futuro, enquanto os indicadores financeiros ressaltam os aspectos de fatos passados. Por essa razão, os aspectos qualitativos inerentes aos indicadores não financeiros têm conquistado maior atenção e relevância na análise das perspectivas de curto e longo prazo, sendo úteis ao planejamento e controle das organizações, além de refletir o comportamento quantitativo dos indicadores financeiro. Nesta linha qualitativa, outros mecanismos de mensuração podem ser referenciados, com foco na percepção dos atores envolvidos no processo de gestão, sendo que a qualidade na gestão pública pode ser percebida pelos próprios gestores, pelos executores de serviços públicos e/ou pelos próprios usuários desses serviços.

Por outro lado, o aspecto financeiro é motivo de preocupação para os gestores públicos que precisam atender as demandas da sociedade com recursos escassos e orçamentos reduzidos. Neste sentido, a obrigatoriedade de adoção do sistema de custos visa disponibilizar informações úteis à tomada de decisões e auxiliar o gestor na redução do gasto público e na qualidade da gestão do desempenho (FRYER; ANTONY; OGDEN, 2009).

Com a exigência do sistema de custos nas entidades públicas brasileiras, em atenção ao processo de convergência às normas internacionais, diferentes estudos foram realizados sobre o tema, sendo possível observar seu processo de evolução (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

2.3 POSICIONAMENTO TEÓRICO

A RBV sustenta estudos com abordagens estratégicas no setor privado, sendo também indicada às organizações do setor público (BARNEY, 2001b; HOOPE; MADSEN; WALKER, 2003). As premissas da RBV estão fundamentadas nos estudos econômicos de Penrose (1959), nos quais se lançou um olhar interno à organização com vistas à explicar o seu desempenho. Com a aproximação dos seus conceitos ao campo da estratégia, Wernerfelt (1984) nomina a teoria e destaca sua importância na identificação e desenvolvimento de recursos estratégicos e vantagens competitivas.

Nesta perspectiva, a RBV passou a ser utilizada para analisar o posicionamento da organização em relação ao conjunto de recursos, capacidades e competências por ela utilizados e, a partir dessa análise, auxiliar o desenvolvimento de mecanismos para identificar opções estratégicas. Seu surgimento se deu em contraponto a visão neoclássica da economia industrial, sobretudo a Teoria da Firma, cujo foco está direcionado às questões econômicas de oferta e demanda na produção de bens e serviços (COASE, 1937). Assim, os estudos pautados na RBV concentram-se nos recursos internos que se constituem como elementos de explicação para suas vantagens competitivas frente às demais organizações do mesmo segmento.

Os conceitos atribuídos pelos pesquisadores da RBV aos recursos, capacidades e competências divergem ao considerá-los como elementos conjuntos e complementares (DIERICKX; COOL, 1989; PRAHALAD; HAMEL, 1990; BARNEY, 1991) ou termos de análise separados e únicos (GRANT, 1991; PETERAF, 1993; TEECE; PISANO, 1994). O posicionamento teórico desta tese segue o conceito defendido por Barney (1991), em que recursos estratégicos são todos os recursos, capacidades, processos organizacionais, atributos da organização, informações e conhecimentos controlados por ela e que permitem a concepção e implementação de estratégias que melhorem seu desempenho.

O uso da RBV está voltado ao entendimento das fontes de vantagem competitiva no setor privado, porém, o conceito de recursos estratégicos também se aplica às organizações do setor público, desde que observadas suas características complexas e dinâmicas (MATTHEWS; SHULMAN, 2005). Dentre essas características destaca-se a geração de valor público à sociedade, em termos econômicos e sociais, além do seu impacto na qualidade de vida dos cidadãos, o que demanda maior responsabilidade dos gestores e planejamento estratégico

das ações (BRYSON; ACKERMANN; EDEN, 2007). Neste sentido, a abordagem de recursos aqui utilizada não considera apenas aqueles de natureza financeira, tão escassos e necessários à gestão pública, mas também outros elementos essenciais e estratégicos, potencialmente assim reconhecidos pelos gestores públicos para o alcance dos objetivos traçados nos planos de governo e no PPA.

O planejamento estratégico na área pública está associado à identificação dos recursos estratégicos necessários à gestão. No entanto, tais recursos precisam ser geridos com vistas à sua otimização e, para isso, conforme Anthony e Govindarajan (2002), é indicado o uso de SCG, como é o caso do sistema de custos. Mahama e Cheng (2013) definem os SCG como um conjunto de mecanismos de controles utilizados para auxiliar na gestão dos processos decisórios, facilitar a mensuração do desempenho e elevar sua efetividade.

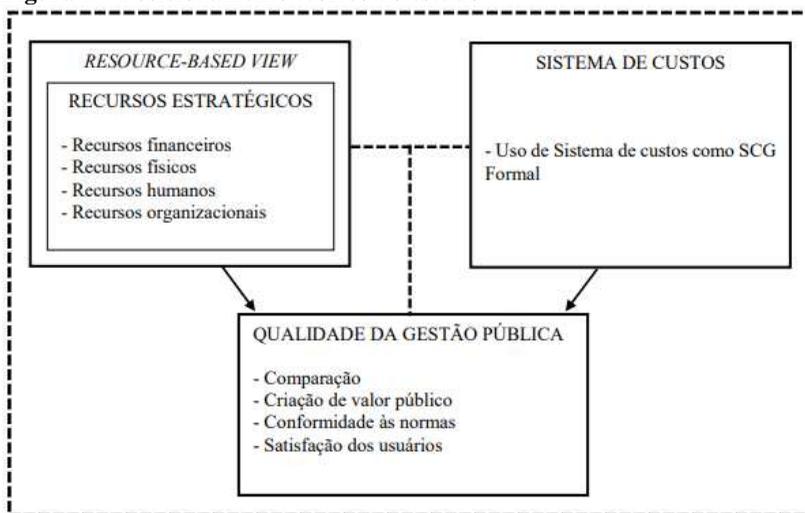
O uso do sistema de custos no setor público está alinhado a uma perspectiva gerencial, enquanto mecanismo de informação e de controle gerencial (AHRENS; CHAPMAN, 2004). Nesse contexto, ressaltam-se as exigências legais e a orientação dos órgãos internaconais para adoção do sistema de custos no setor público como instrumento de controle, com a finalidade de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade, visando maior qualidade na gestão pública, considerando-se sua estrutura organizacional burocrática (MOHR, 2015).

A qualidade da gestão pública é uma exigência fortalecida pelo conceito da NPM, que tem como finalidade tornar o serviço público mais eficiente, utilizando técnicas da iniciativa privada com foco na medição de desempenho e satisfação dos usuários. Denhardt e Denhardt (2000) destacam que a NPM produziu um novo conceito de gestão pública, promovendo maior transparência e responsabilidade aos gestores em relação ao destino dos recursos públicos, em especial dos recursos financeiros advindos da arrecadação tributária.

Apesar da importância dos aspectos financeiros, é percebido nos estudos relacionados à gestão pública que as pessoas envolvidas em transformar as ideias políticas em programas e estratégias de governo ganham cada vez mais espaço, reformulando os conceitos de gestão pública (SANDFORT, 2000). Nessa visão, o conceito de gestão pública considera como elementos fundamentais o papel do gestor e o envolvimento daqueles que executam as atividades da administração da coisa pública, além das interações entre esses dois grupos (HILL; LYNN, 2009; SOWA; LU, 2016).

Assim, o posicionamento teórico desta tese admite que a percepção da qualidade, com base no modelo adaptado de Reeves e Bednar (1994), no contexto da gestão pública, é resultado da interação entre os recursos estratégicos (BARNEY; HERTERLY, 2007) e o uso de sistema de custos (MOHR, 2015), sob a perspectiva da visão baseada em recursos. Neste sentido, a Figura 5 apresenta os elementos teóricos identificados acerca dos construtos que compõem o presente estudo.

Figura 5 – Posicionamento teórico do estudo



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A definição de qualidade da gestão pública adotada nesta tese admite a perspectiva das pessoas envolvidas no processo de gestão para examinar como transformar recursos estratégicos em resultados de qualidade. Por ser tão ampla e subjetiva, a qualidade é um construto que se define de diferentes formas em cada organização. Reeves e Bednar (1994) apresentam quatro perspectiva que podem auxiliar no entendimento da percepção de qualidade, sendo adaptada ao contexto das organizações públicas, cuja forma de perceber a qualidade nesta tese é vista por meio da comparação entre entidades (excelência), da criação de valor público (valor); da conformidade às normas legais (conformidade) e da satisfação dos usuários dos serviços prestados (superação das expectativas).

Como observado na Figura 5, o que se sabe, a partir da revisão da literatura, é que os recursos estratégicos, conforme a RBV, e o uso do

sistema de custos, enquanto Sistema de Controle Gerencial, se refletem na qualidade da gestão pública. No entanto, não há evidências empíricas que explorem a interação desses elementos e como ocorre tal interação. Portanto, revelar a interação dos construtos e seus reflexos na qualidade da gestão pública, consiste a principal contribuição do estudo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A evolução da humanidade está relacionada com os avanços científicos e o desenvolvimento da pesquisa como fonte de conhecimento (RICHARDSON, 1999). Desde a antiguidade, a busca por explicações para os fatos e fenômenos do mundo real motiva os cientistas. Neste entendimento, Marconi e Lakatos (2009, p. 83) afirmam que “não há ciência sem o emprego de métodos científicos”. Conforme os autores, método pode ser definido como o conjunto de atividades sistêmicas e racionais que permite o alcance de determinado objetivo, a partir de um caminho previamente traçado para evitar erros e auxiliar o pesquisador em suas decisões (MARCONI; LAKATOS, 2009).

Kuhn (1970) destaca que a pesquisa é a atividade básica da ciência, sendo utilizada como um instrumento na busca do conhecimento científico, enquanto o método é o percurso que orienta o processo de investigação. Nestes termos, o autor aduz que para a realização da pesquisa são necessárias definições prévias que orientam a caminhada do pesquisador e determinam procedimentos com alinhamento teórico e metodológico. Stake (2011) coaduna com esse entendimento ao defender que o método é um caminho para se chegar a determinado objetivo e alcançar o conhecimento.

Diante dessa perspectiva, neste capítulo são apresentados os aspectos metodológicos e os procedimentos utilizados na construção da pesquisa realizada no contexto das ciências sociais (BURREL; MORGAN, 1979). Assim, descreve-se inicialmente o posicionamento metodológico e o delineamento da pesquisa. Seguem-se as proposições e construtos do estudo, além dos instrumentos e sujeitos da pesquisa, além dos procedimentos para coleta e análise dos dados. Por fim, apresentam-se as etapas da pesquisa e as limitações do estudo.

3.1 POSICIONAMENTO EPISTEMOLÓGICO

A geração do conhecimento no campo das ciências sociais exige pressupostos e metodologias específicas, cujas características destacam o homem e suas relações sociais como sujeitos de análise, além de considerar suas interações com o objeto da pesquisa, que é histórico e em constante mudança (DEMO, 1985). As diferentes abordagens adotadas nas ciências sociais pressupõem a utilização de teorias sustentadas em paradigmas da pesquisa no campo do estudo das organizações. Mesmo com alguns estudos organizacionais não deixando explícitos os pressupostos básicos que os orientam, sua construção reflete a natureza

do mundo social e a forma como o processo foi conduzido (BURREL; MORGAN, 1979).

Burrel e Morgan (1979) associam as teorias sociológicas às organizacionais e identificam quatro conjuntos de pressupostos relativos a ontologia, epistemologia, natureza humana e metodologia, formados a partir de uma posição conceitual em duas dimensões básicas. Neste sentido, o aspecto ontológico discute a posição realista ou nominalista. Na visão ontológica realista, o mundo social externo à cognição do indivíduo é composto de estruturas concretas, reais e relativamente imutáveis, enquanto na visão ontológica nominalista o mundo social é construído a partir de símbolos, conceitos e nomes atribuídos para estruturar a realidade (BURREL; MORGAN, 1979). Considerando a visão ontológica, identifica-se o realismo como lente para observar o fenômeno objeto deste estudo, sob a perspectiva dos agentes públicos municipais.

Em relação aos aspectos epistemológicos, as duas dimensões de análise referem-se ao positivismo ou antipositivismo. Sob a perspectiva epistemológica positivista são testadas hipóteses definidas para explicar ou prever o que acontece no mundo social, enquanto o antipositivismo pode entendê-lo sob o ponto de vista dos indivíduos envolvidos nas atividades pesquisadas (BURREL; MORGAN, 1979). Diante de tais conceitos, a construção do estudo apresenta tendência à epistemologia positivista por considerar as interações dos recursos estratégicos e o uso de sistemas de custos para entender seus reflexos na qualidade da gestão pública municipal, conforme a percepção dos agentes públicos envolvidos no caso, partindo de proposições de pesquisa sustentadas na teoria de base.

A natureza humana considera os aspectos do determinismo ou do voluntarismo para analisar a natureza das relações entre o homem e a sociedade na qual ele está inserido, sendo considerados elementos essenciais às teorias sociais. Na visão determinista o homem e suas atividades são determinados pela situação ou pelo ambiente, enquanto na visão voluntarista, o homem é autônomo e possui livre arbítrio (BURREL; MORGAN, 1979). Neste contexto, o presente estudo considera a natureza humana como determinista, tendo em vista que as demandas externas, pressões sociais e o contexto direcionam as ações dos gestores públicos. Adicionalmente, mesmo que as decisões dependam de diversos fatores, os aspectos relacionados aos recursos estratégicos e as informações de custos podem auxiliar no planejamento das ações dos agentes públicos.

Quanto aos aspectos metodológicos, consideram-se as abordagens nomotética ou ideográfica. A abordagem nomotética enfatiza a importância da pesquisa baseada em protocolos sistemáticos e técnicas, enquanto o método ideográfico ressalta que o próprio subjetivo do indivíduo revela sua natureza e características ao longo da investigação (BURREL; MORGAN, 1979). Os conceitos apresentados denotam que a metodologia nomotética coaduna com os objetivos do estudo ao considerar que o sistema de custos e o planejamento estratégico são elementos trabalhados no ambiente, refletindo os resultados da utilização formal dos sistemas e protocolos adotados.

As classificações mencionadas em cada uma das perspectivas metodológicas definem o comportamento da pesquisa em ciências sociais entre diferentes paradigmas, considerando as dimensões de natureza da ciência, dentro de um *continuum* objetivo – subjetivo, cujas dimensões sociais são apresentadas entre a sociologia radical e a sociologia da regulação. A partir de tais dimensões, Burrel e Morgan (1979) classificam os paradigmas da pesquisa em: funcionalismo, interpretativismo, estruturalismo radical e humanismo radical.

Estudos realizados sobre a temática de sistema de custos e recursos estratégicos, em geral, seguem o paradigma funcionalista, dentro de uma visão positivista (ARENS; CHAPMAM, 2004). Seguindo a tendência dos estudos da área, ao abordar a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos e seus reflexos na qualidade da gestão pública municipal, sob a perspectiva dos agentes públicos da administração direta, a pesquisa funcionalista se apresenta alinhada ao escopo do estudo, tendo em vista a construção epistemológica da teoria adotada como lente para análise dos recursos estratégicos.

Diante do exposto, o posicionamento metodológico deste estudo se enquadra no paradigma funcionalista, cuja análise ontológica segue a visão realista, enquanto os aspectos epistemológicos observam o mundo social sob a perspectiva positivista. Assim, considera-se na pesquisa o determinismo como pressuposto para entender a natureza humana e o método nomotético para análise metodológica. Definido o posicionamento metodológico, são estabelecidos os delineamentos da pesquisa, visando seu desenvolvimento.

3.2 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Gray (2102) menciona que o processo de construção da investigação requer uma abordagem indutiva ou dedutiva. O processo indutivo parte de dados ou observações particulares para se chegar a proposições gerais, enquanto o processo dedutivo parte do conhecimento de um fato para sua maior compreensão (RICHARDSON, 1999). Assim, em termos metodológicos, a pesquisa positivista, exploratória e descritiva, com uma abordagem qualitativa, segue modelos dedutivos e procedimentos nomotéticos (GRAY, 2012). Conforme os conceitos apresentados, o posicionamento deste estudo segue o modelo dedutivo.

Em relação aos procedimentos e técnicas de pesquisa, as estratégias de investigação são classificadas considerando a abordagem do problema estudado, sendo eles qualitativos, quantitativos ou mistos (CRESWELL, 2010). Para Richardson (1999), a pesquisa qualitativa se difere da pesquisa quantitativa à medida que não utiliza ferramentas estatísticas no processo de análise de um problema, assim como não busca medir ou quantificar unidades ou categorias de análise. Desta forma, entende-se a pesquisa qualitativa como um meio para explorar e entender o significado que os indivíduos ou grupos atribuem a um problema social ou humano (GRAY, 2012). Esse conceito corrobora com o apresentado por Stake (2011), em que se apregoa que o termo qualitativo significa que a pesquisa se baseia principalmente na percepção e na compreensão humana.

A estratégia de pesquisa qualitativa busca estabelecer o significado de um fenômeno a partir do ponto de vista dos indivíduos que participam da ação (CRESWELL, 2010). Na percepção de Creswell (2010), a pesquisa qualitativa é uma forma de investigação em que os pesquisadores devem dar significado ao que ouvem e observam. Assim, identifica-se a pesquisa qualitativa como a abordagem alinhada à investigação do problema neste estudo.

Definida a abordagem qualitativa, de acordo com o problema, devem ser observados os objetivos da pesquisa para identificar sua natureza, podendo ser classificado como exploratório, descritivo ou explicativo (RICHARDSON, 1999). Na concepção de Gray (2012) estudos exploratórios são realizados quando se sabe pouco sobre determinado fenômeno e, ao explorar o assunto, o pesquisador decide se a investigação é viável ou não. Para o autor, os estudos descritivos buscam retratar o desenho de uma situação, fenômeno ou indivíduo, demonstrando como os objetos estudados estão relacionados entre si. Em relação aos estudos explicativos Gray (2012) menciona que se propõem a

explicar um fenômeno a partir das informações levantadas, geralmente aplicando métodos quantitativos.

Ao serem considerados os objetivos desta pesquisa, verificam-se suas características exploratórias e descritivas. Marconi e Lakatos (2009) destacam que a pesquisa exploratória e descritiva combinadas tem o propósito de desenvolver questões e descrever determinado fenômeno, como ocorre em um estudo de caso, no qual análises empíricas e teóricas são empregadas. Nestes termos, identificam-se tais características exploratórias e descritivas na presente pesquisa por investigar e compreender como interagem os recursos estratégicos e o uso do sistema de custos e seus reflexos na qualidade da gestão pública municipal. Adicionalmente, os resultados do estudo fornecem uma descrição da identificação dos recursos estratégicos e do sistema de custos no contexto do setor público municipal.

A pesquisa qualitativa exploratória e descritiva admite diferentes abordagens e procedimentos, destacando-se o estudo de caso, o estudo etnográfico, o estudo fenomenológico, a teoria fundamentada, a pesquisa-ação, a avaliação e a pesquisa heurística (GRAY, 2012). Nesse sentido, admite-se no contexto desta tese a utilização do estudo de caso como procedimento de pesquisa. O estudo de caso é definido por Creswell (2010) como uma estratégia de investigação em que o pesquisador explora profundamente o caso que representa o fenômeno estudado. Por sua vez, Yin (2015) conceitua estudo de caso como uma investigação empírica de dado fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto real de mundo, especialmente quando ambos não podem ser evidenciados.

O estudo de caso se destina a conhecer uma entidade social com profundidade e compreender o que ocorre e como se dá tal fenômeno, evidenciando suas características exploratórias (o que) e descritivas (como), conforme o problema pesquisado (YIN, 2015). Deste modo, identifica-se o alinhamento metodológico ao se investigar como a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos se reflete na qualidade da gestão pública municipal, ao abordar a estratégia do estudo de caso como pesquisa qualitativa exploratória e descritiva. No Quadro 5 apresenta-se o delineamento da pesquisa com as escolhas metodológicas definidas para o estudo.

Quadro 5 – Delineamento da pesquisa

Pesquisa	Classificação
Natureza	Dedutivo
Paradigma	Funcionalista
Abordagem quanto ao objetivo	Exploratório e Descritivo
Abordagem quanto ao problema	Qualitativo
Estratégia de pesquisa	Estudo de Caso
Procedimentos de coleta de dados	Entrevistas; Análise Documental; Observação.

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A partir do delineamento da pesquisa apresentado no Quadro 5, ao abordar a interação dos recursos estratégicos e uso do sistema de custos, voltados à qualidade da gestão pública municipal, desenvolveu-se um estudo de campo, onde a investigação está interessada na percepção dos atores envolvidos neste processo, sendo eles gestores políticos de nível estratégico e servidores públicos em cargos de gerência.

O delineamento da pesquisa identifica a condução de uma pesquisa dedutiva, seguindo o paradigma funcionalista (BURREL; MORGAN, 1979) com abordagem qualitativa (CRESWELL, 2010), cuja natureza dos objetivos segue os aspectos exploratórios e descritivos (GRAY, 2012), por meio de um estudo de caso (YIN, 2015), sendo utilizados diferentes procedimentos para coleta de dados, como entrevistas, documentos e observação. No entanto, para o desenvolvimento deste estudo de caso, fez-se necessário o prévio levantamento teórico e a especificação das proposições no início da investigação, conforme defendido por Yin (2015), sendo fundamentadas a partir dos estudos teóricos e empíricos referenciados, seguindo o escopo do estudo.

3.3 PROPOSIÇÕES DA PESQUISA

Na revisão da literatura, observa-se a variedade de recursos, capacidades e competências, dentre os estudos levantados acerca do tema (BARNEY, 1991; GRANT, 1991; PETERAF, 1993), além dos recursos financeiros, necessários ao setor público para o cumprimento de suas funções, dentre as quais se destacam a oferta de bens e serviços à sociedade (HILL; LYNN, 2009). A necessidade de identificação destes recursos, no entanto, pode levar o gestor público ao planejamento de suas ações considerando a disponibilidade dos recursos identificados como estratégicos. Além disso, observa-se a presença dos mesmos no momento

da elaboração de seu plano de governo e na definição de metas e ações no PPA, reconhecido como instrumento de planejamento estratégico na gestão pública (ANDRADE, 2012), em consonância com o próprio planejamento estratégico. Com base em tais argumentos, identifica-se a primeira proposição da tese, quanto aos recursos estratégicos:

Proposição 1: Os recursos estratégicos presentes na organização pública são considerados formalmente pelos gestores no desenvolvimento dos planos de governo e fixação de objetivos e metas.

Ao serem definidas as metas e objetivos da gestão pública municipal no planejamento estratégico, conforme o plano de governo e o PPA, identifica-se que o gestor elege prioridades na aplicação de recursos. Contudo, tal planejamento necessita de sistemas de controles gerenciais capazes de subsidiar a gestão com informações que possibilitem a medição e avaliação do desempenho no cumprimento de tais propósitos (MAHAMA, CHENG, 2013). Neste contexto, Machado e Holanda (2010) defendem que o sistema de custos é um mecanismo de gestão que cumpre o papel de identificar em termos financeiros a aplicação de recursos em ações continuadas ou específicas (como os serviços oferecidos aos cidadãos ou a construção de uma determinada obra ou bem público), além dos gastos em termos de estrutura. Assim, o estudo adota como segunda proposição, no que concerne ao uso de sistema de custos:

Proposição 2: O uso do sistema de custos no setor público permite ao gestor a utilização de informações sobre gastos estruturais (centro de custos das atividades meio e fim) e programáticos (programas de governo).

A identificação de recursos estratégicos e a apuração dos custos são necessárias para o desenvolvimento de ações capazes de atender as demandas da sociedade e permitir à gestão pública o cumprimento das metas estabelecidas no PPA. Entretanto, a utilização da informação de custos gerada no sistema deve ser considerada no processo de tomada de decisões (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005; GODDARD; SIMM, 2017), tendo em vista o princípio da economicidade e da eficiência, além de permitir a identificação de outros recursos estratégicos necessários ao alcance dos objetivos. A interação entre tais elementos possibilita ao gestor público informações voltadas à tomada de decisões e identificação de ajustes, quando necessário.

Nesta concepção, formula-se a terceira proposição do estudo:

Proposição 3: A interação entre os recursos estratégicos e o uso do sistema de custos possibilita aos gestores informações que viabilizam o processo decisório.

O sistema de custos é um artefato da contabilidade gerencial que visa subsidiar a gestão com informações capazes de fornecer aos gestores meios para o alcance de melhorias no desempenho da organização, como um todo, permitindo o desenvolvimento de ações formais e informais que impactam na rotina da gestão e nos seus resultados, financeiros e não financeiros (AHRENS, CHAPMAM, 2004). Essas melhorias podem ser percebidas pelos atores envolvidos no processo (gestores e servidores públicos), bem como pelos usuários dos bens e serviços disponibilizados à sociedade (cidadãos), considerando a sua qualidade (REEVES; BEDNAR, 1994; HILL; LYNN, 2009). Contudo, tal percepção da qualidade na gestão pode ser formada a partir de diferentes aspectos, sendo evidenciada a quarta proposição da tese:

Proposição 4: A qualidade da gestão pública é percebida pelos agentes públicos por meio de diferentes aspectos, considerando as rotinas de trabalho e os resultados alcançados na gestão.

De forma geral, ao identificar os recursos estratégicos, como elencados por Barney e Hesterly (2007), e considerar as informações geradas no sistema de custos, como mencionado por Mahama e Cheng (2013), os gestores elevam as chances de possibilitar a percepção de melhorias na qualidade da gestão, conforme defendido por Reeves e Bednar (1994), cujo modelo foi adaptado para o setor público em outros estudos (MISOCZKY; VIEIRA, 2001; MAINARDES; LOURENÇO, 2010; NOVAES; LASSO; MAINARDES, 2015). Esse fenômeno pode ocorrer devido ao alcance dos resultados esperados, pois são traçados objetivos e metas condizentes com a realidade da organização e seus recursos, em linha com as necessidades de oferta de bens e serviços à população. Neste sentido, a quinta proposição diz respeito aos reflexos da interação dos recursos estratégicos com o uso de sistemas de custos, voltados à qualidade da gestão pública municipal.

Proposição 5: A interação entre os recursos estratégicos e o uso do sistema de custos se reflete na qualidade da gestão pública municipal percebida pelos agentes públicos.

Em consonância com as definições metodológicas, a presente pesquisa qualitativa pautou-se nas proposições destacadas para investigação no estudo de caso, a partir de construtos definidos no escopo do estudo. Um dos critérios utilizados por Yin (2015) para o julgamento da qualidade de um projeto de estudo de caso considera ainda a validade dos construtos, onde são definidos os conceitos específicos e as medidas operacionais.

3.4 CONSTRUTOS DA PESQUISA

Os construtos são definidos como uma ideia abstrata constituída para determinado estudo, combinando conceitos passíveis de observação (COOPER; SHINDLER, 2016). Diante do escopo do estudo, considerando seu problema e objetivos, os construtos da pesquisa identificam os recursos estratégicos, o uso do sistema de custos e a qualidade da gestão pública, estruturados em categorias de análise que pressupõem definições constitutivas sustentadas em estudos teóricos e empíricos. Para tais categorias são identificados fatores e elementos que possibilitam análises direcionadas mediante definições operacionais. No Quadro 6 apresentam-se as definições e elementos relacionados aos Recursos Estratégicos.

Quadro 6 – Recursos estratégicos

Recursos Estratégicos: são recursos, capacidades, processos organizacionais, atributos da empresa, informações e conhecimentos, controlados pela organização e que permitem a concepção e implementação de estratégias que melhorem seu desempenho (BARNEY, 1991).

Categorias	Definições Constitutivas	Autores	Elementos	Definições operacionais	Forma de aferição
Humanos	Refere-se ao quadro de servidores públicos utilizado na prestação dos serviços à sociedade.	Barney, 1991; Grant, 1991; Penrose, 2006; Barney; Hesterly, 2007	Modelo VRIO	V – Valor; R – Raridade; I – Inimitabilidade; O - Organização	Entrevistas com os gestores para identificar os recursos estratégicos; Análise documental do Plano de Governo; PPA e Planejamento Estratégico.
Financeiros	Refere-se ao orçamento (planejamento e execução) e controle de gastos.	Grant, 1991; Amit; Schoemaker, 1993; Barney; Hesterly, 2007	Modelo VRIO	V – Valor; R – Raridade; I – Inimitabilidade; O - Organização	
Físicos	Refere-se ao emprego de bens físicos que compõe o patrimônio público na prestação de serviços.	Barney, 1991; Amit; Schoemaker, 1993; Barney; Hesterly, 2007	Modelo VRIO	V – Valor; R – Raridade; I – Inimitabilidade; O - Organização	
Organizacionais	Refere-se à estrutura interna, capacidades organizacionais e demais recursos no desenvolvimento de ações na busca dos objetivos traçados.	Barney, 1991; Grant, 1991; Barney; Hesterly, 2007;	Modelo VRIO	V – Valor; R – Raridade; I – Inimitabilidade; O – Organização	

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

No Quadro 6 observam-se os recursos estratégicos, distribuídos entre recursos humanos, financeiros, físicos e organizacionais, conforme embasado na Teoria RBV (HESTERLY; BARNEY, 2011), com suas definições constitutivas e os autores utilizados para explicar sua identificação e seus reflexos no desempenho das organizações. Para sua identificação como recursos estratégicos, geradores de vantagens competitivas sustentáveis, utiliza-se o modelo de análise VRIO (BARNEY; HERTERLY, 2007), ao considerar os elementos valor, raridade, inimitabilidade e organização.

A partir da percepção dos participantes da pesquisa e da análise documental, admite-se a identificação dos tipos de recursos empregados na execução dos serviços públicos, dentre aqueles capazes de gerar valor à sociedade e que são considerados raros e difíceis de imitar ou ainda onerosos para se desenvolver, além daqueles recursos que a organização dispõe de capacidades internas para explorar (BARNEY; HERTERLY, 2007).

Em se tratando dos construtos relacionados ao uso do sistema de custos, utiliza-se o conhecimento construído no tocante ao uso de sistemas de controles gerenciais, pautados na classificação de Langfield-Smith (1997), entre controles formais e informais. Admite-se que o uso do sistema de custos tende a seguir um padrão formal, pautado em manuais, rotinas e instruções de trabalho, cujos resultados auxiliam nos objetivos estratégicos (OUCHI, 1977). No entanto, fatores internos (como a cultura organizacional) e externos (como as pressões da sociedade por serviços públicos) podem interferir no uso das informações geradas pelo sistema, atribuindo aspectos informais (ANTONY; GOVINDARAJAN, 2002). No Quadro 7, apresentam-se as definições e elementos relacionados ao construto uso do sistema de custos.

Quadro 7 – Uso do sistema de custos

Uso do Sistema de Custos: uso de instrumento de controle que registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade (MOHR, 2015).					
Categoria	Definições Constitutivas	Autores	Elementos	Definições operacionais	Coleta de Dados
Formais	Os controles formais incluem práticas de gestão voltadas ao planejamento e controle, como o sistema de custos.	Chenhall, Kallunki e Silvola (2011)	De resultados	Envolve a coleta e emissão de relatórios com base no trabalho (OUCHI, 1977)	Pesquisa documental; Observação e Relatos dos agentes públicos.
			Comportamentais	Ênfase no processo humano e social pelo qual a organização atinge seus objetivos e o comportamento dos atores envolvidos (ANSARI, 1977)	
Informais	Incluem políticas não escritas que podem derivar da cultura organizacional, estrutura e estilo gerencial	Langfield-Smith (1997)	Fatores internos	Cultura interna e estilos de gerenciamento (ANTONY; GOVINDARAJAN, 2007)	Observação; Relatos dos agentes públicos.
			Fatores externos	Comportamento desejável pela sociedade (ANTONY; GOVINDARAJAN, 2007)	

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Conforme apresentado no Quadro 7, o uso do sistema de custos pode seguir critérios formais, voltados ao resultado ou ao comportamento (incluindo práticas de gestão, planejamento e controle), como observado por Chenhall, Kallunki e Silvola (2011) ao estudar *Management Control Systems* (MCS). O uso formal do sistema de custos deve considerar os atributos da informação de custos, relativo à utilidade (GOMES; FERNANDES; CARVALHO, 2011) e relevância (VERBEETEN, 2011). Em relação ao uso informal, o sistema de custos segue elementos internos e externos derivados da cultura organizacional, estrutura da organização e estilo de gestão (LANGFIELD-SMITH, 1997).

Por sua vez, o construto relativo à qualidade na gestão pública, segue a conceituação de Hill e Lynn (2009), cujos elementos de análise estão pautados ao modelo de Reeves e Bednar (1994), adaptado para o contexto do setor público, conforme demonstrado no Quadro 8.

Quadro 8 – Qualidade da gestão pública

Qualidade na Gestão Pública - Conceituada de forma sistemática, inclui uma dimensão para o pessoal e uma dimensão estratégica, colocando-as em um sistema maior de recursos, estratégias e outros componentes necessários para atingir os objetivos (HILL; LYNN, 2009).					
Categoria	Definições Constitutivas	Autores	Elementos	Definições operacionais	Coleta de Dados
Qualidade como excelência (Comparação)	Conceito antigo e abstrato; melhor em tudo; superioridade (Considera a comparação com outros entes públicos).	Reeves e Bednar (1994) Pollit e Bouckaert, 1995; Misoczky e Vieira (2001)	Alta (Macro-qualidade) Média (qualidade intermediária) ou baixa (micro-qualidade)	Diferentes níveis para conceituação da qualidade nas organizações públicas	Entrevista com os agentes públicos em cargos estratégicos e de gestão.
Qualidade como Valor (Criação de valor público)	Conceito abstrato, trata da relação preço e benefício; valorização de um produto, depende de vários fatores-conveniência, como preço e atendimento de necessidades (Considera a criação de valor público à sociedade).	Misoczky e Vieira (2001); Reeves e Bednar (1994)		Diferentes níveis para conceituação da qualidade nas organizações públicas	
Qualidade como conformidade (Conformidade às normas)	Conceito advindo da manufatura; foca a padronização de produtos; evita perdas e desperdícios; controle de qualidade; é a conformidade dos produtos comparada às especificações do projeto; produto livre de deficiências; foco no controle; perfeição do produto; conceito objetivo e quantificável (Considera a conformidade às normas legais como padrão).	Misoczky e Vieira (2001); Reeves e Bednar (1994)		Diferentes níveis para conceituação da qualidade nas organizações públicas	

Continua em...

... continuação.

Categoria	Definições Constitutivas	Autores	Elementos	Definições operacionais	Coleta de Dados
Qualidade como superação das expectativas (Satisfação dos usuários)	Conceito recente e com forte influência do setor de serviços; produto que melhor atende as condições dos consumidores; características que vão ao encontro das expectativas dos consumidores; satisfação das expectativas dos consumidores; conceito abstrato (Considera a satisfação dos usuários dos serviços prestados como elemento para percepção da qualidade).	Misoczky e Vieira (2001); Reeves e Bednar (1994)	Alta (Macro-qualidade) Média (qualidade intermediária) ou baixa (micro-qualidade)	Diferentes níveis para conceituação da qualidade nas organizações públicas	Entrevista com os agentes públicos em cargos estratégicos e de gestão.

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

De acordo com o apresentado no Quadro 8, a percepção da qualidade, constitui-se a partir de quatro elementos (excelência, valor, conformidade e superação das expectativas). No entanto, as características e peculiaridades das organizações públicas demandam adaptações ao modelo, sendo utilizado na perspectiva excelência o critério da comparação entre entes públicos, como forma de verificar a qualidade. A perspectiva valor é observada pelas ações que geram valor público a sociedade, enquanto a conformidade considera os elementos legais para se perceber a qualidade. Por fim, entendendo que a perspectiva da superação das expectativas considera o cliente como sujeito de análise, na gestão pública o critério é adaptado para satisfação dos usuários dos serviços públicos.

Para mensuração da percepção da qualidade em cada uma das perspectivas adaptadas foi utilizada. Assim, observa-se que a qualidade pode ser percebida como alta, média ou baixa, a partir de cada perspectiva que contribui para a formação da sua percepção nos agentes públicos. Neste contexto, a partir dos construtos e definições identificados na revisão teórica e empírica realizada, procedeu-se a elaboração de instrumentos de coleta de dados, cuja finalidade visa identificar a percepção dos agentes públicos municipais quanto aos objetivos do estudo.

3.5 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

O instrumento de pesquisa utilizado neste estudo foi desenvolvido a partir das pesquisas teóricas e empíricas acerca dos construtos que o compõem, resultando na primeira versão do roteiro de entrevista apresentada na qualificação do projeto de pesquisa, oportunizando valiosas contribuições que delimitaram alguns questionamentos. Após tais correções, a segunda versão do instrumento foi aplicado um teste piloto, com a participação de três agentes públicos, sendo duas servidoras públicas que exercem função de gerência (gerente setorial na Secretaria de Município das Finanças e com a Gerente de Orçamento) e uma gestora pública do âmbito político (Secretária Adjunta da Secretaria de Município da Gestão). O teste piloto contribuiu para a validação do instrumento, resultando na versão final do roteiro que é apresentado no Quadro 9.

