

Custos em organizações públicas: estado da arte da produção científica

ROBSON RAMOS OLIVEIRA

Universidade Estadual do Rio de Janeiro
oliveira.robs@terra.com.br

ALINE BERNARDINO DA SILVA

Faculdade Béthencourt da Silva
alinebernardino1@gmail.com

VIVIANE MIRANDA SILVA DO NASCIMENTO

Universidade Estadual do Rio de Janeiro
vmsmiranda@yahoo.com.br

1. INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira desde a publicação da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, por força dos artigos 85 e 99, devia determinar os custos dos serviços industriais, além de manter contabilidade especial para determinação dos custos.

Posteriormente, o Decreto Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, que estabeleceu diretrizes para a reforma administrativa federal, com efeitos para estados e municípios, dispôs que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Outro marco importante, no contexto da discussão da questão da apuração de custos na área governamental, se deu a partir de 1995 com a reforma do estado em nível federal, idealizada pelo então ministro Luiz Carlos Bresser-Pereira, ao mesmo tempo em que estados e municípios passavam também a fazer suas próprias reformas. Nessa reforma, o paradigma gerencial foi proposto em detrimento do modelo burocrático, decorrendo daí, entre outras, gestão por resultados que pressupõe criação de indicadores, avaliação de desempenho, controles de custos, etc.

Contudo, passadas cinco décadas, organizações públicas não determinam os custos dos serviços, não adotaram modelo contábil para determinar custos, tampouco utilizam sistemas de custos, salvo iniciativas isoladas de alguns órgãos e entidades (LEAL, 2003); (MACHADO e HOLANDA, 2010).

Recentemente, a questão dos custos, na esfera pública, emergiu com certa força, sobretudo após o processo de internacionalização da contabilidade brasileira, de modo a adequá-la aos padrões internacionais, que surgiu com o advento da Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, com aplicabilidade para determinadas organizações privadas, inspirando estudos e edição de normativos para órgãos públicos.

Nesse sentido, e especialmente tratando da questão da implantação de um sistema de custos, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN publicou e atualiza o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (2011, 4ª edição), o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução CFC n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011, a *International Federation of Accountants* –IFAC, por meio do *IFAC Public Sector Committee – Study 12* (2000) apresentou um conjunto de diretrizes que orientam o processo de implementação da contabilidade de custos no setor público.

Enfim, nasce o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC, por meio da Portaria da STN n.º 157, de 9 de março de 2011, cujo sistema “é um banco de dados que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como SIAPE [Sistema de Pessoal], SIAFI [Sistema de Administração Financeira - Contábil] e SIGPlan [Sistema de Planejamento], para a geração de informações”. (STN)

No contexto acadêmico, pesquisadores estão se debruçando sobre o tema. Foram recuperados dois estudos com abordagem bibliométrica. Scarpin, Söthe, Kreuzberz (2012) avaliaram os laços autorais dos artigos publicados nos anais de congressos da área contábil quanto à inserção da contabilidade de custos do setor público e sua aderência as diretrizes do IFAC. Carneiro, Silva Neto, Locks e Santos (2012) levantaram a produção científica nos anais eletrônicos dos eventos brasileiros da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em

Administração - ANPAD, Associação Brasileira de Custos - ABC, e do Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP.

Diante do contexto apresentado, formula-se a da questão motivadora e norteadora da presente pesquisa: Quais são as principais características, na abordagem bibliométrica, da produção científica sobre “custos na administração pública”, recuperados a partir do Google Acadêmico?

De maneira a melhor recortar o objeto do estudo, esta pesquisa almeja:

- a) Apresentar o perfil dos pesquisadores quanto a quantitativo de autores, ao gênero, à quantidade de autores por publicação, a instituições a que tais pesquisadores estão credenciados;
- b) Levantar em que período e canais de divulgação os trabalhos foram publicados; e
- c) Categorizar, por tipo de documento, as obras mais citadas nos trabalhos recuperados.

