

O uso de sistemas de custos no contexto da administração pública: estudo sobre potencialidades e oportunidades apontadas pela literatura científica nacional e internacional**The use of cost systems in the context of public administration: a study of potentialities and opportunities indicated by national and international scientific literature**

Recebimento dos originais: 06/05/2018

Aceitação para publicação: 18/06/2018

Ellen White Baiense

Mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Instituição: Universidade Federal de Santa Catarina

Endereço: Rua Presidente Coutinho, 232, Centro, Florianópolis, SC, Brasil

E-mail: ellen@tjsc.jus.br

Fabricia Silva da Rosa

Doutora em Contabilidade pela Universitat de València, Espanha

Instituição: Universidade Federal de Santa Catarina

Endereço: Campus Universitário, Centro Sócioeconômico, Florianópolis, SC, Brasil

E-mail: fabricia.rosa@ufsc.br

RESUMO

O setor público vem passando por mudanças na gestão, motivadas, sobretudo, pela escassez de recursos e necessidade de otimização dos serviços. A contabilidade de custos pode auxiliar, oferecendo informações estruturadas e confiáveis. Com esse foco, o objetivo deste estudo é verificar o uso de sistemas de custos nesse setor, a partir de evidências extraídas de publicações empírico-científicas. O referencial principal é composto de artigos selecionados nas bases do portal de periódicos da CAPES. Os resultados demonstram que o uso desses sistemas contribui para o aprimoramento da gestão, gerando melhorias nos serviços prestados. No Brasil, o governo federal desenvolveu o SICSP, utilizando o método direto. Nos municípios brasileiros analisados pelos estudos empíricos identificados nesta pesquisa, verifica-se que o uso desses sistemas ainda é precário, com baixo nível de utilização. Mas, em outros países, ficou demonstrado que a presença do gerenciamento dos custos é maior e o método mais empregado é o ABC. Verificou-se, também, a literatura tem apontado potencialidades de pesquisa, como investigações sobre a integração entre sistemas de custos e (I) modelagem de processos, (II) avaliação de desempenho, (III) qualidade de serviços e produtos. Como oportunidades de pesquisa, destacam-se: averiguações sobre dificuldades e barreiras à implementação de sistemas de custos.

Palavras-chave: Setor Público; Administração Pública; Sistemas de Custos; Potencialidades de Pesquisa; Oportunidades de Pesquisa.

ABSTRACT

The public sector is undergoing changes, motivated mainly by the scarcity of resources and the need to optimize services. Thus, cost accounting can assist with structured and useful information. The objective of this study is to verify the use of cost systems, based on evidence drawn from empirical-scientific publications. The main reference is composed of articles selected in the capes portal. The results show that the use of these systems contributes to the improvement of management, leading to improvements in the services provided. In Brazil, the federal government developed sic, using the direct method. In the Brazilian municipalities analyzed by the empirical studies identified in this research, it is verified that the use of these systems is still precarious, with low level of utilization. However, in other countries, it has been demonstrated that the presence of cost management is greater and the most commonly used method is ABC. It was also verified that the literature has pointed to research potentialities, such as, investigations on the integration between cost systems and (i) process modeling, (ii) performance evaluation, (iii) quality of services and products. As research opportunities, the following stand out: inquiries about difficulties and barriers to the implementation of cost systems.

Keyword: Public Sector; Public Administration; Cost Systems; Research Potentialities; Research Opportunities.

1 INTRODUÇÃO

Os sistemas de custos devem ser desenvolvidos com o objetivo de oferecer informações consistentes capazes de fundamentar o processo decisório (GARCIA-UNANUE; FELIPE; GALLARDO, 2015). Essas informações produzidas são importantes para determinar a viabilidade e a coerência das atividades (MCHELRY; MCKENDRICK; ROLFE, 2007) e devem beneficiar toda a organização (HANSEN; MOWEN, 2001).

No contexto da administração pública, os sistemas devem ser desenvolvidos de modo a possibilitar a adequada apuração, apropriação e gestão dos custos, atendendo as necessidades dos usuários e contribuindo para a transparência na aplicação dos recursos públicos (MARTINEZ; ALVES, 2011).