Quadro 9 – Roteiro da entrevista

Construto	Questões	Fonte
Perfil	Dados do participante (Nome, Idade, Formação, Escolaridade, Cargo, Função, Tempo no cargo e tempo no serviço público)	
Recursos Estratégicos	São recursos, capacidades, processos organizacionais, atributos da organização, informações e conhecimentos, controlados pela entidade e que permitem a concepção e implementação de estratégias que melhorem seu desempenho.	Barney (1991).
	<ul style="list-style-type: none"> • Como foram estabelecidos os objetivos e metas da gestão? • O que você considera essenciais para o alcance dos objetivos traçados? • Qual o seu entendimento de recurso estratégico? • Quais recursos você apontaria como geradores de vantagens competitivas na gestão pública, perante os demais pares? • Que recursos e capacidades você considera valiosos à organização e que permitem adotar estratégias para melhorar a eficiência e neutralizar possíveis ameaças externas? • Quais recursos e capacidades internas você aponta como não possíveis de serem imitadas por outras entidades públicas? • Quais recursos podem ser apontados como únicos da entidade pública? • Quais recursos, capacidades e competências podem ser destacados em função da capacidade interna da gestão pública de explorá-los? 	Bryson, Ackermann e Eden (2007). Prahalad e Hamel (1990); Henri (2006). Szymaniec-Mlicka (2014); Barney e Hesterly (2007). Barney (1991). Barney e Hesterly (2007). Barney e Hesterly (2007). Barney e Hesterly (2007).
Uso do sistema de custos	Uso de instrumento de controle que registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade.	Mohr (2015).
	<ul style="list-style-type: none"> • Quais instrumentos de controle são utilizadas pela entidade que, na sua percepção, auxiliam a gestão? • Quais instrumentos de controle você acredita que seriam úteis à gestão? 	Simons (1990). Merchant e Van der Stede (2007).

Continua em...

... continuação.

Construto	Questões	Fonte
	<ul style="list-style-type: none"> • Na sua percepção, qual a utilidade da informação de custos para a gestão da organização? • Para qual finalidade você já necessitou utilizar a informação de custos? • Na sua opinião, como a informação de custos impacta na qualidade da gestão pública? • Como a informação de custos pode ser útil à sociedade e demonstrar a qualidade da gestão pública? • Como você avalia o sistema de custos implantado na entidade? 	<p>Gomes, Fernandes e Carvalho (2011). Machado e Holanda (2010) Verbeeten (2011). Gomes, Fernandes e Carvalho (2011). Hill e Lynn (2009); Pee e Kankanhalli (2016).</p>
Qualidade na gestão pública	<p>Conceituada de forma sistemática, inclui uma dimensão para o pessoal e uma dimensão estratégica, mas os coloca em um sistema maior de recursos, estratégias e outros componentes necessários para atingir os objetivos.</p>	<p>Hill e Lynn (2009).</p>
	<ul style="list-style-type: none"> • Na sua percepção, como pode ser avaliada a qualidade na gestão pública? • Como você avalia a qualidade da gestão em relação ao histórico da organização e em relação às demais entidades públicas? • Qual sua percepção para o valor público gerado à sociedade a partir dos serviços públicos prestados pela gestão? • Qual sua opinião sobre o atendimento à população em relação aos serviços prestados e as demandas e expectativas dos usuários? • Como você percebe a qualidade da gestão pública em termos da conformidade às normas e exigências legais? 	<p>Reeves e Bednar (1994). Nassumo (2003). Hill e Lynn (2009); Gohr et al. (2011); Sowa e Lu (2016). Reeves e Bednar (1994). Reeves e Bednar (1994).</p>
Interação	<ul style="list-style-type: none"> • Como os recursos estratégicos interagem com a informação de custos na gestão pública municipal? • Quais os reflexos na qualidade da gestão pública municipal da interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos? 	<p>Barney e Hesterly (2007) Pee e Kankanhalli (2016); Reeves e Bednar (1994).</p>

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

O instrumento de coleta de dados serve como roteiro estruturado para a realização das entrevistas com os participantes da pesquisa, cujas informações relatadas foram transcritas e analisadas em conjunto com os demais dados coletados nas observações e análise documental, a partir dos princípios norteadores do estudo.

Salienta-se que o presente roteiro de entrevista foi estruturado a partir do posicionamento teórico do estudo, tendo como propósito provocar nos respondentes a reflexão acerca dos elementos investigados e auxiliar na construção mental dos conteúdos investigados. Acredita-se que, em outra ordem ou forma, os resultados poderiam ser diferentes dos encontrados.

3.6 OBJETO DE ESTUDO E UNIDADES DE ANÁLISE

Ao se definir o estudo de caso como estratégia metodológica para o desenvolvimento da pesquisa, o objeto de estudos passa a representar o caso a ser estudado (YIN, 2015). Nesse sentido, considerando o objetivo geral da pesquisa, observa-se a necessidade de identificação do contexto organizacional que atenda aos requisitos da pesquisa, iniciando pela preparação para o estudo de caso, o objeto e as unidades de análise.

3.6.1 Preparação do caso

Para a preparação de um estudo de caso, se faz necessário o treinamento do pesquisador no desenvolvimento do projeto de pesquisa, o protocolo para o estudo e a seleção do caso a ser estudado, também chamada de triagem (YIN, 2015). De acordo com o autor, o estudo de caso se inicia com a elaboração do projeto de pesquisa, como um roteiro para sua realização, cuja preocupação precisa atender quais questões estudar, quais dados são relevantes para coletar e como analisar os resultados. Assim, a pesquisa que utiliza o estudo de caso como estratégia metodológica é composta por cinco elementos essenciais: (i) a questão do estudo de caso; (ii) as proposições; (iii) a unidade de análise; (iv) a vinculação dos dados às proposições; e, (v) os critérios para interpretação dos resultados (YIN, 2015).

Neste estudo, considerando o problema de pesquisa que visa responder como a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos se refletem na qualidade da gestão pública municipal, foram elaboradas as proposições da pesquisa, considerando a RBV como lente teórica apropriada para tal análise (BARNEY; HESTERLY, 2007), além dos estudos teóricos e empíricos referenciados acerca do uso de sistema de custos no setor público (MACHADO; HOLANDA, 2010;

VERBEETEN, 2011; MOHR, 2015) e as formas de perceber a qualidade na gestão pública, com base na percepção dos agentes públicos (REEVES; BEDNAR, 1994; HILL; LYNN, 2009; SOWA; LU, 2016).

Ao ser definida a questão norteadora da pesquisa, foram coletados estudos-chave para estreitar o interesse do pesquisador sobre os tópicos centrais do estudo, reforçando a importância da questão a partir das lacunas teóricas e empíricas evidenciadas na literatura selecionada. As referidas definições visam proporcionar o entendimento dos conceitos básicos, contato com as terminologias adotadas na área e os aspectos metodológicos relevantes (YIN, 2015). Na sequência, as proposições da pesquisa devem refletir o aspecto teórico e direcionar para onde buscar as evidências que respondem ao problema de pesquisa.

Outro importante passo preparatório para o estudo de caso, diz respeito ao desenvolvimento do protocolo de pesquisa, que se destina a orientar a realização da coleta de dados pelo pesquisador (YIN, 2015). Neste sentido, o protocolo de pesquisa contém o instrumento de coleta de dados e os procedimentos gerais para sua utilização, aumentando a validade e confiabilidade do estudo de caso, minimizando os possíveis erros e registrando a coleta de dados no campo.

Em relação à validade, Yin (2015) apresenta quatro atributos comumente utilizados para julgar a qualidade de uma pesquisa social empírica: validade do construto; validade interna; validade externa e confiabilidade. A validade do construto refere-se à identificação de medidas operacionais adequadas para os conceitos estudados, utilizando fontes múltiplas de evidências e apresentadas no relatório de campo. A validade interna diz respeito ao estabelecimento da relação causal entre determinados eventos, sendo exigida em estudos explicativos. A validade externa preocupa-se com a generalização dos resultados para além do caso estudado, sendo influenciada diretamente pelo problema de pesquisa. A confiabilidade do estudo de caso refere-se aos procedimentos adotados para a produção de dados que possibilitem ao leitor distinguir as fontes de informação (YIN, 2015).

Como destacado por Yin (2015), visando proporcionar qualidade ao presente estudo, foram definidas medidas para elevar a validade dos construtos, selecionando diferentes fontes de dados, tais como entrevista, análise documental e relatório de campo. Com relação à validade externa, definiu-se o problema de pesquisa conforme indicado pelo autor, do tipo como, além da formulação de proposições com base na teoria RBV. Por fim, para garantir confiabilidade, o estudo de caso adotou o protocolo de pesquisa, evidenciando os dados obtidos e os tipos documentais analisados.

Após a elaboração do protocolo de pesquisa, devem ser definir os critérios relevantes para triagem e seleção do caso a ser estudado. Neste sentido, a seleção do local a ser pesquisado pode contar com o conhecimento do pesquisador em relação ao caso em potencial e acesso suficiente aos dados, considerando as pessoas, os documentos e as observações no campo (YIN, 2015). O objetivo da triagem é identificar o caso final apropriado, antes de se iniciar a coleta de dados (YIN, 2015). Deste modo, o autor esclarece que o caso pode ser conhecido desde o início da pesquisa, tendo em vista as características peculiares de um caso único, porém podem existir outros casos potenciais.

Assim, considerando o tema central desta pesquisa e o seu contexto organizacional direcionado à administração direta municipal, a seleção do caso contou com os seguintes critérios para identificação do município objeto de estudo: (i) formalização do planejamento estratégico; e, (ii) implantação do sistema de custos.

Considerando os objetivos da pesquisa, optou-se pela realização de um estudo de caso único, tendo em vista as dificuldades ressaltadas quanto à implantação do sistema de custos no âmbito municipal (ROSA; SILVA; SOARES, 2015; LOVATO, et. al., 2016; SOARES; PARCIANELLO, 2018). Ao reconhecer que poucos municípios desenvolveram ações efetivas para o cumprimento das determinações legais para a implantação do sistema de custos, o estudo de caso com uma administração local pode contribuir com aqueles que ainda não superaram as barreiras encontradas nesse processo.

3.6.2 Objeto do estudo

Os critérios definidos para a seleção do caso a ser estudado como objeto de estudos são plenamente satisfeitos na gestão pública do município de Santa Maria, que apresenta as condições para viabilizar a pesquisa, além da conveniência e acessibilidade aos dados, cuja autorização foi concedida pelo chefe do poder executivo municipal (ANEXO A). O estudo conta com a contribuição dos agentes públicos, gestores políticos de nível estratégico e servidores públicos em cargos de gestão, como unidades de análise,

Fundada em 17 de maio de 1858, o município de Santa Maria, localizado na região central do Estado do Rio Grande do Sul (RS), distante acerca de 290km de Porto Alegre, capital do Estado, é o quinto maior município gaúcho em termos populacionais, contando com 278.445 habitantes, conforme estimativas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) para o ano de 2017. A cidade apresenta

Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) de 0,845, considerado muito alto de acordo com o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD.

Conforme dados divulgados no portal de transparência de Santa Maria, a cidade conta em dezembro de 2018 com 3.318 servidores públicos concursados e 257 cargos em comissão, totalizando um efetivo de 3.575 agentes públicos no poder executivo. O orçamento da cidade, no ano de 2017, totalizou R\$ 496.318.322,58, o maior da sua região. Em tempos de crise financeira vivenciada pelo setor público, o executivo municipal se destaca por conseguir manter o pagamento do salário dos servidores em dia, sem o parcelamento característico em governos locais e estaduais no decorrer dos anos 2017 e 2018.

Considerada uma cidade de médio porte, porém de grande influência na região central do Estado composta por 33 municípios, Santa Maria é conhecida como Coração do Rio Grande, devido a sua localização geográfica, além de se intitular Cidade Cultura, em decorrência do número de instituições de ensino superior instaladas na cidade, dentre elas uma importante universidade federal (Universidade Federal de Santa Maria – UFSM), fundada em 1961, que desde a sua criação recebe estudantes de todo o país. Além do aspecto educacional, a cidade é um importante centro militar do sul do Brasil, abrigando um dos maiores efetivos militares com unidades do exército brasileiro e da aeronáutica.

Por conta dos fatores mencionados, Santa Maria se destaca dentre os maiores município gaúchos, sendo uma cidade com significativos atrativos populacionais, dentre as demais cidades da metade sul gaúcha, com grande desenvolvimento na construção civil e alta potencialidade comercial, turística e da prestação de serviços especializados.

Conforme a Lei Orgânica do Município de Santa Maria e suas alterações, o executivo municipal está estruturado em 15 secretarias, além do gabinete do Prefeito e do Vice-prefeito, cada uma com atribuições, competências e finalidades específicas (SANTA MARIA, 2016). Cada secretaria é representada por um secretário e um secretário adjunto, escolhidos pelo Prefeito e sua equipe de governo, segundo os objetivos da gestão. A escolha das pessoas que ocupam os cargos de secretários se dá por indicações políticas ou técnicas, conforme as estratégias de governo.

Além dos secretários, que atuam em nível estratégico e que respondem diretamente ao chefe do executivo, a estrutura hierárquica do município conta com funções de nível gerencial, denominados de Superintendentes. Estas funções são geralmente ocupadas por servidores públicos que possuem os conhecimentos técnicos da área e demais

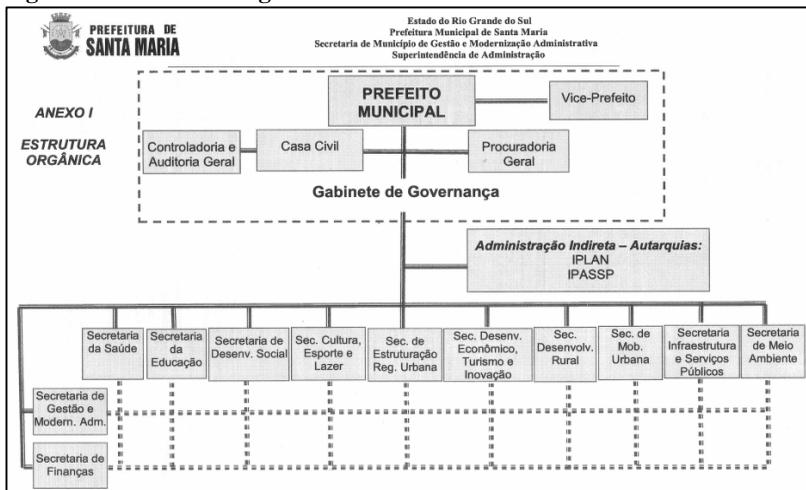
atributos para comandar as equipes de trabalho e responder aos direcionamentos demandados pelos secretários. Dentre as atribuições dos Superintendentes, cita-se a responsabilidade pelo patrimônio público sob sua gerência, controle de pessoal e acompanhamento de metas e resultados. No nível operacional, encontram-se os gerentes setoriais, função ocupada por servidores públicos para dar suporte aos secretários e superintendentes, fazendo a intermediação da comunicação entre os servidores e a gestão.

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

O Gabinete de Governança de Santa Maria é composto pelo Prefeito e os secretários responsáveis pelas pastas da Casa Civil, Controladoria e Auditoria Geral do Município (CAGEM) e Procuradoria Geral do Município (PGM), contando com a participação dos secretários à frente da Secretaria Municipal de Finanças (SMF) e Secretaria Municipal de Gestão e Modernização Administrativa (SMGMA). Além dos membros que constituem o NGE, quando necessário, de acordo com designação formal do chefe do executivo, o governo pode solicitar a participação de servidores municipais, técnicos e outras pessoas que detenham o conhecimento necessário para contribuir com o alcance dos objetivos da gestão.

As deliberações emanadas do NGE, com a anuência do Prefeito, apresentam força normativa no âmbito das secretarias do município. O NGE possui um coordenador geral que tem a competência de realizar estudos e apresentar soluções sobre as demandas específicas definidas pelo chefe do executivo municipal. Para maior compreensão da estrutura organizacional do município, apresenta-se a Figura 6.

Figura 6 – Estrutura orgânica da Prefeitura de Santa Maria



Fonte: Lei Municipal nº 6.109/2016 (SANTA MARIA, 2016).

Conforme observado na Figura 6, as 10 secretarias municipais que exercem atividades de prestação de serviços finalísticos aos cidadãos, consideradas secretarias fins, são assessoradas pelas secretarias de município que executam atividades meio na gestão e que compõem o Gabinete de Governança, auxiliando o Prefeito no processo decisório. Dentre os assuntos demandados ao NGE, citam-se estudos sobre terceirização, redução do gasto público e enxugamento das despesas. Neste sentido, as informações de custos se fazem presente nas reuniões estratégicas deliberativas, sendo referenciado o segundo critério de seleção do objeto de estudo, quanto à implantação de sistema de custos.

A partir das normativas publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em especial a NBC TSP nº 16.11, que trata da implantação do sistema de custos no setor público, elaborou-se uma equipe de trabalho no município de Santa Maria no ano de 2014, com o objetivo de desenvolver estudos relacionados ao atendimento da referida norma.

Com base em tais estudos, foi apresentado o desenho do sistema de custos, pautado no modelo utilizado pelo governo federal (MACHADO; HOLANDA, 2010), seguido das parametrizações da Resolução CFC 1.366/2011, sendo adotando no SIC Brasil o método de custeio direto, com base no levantamento das unidades de mensuração de custos, a partir da estrutura organizacional (centros de custos) e programática (vinculada ao orçamento).

O Sistema de Informação de Custos de Santa Maria, denominado SICSM, teve sua implantação iniciada em 2015, de forma parcial e gradativa, tendo a Secretaria de Finanças e a Procuradoria Geral do Município (PGM) como projetos pilotos. Com o apoio das Secretarias de Finanças e Gestão, foi destacado um servidor no cargo de contador do município para coordenar a implantação do sistema de custos, com o auxílio de um agente administrativo, sendo criado um setor para o atendimento das demandas, treinamento dos demais servidores e orientação aos agentes públicos.

Inicialmente, o desenvolvimento das atividades contou com a elaboração de consultas aos sistemas de gestão em uso pelo município, apurando os custos com mão de obra, no sistema da folha de pagamento; material direto, no sistema de almoxarifado; depreciação dos bens públicos, no sistema de patrimônio; e demais gastos diretos por centro de custos, no sistema de contabilidade, a partir da liquidação das despesas, identificando cada unidade administrativa que consome o recurso financeiro. Entretanto, todo esse levantamento era realizado de forma manual, sendo elaboradas planilhas eletrônicas para apresentação dos resultados aos gestores. Após busca no mercado, foi elaborado um termo de referência para realização de um processo licitatório visando a aquisição de um software que contemplasse a realidade do município, porém tal processo resultou deserta, pois nenhum fornecedor compareceu ao certame.

Com o desenvolvimento das atividades e a implantação gradual do sistema de custos nas demais secretarias do município, chegou-se a totalidade do executivo municipal no ano de 2017, sendo o sistema de custos estruturado a partir de 612 centros de custos, distribuído entre as 15 secretarias e os gabinetes do Prefeito e Vice-prefeito.

Cabe salientar que cada unidade administrativa que consome recursos públicos é um centro de custos, no entanto, há determinados locais que são compostos por mais de um centro de custos. Como exemplo, citam-se as escolas municipais que possuem ensino infantil, ensino médio e gestão escolar, sendo necessário estabelecer, no mínimo, três centros de custos, considerando que a função programática no orçamento segrega as ações de acordo com os recursos financeiros recebidos para a atividade.

A implantação do sistema de custos alcançou a totalidade do órgão, entretanto, com a indisponibilidade de um software no mercado que atendesse as necessidades do município, deu-se início a um trabalho de desenvolvimento de um Sistema de Apoio à Decisão (SAD) pela própria equipe interna da prefeitura, vinculada a Superintendência de

Tecnologia da Informação (STI), com o assessoramento do setor de custos, visando captar as informações de forma eletrônica nos sistemas em uso e compilar os dados, evitando o trabalho manual. O SAD iniciou seus testes, obtendo resultados satisfatórios, porém foi descontinuado com o afastamento da atividade do programador responsável, não havendo uma substituição no setor de TI.

Com efetivo de pessoal reduzido e outras demandas de trabalho, o setor de custos permanece atendendo as urgências solicitadas, principalmente pelo Núcleo de Gestão Estratégica, sobretudo com relação à apuração de custos de determinados centros de custos, emitindo relatórios e pareceres para auxílio à tomada de decisão. Além disso, o setor de custos manteve-se fornecendo informações aos Secretários de governo, Superintendentes e Gerentes Setoriais para auxiliar no processo de vinculação das despesas aos centros de custos, porém, por meio de planilhas eletrônicas elaboradas manualmente, acarretando atrasos, retrabalho, intempestividade e defasagem na informação.

3.6.3 Sujeitos da pesquisa

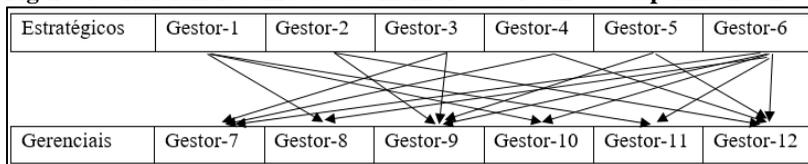
A partir da seleção do objeto de estudo e sua apresentação, identificam-se os sujeitos da pesquisa como os agentes públicos que executam suas atividades profissionais, diretamente relacionados à gestão pública do município estudado. Nestes termos, foram selecionados os Secretários de Município em exercício no período da coleta de dados (outubro a dezembro de 2018) e que atuam no Gabinete de Governança de Santa Maria.

A seleção de tais sujeitos se justifica pelo fato dos mesmos fazerem parte das definições estratégicas da cidade, além de auxiliarem no processo decisório e de gestão. Contudo, além dos secretários de governo que atuam no nível estratégico, faz-se necessário compreender as ações da gestão, no aspecto tático, cabendo à investigação junto aos superintendentes, em razão das atividades executadas em prol do alcance dos objetivos definidos.

Dessa forma, ao coletar os dados com os membros do NGE, surgiu a necessidade de buscar as informações junto ao Superintendente de Recursos Humanos, Superintendente de Tecnologia da Informação, Superintendente de Gestão Administrativa, Superintendente de Gestão Orçamentária e Financeira, Superintendente de Licitações, além do Superintendente de Controle Interno, tendo em vista que estes foram referenciados nominalmente pelos gestores entrevistados, em virtude de suas contribuições com as deliberações do Gabinete de Governança. A

Figura 7 apresenta as referências diretas evidenciadas nas falas dos membros do NGE em relação aos Superintendentes investigados.

Figura 7 – Referências diretas dos membros do NGE aos Superintendentes



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme a Figura 7 observa-se que os gestores gerenciais mais citados pelos membros do NGE foram os Superintendentes de Gestão Orçamentária e Financeira (Gestor-9) e Licitações (Gestor-12), com quatro referências diretas, enquanto os demais Superintendentes foram referenciados duas vezes cada. Por conta dessa citação, torna-se relevante investigar suas percepções acerca dos objetivos da pesquisa.

A escolha dos sujeitos da pesquisa se deve ao fato de serem eles os principais atores envolvidos na gestão do ente público investigado. Mesmo com as características e especificidades de cada área de atuação, os agentes públicos selecionados vivenciam situações semelhantes no tocante à tomada de decisões, especialmente em relação aos recursos estratégicos empregados para o atendimento dos serviços prestados à sociedade, além de respondem pelos resultados e objetivos de cada setor ao executivo municipal.

Assim, os agentes públicos, no exercício de suas funções estratégicas e gerenciais, fazem uso de diferentes recursos para o alcance das metas, bem como das informações de custos fornecidas pelo sistema de custos implantado no município, o que torna relevante conhecer suas percepções acerca da interação e utilização da informação de custos, bem como seus possíveis reflexos na qualidade da gestão pública municipal.

Ao considerar o fato de que é no campo prático que a identificação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos irão interferir no desempenho da gestão, por meio das relações e processos de trabalho, as percepções dos agentes públicos podem apresentar melhorias e novas capacidades de gestão. Deste modo, como um exercício de reflexão, o estudo contou com a colaboração dos agentes públicos, selecionados como sujeitos da pesquisa, no tocante à participação na coleta de dados, sendo agendadas as entrevistas, conforme sua disponibilidade de tempo, no seu próprio local de trabalho. As entrevistas foram realizadas com os agentes públicos no período da tarde, tendo em

vista que o horário de funcionamento externo do órgão, para atendimento ao público, ocorre das 7:30hs às 13hs, estendendo-se com expediente interno até às 16:30hs.

Apresentam-se no Quadro 10 os sujeitos da pesquisa e as informações relativas às entrevistas realizadas, conforme o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE (APÊNDICE B), contendo data, tempo de duração da entrevista e o número de páginas da entrevista transcrita.

Quadro 10 – Caracterização das entrevistas

Agente público	Participante	Data da Entrevista	Tempo de duração	Pág.
Estratégicos	Gestor-01	31/10/2018	56 min, 21 seg.	10
	Gestor-02	01/11/2018	48 min, 13 seg.	08
	Gestor-03	05/11/2018	46 min, 44 seg.	08
	Gestor-04	14/11/2018	39 min, 33 seg.	09
	Gestor-05	16/11/2018	1 h, 05 min, 22 seg.	11
	Gestor-06	19/11/2018	22 min, 53 seg.	05
Gerenciais	Gestor-07	06/11/2018	40 min, 37 seg.	07
	Gestor-08	08/11/2018	1 h, 19 min, 24 seg.	12
	Gestor-09	14/11/2018	53 min, 55 seg.	08
	Gestor-10	16/11/2018	1 h, 01 min, 10 seg.	14
	Gestor-11	28/11/2018	51 min, 11 seg.	09
	Gestor-12	28/11/2018	1 h, 09 min, 10 seg.	12
Total			11 h, 27 min, 03 seg.	113

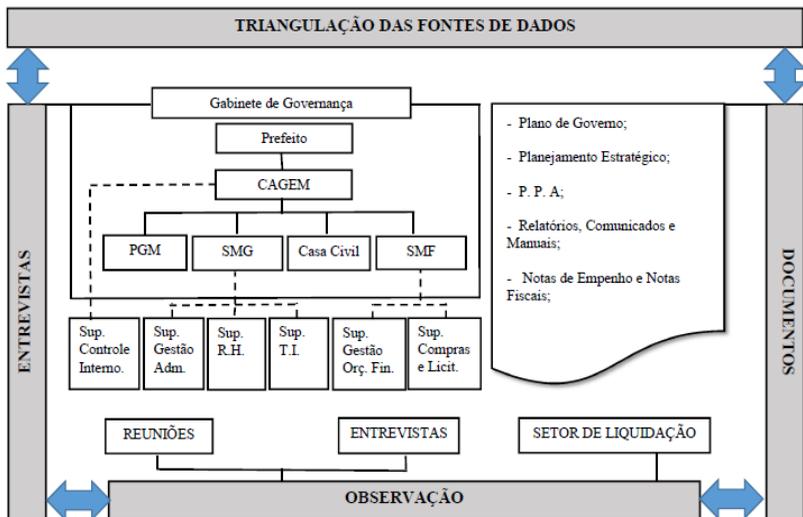
Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A partir das informações apresentadas no Quadro 10, observa-se que as 12 entrevistas foram realizadas no período de outubro a novembro do ano de 2018, totalizando tempo de duração de pouco mais de 11 horas, sendo a duração média de aproximadamente 57 minutos. Após a realização das entrevistas, o conteúdo gravado em áudio foi transcrito e impresso, totalizando 113 páginas, sendo apresentado aos respondentes para sua respectiva avaliação. Para viabilizar esse procedimento, as entrevistas transcritas foram importadas para o software Atlas.ti®, utilizado para auxiliar na codificação das categorias de análise.

3.7 PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS

O uso de múltiplas fontes de evidências em pesquisas que empregam o estudo de caso é um dos princípios básicos da coleta de dados, ajudando na validade do construto e confiabilidade das evidências, tendo em vista que diferentes fontes de dados “permitem que o pesquisador aborde uma variação maior de aspectos históricos e comportamentais” (YIN, 2015, p. 124). No entanto, tal uso requer a triangulação dos diferentes pontos de vista da investigação de dado fenômeno. Para Yin (2015), a triangulação pode ocorrer por meio do uso de múltiplas fontes de dados (triangulação de dados), entre diferentes pesquisadores (triangulação do investigador), sob a perspectiva do mesmo conjunto de dados (triangulação da teoria) ou ainda dos métodos (triangulação metodológica). Apresenta-se na Figura 8 uma síntese da triangulação de dados, utilizando as diferentes fontes investigadas no estudo.

Figura 8 – Triangulação das fontes de dados



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

No tocante à triangulação de dados, apresentada na Figura 8, com base no uso de múltiplas fontes de evidências, nesta pesquisa são utilizadas as seguintes técnicas de coleta de dados: entrevistas; documentos e observação (CRESWELL, 2010). Desta forma, a coleta de

dados ocorreu no período de outubro a dezembro de 2018, sendo os sujeitos previamente informados e agendados, conforme suas disponibilidades, cujas entrevistas ocorreram no próprio ambiente de trabalho, seguindo um roteiro semiestruturado com base na fundamentação teórica que embasa o estudo.

Após a realização das entrevistas, segundo o protocolo proposto por Yin (2015), fez-se necessária a transcrição das mesmas e devolutivas aos entrevistados para atestar as informações transcritas. Na sequência, procedeu-se a análise documental e a observação, para posterior análise dos dados coletados.

3.7.1 Entrevistas

Creswell (2010) diz que existem diversas formas de realização da entrevista, porém os tipos mais conhecidos são a semiestruturada e a não estruturada. A entrevista semiestruturada é composta por uma lista de perguntas ou tópicos específicos para serem abordados pelo pesquisador, sendo constituído como um guia de entrevista que possibilita ao pesquisador controlar a linha de questionamentos (CRESWELL, 2010). Por outro lado, a entrevista não estruturada, em geral composta de questões abertas e em pequeno número, é utilizada em pesquisas qualitativas em que o pesquisador conduz a investigação (frente a frente com o respondente, por telefone ou em grupos focais), com o objetivo de levantar as opiniões dos participantes acerca do tema investigado (CRESWELL, 2010). Para o autor, dentre as vantagens desse tipo de pesquisa cita-se a sua utilidade quando não é possível realizar a observação das ações do participante no ambiente particular de ação. Já quanto às limitações, cita-se a possibilidade das pessoas não serem igualmente articuladas e perceptivas.

Nesta pesquisa, optou-se pela entrevista semiestruturada, que é um dos tipos mais utilizados em estudos de caso (STAKE, 2011), além de considerar os objetivos, geral e específicos, quanto à identificação dos recursos estratégicos, uso do sistema de custos e qualidade da gestão pública em um ente público da administração municipal. Esses objetivos referem-se à necessidade de conhecer a percepção dos gestores públicos quanto aos reflexos na qualidade da gestão pública, dada por meio da interação dos recursos estratégicos e uso do sistema de custos. A entrevista semiestruturada foi escolhida por permitir aos entrevistados discorrer sobre os assuntos propostos, de forma livre e espontânea, cabendo ao pesquisador direcionar e conduzir o assunto para os objetivos da pesquisa (TRIVINOS, 1987).

As entrevistas foram realizadas pessoalmente com os participantes selecionados nos seus locais de trabalho, conforme agendamento que respeitou sua disponibilidade de tempo, datas e horários. Para sua realização foi esclarecido aos participantes as características do estudo, como título, problema e objetivos, sendo apresentado o TCLE, obtendo-se a concordância para gravação em áudio da entrevista.

Após a realização de cada entrevista, o conteúdo gravado foi transcrito integralmente em documento *word*, impresso e apresentado fisicamente aos respectivos respondentes para sua validação, sendo assinado o TCLE. Salienta-se que nenhum dos participantes da pesquisa manifestou solicitação para alteração de qualquer conteúdo transcrito, sendo assim, todos assinaram o documento, validando as informações fornecidas e autorizando o uso dos dados para análise.

O procedimento de transcrição não utilizou recursos tecnológicos específicos, sendo adotados padrões para identificação do entrevistador, com o número 0 (zero), e os respondentes, de 1 a 12, conforme a ordem de realização das entrevistas. Os vícios de linguagem foram mantidos na transcrição e as emoções percebidas foram destacadas entre parênteses. Os períodos de silêncio ou pensamento para reação às questões foram anotados como reticências entre parênteses.

Com base na realização das entrevistas com os agentes públicos selecionados, membros atuantes no NGE e dos superintendentes por eles mencionados, não foi identificada a necessidade de busca de dados com outros entrevistados, tendo em vista a conformidade e a repetição das informações. Desta forma, admite-se a saturação dos dados, encerrando-se a coleta por meio das entrevistas. Contudo, outras técnicas de coleta de dados foram adotadas.

3.7.2 Documentos

De acordo com Yin (2015) os documentos são fontes de dados válidos para o estudo de caso, cuja finalidade é corroborar e elevar a confiabilidade das evidências coletadas de outras fontes. Diante do conceito apresentado, a presente pesquisa utiliza documentos como fonte de dados, com o propósito de apoiar as informações obtidas por meio das entrevistas.

A coleta de dados qualitativa em documentos, conforme May (2004) consiste em sintetizar as informações, interpretá-las, determinar tendências e, quando possível, realizar inferências para o seu entendimento, tendo em vista que os documentos são criados dentro de

um contexto, cabendo ao investigador situar esse documento em uma estrutura teórica para que seu conteúdo seja compreendido.

Neste sentido, os documentos utilizados no estudo referem-se à estruturação e definição das metas e objetivos da gestão, conforme as prioridades destacadas no (i) Plano de Governo, registrado no Cartório Eleitoral; (ii) no Plano Plurianual (PPA), peça orçamentária aprovada pelo Legislativo; (iii) no planejamento estratégico; e (iv) relatórios e manuais do sistema de custos. Complementarmente, quanto ao uso do sistema de custos implantado pelo ente público, foram analisados os instrumentos de comunicação interna, instruções de trabalho, notas de empenho, notas fiscais e demais documentos comprobatórios para liquidação da despesa.

Os documentos mencionados serviram de base para a identificação dos recursos estratégicos necessários para o alcance dos objetivos da gestão e suas interações, bem como aos procedimentos internos do setor de contabilidade acerca do uso do sistema de custos e suas relações com os gerentes setoriais das secretarias de governo no tocante ao uso do sistema de custos na entidade estudada. Tal processo se refere a necessidade de compreensão do funcionamento do sistema de custos, seu desenho, implantação e uso e como os atores envolvidos compreendem sua utilidade e utilização.

3.7.3 Observação

Paralelamente ao uso da entrevista e documentos, também foi utilizada como técnica de coleta de dados a observação participante. Destaca-se que a observação como técnica de coleta de dados em pesquisa qualitativa é discutida por diversos autores como forma de capturar a realidade empírica, cuja principal vantagem refere-se à possibilidade de contato direto do pesquisador com o objeto pesquisado, permitindo identificar o significado que os sujeitos observados atribuem à realidade e suas ações (TRIVINOS, 1987; MINAYO, 1994; RICHARDSON, 1999). No tocante à observação participante, segue-se o conceito atribuído por Becker (1987), em que o pesquisador coleta os dados no ambiente, participando do grupo de trabalho ou organização investigada, observando as pessoas e situações do cotidiano.

A observação participante pode assumir diferentes formas, de acordo com Becker (1987), dependendo do envolvimento do pesquisador no campo observado: o participante total; o participante como observador; o observador como participante e o observador total. Para o autor, o participante total é aquele que participa de todas as atividades do grupo, atuando como um de seus membros, não sendo divulgado aos

demaís que a observação está em curso. Já o participante como observador é aquele que estabelece com o grupo uma relação que se limita ao trabalho de campo, sendo o tipo mais profundo e realizado a partir das rotinas importantes e de maneira informal. O observador como participante é aquele que estabelece relações breves e superficiais, desenvolvendo-se de maneira formal, enquanto na modalidade observador total não há interação entre o pesquisador e os sujeitos, que desconhecem o fato de estarem sendo observados.

Diante dos conceitos apresentados, identifica-se a modalidade observação participante como aquela que se enquadra no contexto do presente estudo. A observação foi adotada por ser uma técnica indicada para estudos qualitativos, exploratórios e descritivos, tendo em vista que dela podem sugerir diferentes formas de trabalho, bem como atender aos objetivos da pesquisa (RICHARDSON, 2012).

No caso do observador como participante, utiliza-se a observação assistemática e passiva (RICHARDSON, 2012), cujas interações com os sujeitos pesquisados no contexto do setor público propiciam ao pesquisador o registro de conversas informais, comportamentos, e expressões relacionadas aos objetos do estudo. Tais anotações consideram um corte transversal, relativo ao processo de uso da informação de custos para o processo decisório, sendo utilizado um instrumento chamado diário de campo (MINAYO, 1994).

O diário de campo da pesquisa registra e descreve os fatos ocorridos no decorrer da coleta de dados, organizadas como notas de observação do campo e das entrevistas. As notas de observação do campo apresentam informações do ambiente interno do local de trabalho dos agentes públicos do município de Santa Maria, participantes da pesquisa, a partir do olhar do pesquisador, sendo relatados os espaços físicos, equipamentos de trabalho e relacionamentos com suas equipes. Já as notas de observação das entrevistas destacam acontecimentos no momento da realização da entrevista como algum fato relevante, além das características dos entrevistados, tais como: idade, formação, escolaridade, tempo no cargo, tempo de vivência no setor público, experiências anteriores e suas atribuições como agentes públicos.

As observações foram realizadas durante o horário de funcionamento do órgão público, objeto do estudo, no período de outubro a novembro de 2018, totalizando aproximadamente 20 dias de observação. Tais observações foram descritas no diário de campo e se referem aos objetivos da pesquisa, sendo direcionados aos procedimentos relacionados ao uso do sistema de custos e a identificação dos recursos estratégicos e suas interações.