Assim, visando alcançar os objetivos assumidos, este artigo está organizado com a seguinte formatação: (1) Introdução; (2) Referencial Teórico, apresentando o estado da arte das pesquisas recuperadas sobre custos na administração pública; (3) Metodologia; (4) Resultados do Estudo bibliométrico; e (5) Considerações finais e sugestões para futuros estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico deste trabalho foi constituído de modo a evidenciar o estado da arte das temáticas discutidas nos 23 artigos recuperados no Google Acadêmico a partir de busca pelo descritor “custos em organizações públicas”, cujos artigos serviram de base para o estudo bibliométrico.

O pico de produção sobre o tema se deu em 2010 e 2012. A Figura 1 mostra o quantitativo de artigos publicados na série histórica 2003-2012.

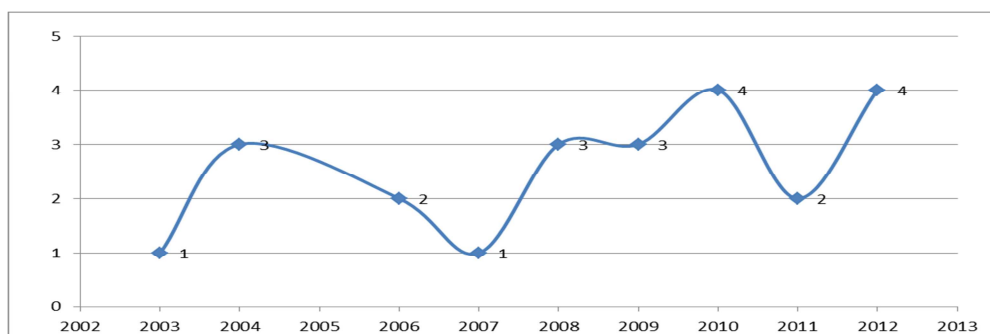


Figura 1: Quantitativo, por ano, de artigos sobre custos em organizações públicas

Os artigos tratam de amplas abordagens sobre custos em organizações públicas, que podem ser catalogadas em sete agrupamentos. O primeiro, contemplado por quatro trabalhos, trata discussões acerca do processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, quando emergiu a necessidade de adoção de um sistema de custos na contabilidade não obstante normativos anteriores já terem estabelecido tal exigência.

Darós e Pereira (2009) apresentaram as inovações promovidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público -NBCASP e os reforços para o cumprimento de determinações contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e na Lei Federal nº 4320/64. Para os autores, as NBCASPs trazem inovações para a contabilidade pública, tais como previsão de depreciação, adoção do regime da competência para receitas e despesas, contabilização dos bens de uso comum e relatórios de fluxo de caixa, contribuindo assim para a correção do enfoque da contabilidade aplicada ao setor público estritamente ligada à execução dos orçamentos públicos, abrangendo também aspectos da contabilidade patrimonial.

Pigatto, Holanda, Moreitra e Carvalho (2010) estudaram a importância da contabilidade por regime de competência de modo a melhorar a informação de custos governamentais, contribuindo, desse modo, para a tomada de decisão política, fiscal e operacional. Os autores discutiram os mecanismos de pressão por melhores informações e suas diferentes expressões, apresentando um caso fictício para exemplificar parte dos argumentos teóricos.

Suzart (2012) analisou as principais características do sistema federal brasileiro de custos tendo como parâmetros as recomendações feitas pela *International Federation of Accountants* – IFAC. Ele concluiu que o sistema brasileiro, ainda em fase inicial de implantação, segue muitas das recomendações propostas pela IFAC. Contudo, o alinhamento das informações contábeis financeiras às normas internacionais, a necessidade de maior integração entre os sistemas gerenciais governamentais e a alocação apenas de custos diretos são pontos relevantes que necessitam ser aperfeiçoados visando melhorias na qualidade das informações produzidas pelo sistema.

Santos e Almeida (2012) relataram e analisaram algumas mudanças provocadas na contabilidade pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Foram destacadas as seguintes mudanças: os procedimentos de avaliação e mensuração de componentes patrimoniais que deverão ser utilizados pela Contabilidade Pública, como o valor justo, o valor recuperável e o método da equivalência patrimonial, e o registro contábil dos fatos com base na essência sobre a forma. Reforçaram que a contabilidade pública ganhou novos enfoques voltados ao planejamento e à transparência na alocação e aplicação de recursos públicos.