Considera-se que o uso de sistemas de custos é uma necessidade motivada pela economia e por determinações legais e que, em seu desenvolvimento, podem ser utilizadas metodologias tradicionais, estratégicas ou combinadas, levanta-se o seguinte problema de pesquisa: Como a literatura científica identifica o uso dos sistemas de custos na gestão das organizações públicas? Neste contexto, o objetivo é verificar o uso de sistemas de custos no setor público, a partir da literatura científica nacional e internacional.

Este estudo colabora no sentido de identificar nas pesquisas mais recentes, questões relacionadas ao gerenciamento de sistemas de custos na administração pública. Desse modo,

identificam-se potencialidades e oportunidades de pesquisa, envolvendo a implantação de sistemas de custos e o uso das informações no processo decisório.

2 METODOLOGIA

Realizou-se uma revisão da literatura que trata da aplicabilidade de sistemas de custos na administração pública, caracterizando-se a pesquisa, quanto à fonte de informações, como bibliográfica. Esta, consiste em um estudo sistemático, realizado a partir de materiais publicados. Para a coleta dos dados, foram utilizadas as bases: *Scopus*, *Web of Science*, *Ebsco*, *ProQuest* e *Science Direct*. Ao final foram selecionados 16 artigos relevantes e alinhados com o tema, publicados entre 2000 e 2016. A coleta foi realizada no período 27 de março a 10 de abril de 2017. Utilizaram-se, também, outros materiais bibliográficos, que serviram de base para a composição das demais seções deste estudo, listados nas referências.

A pesquisa se caracteriza como descritiva, haja vista que o objetivo é “descobrir, com a previsão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-los” (CERVO; BERVIAN, 1996, p. 49).

Referente ao problema, empregou-se a abordagem predominantemente qualitativa, que, de acordo com Martins e Theophilo (2007, p. 61), “é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos.” Conforme Marconi e Lakatos (2012), devendo ser adotada quando se pretende verificar ou negar a existência de qualidades, características ou tipos de determinado fenômeno.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os artigos analisados têm como escopo a implementação da gestão de custos em instituições públicas de serviços, principalmente da administração direta. Nesta seção, inicia-se com uma abordagem embasada em publicações nacionais, cujas pesquisas foram realizadas em setores federais, estaduais e municipais, tendo por finalidade principal, identificar o uso de sistemas de custos. Na sequência, tomaram-se como fundamento, artigos que abordam experiências realizadas em outros países acerca do assunto.

3.1 O USO DE SISTEMAS DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

A gestão de custos, por meio de sistemas, que devem ser implantados na administração pública brasileira, em todas as esferas, conforme está disposto na legislação vigente, vem sendo

objeto de estudos acadêmicos, os quais têm buscado identificar a compreensão e presença efetiva na gestão.

No quadro 1, estão listados os artigos que apresentam as pesquisas realizadas no contexto brasileiro e analisados neste estudo.

Autoria (Ano)	Metodologia	População
Machado e Holanda (2010)	Estudo bibliográfico e documental	Administração pública federal
Borges, Mario e Carneiro (2013)	Estudo bibliográfico	Administração pública federal à luz da teoria institucional
Franco et al. (2013)	Levantamento por meio de questionários	Administrações municipais do Estado do Paraná
Heusi, Raupp e Moraes (2014)	Levantamento por meio de questionários	Universidades públicas federais e estaduais
Martins e Rosa (2014)	Estudo de caso	Corpo de Bombeiros do Estado do Maranhão
Rosa, Silva e Soares (2015)	Levantamento por meio de questionários	Administrações municipais do Estado de Santa Catarina
Lovato et al. (2016)	Levantamento por meio de questionários	Administrações municipais do Estado do Paraná

Quadro 1 – Artigos nacionais sobre sistemas de custos no setor público.

Machado e Holanda (2010) realizaram um estudo sobre o Sistema de Informação de Custos (SIC) da administração pública federal, destacando suas principais características, conceito, finalidade e grupos de usuários, explorando a correspondência entre contabilidade governamental e de custos. Esse sistema, conforme os autores, foi concebido em duas dimensões, uma sistêmica, que pode ser generalizada, e outra, específica, considerando as características de cada órgão.

Acerca da implementação do SIC, Borges, Mario e Carneiro (2013) realizaram uma análise sob a ótica institucional. Os autores compararam a experiência brasileira à reforma realizada pelo governo australiano, considerando-o referência em termos de inovações gerenciais. Os autores afirmam que, apesar da experiência brasileira ser positiva no tocante às iniciativas de harmonização às normas internacionais e de implantação de um sistema de custos, a prática contábil ainda está embasada em aspectos orçamentários e de controle fiscal. Na visão dos autores, o SIC deveria ser parte de uma ampla reforma do sistema contábil.