Foram observadas duas reuniões do Núcleo de Gestão Estratégica, ocorridas no período da coleta de dados, além do trâmite de documentos no setor de liquidação, componente da Superintendência de Gestão Orçamentária e Financeira (SGOF). É no setor de liquidação que ocorre a vinculação da despesa pública no sistema contábil em uso na entidade, a partir da vinculação da liquidação ao centro de custos, conforme previamente definido pelos gerentes setoriais, fiscais de contratos e secretários das pastas que consumiram o recurso público.

Assim, as observações foram realizadas com base nos relatos informais, comportamentos e demais formas de comportamento dos agentes públicos quanto ao trato os recursos empregados para o alcance dos objetivos da gestão e sua interação com o sistema de custos utilizado pela entidade estudada.

3.8 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

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

A fase da pré-análise se caracteriza como o planejamento da ação, sendo definida a organização do trabalho e os procedimentos que devem ser desenvolvidos, de maneira flexível (BARDIN, 2011; CÂMARA, 2013). Para o autor, esta fase é composta pela leitura prévia dos assuntos relacionados ao caso, escolha de documentos, formulação de proposições e objetivos, definição de indicadores que serão empregados na interpretação dos dados e formalização das rotinas de trabalho, servindo para sistematizar e conduzir as análises.

A fase relacionada à exploração do material refere-se à escolha das unidades de codificação, considerando os seguintes procedimentos (BARDIN, 2011; CÂMARA, 2013): (i) escolha de unidades de registro, seleção de regras de contagem e identificação de categorias que reúnem um conjunto de elementos a partir de características comuns; (ii) classificação semântica (temas, verbos, adjetivos e pronomes), sentido e significado das palavras e expressões (variações na linguagem); e, (iii) categorização que permite reunir e esquematizar o maior número de informações e relacionar classes que identificam os acontecimentos de forma ordenada. Nesta fase são definidas as unidades de registro, regras

de contagem e a classificação das informações em categorias simbólicas ou temáticas.

Salienta-se que na fase da categorização foi utilizado o software Atlas TI® com o objetivo de facilitar o processo de codificação das categorias identificadas no estudo, sendo gerado um relatório com as unidades de análise. Para ter um panorama geral do conteúdo das entrevistas, foi elaborada uma nuvem de palavras que considera a frequência dos termos contidos em um texto, apresentando com maior tamanho as palavras que ocorreram mais vezes (LUNARDI; CASTRO; MONAT, 2008). Conforme os autores, a nuvem de palavras é um recurso analítico utilizado em pesquisas qualitativas que empregam a entrevista como técnica de coleta de dados, visando contribuir com a qualidade do estudo de caso. Este recurso analítico é utilizado devido à necessidade de buscar múltiplas e convergentes fontes de análise das evidências, como salientado por Yin (2015).

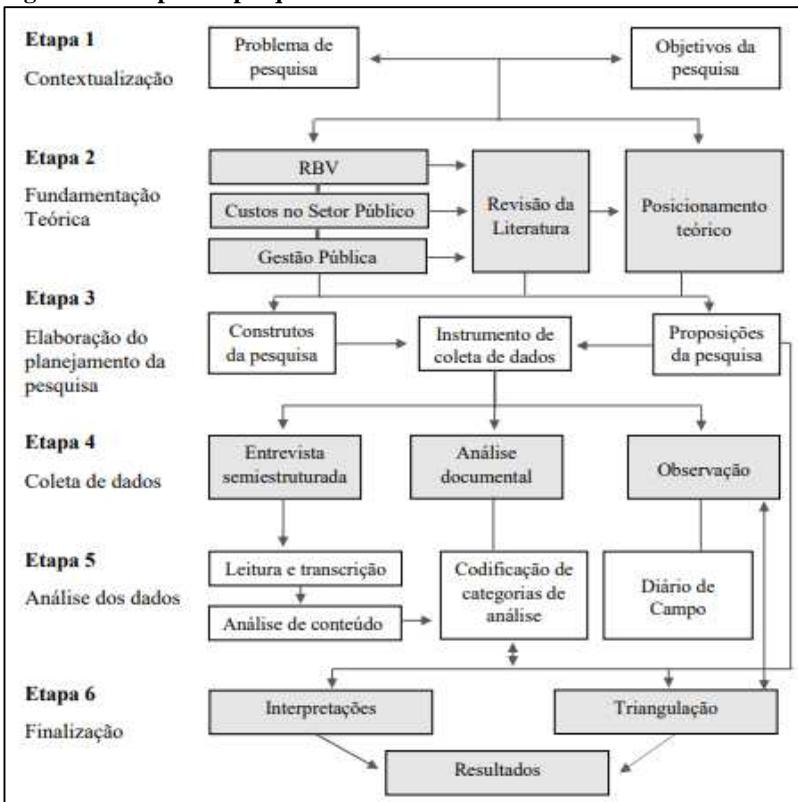
Por fim, a fase do tratamento e interpretação dos resultados requer do pesquisador a identificação de significados válidos para os dados, devendo ultrapassar a simples manifestação textual, visto que interessa ao estudo o conteúdo subjacente e seu sentido oculto (BARDIN, 2011; CÂMARA, 2013). A interpretação dos dados requer o retorno ao embasamento teórico utilizado para constituir a investigação e interpretação dos dados (BARDIN, 2011).

A apresentação dos resultados de um estudo de caso que coletou um conjunto diversificado de evidências necessita da adoção de uma estratégia analítica geral. Como salienta Yin (2015, p.146), há quatro estratégias gerais para orientar a análise dos dados, “basear-se em proposições teóricas, tratar os dados a partir do zero, desenvolver descrições de caso e examinar explicações rivais”. Considerando as características do estudo e suas proposições constituídas a partir da revisão da literatura, utiliza-se a estratégia analítica com base nas proposições.

3.9 ETAPAS DA PESQUISA

Apresenta-se na Figura 9, os procedimentos adotados nesta pesquisa, desmembradas em fenômeno e contexto, fundamentos teóricos, estratégias (metodologia) de pesquisa, análises dos dados e finalização.

Figura 9 – Etapas da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Com base no desenho de pesquisa apresentado na Figura 9, observa-se a sequência de seis etapas: (i) contextualização, referente a definição do problema e objetivos da pesquisa; (ii) fundamentação teórica, sendo elaborada a trajetória epistemológica da RBV e as demais seções que integram a revisão da literatura, o referencial teórico com relação ao custo no setor público e a qualidade da gestão pública, além do posicionamento teórico; (iii) elaboração do planejamento da pesquisa,

definindo-se os construtos, o instrumento de coleta de dados e as proposições da pesquisa; (iv) coleta de dados, com base nas técnicas adotadas no estudo, entrevista semiestruturada, documentos e observação; (v) análise dos dados, transcrição e leitura das entrevistas, análise de documentos; (vi) finalização, com a interpretação dos dados coletados, triangulação e apresentação dos resultados.

3.10 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A utilização da Teoria RBV nas organizações do setor público, apesar de sugerida por diferentes pesquisadores e encontrada em alguns estudos nas organizações públicas, carece de ajustes e considerações, principalmente quanto ao aspecto da geração de vantagens competitivas sustentáveis. No intuito de minimizar críticas e abordagens equivocadas, este estudo compreende a investigação do fenômeno da interação dos recursos estratégicos e o uso de sistema de custos, considerando seus reflexos na qualidade da gestão pública municipal, com base na percepção dos agentes públicos.

Assim, a primeira limitação do estudo refere-se à necessidade de se analisar os resultados sob a ótica da impossibilidade de se expandir para outras situações, embora outras pesquisas possam encontrar os mesmos resultados em diferentes contextos. Outra limitação encontrada refere-se ao aspecto temporal, tendo em vista que os dados coletados são de um momento específico, não permitindo estabelecer relações causais.

Ainda, pode ser citada como limitação a impossibilidade de se constituir diferentes categorias de análise com viés político, visto que não foram realizadas comparações entre gestores de organizações distintas. O viés do participante também pode representar limitações, pois ao tratar da percepção dos agentes públicos, as visões de mundo e ideologias tendem a apresentar diferentes interpretações. Diante disso, a qualidade observada no presente estudo pautou-se na percepção dos agentes públicos (gestores estratégicos e gerentes táticos), não sendo possível triangular tais percepções com a satisfação dos usuários dos serviços públicos e demais usuários internos.

Por fim, a pesquisa realizada por meio de estudo de caso pode receber críticas em função de fatores que limitam seus resultados, sendo necessário evidenciar suas possíveis ocorrências. As escolhas teóricas e metodológicas, bem como os elementos e variáveis de análise também podem ser apontados como limitações, tendo em vista a impossibilidade de se realizar uma revisão completa da literatura. Neste contexto, destaca-se a possibilidade de existir outras categorias de análise que podem ser

adotadas. No entanto, os critérios metodológicos aqui empregados permitem a replicação deste estudo, sendo observadas as características e particularidades de cada caso, além de viabilizar a identificação de elementos para aplicação em pesquisas quantitativas.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, apresenta-se a descrição e análise dos resultados, iniciando pela caracterização do objeto de estudo e dos participantes da pesquisa. Na sequência, são descritos os resultados acerca dos construtos investigados, conforme relacionados no capítulo anterior, com base em um panorama geral das entrevistas e documentos, pautados nos construtos e categorias de análise. Por fim, desenvolve-se a discussão e análise das proposições deste estudo.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO

Na gestão pública municipal da cidade de Santa Maria, destaca-se a formalização do planejamento estratégico, em consonância com o plano de governo do candidato eleito na última eleição ao cargo de chefe do executivo municipal, que serviu de base para a elaboração do Plano Plurianual do período 2018-2021. Além do planejamento estratégico, o critério referente à implantação do sistema de custos também é identificado no município, em conformidade à NBC TSP nº 16.11, desenvolvido internamente pelos servidores da entidade, considerando a estrutura organizacional e os programas estabelecidos no orçamento do município, seguindo os conceitos e diretrizes adotadas pelo modelo do sistema de custos implantado pelo governo federal (MACHADO; HOLANDA, 2010).

A estrutura organizacional do executivo municipal passou por alterações com a Lei nº 6.109/2016 (SANTA MARIA, 2016), extinguindo secretarias e cargos, além de renomear secretarias que passaram a agregar novas atribuições, bem como a criação de novos órgãos. Cada secretaria possui uma estrutura hierárquica composta pelo Secretário e Secretário Adjunto (que respondem no aspecto estratégico), Superintendentes (responsáveis pelo aspecto tático e de gestão) e Gerentes Setoriais (com competências no aspecto operacional), cada qual com atribuições específicas, conforme as finalidades de cada pasta. A referida lei também criou o Gabinete de Governança, com o intuito de integrar os gestores públicos e articular o planejamento das ações com as demais secretarias, auxiliando o Prefeito nas decisões de governo.

Constituído pelo Prefeito, Chefe da Casa Civil, Procuradora Geral do Município e Controlador Geral do Município, contando ainda com a participação dos Secretários de Gestão e Finanças, o Gabinete de Governança também chamado de Núcleo de Gestão Estratégica (NGE), prestando diferentes serviços de assessoramento à gestão das secretarias

programáticas e que desempenham serviços finalísticos aos cidadãos.

As definições estratégicas, prioridades de governo e decisões sobre planos, programas e projetos, bem como objetivos e metas a serem cumpridas pelos órgãos que compõem a administração direta municipal são atribuições do Gabinete de Governança. O NGE possui um Coordenador Geral, cargo atualmente ocupado pelo Controlador Geral do Município, responsável por presidir as reuniões do grupo, receber demandas, realizar estudos, buscar soluções e apresentar alternativas de ações ao Prefeito.

Como as secretarias de governo e os gabinetes dos secretários que compõem o NGE encontram-se situadas no prédio do Centro Administrativo Municipal, localizado no centro da cidade, as reuniões deliberativas são realizadas periodicamente, conforme agendamento prévio, no andar do Gabinete do Prefeito, sendo secretariadas pela Superintendente de Gestão Administrativa, convidada formalmente para esta função.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA

Para o desenvolvimento do estudo foram realizadas 12 entrevistas, sendo seis com os agentes públicos que atuam em nível estratégico, componentes do NGE, e outras seis com servidores públicos que exercem cargos de gestão, na função de Superintendentes. O perfil dos participantes da pesquisa é apresentado no Quadro 11.

Quadro 11 – Participantes da pesquisa

Gestores	Idade	Sexo	Formação	Escolaridade	Tempo
Gestor-01	44	F	Administração	Especialização	10 anos
Gestor-02	53	M	Administração	Doutorado inc.	40 anos
Gestor-03	46	M	Administração	Especialização	5 anos
Gestor-04	33	F	Direito	Especialização	8 anos
Gestor-05	26	M	Direito	Graduação	8 anos
Gestor-06	48	M	Direito	Especialização	18 anos
Gestor-07	46	F	Administração	Mestrado	25 anos
Gestor-08	38	F	Matemática	Especialização	16 anos
Gestor-09	46	F	Contabilidade	Especialização	18 anos
Gestor-10	42	M	Sistemas de Informação	Graduação	8 anos
Gestor-11	48	M	Gestão Pública	Especialização	24 anos
Gestor-12	57	F	Direito	Especialização	18 anos

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Ao analisar os dados do Quadro 11, verifica-se que os participantes da pesquisa, inicialmente chamados de agentes públicos, foram categorizados entre dois grupos, em razão da sua atuação no ente estudado: os gestores públicos que exercem funções estratégicas (membros do Gabinete de Governança) e os gestores públicos que desempenham funções gerenciais (Superintendentes).

Em relação aos gestores estratégicos, quatro são do gênero masculino e dois do gênero feminino, com idades que variam entre 26 e 53 anos (média de idade de aproximadamente 42 anos). Destacam-se as áreas de formação em Administração e Direito, sendo observado o maior grau de escolaridade (Doutorado incompleto) dentre seus agentes. O tempo médio de atuação no serviço público é de 14,8 anos, sendo observado que um dos participantes já apresentava 34 anos de atuação no serviço militar.

O elevado grau de escolaridade, a trajetória profissional no setor privado e a experiência no setor público dos respondentes demonstram a preocupação do governo em compor um grupo de gestão com conhecimentos técnicos, mesmo dentro do contexto político. Salienta-se que dentre os gestores estratégicos, pode-se afirmar que dois gestores apresentam uma trajetória política, enquanto os outros participantes da pesquisa se destacam pelo conhecimento técnico na área em que atuam.

Quanto aos agentes públicos entrevistados que atuam na função de superintendente, identificam-se quatro do gênero feminino e dois do gênero masculino. Verifica-se que a idade varia entre 38 e 57 anos (média de idade de aproximadamente 46 anos). Não é identificada uma área de formação específica em destaque, visto que os participantes da pesquisa apresentam formação distinta e variada.

Contudo, percebe-se o interesse dos servidores em buscar formações complementares e que auxiliem no desenvolvimento de suas atividades, sendo destacada a especialização em gestão pública. Os servidores atuantes na função de Superintendentes apresentam grau de escolaridade acima do exigido para os cargos, considerando que todos possuem formação de nível superior ou pós-graduação. Tal característica pode ser justificada pelas facilidades de acesso às Instituições de Ensino Superior (Públicas e Privadas) localizadas na cidade, além das vantagens salariais oferecidas no Plano de Carreira do Servidor, sendo previstos benefícios financeiros, progressões de classe e nível como incentivos à qualificação.

Neste sentido, salienta-se que todos os Superintendentes entrevistados (agentes públicos gerenciais identificados como Gestor-7 a Gestor-12) são servidores públicos concursados, sendo três deles lotados

no cargo de agente administrativo, cuja formação exigida é nível médio, enquanto os outros três são lotados em cargos específicos, com exigência de formação superior. Em relação ao tempo no serviço público, os Superintendentes apresentam média de 18,2 anos de atuação, sendo que todos estão na mesma função desde governos anteriores, fatores que demonstram o conhecimento das atividades desenvolvidas e sua *expertise* no funcionamento da gestão pública.

A partir dos dados apresentados, verificam-se similaridades no perfil dos agentes públicos participantes da pesquisa quanto à idade, grau de escolaridade e tempo de experiência no serviço público dentre as duas categorias de respondentes. Um fator que pode ser destoante no perfil descrito é a área de formação, sendo os cursos de administração e direito apontados pelos agentes públicos estratégicos, enquanto os gerenciais não destacam uma área de formação específica, mas apresentam similaridade na formação complementar em gestão pública, enquanto pós-graduação.

Ressalta-se que o estudo não tem por objetivo comparar perfis de diferentes grupos ou participantes da pesquisa. Tratando-se de agentes públicos com atuações profissionais e interesses distintos, diferenças relevantes no perfil poderiam interferir nos resultados, fazendo-se pertinente a apresentação por categoria. No entanto, não são destacadas diferenças consideráveis que justifiquem direcionar a análise dos resultados de forma segregada.

De maneira geral, o perfil descrito pelos agentes públicos que atuam na gestão do município de Santa Maria apresenta média de idade de 44 anos, ressaltando-se o tempo de experiência no setor público, superior a 16 anos, e com elevado grau de escolaridade, cujas áreas de formação proeminentes são Administração e Direito.

4.3 ANÁLISE GERAL DAS ENTREVISTAS E DOCUMENTOS

As entrevistas realizadas com os agentes públicos, caracterizados anteriormente, foram realizadas no seu ambiente de atuação profissional, previamente agendadas, cujos conteúdos gravados em áudio foram transcritos e apresentados aos sujeitos da pesquisa para confirmação das informações fornecidas. A partir de então, procedeu-se a análise do conteúdo das entrevistas e documentos.

Como ponto de partida, evidenciam-se os principais termos utilizados pelos entrevistados com o objetivo de destacar o enfoque dado ao tema. Para tanto, foi utilizado o recurso analítico conhecido como nuvem de palavras (LUNARDI; CASTRO; MONAT, 2008) apresentado

4.3.1 Recursos estratégicos

De acordo com Lee e Whitford (2012), o conhecimento estratégico sobre os recursos pode melhorar a compreensão do desempenho das organizações públicas. Assim, ao analisar a percepção dos entrevistados quanto aos recursos estratégicos, verifica-se a maior ocorrência dos termos: *recurso*, *pessoa*, *servidor*, *município*, *sistema*, *bem*, *secretaria*, *governo*, *processo*, *gestão* e *humano*. Apresenta-se na Figura 11 a nuvem de palavras mencionadas com relação às questões que versaram sobre este construto.

Figura 11 – Nuvem de palavras – Recursos estratégicos



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com base nos termos mencionados pelos entrevistados, apresentados na Figura 11, é possível visualizar que o aspecto humano é fortemente referenciado pelos agentes públicos, ressaltando-se o número de ocorrência dos termos relacionados ao assunto, destacando-se *recurso*, *pessoa*, *servidor*, *humano*, *gente*, *RH*, *equipe*, *técnico*, *funcionário* e *trabalhadores*.

Ao questionar aos participantes da pesquisa sobre o seu entendimento acerca de recurso estratégico, observam-se conceitos semelhantes, sendo mencionados elementos relacionados ao contexto interno do setor público e o seu emprego no desenvolvimento das atividades voltadas ao atendimento das demandas da sociedade, por meio da prestação de serviços públicos. Contudo, salienta-se a resposta do Gestor-03 ao afirmar que não há diferenças entre o setor público e o setor privado sobre tal conceito, devendo considerar os resultados que se pretende alcançar.

Assim, a maioria dos agentes públicos considera recurso estratégico como todo e qualquer recurso colocado à disposição da administração pública e utilizado para o cumprimento de suas finalidades, conforme suas prioridades e definições estratégicas. Destaca-se o conceito apresentado pelo respondente Gestor-07 que define recurso estratégico como *“todo recurso que é fundamental e que vai contribuir de forma definitiva para que determinada atividade seja realizada com efetividade, eficiência e qualidade”*. Os conceitos verificados estão alinhados ao entendimento de Matthews e Shulman (2005).

É possível perceber que os participantes da pesquisa elencam tipos de recursos em conformidade com a classificação utilizada por Hesterly e Barney (2011), apresentando exemplos e situações do cotidiano para expressar esse conceito. Neste ponto, observa-se a ênfase no recurso financeiro, sendo salientada a característica da escassez, como identificado nos estudos de Ridder, Bruns e Spier (2005) e Luque et al.(2008). No Quadro 12, apresentam-se trechos das entrevistas que permitem essa identificação.

Quadro 12 – Ênfase no recurso financeiro

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-02	O recurso financeiro é o insumo para que todas as outras coisas funcionem.
Gestor-04	Nós precisamos pensar estrategicamente onde vamos aplicar nossos recursos financeiros, porque ele é escasso.
Gestor-05	A primeira diretriz era a gente buscar o equilíbrio financeiro.
Gestor-06	O dinheiro público pode se perder por falta de planejamento.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Mesmo sendo enfatizado o recurso financeiro na fala dos gestores estratégicos, outros tipos de recursos, capacidades e competências são mencionados pelos demais participantes da pesquisa. Ao expressar o conceito de recurso estratégico, os entrevistados também mencionam recursos organizacionais, físicos e humanos, citando exemplos que permitem tal identificação.

Como exemplos de recursos organizacionais, consonante aos conceitos de Herterly e Barney (2011), são destacados: tecnologia (*“os sistemas desenvolvidos aqui dentro”*, Gestor-10); processos (*“a gente só conseguiu avançar quando se parou, mapeou os processos e regrou com um decreto”*, Gestor-08); cultura organizacional e clima organizacional (*“a gente interage com vários setores do município”*, Gestor-12); política

(“a estratégia depende das decisões políticas do governo, onde eles querem chegar para se definir os recursos necessários para isso”, Gestor-11); legislação (“uma legislação mais adaptada a nossa realidade”, Gestor-01) e planejamento (“é o planejamento das atividades, porque não se faz nada sem planejamento”, Gestor-10).

Também são observados exemplos de recursos físicos, segundo a classificação apresentada por Wernerfelt (1984). Os ativos físicos constituem o patrimônio do município, como citado pelo Gestor-08 (“os móveis e imóveis”). Na mesma linha, o Gestor-10 menciona “os computadores”, assim como o Gestor-12 destaca o “espaço físico adequado”.

No entanto, é verificada a relevância do recurso humano no conceito de recurso estratégico apresentado pelos entrevistados, sendo este o tipo de recurso mais referenciado. Apresenta-se no Quadro 13 trechos das falas que permitem identificar essa relevância.

Quadro 13 – Importância do recurso humano

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-01	Estratégico pode ser todo tipo de recurso, desde os servidores qualificados, as capacidades dos recursos humanos, até sistemas e indicadores de desempenho [...] O próprio plano de cargos e salários também. Todos esses são recursos que eu entendo como estratégicos.
Gestor-02	A grande estratégia foi traçada pela equipe quando entrou no governo [...]. Então, no caso do atual governo, estão elencados os recursos humanos, que são os funcionários do município, como prioridade para que não haja atraso no pagamento dos salários.
Gestor-03	Eu vejo principalmente os recursos humanos como recursos estratégicos, para que tanto no setor público quanto no setor privado, nós atinjamos os nossos objetivos, alinhados a nossa estratégia. Eu não tenho dúvida que é o recurso humano que move tudo isso.
Gestor-04	Eu acho que na realidade que se vive hoje na administração pública, principalmente no município, que dentro do pacto federativo é o que menos recebe receitas de todos os entes, todo e qualquer recurso é estratégico. Mas a gente tem como exemplo, os servidores do município, os técnicos competentes que devem ser usados da melhor forma.

Continua em...

... continuação.

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-05	No âmbito da prefeitura municipal e também nas outras gestões, o recurso mais estratégico que nós temos é o servidor. Talvez numa empresa privada essa visão seja diferente. [...] Até pela natureza pela atividade pública, forma de ingresso, estabilidade e tudo mais, acho que o recurso estratégico mais importante para a gente atingir qualquer resultado é o servidor, em todas as esferas.
Gestor-06	Eu tenho certeza que os servidores têm um papel fundamental nesse processo, mas os nossos servidores tinham que ajudar mais. Eu não digo que falta vontade, entendeu? Mas eu acho que tinha que ter mais.
Gestor-07	Claro, a própria questão do pessoal. A gente tem recursos humanos bem qualificados e eles devem ser considerados como estratégicos também.
Gestor-08	Eu vejo assim: é tu parar, pensar, discutir o processo e ver o que precisa melhorar e que recurso tu precisas pra isso. Um desses recursos é o pessoal bastante comprometido para alcançar uma melhoria mais ampla. Também precisa ter dados gerenciais, porque quando tu entra nessa de só fazer, fazer e fazer, tu não pensa no que tu poderia melhorar e como alocar melhor os recursos.
Gestor-09	Recurso estratégico, assim, cruamente, era só a parte financeira. Depois que nós começamos esse trabalho de custos dá pra ver que recurso estratégico inclui outras coisas. Então, pessoas... São as pessoas que desenvolvem isso. É quem contribui com a gestão.
Gestor-10	Recurso estratégico é tudo aquilo que eu disponho para atingir os objetivos. Ou seja, é tudo aquilo que eu tenho e uso para desenvolver as atividades, como por exemplo, o pessoal envolvido no processo e o conhecimento das pessoas, o mapeamento dos processos.
Gestor-11	Eu entendo que recursos estratégicos são recursos que podem ser utilizados, mediante as definições do grupo estratégico da prefeitura. Vamos dizer assim, depende de onde o governo quer chegar e que recursos ele utiliza pra isso. Nesse meio, o recurso humano é importante e a demanda está aumentando. Cada vez que se exoneram servidores ou que se aposentam a gente não consegue repor como deveria.
Gestor-12	Aqui a gente executa vários processos e eu preciso de pessoas qualificadas, o que é difícil dentro da administração pública, porque nem todos os servidores tem perfil adequado para trabalhar nessa área. Então, recursos estratégicos pra mim são as pessoas qualificadas e com o perfil adequado para trabalhar na área, porque tem que ser servidor.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A partir dos dados apresentados no Quadro 13, observa-se a importância do recurso humano no entendimento dos agentes públicos ao conceituar recurso estratégico, corroborando com a literatura da RBV, tendo em vista que os recursos humanos são evidenciados nos estudos de Prahalad e Hamel (1990); Teece, Pisano (1994); Grant (1996) e, especificamente na área pública nos resultados de Lee e Whitford (2012), Pee e Kankanhalli (2016) e Greer, Lusch e Hitt (2016).

Conhecido o conceito atribuído ao recurso estratégico pelos agentes públicos, foi questionado quais recursos são essenciais para o alcance dos objetivos traçados pela gestão. De forma geral, os respondentes foram unânimes e enfáticos ao apontar os recursos humanos, destacando-se os termos associados, sendo citados: *servidor; pessoas; trabalhadores; funcionários; servidores; qualificação; técnico; competente; e RH*. Os respondentes corroboram com as afirmações de Prahalad e Hamel (1990) que destacam o recurso humano e a gestão do conhecimento como recursos estratégicos para as organizações.

Arelado ao aspecto humano é identificada a questão do conhecimento, sendo utilizado o termo “*recurso técnico*” (Gestor-01; Gestor-04; Gestor-08; Gestor-12), como aquele recurso capaz de unir o recurso humano, como definido por Barney (1991), ao conhecimento específico da área de atuação, na concepção de Greer, Lusch e Hitt (2016), incluindo-se as capacidades motivacionais destacadas por Teece e Pissano (1994) e a satisfação de servir ao público.

Outros tipos de recursos essenciais são citados pelos agentes públicos, sendo fortemente referenciados os recursos organizacionais relacionados ao planejamento e aos sistemas de informação, como mencionado nos estudos de Grant (1991) e Chuang e Lin (2016) como elementos fundamentais para a gestão. Na sequência, podem ser observados os recursos físicos, citando a estrutura, espaços físicos e bens materiais, seguindo os conceitos de Barney (1991). No entanto, chama a atenção o fato de apenas dois participantes mencionar o recurso financeiro como essencial para o alcance dos objetivos da gestão (Gestor-02; 09). No entanto, vale ressaltar que tais gestores exercem funções relacionadas à área financeira.

Identificados os recursos estratégicos necessários para o alcance dos objetivos, na percepção dos agentes públicos, buscou-se conhecer como esses objetivos são estabelecidos na gestão pública municipal. De maneira geral, nove entrevistados mencionam que as diretrizes e elementos norteadores para elaboração das propostas de ações estão contidos no Plano de Governo. Kohama (2016) defende que o Plano Plurianual (PPA) é o conjunto de ações necessárias para alcançar um

objetivo concreto, bem como os recursos indispensáveis à sua consecução, sob a responsabilidade de uma ou mais unidades administrativas, conforme o Plano de Governo. Nesta linha, outro elemento informado pelos respondentes se refere ao Plano Plurianual (PPA), sendo referido por seis entrevistados. Com base nessa informação, buscaram-se os referidos documentos para análise.

4.3.1.1 Plano de Governo

O Plano de Governo apresentado e escolhido pela comunidade santa-mariense na campanha política eleitoral foi elaborado a partir de um diagnóstico dos principais problemas da cidade, registrado como “Projeto de governo 2017-2020 – Para renovar, para crescer”. O documento está disponível na página da justiça eleitoral na *internet* e apresenta como premissas básicas: (i) conhecer os problemas e desafios da cidade de Santa Maria; (ii) propor ações factíveis, com recursos e tempo de execução possíveis durante o mandato de quatro anos; e, (iii) saber governar e implementar tais ações com transparência, celeridade e austeridade. A partir dessas premissas, o Plano de Governo identifica as prioridades do candidato: 1) Gestão; 2) Saúde; 3) Infraestrutura, segurança e qualidade urbana; 4) Educação, cultura e inclusão social; e, 5) Desenvolvimento e ambiente empreendedor.

Para cada uma das áreas elencadas como prioritárias, apresentam-se propostas de ações, visando soluções aos problemas diagnosticados. No entanto, é enfatizada a necessidade de elaboração do planejamento estratégico para a implementação das ações propostas. Conforme o Plano de Governo, o planejamento estratégico deveria considerar as informações do Plano Estratégico de Desenvolvimento de Santa Maria, elaborado para o período de 2014 até 2030 pela Agência de Desenvolvimento de Santa Maria (ADESM), em parceria com pesquisadores e acadêmicos do corpo docente da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM).

O Plano de Governo analisado define que o planejamento estratégico a ser elaborado para cada área será guiado por metas, com ciclos constantes de revisão e monitoramento, pautando o orçamento do município. Conforme o documento, o orçamento é peça fundamental para uma administração responsável, austera, mas que, ao mesmo tempo, cumpra com seus objetivos e melhore a qualidade do gasto público. Ainda, pode ser destacada a menção aos termos “equilíbrio fiscal e financeiro”, “responsabilidade fiscal e financeira”, “austeridade fiscal” e “orçamento” quando se refere ao recurso financeiro.

A primeira frente de ação do Plano de Governo corresponde ao desenvolvimento da gestão pública mais eficiente, enfatizando a necessidade de convergência das ações e metas no Plano Plurianual e nas Leis Orçamentárias. Ressalta-se que o Plano de Governo menciona que “o sucesso das ações dependem do melhor uso dos recursos do município”, fazendo referência direta aos recursos humanos (“pessoas”), recursos físicos (“ativos do município, incluindo prédios”) e recursos organizacionais (“desenvolvimento de tecnologias e a possibilidade de parcerias público-privadas”).

Com relação aos recursos humanos, o Plano de Governo ainda defende o “incentivo à qualificação constante dos servidores municipais”, propondo a criação da Escola de Gestão pública, que funcionaria em parceria com outras instituições de ensino, cujo objetivo seria garantir a formação continuada dos servidores do município. Essa ação específica vai ao encontro da necessidade de se qualificar o servidor público, como defendido por Pee e Kankanhalli (2016), assim como destacado pelos participantes da pesquisa. Dentre outras medidas, no quesito gestão, o Plano de Governo analisado se refere à “adoção de um sistema de governança eficaz e transparente, gestão da informação, redução da máquina pública e desburocratização, simplificação de processos, contribuindo para a melhoria na prestação de serviços ao cidadão e desenvolvimento de um ambiente de negócios voltados às empresas”.

Na segunda frente de ações, a saúde é definida como prioritária e necessita de ações do governo em caráter de urgência. Dentre as ações mencionadas para a área da saúde, é possível identificar os recursos necessários para implementação. O Plano de Governo cita como recursos organizacionais “elaboração do planejamento estratégico da saúde”, “gestão e reestruturação organizacional da secretaria de saúde”, além do “desenvolvimento de um sistema de atendimento com base na tecnologia da informação e comunicação”. Quanto aos recursos físicos destacados nas ações da saúde, observa-se “integrar os serviços na rede de atenção básica, composta por hospitais, postos de saúde e unidades especializadas”, propondo que “as equipes de saúde da família sejam melhores equipadas”. Por fim, o Plano de governo complementa que é necessário “qualificar as pessoas da linha de frente do atendimento aos usuários da saúde”, enfatizando os recursos humanos.

A terceira frente de ações diz respeito à infraestrutura, segurança pública e qualidade urbana, sendo possível identificar a ênfase nos recursos físicos e a importância do patrimônio público como gerador de valor à sociedade. Nesse contexto, o Plano de Governo faz menção a um dos problemas históricos da cidade, relativo aos buracos e precariedade

do asfaltamento das ruas. Considerando os trechos esburacados e com remendos, o plano de governo propõe a recuperação da infraestrutura viária, com um programa gradual de asfaltamento, pintura, capina e poda de árvores, revitalização das paradas de ônibus e sinalizando das vias, enquanto para a zona rural da cidade são destacas parceiras para buscar soluções aos problemas pontuais.

Ainda, consta no Plano de Governo o projeto de iluminação pública, a revitalização e manutenção dos espaços públicos e áreas de lazer (como praças, parques e canteiros), além de melhorias no sistema de coleta e reciclagem de resíduos, com a disponibilização de novos *containers*. Em relação à segurança pública, o Plano de Governo propõe a ampliação das ações da guarda municipal, equipando e criando a central de monitoramento, com a utilização de câmeras em pontos estratégicos da cidade, financiada pela criação do fundo municipal de segurança pública.

As ações propostas, em sua maioria, são relacionadas aos recursos físicos, estando os recursos humanos a frente do desenvolvimento de tais ações, contando ainda com a necessidade de recursos financeiros para custear a implantação das referidas propostas, além do planejamento das ações via orçamento.

O quarto conjunto de ações direcionadas à Educação, cultura e integração social. Mencionam a urgência de medidas necessárias para garantir o início do ano letivo. O Plano de Governo destaca a necessidade do engajamento de todos para a criação de um ambiente escolar inovador, seguro e motivador. Ações como disponibilização de materiais didáticos, ampliação das escolas de ensino infantil e recuperação física das escolas de ensino fundamental, são destaques, referindo-se aos recursos físicos.

Por outro lado, é ressaltado o recurso humano por meio de ações que visam a valorização do professor, como a “criação do núcleo para atendimento e assistência ao professor, com apoio psicológico, nutricionista, fonoaudiólogo e outros programas de saúde e bem-estar” ou ainda quanto à política salarial que visa “assegurar o pagamento do piso nacional dos professores”. Com relação à cultura e integração social, observa-se a promoção de eventos por meio de parcerias, incentivo à cultura e projetos fomentados pelo município, destacando a capacidade organizacional como um recurso, além da necessidade de ampliação e revitalização dos espaços e equipamentos culturais da cidade, tais como museus, casa de cultura, biblioteca pública e arquivo histórico, ressaltando-se os recursos físicos.

A última frente de ações apresentada no Plano de Governo menciona o desenvolvimento econômico e um ambiente empreendedor.

Neste ponto, identificam-se as propostas de ações que visam atrair a instalação de novos empreendimentos e investimentos na cidade, propondo a restauração da confiança do empresário local, qualificação do atendimento e promoção da agilidade na concessão de alvarás, com a designação de novos recursos humanos para esse fim. Ainda, o plano prevê a criação de mais oportunidades e exploração das potencialidades turísticas, além do desenvolvimento do comércio na região, sendo preciso o marketing contínuo (recursos organizacionais), a ampliação do distrito industrial (recurso físico) voltados à captação de receitas (recursos financeiros).

O conjunto de propostas nessa quinta frente de ações evidencia os recursos humanos, organizacionais e físicos como geradores de vantagens competitivas da cidade, enquanto captadora de novos investimentos. Este resultado contribui com os achados de Matthews e Shulman (2005) e Barrutia e Echebarría (2015), enfatizando as características locais da cidade e não apenas os aspectos internos da gestão pública.

De modo geral, as ações propostas em um Plano de Governo são anteriores ao exercício do cargo público, sendo um indicativo à sociedade das possíveis decisões que o então candidato pode tomar ao assumir o executivo municipal e seu modo de enfrentar os problemas da comunidade. Uma crítica mencionada por três entrevistados diz respeito ao desconhecimento da realidade interna do setor público por parte dos candidatos no momento da elaboração do Plano de Governo, ressaltando-se a necessidade de rever essa prática. Contudo, ao obter a aprovação nas urnas, o efetivo planejamento das ações é apresentado em outro documento, o Plano Plurianual (PPA).

4.3.1.2 Plano Plurianual – PPA

Em contraponto ao apresentado no Plano de Governo, conforme mencionado por seis entrevistados, o PPA efetivamente demonstra as intenções de ações do gestor, evidenciando-se programas que visam combater os problemas de forma estratégica. Assim, fez-se necessário confrontar as ações propostas na campanha eleitoral, apresentadas no Plano de Governo, com os objetivos previstos como norteadores das ações por meio do Plano Plurianual (PPA).