O segundo agrupamento, formado por seis trabalhos, aborda a questão dos custos governamentais com instrumento de avaliação do desempenho da administração pública orientada para resultados.

Silva e Drumond (2004) comentaram que a abordagem acerca da mensuração de custos no setor público vem ganhando cada vez mais importância, sobretudo pelo constante aumento da demanda por serviços públicos sem um crescimento proporcional da receita que impõe ao Estado medidas de ampliação das fontes de recursos e redução nos gastos de modo a não ser afetado o comprometimento das metas fiscais. Desse modo, os autores consideram necessária a implantação de sistemas de apuração de custos e a adoção de indicadores de desempenho da atividade estatal, para que a administração pública poder verificar desperdícios e avaliar as relações entre custo e benefício das diversas alternativas de políticas que estão à disposição, permitindo que os bens públicos possam ser produzidos com menor custo e maior eficiência e eficácia.

Weimer e Ribeiro (2004) apresentaram a necessidade da implementação de indicadores de desempenho, como forma de medir a eficácia e eficiência da sua gestão. Além disso, abordaram a necessidade de um sistema de informações para a melhoria da gestão pública. Por fim, trataram da aplicabilidade do sistema de custeio ABC na administração pública como forma de mensurar a qualidade dos serviços por ela prestados.

Bastos e Almeida (2006) sugeriram a adoção do Sistema de Custeio-Padrão e do Custo-Meta em um hospital público. Segundo os autores, a administração pública deve ser eficiente, eficaz e efetiva em todas suas ações em prol da sociedade, sendo necessária a utilização de modelos de gestão gerenciais de sucesso na área empresarial, ajustados às peculiaridades da área pública, como forma de obter bons resultados, ou seja, criar o valor público.

Souza, Mauss, Diehl, Bleil (2008) delinearum um sistema de avaliação do resultado e desempenho de unidades de saúde pública, por meio de um estudo de caso aplicado ao Município de Coqueiros do Sul, no Rio Grande do Sul, mensurando os efeitos dos custos e o impacto da ociosidade dos recursos na composição do custo total dos serviços prestados, utilizando-se os métodos de custeio direto e o custeio baseado em atividades – ABC. Eles concluíram que os custos indiretos representam a maior parcela dos custos totais da entidade investigada, justificando-se a aplicação do ABC. Ademais, apesar do bom desempenho geral das unidades, foram identificados alguns serviços e atividades da área de saúde que ainda carecem de decisões que promovam melhorias.

Com abordagem semelhante, Juvenal (2008a) analisou a importância do custeio ABC no desempenho dos gastos governamentais, além de Juvenal (2008b) ter avaliado o desempenho de projetos efetuados, pelo Poder Executivo, utilizando a mesma metodologia de custeio.

Quanto ao terceiro agrupamento, composto por quatro trabalhos, refere-se a implantação de sistemas e métodos de custeio em órgãos públicos.

Raupp (2009) analisou a gestão de custos na Câmara Municipal de Paulo Lopes, Santa Catarina, por meio do custeio por absorção. O processo de apropriação dos custos seguiu a metodologia do custeio por absorção, utilizando o conceito da departamentalização. O autor concluiu que a partir da análise do processo de alocação dos custos na Câmara Municipal, o gestor poderá inferir sobre as matérias cuja votação e discussão mais consomem recursos do orçamento, além de promover o controle de gastos e identificar possíveis desperdícios. Depois, Raupp (2010) apresentou proposta de implementação do custeio baseado em atividades no legislativo municipal.

Fernandes (2011) investigou o surgimento do Sistema de Custos do Governo Federal e as respectivas estratégias de institucionalização e disseminação do sistema.

Ainda, nesse agrupamento, Almeida, Borba e Flores (2009) avaliaram a percepção dos gestores de vinte grandes secretarias municipais da saúde do estado de Santa Catarina acerca da utilização das informações de custos no processo de tomada de decisão. Os resultados mostraram que apenas duas secretarias municipais da saúde possuem esse processo um pouco mais avançado; nas demais, o que se verifica é que existem algumas tentativas de se obter informações mais detalhadas sobre custos, não obstante os gestores terem considerado que as informações de custos são bastante importantes na gestão das secretarias.