Nesse sentido, Borges, Mario e Carneiro (2013) chamam a atenção para a necessidade de mudanças no contexto da administração pública brasileira e de amplas reformas transversais, considerando os aspectos ambientais, humanos e legais.

No que tange à administração pública municipal brasileira, destacam-se os estudos realizados por Franco et al. (2013); Lovato et al. (2016); Rosa, Silva e Soares (2015). Esses estudos demonstram que, embora, os contadores e gestores públicos dos municípios reconheçam a importância dos custos para o processo decisório e melhoria dos serviços, a maioria dos entes ainda não implantou sistemas de custos.

O estudo realizado por Franco et al. (2013) buscou identificar a importância, viabilidade e utilização de tais sistemas pelas administrações públicas municipais do Estado do Paraná, bem como o nível de entendimento dos controladores, contadores e ou servidores dos setores contábeis. Nesse contexto, os autores identificaram que a concepção dos gestores ainda é incipiente. Ponderaram, também, que os entrevistados consideram importante o esforço da administração no sentido de implantar sistemas de custos, mas, que a divulgação sobre controle de custos e o uso desses sistemas é significativamente reduzida.

Assim como Franco et al. (2013), Lovato et al. (2016) também realizaram um estudo envolvendo custos nas administrações públicas municipais do Estado do Paraná. Os resultados revelam que 10% dos municípios pesquisados concluíram a implantação do sistema, o que pode ser percebido como negligência por parte dos órgãos fiscalizadores, tendo em vista, que essa implantação decorre de exigência legal. Por outro lado, o estudo demonstra que os profissionais contábeis têm consciência da importância desse instrumento como fornecedor de informações para fins gerenciais, mas 41% entendem que a implantação deverá ocorrer apenas para atender a legislação vigente. Outros 44% afirmam que, além de cumprir um requisito legal, o sistema de custos também possui finalidade gerencial.

A pesquisa realizada por Rosa, Silva e Soares (2015) ocorreu nos municípios do Estado de Santa Catarina, com o objetivo de verificar a percepção dos contadores públicos acerca da implantação de sistemas de custos. O estudo revelou que 61% dos contadores pesquisados possuem conhecimento básico sobre essa questão e 19%, nenhum conhecimento, o que, segundo os autores, justifica o fato de que somente 1% dos municípios implantou o sistema de custos, 14% estão em fase de implantação e 85% não iniciaram a implantação.

Heusi, Raupp e Moraes (2014) realizaram um estudo em universidades públicas federais e estaduais e constataram que, dentre as respondentes, nenhuma utiliza sistemas de custos. Por isso, os autores não obtiveram respostas quanto à importância das informações de custos para o processo decisório e também quanto ao método de custeio.

Martins e Rosa (2014) realizaram um estudo de caso no Corpo de Bombeiros do Maranhão. Na fase de elaboração do orçamento, os autores recomendam o uso do custeio padrão, tendo em vista o estabelecimento de metas e a aplicação de recursos financeiros, possibilitando identificar o custo total e unitário dos bens e serviços. O estudo também faz uma crítica ao uso do método direto, pela falta de informações detalhadas e úteis à gestão, servindo mais para legitimar a instituição. Além disso, considerando o processo orçamentário da unidade analisada, os autores reconhecem as vantagens oferecidas pelo ABC, mas recomendam o custeio por absorção, por sua adequabilidade às características da instituição.

Diante do exposto, observa-se que, os estudos realizados no contexto da administração pública brasileira demonstram que o uso de sistemas de custos ainda se mostra bastante incipiente ou inexistente. As pesquisas efetuadas nos municípios indicam a presença muito pequena desses sistemas (FRANCO et al., 2013; LOVATO et al., 2016; ROSA; SILVA; SOARES, 2015). Nas universidades públicas federais e estaduais, não se verificou o seu uso (HEUSI; RAUPP; MORAES, 2014). O mesmo ocorreu no corpo de Bombeiros do Estado do Maranhão (MARTINS; ROSA, 2014), onde os pesquisadores realizaram simulações, contribuindo para um possível desenvolvimento do sistema de custos. A administração pública federal avançou um pouco mais, conforme apontam Machado e Holanda (2010), pois desenvolveu e implantou o SIC. Porém, a esse respeito, Borges, Mario e Carneiro (2013) observam que, a iniciativa não foi pensada a longo prazo, não foram desenvolvidos novos sistemas de base e a implantação não fez parte de uma ampla reforma da gestão pública.