Em Santa Maria, o PPA foi instituído por meio da Lei Municipal nº 6.146 de 03/08/2017, elaborado no primeiro ano da gestão, cuja definição de metas e objetivos é apresentada para os quatro anos seguintes (2018-2021). O PPA é reconhecido como um importante instrumento de

planejamento na administração pública, orientando a elaboração do orçamento (KOHAMA, 2016).

De acordo com a referida Lei, o PPA é um instrumento de planejamento governamental, que define diretrizes, objetivos e metas com o propósito de viabilizar a implementação das políticas públicas, convergir à dimensão estratégica, definir as prioridades e auxiliar na promoção do desenvolvimento sustentável. As diretrizes apresentadas nesse PPA são: (i) valorização do cidadão/usuário; (ii) participação da sociedade na seleção de prioridades, monitorando e avaliando os resultados; (iii) ênfase no desenvolvimento humano; (iv) excelência na gestão.

O PPA reflete as políticas públicas e organiza a atuação governamental por meio de programas, caracterizados em dois tipos: programas temáticos – que representa a entrega de bens e serviços à sociedade; e, programas de gestão, manutenção e serviços do estado – que representam as ações destinadas à gestão e manutenção da atuação governamental.

Os programas temáticos apresentam: os objetivos – expressam o que se pretende realizar, indicando o órgão responsável, as metas e iniciativas para a entrega dos bens e serviços à sociedade; o indicador – instrumento que permite acompanhar e avaliar um programa; e o valor – indica uma estimativa de recursos financeiros necessários para o alcance dos objetivos.

Com base nos programas apresentados no PPA analisado, observam-se cinco programas temáticos, desenvolvidos para entrega à sociedade de bens e serviços, sendo eles: (i) Saúde para quem mais precisa; (ii) Segurança pública eficiente; (iii) Desenvolvimento econômico com geração de emprego e renda; (iv) Educação, cultura, desenvolvimento e inclusão social; (v) Infraestrutura e qualidade urbana.

O primeiro programa temático tem como órgão responsável a Secretaria de Município da Saúde, sendo estabelecidos três objetivos distintos, com ações, iniciativas e metas diversas. Cada objetivo pode envolver mais de um órgão, como aqueles voltados à inspeção sanitária que além da Secretaria de Saúde, envolve a Secretaria de Desenvolvimento Rural, Meio Ambiente e Desenvolvimento Econômico. Em relação à saúde, especificamente, os objetivos são: fortalecer, ampliar e qualificar a rede de atenção primária, cumprindo sua função de entrada e de coordenação do cuidado; ampliar a rede de atenção secundária, incluindo serviços médicos especializados, apoio diagnóstico e terapêutico, além do atendimento de urgência e emergência. Para atingir os objetivos são listadas diversas iniciativas, estimando os respectivos

valores a serem aplicados nos orçamentos anuais.

O segundo programa presente no PPA é direcionado à segurança pública, cujos objetivos defendem ações voltadas para as adequações na rede de iluminação pública, reestruturação do espaço físico da guarda municipal, criação da central de monitoramento de câmeras e veículos; bem como a aquisição de equipamentos necessários para o pleno atendimento das atividades, tendo como responsáveis à Secretaria de Infraestrutura, Mobilidade Urbana e Casa Civil.

O desenvolvimento econômico prevê ações conjuntas entre as Secretarias de Desenvolvimento Econômico, Turismo e Inovação, Desenvolvimento Rural e Desenvolvimento Urbano, tendo a menor previsão de aplicação de recursos do orçamento ao longo dos quatro anos, cujos objetivos são: fortalecer a cidade como capital regional do turismo e criar o plano municipal de desenvolvimento econômico; promover melhorias na infraestrutura do distrito industrial; consolidar o Parque tecnológico da cidade (Tecnoparque); e, ampliar o espaço físico do aeroporto.

O programa Educação, cultura e inclusão social, o mais representativo em termos de valores previstos, apresenta programas que envolvem a Secretaria de Município da Educação, Secretaria de Cultura, esporte e Lazer, além da Secretaria de Desenvolvimento social. Dentre seus objetivos, destaca-se: ampliar a oferta de vagas de atendimento em tempo integral nas escolas municipais, com foco na qualidade da educação, promovendo melhorias na infraestrutura das escolas, com vistas ao melhor atendimento à comunidade escolar; desenvolver o empreendedorismo, o cooperativismo e a criatividade, qualificando permanentemente o quadro docente, além de proporcionar um ambiente de trabalho integrador, valorizando o aspecto humano.

A infraestrutura e qualidade urbana é a quinta prioridade de governo, mesmo representando o terceiro maior investimento dos recursos financeiros previstos no orçamento, atrás apenas da Educação e da Saúde. Os objetivos definidos são: recuperar vias urbanas e rurais; levantar as necessidades de manutenção da iluminação pública; melhorar as condições do trânsito, locomoção de pessoas (travessia de pedestres) e transporte coletivo; promover acesso à moradia digna e dar manutenção aos prédios públicos. Tais objetivos envolvem as Secretarias de infraestrutura, obras e serviços; Mobilidade urbana; Estruturação e regulação urbana e Meio Ambiente.

Por fim, em relação aos programas de gestão e manutenção, observam-se 21 programas que visam garantir o funcionamento da máquina pública, sendo previstos recursos financeiros para a gestão e

manutenção das secretarias de governo, poder legislativo e autarquias (Instituto de Previdência e Assistência do Servidor Público de Santa Maria – IPASSP; Instituto de Planejamento de Santa Maria – IPLAN).

A partir das diretrizes que embasam o PPA e dos cinco programas nele elencados, observa-se seu alinhamento com as propostas apresentadas à comunidade por meio do Plano de Governo, sendo possível destacar a ênfase dada aos recursos humanos e recursos financeiros, em todas as ações e atividades propostas. A valorização dos recursos humanos no plano estratégico também foi destacada por Bryson, Ackermann e Eden (2007), enquanto Ridder, Bruns e Spier (2005) salientam a importância dos recursos financeiros para a execução das ações planejadas.

Adicionalmente, percebe-se a partir da análise do PPA que os recursos físicos e organizacionais são descritos como elementos de suporte para que as pessoas (recursos humanos) possam executar suas ações. Deste modo, identifica-se que os recursos físicos e organizacionais não encontram-se na ênfase do planejamento estratégico, sendo direcionados para o nível tático e operacional.

4.3.1.3 Planejamento estratégico

Para cumprir as atividades de gestão, o NGE do município de Santa Maria elaborou juntamente com uma equipe multidisciplinar, formada por diferentes servidores, o planejamento estratégico voltado à gestão pública, visando equipar, modernizar e administrar os recursos humanos, financeiros e físicos indispensáveis à realização de ações públicas que permitam acolher as demandas da sociedade, com foco na eficiência e qualidade. Para tanto, considera-se a análise situacional do ambiente para estabelecer os objetivos estratégicos em conformidade às prioridades do governo.

Neste sentido, o planejamento estratégico adotado destaca os fatores internos (forças e fraquezas) e os fatores externos (oportunidades e ameaças) que podem interferir no alcance dos objetivos da gestão. Desta forma, ao analisar o contexto atual apresentado no documento, foram codificados três conjuntos de elementos relevantes, considerando o aspecto humano, o aspecto da gestão fiscal e arrecadação e o aspecto social.

Com relação aos fatores internos, são destacadas no planejamento estratégico as forças do município de Santa Maria. No aspecto humano são citados: o nível de escolaridade dos servidores municipais e as facilidades na composição de comissões

multidisciplinares, além do plano de carreira oferecido, principalmente aos servidores da educação. Com relação ao aspecto da gestão fiscal e arrecadação, ressalta-se: a inovação no desenvolvimento de projetos pioneiros de arrecadação de tributos (Georeferenciamento, planta genérica de valores, ITBI online, dentre outros) e o sistema de arrecadação integrado com o sistema contábil. Quanto ao aspecto social, salienta-se o programa de educação fiscal atuante junto as escolas e universidades, em parceria com órgãos como a Receita Federal e Universidade Federal de Santa Maria.

Dentre as fraquezas apresentadas no planejamento estratégico, destaca-se no aspecto humano: a resistência às mudanças; a desmotivação do quadro funcional devido a distorções do plano de carreira e a falta de um sistema de avaliação de desempenho; maior capacitação técnica para os servidores da gestão, além da escassez de mão de obra especializada em setores estratégicos. No tocante ao aspecto da gestão fiscal e arrecadação, são ressaltados: o déficit atuarial do regime próprio da previdência social (RPPS) do servidor municipal; defasagem da estrutura organizacional; inexistência de sistema de acompanhamento, monitoramento e avaliação de resultados; inexistência de um cadastro único de contribuintes; disfunções da burocracia arraigadas no desenvolvimento de atividades caracterizadas por processos com excesso de retrabalho e trâmites manuais; e, necessidades de indicadores de desempenho. Quanto ao aspecto social, são apontados: o crescimento populacional desordenado, principalmente na periferia da cidade e a necessidade crescente de serviços públicos; ineficiência na comunicação ao contribuinte das modernizações no processo de arrecadação.

Com relação aos fatores externos são relacionadas as oportunidades e ameaças no planejamento estratégico de Santa Maria que podem interferir no alcance dos objetivos da gestão. Em se tratando das oportunidades, observa-se no aspecto humano: revisão do plano de carreira e regras previdenciárias dos servidores públicos municipais; e, investimentos em capacitação dos servidores. Quanto ao aspecto da gestão fiscal e arrecadação são identificados: alteração da legislação tributária em benefício da arrecadação municipal, oportunizando a elevação da receita pública em função das suas características como polo prestador de serviços educacionais; automação de processos e o desenvolvimento de sistemas de informação. Em relação ao aspecto social, podem ser destacados: expansão e robustez do mercado imobiliário e de prestação de serviços, como geradores de emprego e renda na cidade, bem como a disponibilização de informações aos cidadãos sobre a prestação de serviços públicos e gestão municipal, por

meio do portal de transparência, fomentando a participação social.

No tocante às ameaças, podem ser observadas no planejamento estratégico, quanto ao aspecto humano: crescimento do passivo trabalhista, por meio de ações judiciais acerca de desvio de funções; e, ofertas de vagas no mercado de trabalho que captam servidores qualificados do quadro efetivo do município. Sobre o aspecto de gestão fiscal e arrecadação, ressalta-se: inadimplência em relação ao pagamento de tributos; falta de interligações entre as atividades de fiscalização federal, estadual e municipal; atrasos nos repasses de recursos financeiros do estado e da união. Em se tratando do aspecto social, o planejamento estratégico apresenta como ameaças: recessão econômica e diminuição da arrecadação, afetando a prestação de serviços públicos; falta de continuidade das ações devido à intermitência dos governos; e, perda de instalação de novas empresas para outros municípios.

Com base no diagnóstico situacional que compõe o planejamento estratégico adotado, foram estabelecidos os objetivos da gestão, em consonância ao Plano de Governo e o PPA, sendo eles: a) melhorar o atendimento oferecido aos contribuintes; b) melhorar os mecanismos de arrecadação da receita própria; c) promover meios para atuação da fiscalização, lançamento e cobrança de tributos municipais; d) realizar estudo sobre o déficit previdenciário municipal e os impactos de uma reestruturação do plano de carreira dos servidores; e) proporcionar a implantação de sistemas gerenciais voltadas à tomada de decisões pelos gestores públicos; f) automatizar processos e trâmite de documentos, possibilitando o mapeamento e a gestão das rotinas de trabalho.

A partir dos objetivos estratégicos da gestão pública municipal, observa-se a ênfase no recurso financeiro, sendo direcionados os esforços para solucionar questões fiscais e de arrecadação, sem deixar de considerar o aspecto humano e social. Os recursos financeiros, indispensáveis para a execução das políticas públicas estão em destaque nos objetivos, tendo em vista a possibilidade de financiar o desenvolvimento de outros recursos e gerar vantagem competitiva.

4.3.1.4 Vantagem competitiva

Retornando à questão central da RBV, evidencia-se que a geração de vantagens competitivas é resultado dos recursos estratégicos e podem auxiliar no desempenho das organizações, dependendo dos seus arranjos internos (BARNEY, 1991). Nesse sentido, Carmeli e Cohen (2001) destacam que existem diferentes abordagens entre as organizações do setor privado e do setor público, considerando que a competitividade

entre as empresas no mercado privado exige diferenciações de posicionamento (PORTER, 1980), pois o objetivo é o lucro, enquanto nas entidades públicas a competitividade se dá em termos de recursos, pois o melhor resultado deve ser o bem-estar social.

Matthews e Shulman (2005) mencionam que as organizações públicas sofrem pressões por resultados e eficiência, principalmente por parte do setor privado e dos usuários dos serviços públicos. Por sua vez, a eficiência é a razão apontada como justificativa para terceirizações (BRESSER-PEREIRA, 2009). Tais argumentos são corroborados pelos Gestores 01, 07, 08 e 10, ao mencionarem a terceirização de determinados serviços internos como forma de elevar a qualidade e reduzir os gastos.

Da mesma forma, Matthews e Shulman (2005) ainda destacam que a competitividade no setor público pode se dar entre os próprios entes públicos, internamente, na busca por recursos, como ocorre no caso dos recursos financeiros. Para os autores, os recursos financeiros compõem um todo que é disputado pelos órgãos que formam a entidade, cuja distribuição alocativa cria concorrência entre os agentes governamentais para o financiamento de suas atividades.

No entanto, para compreender o entendimento dos agentes públicos quanto ao tema, foi questionado aos participantes da pesquisa quais recursos estratégicos são geradores de vantagens competitivas na gestão municipal. No primeiro momento, observa-se que os respondentes enfatizam características locais, ressaltando potencialidades de exploração econômica da cidade e seus atrativos turísticos, sociais, culturais, mercadológicos e educacionais, como elementos diferenciadores em relação às demais cidades e como geradores de vantagem competitiva na captação de novos empreendimentos e pessoas. Esse aspecto coaduna com as afirmações de Matthews e Shulman (2005) que defendem a análise dos recursos internos para geração de valor à sociedade e alcance dos objetivos da gestão.

Com relação aos recursos internos citados, identifica-se a importância do recurso humano, da competência técnica e da gestão do conhecimento, associado aos recursos organizacionais, sendo referenciados os sistemas de controle, a capacidade de planejamento e de gestão. Estes achados vão ao encontro dos resultados apontados por Abreu e Antonialli (2017) que ressaltam a importância dos recursos organizacionais e humanos, com destaque para a gestão do conhecimento e o uso estratégico de ativos intangíveis. Outros autores como Lee e Whitford (2012) e Pee e Kankanhalli (2016) também apontam os recursos humanos e organizacionais como geradores de vantagens competitivas no setor público.

Para ilustrar as evidências mencionadas, apresentam-se no Quadro 14 as falas dos participantes da pesquisa que permitem tal identificação.

Quadro 14 – Recursos geradores de vantagens competitivas

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-01	Tomar decisões compartilhadas, ou seja, ouvir as pessoas que já tem um trabalho e já conhecem como as coisas aconteceram ao longo do tempo.
Gestor-02	Dentro do aspecto interno, eu acredito que essa capacitação, esse aperfeiçoamento dos recursos humanos e o entendimento das diversas atividades que fazem, vai resultar num bom atendimento do cidadão.
Gestor-03	O nível de conhecimento, a formação das pessoas que estão aqui. É óbvio que existem outras secretarias que têm pessoas tão capacitadas ou até mais, mas a composição de conhecimento que existe aqui, ela é fundamental. [...] e tem pessoas com outras formações que dentro da heterogeneidade compõem uma uniformidade com diferentes conhecimentos. [...] A decisão que é compartilhada, que é discutida tem maior durabilidade e mais facilidade de atingir o objetivo.
Gestor-04	Na parte turística, eu penso que o município pode crescer muito. [...] Tem a GARE, o Parque do Morro, além disso tem a capacidade educacional da cidade [...]. Frente às outras cidades, eu penso que é isso: é a questão do turismo e a educação, que são as universidades, que agora são duas, e as faculdades e todos os polos que têm aqui. Esse é um diferencial, mas que é pouco explorado. [...] Mas o município também é conhecido pela quantidade de servidores públicos e pela quantidade de militares também.
Gestor-05	O uso dos sistemas para isso é fundamental, para essa competitividade. Ao mesmo tempo em que de nada adianta um excelente sistema se a gente não tiver o recurso humano aliado a ele.
Gestor-06	Aprimorar a tecnologia, simplificar os processos, mas precisamos de pessoas qualificadas para fazer isso.
Gestor-07	Eu acho que são dois: recursos humanos, a gente tem recursos humanos bem qualificados, bem comprometidos com fazer a coisa certa [...] e a questão dos recursos organizacionais também. Essa questão dos métodos que se trabalham e essa interface que possibilita isso.

Continua em...

... continuação.

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-08	Acho que essa é uma questão que se remete a capacidade dos gestores de conseguir motivar as pessoas.
Gestor-09	O plano de governo de cada gestor que entra no governo, naquela secretaria, aquele secretário. A falta de recurso financeiro, o gestor tem que definir áreas de prioridades. Só que a grande dificuldade é que cada secretaria se acha prioridade e que todo mundo tem que ceder pra ela e não busca. Hoje em dia, o recurso financeiro não é buscado só nas finanças. Todas as secretarias podem buscar recursos. O servidor não pode se acomodar e ficar esperando ou ir bater na porta do prefeito dizendo que ele precisa. Não pode deixar a situação estourar para dizeres que quer dinheiro, tem que buscar projetos.
Gestor-10	Quando eu iniciei aqui, estruturamos o setor para que cada um tivesse sua funcionalidade e as pessoas pudessem desenvolver o seu melhor.
Gestor-11	Mesmo que a secretaria não tenha adquirido servidores com tanta qualificação, mas se ela se propõe a qualificá-los, isso vai gerar uma situação competitiva melhor.
Gestor-12	Seria a motivação do servidor. É o servidor ter orgulho de estar aqui, saber que o seu trabalho é importante, que vai ter um resultado lá na frente.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Observa-se, no Quadro 14, a percepção dos agentes públicos que evidenciam os recursos humanos e os recursos organizacionais como geradores de vantagens competitivas na gestão pública, sendo destacadas as capacidades internas para competir em determinado ambiente. Como exemplo, quando o município decide captar novas empresas e empreendimento, apresenta seus atrativos para obter vantagens em relação aos demais concorrentes por tais investidores. No exemplo, a decisão do investidor de instalar sua empresa na cidade pode considerar diferentes informações, considerando o aspecto econômico (concorrentes diretos, economia local, logística, malha viária, incentivos tributários, dentre outros), o aspecto social (mercado de trabalho e indicadores de qualidade de vida) e o aspecto humano (qualidade e disponibilidade de mão de obra qualificada).

Outro exemplo referido diz respeito à decisão do ente público de ampliar seu quadro de servidores através da realização de um concurso público. Os possíveis profissionais com condições de ocupar as vagas ofertadas podem considerar diversos fatores para tomar a decisão de se

candidatar ao cargo, tais como salário, plano de carreira, custo de vida na cidade, oportunidade de continuidade de estudos e o mercado imobiliário. Neste contexto, segundo os participantes da pesquisa, observam-se tais atributos positivamente na cidade.

Assim, os aspectos mencionados representam recursos interno que podem ser geradores de vantagens competitivas e são considerados tanto por empresas quanto por cidadãos no momento de decidir em que município irão se instalar. Deste modo, pode se evidenciar que os aspectos locais e geográficos são potencialmente geradores de vantagens competitivas.

No entanto, verifica-se que dentre os recursos, capacidades e competências internas da gestão pública merecem maior atenção e análise, podendo ser decisivos para o alcance dos objetivos. Para tanto, a adoção de um modelo capaz de identificar quais recursos podem gerar vantagens competitivas sustentáveis se faz necessária.

4.3.1.5 Modelo VRIO

Barney (1991) aponta os atributos que devem ser considerados para identificar os recursos estratégicos geradores de vantagens competitivas. Contudo, Barney e Hesterly (2007) desenvolvem o modelo VRIO, em função do valor, da raridade, da inimitabilidade e da capacidade organizacional de explorar tais recursos. Diante disso, foi questionado aos agentes públicos participantes da pesquisa quais recursos, capacidades e competências da gestão pública municipal podem apresentar tais características.

Em relação ao atributo do valor, observa-se que no entendimento da maioria dos agentes públicos os recursos humanos e as capacidades técnicas e a gestão do conhecimento são elementos agregadores e valiosos para a gestão pública. De forma complementar, os participantes da pesquisa citam os recursos organizacionais, tais como sistemas de informação, capacidade de planejamento e comunicação, além de competências organizacionais, como aprendizagem organizacional, estrutura hierárquica e as capacidades dos gestores, apresentando-se no Quadro 15 as evidências.

Quadro 15 – Recursos valiosos na gestão pública

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-01	Volto na capacitação. Conhecimento profissional habilitado. Na verdade, assim, quando eu falo em profissional habilitado é um profissional que tenha uma formação, porque são eles que vão conseguir contribuir de forma diferente e dar um salto de qualidade; Processos mapeados e bem definidos, e um sistema de informação bem desenvolvido que nos dê indicadores de resultados.
Gestor-02	São os recursos humanos e a T. I., eu acredito que são os dois que vão fazer as outras coisas funcionarem.
Gestor-03	A informação é fundamental, tanto no conhecimento da legislação, dos procedimentos que tem que ser seguidos pelo servidor, pelas chefias, quanto o conhecimento do funcionamento da máquina e também, obviamente, o conhecimento que é nato de cada área de formação.
Gestor-04	Além da questão dos técnicos, eu acho que o gestor precisa, inicialmente, conhecer o orçamento, conhecer tudo.
Gestor-05	A estrutura orgânica é uma coisa importante para isso, mas ela precisa estar alinhada e, nesse ponto, acho fundamental o gestor de cada área.
Gestor-06	O servidor tem papel um fundamental, mas eu também digo que o servidor tem que saber... ele tem que entender o papel que ele tem.
Gestor-07	Volto para a questão dos recursos organizacionais, dos recursos tecnológicos e de pessoal também.
Gestor-08	Objetivos claros. Essa é minha resposta. Tu tem que ter do gestor, claramente, aonde ele quer chegar. É esse gestor chegar na sua equipe e conseguir motivar e mostrar onde o prefeito quer chegar com aquela ação.
Gestor-09	É uma sequência do trabalho porque a gente precisa ter um histórico, para não sofrer com as mudanças políticas.
Gestor-10	Eu acredito que o conhecimento é valioso. Mas o conhecimento aqui é individual, porque ainda não conseguimos extrair esse conhecimento e institucionaliza-lo. As pessoas e o conhecimento são valiosos para que a gente consiga resolver os problemas.
Gestor-11	Dentre os recursos valiosos, eu entendo que o recurso financeiro é importante, mas fundamental é o recurso humano, porque, em tese, praticamente 50% do que é gasto na administração pública é com recursos humanos. Então, precisa-se de Recursos Humanos, recursos de sistema e, claro, planejamento. A gente precisa se planejar. Mas tem outra coisa complicada nessa história, que é a questão política.

Continua em...

... conclusão.

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-12	Um recurso valioso é a comunicação entre os níveis hierárquicos, além de servidores com capacidade técnica. Tem que dar um treinamento sério. Mas, tem que dar continuidade, porque no ano que vem, aquela pessoa não está mais, daí é outro que vai precisar de treinamento.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme observado no Quadro 15, além dos recursos humanos e organizacionais, um fator mencionado por três gestores refere-se à falta de continuidade das práticas de gestão, sendo as trocas constantes, o ambiente incerto e a instabilidade política, apontados como fatores que podem comprometer os resultados da gestão pública. De forma complementar, a questão da raridade foi abordada ao se questionar quais recursos, capacidades e competências poderiam ser apontados como únicos na gestão pública municipal.

Neste ponto, observa-se que os agentes públicos tiveram dificuldades para responder a questão, tendo em vista os aspectos legais e particularidades do setor público, como um todo. Entretanto, pode-se destacar novamente na fala dos entrevistados os recursos humanos e as capacidades e competências relacionadas à gestão do conhecimento, além dos recursos organizacionais. O Quadro 16 evidencia os trechos relevantes analisados em razão do critério raridade.

Quadro 16 – Recursos raros na gestão pública

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-01	Nós temos uma estrutura organizacional que é específica....
Gestor-02	É complicado... Até porque eu não sei de outras prefeituras, mas únicos? não tem. Eu acho que as prefeituras têm estruturas muito semelhantes.
Gestor-03	Eu posso até estar sendo repetitivo, mas só os recursos humanos... são as pessoas e o conhecimento delas.
Gestor-04	Os municípios, eles mais nos procuram do que nós procuramos eles, porque aqui a gente é mais ou menos referência. Mas único, nosso? Como é tudo muito igual na gestão pública, acredito que não tenha algo que a gente se destaque em relação aos outros municípios.
Gestor-05	Eu acho que o fundamental nesse ponto é o nosso servidor.
Gestor-06	Eu não consigo imaginar [...] Eu acho que a nossa prefeitura ela é mais burocrática que as outras. [...] Eu acho que Santa Maria tem um problema gigantesco, vou repetir aqui, a burocracia.
Gestor-07	Quando tu compara com outros municípios, a gente percebe que tem uma estrutura organizacional adequada, que a gente tem métodos de trabalho, que muitas vezes são referência para outros municípios e que a gente tem servidores muitos bons.
Gestor-08	Eu acho que esse universo educacional de Santa Maria é algo único. Temos tantas universidades... Um potencial tão grande na questão educacional.
Gestor-09	Ter algum recurso específico que eu possa dizer que tem na gestão da cidade de Santa Maria que não tem em outro município, acho que não tem.
Gestor-10	Essa é uma questão que vai de encontro a tudo aquilo que se prega no setor público, onde sempre se desenvolveu atividades com base em experiências de outros entes públicos. Quando uma prefeitura executa uma ação, outra vai lá e olha como foi feito e tenta fazer conforme aquele modelo.
Gestor-11	Recursos humanos... Porque, o resto tudo tu pode adquirir.
Gestor-12	Eu acho que o grande motivador é prestar um bom serviço público [...]. É algo plantado aqui dentro de cada servidor de que o seu trabalho é um serviço público, é servir ao público [...]. Hoje a gente presta serviços como qualquer empresa privada. Qual é o diferencial? É que ele é aberto, ele tem um número de usuários muito maior e que merecem qualidade. Então, tu achar que está aqui no serviço público para receber um salário, para fazer o seu trabalho, é pouco. Tu tem que querer fazer ele melhor do que na iniciativa privada, porque tu está servindo aquele que tá precisando lá ou de um remédio ou de um atendimento médico. Dar respostas, porque aqui a gente às vezes não obtém resposta dos colegas. Então, para mim, isso é o único. Não é dinheiro, é essa compensação [...].

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com base na percepção dos agentes públicos participantes da pesquisa, apresentada no Quadro 16, observa-se que o critério da raridade para identificação de um recurso estratégico é questão controversa. Verifica-se que cinco respondentes não identificam recursos raros na gestão pública municipal, destacando-se particularidades do setor público com relação ao aspecto legal, uniformização de normas e padrões (LRF; NBCTSP; e, LAI, dentre outras), sendo executado o *benchmark* para auxiliar na adoção de práticas bem sucedidas em outras entidades (Gestor-10). Neste ponto, percebe-se que a gestão pública da cidade possui uma reputação junto aos demais municípios, sendo referência em diversos assuntos (Gestor-04; Gestor-07). No entanto, a partir da fala dos entrevistados, é possível identificar recursos referidos como raros.

Os recursos humanos são mencionados como espécies de recursos que são únicos em cada instituição, conforme a percepção dos Gestores 03, 05, 07, 11 e 12, sendo destacada a questão do conhecimento e das competências técnicas, pois suas experiências, formações e satisfação pessoal são diferentes, entre indivíduos e organizações. Destaca-se, ainda, a estrutura organizacional como um recurso único, diferenciando-se dos demais órgãos públicos. Estes resultados coadunam com os achados de Lee e Whitford (2012), que colocam a gestão do conhecimento como uma competência interna que precisa ser desenvolvida para obter melhor desempenho no setor público.

Ao tratar do critério da inimitabilidade como a dificuldade de outros entes copiarem um recurso interno, observa-se novamente a relevância dos recursos humanos e do conhecimento técnico, além dos recursos organizacionais, tais como clima, cultura e aprendizagem organizacional, planejamento orçamentário e desenvolvimento de sistema como elementos diferenciados. Como recurso interno difícil de ser imitado é mencionado a estrutura das receitas, por mais que a legislação se estenda aos municípios de forma única, os recursos arrecadados são diferentes em termos monetários e de representatividade. Uma síntese da percepção dos agentes públicos ao abordar o tema é apresentada no Quadro 17.

Quadro 17 – Recursos inimitáveis na gestão pública

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-01	Eu considero o clima organizacional, a cultura interna... o orçamento e a forma como é montado esse orçamento, a parte das receitas e a própria fiscalização também.
Gestor-02	Não consigo ver uma peculiaridade que não pode ser imitada, mas eu poderia dizer que a cultura organizacional e a aprendizagem organizacional podem ser difíceis de imitar.
Gestor-03	A realidade de Santa Maria. A prefeitura de Santa Maria tem a realidade do Município de Santa Maria.
Gestor-04	Na verdade, na gestão pública, tudo meio que se copia. Assim, alguém vai lá, vê como é e trás. Mas algo que seja nosso e não poder ser copiado, em relação ao município, eu não vejo nada.
Gestor-05	Nós temos, do ponto de vista da Educação, professores com uma remuneração, talvez como uma das maiores do Estado. Acho que isso é uma das coisas difícil dos outros imitarem.
Gestor-06	A tecnologia... Eu não tenho menor dúvida! Mas, nós podemos ter a mais alta tecnologia, mas também temos que ter alguém para fazer. Então o ser humano tem papel fundamental.
Gestor-07	Essa questão do perfil de pessoas, até por a gente ser uma cidade universitária, me parece que as pessoas que chegam aqui, elas já tem uma qualificação maior e isso é muito difícil de ser imitado.
Gestor-08	Uma das coisas que eu acho que Santa Maria tem que é difícil de imitar, é a questão do plano de carreira dos professores. Talvez não seja tão positiva para a questão orçamentária e financeira do município, mas o grupo de professores tem um bom salário, e isso é um diferencial em relação aos municípios da região e em relação ao estado.
Gestor-09	A administração pública é igual, vamos dizer assim, a essência é igual em qualquer município. Tu tem que seguir as leis e as leis são iguais para todos.
Gestor-10	Talvez, algumas coisas sejam mais caras para imitar ou que não seja possível desenvolver internamente, sendo necessário terceirizar, mas não acho que seja impossível no todo, talvez em parte... Mas uma questão difícil de imitar é a nossa realidade. O dia a dia da prefeitura de Santa Maria não é igual a realidade da prefeitura de outra cidade.
Gestor-11	O ser humano não pode ser copiado. Pode até ter pessoas parecidas, mas a história nunca é igual.
Gestor-12	Nós conseguimos adquirir uma certa independência para resolver questões, com base nas nosso trabalho e nossas decisões são respeitadas.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme evidenciado no Quadro 17, admite-se que alguns gestores não encontraram respostas imediatas à questão, tendo sido manifestado não haver recursos com tal característica (Gestor-04; Gestor-09). Por outro lado, verifica-se que outros respondentes destacam aspectos naturais da cidade como impossíveis de serem reproduzidas em diferentes locais (Gestor-03; Gestor-10). No entanto, outros dois gestores se referem ao plano de carreira ofertado aos professores como um elemento interno difícil de ser imitado, pois outras variáveis devem ser consideradas, como limites de gastos com pessoal e receitas, além da própria estrutura da secretaria de educação. Ainda, revelou-se, conforme a percepção do Gestor-06, que a tecnologia e o aspecto humano também são difíceis de imitar e onerosos, porém fundamentais à gestão.

Por fim, foi observado o critério da capacidade organizacional de explorar um recurso para que ele seja identificado como estratégico (BARNEY; HESTERLY, 2007). Nesse ponto, foi questionado aos participantes da pesquisa quais recursos, capacidades e competências da gestão pública municipal podem ser destacados como bem explorados. Os resultados obtidos permitem verificar que os agentes públicos questionam essa capacidade interna, destacando-se alguns recursos e competências que deveriam ser melhores explorados. Apresentam-se no Quadro 18 os trechos das falas dos entrevistados que evidenciam tais resultados.

Quadro 18 – Recursos explorados pela organização pública

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-01	A gente conseguiu trabalhar em equipe. Profissionais de diferentes áreas, multidisciplinaridade... trocas de experiências de quem já implantou algumas coisas e está ajudando. Estudo de perfil de profissional para assumir novas atividades.
Gestor-02	O grande recurso de uma Prefeitura na implementação de políticas, internamente, são os seus próprios recursos humanos, porque sem pessoas nada funciona. Agora, esses recursos humanos, de alguma maneira, eles tem que agregar conhecimento e somar competências no decorrer do tempo que estão aqui.
Gestor-03	A capacidade das pessoas, o conhecimento que elas possuem, tanto aqueles de formação, quanto dos procedimentos que são da organização.

Continua em...

... continuação.

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-04	A questão dos técnicos, né? Porque é o recurso humano que fica. Porque, politicamente existe sim aquela situação que não se pode negar, quando se tem um governo favorável no âmbito federal ou estadual, o município ele é beneficiado, mas quando isso não existe, só quem vai fazer com que as coisas funcionem minimamente, é o nosso recurso humano.
Gestor-05	O servidor precisa saber efetivamente o serviço dele e qual é o resultado que isso dá para as pessoas. Eu acho que o maior desafio, internamente, é fazer o servidor entender isso....
Gestor-06	Eu acho que nós estamos vivemos um momento onde Santa Maria é um dos raros municípios que está pagando o salário em dia. Eu acho que receber o salário em dia, enquanto tem servidores do Estado que não receberam nem o 13º do ano passado, tinha que, obrigatoriamente, ser um elemento de motivação. Eu acho que isso, por si só, seria motivacional para que o servidor me ajudasse mais. Vou repetir, não tem nada contra nenhum dos servidores, tenho orgulho de todos meus Servidores, mas precisamos acabar com a burocracia que impede de avançarmos.
Gestor-07	A gente trabalha bastante com o aspecto legal. Tem muito a questão das pessoas e os recursos financeiros, de forma indireta, e os tecnológicos também. A gente depende um pouco das questões de sistemas de informações utilizados no município, mas não especificamente, porque a equipe faz, mas poderia fazer mais se tivesse....
Gestor-08	Hoje, o que nós temos é muita dedicação do Servidor. São os nossos recursos humanos, o conhecimento e dedicação dos servidores de carreira, a experiência dos colegas e seu comprometimento, porque nós temos pessoas essenciais em secretarias fundamentais.
Gestor-09	Colocar as pessoas como servidores em locais chaves, porque a troca constante em alguns lugares representa muito retrabalho para nós.
Gestor-10	Eu acredito que são os recursos humanos. As pessoas que estão aqui trabalhando e o conhecimento que elas têm e adquirem aqui dentro.
Gestor-11	No momento que a gente vive, da escassez de recursos, principalmente humanos e de sistema, o que a gente tem é que reunir todo mundo e dizer: vamos ver o que é mais importante e decidir no grupo o que é mais importante para seguir adiante.
Gestor-12	Eu acho que o que ela consegue explorar bem, eu volto de novo ao servidor, ao ser humano. Eu acho que isso é chave de tudo. Ela consegue explorar bem quando tem alguém em determinado lugar, bem motivado, que lidera a equipe. Aí, aquele lugar cresce, porque aquele povo está motivado a utilizar todos esses recursos em prol de um resultado, né?.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De maneira geral, consolida-se o recurso humano como um recurso estratégico, sendo apontado pela maioria dos participantes da pesquisa como aquele que a organização dispõe de mecanismos para transpor às dificuldades e explorar, visando o alcance dos objetivos, sendo ressaltado o conhecimento e qualificação técnica. Porém, com relação a esse recurso, cabem melhorias, sendo indicada a adoção de práticas para a gestão do conhecimento e mecanismos que permitam institucionalizar o conhecimento. Esses resultados corroboram com os achados Pee e Kankanhalli (2016) ao defenderem a adoção de práticas de gestão do conhecimento na administração pública para melhorar a gestão e promover maior agilidade no desenvolvimento de políticas públicas e prestação de serviços de qualidade.

Outro recurso apontado pela capacidade de exploração da entidade são os recursos organizacionais. As relações de trabalho, a formação de equipes multidisciplinares, as capacidades analíticas e gerenciais na condução de grupos de trabalho, o mapeamento de processos e o desenvolvimento de tecnologias e sistemas de controle, utilizados na produção de informações que auxiliam a decisão, são referenciados como recursos, capacidades e competências estratégicas que podem trazer benefícios à gestão. Na mesma linha, Lee e Whitford (2012) ressaltam que o nível de profissionalização dos recursos humanos e a interação com os recursos organizacionais tem impacto positivo na eficácia do setor público.

4.3.2 Uso do sistema de custos

Ao analisar a percepção dos entrevistados quanto ao uso do sistema de custos, observa-se a maior ocorrência dos termos: *custo*, *sistema*, *quanto*, *controle*, *recurso*, *serviço*, *secretaria*, *processo*, *informação* e *decisão*. Apresenta-se na Figura 12 a nuvem de palavras mencionadas pelos participantes da pesquisa com relação às questões que versaram sobre este construto.

permitem a integração da informação contábil e respondem às exigências e finalidade legais. Contudo, as informações gerenciais disponibilizadas nos referidos módulos não atendem às necessidades dos usuários, sendo necessária a utilização de controles paralelos (Gestor-01; 03; 08; 11).