Em relação ao quarto agrupamento, de três trabalhos, o foco recai sobre a utilização de sistemas de informação como instrumentos facilitadores e geradores de informações sobre custos.

Vasconcelos e Silva (2004) avaliaram a possibilidade de o Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI permitir a mensuração do custo, operação até então, não realizada pela maioria dos órgãos da administração pública.

Silva, Silva e Adriano (2007) analisaram os sistemas informatizados utilizados pelo governo no gerenciamento das informações contábeis, orçamentárias e financeiras, no auxílio ao planejamento, execução e controle da execução das receitas e despesas públicas, bem como demonstradas as interações entre os diversos sistemas e as possibilidades de acesso direto pelo cidadão às informações dos bancos de dados do governo federal por meio da internet. Concluíram que os complexos sistemas que gerenciam essas informações eram, à época, de acesso restrito aos órgãos governamentais, mas as informações estavam disponíveis, em grande parte, após migração dos sistemas originais, para utilização da sociedade, por meio do emprego dos recursos informatizados da rede mundial de computadores.

Machado e Holanda (2010) apresentou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, descrevendo o modelo e suas principais características, desde o conceito até a finalidade e os grupos de usuários, explorando a correspondência entre os conceitos de contabilidade governamental e de custos. Eles concluíram que o sistema pode melhorar a qualidade do gasto no setor público.

O quinto agrupamento, formado por dois trabalhos, discutem a importância e qualidade do gasto público.

Machado, Tsurushima, Brizzi e Martins (2006) discutiram a importância da aplicação de um modelo de gerenciamento de custos na Administração Pública, visando melhor analisar, controlar, organizar, planejar e financiar os gastos do Estado, de forma a contribuir para o sucesso de uma gestão.

Rezende, Cunha, e Bevilacqua (2010) investigaram lições da experiência internacional acerca das informações de custos e qualidade do gasto público. Para os autores, o conhecimento dos custos do governo é de suma importância para a adoção de mudanças nos procedimentos que regem as decisões sobre o uso dos recursos públicos, bem como sobre os métodos aplicados à gestão das políticas e dos programas governamentais, de modo a aumentar o valor dos recursos aplicados pelo governo e ampliar o benefício social da tributação.

No tocante ao sexto agrupamento, composto de três trabalhos, descortinam-se três estudos com abordagem bibliométrica.

Scarpin, Söthe e Kreuzberz (2012) avaliaram os artigos publicados nos anais dos congressos CBC, ANPCONT, ENANPAD, ENAPG, USP, ENEPG e ENEO no período de 2001 a 2010 quanto à inserção da contabilidade de custos do setor público e sua aderência às diretrizes do IFAC. Os resultados do estudo revelaram que os artigos avaliados são aderentes às funções gerenciais do Estudo nº 12 do IFAC.

Carneiro, Silva Neto, Locks e Santos (2012) revisaram de forma descritiva a produção científica sobre custos no setor público, no período de 2000 a 2010, nos anais eletrônicos dos eventos brasileiros da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, da Associação Brasileira de Custos e do Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Após terem utilizado a técnica de entrevistas e a análise documental, concluíram que o método de custeio mais discutido e sugerido para o setor público foi o ABC.

Bitti, Aquino e Cardoso (2011) realizaram uma análise temática dos estudos sobre a aplicação de sistemas de custos no setor público brasileiro. Os resultados da análise indicaram que os estudos publicados no Brasil, ao contrário da tendência estrangeira, utilizam estudos de caso descritivos ou propõem modelos prescritivos de gestão e mensuração de custos; adicionalmente, desconsideram os achados de estudos empíricos anteriores. Nesse contexto, os autores concluíram que se torna difícil consolidar e comparar resultados, assim como construir teorias no contexto brasileiro. Por derradeiro, esperam que essa constatação permita a reflexão e o amadurecimento da pesquisa nacional sobre a temática da aplicação de sistemas de custos no setor público brasileiro.

No último agrupamento, o sétimo, Leal (2003) chamou atenção para o fato de os gestores públicos ainda não cultuarem a importância do controle de custos da atividade governamental.