3.2 A GESTÃO DE CUSTOS EM SETORES PÚBLICOS DE OUTROS PAÍSES

Os artigos analisados, referentes a experiências vivenciadas em outros países, apresentam realidade diversa do que se observa nas pesquisas brasileiras, conforme demonstram os artigos analisados. O quadro 2 apresenta características desses estudos.

Autores	Metodologia	País	População	Estrutura dos sistemas
Bjornenak, (2000)	Estudo de casos múltiplos	Noruega	Escolas públicas	ABC combinado com drivers de custos
Lapsley e Wright (2004)	Levantamento	Escócia	Contadores públicos	ABC e a teoria da difusão
Becker, Bergener e Räckers (2009)	Pesquisa bibliográfica	Alemanha	Publicações nacionais e internacionais	ABC e <i>Method Picture</i>
Vazakidis, Karagiannis e Tsiailta (2010)	Pesquisa intervencionista	Grécia	Prefeitura de Grevena	Gestão de custos baseada em atividades
Oseifuah (2013)	Estudo de caso múltiplo	África do Sul	Prefeitura de Buffalo	ABC e medição de desempenho
Oseifuah (2014)	Pesquisa bibliográfica	África do Sul	Publicações nacionais e internacionais	CTA e ABC
Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015)	Pesquisa intervencionista	Espanha	8 organizações esportivas	Sistema de custos a partir das atividades
Mohr (2015)	Estudo de caso múltiplo	Estados Unidos	30 grandes cidades americanas	Sistema de custos e medição de desempenho
Mättö e Sippola (2016)	Pesquisa intervencionista	Finlândia	2 organizações municipais de serviços	Gestão de custos de qualidade por sistemas

Quadro 2 – Principais características dos artigos internacionais.

O primeiro esboço analisado foi o de Bjornenak (2000). O autor realizou um estudo em escolas públicas da Noruega. Foi utilizado o conceito de atividade para embasar a discussão sobre as causas dos custos, porém, foram apresentadas objeções quanto ao uso em sua totalidade da

metodologia do ABC. O estudo enfatiza a importância de se conhecer os fatores institucionais que influenciam os custos.

Considerando a necessidade de disseminação e adoção de práticas de contabilidade gerencial pelo setor público, Lapsley e Wright (2004) realizaram um estudo, por meio de levantamento, junto a contadores públicos da Escócia, identificando que o método ABC é utilizado pelos órgãos que precisam de um cálculo mais preciso dos custos dos serviços.

Becker, Bergener e Räckers (2009) propuseram o ABC combinado com a modelagem de processos denominada *picture*, como instrumento útil para auxiliar na estruturação das atividades e na obtenção de informações relevantes ao processo decisório. De acordo com os autores, a introdução da Nova Gestão Pública (NPM) na Alemanha possibilitou à administração pública utilizar mecanismos de contabilidade voltados para a gestão de custos. A vantagem fundamental dessa abordagem está na possibilidade de estabelecer uma comparação orientada para a atividade e não apenas para os resultados dos serviços públicos.

Estudo realizado na Macedônia, por Vazakidis, Karagiannis e Tsialta (2010), teve como objetivo apresentar os princípios e os procedimentos básicos do ABC e examinar se a implementação desse método é possível em uma organização do Setor Público. Os resultados revelam que essa metodologia possibilitou o planejamento das etapas e a identificação dos procedimentos e variáveis de custos do método ABC, unindo fundamentos teóricos à prática.

O uso do ABC para o setor público sul africano, é defendido por Oseifuah em seus trabalhos publicados em 2013 e 2014, devido à sua eficácia em fornecer informações úteis e comparáveis. O autor afirma que os métodos tradicionais distorcem as informações de custos. Oseifuah (2013) realizou um estudo de caso na Prefeitura de Buffalo, na Província Oriental do Cabo da África do Sul e em 2014 constatou que o uso do ABC pelas administrações públicas municipais sul-africanas ainda é pequeno.

Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015) analisaram a implementação da contabilidade de custos em oito organizações esportivas públicas, a nível local, na Espanha. A metodologia empregada foi a pesquisa ação. Os resultados indicaram como fatores chave de sucesso, a correta definição das atividades e simplicidade e clareza dos procedimentos relacionados ao sistema de apuração de custos e ao fornecimento de informações.

Mohr (2015) analisou a relação entre a contabilidade de custos e a medição de desempenho em duas vertentes, e revelou que a contabilidade de custos torna as estimativas de custos de programas e serviços mais precisas e úteis para fins comparativos, pois registra todos os recursos organizacionais relevantes e necessários. O autor destaca a importância da contabilidade de custos e

da medição de desempenho por meio de sistemas integrados na gestão de organizações públicas, porém, não indica um método específico para isso.

Mättö e Sippola (2016) realizaram uma pesquisa em duas organizações públicas finlandesas, que trabalham numa relação cliente-fornecedor, onde um projeto de gestão de custos foi implementado utilizando a pesquisa-ação. Os autores recomendam a implementação de sistemas de custos voltados para a qualidade e melhoria de resultados, tendo em vista a necessidade de maior eficiência em organizações públicas, sem indicar um método específico quanto ao controle dos custos.

Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015), Mohr (2015), Mättö e Sippola (2016) indicam a adoção de sistemas de custos a partir da identificação das atividades, sem apontar o método ABC como modelo.

Portanto, diante dos estudos analisados, verifica-se que nenhum deles recomendou o uso de técnicas tradicionais para a apuração dos custos no setor público. Em todos os casos, as atividades constituem o elemento de base, mesmo quando o ABC não é claramente indicado. Também se observou que o principal motivo da implantação da gestão dos custos é o apoio ao processo decisório, mesmo quando a necessidade de legitimação existe.

3.3 DIFICULDADES E BARREIRAS À IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS

Os resultados dos estudos realizados indicam que a adoção de inovações contábeis na administração pública encontra obstáculos, dado que é amplamente afetada por influências políticas, além da difusão do conhecimento técnico ocorrer, geralmente, por meio de fontes tradicionais, como determinações legais, cursos e palestras (LAPSLEY; WRIGHT, 2004).

Resistências do sistema político, cultura patrimonialista, falta de visão integrada e de longo prazo (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013); falta de padronização, de sistemas integrados (MACHADO; HOLANDA, 2010) e de pessoal disponível e qualificado (FRANCO et al., 2013; LOVATO et al., 2015) foram identificados no Brasil. Para Lovato et al. (2015), a quantidade de pessoas envolvidas é mais significativa do que a de recursos.

Vazakidis, Karagiannis e Tsiailta (2010) evidenciam problemas relacionados ao desempenho de servidores específicos e de alterações na gestão, mas, devido a limitações políticas e legais, as mudanças necessárias não puderam ser implementadas. Oseifuah (2014) destaca aspectos relacionados à falta de apoio da cúpula, cooperação e comprometimento dos departamentos envolvidos; conhecimento técnico insuficiente, deficiência na definição das atividades e fatores de custos; priorização de outros projetos; alto custo das consultorias e falta de softwares apropriados.

As principais barreiras identificadas por Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015) estão relacionadas à má qualidade das informações de consumo e alocação de recursos. Os estudos de Mohr (2015) indicam preocupação quanto à suposição de que seja fácil a integração entre sistemas de controle de custos e de desempenho e afirmam que esse processo inclui dificuldades e que, por vezes, a relação é de concorrência, sendo recomendado, otimismo, mas também cautela. Mättö e Sippola (2016) apontam a superestimação das ferramentas e subestimação dos problemas relacionados à implementação, além de pressões internas e externas por resultados imediatos.

Apesar das dificuldades e barreiras apresentadas, Oseifuah (2014) destaca que, a longo prazo, os benefícios superam em muito os custos de implantação. As principais vantagens apontadas pelo autor são: percepção clara dos fatores geradores de custos, informações mais precisas para formação de preços, alinhamento das atividades aos objetivos estratégicos e otimização do processo decisório.

3.4 POTENCIALIDADES E OPORTUNIDADES DE PESQUISA

Os estudos analisados apresentam potencialidades e oportunidades de pesquisa acerca da contabilidade de custos no setor público, conforme demonstrado no quadro 3.