Como exemplo, o sistema de gestão contratado não disponibiliza um módulo voltado ao controle de custos, tendo em vista que ainda não foi desenvolvido pela empresa contratada. Relatos dos gestores esclarecem que no último processo licitatório, cujo objeto era contratar sistema de gestão, nenhum participante do certame apresentou atendimento ao termo de referência relativo ao sistema de custos. Desta forma, como referido pelo Gestor-02, *“Hoje nós temos como levantar alguns custos relativos ao pessoal, aos gastos com materiais e com contratos, dentro de uma metodologia de custos, por setores, em planilhas, mas nós ainda não conseguimos saber o valor correto de um determinado serviço prestado à sociedade”*.

A partir das informações descritas, investigou-se quais são os controles considerados pelos gestores como úteis à gestão. De forma unânime, os gestores destacam as necessidades de investimentos em tecnologia para aquisição e desenvolvimento de sistemas de informação que ofereçam indicadores de desempenho para mensurar os resultados e acompanhar os objetivos de forma tempestiva, ágil e precisa.

4.3.2.1 Utilidade da informação de custos na gestão pública

A percepção dos participantes da pesquisa quanto à utilidade da informação de custos, foi investigada, considerando que essa informação deve ser útil à gestão, cuja relação custo benefício deve ser positivo, conforme estabelecido na NBCTSP nº 16.11. Ao responder a questão, os gestores mencionam adjetivos que qualificam a informação de custos no setor público com os seguintes termos: *“muito importante”* (Gestor-01; 02; 10; 12); *“essencial”* (Gestor-04; 07); *“importantíssima”* (Gestor-05); *“fundamental”* (Gestor-06); *“Toda e completa”* (Gestor-11) e *“imprescindível”*.

As finalidades relacionadas à gestão também são destacadas, corroborando com Mohr (2015), sendo descrita pelo Gestor-02 como o *“subsídio correto para a tomada de decisão”*, ou ainda pelo Gestor-05 ao dizer *“só o que é medido pode ser controlado”*. Já o Gestor-10 destaca que *“só de montar a estrutura de custo tu já começa a entender a organização”*.

Outro atributo da informação de custos mencionado pelos respondentes destaca a necessidade de comparabilidade dos custos

apurados pelo ente público com instituições semelhantes ou com ele mesmo ao longo do tempo, como já discutido por Ching, Silveira e Freire (2011). Neste quesito, ressalta-se a resposta do Gestor-05 que classifica a utilidade da informação de custos a partir de três questões relevantes:

Primeira questão, para ter um controle, é tu saber efetivamente o que tu gasta. Em outro momento também é uma questão de comparação, é tu buscar comparar, ai eu acho que isso vai melhorar a qualidade da gestão pública, buscar comparar com outros locais, com outros municípios, com realidades semelhantes. Em terceiro lugar, também, a questão da redução do gasto. O controle, a comparação com os outros e a comparação interna, de certa forma, vai apontar a questão do desempenho, que tu pode avaliar desempenho também através dele, com a comparação externa e comparação interna também.

Em síntese, os resultados permitem identificar que a utilidade da informação de custos tem objetivos de controle, de comparação e de avaliação do desempenho. A finalidade do controle refere-se às ações de gestão, voltadas ao acompanhamento do planejado e sua execução, com vistas ao processo decisório. Já o objetivo da comparação visa monitorar a aplicação dos recursos, evidenciar o comportamento dos gastos públicos com seus dados históricos e apurar o resultado, comparando com outros entes que utilizam a mesma forma de apuração dos custos, rotina que possibilita sinalizar possíveis distorções. Por fim, os resultados permitem avaliar o desempenho do ente público, estabelecendo indicadores que viabilizem a adoção de medidas para reduzir os custos e obter economicidade, visando à otimização dos recursos e eficiência na prestação dos serviços.

De forma complementar, os dados mencionados quanto à utilidade da informação de custos no setor público coadunam com os estudos acerca do tema (ALONSO, 1999; MACHADO; HOLANDA, 2010). No entanto, uma questão levantada por três entrevistados, refere-se às constantes prorrogações da obrigatoriedade de implantação do sistema de custos no setor público, além da inexistência de orientação e cobranças dos órgãos de controle, sendo questionado o real interesse dos gestores políticos quanto a apuração do custo dos serviços prestados. Neste ponto, devem ser consideradas as recomendações de obtenção do efetivo apoio dos gestores de alto escalão para o desenvolvimento e implantação do sistema de custos na gestão pública (MOHR, 2015).

Verificada a utilidade da informação de custos, questionou-se para qual finalidade efetiva os gestores já utilizaram essa informação. As evidências apontam que todos os participantes da pesquisa já demandaram informações de custos, considerando as atribuições profissionais exercidas, seja com foco estratégico, seja com objetivo tático. Neste aspecto, evidencia-se a questão da eficiência, sendo requeridos dados que permitissem uma tomada de decisão com relação à terceirizações (Gestor-01; 02; 03; 05; 06; 07; 08; 10; 12), aquisição de produtos e serviços por meio de processos licitatórios (Gestor-01; 02; 04; 05; 06; 09; 10; 12) e realização de concurso público e nomeação de novos servidores (Gestor-01; 11).

Os resultados permitem verificar que uma área em especial é referenciada como objeto de análise, tendo em vista a sua importância, tanto para a sociedade, em função dos serviços prestados, quanto para o setor público, por ser uma das que mais demanda recursos. A saúde é a área citada como sendo objeto de análise devido à necessidade de maiores controles para elevar a qualidade dos serviços prestados e melhorar o aproveitamento dos recursos financeiros destinados para o atendimento dos seus programas e políticas públicas (Gestor-02; 03; 05; 09).

Ainda, foi perguntado aos gestores como a informação de custos impacta na qualidade da gestão pública municipal, cujas respostas são apresentadas no Quadro 19.

Quadro 19 – Impacto da informação de custos na gestão pública

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-01	Eficiência na tomada de decisão, baseada em análise do custo-benefício; Agilidade; Segurança; Responsabilidade.
Gestor-02	Vai impactar na qualidade da tomada de decisão, na viabilização de melhores alternativas, na escolha de opções mais racionais e para uso com mais responsabilidade do recurso público que não é nosso.
Gestor-03	Na realocação de recursos, porque se está sobrando em determinadas áreas, podemos rever os objetivos de acordo com as necessidades da população.
Gestor-04	Se a gente não tivesse essa informação iria gastar simplesmente o dinheiro, e quando chegasse na metade do ano, de onde iria tirar?

Continua em...

... continuação.

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-05	Eu acho que muito, principalmente na questão da tomada de decisão, ter um bom sistema de custos, com uma visão detalhada, sendo apurado por serviços, interferiria muito para tomada de decisões mais corretas, inclusive, quanto à redução de custos da máquina pública.
Gestor-06	Em todas... Agora vamos substituir as lâmpadas na iluminação pública, por LED, sei que o custo é maior, mas a questão da durabilidade, se paga.
Gestor-07	Eu acho que pode demonstrar qualidade, justamente naquela situação de fazer mais com menos [...]Então, é aquela história assim, muitas vezes, não importa nem quanto que tu ganha, mas quanto que tu gasta, e eu acho que o custo é fundamental para isso.
Gestor-08	Quando a gente conseguir ter o custo de cada serviço prestado e perguntar para os usuários desses serviços como está a qualidade, teremos um indicador.
Gestor-09	Nós conseguimos ver onde está indo os recursos financeiros e onde está sobrando recursos humanos, mas nós temos que avançar. Eu já vi que só por centro de custos não vamos enxergar determinadas coisas. Precisamos do custo por serviço para dizer se o recurso destinado pra ele e as metas são suficiente.
Gestor-10	Quer dizer, baseado nos custos do setor que a gente está vendo todo mês, a gente está indo atrás de soluções mais simples, gerenciando nossos custos pra tentar gastar menos.
Gestor-11	Pra toda decisão que a gente tem que tomar, eu preciso estar baseado em alguma coisa, né? Os custos me ajudam muito a tomar essa decisão.
Gestor-12	A informação de custos resulta em economicidade, de dinheiro, de tempo, de tudo. Pode sobrar em algum lugar e realocar em qualificação, mas essa informação, por serviço, hoje nós ainda não temos.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os trechos das falas transcritas apresentadas no Quadro 19 permitem observar que o gestor público percebe melhorias importantes na gestão municipal com o uso da informação gerada pelo sistema de custos, principalmente em se tratando do acompanhamento orçamentário e na questão alocativa dos recursos financeiros (Gestor 03; 04; 12). Entretanto, a finalidade de subsidiar a tomada de decisão se destaca.

Os gestores evidenciam que o uso da informação de custos tem impacto direto no suporte à decisão, trazendo garantias de racionalidade

e maiores possibilidades de tomadas de decisão ágeis e eficazes, com maior assertividade (Gestor-01; 02; 05; 06; 11; 12). Por outro lado, conforme a percepção dos respondentes, pode se perceber que o uso da informação de custos causa impacto positivo à gestão na questão da economia de recursos e na qualidade dos gastos (Gestor 06; 07; 08; 10; 12).

Contudo, os resultados apontados demonstram que o modelo de custos utilizado, pautados na dimensão estrutural (por centros de custos) e programática (por programas orçamentários), não atende às necessidades informacionais dos gestores, sendo ressaltada a importância de apurar o custo dos serviços prestados (Gestor 05; 08; 09; 12). Esse resultado reabre uma discussão anterior, contrariando as diretrizes conceituais apresentadas por Machado e Holanda (2010) que defende o método de custeio direto como forma de apuração do custo no setor público.

Além dos gestores e demais usuários internos da informação de custos, os cidadãos também podem fazer uso das informações divulgadas, conforme a LAI. Nesse sentido, foi questionado aos participantes da pesquisa como a informação de custos pode ser útil à sociedade e demonstrar a qualidade da gestão pública. Apresentam-se no Quadro 20 trechos das falas dos respondentes que viabilizam a interpretação dos resultados

Quadro 20 – Utilidade da informação de custos para o cidadão

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-01	Eu acho, assim, pra sociedade o mais importante é quanto custo o serviço prestado e onde os recursos arrecadados estão sendo investidos. Cada vez mais com esses canais de transparência a gente tem que prestar contas. No momento em que se tem isso detalhado, facilita a comunicação com a sociedade e na aprovação de projetos.
Gestor-02	Se a sociedade souber quanto que a prefeitura paga por cada serviço, eu acho que ela vai, inclusive, colaborar no controle. É o chamado controle social. Eu acho que essa informação é útil e deveria ser total para dar total transparência dos atos.
Gestor-03	O cidadão vai perceber a utilidade da informação de custos na melhoria e eficiência da entrega do serviço com qualidade.

Continua em...

... continuação.

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-04	Essa informação ela está disponível para qualquer do povo, se eles quiserem vir até o município, não é nada sigiloso, assim como todo e qualquer órgão público. Eu acho que isso seria interessante as pessoas se apropriarem dessas informações até para não falar coisas que desconhecem.
Gestor-05	Eu acho que um sistema de custos, aliado com a comunicação, serviria para a sociedade, para ela cobrar também e participar mais efetivamente.
Gestor-06	É o cidadão que usa o serviço, ele tem que saber quanto custa.
Gestor-07	Se a gente conseguir chegar no nível de identificar quanto custa determinado... Por exemplo, quanto custa manter um aluno na escola aqui no município, quanto custa na creche, em comparação com outros municípios e em comparação com a rede privada.
Gestor-08	Se tu souber usar melhor os recursos, às vezes, tu não vai precisar buscar recursos externos, endividamentos... Para poder fazer algumas coisas que tu poderia utilizar recursos internos, mas tem que saber fazer melhor isso.
Gestor-09	O sistema de custos vai estruturar, o centro de custos, o levantamento de custos, vai precisar estruturar a administração pública. Com isso, organizando a administração pública, claro que a sociedade vai ter um reflexo disso.
Gestor-10	Se a gente pegar nesse prisma que a gente estava conversando, fazendo análise das atividades, fazendo planejamento em cima disso... Não tem como não ser útil, porque se eu gastar demais, eu vou saber que estou gastando demais.
Gestor-11	Quando eu tenho custos que são bem aproveitados ou da melhor forma aproveitados. E que isso tenha resultado direto no servidor, para o servidor do município, ele com certeza vai desempenhar um trabalho melhor lá na ponta.
Gestor-12	Se tu tem a noção de quanto tu gasta, tu pode economizar, fazendo melhor por menos. Se tu faz melhor por menos, o serviço público é prestado com mais qualidade e menos custo. Sobra dinheiro para outras coisas.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme apresentado no Quadro 20, é possível observar que a divulgação das informações de custos aos usuários externos atende ao princípio da transparência e da eficiência, possibilitando o controle social e a participação do cidadão no combate à corrupção. Além disso, a informação de custos auxilia internamente a organização no desenvolvimento de ações que visam o atendimento das necessidades da

população, por meio da prestação de serviços públicos com maior qualidade.

Os resultados evidenciados a partir da percepção dos agentes públicos investigados estão em linha com os achados de Ching, Silveira e Freire (2011), cujas análises indicam que a utilidade gerencial do sistema de custos e a aderência do sistema no plano teórico, além de possíveis, são necessárias. Conforme os autores, ao ser implantado o sistema de custos, é preciso promover a utilização gerencial da informação gerada, na tentativa de evitar que essas atividades não se tornem apenas rotinas burocráticas ou para o atendimento à legislação (CHING; SILVEIRA; FREIRE, 2011). Diante do exposto, cabe descrever o sistema de custos implantado no ente público estudado, denominado Sistema de Informação de Custos de Santa Maria – SICSM, suas diretrizes e forma de apuração dos custos.

4.3.2.2 Sistema de Informação de Custos de Santa Maria – SICSM

Ao analisar os manuais internos que regem o funcionamento do sistema de custos e instruem as unidades administrativas quanto ao seu uso, verifica-se a preocupação com o atendimento à legislação, citando-se as orientações emitidas pelos órgãos competentes (Secretaria do Tesouro Nacional – STN; Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE/RS; e, Conselho Federal de Contabilidade – CFC), declarando-se conformidade com o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade voltadas ao setor público, de acordo com a NBC TSP nº 16.11.

O projeto iniciado no ano de 2015, contou com o apoio dos gestores municipais e foi elaborado pelo setor de contabilidade, coordenado pela Superintendência de Gestão Orçamentária e Financeira – SGOF, vinculada à Secretaria de Município das Finanças, com o objetivo de fornecer informações úteis à gestão e apoiar o processo decisório, a partir da apuração dos custos, tendo como foco a qualidade do gasto público. A adoção do Sistema de Informação de Custos de Santa Maria – SICSM, toma por base o modelo adotado no âmbito federal descrito por Machado e Holanda (2010), denominado de SIC Brasil.

O SIC Brasil foi implantado a partir do ano de 2011 em órgãos do governo federal, cuja metodologia de cálculo utiliza o método de custeio direto, sob a perspectiva organizacional e orçamentária. Desta forma, como sugerido no Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público – MCASP, 5ª edição (2015), foram identificados os Centros de Custos que constituem a menor unidade administrativa que consomem

recursos públicos (na perspectiva organizacional) além de apurar os custos diretos vinculados na fase de execução da despesa, vinculando aos programas de governo (na perspectiva orçamentária).

Para a estruturação do sistema de custos foi analisada a estrutura organizacional do município, mediante a consulta da legislação e seus organogramas, além de reuniões com secretários, superintendentes e gerentes setoriais no intuito de mapear cada unidade que consome recurso público, utilizando-se a técnica da departamentalização, identificando os centros de custos. Assim, o SICSM toma por base as informações geradas nos subsistemas em uso na gestão do órgão, considerando o método de custeio direto, sendo classificados os custos com material direto, mão de obra direta, depreciação dos bens utilizados em cada centro de custos e demais despesas diretas. No entanto, cada subsistema é responsável pelo fornecimento das informações de forma estruturada, emitindo relatórios ao encerramento de cada competência, sendo destacado: (i) Subsistema de Almoxarifado; (ii) Subsistema de Gestão de Pessoas; (iii) Subsistema de Patrimônio; e (iv) Subsistema de Contabilidade.

A título de exemplificação, apresenta-se na Figura 13 o relatório do sistema de custos SICSM, referente à apuração dos valores identificados na competência setembro/2018 dos centros de custos da Secretaria de Município de Mobilidade Urbana – SMU.

Figura 13 – Relatório do SICSM

		SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DE SANTA MARIA				
APURAÇÃO DOS CUSTOS POR UNIDADE ADMINISTRATIVA						
Competência						
set/18						
DESCRIÇÃO DO CENTRO DE CUSTO	Almoxarifado	Folha de Pagto	Patrimônio	Contabilidade	CUSTO	
(SMU) Secret. Município de Mobilidade Urbana						
SUPERINTENDÊNCIA DE TRANSPORTO E TRANSPORTES						
Coord. De Trânsito e Mobilidade Urbana	R\$ 20.999,70	R\$ 324.051,47	R\$ 5.803,34	R\$ 29.380,54	R\$ 380.235,05	
Coord. Setorial Controle e Fiscalização Transporte	R\$ 900,00	R\$ -	R\$ 189,52	R\$ 1.002,52	R\$ 2.092,04	
Sinalização e Pintura	R\$ -	R\$ 67.570,69	R\$ 6.348,84	R\$ 1.985,72	R\$ 75.905,25	
Semáforo	R\$ -	R\$ 20.413,91	R\$ 1.993,93	R\$ 14.068,63	R\$ 36.476,47	
GABINETE DA SMU						
Gestão da SMU	R\$ 379,20	R\$ 19.603,94	R\$ 519,83	R\$ 14.213,22	R\$ 34.716,19	
JARI	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 3.978,48	R\$ 3.978,48	
	R\$ 22.278,90	R\$ 431.640,01	R\$ 14.855,46	R\$ 64.629,11	R\$ 533.403,48	

Setor de Custos - SGOF Santa Maria, 10 de outubro de 2018

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com a Figura 13, o consumo do material direto é controlado no Subsistema de Almoxarifado, sendo um dos principais custos relacionados à produção de bens ou serviços. O ente público, ao adquirir os materiais que serão consumidos internamente, registra a entrada dos mesmos no estoque, controlando fisicamente no almoxarifado. Conforme a necessidade de uso, cada secretaria, por meio do seu gerente setorial, realiza o pedido dos materiais no sistema, indicando o código do centro de custos que irá consumir tal material, no campo “projeto”.

A partir daí, a dispensação dos produtos solicitados segue os procedimentos físicos e entrega dos produtos, sendo gerado o comprovante de recebimento que será assinado pelo solicitante, mediante conferência. Ao final de cada competência, o subsistema de almoxarifado emite o relatório de consumo, por centro de custos e o saldo de estoque para conferência na contabilidade. Desta forma, evidencia-se o custo de materiais diretos consumidos por centro de custo.

Os valores pagos aos trabalhadores e seus encargos, considerados os gastos mais expressivos no setor público, constituem o custo com mão de obra e são controlados pelo Subsistema de Gestão de Pessoas. Para esse controle, os servidores públicos foram vinculados aos centros de custos que representam efetivamente os locais onde são desenvolvidas as suas atividades profissionais, mediante o preenchimento do código do centro de custos no campo “lotação”. Caso ocorra alguma alteração ou trocas de efetivo local do exercício da função, os superintendentes devem comunicar ao setor de RH para as devidas alterações. Com base nessa identificação, ao gerar a folha de pagamento mensal, o setor de recursos humanos emite o relatório da folha de pagamento por centro de custo, identificando o total gasto com mão de obra em cada local.

De acordo com o MCASP (BRASIL, 2017), a aquisição de um bem público, seja ele por compra ou outra forma de ingresso, resulta na entrada de um ativo imobilizado que deve ser controlado. Para apurar o custo do uso e desgaste dos bens móveis e imóveis que constituem o patrimônio do ente público, utiliza-se a depreciação (NBC TSP nº 16.9). Esses procedimentos são definidos nas normativas que regem o setor público, contudo, não há evidências científicas que permitam afirmar que tais rotinas são executadas na prática do setor.

Seguindo as normas e as diretrizes do modelo adotado pelo governo federal, ao realizar o inventário patrimonial, cada bem do município estudado foi lotado no respectivo centro de custo que usufrui dos seus benefícios. Os bens foram inventariados, emplaquetados e reavaliados, seguindo as NBCTSP nº 16.9 e 16.10, e estão cadastrados no

Subsistema de Patrimônio, sendo identificado o código do respectivo centro de custo no campo “local”. Caso ocorra a transferência de bens entre centros de custos, os responsáveis pelos setores envolvidos devem comunicar o setor de patrimônio para os devidos ajustes, sendo realocado o bem ao novo destino. Assim, ao final de cada competência, o setor de patrimônio emite o relatório de depreciação por centro de custo, sendo evidenciado o valor contábil dos bens, para controle patrimonial, e o valor da depreciação que compõem os custos de cada unidade.

Salienta-se que os procedimentos relativos à depreciação e reavaliação de ativos móveis e imóveis realizados no município estudado seguiram as orientações da legislação aplicável à matéria, o MCASP e uma empresa de consultoria, contratada para esse fim. No entanto, não foram identificados na literatura consultada, estudos empíricos que permitissem cotejar os resultados descritos, salientando-se uma oportunidade de pesquisa quanto aos procedimentos adotados nos municípios relativos à depreciação, avaliação e reavaliação de bens.

O subsistema de orçamento e contabilidade engloba a emissão de empenhos, liquidação da despesa pública e os pagamentos, tem na fase da liquidação a representação efetiva da execução orçamentária, cujos atos envolvem o recebimento dos documentos encaminhados pelas secretarias, conferência com os empenhos e contratos para verificação da regularidade, cuja conformidade, se autoriza o devido pagamento. Para tanto, cada despesa deve evidenciar o centro de custo que está consumindo o recurso, sendo informado pelo fiscal do contrato ou responsável pelo atestado no referido documento. Notas fiscais de serviços contratados, diárias e passagens, combustíveis, alugueis e condomínios, locação de impressoras e despesas com água, luz, telefonia e internet são exemplos de despesas diretas liquidadas na contabilidade, sendo preenchido o campo “centro de custo”. Ao final de cada competência é emitido o relatório de liquidações por centro de custo.

Diante da estrutura apresentada, ainda no ano de 2015, deu-se início à implantação do sistema com o cadastramento dos centros de custos nos subsistemas relacionados, sendo requerido aos gestores um sistema de informações que fosse capaz de buscar de forma eletrônica os dados para apuração dos custos. Como projeto piloto, foram selecionadas as Secretarias de Município das Finanças e Procuradoria Geral do Município para testes e ajustes necessários, procedendo-se as correções que pudessem apresentar dificuldades na implantação do sistema nas demais unidades.

Realizados os ajustes, deu-se início no ano de 2016 a implantação do sistema, de forma gradual e contínua, nas demais unidades, iniciando

com as secretarias menores, pois o trabalho exigia a colaboração de todos. O aspecto da gradualidade da implantação do sistema de custos é uma das diretrizes conceituais salientadas por Machado e Holanda (2010) e Ching, Silveira e Freire (2011). De forma complementar, o envolvimento das pessoas da organização nesse processo é defendido por Bonacin e Araújo (2010) como um dos pontos fundamentais para o sucesso da implantação do sistema.

Na fase da concepção conceitual e preparatória à implantação teórica, foi realizado um processo licitatório para aquisição de um *software*, compatível com os subsistemas em uso, visando o atendimento das demandas da gestão. Entretanto, nenhum participante dessa licitação apresentou proposta para o fornecimento do sistema. Mesmo com as inúmeras solicitações ao setor de tecnologia da informação para o desenvolvimento interno de um *software*, não se obteve total atendimento. Neste ponto, foi relatada uma tentativa para desenvolvimento de um sistema, denominado SAD (Sistema de Apoio à Decisão), cujos resultados não foram satisfatórios, sendo descontinuado. Assim, até o momento, não foi possível a utilização de um sistema de informação, seja ele contratado ou desenvolvido pela TI, sendo aguardadas definições dos gestores, com a liberação de recursos para tal fim.

Dessa forma, sem o auxílio de um sistema de informação que pudesse captar de forma eletrônica os dados necessários para apuração dos custos, deu-se continuidade ao trabalho, com a elaboração de planilhas eletrônicas, com preenchimento manual. No ano de 2018, o processo de implantação concluiu seu trabalho, totalizando todos os órgãos, secretarias e centros de custos definidos, sendo as secretarias de educação e saúde aquelas que demandaram maior atenção, considerando sua estrutura, porte e complexidades.

Com a troca de governo e consequente mudança organizacional e política, importantes alterações ocorreram na estrutura dos centros de custos, sendo necessários ajustes, visto que tal estrutura deve ser flexível e dinâmica, além de representar a organização. Assim, a estrutura do sistema de custos apresenta a realidade organizacional e a gestão dessa entidade pública, constituído em 612 centros de custos, distribuídos entre 15 secretarias e mais o gabinete do Prefeito. Diante de sua estrutura e funcionamento, foi questionado aos gestores qual sua avaliação do sistema de custos implantado na gestão pública municipal, sendo evidenciadas as respostas no Quadro 21.

Quadro 21 – Avaliação do sistema de custos implantado

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-01	Ele ainda precisa ser aprimorado. A gente não tem ainda os custos por serviço específico. Estamos evoluindo, já evoluímos bastante, mas não está concluído.
Gestor-02	Eu entendo que o sistema de custos, como ele está hoje em uma fase de estruturação da metodologia, ele ainda está numa fase de trabalho interno. Ele trabalha por demanda e ainda essas informações não foram disponibilizadas aos seus clientes internos e externos que é um passo que a gente pode chegar.
Gestor-03	Eu tenho certeza que é um trabalho fundamental. Eu vejo como um segundo desafio a disseminação dessas informações de forma eletrônica para os gestores, porque isto cria uma competitividade saudável.
Gestor-04	Eu avalio que a gente acaba não usando ele na sua totalidade. Eu acho que ele pode ter muito mais benefícios do que a gente realmente usa. Que a gente continua naquele automático, fazendo tudo como era antes e não acaba analisando como tem que ser analisado cada um dos centros de custos.
Gestor-05	Eu acho que a gestão tem que avaliar a capacidade técnica e a capacidade política. Então, acho que o centro de custos que foi implantado, ele é positivo para auxiliar na tomada de decisão. Talvez, para que a gente aprimore é preciso dar uma abrangência maior, para que os gestores utilizem. É algo que a gente possa sair apenas dos números e interpretar esses números. E, para dar certo, temos que ter a vontade política do gestor de fazer isso. Eu acho que a gente precisa apurar isso melhor. Não é que o prefeito não tenha vontade, até eu acho que aí está o nosso papel, a partir de agora, de mostrar para as secretarias e para os gestores, chama-los a compreender que essa é uma ferramenta que pode auxiliar eles nos resultados do dia-a-dia e na tomada decisão também. Esse é o grande desafio.
Gestor-06	Temos que aprimorar com a tecnologia. Eu acho que a tecnologia é a chave. Eu acho que, pior ainda, eu acho não, eu tenho certeza que muita coisa a gente já tem aqui dentro.
Gestor-07	Eu acho que dentro dessa questão ainda tem que ter um aperfeiçoamento para que a gente consiga realizar algum corte para identificar o custo do serviço lá na ponta, principalmente daqueles que tu possa ter uma medida de comparação.
Gestor-08	Acho que falta dos gestores ainda é essa decisão e de enxergar como importante a informação de custos.

Continua em...

... continuação.

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-09	Eu não sei, mas agora, depois de implantado, a gente vai ter que criar uma outra forma para atender essa necessidade. O que eu quero dizer, eu vejo assim, estudando as secretarias fins, que são saúde, assistência, obras, educação, aquelas ali, eu vejo que eles não precisam mais por centro de custos determinadas coisas. A secretaria fim precisa saber a informação de custos por serviço. Por departamento, isso vai servir para as secretarias meio. As fins, para ser mais exata, isso não vai dar um resultado de impacto.
Gestor-10	Eu acredito que pode ser desenvolvido um software... Claro que isso é custo. Temos que pensar: temos dinheiro? a gente pode pegar um software livre e contratar desenvolvimento? Mas isso é preciso, manual não dá mais.
Gestor-11	A implantação do sistema de custos na nossa entidade, na instituição prefeitura ela é de muita valia. Ela reduz bastante... Como eu vou dizer? Ela aproxima bastante das informações que a gente tem, que a gente nunca tinha tido e isso é importante porque tem como avaliar o quanto custa determinada unidade, por exemplo.
Gestor-12	É importante, eu entendo que é importante. Hoje tem tanta tarefa e tanta rotina de trabalho para a gente atender que não sobra tempo para planejar, para verificar isso. Mas se viesse uma informação detalhada para conseguir controlar, daria pra trazer para a rotina.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os resultados apresentados no Quadro 21 ressaltam que os agentes públicos reconhecem os esforços desenvolvidos na cidade para a apuração do custo, mas identificam a necessidade de adoção de um *software* que viabilize a execução dessa atividade, como elemento importante para desenvolvimento da cultura de gestão e efetivo uso da informação de custos. Nesse ponto, é destacada a fala do Gestor-05 que chama a atenção para dois aspectos relevantes na discussão: vontade política e capacidade técnica.

A vontade política mencionada coaduna com os achados de Lee e Whitford (2012) quando apontam os aspectos políticos como um recurso interno, cujas características podem defini-lo como estratégico, pois a partir destas definições são desenvolvidas ações capazes de resultar em elementos efetivos de gestão. Assim, frente ao evidenciado, destaca-se o recurso político e os recursos humanos, aliados às capacidades

técnicas, conhecimentos e competências, como elementos estratégicos transformadores da realidade e que permitem avanços na gestão da organização.

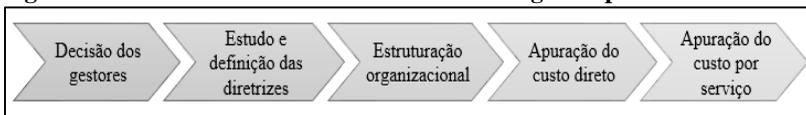
Contudo, na percepção dos gestores entrevistados, destaca-se a necessidade de evolução do sistema no intuito de expandir sua atuação, chegando ao detalhe na apuração, não só por centros de custos, mas por serviço realizado. Tal necessidade é expressada na fala do Gestor-02:

O sistema de custos desenvolvido pela prefeitura trabalha sobre duas dimensões: uma dimensão estrutural, ou seja, seguindo o organograma, então se identifica o custo de cada local, por centro de custos, e no segundo momento ele segue a dimensão programática, ou seja, mensurar quanto cada programa de governo está gastando, dentro de uma visão orçamentária. Então, nesse ponto, seguindo o custeio direto como método, nosso sistema de custos se concentrou na medição dos gastos por unidade administrativa e aí não se chegou ao serviço prestado à sociedade ainda.

As evidências apontam para a necessidade dos gestores conhecerem os custos dos serviços, corroborando com Alonso (1999), indo além dos custos por unidade. No entanto, admite-se que a utilização do sistema de custos com base no método de custeio direto, auxilia na organização dos processos, mas a necessidade de gestão requer avanços na direção da apuração do custo dos serviços prestados, sendo indicada a adoção de um sistema de custos estratégico. É destacado que ao seguir os critérios da comparabilidade, utilidade e relevância, com base nas diretrizes legais, importantes aprimoramentos organizacionais foram percebidos, cujo modelo tem chamado à atenção de outros municípios que buscam sua estrutura para replicação.

Considerando as evidências empíricas deste estudo, o uso do sistema de custos na gestão pública municipal é entendido como um processo, constituído de fases que produzem diferentes informações e subsidiam a gestão no processo decisório. As atividades relacionadas às fases são representadas na Figura 14, sendo elas: (1) decisão dos gestores; (2) estudo e definição das diretrizes; (3) estruturação organizacional; (4) apuração do custo direto; e, (5) apuração do custo por serviço.

Figura 14 – Fases do uso do sistema de custos na gestão pública



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A Figura 14 apresenta as fases do uso do sistema de custos na gestão pública municipal, cujo foco é proporcionar qualidade à gestão e auxiliar no processo decisório. A primeira fase diz respeito à decisão dos gestores, sendo este o ponto de partida do processo, representado pela vontade política dos decisores de desenvolver e implantar esse controle, com o objetivo de constituir um sistema de apoio à decisão, além de atender à legislação.

Nesta fase, os gestores devem instituir formalmente as responsabilidades e atribuir competências às pessoas envolvidas no processo, via norma legal, sendo criado um órgão ou setor dentro da estrutura organizacional, designando servidores para o trabalho, além de recursos físicos (como mobiliários e computadores) e tecnológicos (como sistema de informação). As diretrizes conceituais do sistema de custos descrito por Ching, Silveira e Freire (2011) recomendam a criação da estrutura setorial do sistema de custos e seus cargos por meio de projeto de lei. Nesse sentido, de acordo com Mohr (2015), a tomada de decisão e o apoio dos gestores estratégicos são fundamentais para o resultado do projeto. Adicionalmente, Lovato et. al. (2016) afirma que a quantidade de pessoas envolvidas no projeto é mais significativa do que os demais recursos.

Constituída a equipe, dá-se início a segunda fase que trata do estudo e definição das diretrizes no modelo teórico conceitual, em sentido amplo, cujo trabalho de pesquisa e qualificação dos servidores que desenvolvem o sistema é fundamental. Sugere-se a busca de artigos teóricos, relatos de estudos aplicados, participação em cursos e treinamentos, visitas técnicas, contratação de consultoria e formação continuada. Algumas destas sugestões podem ser encontradas no estudo de Ching, Silveira e Freire (2011). Diante do exposto, verifica-se que essa fase exige dos servidores muita dedicação, estudos e desenvolvimento da capacidade técnica, voltados ao conhecimento da contabilidade de custos, suas nomenclaturas e métodos.

A partir dessa pesquisa, considerando as características da informação de custos relativas à comparabilidade, utilidade e relevância, são definidas as diretrizes conceituais que irão embasar as decisões

seguintes, com a análise dos sistemas de gestão utilizados para registro, controle e evidenciação dos objetos de custos. Nesta fase, deve-se buscar um *software* que atenda às diretrizes definidas ou desenvolver uma plataforma internamente. No entanto, essas definições devem ser tomadas em conjunto com os gestores, pois suas demandas devem ser atendidas, porém, com o conhecimento adquirido, os servidores qualificados podem argumentar e discutir as peculiaridades referentes aos procedimentos exigidos para tal atendimento. A definição das diretrizes conceituais e o desenho do sistema de custos são apontados por Machado e Holanda (2010) como importantes elementos para superar as dificuldades de implantação, que incluem a falta de sistemas integrados e padronização dos processos.

A terceira fase representa a estruturação organizacional e diz respeito ao contexto interno, tendo em vista que as atividades efetivas se voltam para o interior da organização para conhecer sua hierarquia, seu funcionamento e relações existentes. Além da estrutura organizacional, deve-se conhecer o orçamento e considerar os programas de governo que o direcionam e vinculam à execução da despesa e unidades responsáveis pelas ações e atividades. Essa fase requer a atuação direta no campo, sendo preciso realizar reuniões com gestores e servidores para diagnosticar as unidades que consomem recursos públicos e definir seus centros de custos. Para o sucesso do projeto, é importante contar com o apoio dos gestores políticos, tendo em vista que neste estágio deve se combater a resistência à mudança e demonstrar aos gestores de nível estratégico e tático a necessidade da informação de custos para a gestão. Também é nessa fase que as fontes da informação dos custos diretos devem ser mapeadas para alimentar o sistema de custos.

Ao realizar essas atividades, a organização estará promovendo uma mudança organizacional e desenvolvendo a cultura da apuração de custos (CHING; SILVEIRA; FREIRE, 2011; BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013). Desta forma, a terceira etapa consiste em arrumar a casa e estruturar os subsistemas que controlam os dados necessários para apuração do custo, como almoxarifado, patrimônio, folha de pagamento e contabilidade. Com base nos estudos realizados na fase anterior e o mapeamento dos processos relacionados aos centros de custos e serviços prestados em cada unidade nesta etapa, devem ser instituídos manuais, ordens de serviços e outros instrumentos para formalizar os procedimentos, criando cronogramas de ações e planejando a fase seguinte.

A quarta fase consiste na implantação do projeto, fazendo-se necessário escolher uma unidade para o estudo piloto, sendo promovidas

as correções necessárias. Após sua complementação e ajustes, o processo de implantação deve se dar de forma gradual e contínua, avançando por etapas, sendo concluída por secretaria. Sugere-se a implantação por ordem de secretarias com menor número de centros de custos, sendo apurado o custo de material consumido, mão de obra, depreciação e demais gastos diretos identificados na fase da liquidação, cuja execução da despesa orçamentária ocorre efetivamente.

Após essa apuração por competência, devem ser divulgadas as informações aos gestores de cada unidade para sua análise. Constituir dados históricos por competência permite a comparação entre unidades e a identificação de possíveis distorções é defendida por Mohr (2015) que analisou a relação entre a contabilidade de custos e a medição de desempenho, revelando que as estimativas de custos dos programas e serviços são úteis para fins comparativos. Essa análise deve ser realizada pelos gestores de cada unidade, evidenciando possíveis excessos de gastos e desperdícios. Ao apurar o custo por unidade, com base na estrutura organizacional, é possível identificar as finalidades e direcionar o valor apurado por centro de custos aos serviços prestados, partindo para a próxima fase.