3. METODOLOGIA

O estudo pode ser caracterizado como pesquisa empírico-analítica, com abordagem de pesquisa descritiva. Gil (1999) e Vergara (2003), explicaram que as pesquisas descritivas têm como objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa. Para Collis e Hussey (2005, p. 65) este tipo de pesquisa se baseia em métodos estatísticos. Aqui, basicamente, se contará a frequência da produção científica sobre o tema “custos em organizações públicas”.

Os dados foram coletados por meio da análise do conteúdo de todos os artigos recuperados a partir da busca pelo descritor “custos em organizações públicas” no Google Acadêmico, em que a palavra devia constar no título dos artigos. Foram recuperados 23 artigos.

O instrumento utilizado para coleta e análise dos artigos foi um roteiro estruturado em banco de dados em planilha MS Excel®, tendo como base os autores, gênero, ano da publicação, nome do periódico ou anais do evento científico, parceria de autoria e co-autoria, referências bibliográficas, entre outras.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Dos resultados obtidos a partir da busca a partir da busca pelo descritor “custos em organizações públicas” no Google Acadêmico, foram recuperados 23 artigos, escritos isoladamente ou em grupo por quarenta e oito pesquisadores, relacionados no Quadro 1. Denise Silva Ferreira Juvenal, Fabiano Maury Raupp, Romildo Araújo da Silva e Victor Branco de Holanda produziram dois trabalhos cada um, os demais produziram apenas um.

Quadro 1: Autores dos Trabalhos sobre Custos em Organizações Públicas

Adriano de Souza Pereira	Eugênio José Silva Bitti	Luciana Formiga Rodolfo Vasconcelos
Alexandre de Freitas Carneiro	Fabiano Maury Raupp	Luis Marcelo Martins
Ana Paula Moreira Wiemer	Fernanda Kreuzberg	Marcos Antônio de Souza
André Graf de Almeida	Fernando Rezende	Maria Madalena Alves dos Santos
Andre Carlos Busanelli de Aquino	Frederico A. Carvalho	Nayana de Almeida Adriano
Ari Söthe	Geraldo Antônio Galazzi	Nelson Machado
Armando Cunha	Idenilson Lima da Silva	Paulino Tsurushima
Carlos Aberto Diehl	Janilson Antônio da Silva Suzart	Paulo Sérgio Siqueira Bastos
Caroline Cunha Machado	Jorge Eduardo Scarpin	Ricardo Lopes Cardoso
César Volnei Mauss	José Alexandre M. Pigatto	Roberto Bevilacqua
Claudecir Bleil	José Alonso Borba	Romeu Bizo Drumond
Clydemberg Barbosa dos Santos	José Moreira da Silva Neto	Romildo Araújo da Silva
Cristiane R. Moreira	José Paulo Leal	Rosilene Locks
Daniel Cerqueira Ribeiro	Júlio César de Campos Fernandes	Talita Brizzi
Denise Silva Ferreira Juvenal	Karla Katiuscia Nobrega Almeida	Victor Branco de Holanda
Edwin Pinto de La Sota Silva	Leandro Luís Darós	Wagner Augusto de Almeida

Em relação ao gênero, verificou-se prevalência de autores do sexo masculino na produção científica, com uma média geral de participação de 77,08% (n= 37), por conseguinte a produção de autoras foi de 22,92% (n=11).

Quanto às instituições de ensino superior - IES a que os pesquisadores estão vinculados, a concentração se deu em instituições de ensino público e de âmbito federal. A Tabela 1 mostra o quantitativo de autores por IES.

Tabela 1: Quantitativo de Autores por IES

IES	n=	%
Universidade de Brasília	8	16,67
Universidade de São Paulo	6	12,50
Universidade Federal de Santa Catarina	5	10,42
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	4	8,33
Fundação Getúlio Vargas	3	6,25
Universidade Estadual de Filosofia, Ciência e Letras de Córnelio Procopio - PR	3	6,25
Universidade Federal de Rondônia	3	6,25
Universidade Vale do Vale do Rio dos Sinos	3	6,25
Universidade Federal da Paraíba	2	4,17
Universidade Regional de Blumenau	2	4,17
Universidade Federal do Rio de Janeiro	1	2,08
Universidade do Vale do Itajaí	1	2,08
Universidade Federal de Santa Catarina	1	2,08
Universidade de Caxias do Sul	1	2,08
Universidade Federal da Fronteira Sul	1	2,08
Universidade Federal de Santa Maria	1	2,08
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	1	2,08
Universidade Luterana do Brasil	1	2,08
Universidade Norte do Paraná	1	2,08
Total	48	100,00

De maneira geral, os dados da Tabela 1 revelam indícios da existência de concentração de autoria vinculada a poucas instituições. As que apresentaram as mais altas frequências foram UnB, USP, UFSC e UERJ.