Potencialidades	Autores
Investigações sobre (i) utilização de sistemas de custos, (ii) percepções dos usuários internos quanto ao seu uso.	Franco et al., 2013; Heusi, Raupp e Moraes, 2014; Rosa, Silva e Soares, 2015; Lovato et al., 2016;
Averiguações de sistemas de custos sob o enfoque das teorias (i) institucional, (ii) da difusão.	(i) Borges, Mario e Carneiro, 2012; (ii) Lapsley e Wright, 2004.
Investigações sobre implantação de sistemas de custos quanto a (i) diretrizes e modelo conceitual (ii) condições de sucesso e barreiras, (iii) melhoria da eficiência, (iv) necessidade de legitimação diante de usuários e demandas legais, (v) contribuições dos métodos.	(i) Machado e Holanda, 2010; (ii) Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo, 2014; (iii/iv) Mättö e Sippola, 2016; (v) Martins e Rosa, 2014.
Investigações sobre a integração entre sistemas de custos e (i) modelagem de processos, (ii) medição de desempenho, (iii) desempenho organizacional, qualidade de serviços e produtos.	(i) Becker, Bergener e Räckers, 2009; (ii) Mohr, 2015; (iii) Mättö e Sippola, 2016.
Análises do ABC para implantação de sistemas de custos referente a (i) princípios e procedimentos, (ii) condições necessárias e impactos decorrentes, (iii) identificação de drivers de custos, (iv) promoção da eficiência, (v) melhoria de desempenho.	(i) Vazakidis, Karagiannis e Tsiailta, 2010; (ii) Oseifuah, 2013; (iii) Bjørnenak, 2000, (iv) Becker, Bergener e Räckers, 2009; Oseifuah, 2014; (v) Lapsley e Wright, 2004.

Quadro 3 – Potencialidades de pesquisa.

Observa-se que, as investigações sobre a implantação de sistemas de custos no âmbito municipal podem ser ampliadas, além de incluir outros entes, a fim de proporcionar um diagnóstico da realidade nacional. Igualmente, ficou evidenciado que análises dessa sistemática sob o enfoque

das teorias institucional e da difusão podem agregar contribuições importantes no sentido de melhorar a sua utilização.

Os estudos mais aprofundados sobre o efetivo uso de sistemas de custos por setores da administração pública apontam que, em outros países, a metodologia de custeio mais empregada é o ABC, enquanto, no Brasil, verifica-se a presença de recomendações e de uso de métodos tradicionais, sobretudo por tornarem a implantação mais fácil e rápida. Por isso, investigações sobre essas diferenças são recomendadas, a fim de identificar a metodologia mais adequada, considerando os benefícios que podem proporcionar em favor da coletividade.

Os estudos que envolvem a integração entre o gerenciamento dos custos e outros sistemas de controle, como medidas de desempenho, modelagem de processos, qualidade dos serviços e produtos, demonstram que essas combinações contribuem para a melhoria da gestão.

No entanto, ainda são poucos os estudos que apresentam tais abordagens, abrindo-se espaço para novas investigações, conforme se demonstra no quadro 4.

Oportunidades	Autores
(i) influência dos sistemas de custos sobre atos, fatos e patrimônio público; (ii) relação entre sistemas de custos e melhorias no processo decisório.	Lovato et al., 2016.
Averiguações sobre a não utilização de sistemas de custos, destacando (i) motivam a sua não utilização; (ii) podem alterar o contexto atual, resultando na sua implantação; e (iii) verificação dos reflexos negativos.	Heusi, Raupp e Moraes, 2014.
Investigações sobre (i) do uso de sistema de custos após um período de maturação, comparando a realidade com os pressupostos da teoria institucional; (ii) como os novos padrões contábeis podem influenciar mudanças culturais necessárias à melhoria da eficiência na gestão pública.	Borges, Mario e Carneiro, 2012.
Análise do (i) processo de institucionalização de sistemas de custos na administração pública e (ii) do nível em que auxiliam nos processos orçamentários e decisórios.	Rosa, Silva e Soares, 2015.
Identificar (i) mudanças no processo decisório decorrentes do gerenciamento dos custos, (ii) uso da contabilidade de custos para formação de preços e planejamento de produtos e serviços.	(i) Machado e Holanda, 2010; Mättö e Sippola, 2016; (ii) Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo, 2014.
Avaliação empírica de um sistema de custos que utiliza o ABC combinado com o método <i>Picture</i> .	Becker, Bergener e Räckers, 2009.
Análise empírica sobre características (i) institucionais, (ii) de liderança, (iii) treinamento e (iv) cultura organizacional, visando a utilização conjunta de informações de desempenho e custo.	Mohr, 2015
Investigações sobre (i) a causalidade dos custos na medição de desempenho, (ii) o processo de difusão de práticas contábeis de gestão sob o enfoque de novas perspectivas, como a legitimação, dentre outras.	(i) Bjørnenak, 2000; (ii) Lapsley e Wright, 2004.
Investigações envolvendo o uso do ABC na elaboração do (i) orçamento público e de (ii) sistemas de custos implantados no setor público.	(i) Oseifuah, 2013; (ii) Oseifuah, 2014.