A fase da apuração do custo por serviços é um avanço exigido para o atendimento das demandas informacionais dos gestores, sendo evidenciado o custo do serviço público prestado ao cidadão. No entanto, esse processo depende de controles internos e instrumentos de gestão que possam ser utilizados como direcionadores, pois o custo de cada unidade deve considerar não apenas os custos diretos, mas também apropriar os custos indiretos da gestão para evidenciação do seu resultado (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013).

O sucesso dessa fase depende das definições conceituais e diretrizes estabelecidas nas fases anteriores, além do uso de um sistema de informações que responda às necessidades da gestão. Com a apuração do custo por serviço, os gestores terão maiores subsídios para a tomada de decisão, sendo possível comparar com os valores praticados pela iniciativa privada e demais entidades públicas, além de relacionar seu resultado com a qualidade do serviço prestado para evidenciar a qualidade do gasto público e da gestão.

Por fim, apresentam-se importantes desafios à gestão das organizações públicas, quanto ao desenho, implantação e efetivo uso do sistema de custos, tanto por gestores públicos financeiros, quanto para os demais gestores políticos (VERBEETEN, 2011). Este cenário corrobora os achados de Ching, Silveira e Freire (2011), que destacam a qualidade da gestão pública como um dos principais benefícios advindos do seu uso.

4.3.3 Qualidade da gestão pública

Ao investigar a percepção dos agentes públicos participantes da pesquisa quanto a qualidade da gestão pública, observa-se a maior ocorrência dos termos: *serviço*, *pessoa*, *lei*, *município*, *gestão*, *processo*, *servidor*, *qualidade*, *público* e *recurso*. Os termos mencionados referem-se ao contexto das questões do instrumento de coleta de dados e estão em linha com a revisão da literatura. Apresenta-se na Figura 15 a nuvem de palavras mencionadas pelos entrevistados com relação às questões que versaram sobre este construto.

Figura 15 – Nuvem de palavras – Qualidade da gestão pública



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A partir dos termos evidenciados pelos agentes públicos participantes da pesquisa, apresentados na Figura 15, é possível visualizar que a qualidade do serviço público prestado no atendimento ao cidadão está diretamente relacionada ao tema, tendo em vista que está é a razão da existência do Estado (GIAMBIAGI; ALEM, 2008; ANDRADE, 2012). Contudo, salienta-se o aspecto humano (*pessoa*), legal (*lei*) e financeiro (*recurso*) como elementos considerados para avaliação da qualidade da gestão pública municipal.

4.3.3.1 Avaliação da qualidade na gestão pública

Com o objetivo de investigar as possíveis formas de avaliar a qualidade da gestão pública municipal, foi questionado aos gestores

participantes da pesquisa como pode ser realizada tal avaliação. As respostas à questão são apresentadas no Quadro 22.

Quadro 22 – Avaliação da qualidade da gestão pública

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-01	Então, eu não tenho ainda indicadores, porque como é uma dimensão de pessoal e de dimensão estratégica eu acho que ela ainda não está bem consolidado.
Gestor-02	Teria que ser feita uma avaliação por clientes. O nosso cliente interno que é o funcionário, como é o ambiente de trabalho, como ele trabalha e o nosso cliente final que é o contribuinte. Eu só vejo como uma forma de fazer isso, através de pesquisas.
Gestor-03	Eu vejo de duas formas: Um é pelo voto, se o projeto está sendo bem avaliado ele pode ser reeleito ou reconduzido e o segundo é pelos estudos internos que a gente tem, quantitativos e qualitativos.
Gestor-04	A melhor forma de avaliar seria pela entrega do serviço público prestado de forma eficiente, de acordo, né? E aí, o serviço vai ser adequado ou não, de acordo com o recurso que está disponível para ele. Quem vai avaliar é a população, ela vai avaliar por aquilo que ela tá vendo no dia a dia.
Gestor-05	Primeiro, da prestação do serviço, cidadão satisfeito com os serviços prestados; segundo, o gasto público com otimização dos recursos; e o terceiro, é tu ter uma gestão de qualidade passando longe de qualquer tipo de corrupção, escândalos ou coisa assim.
Gestor-06	Na prestação de serviço à sociedade, ou melhor, na entrega desse serviço. É o usuário que vai dizer se está satisfeito ou não.
Gestor-07	Eu acho que a principal característica da qualidade na gestão pública é a questão de satisfação das necessidades dos seus usuários [...]. Essa questão também passa por construir indicadores que sejam utilizados no decorrer do tempo.
Gestor-08	Quando eu vejo na questão da saúde, à população tendo o medicamento quando vai na farmácia. Eu vejo, quando eu saio na porta da minha casa e a lâmpada está apagada porque o dia amanheceu. Eu vejo dessa forma. Eu vejo, quando eu tenho conhecidos que têm filhos nas escolas municipais e que eles comentam comigo as ações da escola, no sentido de agregar cada vez mais ao aluno, que a criança está evoluindo. Eu vejo nisso.

Continua em...

... continuação.

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-09	É difícil, porque qualidade da gestão pública tu tem várias coisas que pode avaliar, desde a própria satisfação do contribuinte ou do Servidor, a própria satisfação da cidade, quanto aos serviços. Então, tu pode avaliar de várias formas. Para tudo, claro, tu tem que fazer uma pesquisa e a pesquisa sempre vai direcionar para algum lugar. Se tu fizer uma pesquisa de satisfação com o contribuinte, tu direcionando, é um tipo de avaliação, se o usuário de algum lugar está satisfeito tu vai ter outro tipo de avaliação.
Gestor-10	E é gastar o mínimo possível e fazer o máximo de ações efetivas para a comunidade. Quer dizer, a gente pode analisar com base na eficiência, eficácia e efetividade [...]. Quanto menos eu gastar aqui, quanto menos o estado custar para o cidadão, ou seja, quanto mais eu puder enxugar o estado, menor será o custo disso para o cidadão. Eu acho que isso é um indicador de qualidade. E, além de enxugar isso, se eu puder oferecer serviços satisfatórios, isso é qualidade.
Gestor-11	Nossa senhora... É bem amplo. Porque, assim, efetivamente, na Gestão Pública, dependendo do tipo, dependendo do objetivo de cada Secretaria, de cada unidade é um tipo de avaliação que se deve fazer.
Gestor-12	A qualidade da Gestão Pública, eu acho que a gente pode medir pelo retorno dado pela imprensa. Eu consigo ver a qualidade por aquilo que estão reclamando. Eu não posso achar que eu estou exercendo um bom trabalho, fazendo a coisa certa se eu estou ouvindo críticas da cidade pela imprensa.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

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

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

(2015) e Lo Sorto (2016). Neste sentido, é revelada a necessidade de adotar instrumentos de avaliação distintos, tendo como objeto de investigação os usuários dos serviços públicos, tanto externos (cidadãos), quanto internos (servidores públicos municipais).

Como mencionado pelo Gestor-03, uma das formas de identificação da qualidade da gestão pública é observada através do voto. A possibilidade de reeleição é uma forma da população apresentar sua conformidade com aquele projeto de governo e as ações por ele adotadas. Nesse sentido, os indicadores de popularidade do gestor político também podem refletir a conformidade da população em relação às ações por ele adotadas.

Na mesma linha, contribuindo com a questão, observa-se que o Gestor-05 evidencia que a satisfação do usuário dos serviços públicos deve incluir outro elemento como mecanismo de avaliação da qualidade. Deste modo, a qualidade do gasto público ressalta a necessidade de analisar o custo dos serviços e seus resultados, como um indicador de qualidade e desempenho. Deste modo, ao considerar as informações de custos, evidencia-se a economicidade como um fator de qualidade, corroborado pelo Gestor-10, cujos elementos de análise podem ser verificados na afirmação: *“é gastar o mínimo possível e fazer o máximo de ações efetivas para a comunidade”*.

Em complemento, observa-se que o Gestor-05 menciona a questão da corrupção, sendo destacado que o envolvimento em escândalos políticos, investigação de desvios de recursos públicos ou atos de improbidade administrativa afetam toda a gestão, comprometendo a motivação dos servidores, o andamento dos processos e gerando insegurança nos atos do governo.

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

Ao destacar as possíveis formas de avaliação da qualidade da gestão pública, os gestores reconhecem a existência de falhas no atendimento às necessidades da sociedade. No entanto, é salientado o esforço do executivo municipal de manter o pagamento dos salários dos

servidores em dia, enquanto outros entes públicos atrasam e parcelam salários. Outro fato ressaltado pelos gestores que demonstra qualidade, refere-se aos resultados satisfatórios da educação. Observa-se que tanto a educação quanto a valorização do servidor público são áreas prioritárias, conforme apresentado no plano de governo analisado.

Complementarmente, os gestores públicos entrevistados também enfatizam o significativo aumento de recursos financeiros, aplicados acima dos limites mínimos na saúde, salientando esforços para sanar os problemas de gestão lá existentes. No entanto, a questão da infraestrutura é apontada como geradora dos maiores transtornos, sendo citada como a principal causa de reclamações na ouvidoria do município (Gestor-03). Por estas razões, a maioria dos gestores não emitiu uma avaliação direta do governo, mas percebe-se que melhores resultados podem ser obtidos.

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

O uso de sistemas de informação, disponibilização de serviços *on line* e o portal de transparência são apontados como significativos avanços que permitem perceber melhorias na gestão pública municipal nos últimos anos (Gestor-01; 02; 03; 05; 08; 10; 12), corroborando às afirmações de Bryson, Ackermann e Eden (2007). Os aspectos da localização geográfica, estrutura econômica, porte da cidade, estrutura interna da gestão, arrecadação e orçamento, além das parcerias realizadas com as universidades e demais entidades locais, públicas e privadas, são mencionados pelos gestores como indicativos de qualidade no histórico da cidade (Gestor 02; 05; 07; 08; 09; 11). No entanto, o crescimento desordenado e a falta de planejamento urbano trazem demandas por mais serviços públicos, cujas soluções exigem ações de longo prazo (Gestor-04; 05; 09).

Em se tratando da comparação com outros entes públicos, em especial os municípios, observa-se que os gestores investigados reconhecem a qualidade dos servidores públicos e a reputação de excelência do ente ao participarem de eventos, cursos e treinamentos, sendo ressaltados os resultados obtidos e a qualidade dos serviços desenvolvidos no município (Gestor-02; 03; 05; 07; 08; 12). Por outro

lado, o Gestor-06 enfatiza que a burocracia é uma barreira que dificulta o alcance dos objetivos, questionando se tal fenômeno é verificado em outros entes públicos. Por sua vez, a fala do Gestor-11 compara o setor de recursos humanos do município com o setor de gestão de pessoas da UFSM, mesmo sendo de esferas governamentais diferentes, trazendo exemplos de ações ideais adotadas naquele órgão e que poderiam ser utilizadas como modelo para o município alcançar maior qualidade.

O valor gerado à sociedade é outro critério utilizado para verificar a percepção da qualidade no setor público, adaptado do modelo de Reeves e Bednar (1994), a partir do elemento valor. Dessa forma, foi questionado aos gestores públicos como é percebida a qualidade da gestão a partir do valor gerado à sociedade por meio dos serviços prestados. As respostas oferecidas coadunam com os resultados da questão anterior, sendo mencionada a geração de valor à sociedade com a disponibilização de serviços de forma eletrônica (Gestor-01; 02; 08; 10; 11), cuja simplificação nos processos gera facilidades aos cidadãos. É citado como exemplo, dentre outros serviços, a disponibilização das guias do imposto predial territorial urbano (IPTU) na página da prefeitura na internet, evitando o deslocamento do contribuinte até o órgão para solicitar tal documento, espera nas filas e atendimentos demorados.

A geração de valor público também é entendida pelo viés da prestação de serviço de qualidade ao cidadão, principalmente em relação aos serviços básicos relativos à educação e saúde (Gestor-03; 05; 09; 11; 12). Do mesmo modo, o desenvolvimento social é considerado, pois a criação de valor público permite a percepção de maior qualidade da gestão quando são adotadas medidas que promovem melhoria da qualidade de vida do cidadão, sendo citado o asfaltamento de ruas, a reforma de praças ou a abertura de creches, dentre outros. No entanto, o desenvolvimento econômico é destacado como gerador de valor público ao referenciar medidas adotadas para agilizar a abertura de empresas e viabilizar a concessão de alvarás, permitindo o exercício da atividade econômica, a geração de empregos e a consequente elevação na arrecadação de tributos do município (Gestor-03; 05; 06).

É possível notar que a questão provocou uma reflexão nos agentes públicos entrevistados quanto aos serviços prestados e os objetivos da gestão, sendo observada uma autoavaliação, destacando-se que os gestores percebem possibilidades de melhorias na entrega de serviços públicos com maior qualidade (Gestor-05; 06; 07; 08; 11; 12). Entretanto, ressalta-se a necessidade de promover algo maior, descrito por três entrevistados como “um sentimento de pertencimento” que deveria ser motivador para o cidadão (Gestor-04; 09; 12). Neste aspecto, tanto o

servidor público que executa a prestação de serviços à sociedade, quanto o próprio cidadão usuário de tais serviços, precisam desenvolver um sentimento de mais valia, de pertencer a uma corrente e cuidar do bem maior que é do povo e para o povo, evitando desperdícios, desvios e depredações.

Chama atenção o direcionamento dado pelo Gestor-09 ao enfatizar que as demandas da sociedade são os reais definidores das ações do governo, cuja ênfase dada ao ser divulgado na mídia gera respostas com maior agilidade. Nesse sentido, a fala em destaque permite observar que a mídia tem relevante papel na cobrança de ações e divulgação de questões urgentes, conforme citado pelo Gestor-09.

As demandas que vem da sociedade, elas exigem que se façam. Então, a gente vai fazendo. Na verdade, o município é empurrado pela sociedade, ele é levado... Por isso que, muitas vezes, não é a gestão que faz. Não sei se eles conseguem visualizar isso, mas é a sociedade que faz com que a gente faça determinadas coisas em determinado lugar. A questão dos buracos na cidade é um exemplo. A população reclamou, foi pra mídia e a mídia tá, vamos dizer assim, hoje, na verdade, quem governa é a mídia).

A questão do papel da mídia no direcionamento das prioridades do governo vai ao encontro da percepção do Gestor-12 ao mencionar que a imprensa e as redes sociais influenciam a percepção da qualidade da gestão pública, sendo exportados para a sociedade e chegando aos usuários dos serviços públicos. Neste contexto, o terceiro aspecto da percepção da qualidade evidenciado no modelo de Reeves e Bednar (1994) refere-se à superação das expectativas, sendo adaptado para o contexto do setor público para satisfação do usuário. Com essa preocupação, o estudo buscou entender a percepção dos agentes públicos quanto ao atendimento das expectativas dos usuários dos serviços prestados.

Ao analisar as respostas, verifica-se que todos os gestores reconhecem que serviços prestados pelo município carecem de melhorias, identificando uma avaliação negativa por parte usuários dos serviços, em especial nas áreas da saúde e infraestrutura (Gestor 01; 02; 05; 06; 07; 08; 09; 10; 11; 12). Neste sentido, os respondentes atribuem essa insatisfação à falta de servidores em determinadas áreas, pois a demanda por mais pessoal para o trabalho é uma defasagem histórica. Ainda, é verificada a necessidade de desenvolver a qualificação do pessoal em exercício,

visando maior qualidade no atendimento, além de promover o espírito de servidor público, como elemento fundamental para o atendimento à população (Gestor-01; 02; 04; 05; 06). Ressaltam-se as falas emocionadas dos Gestores 11 e 12 que mostram insatisfação, enquanto cidadãos pela carência das comunidades que enfrentam maior precariedade nos serviços, e como colegas dos servidores que estão na ponta dos serviços e não o desenvolvem com o mesmo sentimento de dever, sendo corroborado pelo Gestor-03.

A avaliação negativa percebida por alguns gestores justifica-se pela inexistência de indicadores que permitam uma avaliação, sendo pautada na vivência do órgão. Ressalta-se a fala do Gestor-08 que menciona “*se eu usar a opinião da internet, a gente percebe uma comunidade insatisfeita*”, confirmando o poder das redes sociais e do canal de comunicação que se estabelece atualmente. Na mesma linha, observa-se que o Gestor-04 sugere a utilização deste canal de comunicação, além do portal de transparência para instruir a população acerca das obrigações constitucionais do município, visando esclarecer que algumas exigências da sociedade são infundadas. A questão de orientação à população também é verificada quanto a dificuldade de satisfazer as necessidades ilimitadas do cidadão (Gestor-04; 07; 08; 09; 12).

Por outro lado, avanços significativos com a criação do “Poupa tempo”, órgão destinado ao encaminhamento de alvarás, a integração dos serviços com a Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul – JUCIS e a disponibilização de documentos e guias de arrecadação pela internet promoveram melhorias aos contribuintes e permitem a percepção de qualidade no atendimento aos usuários (Gestor-01; 02; 03; 05; 10).

Outro ponto mencionado como aspecto positivo refere-se à área da educação que viabilizou a matrícula escolar pela internet, bem como resultados satisfatórios do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), dentre outros indicadores, sendo ressaltado o atendimento à legislação quanto à aplicação acima das exigências mínimas de recursos financeiros na educação e na saúde (Gestor-05; 08; 09; 10; 12).

Neste ponto, foi abordado o quarto elemento do modelo de avaliação da percepção da qualidade, relativo à conformidade (REEVES; BEDNAR, 1994). Ao considerar que o setor público é regido por diversas normas legais que determinam suas práticas e ações (ANDADE, 2012), foi questionado aos participantes da pesquisa sobre a percepção da qualidade em relação ao atendimento às normas legais. As respostas de todos os entrevistados são contundentes em afirmar que o aspecto legal é fortemente considerado pelos gestores, sendo ressaltado o empenho dos

servidores com maior tempo nas funções estratégicas como um fator de orientação e qualidade, além da inexistência de apontamentos dos órgãos de controle externo para desenvolver soluções. No entanto, observa-se a necessidade de revisão de determinadas leis, consideradas ultrapassadas e que ainda impactam no desempenho do setor público, elevando a burocracia e impedindo avanços em direção à qualidade.

Em síntese, a partir das evidências relatadas, de maneira geral, é possível verificar que a qualidade da gestão pública municipal, na percepção dos gestores, é apontada como média ou parcial. No entanto, ao considerar isoladamente cada elemento investigado para avaliar a percepção da qualidade da gestão pública pelos gestores participantes da pesquisa, é possível verificar aspectos específicos.

A comparação da atual situação da gestão com os dados históricos e com outros municípios considera as evoluções tecnológicas e inovações dos últimos anos como pontos positivos. No entanto, são destacados aspectos da gestão que carecem melhorias, resultando na qualidade média.

A mesma avaliação também se aplica ao aspecto da geração de valor à sociedade, tendo em vista os significativos avanços nas áreas de desenvolvimento econômico e educação. Contudo, necessidades de ações que apresentem melhores resultados nas áreas da saúde e infraestrutura são apontadas como negativos, fator que evidencia a qualidade média.

Os serviços prestados na saúde e na infraestrutura também são mencionados quando se avalia o aspecto da satisfação dos usuários, cuja qualidade da gestão pública percebida pelos gestores é avaliada como baixa. Salienta-se que no período desta pesquisa, o governo municipal enfrentava fortes críticas e cobranças da sociedade quanto aos serviços prestados, especificamente nessas duas áreas. Na saúde, atrasos de repasses dos recursos financeiros do governo estadual e aumento das demandas judiciais transferiam para o município obrigações que deveriam ser compartilhadas, resultando em ausência de atendimentos e deficiência em determinadas áreas. Já a precariedade do asfalto, buracos nas ruas, período de chuvas e escassez de recursos para resolver as demandas provocaram o aumento de reclamações na ouvidoria e muitas postagens nas redes sociais cobrando soluções.

Por sua vez, o aspecto melhor avaliado pelos agentes públicos entrevistados se refere a conformidade legal, percebida como de alta qualidade, tendo em vista o atendimento à legislação que rege o setor, destacando-se a inexistência de apontamentos dos órgãos de fiscalização e controles externos.

De modo complementar, os resultados apontam um novo e relevante elemento que deve ser incluído no modelo de percepção da qualidade da gestão pública. Ao ser mencionada a necessidade de avaliar a economicidade, a percepção da qualidade pode considerar o custo dos serviços prestados e os resultados quantitativos obtidos com a aplicação dos recursos financeiros, descritos como “*fazer mais com menos*” (Gestor-10). Conforme observado, o gestor público, servidor ou usuário dos serviços prestados pode perceber maior ou menor qualidade ao avaliar se o valor gasto para o desenvolvimento de determinada ação foi satisfatório para o resultado obtido com as atividades. Além de contribuir com a percepção da qualidade da gestão pública, esse elemento também pode promover maior participação do cidadão no controle social.

4.3.3.2 Interações dos recursos estratégicos e sistema de custos

Identificada à qualidade da gestão pública municipal, conforme a percepção dos agentes públicos, buscou-se analisar os reflexos da interação dos recursos estratégicos e do uso do sistema de custos nessa qualidade. Neste sentido, foi solicitado aos respondentes que identificassem como se dá a interação dos recursos estratégicos com a informação de custos na organização. Em geral, os agentes públicos não evidenciam no atual momento da gestão municipal a interação entre os recursos apontados como estratégicos (recursos humanos e recursos organizacionais), com o uso do sistema de custos, sendo ressaltada a dificuldade dos gestores de entender o recurso como estratégico, pois não foram pensados com essa finalidade. Do mesmo modo, a informação de custos ainda necessita de avanços, com a utilização de uma plataforma eletrônica que auxilie seu efetivo uso pelos gestores, além da necessidade de se apurar o custo por serviços, como apontado por Alonso (1999).

Assim, na percepção dos agentes públicos, a maior interação é identificada por meio do planejamento das ações e da capacidade dos gestores de executar tal planejamento. No entanto, destacam-se as falhas dos gestores 03 e 04 que admitem existir algumas falhas de comunicação, em consequência das constantes e necessárias revisões das prioridades do governo para execução das ações planejadas, em decorrência das demandas urgentes da sociedade.

Enfatiza-se que os recursos financeiros são escassos e limitados (Gestor- 01; 02; 03; 04; 05; 08; 09; 10; 11; 12), exigindo da gestão seu uso moderado, com objetivos claros e planejado de forma eficiente. Contudo, essa realidade ainda não é observada na gestão pública municipal, pois não foi possível planejar efetivamente as ações, em

função das diversas atribuições, cujas atividades são descritas como “*só ficar apagando incêndio*” (Gestor-03; 05; 07; 08; 10).

Salienta-se que a maioria dos agentes públicos menciona como resultados esperados dessa interação, a partir do planejamento, uma gestão eficiente e maior qualidade dos serviços prestados à sociedade. A resposta do Gestor-12 resume esse entendimento, sendo “*Os recursos, eles têm que estar juntos, todos caminhando juntos com o mesmo fim. Para isso precisa de gestão. Então, se tu tiver todos os recursos bem planejados, com controle de quanto custa, tu vai prestar um serviço melhor à sociedade*”.

Com base no entendimento da interação entre os recursos estratégicos e o uso do sistema de custos, por meio do planejamento, foi questionado quais seriam os reflexos à gestão pública dessa interação. Os resultados são apresentados no Quadro 23.

Os resultados evidenciam que os agentes públicos entrevistados acreditam que o principal reflexo da interação dos recursos estratégicos com o uso do sistema de custos são ações mais efetivas para o planejamento das ações de governo e a eficiência na gestão (Gestor-02; 03; 04; 05; 07; 08; 09; 10; 11; 12). Tais interações ainda melhoram o aproveitamento dos recursos públicos, sejam eles financeiros, humanos, físicos ou organizacionais (Gestor-01; 03; 05; 08; 11; 12) e promovem maior agilidade na tomada de decisão e segurança na decisão, considerando o embasamento da informação (Gestor-01; 02; 03; 05; 11). No entanto, o grande reflexo destacado pelos gestores é percebido com a melhoria na qualidade do serviço público prestado ao cidadão e sua satisfação (Gestor-03; 04; 05; 06; 07; 08; 09; 10; 11; 12).

Quadro 23 – Reflexos da interação na qualidade da gestão pública

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-01	Quando a gente conseguir aliar, isso vai mostra a deficiência que as secretarias têm em trabalhar seus orçamentos, em conhecer seus custos, em trabalhar a questão dos recursos humanos, de todos os seus recursos, em geral, tanto de estrutura, de material... de tudo!
Gestor-02	Para que isso aconteça, nós temos que fazer a informação de custos chegar aos decisores, esse é o desafio. A informação de custos, com qualidade, irá facilitar a tomada de decisão e isso irá promover maior qualidade à gestão.
Gestor-03	Eu acho que é fundamental essa interação, mas volto a dizer, há falta de comunicação e alinhamento. [...] Então, eu vejo que muitas vezes não acontece essa integração, essa troca de informações por falta de planejamento e comunicação. A partir do momento que eu tenho essa cultura do custo e sei quanto custa o serviço que eu presto [...] o próximo projeto político que estiver aqui vai estar condicionado a isso e não o contrário. Os técnicos permanecem, a prefeitura permanece, as pessoas que estão por aqui agora, elas passam. Então, eu vejo que essa interação é de fundamental importância, daí alinhado aos recursos, principalmente as pessoas [...]. Então, eu vejo que é importante que nós tenhamos a identificação do custo e do quanto se produz com esses recursos, para que esse conhecimento fique impregnado na cultura da organização e isso vai resolver a alocação de outros recursos para melhorar a execução dos serviços.
Gestor-04	O resultado é a eficiência. O resultado é o serviço prestado, é a obra concluída, esse vai ser o resultado no final [...] e o melhor planejamento, essencial e necessário para que as coisas aconteçam.
Gestor-05	Eu acho que seria fundamental ter isso desde o momento da formação do plano de governo, para o direcionamento das políticas públicas. [...] E o principal, ajudaria a gestão a ter mais foco. Ajudaria a gestão a fazer um planejamento melhor, um planejamento mais próximo da realidade, para ver o que pode ser feito e daria a gestão mais foco para realizar as coisas de forma mais rápida e de forma mais eficiente.
Gestor-06	É a entrega do serviço para o cidadão. Tudo isso que tu fizer, a gente atinge o objetivo, que é servir ao público, servidor público, servir ao público.

Continua em...

... continuação.

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-07	<p>Eu acho que podem trazer benefícios e que existe essa interação, sim. A utilização desses recursos e informação, de uma forma adequada, não só a informação de custos, porque hoje, tu não presta um serviço qualificado ao cidadão se tu não tiver informação de qualidade, se não tiver um bom sistema de gestão, se tu não tiver recursos tecnológicos adequados, tu não consegues fazer isso por mais boa vontade que se tenha. A gente nota que o planejamento é um dos grandes problemas em termos de gestão pública, como um todo, porque, o que acontece? A própria estrutura que a gente tem de sistema público, a quebra das administrações a cada 4 anos, a gente não tem o hábito de planejar, de programar as atividades. Então, a nível operacional, a falta de planejamento já é um problema enorme, porque causa retrabalho, causa ineficiência, no nível estratégico, nem se fala. Em termos de cidade, tem determinadas obras, atividades e serviços que só vão conseguir ser construídas e levadas adiante se tu tiver uma continuidade, e para isso, tu tem que ter um planejamento a médio e longo prazo e tem que ter compromisso com esse planejamento de uma forma que ele seja mais... Que esse compromisso seja superior as disputas políticas [...] Que cidade que eu quero lá na frente e como é que eu construo essa cidade no decorrer do tempo.</p>
Gestor-08	<p>Eu acho que tu vais conseguir ter condições de dimensionar se as ações que tu estás planejando são possíveis, porque, às vezes, os gestores tomam algumas decisões, com alguns objetivos, como eles não levam a questão de custos junto, eles acabam se tornando elefantes brancos. Por exemplo, vamos colocar uma determinada escola em tal lugar. Como a comunidade vai ser atendida? Quantas pessoas tu vais ter que colocar lá? Quanto que vai ser para manter? Eu tenho orçamento para manter isso? Sem os recursos e sem o custo não se faz um planejamento adequado.</p>
Gestor-09	<p>Eu acho que ia dar um salto, porque ia ter uma condição de ter um planejamento no ano todo. Vamos pensar que o administrador tem 4 anos. Então, ele tem que planejar suas ações dentro desse tempo e ele teria que atingir as metas que ele está planejando. [...] Acho que isso iria resultar em chegar no final dos 4 anos de uma gestão e ver que o plano de governo foi atingido e isso resultaria numa maior qualidade para população.</p>

Continua em...

... continuação.

Agente público	Trechos das entrevistas transcritas
Gestor-10	<p>Pra mim, isso já passou da gestão e foi para governança. O planejamento é o foco, e para ter planejamento tu precisa de informação. [...] A gente tem consciência hoje de que não consegue prestar um serviço com a qualidade que o município precisa. A gente passa o dia inteiro correndo, mas a gente sabe que tanto o servidor quanto o contribuinte merecem muito mais do que isso. [...] A gente tem muitas solicitações, mas sem os recursos a gente não consegue dar conta. Então, a gente prioriza e vai fazendo o que dá. [...] Então, a gente sabe que precisa prestar um serviço mais efetivo, só que a gente precisa sensibilizar o governo, Olha, nós não estamos dando conta, por quê? Por causa disso, disso e disso. Porque a gente não tem pessoal suficiente... A gente não gasta demais. A gente gasta o mínimo possível, mas a gente precisa ser mais efetivo. Mas, a gente precisa ter pessoal... E aí, esse planejamento, vai ajudar pra gente pensar a gestão, pra buscar soluções para os problemas e não só ficar apagando incêndio.</p>
Gestor-11	<p>Na verdade, eu entendo que os recursos estratégicos, assim, e os custos, em si, vão ter um reflexo no melhor aproveitamento dos recursos. Isso só será possível quando tu souber o custo de cada serviço. Daí tu vai conseguir decidir mais rapidamente, decidir com melhor embasamento, o que fazer em determinado momento. Então, é isso, impacta diretamente, primeiro, na agilidade da tomada de decisão; segundo, na questão dos próprios serviços prestados, e, terceiro, talvez indiretamente, mas na qualidade do serviço que é prestado.</p>
Gestor-12	<p>Bom... Eu acho que todos os reflexos são positivos. Se tu tiver alguém que tenha vontade política, eu diria até só vontade. Vontade de fazer o certo, de fazer o melhor, independente da política, né? Porque eu acho que alguns gestores tem que ser técnicos [...] e se ele tiver essa vontade de fazer o certo, ele vai conseguir fazer com que todo aquele elemento humano funcione, porque são as pessoas que vão utilizar essas ferramentas. Alguém com vontade, bem assessorado e bem direcionado, porque a direção não somos nós que tomamos, a direção nos é dada aqui, né?.</p>

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A partir da descrição dos resultados e análise das evidências apresentadas, identifica-se que a interação entre os recursos estratégicos e o uso do sistema de custos se refletir na qualidade da gestão pública, viabilizando o alcance dos objetivos traçados. Conforme o posicionamento teórico adotado no estudo, a percepção da qualidade no setor público é resultado da interação entre os recursos estratégicos (BARNEY; HERTERLY, 2007) e o uso de sistema de custos (MOHR, 2015), sob a perspectiva da visão baseada em recursos.

Os resultados da pesquisa evidenciam que a interação investigada se dá por meio do planejamento das ações de governo, que além da qualidade da gestão, também promove maior qualidade do serviço público prestado ao cidadão, elevando a satisfação dos seus usuários. Entretanto, para que outros entes públicos possam chegar a esse entendimento algumas discussões se fazem necessárias, entre as evidências empíricas e os aspectos teóricos, cujos resultados podem contribuir com as demais organizações públicas.

Conforme Bryson, Ackerman e Eden (2007), os estudos que utilizam a RBV se concentram na investigação de recursos geradores de vantagens competitivas às empresas, quando recursos e competências diferenciados podem proporcionar vantagens competitivas às organizações públicas e gerar valor aos seus principais stakeholders. Lee e Whitford (2012) enfatizam que grande parte dos estudos realizados no contexto da administração pública não alcançaram resultados significativos em relação aos recursos e seu desempenho por não considerar a questão estratégica. Nesse sentido, a RBV pode ajudar as organizações públicas no alinhamento às demandas e oportunidades no campo estratégico, visando a obtenção de melhores desempenhos (BRYSON; ACKERMAN; EDEN, 2007).

Barney e Hesterly (2007) propõe o modelo VRIO para análise dos recursos internos nas organizações, com o objetivo de identificar os recursos estratégicos geradores de vantagens competitivas sustentáveis. Para tanto, o modelo utiliza os critérios valor, raridade, inimitabilidade e capacidade da organização de exploração desse recurso. No entanto, os resultados dessa pesquisa enfatizam que sua utilização no contexto das entidades públicas municipais necessita de ajustes quanto aos critérios raridade e inimitabilidade, tendo em vista que não se trata apenas do ambiente interno da gestão, estendendo-se aos recursos locais da cidade, tais como geográficos, culturais e econômicos.

Estes resultados coadunam com os argumentos de Barrutia e Echebarría (2015) quando discutem a vantagem competitiva no setor público. Deste modo, ao considerar que os municípios competem entre si por mais recursos, investidores e pessoas, os recursos locais podem ser considerados atrativos na geração de vantagens competitivas, auxiliando na explicação do seu desempenho. Nesse contexto, os recursos físicos locais são identificados como estratégicos, diferentemente dos ativos móveis e imóveis utilizados na prestação de serviços públicos, cujas características não permitem classificá-los como estratégicos.

Dentre os recursos estratégicos destacados por Barney e Hersterly (2007), os achados desta pesquisa evidenciam que os recursos humanos e os recursos organizacionais são considerados geradores de vantagens competitivas no setor público, corroborando com os resultados de Lee e Whitford (2012) e Pee e Kankanhalli (2016). No entanto, ressalta-se que a interação desses recursos com as competências e capacidades técnicas dos servidores públicos, nos níveis estratégico e tático, viabiliza a gestão do conhecimento, sendo apontada como uma capacidade que promove melhorias à gestão pública. Porém, os servidores públicos do nível operacional, ou seja, aqueles que executam os serviços públicos, ainda apresentam defasagens e necessitam de maior atenção dos altos gestores, tendo em vista que estas pessoas estão em contato direto com os usuários dos serviços públicos e representam a organização frente ao cidadão. Portanto, de certa forma, os servidores operacionais estão em contato direto e são responsáveis pelo atendimento dos usuários dos serviços públicos, sendo o elo entre a entidade e a população. Como observado, ações de gestão de pessoas, investimentos em treinamento e adoção de sistemas de avaliação de desempenho podem contribuir para melhores resultados.

Em se tratando dos recursos financeiros, destacados como escassos e necessários para o financiamento das ações e execução de políticas públicas, são evidenciadas características de dualidade, permitindo a sua identificação como recurso estratégico em determinados momentos. Por outro lado, os gestores não financeiros salientam características relacionadas ao seu aspecto tático, em razão da sua dependência orçamentária. Os achados estão em linha com os resultados apontados por Lee e Whitford (2012) quando salientam que as leis e orçamentos limitam a sua aplicação.

No entendimento de Matthews e Shulman (2005), ao considerar que todos os entes públicos dispõem de fontes de receitas amparadas nas normas legais, cuja distribuição segue critérios padronizados, destacam-se outros elementos como fatores que podem contribuir com o repasse de

maior ou menor parcela de recursos financeiros. Neste contexto, os resultados da pesquisa evidenciam que tais elementos estão relacionados com os aspectos locais (como no caso dos royalties de petróleo, por exemplo), desempenhos elevados, população e o porte do município (como no caso dos repasses da saúde e educação), sendo utilizados como fatores explicativos para o maior recebimento de receitas.

Esses resultados divergem de estudos anteriores que não identificam os recursos financeiros como estratégicos, sendo salientadas suas características eminentemente táticas. No entanto, a partir dos achados relatados no presente estudo, não há um consenso entre os agentes públicos, ficando evidente que dependendo do nível de conhecimento dos gestores, o recurso financeiro pode ser considerado tanto estratégico, quanto tático. A percepção dos agentes públicos da área financeira permite ilustrar o reconhecimento do recurso financeiro como estratégico. De forma complementar, identifica-se que as capacidades dos recursos humanos na elaboração de projetos que visam captar recursos financeiros (como nas áreas de saúde, cultura e turismo) podem ser percebidas pelos agentes públicos como um diferencial para melhorar o desempenho da arrecadação de receitas.

Os resultados ainda revelam outro recurso estratégico que merece ser considerado na gestão pública, relativo ao recurso político, contribuindo com a RBV. Este resultado resgata a discussão de Lee e Whitford (2012) que incluem o recurso político no conjunto de recursos organizacionais. De modo diferente, evidencia-se na presente pesquisa o recurso político como recurso, tendo em vista seus elementos constitutivos diferentes dos recursos organizacionais e dos reputacionais.

Os resultados destacam as relações políticas entre os diferentes gestores como possível geradora de vantagens competitivas, tanto no âmbito local (equipe de gestão e apoio do legislativo), quanto nas relações que envolvem outros entes públicos (demais municípios, estado e união). Além das relações políticas no aspecto interno e externo da gestão pública, a vontade política, aliada à capacidade de gestão e de liderança também são elementos que contribuem para que o recurso político seja considerado um recurso estratégico.