Ainda em relação ao perfil dos autores, verificou-se que, a maioria da produção veiculada acerca da temática custos em organizações públicas referiu-se a trabalhos de um e dois autores, conforme Tabela 2.

Tabela 2: Quantitativo de Autores por Trabalho

N. Autores	n=	%
1	7	30,43
2	7	30,43
3	4	17,39
4	5	21,74
Total	23	100,00

Quanto aos canais de divulgação dos artigos, em relação a anais de eventos científicos, o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade foi o que mais publicou trabalhos sobre o tema. No tocante aos periódicos, destaca-se que 43,48% (n= 10) dos artigos foram publicados em revistas com pontuação na Qualis da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES, órgão do Ministério da educação que regula e fiscaliza a pós graduação, em nível de mestrado e doutorado.

O Qualis é o conjunto de procedimentos utilizados pela Capes para estratificação da qualidade da produção intelectual dos programas de pós-graduação, que se constitui sob a forma de uma lista com a classificação dos periódicos utilizados pelos programas de pós-graduação para a divulgação da sua produção, dividindo-a em oito estratos, em ordem decrescente de valor, a saber: A1, A2, B1, B2, B3, B4, B5 e C. Os classificados como “C” não são pontuados.

A Revista de Administração Pública da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas – EBAPE da Fundação Getúlio Vargas é pontuada como A2. Os demais periódicos em que os trabalhos foram publicados, constantes na Tabela 3, com pontuação na Qualis são: Revista Pensar Contábil, mantida pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro, Revista Universo Contábil, do programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – FURB e Revista Contemporânea de Contabilidade, que é uma publicação vinculada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Tabela 3: Quantitativo de Autores por Trabalho

Anais	Qualis CAPES	n=	%
Congresso USP		5	21,74
IV Congresso Consad de Gestão Pública		1	4,35
IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul		1	4,35
Periódicos			
Revista de Administração Pública - FGV EBAPE	A2	4	17,39
Revista Pensar Contábil	B3	3	13,04
Revista Iberoamericano de Contabilidad de Gestión	-	2	8,70
Revista Universo Contábil	B1	2	8,70
Revista Contemporânea de Contabilidade	B3	1	4,35
Revista Reunir	-	1	4,35
Revista Terra e Cultura	-	1	4,35
Revista UNEB	-	1	4,35
Revista UTFPR	-	1	4,35
Total (Anais + Periódicos)		23	100,00

Por derradeiro, levantou-se o total de referências bibliográficas que foram utilizadas para constituírem o arcabouço teórico das. Ocorreram 521 citações de livros, de anais de eventos científicos, de legislação, entre outras (Tabela 4).

Tabela 4: Obras mais citadas nos trabalhos recuperados

Documentos	n=	%
Livros Nacionais	158	30,30
Legislação e Norma	105	20,20
Periódico Nacional	69	13,20
Periódico Estrangeiro	61	11,70
Coletâneas: órgãos e prêmios	40	7,70
Anais de Eventos Nacionais	32	6,10
Tese, Dissertação e Monografia	27	5,20
Livro Internacionais	9	1,70
Livro Metodologia Nacional	8	1,50
Outros: Jornais, ...	4	0,80
Anais de Eventos Internacionais	4	0,80
Legislação e Norma Internacional	3	0,60
Livro Metodologia Internacional	1	0,20
Total	521	100,00

A Tabela 4 mostra que os referenciais teóricos sobre o tema custos em organizações públicas são escritos tomando-se por base, na maioria dos casos, livros nacionais e legislação e normas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De modo a melhor recortar o objeto do presente estudo, e por conseguinte, responder a questão da pesquisa, almejava-se a) Apresentar o perfil dos pesquisadores quanto a quantitativo de autores, ao gênero, à quantidade de autores por publicação, a instituições a que tais pesquisadores estão credenciados; b) Levantar em que período e canais de divulgação os trabalhos foram publicados; e c) Categorizar, por tipo de documento, as obras mais citadas nos trabalhos recuperados.