Quadro 4 – Oportunidades de pesquisa.

Os estudos que apresentam a implantação de sistemas de custos no Brasil não demonstram seu efetivo uso no processo decisório. Assim, não é possível afirmar se o uso decorre simplesmente da necessidade de legitimação ou se de fato é gerador de benefícios, tanto aos usuários internos quanto externos, sendo importante averiguar questões que envolvem o uso, bem como o não uso.

As investigações realizadas em outros países apresentam aspectos mais fortes acerca do gerenciamento dos custos, mas, ainda não de forma consolidada. Por isso, novos estudos, como a análise das causas e drivers de custos, características inerentes ao setor público que interferem na implantação da gestão dos custos, formas de difusão dessa sistemática, entre outros, são temas que despertam a atenção dos pesquisadores e que merecem investigação, principalmente, devido à sua considerável aplicabilidade.

4 CONCLUSÕES

A partir do estudo realizado, tendo como base um fragmento da literatura, foi possível identificar que os sistemas de custos estão presentes na gestão das organizações públicas. Verificou-se que, apesar da exigência legal para implantação de sistemas de custos na administração pública brasileira e de estudos comprovando os benefícios decorrentes, os relatos de uso desses sistemas, ainda são recentes e escassos, principalmente, quanto ao seu efetivo uso no processo decisório. Enquanto os estudos realizados em outros países recomendam a utilização de procedimentos mais modernos e estratégicos.

O sistema oficialmente adotado pelo governo federal brasileiro é o SIC, cujo método empregado é o custeio direto, sob a argumentação de que é apropriado por não contemplar rateios de custos (MACHADO; HOLANDA, 2010; BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013). Nos municípios de Santa Catarina e Paraná, a implantação de sistemas de custos é incipiente (ROSA; SILVA; SOARES, 2015; FRANCO et al., 2013; LOVATO et al., 2016). Situação análoga foi verificada em universidades públicas estaduais e federais (HEUSI; RAUPP; MORAES, 2014).

Mas, em outros países, a presença da gestão de custos no setor público é maior (BJORNENAK, 2000; LAPSEY; WRIGHT, 2004; BECKER; BERGENER; RÄCKERS, 2009; VAZAKIDIS; KARAGIANNIS; TSIALTA, 2010; OSEIFUAH, 2013; GARCIA-UNANUE; FELIPE; GALLARDO, 2015; MOHR, 2015; MÄTTÖ; SIPPOLA, 2016). A abordagem predominante verificada nesses países foi o ABC isolado ou combinado com as teorias institucional e de processos, melhoria de desempenho e qualidade. Apesar de o ABC embasar o desenho dos sistemas, em alguns casos, verificaram-se modificações realizadas, de modo a adequá-los às necessidades do setor público.

Nesse contexto, os artigos analisados apontam barreiras que têm dificultado a gestão dos custos, como influências políticas, pessoal não qualificado, resistência a mudanças, falta de recursos e de comprometimento, simples busca de legitimidade, entre outros. Porém, verificou-se que os benefícios superam as dificuldades, dentre os quais, destacam-se: percepção clara dos fatores geradores de custos, informações mais precisas, alinhamento das atividades às estratégias e

otimização do processo decisório (OSEIFUAH, 2014); visão holística (BECKER; BERGENER; RÄCKERS, 2009); melhoria de desempenho e dos serviços oferecidos aos cidadãos (VAZAKIDIS; KARAGIANNIS; TSIALTA, 2010; OSEIFUAH, 2013; MOHR, 2015). Além disso, os procedimentos dos sistemas de custos devem ser simples e claros, bem como as informações oferecidas e as atividades corretamente definidas (GARCIA-UNANUE; FELIPE; GALLARDO, 2015).