Nesse sentido, a identificação dos recursos estratégicos no setor público pode ser facilitada com a utilização de sistemas de controles gerenciais, destacando-se o uso do sistema de custos como possível elo entre a gestão estratégica e a execução de ações que visam o alcance dos objetivos. De acordo com a literatura, o uso do sistema de custos no setor público permite a geração de informações que auxiliam os gestores no processo decisório (LAPSLEY; WRIGHT, 2004) e possibilitam

avaliação do desempenho (MOHR, 2016), mensuração de resultados (VERBEETEN, 2011) e medição da qualidade do gasto público (CHING; SILVEIRA; FREIRE, 2011).

De modo geral, os estudos de caso referenciados nesta pesquisa fornecem evidências que as informações de custos se tornaram importantes na gestão das organizações públicas, como por exemplo Lapsley e Wright (2004), Arnaboldi e Lapsley (2005) e Verbeeten (2011). Deste modo, admite-se que o uso formal do sistema de custos pode ser considerado um recurso organizacional, por ser um sistema de controle gerencial que contribui com a gestão estratégica. Ainda, o sistema de custos pode auxiliar na identificação dos recursos geradores de vantagens competitivas no setor público, por meio do planejamento estratégico.

Diferentes agentes públicos participantes desta pesquisa ressaltam a importância do planejamento governamental, cujas ações devem ser orientadas pelos instrumentos já instituídos no setor público (Plano de Governo e PPA). Contudo, o planejamento estratégico necessita de artefatos de controle que podem servir de elo entre o orçamento e a execução dos serviços públicos.

Neste sentido, as informações de custos precisam evidenciar os gastos públicos com os serviços, no intuito de proporcionar seu gerenciamento e controle. Esses resultados são consistentes com os achados de Arnaboldi e Lapsley (2005) e Verbeeten (2011). Segundo os autores, o sistema de custos fornecem informações à gestão das organizações públicas, dentre outras finalidades, para formular estratégias e traduzi-las em planos e orçamentos, comunicar atividades e avaliar o desempenho. Assim, não basta a apuração do custo por unidades administrativas, sendo identificada a necessidade informacional dos gestores por atividade desenvolvida, contribuindo com a qualidade da gestão pública.

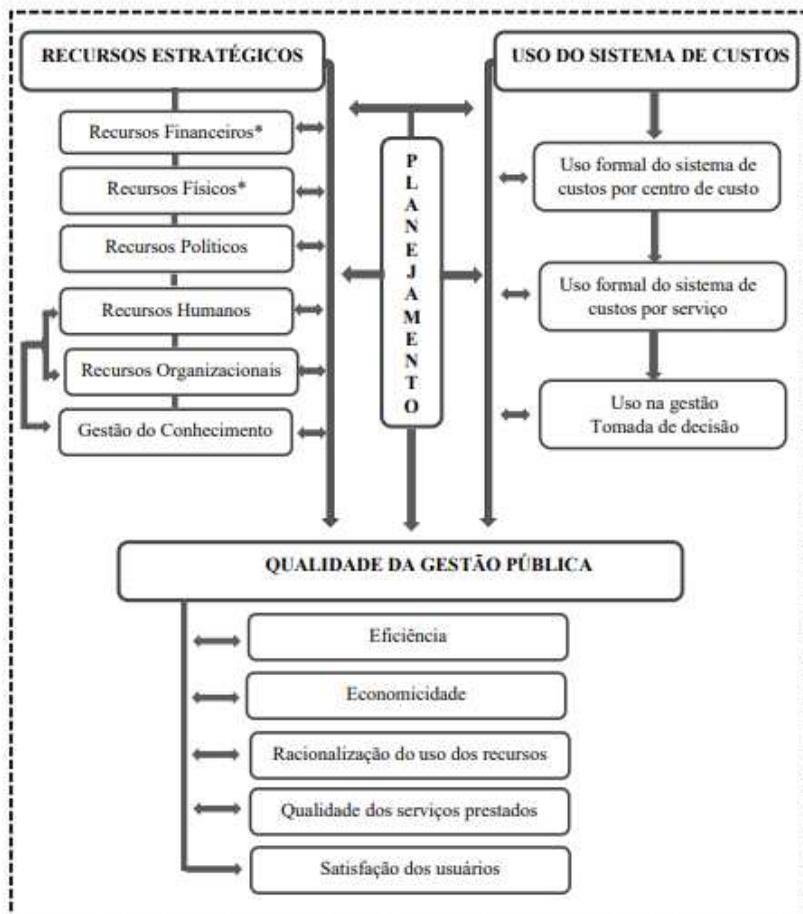
Por sua vez, identifica-se na literatura consultada os aspectos subjetivos em relação à avaliação da qualidade, cujos elementos constitutivos podem considerar diferentes perspectivas, com base em modelos de interpretação da sua percepção, sendo adotado no presente estudo o modelo adaptado de Reeves e Bednar (1994). Os critérios definidos para percepção da qualidade consideram a comparação com outros entes governamentais, a criação de valor público, a conformidade às normas legais e a satisfação dos usuários, a partir da percepção dos agentes públicos de nível estratégico e tático.

Tomando por base o modelo de Reeves e Bednar (1994), originalmente proposto para organizações do setor privado, Misoczky e Vieira (2001), Mainardes e Loureiro (2010) e Novaes, Lasso e Mainardes

(2015) utilizam em seus estudos o modelo adaptado no contexto das organizações públicas, concluindo que as variáveis analisadas são importantes para a percepção da qualidade, sob a ótica dos usuários. Contudo, os resultados desta pesquisa denotam a necessidade de considerar o aspecto da qualidade do gasto público, descrita como “fazer mais, com menos”, amparada no princípio da eficiência. Este resultado mostra-se coerente com os achados de Paes de Paula (2010) que defende a avaliação da qualidade, com base nas informações de custos.

Diante da discussão dos resultados apresentados, identifica-se que a interação entre os recursos estratégicos e o uso do sistema de custos, no contexto do setor público, ocorre por meio do planejamento das ações de governo, conforme apresentado na Figura 16.

Figura 16 – Interação dos recursos estratégicos e uso do sistema de custos na gestão pública



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Na Figura 16 é revelado que os recursos estratégicos interagem entre si no setor público, a partir da destinação dos recursos financeiros como financiadores para aquisição dos demais recursos, em especial, dos recursos físicos. Conforme discutido, para entendimento desses recursos como estratégicos, no entanto, faz-se necessário considerar o ambiente externo. Contudo, a utilização dos recursos financeiros e físicos pelos recursos humanos auxiliam no desenvolvimento dos recursos organizacionais. Complementarmente, a interação entre os recursos

humanos e os recursos organizacionais viabiliza a gestão do conhecimento.

Por outro lado, evidencia-se o recurso político como elemento estratégico que representa a decisão dos gestores de direcionar à gestão pública para o alcance dos objetivos traçados, sendo reconhecido pelos agentes públicos a partir da reputação do gestor, capacidade de gestão, apoio de gestores públicos de outras esferas governamentais e pela capacidade motivacional e de liderança.

Como produto desta interação, os agentes públicos esperam ações efetivas voltadas ao planejamento das atividades, cuja execução deverá ocorrer com maior precisão. Para tanto, a informação gerada a partir do uso do sistema de custos deve ser considerada, com base na formalidade da estrutura organizacional e programática, elencados os centros de custos, avançando para a apuração dos custos por serviços prestados. Neste ponto, identifica-se como resultado do uso da informação de custos na gestão pública, maior agilidade e segurança no processo decisório.

Ao considerar a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos, por meio do planejamento, conforme a percepção dos agentes públicos, os reflexos esperados na qualidade da gestão pública municipal são: (i) maior eficiência; (ii) economicidade; (iii) racionalização no uso dos recursos públicos; (iv) qualidade do serviço prestado ao cidadão; e, (v) satisfação dos usuários dos serviços públicos.

4.5 ANÁLISE DAS PROPOSIÇÕES DA PESQUISA

Com base no contexto organizacional e considerando as evidências apuradas na coleta de dados realizada no presente estudo de caso, apresenta-se nesta seção a análise e discussão das proposições da pesquisa, considerando a investigação dos construtos investigados e seus reflexos na qualidade da gestão pública.

A primeira proposição evidencia que os recursos estratégicos presentes nas organizações públicas são considerados pelos gestores no desenvolvimento dos planos de governo e fixação de objetivos e metas. Para levantar os resultados que permitissem analisar a validade desta proposição, foram considerados os documentos relacionados ao planejamento governamental (ANDRADE, 2012; KOHAMA, 2016) do município: Plano de governo, Plano Plurianual e Planejamento estratégico, descritos na seção anterior.

Os resultados apurados evidenciam que os recursos estão considerados nos principais instrumentos de planejamento analisados,

conforme a classificação de Hesterly e Barney (2011), sobretudo na elaboração de ações e objetivos, sendo possível observar a ênfase na questão da escassez dos recursos financeiros (HILL; LYNN, 2009) e a dependência da gestão pública municipal em relação ao desempenho do seu servidor (recurso humano) (PEE; KANKANHALLI, 2016).

A maior necessidade de desenvolvimento de recursos estratégicos é identificada nos recursos organizacionais (BARNEY, 1991; GRANT, 1991; PETERAF, 1993), sobretudo no contexto dos recursos tecnológicos, das capacidades de planejamento e gestão, além das competências relacionadas à gestão do conhecimento (LEE; WHITFORD, 2012). Quanto aos recursos físicos, são mencionados como meios de aplicação dos recursos financeiros e são tratados como despesa, não sendo reconhecidos efetivamente como estratégicos (ao se verificar o modelo VRIO), conforme Barney e Hesterly (2007), principalmente no Plano de governo e no PPA, entretanto, seu papel tem maior destaque no planejamento estratégico, sendo descrito como “elementos imprescindíveis para o alcance dos objetivos da gestão”.

As evidências apuradas permitem declarar válida a proposição apresentada quanto à presença dos recursos estratégicos na gestão pública, subsidiando o desenvolvimento dos instrumentos de planejamento governamental. Salienta-se que o reconhecimento dos recursos estratégicos, ao ser aplicado o modelo VRIO (BARNEY; HESTERLY, 2007), que caracteriza os recursos a partir do valor, raridade, inimitabilidade e capacidade organizacional de exploração, revelou que os agentes públicos reconhecem como recursos estratégicos os recursos humanos e os recursos organizacionais na gestão pública, corroborando com os achados de Wright (2001) e Lee e Whitford (2012).

Ao serem considerados os recursos estratégicos no planejamento das ações e objetivos da gestão, admite-se que o gestor necessita de sistemas de controle para subsidiar o acompanhamento da execução das atividades planejadas no orçamento, avaliando seu desempenho para o alcance dos objetivos (MAHAMA, CHENG, 2013). Neste sentido, apresenta-se o sistema de custos como mecanismo de gestão voltado ao controle dos recursos financeiros aplicados na execução orçamentária (MACHADO; HOLANDA, 2010), sendo reconhecido pela sua utilidade no processo de tomada de decisões, além de mencionada a necessidade de uso de um sistema de avaliação de desempenho, de forma complementar.

Seguindo o modelo e as diretrizes conceituais que embasam o sistema de custos adotado pelo governo federal (MACHADO; HOLANDA, 2010), pautado na estrutura organizacional (a partir dos

centros de custos) e programas de governo (ações previstas no PPA), o município estudado adotou o sistema de custos desenhado a partir da realidade do ente, utilizando os subsistemas de gestão em uso para captar as informações necessárias à apuração do custo. No entanto, em virtude de dificuldades tecnológicas e indisponibilidade no mercado, não há um sistema eletrônico que viabilize as apurações, sendo realizado manualmente em planilhas eletrônicas.

Neste cenário, a segunda proposição da pesquisa visa validar a afirmação de que o uso do sistema de custos no setor público permite ao gestor a utilização de informações sobre gastos estruturais (centro de custos das atividades meio e fim) e programáticos (programas de governo). Os resultados indicam que o uso formal das informações de custos (LANGFIELD-SMITH, 1997) depende da aplicação de um *software* de gestão de custos que disponibilize tais informações com maior agilidade, permitindo a verificação dos custos não apenas de forma direta aos centros de custos que consomem os recursos. Assim, fica evidente a necessidade informacional dos gestores, no tocante a apuração do custo por serviço prestado, cujo resultado pode evidenciar a qualidade do gasto.

Assim, considerando o atual estágio de uso do sistema de custos no ente estudado, com base nos centros de custos, verifica-se que os gestores não desenvolveram uma cultura de análise do custo, bem como não utilizam efetivamente as informações apuradas. Entretanto, os gestores reconhecem que o sistema fornece mais informações do que efetivamente é utilizado (Gestor-04; 06), ressaltando-se que todos admitem a utilidade da informação de custos e declararam já ter utilizado para uma atividade relacionada com as suas atribuições, embasando a tomada de decisão.

Além da utilidade relatada, é mencionado o aspecto de reestruturação organizacional que o processo de implantação provocou ao mapear processos, promover ajustes e desenvolver controles que eram reivindicações antigas dos gestores. No entanto, como justificativa para a baixa utilização das informações de custos apurados por unidade/centro de custos é apontado o fato de não ser utilizado um software para disponibilização da informação, além do custo não ser apurado por serviços. Por estes motivos, a informação de custos ainda não chegou ao patamar de essencial na tomada de decisão, sendo destacado o desafio de detalhar essa informação para sua utilização. Para tanto, cada unidade deverá controlar as atividades e serviços realizados, utilizando controles complementares que identifiquem os quantitativos de serviços prestados, cabendo à gestão de cada unidade esse gerenciamento.

Diante do exposto, na percepção dos respondentes pode-se considerar a primeira parte da afirmação validada, considerando a utilidade da informação de custos, enquanto verificam-se fortes indícios de confirmar a segunda parte proposição, desde que realizada a apuração dos custos dos serviços prestados. Salienta-se que não foram encontradas evidências empíricas que permitem validar integralmente a afirmativa. Fatores internos como dificuldades tecnológicas, cultura organizacional e capacidades técnicas dos gestores podem interferir no seu efetivo uso, cabendo à organização desenvolver medidas que ultrapassem essas barreiras em prol do alcance de suas finalidades.

Ao considerar que a informação de custos tem utilidade no processo decisório (MOHR, 2015) e que o reconhecimento dos recursos estratégicos é necessário para o alcance dos objetivos planejados (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005), entende-se que possíveis interações entre o conjunto de dados possibilitam aos gestores públicos o acompanhamento dos resultados e a identificação de possíveis ajustes. Assim, a afirmação de que a interação entre os recursos estratégicos e o uso do sistema de custos possibilita aos gestores informações que viabilizam o processo decisório é apresentado como terceira proposição de pesquisa.

Com base na percepção dos agentes públicos, gestores de nível estratégico e gerencial evidencia-se que o planejamento das ações de governo é a forma que expressa a interação entre os recursos estratégicos e o uso do sistema de custos. Conforme evidenciado, ao considerar as informações de custos e os recursos necessários para o desenvolvimento de determinada atividade ou ação, os gestores públicos podem obter maior eficiência na gestão, assim como melhor desempenho, otimizando e realocando recursos excedentes (GODDARD; SIMM, 2017). Conforme verificado nos resultados, é possível validar a proposição apresentada, revelando que a interação entre os recursos estratégicos e o uso do sistema de custos viabiliza e contribui com o processo decisório.

Constatada a interação entre os recursos estratégicos e o uso do sistema de custos, por meio do planejamento das ações de governo, espera-se maior qualidade na gestão pública, refletindo-se em serviços públicos que atendam às necessidades dos usuários. Ao utilizar o modelo de Reeve e Bednar (1994) que identifica a percepção da qualidade, adaptado no contexto do setor público em relação ao valor gerado, à superação das expectativas dos usuários, à comparação com outros entes e à conformidade aos padrões, sob a perspectiva dos agentes públicos, verifica-se a quarta proposição ao ser afirmado que a qualidade da gestão pública é percebida pelos agentes públicos por meio de diferentes

aspectos, considerando as rotinas de trabalho e os resultados alcançados na gestão.

Os resultados que expressam a percepção dos gestores quanto à qualidade da gestão pública evidenciam a satisfação dos usuários em relação aos serviços públicos prestados, corroborando com os achados de Sowa e Lu (2017). Os aspectos da conformidade às normas é o elemento que demonstra maior qualidade, tendo em vista as diferentes normativas que regem o setor e a inexistência de apontamentos dos órgãos de controle externo.

O aspecto da comparação do próprio ente no decorrer do tempo e com outros municípios, destaca a posição da gestão pública que reconhece sua importância na região e no Estado, ressaltando-se a possibilidade de ainda maior protagonismo em questões essenciais, citando como exemplo a arrecadação de receitas (Gestor-04) e a superação dos entraves da burocracia (Gestor-06).

A geração de valor público é percebida pelos gestores a partir das ações de melhorias efetivas, desde a disponibilização de serviços nas áreas essenciais, como educação e saúde, até a execução de obras de infraestrutura, como pavimentação de ruas e revitalização de espaços públicos (Gestor-03; 05; 06). No entanto, é com ações de desenvolvimento econômico que os gestores evidenciam maior criação de valor público, sendo referenciadas ações voltadas à facilitação de aberturas de empresas, geração de emprego e renda.

De forma complementar, identifica-se a economicidade como elemento a ser considerado para avaliar a qualidade da gestão pública. A partir dos dados destacados, é possível validar a proposição relativa à percepção da qualidade da gestão pública, conforme os agentes públicos, em razão de diferentes focos, com base nos serviços realizados e seus resultados.

No contexto da gestão pública, o reconhecimento dos recursos estratégicos (BARNEY, 1991; GRANT, 1991; PETERAF, 1993) na elaboração do planejamento das ações de governo, considerando as informações geradas a partir do uso do sistema de custos, constituído com base nas características do ente (SUZART, 2012), permitem maior percepção da qualidade pelos gestores, por meio da análise de diferentes variáveis (REEVES; BEDNAR, 1994). Assim, foi investigada a quinta proposição de pesquisa, sendo afirmado que a interação entre os recursos estratégicos e o uso de sistema de custos se reflete na qualidade da gestão pública municipal, sendo percebida pelos agentes públicos. Frente aos dados, declara-se validada a proposição.

As evidências revelam que os reflexos da interação entre os recursos estratégicos e o uso formal do sistema de custos promovem maior qualidade da gestão pública, sobretudo destacando-se a eficiência, a economicidade e a otimização do uso dos recursos públicos, resultando na prestação de serviços de maior qualidade aos usuários. Por fim, é ressaltada a satisfação dos usuários dos serviços públicos como indicador de qualidade e que deve ser observado pelo gestor público.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo, são apresentadas as conclusões acerca do estudo e as recomendações para futuras pesquisas.

5.1 CONCLUSÕES

Em meio aos escândalos de corrupção, denúncias de mau uso do dinheiro público, falhas nos serviços essenciais do Estado e descaso por parte de alguns governantes com a coisa pública, a sociedade passou a direcionar maior atenção à gestão dessas entidades e cobrar maior qualidade dos serviços prestados. Ao considerar que é no município que o cidadão reside e lá demanda a maior parte dos serviços, a gestão pública na administração direta municipal precisa transpor barreiras para satisfazer as necessidades da população (PAES DE PAULA, 2010). Neste contexto, o planejamento de ações e o processo decisório nos municípios devem ser apoiados em estratégias que permitam o alcance dos objetivos traçados, visando à promoção do bem-estar social.

Com o objetivo geral de analisar como a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos se refletem na qualidade da gestão pública na administração direta municipal, sob a ótica da *Resource-based View* – RBV, conforme a perspectiva dos agentes públicos, desenvolveu-se o presente estudo. Para alcançar o objetivo geral, quatro objetivos específicos foram elaborados, sendo o primeiro voltado aos recursos estratégicos, o segundo relativo ao uso do sistema de custos no setor público, o terceiro destinado à interação dos recursos estratégicos com o uso do sistema de custos, e o último, com foco na qualidade da gestão pública.

A partir de uma abordagem qualitativa, apoiada no estudo de caso, cujos critérios de seleção do objeto de estudo identificaram o município de Santa Maria/RS, foram coletados os dados por meio de entrevistas com os agentes públicos (gestores estratégicos e gerenciais), documentos e observação em campo, visando responder aos objetivos da pesquisa. Os resultados permitem constatar evidências empíricas relacionadas à identificação dos recursos estratégicos, ao uso do sistema de custos e à qualidade da gestão pública.

No tocante ao primeiro objetivo específico, relativo aos recursos estratégicos considerados para a fixação de objetivos e metas na gestão pública municipal, identifica-se a ênfase na escassez dos recursos financeiros (CARMELLI; TISHLER, 2004). Nesse contexto, observa-se, conforme mencionado nos instrumentos oficiais do planejamento

governamental que os recursos financeiros são apontados pelos gestores como necessários para o alcance dos objetivos, mas destinam-se à aquisição e formação de outros recursos.

Ao estabelecer as fontes de ingresso dos recursos financeiros e alocar sua aplicação conforme definido no orçamento, os gestores públicos direcionam os gastos para a aquisição de serviços e despesas de custeio da máquina pública ou para a aquisição de bens, constituindo um patrimônio público (recursos físicos), que serão empregados na prestação de serviços à sociedade. Desta forma, estes recursos são observados como importantes elementos para o alcance dos objetivos da gestão. Porém, contrariando a literatura, não há consenso quanto à identificação dos recursos financeiros como estratégicos ou táticos, tendo em vista as possibilidades de torna-los estratégicos, quando observados em conjunto com outros recursos, capacidades e competências ou características locais.

No entanto, outros tipos de recursos também são mencionados, destacando-se o papel fundamental dos recursos humanos na utilização dos demais tipos de recursos e no desenvolvimento dos recursos organizacionais, dentre eles os sistemas de informação e os recursos tecnológicos, a cultura organizacional e a gestão do conhecimento. Os achados da pesquisa contribuem com os argumentos de Lee e Whitford (2012) quanto aos recursos organizacionais. Complementarmente, Pee e Kankanhalli (2016) também encontraram evidências da interação entre os recursos organizacionais e humanos, viabilizando a gestão do conhecimento.

Ao investigar a percepção dos gestores quanto aos recursos, capacidades e competências geradoras de vantagens competitivas, considerando o valor, a raridade, a inimitabilidade e a capacidade da organização de explorar tal recurso, conforme modelo VRIO (BARNEY; HESTERLY, 2007), percebe-se que os recursos humanos apresentam tais características, sendo reconhecidos como recursos estratégicos. Além do recurso humano, evidencia-se a qualificação pessoal, o aprendizado e a capacidade técnica dentre as competências dinâmicas, referenciados como recurso técnico.

O servidor público qualificado, detentor de capacidades relacionadas à função e com foco em servir, é o recurso estratégico que move os demais. Os achados corroboram com os estudos anteriores que destacam o recurso humano e o conhecimento como recursos estratégicos no setor público (MATTHEWS; SHULMAN, 2005; LEE; WHITFORD, 2012; ANDREWS; BEYNON; MCDERMONT, 2015. PEE; KANKANHALLI, 2016; GODDARD; SIMM, 2017).

Os recursos organizacionais desenvolvidos internamente também são identificados como recursos estratégicos pelos gestores, que ressaltam a cultura organizacional e o conhecimento multidisciplinar de suas equipes de trabalho, além das capacidades analíticas e gerenciais, o mapeamento de processos e o desenvolvimento de tecnologias e sistemas de controle. Um ponto ressaltado pelos gestores diz respeito à necessidade de se estabelecer mecanismos de comunicação para divulgação dos objetivos e metas da gestão, sendo reconhecida a presença de um elemento chamado pelos sujeitos da pesquisa de vontade política dos gestores. No entanto, esse elemento que pode ser considerado como recurso político, foi evidenciado por Lee e Whitford (2012) como um tipo de recurso organizacional. Assim, considerando sua relevância frente aos resultados evidenciados, é pertinente reconhecer os recursos políticos e as capacidades de gestão como geradores de vantagens competitivas no setor público.

Nesse ponto, os resultados destacam que as vantagens competitivas devem considerar os aspectos internos da gestão e os elementos locais, tendo em vista que a competição existente entre municípios se dá por mais recursos, sejam eles financeiros, humanos ou organizacionais (BARRUTIA; ECHEBARRÍA, 2015). Como contribuição ao modelo VRIO, ao ser utilizado nas organizações públicas, verifica-se que as variáveis raridade e inimitabilidade exigem um esforço dos sujeitos de análise, cabendo adaptações, voltando-se para as características que diferenciam o ente público, enquanto localidade, tendo em vista que alguns recursos empregados na gestão pública, como os recursos financeiros, sofrem influência de fatores legais e são tratados de maneira equivalente.

No tocante ao segundo objetivo específico, que trata do sistema de custos, verifica-se sua relevância como sistema de controle gerencial, corroborando com Mahama e Cheng (2013). A partir dos resultados, identifica-se a necessidade de seu uso formal, sendo preciso institucionalizar regulamentos internos que possibilitem sua disseminação como prática gerencial, criando a cultura da apuração de custos. De acordo com a percepção dos gestores é verificada a utilidade da informação de custos e sua relevância no apoio ao processo decisório. De forma complementar, é percebido o critério da comparabilidade como forma de avaliação do desempenho e acompanhamento dos objetivos traçados, como defendido por Suzart (2012), sendo indicado analisar os resultados ao longo do tempo, acompanhando sua evolução e comparando com os resultados obtidos por outros entes para avaliação.

O município investigado desenvolveu seu sistema de custos a partir da necessidade de atendimento às normas legais que regem o setor público, constituindo uma equipe para realizar estudos e pesquisas, além de estruturar internamente a organização para definir os centros de custos que consomem recursos públicos. Tendo por base as diretrizes conceituais e o modelo de sistema implantado no governo federal, o sistema criado na cidade utiliza o custo direto a partir do levantamento dos custos com material consumido, mão de obra, depreciação e demais gastos diretos, conforme declarado nos documentos que embasam a liquidação de empenhos, mediante a codificação do centro de custo referente. Ao destacar a falta de agilidade e precisão da informação, os participantes da pesquisa reconhecem a necessidade de um sistema de informação para o sucesso do sistema de custos e o efetivo uso das informações geradas.

No entanto, ao reconhecer a necessidade informacional para a tomada de decisão, os gestores revelaram que a utilização da informação de custos requer maior detalhamento. A apuração do custo direto por unidade ou centro de custo, apesar dos benefícios organizacionais percebidos, exige avanços em direção à apuração dos custos por serviços. Deste modo, destaca-se a vontade política dos gestores e as definições estratégicas e operacionais necessárias para que isso aconteça, levando em conta que a entidade precisa disponibilizar os dados para apuração, garantindo recursos organizacionais e tecnológicos para tal fim, além de proporcionar aos gestores instrumentos para o controle dos serviços prestados.

Diante do contexto apresentado, conclui-se que o uso do sistema de custos na administração municipal depende da decisão dos gestores de adotar ações voltadas à geração de informações que possibilitem maior agilidade e segurança no processo decisório. Além disso, os atributos da informação de custos relativos à utilidade e relevância são entendidos como meios de desenvolver a cultura da decisão baseada no custo. Por sua vez, a comparabilidade apresenta-se como elemento para visualizar seu comportamento e desempenho. Contudo, o seu efetivo uso e gestão serão institucionalizados na gestão pública municipal mediante a utilização de ferramentas tecnológicas para apuração dos custos, divulgação das informações aos gestores e geração de indicadores que viabilizem o planejamento e a execução das ações. Outro ponto a ser ressaltado refere-se à necessidade dos gestores de informações de custos por serviços prestados, sendo o custo por unidade administrativa uma informação que não permite decisões estratégicas.

Ao analisar os resultados relativos ao terceiro objetivo específico, direcionado à interação dos recursos estratégicos e o uso do

sistema de custos, observa-se que a maior interação é identificada por meio do planejamento das ações e da capacidade dos gestores de executar essas ações planejadas. Para tanto, faz-se necessário comunicar aos gestores e equipes de trabalho os objetivos das atividades da gestão, considerando os recursos financeiros, humanos, físicos e organizacionais necessários para sua execução, bem como os custos para seu desenvolvimento e manutenção.

Com base na percepção dos gestores, denota-se que a interação entre os recursos identificados como estratégicos e o uso da informação de custos se consolida no planejamento governamental e na sua execução, cujo acompanhamento requer instrumentos de controle. Observa-se que, na maioria das vezes, o planejamento é apresentado para o cumprimento legal, sem efetivar sua contribuição à gestão, justamente pela ausência de interação com a informação de custos. Como reflexos dessa interação, admite-se que a gestão pública estará sendo mais eficiente e demonstrará maior qualidade nos serviços prestados à sociedade, respondendo ao quarto objetivo específico.

A qualidade da gestão pública é uma característica atribuída a partir de diferentes variáveis, cuja dificuldade de definir aspectos objetivos de avaliação permite interpretações distintas, dependendo de quem avalia, como e o que é considerado nessa avaliação. Nesse sentido, o modelo de percepção da qualidade desenvolvido por Reeves e Bednar (1994), utilizado em estudos para avaliar a qualidade na gestão pública, apoia-se em quatro variáveis: superação das expectativas; valor; comparação e conformidade.

A percepção da qualidade a partir da superação das expectativas considera a opinião dos usuários dos serviços públicos acerca da sua satisfação, sendo aquela que apresenta o maior peso na avaliação da qualidade, conforme a percepção dos gestores. Dentre suas formas de avaliação, pesquisas de satisfação são destacadas como necessárias. Contudo, os resultados identificam que os gestores compreendem a satisfação dos cidadãos a partir de indicadores de popularidade dos políticos; na reeleição; e, por meio das manifestações nos canais de comunicação (Ouvidoria, imprensa e redes sociais).

O valor público gerado a partir das ações de governo permite avaliar a qualidade da gestão, sendo percebida por meio de ações que: (i) viabilizam o crescimento econômico (com criação de emprego e renda); (ii) melhoram a qualidade de vida da população (com obras de infraestrutura e produção de bens e serviços); e, (iii) atendem às necessidades da população (por meio de serviços públicos de qualidade).

A comparação também é critério de avaliação da qualidade, seja ela entre diferentes organizações ou com ela mesma ao longo do tempo. Para tanto, o acompanhamento de dados históricos e a escolha de unidades de comparação semelhantes se fazem necessárias. Ao comparar resultados é possível perceber maior ou menor qualidade. De outro modo, sendo as organizações públicas regidas por normas legais, a conformidade à legislação é entendida como uma forma de avaliação da qualidade, percebida a partir da redução do número de apontamentos e necessidades de orientações dos órgãos de controle externo.

No entanto, os dados empíricos ressaltam a existência de outro critério que permite perceber a qualidade da gestão pública, atribuída a partir da economicidade, sendo descrita como a capacidade de produzir o maior número de ações com o menor recurso possível. Assim, infere-se que o modelo de percepção da qualidade deve considerar os critérios adaptados do modelo de Reeves e Bednar (1994) – superação das expectativas, valor, comparação e conformidade, incluindo-se a qualidade do gasto público, percebida por meio da economicidade.

Diante do exposto, ficou demonstrado que os objetivos do estudo foram atingidos, sendo respondida a pergunta de pesquisa que orientou seu desenvolvimento ao concluir que a interação dos recursos estratégicos com o uso do sistema de custos se reflete na qualidade da gestão pública por meio do planejamento das ações de governo, tendo como reflexos maior eficiência, economicidade e racionalização no uso dos recursos, resultando na qualidade do serviço prestado ao cidadão e sua satisfação.

Assim, conclui-se que foi aceita a tese de que a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos se reflete na qualidade da gestão pública municipal, percebida pelos agentes públicos, por meio do planejamento, contribuindo com a teoria da visão baseada em recursos ao identificar o recurso político como recurso estratégico. A partir dessa tese, as implicações práticas possibilitam a adequação do modelo VRIO no contexto das organizações públicas, cujas adaptações denotam a necessidade de evidenciar os aspectos locais, quanto aos critérios da raridade e inimitabilidade. Quanto ao uso formal do sistema de custos, observa-se a necessidade de ampliar a adoção de práticas voltadas à apuração dos custos dos serviços prestados. Por sua vez, a percepção da qualidade admite a perspectiva da satisfação dos usuários dos serviços públicos, da conformidade às normas legais, da criação de valor público e da comparação com outros entes, incluindo-se o critério da economicidade como elemento que considera a qualidade do gasto público.

5.2 RECOMENDAÇÕES

As escolhas metodológicas e o desenho da pesquisa impõem limitações aos resultados e evidenciam oportunidade de novos estudos. Neste sentido, outras pesquisas podem explorar os recursos estratégicos e o desempenho das organizações públicas, seguindo diferentes abordagens epistemológicas. O contexto do setor público, em especial a administração direta municipal, possibilita diversas formas de análise, podendo ser incluídos mecanismos de desenvolvimento de novos recursos, capacidades e competências e suas interações com outros sistemas de controle gerencial.

Em relação ao uso do sistema de custos, avaliações comparativas entre diferentes organizações com base na mensuração da qualidade do gasto público, da eficiência e da economicidade podem revelar importantes elementos que viabilizem a promoção da transparência e do controle social, além de seus reflexos na qualidade de gestão pública municipal, a partir da interação com os recursos estratégicos.

Neste contexto, a pesquisa pode considerar o aspecto temporal, através de um estudo longitudinal, considerando a avaliação de desempenho em diferentes períodos. O desenvolvimento de um modelo de avaliação de desempenho (como o *Balanced Scorecard* – BSC ou Multi-Critério de Apoio à Decisão – MCDA), pode expressar quantitativamente à interação observada neste estudo e mensurar seus reflexos na qualidade da gestão. Deste modo, evidencia-se como oportunidade de pesquisa o desenvolvimento de um modelo de avaliação de desempenho, explorando os elementos identificados, para mensurar a qualidade da gestão pública.

Da mesma forma, recomenda-se avaliar a qualidade da gestão pública por meio de pesquisas de satisfação dos usuários, sejam eles internos ou externos, incluindo diferentes variáveis e elementos de análise. Relações de causa e efeito também podem ser utilizadas para buscar informações acerca dos elementos que melhoram a percepção da qualidade. A partir dos resultados obtidos nesta pesquisa, recomenda-se a realização de estudos voltados a valorização e conscientização do papel do servidor público nos resultados da gestão e atendimento dos usuários dos serviços públicos.

Por fim, recomenda-se que os construtos analisados nesta pesquisa podem ser utilizados em outras organizações públicas e esferas de governo, auxiliando na validade dos resultados encontrados. Neste sentido, novos estudos de caso podem contribuir para o desenvolvimento teórico da RBV no setor público, sobretudo quanto a ambiguidade do

recurso financeiro, bem como a ampliação do uso do modelo VRIO na gestão pública. Ainda, faz-se necessário novos estudos quanto ao desenvolvimento do sistema de custos como fonte de informação para avaliação da qualidade da gestão pública.

REFERÊNCIAS

- ABREU, A. A.; ANTONIALLI, L. M. Aplicação da teoria RBV ao setor de serviços de saúde: uma revisão sistemática de literatura. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 10, n. 1, p. 140-168, 2017.
- AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. **Contemporary Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 271-301, 2004.
- ALENCAR, C. O.; FONSECA, A. C. P. D. Excelência na Gestão Pública: a contribuição do Controle Interno da Marinha do Brasil. **REGE-Revista de Gestão**, v. 23, n. 2, p. 172-184, 2016.
- ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **RAP – Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 3, 2009.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999
- AMIT, R.; SCHOEMAKER, P. JH. Strategic assets and organizational rent. **Strategic Management Journal**, v. 14, n. 1, p. 33-46, 1993.
- ANDRADE, N. D. A. **Contabilidade pública na gestão municipal: métodos com base nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2012
- ANDREWS, R.; BEYNON, M. J.; MCDERMOTT, A. M. Organizational capability in the public sector: A configurational approach. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 26, n. 2, p. 239-258, 2015.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo. Atlas, 2002.

ANSARI, S. L. An Integrated Approach to Control System Design. **Accounting, Organizations and Society**, v.2, p.101-102, 1977.

ANSOFF, H. I. **Corporate strategy**: An analytic approach to business policy for growth and expansion. McGraw-Hill Companies, 1965.

ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I. Activity based costing in healthcare: a UK case study. **Research in Healthcare Financial Management**, v. 10, n. 1, p. 61-75, 2005.

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

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

BAIN, J. S. Barriers to new competition. Cambridge, MA: **Harvard University Press**, 1956.

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

BARNETT, W. P.; BURGELMAN, R. A. Evolutionary perspectives on strategy. **Strategic Management Journal**, v. 17, n. S1, p. 5-19, 1996.

BARNEY, J. B. Strategic factor markets: expectations, luck and business strategy. **Management Science**, v. 32, n. 10, p. 1231-1241, 1986.

BARNEY, J. B. Firm resources and sustained competitive advantage. **Journal of Management**, v. 17, n. 1, p. 99-120, 1991.

BARNEY, J. B. Is the resource-based “view” a useful perspective for strategic management research? Yes. **Academy of Management Review**, v. 26, n. 1, p. 41-56, 2001a.

BARNEY, J. et al. The resource-based view of the firm: Ten years after 1991. **Journal of Management**, v.27, n.1. p. 625-642, 2001b.

BARNEY, J. **Gaining and sustaining competitive advantage**. 3 ed. Pearson, 2007.

BARNEY, J. B.; ARIKAN, A. M. The resource-based view: Origins and implications. **Handbook of Strategic Management**, v. 124188, 2001.