As respostas à questão de pesquisa e aos objetivos foram feitas na seção 4 deste trabalho que, resumidamente, mostraram que as principais características, na abordagem bibliométrica, da produção científica sobre “custos na administração pública”, recuperados a partir do Google Acadêmico são: a) elaboradas pelo gênero masculino (77,08%); b) as IES de vinculação dos pesquisadores são Universidade de Brasília e Universidade de São Paulo; c) a maioria da produção acadêmica se referiu a trabalhos de um autor e dois autores (30,43%, cada); d) maioria dos trabalhos publicados em periódicos; e) a maioria das citações feitas a partir de livros nacionais e legislação e norma.

Considerando as limitações da pesquisa, que minerou dados apenas no Google Acadêmico, não explorando os sítios de eventos científicos sobre contabilidade e custos, os achados da pesquisa não podem ser generalizadas e podem não evidenciar o efetivo estado da arte de pesquisas sobre custos em organizações públicas, contudo podem contribuir para o entendimento da produção científica com tal recorte de pesquisa.

Assim, como sugestões para futuras pesquisas, recomenda-se que sejam feitos estudos que englobem os anais de congresso na área de Contabilidade. Recomenda-se, ainda; avaliar as referências bibliográficas dos trabalhos; avaliar a produtividade dos autores utilizando

outras variáveis e indicadores bibliométrico; e desenhar redes cognitivas do tipo: Quem trabalha com quem? e Quem citou quem?.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, André Graf de; BORBA, José Alonso; FLORES, Luiz Carlos da Silva. **A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina**. Rio de Janeiro, 2009. Revista de Administração Pública - FGV - EBAPE, v. 43, n. 3. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n3/04.pdf>. Acesso maio.2013.

BASTOS, Paulo Sérgio Siqueira; ALMEIDA, Wagner Augusto de. **A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos: subsidiando a criação de valor público**. Rio de Janeiro, 2006. Revista Pensar Contábil, v. 8, n. 31. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/37/37>.

BITTI, Eugenio José Silva; AQUINO, André Carlos Busanelli de; CARDOSO, Ricardo Lopes. **Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos**. Blumenau, 2011. Revista Universo Contábil, v. 7, n. 3. Disponível em: <http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1904/1733>.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei 6.385, de 07 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Seção 1, Edição Extra, p. 2.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal**. Brasília, DF, set. 2008. Disponível em: <<https://www.portalsof.planejamento.gov.br/FundamentosdeCustosV31-PublicacaoDOU.pdf>> Acesso em: jun. 2013.

BRASIL. Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. **Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em jun/2013.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Interministerial n. 1, de 20 de junho de 2011. **Aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, e dá outras providências**. Brasília, DF. 2011. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em 30 nov. 2011.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/aprenda-com-o-tesouro/sistema-de-informacoes-de-custos>. Acesso em: jun/2013.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do sistema de custos do Governo Federal. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf. Acesso em jun/2013.

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR (CAPES). Disponível em: capes.gov.br. Acesso em maio/2013.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; SILVA NETO, José Moreira da; LOCKS, Rosilene; SANTOS, Maria Madalena Alves dos. **Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Florianópolis, 2012. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 9, n. 18. Disponível em: <http://journal.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2012v9n18p3/23447>

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública**. São Paulo, 2009. IX Congresso USP. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Perspectives on Cost Accounting for Government**. New York: IFAC, Set. 2000. (IFAC Public Sector Committee – Study 12). Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-12-perspectives-on.pdf>.

FERNANDES, Júlio César de Campos. **O uso da informação de custos na busca pela excelência da gestão pública**. Brasília, 2011. IV Congresso Consad de Gestão Pública. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_065_JCCF.pdf.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JUVENAL, Denise Silva Ferreira. **A Importância da análise de custos ABC (Activity-based costing) no desempenho dos gastos Governamentais no Poder Executivo**. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, nº 11, 2008(a), p. 121-139. Disponível em: http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_11/Denise_Silva_Ferreira.pdf.