Por fim, observa-se que os temas averiguados levantam aspectos que demandam novas pesquisas, haja vista que o uso de sistemas de custos, principalmente no setor público brasileiro, está longe de se consolidar. Porém, conforme demonstram os estudos realizados, além dessa implantação decorrer de exigências legais e de necessidades de legitimação diante dos usuários, mais relevante do que isso, são os benefícios que podem proporcionar. Por isso, evidenciá-los por meio de estudos pode incentivar mudanças de comportamento dos gestores públicos, de modo que evitem esforços para a implantação de sistemas de custos e utilização das informações no processo decisório, gerando melhorias na utilização dos recursos públicos e nos serviços prestados.

REFERÊNCIAS

- BECKER, J.; BERGENER, P.; RÄCKERS, M. Process-Based Governance in Public Administrations Using Activity-Based Costing. In: Wimmer M.A., Scholl H.J., Janssen M., Traunmüller R. (eds) *Electronic Government. EGOV. Lecture Notes in Computer Science*, Vol. 5693. Springer, Berlin, Heidelberg, 2009.
- BJORNENAK, T. Understanding cost differences in the public sector: a cost drivers approach. *Management Accounting Research*. Vol. 11, pp. 193-211, june, 2000.
- 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*, vol. 47, Num. 2, Rio de Janeiro, Mar/Apr, 2013.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. *Metodologia científica*. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.
- FRANCO, L.M.G.; NASCIMENTO, C.; ESPEJO, M.M.S.B.; VOESE, S.B. Costs Systems: Relevance, Feasibility and Usefulness According To Public Officials in The State Of Paraná

(Brazil). *Journal of Education and Research in Accounting. Journal of Education and Research in Accounting and REPeC*, Brasília, v. 7, n. 2, art. 4, pp. 162-176, Apr./June, 2013.

GARCIA-UNANUE, J.; FELIPE, J.L.; GALLARDO, L. Using Action Research to Achieve the Implementation of Cost Accounting: The Case of the Public Sports Organizations at Local Level. *Systemic Practice & Action Research*. Vol. 28, pp.111-123, apr, 2015.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HEUSI, A.C.S.; RAUPP, F.M.; MORAES, M.C.B. Using the Systems of Costs in Public, Federal and State Brazilian Universities. *Revista Espacios*. Vol. 35, Num. 4, 2014.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. São Paulo: Atlas, 2012.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*. Vol. 15, sep., pp. 355-374, 2004.

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, Enero-Abril, pp. 16-41, 2016.

MACHADO, N.; HOLANDA, V.B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*. Vol. 44, n. 4, pp. 791-820, 2010.

MARTINEZ, A.; ALVES FILHO, E. Requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público. *Revista Administração Faces Journal*. Vol. 11, n. 2, abr./jun, pp. 79-99, 2011.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, J.A.S.; ROSA, F.S. Gestão de Custos na Administração Pública: um estudo de caso no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão. *Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos*. Natal, RN, Brasil, 2010.

MÄTTÖ, T., SIPPOLA, K. Cost Management in the Public Sector: Legitimation Behaviour and Relevant Decision Making. *Financial Accountability & Management*. Vol. 32(2), may, 0267-4424, 2016.

MCCHELRY, S.; MCKENDRICK, J.; ROLFE, T. Activity-Based Management Systems in Higher Education. *Public Money & Management*, vol. 27, pp. 315–322, 2007.

MOHR, Z.T. Performance Measurement and Cost Accounting: Are they Complementary or Competing Systems of Control? *Public Administration Review*, Vol.76. *The American Society for Public Administration*, pp. 616-625, 2015.

OSEIFUAH, E.K. Activity Based Costing Approach to Financial Management in the Public Sector: the South Africa Experience. *European Scientific Journal*, vol.9, n.1, pp. 35-53, jan., 2013.

OSEIFUAH, E.K. Activity based costing (ABC) in the public sector: Benefits and challenges. *Problems and Perspectives in Management*, 12 (4), pp. 581-588, 2014.

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 Santa Catarina. *Contabilidade y Negocios* (10) 19, 27-42, 2015.

VAZAKIDIS, A.; KARAGIANNIS, I.; TSIALTA, A. Activity-Based Costing in the Public Sector. *Journal of Social Sciences*, 6 (3): 376-382, 2010.