BARNEY, J. B.; HESTERLY, W. **Economia das organizações: entendendo a relação entre as organizações e a análise econômica**. In: CLEGG, Stewart; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. Handbook de estudos organizacionais, v. 3. São Paulo: Atlas, 2004.

BARNEY, J.; HESTERLY, W.S. **Administração Estratégica e Vantagem Competitiva**, São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BARRUTIA, J. M.; ECHEBARRIA, C. Resource based-view of sustainability engagement. **Global Environmental Change**, v. 34, n.1, p. 70-82, 2015.

BECKER, H. **Métodos de pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: Hucitec, 1987.

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

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

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

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 06-24, 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.

BJØRNENAK, Trond. Understanding cost differences in the public sector—a cost drivers approach. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 2, p. 193-211, 2000.

BLACK, J. A.; BOAL, K. B. Strategic resources: Traits, configurations and paths to sustainable competitive advantage. **Strategic Management Journal**, v. 15, n. S2, p. 131-148, 1994.

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

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **RAP – Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, 2010.

BORGES, T. B.; MARIO, P. C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 2, p. 469-492, 2013

BOZEMAN, B. A theory of government “red tape”. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 3, n. 3, p. 273-304, 1993.

BRASIL. **Lei nº 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acesso 01 Mar 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 01 Mar 2018.

BRASIL. **Portaria STN 157**, 09 de Março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. 2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf>. Acesso em: 16 Fev 2018.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 1** de 10 de dezembro de 2014. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Brasília, 2014. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/mcasp>> Acesso em 24 Fev 2018.

BRASIL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Dispõe sobre demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. **Secretaria do Tesouro Nacional**, Brasília, 2017. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MC ASP_7edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb. Acesso: 22 Mai 2018.

BRATNICKI, M.; ZĄBKOWSKA, B. Ponad planowanie strategiczne: w kierunku dialektyki i przedsiębiorczego uczenia się [w:] Krupski R.(red.). **Planowanie Strategiczne w Warunkach Niepewności**, 2007.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Construindo o Estado republicano: democracia e reforma da gestão pública**. São Paulo: FGV, 2009.

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

BURRELL, G.; MORGAN, G. **Sociological paradigms and organizational analysis**. London: Heinemann, 1979.

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

CARMELI, A. A conceptual and practical framework of measuring performance of local authorities in financial terms: analysing the case of Israel. **Local Government Studies**, v. 28, n. 1, p. 21-36, 2002.

CARMELI, A. The managerial skills of the top management team and the performance of municipal organisations. **Local Government Studies**, v. 32, n. 02, p. 153-176, 2006.

CARMELI, A.; COHEN, A. Organizational reputation as a source of sustainable competitive advantage and above-normal performance: An empirical test among local authorities in Israel. **Public Administration & Management: An Interactive Journal**, v. 6, n. 4, p. 122-165, 2001.

CARMELI, A.; TISHLER, A. The relationships between intangible organizational elements and organizational performance. **Strategic Management Journal**, v. 25, n. 13, p. 1257-1278, 2004.

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

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

CASTRO, C. M. **A prática da pesquisa**. McGraw-Hill, São Paulo, 1977.

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

CAVALLUZZO, K. S.; ITTNER, C. D. Implementing performance measurement innovations: evidence from government. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 3-4, p. 243-267, 2004.

CHANDLER, A. D. Strategy and structure: Chapters in the history of the American enterprise. **Massachusetts Institute of Technology Cambridge**, v. 4, n. 2, p. 125-137, 1962.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

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

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2, p. 127-168, 2003.

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

CHRISTIENSEN, J. F. Analyzing the technology base of the firm. **Towards a competence theory of the firm**. London: Routledge, 1996.

CHUANG, S.; LIN, H. Performance implications of information-value offering in e-service systems: Examining the resource-based perspective and innovation strategy. **The Journal of Strategic Information Systems**, v. 26, n. 1, p.22-38, 2017.

COAD, A. F.; CULLEN, J. Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 4, p. 342-369, 2006.

COASE, R. H. The nature of the firm. **Economica**, v. 4, n. 16, p. 386-405, 1937.

COHEN, W. M.; LEVINTHAL, D. A. Absorptive capacity: A new perspective on learning and innovation. **Administrative Science Quarterly**, v. 35, n. 1, p. 128-153, 1990.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em Administração**. 12. ed. McGraw Hill Brasil, 2016.

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. **Accounting Horizons**, v. 6, n. 3, p. 1-13, 1992.

CRC/RS. **NBCASP, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo**. 2ª ed. Porto Alegre. 2014, CRC/RS.

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

DAVILA, A.; FOSTER, G. Management control systems in early-stage startup companies. **The Accounting Review**, v. 82, n. 4, p. 907-937, 2007.

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

DEMO, P. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DENHARDT, R. B.; DENHARDT, J. V. The new public service: Serving rather than steering. **Public Administration Review**, v. 60, n. 6, p. 549-559, 2000.

DIERICKX, I.; COOL, K. Asset stock accumulation and the sustainability of competitive advantage: reply. **Management Science**, v. 35, n. 12, p. 1504-1511. 1989.

DREYER, B.; GRØNHAUG, K. Uncertainty, flexibility, and sustained competitive advantage. **Journal of Business Research**, v. 57, n. 5, p. 484-494, 2004.

DUTRA, A.; RIPOLL-FELIU, V. M.; FILLOL, 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.

EISENHARDT, K. M. Agency Theory: An Assessment and Review. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 57-74, 1989.

EISENHARDT, K. M.; MARTIN, J. A. Dynamic capabilities: what are they?. **Strategic Management Journal**, v. 21, n. 10-11, p. 1105-1121, 2000.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; DUTRA, A.; NUNES, N. A.; REIS, C. BPM governance: a literature analysis of performance evaluation. **Business Process Management Journal**, v. 23 n. 1, p. 71-86. (2017).

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.

FAMA, E. F. Agency problems and the theory of the firm. **Journal of political economy**, v. 88, n. 2, p. 288-307, 1980.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009.

FILARDI, F.; DE FREITAS, A. S.; IRIGARAY, H. A.; AYRES, A. B. (Im) Possibilidades da Aplicação do Modelo de Excelência em Gestão Pública (MPEG). **Revista de Administração Pública**, v. 50, n.1, p. 81-106, 2016.

FOSS, N. J. Knowledge-based approaches to the theory of the firm: Some critical comments. **Organization Science**, v. 7, n. 5, p. 470-476, 1996.

FOSS, N. J.; KNUDSEN, T. The resource-based tangle: Towards a sustainable explanation of competitive advantage. **Managerial and Decision Economics**, v. 24, n.4, p. 291-306, 2003.

FOWLER, E. D.; MELLO, C. H. P.; COSTA NETO, P. L. O. Análise exploratória da utilização do programa de qualidade GESPÚBLICA nas instituições federais de ensino superior. **Gestão & Produção**, v. 18, n. 4, p. 837-852, 2011.

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, 784-801, 2007.

FREDERICKSON, N.; PETRIDES, K. V.; SIMMONDS, E. Trait emotional intelligence as a predictor of socioemotional outcomes in early adolescence. **Personality and Individual Differences**, v. 52, n. 3, p. 323-328, 2012.

FRYER, K.; ANTONY, J.; OGDEN, S. Performance management in the public sector. **International Journal of Public Sector Management**, v. 22, n. 6, p; 478-498, 2009.

GEIGER, D. R.; ITTNER, C. D. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. **Accounting, Organizations and Society**, v. 21, n. 6, p. 549-567, 1996.

GIAMBIAGI, F., ALÉM, A. C. D. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier Brasil, 2008.

GLENN ROWE, W. Liderança estratégica e criação de valor. **Revista de Administração de Empresas**, v. 42, p. 1-15, 2002.

GODDARD, A.; SIMM, A. Management accounting, performance measurement and strategy in English local authorities. **Public Money & Management**, v. 37, n. 4, p. 261-268, 2017.

GOHR, C. F.; SANTOS, L. C.; BURIN, C. B.; DOS SANTOS MARQUES, M.; ARAI, R. M. Recursos estratégicos e vantagem competitiva: aplicação do modelo VRIO em uma organização do setor sucroalcooleiro. **Revista Gestão Organizacional**, v. 4, n. 1, p. 60-71, 2011.

GOMES, P.; FERNANDES, M. J.; CARVALHO, J. B. C. Uso e utilidade da contabilidade de custos para a gestão autárquica: estudo empírico nos municípios Portugueses. **Revista Digital del Instituto Internacional de Costos**, n. 8, p. 73-92, 2011.

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

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

GRANT, R. M. The resource-based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. **California Management Review**. v. 33, n. 3, p. 114-135, 1991.

GRANT, R. M. Toward a knowledge-based theory of the firm. **Strategic Management Journal**, v. 17, n. S2, p. 109-122, 1996.

GRAY, D. E. **Pesquisa no mundo real**. 2.ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

GREER, C. R.; LUSCH, R. F.; HITT, M. A. A service perspective for human capital resources: A critical base for strategy implementation. **Academy of Management Perspectives**, v. 31, n. 2, p. 137-158, 2017.

GRIMM, C. M.; SMITH, K. G. Strategy as action: Industry rivalry and coordination. **South-Western College Pub.**, 1997.

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

GUPTA, P. P.; DIRSMITH, M. W.; FOGARTY, T. J. Coordination and control in a government agency: Contingency and institutional theory perspectives on GAO audits. **Administrative Science Quarterly**, p. 264-284, 1994

HENRI, J. F. Management control systems and strategy: A resource-based perspective. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 6, p. 529-558, 2006.

HESTERLY, W. S.; BARNEY; J. B. **Administração Estratégica e Vantagem Competitiva. Conceitos e Casos**. Pearson Educacion, 2011.

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

HITT, M. A.; IRELAND, R. D. Corporate distinctive competence, strategy, industry and performance. **Strategic Management Journal**, v. 6, n. 3, p. 273-293, 1985.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKINSSON, R. E. **Administração Estratégica: competitividade e globalização**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2008.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKINSSON, R. E. **Strategic management cases: competitiveness and globalization**. Cengage Learning, 2012.

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

HOOPEs, D. G.; MADSEN, T. L.; WALKER, G. Guest editors' introduction to the special issue: why is there a resource-based view? Toward a theory of competitive heterogeneity. **Strategic Management Journal**, v. 24, n.10, p. 889-902, 2003.

HOSKISSON, R. E.; JOHNSON, R. A.; MOESEL, D. D. Corporate divestiture intensity in restructuring firms: Effects of governance, strategy, and performance. **Academy of Management journal**, v. 37, n. 5, p. 1207-1251, 1994.

HOSKISSON, R. E.; WAN, W. P.; YIU, D.; HITT, M. A. Theory and research in strategic management: Swings of a pendulum. **Journal of Management**, v. 25, n. 3, p. 417-456, 1999.

HUFF, A. S. Industry influences on strategy reformulation. **Strategic Management Journal**, v. 3, n. 2, p. 119-131, 1982.

HUNT, H. K. **Source effects, message effects, and general effects in counter advertising**. ACR Special Volumes, 1972.

HURLEY, R. F.; HULT, G. T. M. Innovation, market orientation, and organizational learning: an integration and empirical examination. **The Journal of Marketing**, p. 42-54, 1998.

JOHNSON, R. A.; HOSKISSON, R. E.; HITT, M. A. Board of director involvement in restructuring: The effects of board versus managerial controls and characteristics. **Strategic Management Journal**, v. 14, n. S1, p. 33-50, 1993.

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

KHOURY, C. Y.; ANCELEVICZ, J. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. **Revista de Administração de Empresas**, v. 40, n. 1, p. 56-62, 2000.

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**, v. 19, n. 3, p. 277-298, 2014.

KOBER, R.; NG, J.; PAUL, B. J. The interrelationship between management control mechanisms and strategy. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 4, p. 425-452, 2007.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e prática**. 15ed. Saraiva: São Paulo, 2016.

KRAATZ, M. S.; ZAJAC, E. J. How organizational resources affect strategic change and performance in turbulent environments: Theory and evidence. **Organization Science**, v. 12, n. 5, p. 632-657, 2001.

KRAEMER, M. E. P. Sistema de Informações Contábeis Fundamentado no Custeamento Baseado em Atividades (ABC-Activity Based Costing). **Contabilidade Vista & Revista**, v.11, n. 1, p. 33-44, 2009.

KRETZER, J. MENEZES, E. A. A importância da Visão Baseada em Recursos na explicação da Vantagem Competitiva. **Revista de Economia Mackenzie**, v. 4, n. 4, p.63-87, 2006.

KRISHNAN, S.; TEO, T. SH. Moderating effects of governance on information infrastructure and e-government development. **Journal of the American Society for Information Science and Technology**, v. 63, n. 10, p. 1929-1946, 2012.

KRUPSKI, R. Badanie zasobów przedsiębiorstw z perspektywy strategicznej. **Organizacja i Kierowanie**, n. 1A, p. 149, 2012.

KUHN, T. S. **The Structure of Scientific Revolutions**. 2.ed. London. 1970.

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

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

LEARNED, E. P.; CHRISTENSEN, C. R.; ANDREWS, K. R.; GUTH, W. D. **Business Policy**. Homewood, IL: Richard D. Irwin, 1965.

LEE, S. Y.; WHITFORD, A. B. Assessing the effects of organizational resources on public agency performance: Evidence from the US federal government. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 23, n. 3, p. 687-712, 2012.

LEITE FILHO, G. A.; FIALHO, T. M. M. Relação entre indicadores de gestão pública e de desenvolvimento dos municípios brasileiros. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 20, n. 67, 2015.

LEV, S.; FIEGENBAUM, A.; SHOHAM, A. Managing absorptive capacity stocks to improve performance: Empirical evidence from the turbulent environment of Israeli hospitals. **European Management Journal**, v. 27, n. 1, p. 13-25, 2009.

LIMA, S. **Gestão por competências em organizações do governo**. Brasília: Enap, 2005

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

LOVATO, E.D.; OLIVEIRA, A.G.; GUIMARÃES, I.A.; CATAPAN, A. Cost information systems in the public sector in Brazil: An analysis of user perception under the focus of government management. **GCG Georgetown University Universia**, Vol. 10, Janero-Abril, pp. 16-41, 2016.

LUQUE, C. A.; CRUZ, H. N.; AMARAL, C. M.; BENDER, S.; SANTOS, P. M. D. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 59, n. 3, p. 309-331, 2008.

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

MAHAMA, H.; CHENG, M. M. The effect of managers' enabling perceptions on costing system use, psychological empowerment, and task performance. **America Accounting Association**, v. 25, n. 1, p. 89-114, 2013.

MAHONEY, J. T.; PANDIAN, J. R. The resource-based view Within the Conversation of Strategic Management. **Strategic Management Journal**, v. 13, n. 5, p. 363-380, 1992.

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

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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.

MASON, E. S. Price and production policies of large-scale enterprise. **The American Economic Review**, v. 29, n. 1, p. 61-74, 1939.

MATTHEWS, J.; SHULMAN, A. D. Competitive advantage in public-sector organizations: explaining the public good/sustainable competitive advantage paradox. **Journal of Business Research**, v. 58, n. 2, p. 232-240, 2005.

MELIÁN-GONZÁLEZ, A.; BATISTA-CANINO, R. M.; SÁNCHEZ-MEDINA, A. Identifying and assessing valuable resources and core capabilities in public organizations. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 1, p. 97-114, 2010.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives**. Pearson Education, 2007.

MILAN, G. S.; EBERLE, L.; CORSO, A.; DE TONI, L. A qualidade em serviços e a satisfação de clientes: comparação entre percepções de alunos de graduação e de pós-graduação de uma IES. **Revista de Administração da UFSM**, v. 8, n. 3, p. 415-437, 2015.

MILWARD, H. B.; PROVAN, K. G. Governing the hollow state. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 10, n. 2, p. 359-380, 2000.

MINAYO, M. C. S. Ciência, técnica e arte: o desafio da pesquisa social. In: Minayo, M. (org.) **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Vozes, 1994.

MINTZBERG, H. **The nature of managerial work**. New York, Harper & Row, 1973.

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

MIZAEL, G. A.; BOAS, A. A. V.; PEREIRA, J. R.; DE SOUSA SANTOS, T. Análise do plano de desenvolvimento institucional das universidades federais do consórcio Sul-Sudeste de Minas Gerais. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 5, p. 1145-1164, 2013.

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**, v. 76, n. 4, p. 616-625, 2016.

MORAIS, R. M.; COSTA, A. L. Um modelo para avaliação de sistemas de informação do SUS de abrangência nacional: o processo de seleção e

estruturação de indicadores. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 3, p. 767-794, 2014.

MUNDY, J. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, n. 5, p. 499-523, 2010.

NASSUNO, M. Avaliação de resultados e avaliação de satisfação do usuário-cidadão: elementos para reflexão. **Res Pública – Revista de Políticas Públicas e Gestão Governamental**, v. 2, n. 2, p. 99-139, 2003.

NELSON, R. R.; WINTER, S. G. The Schumpeterian tradeoff revisited. **The American Economic Review**, v. 72, n. 1, p. 114-132, 1982.

NONAKA, I. A dynamic theory of organizational knowledge creation. **Organization Science**, v. 5, n. 1, p. 14-37, 1994.

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

NOVAES, C. B.; LASSO, S. V.; MAINARDES, E. W. Percepções do servidor público a respeito da qualidade do serviço público. **Gestão Pública: Práticas e Desafios**, v. 9, n. 1, 2016.

NYBERG, A. J.; MOLITERNO, T. P.; HALE JR, D.; LEPAK, D. P. Resource-based perspectives on unit-level human capital: A review and integration. **Journal of Management**, v. 40, n. 1, p. 316-346, 2014.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

OTLEY, D. T. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

OUCHI, W. G. The relationship between organizational structure and organizational control. **Administrative Science Quarterly**, p. 95-113, 1977.

PABLO, A. L.; REAY, T.; DEWALD, J. R.; CASEBEER, A. L. Identifying, enabling and managing dynamic capabilities in the public sector. **Journal of Management Studies**, v. 44, n. 5, p. 687-708, 2007.

PAES DE PAULA, A. P. Administração pública brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. **RAE – Revista Administração de Empresas**, v. 45, n. 1, p. 36-49, 2005.

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

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

PEE, L. G.; KANKANHALLI, A. Interactions among factors influencing knowledge management in public-sector organizations: A resource-based view. **Government Information Quarterly**, v. 33, n 1, p. 188-199, 2016.

PENROSE, E. G. **The theory of the growth of the firm**. New York: Wiley, 1959.

PERROTT, B. E. Managing strategy in turbulent environments. **Journal of General Management**, v. 33, n. 3, p. 21-30, 2008.

PETERAF, M. A. The cornerstones of competitive advantage: a resource-based view. **Strategic Management Journal**, v. 14, n. 3, p. 179-191, 1993.

PETERAF, M. A.; BARNEY, J. Unraveling the resource-based tangle. **Managerial and Decision Economics**, v. 24, p. 309-323, 2003.

PINTO, L. J. S. Ensaio sobre Gestão Estratégica de Custos: um debate sobre os conceitos e aplicabilidade. **RAUnP**, v. 3, n. 1, p. 6-16, 2011.

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

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

PORTER, M. E.; **Competitive Strategy**: techniques for analyzing industries and competitors. New York: Free, 1980.

PORTER, M. E. The contributions of industrial organization to strategic management. **Academy of Management Review**, v. 6, n. 4, p. 609-620, 1981.

PORTER, M. E. The competitive advantage of nations. **Competitive Intelligence Review**, v. 1, n. 1, p. 14-14, 1990.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. Core competency concept. **Harvard Business Review**, v. 64, 1990.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. The core competence of the corporation. In: **Strategische unternehmensplanung - strategische unternehmensführung**. Springer, Berlin, Heidelberg, p. 275-292, 2006.

RAMOS-RODRÍGUEZ, A. R.; RUÍZ-NAVARRO, J. Changes in the intellectual structure of strategic management research: A bibliometric study of the Strategic Management Journal, 1980–2000. **Strategic Management Journal**, v. 25, n. 10, p. 981-1004, 2004.

RAUPP, F. M. Proposta de implementação do custeio baseado em atividades no legislativo municipal. **Pensar Contábil**, v. 12, n. 49, 2011.

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

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

RICARDO, D. **Principles of political economy and taxation**. G. Bell, 1891.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIDDER, H. G.; BRUNS, H. J.; SPIER, F. Analysis of public management change processes: the case of local government accounting reforms in Germany. **Public Administration**, v. 83, n. 2, p. 443-471, 2005.

RIDDER, H. G.; BRUNS, H. J.; SPIER, F. Managing implementation processes: the role of public managers in the implementation of accrual accounting—evidence from six case studies in Germany. **Public Management Review**, v. 8, n. 1, p. 87-118, 2006.

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

ROSÁRIO, F. J. P.; BARBOSA, J. D. Recursos e posicionamento competitivo nas PME'S. **Encontro anual da associação nacional de pós-graduação e pesquisa em administração**, v. 23, p. 14, 2002.

RUBIN, P. H. The expansion of firms. **Journal of Political Economy**, v. 81, n. 4, p. 936-949, 1973.

RUMELT, R. P. Towards a strategic theory of the firm. **Competitive Strategic Management**, p. 556-570, 1984.

RUMELT, R. P. Theory, strategy, and entrepreneurship. **The Competitive Challenge**, v. 137, p. 137-158, 1987.

RUMELT, R. P. How much does industry matter?. **Strategic Management Journal**, v. 12, n. 3, p. 167-185, 1991.

RUMELT, R. P.; SCHENDEL, D. E.; TEECE, D. J. **Fundamental Issues in Strategy: A Research Agenda**. Harvard Business School Press. Boston, MA, 1994.

SÁ, A. L. **A evolução da contabilidade**. São Paulo: IOB, 2009.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. **Metodologia**

SANDFORT, J. R. Moving beyond discretion and outcomes: Examining public management from the front lines of the welfare system. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 10, n. 4, p. 729-756, 2000.

SANTANA, E. C.; CORRÊA, C. R. O Emprego do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal na Marinha do Brasil: Uma Análise Gerencial dos Custos no Setor Público. **Pensar Contábil**, v. 16, n. 61, 2015.

SCHREYÖGG, G.; KLIESCH-EBERL, M. How dynamic can organizational capabilities be? Towards a dual-process model of capability dynamization. **Strategic Management Journal**, v. 28, n. 9, p. 913-933, 2007.

SCHUMPETER, J. A. Change and the Entrepreneur. **Essays of JA Schumpeter**, 1934.

SELTO, F. H.; RENNER, C. J.; YOUNG, S. M. Assessing the organizational fit of a just-in-time manufacturing system: testing selection, interaction and systems models of contingency theory. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 7-8, p. 665-684, 1995.

SELZNICK, P. **Leadership in administration**. New York: Harper & Row, 1957.

SERRA, F. A. R.; FERREIRA, M. P.; PEREIRA, M. F.; LISSONI, J. Evolução da pesquisa em RBV: um estudo dos últimos EnANPAD's. **REBRAE**, v. 1, n. 1, p. 39-56, 2008.

SCHOUTE, M. The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. **The British Accounting Review**, v. 41, n. 4, p. 208-226, 2009

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 1-2, p. 127-143, 1990.

SIMONS, R. Strategic orientation and top management attention to control systems. **Strategic Management Journal**, v. 12, n. 1, p. 49-62, 1991.

SIMONS, R. **Levers of Control**. How managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Harvard Business School Press, 1995.

SIQUEIRA, M. V. S.; MENDES, A. M. Gestão de pessoas no setor público e a reprodução do discurso do setor privado. **Revista do Serviço Público**, v. 60, n. 3, p. 241-250, 2014.

SOARES, C. S.; FLORES, S. A. M.; CORONEL, D. A. O comportamento da receita pública municipal: um estudo de caso no Município de Santa Maria (RS). **Desenvolvimento em Questão**, v. 12, n. 25, p. 312-338, 2014.

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

SOARES, C. S. Sistemas de custos nos setores público e privado: uma análise a partir de um fragmento da literatura teórica e empírica. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 11, n. 1, p. 74-100, 2018.

SOUSA, M. A. B.; BEUREN, I. M. Etapas de implantação de um sistema de controles de gestão com ênfase em custos em uma empresa industrial de porte médio. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 1, p.9-24, 2010.

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

SPENDER, J.-C. Pluralist epistemology and the knowledge-based theory of the firm. **Organization**, v. 5, n.2, p. 233-256, 1998.

STAKE, R. E. **Pesquisa qualitativa: estudando como as coisas funcionam**. Porto Alegre: Penso, 2011.

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

SZYMANIEC-MLICKA, K. Resource-based view in strategic management of public organizations—a review of the literature. **Management**, v. 18, n. 2, p. 19-30, 2014.

TEECE, D.; PISANO, G. The dynamic capabilities of firms: an introduction. **Industrial and Corporate Change**, v. 3, n. 3, p. 537-556, 1994.

TEECE, D. J.; PISANO, G.; SHUEN, A. Dynamic capabilities and strategic management. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 7, p. 509-533, 1997.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

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

VALMORBIDA, S. M. I.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; RIPOLL-FELIU, V. M. Avaliação de Desempenho para Auxílio na Gestão de Universidades Públicas: Análise da Literatura para Identificação de Oportunidades de Pesquisas. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 17, n. 3, 2014.

VAN HELDEN, G. J.; JOHNSEN, A.; VAKKURI, J. The life-cycle approach to performance management: Implications for public management and evaluation. **Evaluation**, v.18. n. 2, p. 159-175. 2012.

VARELA, P. S.; MARTINS, G. A.; FÁVERO, L. P. L. Desempenho dos municípios paulistas: uma avaliação de eficiência da atenção básica à saúde. **Revista de Administração (São Paulo)**, 2012.

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

VIEIRA, M. M. F.; CALADO, S. M. R.; MORAIS, D. G. V. D.; ARAÚJO, S. M. M. D.; LEÃO, F. P. D. S. Indicadores de qualidade na administração municipal: um estudo exploratório na prefeitura da cidade de Recife. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 4, n. 1, p. 69-91, 2000.

WATERHOUSE, M. F. Managing effectively in turbulent environments. **Strategic Change**, v. 1, n. 3, p. 135-146, 1992.

WERNERFELT, B. A resource based view of the firm. **Strategic Management Journal**, v. 5, n. 2, p. 171-180, 1984.

WERNERFELT, B. The resource based view of the firm: Ten years after. **Strategic Management Journal**, v. 16, n. 3, p. 171-174, 1995.

WIDENER, S. K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 7-8, p. 757-788, 2007.

WILLIAMSON, O. E. **Markets and hierarchies**. New York, v. 2630, 1975.

WRIGHT, B. E. Public-sector work motivation: A review of the current literature and a revised conceptual model. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 11, n. 4, p.559-586, 2001.

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

ZAHRA, S.; SAPIENZA, H.; DAVIDSON, P. Entrepreneurship and dynamic capabilities: a review, and research agenda. **Journal of Research Studies**, v. 43, n. 4, 2006.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. 66, p. 242-254, 2014.

APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE – DOUTORADO (PPGC)

Florianópolis, SC, 10 de Setembro de 2018.

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Exmo. Prefeito Jorge Cláudio Pozzobon,

Cristino Souza Soares, aluno do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC), na modalidade Doutorado, da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), sob orientação da Prof. Dra. Fabricea Silva da Rosa, está desenvolvendo sua pesquisa para a tese doutoral com o objetivo de analisar como a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos se refletem na qualidade da gestão pública na administração deste município.

Para o alcance do objetivo, faz-se necessário realizar um estudo de caso em um município que satisfaça os critérios de seleção: formalização do planejamento estratégico e uso do sistema de custos. Assim, identificou-se o município de Santa Maria com plenas condições para viabilizar o estudo, sendo solicitado o devido consentimento para sua realização. Tradicionalmente, admite-se que as organizações envolvidas no desenvolvimento de pesquisas acadêmicas percebem benefícios advindos desse processo.

A pesquisa fará uso de entrevistas, análise de documentos disponibilizados e observação de atividades realizadas na organização para coletar os dados, contando com um protocolo ético da pesquisa assinado, discutido e assinado entre os entrevistados e os pesquisadores. Salienta-se que os dados serão tratados de forma coletiva, sem mencionar o nome dos participantes. Desse modo, pretende-se evitar qualquer desconforto ou prejuízo aos participantes.

Os pesquisadores comprometem-se a oferecer à administração municipal um relatório com os principais resultados obtidos na pesquisa, com o intuito de apresentar contribuições práticas ao ente público, principalmente quanto ao reconhecimento dos recursos estratégicos, utilidade da informação de custos e a percepção da qualidade da gestão pública municipal, sob a perspectiva dos agentes públicos.

Assim, solicita-se a colaboração do Exmo. Prefeito na concessão de autorização ao aluno para realizar na Prefeitura Municipal de Santa Maria sua pesquisa de campo, ressaltando sua contribuição para o desenvolvimento acadêmico e científico.

Desde já, agradecemos sua colaboração.



Cristino Souza Soares
Doutorando PPGC/UFSC



Fabricea Silva da Rosa
Prof. Orientadora

APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO - TCLE

Nome do Participante: _____

Cargo: _____ Data da entrevista: ____/____/____

E-mail (caso queira receber os resultados da pesquisa):

Pesquisadora responsável: Prof. Dra. Fabricia Silva da Rosa

Pesquisador: Cristiano Sausen Soares

Instituição: Prefeitura Municipal de Santa Maria

PREZADO(A) PARTICIPANTE

Gostaríamos de convidá-lo(a) a participar da pesquisa que apresenta as seguintes características:

- 1. Título da pesquisa:** Interação entre recursos estratégicos e uso de sistema de custos e seus reflexos na qualidade da gestão pública municipal.
- 2. Objetivo principal:** Analisar a interação dos recursos estratégicos e o uso do sistema de custos e seus reflexos na qualidade da gestão pública na administração direta municipal.
- 3. Justificativa:** A RBV pode ser utilizada para compreender o ambiente complexo do setor público, viabilizando a identificação dos recursos necessários à execução das suas finalidades e o alcance de objetivos. Contudo, as possíveis interações dos recursos estratégicos com o uso de sistema de custos podem melhorar o desempenho e elevar a percepção dos agentes públicos quanto à qualidade na gestão. Assim, investigar uma organização pública que considera os recursos estratégicos na elaboração do planejamento governamental e fixação de objetivos, além do uso das informações de custos nas atividades de gestão, mostra-se relevante à sociedade como um todo e aos demais entes públicos. A proposta de análise que se apresenta reforça os argumentos empíricos e possibilita uma nova perspectiva teórica aplicável ao setor público. Ao estudar o seu ambiente interno, com base na RBV, considerando o uso efetivo de um sistema de controle gerencial para geração das informações de custos, esperando-se uma melhor percepção dos agentes públicos quanto à qualidade da gestão pública. O estudo visa contribuir para a identificação de recursos que viabilizem a elaboração de estratégias para

exploração dos pontos fortes, bem como no desenvolvimento de ações para melhorar o desempenho daqueles considerados pontos fracos e minimizar ameaças. Como reflexos dessa análise, o estudo também contribui à criação de valor público e de vantagens competitivas, com base na qualidade do atendimento às reivindicações da sociedade (usuários externos) e dos agentes públicos (usuários internos) quanto às necessidades de informações ao processo decisório.

4. Procedimentos: (i) Entrevistas (aplicadas com objetivo de entender a percepção dos agentes públicos quanto à interação dos recursos estratégicos e uso de sistema de custos e seus reflexos na qualidade da gestão pública municipal); (ii) Observação do ambiente de trabalho (para levantar informações que auxiliem no entendimento de comportamentos, práticas e rotinas do ambiente).

5. Desconfortos e Riscos: O desconforto poderá existir devido ao tempo das sessões das entrevistas e/ou das observações, assim como pode ocorrer o constrangimento do participante ao responder alguma pergunta da entrevista. Contudo, como a participação é voluntária o participante poderá se recusar a responder, retirar seu consentimento ou interromper a sua participação. Em relação aos riscos, destaca-se um, comum a todas as pesquisas com seres humanos, que é a quebra de sigilo, a qual pode ocorrer de forma involuntária e não intencional. No caso de ocorrência dessa situação, o participante que achar-se no direito de receber por compensação de danos materiais ou morais, será indenizado mediante comprovação. Enfatiza-se que os pesquisadores tomarão todas as precauções recomendadas e possíveis para que isso não aconteça, além de que todos os participantes serão codificados, isto é, tratados nas análises da pesquisa como sujeitos X, Y, Z. Outro risco, é a possibilidade dos participantes serem parcialmente identificados na interpretação dos resultados e, por isso, se tomará o cuidado para que características individuais não sejam associadas a identidade do participante.

6. Benefícios: A participação é voluntária e não trará qualquer benefício direto ao participante, mas proporcionará uma reflexão sobre (i) como são considerados os recursos internos da entidade pública e de que maneira esses recursos são alocados estrategicamente para o alcance dos objetivos traçados no plano de governo, gerando vantagens competitivas; (ii) como são utilizadas as informações de custos no processo decisório e sua utilidade na gestão pública municipal; e (iii) examinar os reflexos da interação entre os recursos estratégicos e o uso da informação de custos na qualidade da gestão pública municipal.

7. Despesas e ressarcimento: As despesas necessárias para realização desta pesquisa são de responsabilidade dos pesquisadores e, por isso, o participante não terá nenhum ônus e nem receberá nenhum valor pela participação. Contudo, caso haja ocorrência de despesas extraordinárias e/ou imprevistas, o participante será ressarcido pelos pesquisadores no valor integral mediante comprovação.

8. Garantia de indenização: É garantida indenização no valor integral do prejuízo do participante em casos de danos materiais ou morais, comprovadamente, decorrentes da sua participação na pesquisa, por meio de decisão judicial ou extrajudicial.

9. Garantia de esclarecimento, liberdade de recusa e garantia de sigilo: O participante será esclarecido(a) sobre a pesquisa em qualquer aspecto que desejar e é livre para recusar-se a participar, retirar seu consentimento ou interromper a participação a qualquer momento. A sua participação é voluntária e a recusa não irá acarretar em qualquer penalidade. Ademais, os pesquisadores irão tratar a sua identidade com padrões profissionais de sigilo. Os resultados das entrevistas e observações, serão enviados para o participante e permanecerão confidenciais. O mesmo não será identificado(a) em nenhuma publicação que possa resultar deste estudo, haja vista a sua codificação.

10. Acesso aos dados: Apenas os pesquisadores envolvidos terão acesso aos documentos e cópias, assegurando a confidencialidade e o conteúdo dos materiais. É garantido que os documentos em posse dos pesquisadores serão arquivados em local seguro e assegura-se a destruição das cópias dos documentos analisados após cinco anos da conclusão da pesquisa.

11. Confidencialidade: Tanto nas entrevistas quanto nas observações, têm-se garantida a confidencialidade dos dados. Eles serão analisados sob a perspectiva de identificação de padrões, ou seja, serão tratados de forma agrupada e/ou comparativa, preservando a confidencialidade dos participantes que, por sua vez, serão codificados, por exemplo, como sujeitos X, Y, Z. Ademais, argumenta-se que apenas os pesquisadores responsáveis pela investigação terão acesso aos dados, assegurando assim a confidencialidade e o conteúdo.

12. Em caso de dúvidas: entrar em contato com o pesquisador responsável no telefone (48)3721-9000; Campus Reitor João David Ferreira Lima, Trindade, Florianópolis, Centro de Sociais Aplicadas, curso de Ciências Contábeis; ou com o pesquisador Cristiano Sausen Soares, telefone (55) 99125.2089; Rua Dr. Pantaleão, nº 69, apto 403, Centro, Santa Maria/RS.

13. Os pesquisadores têm capacidade profissional adequada para desenvolver suas funções nesta pesquisa que visa analisar a interação entre os recursos estratégicos e o uso do sistema de custos e seus reflexos na qualidade da gestão pública na administração direta municipal, percebida pelos agentes públicos, sob a ótica da *Resource-based View* (RBV).

14. Esta pesquisa está de acordo com as normas da Resolução 466/2012 e com o Conselho Nacional de Saúde (CNS).

15. Você receberá uma via (e não cópia) deste documento, assinada por você e pelo pesquisador, e rubricada em todas as páginas por ambos. Por isso pede-se seu consentimento: Eu,

_____, compreendo meus direitos como um participante e voluntariamente consinto em participar deste estudo e em ceder meus dados para a realização desta pesquisa. Compreendo sobre o que, como e porque este estudo está sendo feito.

Local e data: _____; ____/____/_____.

Assinatura do participante

Assinatura do pesquisador

ANEXO A – AUTORIZAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DO ESTUDO – PREFEITURA DE SANTA MARIA

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA MARIA
CASA CIVIL
GABINETE DO PREFEITO



Santa Maria, 15 de Outubro de 2018.

AUTORIZAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DE ESTUDO DE CASO

Em resposta à Carta de Apresentação datada de 10 de setembro de 2018, encaminhada ao Gabinete do Prefeito Municipal de Santa Maria, solicitando a autorização para realização da pesquisa de campo do aluno de doutorado do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – PPGC da Universidade Federal de Santa Catarina, Cristiano Sausen Soares, teve aprovação concedida pelo Prefeito Municipal.

Espera-se que o Município de Santa Maria e seus agentes públicos possam contribuir com o desenvolvimento da pesquisa, destacando-se que os procedimentos para coleta de dados devem ser previamente agendados e comunicados, para evitar constrangimentos.

Cordialmente,


Jorge Cláudio de Paes
Prefeito Municipal