JUVENAL, Denise Silva Ferreira. **Verificação da avaliação de desempenho de projetos efetuados pelo Poder Executivo, utilizando método custeio ABC (Activity-based costing)**. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, nº 12, 2008(b), p. 87-104. Disponível

em:

http://www.observatorioiberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_12/Denise_Silva_Ferreira.pdf.

LEAL, José Paulo. **Custo na Administração Pública e Inclusão Social**. Rio Grande do Sul, 2003. IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://ccontabeis.com.br/conv/t11.pdf>.

MACHADO, Carolina Cunha; TSURUSHIMA, Paulino; BRIZZI, Talita; MARTINS, Luis Marcelo. **A importância da análise de custos na administração pública**. Revista Terra e Cultura, Londrina, n. 43, v. 22, 2006. Disponível em: http://web.unifil.br/docs/revista_eletronica/terra_cultura/n43/terra_04.pdf.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Rio de Janeiro, 2010. Revista de Administração Pública - FGV - EBAPE, Vol. 44 nº 4. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>.

PIGATTO, José Alexandre M.; HOLANDA, Victor Branco de; MOREIRA, Cristiane R.; CARVALHO, Frederico A. **A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental**. Rio de Janeiro, 2010. Revista de Administração Pública - FGV - EBAPE, Vol. 44 nº 4. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a04.pdf>.

RAUPP, Fabiano Maury. **Gestão de Custos no Legislativo Municipal por meio do custeio por absorção: um Estudo de Caso**. Rio de Janeiro, 2009. Revista Pensar Contábil, Vol. 11 nº 43. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/81>.

RAUPP, Fabiano Maury. **Proposta de Implementação do Custeio Baseado em Atividades no Legislativo Municipal**. Rio de Janeiro, 2010. Revista Pensar Contábil, Vol. 12 nº 49. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/824/813>.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. **Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. Rio de Janeiro, 2010. Revista de Administração Pública - FGV - EBAPE, v. 44, n. 4. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6955/5522>.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. **Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade, Campina Grande v. 1, n. 1. 2012. Disponível em: <http://150.165.111.246/revistaadmin/index.php/uacc/article/view/40/pdf>.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SÖTHE, Ari; KREUZBERZ, Fernanda. **Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo nº 12 do IFAC**. 2012. Revista CAP Accounting and Management: Paraná, n. 6, v. 6 – 2012 – Publicação Anual. Disponível em: <http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/CAP/article/viewFile/1535/1021>.

SILVA, Idenilson Lima da; DRUMOND, Romeu Bizo. **A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública**. São Paulo, 2004. V Congresso USP.

Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/128.pdf>.

SILVA, Lino Martins. **Contribuição ao Estudo para Implantação de Sistema de Custos na Administração Pública**. Tese de Livre Docência defendida na Universidade Gama Filho, 1997.

SILVA, Romildo Araújo da; SILVA, Edwin Pinto de la Sota; ADRIANO, Nayana de Almeida. **A contabilidade governamental e os sistemas de informações gerenciais do governo federal brasileiro como instrumentos de controle social: a disponibilização das informações orçamentárias e financeiras pela internet**. 2007. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 3, n. 2. Disponível em:

<http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/219/193>.

SOUZA, Marcos Antonio de; MAUSS, César Volnei; DIEHL, Carlos Alberto; BLEIL, Claudedir. **A Gestão Pública por Resultados e a Avaliação de Desempenho**. São Paulo, 2008. VIII Congresso USP. Disponível em:

<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/107.pdf>.

SUZART, Janilson Antonio da Silva. **Sistema Federal Brasileiro de Custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC**. Salvador, 2012. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, UNEB, v. 2, n. 3. Disponível em:

<http://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/67/170>.

VASCONCELOS, Luciana Formiga Rodolfo; SILVA, Romildo Araújo da. O SIAFI como base de dados para apuração de custos na administração pública: **Um Estudo Exploratório no Ministério Público do Distrito Federal e Territórios - MPDFT**. São Paulo, 2004. V Congresso USP. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/342.pdf>.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no Serviço Público**. São Paulo, 2004. V Congresso USP. Disponível em:

<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/187.pdf>.