

Custos e avaliação de desempenho no setor público: um levantamento bibliométrico das edições do congresso brasileiro de custos

Celso da Rosa Filho (UFPR) - profdarosa@yahoo.com.br

Blênio Cezar Severo Peixe (UFPR) - bleniocsp@gmail.com

Resumo:

O objetivo deste estudo foi dimensionar e avaliar de forma descritiva e exploratória a produção científica nos anais do Congresso Brasileiro de Custos aplicados a temática de custos e avaliação de desempenho no Setor público no período de 1994 a 2014. Esta pesquisa foi delineada como descritiva, de análise bibliométrica e quali-quantitativa. Os resultados obtidos revelam que a pesquisa em custos aplicados no setor público é escassa, de um total de 3.744 artigos, 27 tratavam do referido assunto e outros 15 referente a avaliação de desempenho no setor público. No que se refere à categoria de pesquisa, quanto aos objetivos, descritiva com 51,85% custo no setor público e 88,67% avaliação de desempenho no setor público. Quanto aos procedimentos metodológicos estudo de caso, 66,67% na temática de custos e 53,33% bibliográfica/documental na avaliação de desempenho no setor público. Na análise dos procedimentos de coletas de dados o mais utilizado foi a pesquisa documental com 51,85% e 73,33% avaliação de desempenho no setor público. Abordagem metodológica quali-quantitativa correspondeu a 48,14% em custos e qualitativa 60% avaliação de desempenho no setor público. Na análise descritiva com 81,48% em custos e 80,00% avaliação de desempenho no setor público. Nas categorias de referências com 42,13% livros nacionais custos, livros avaliação de desempenho no setor público 49,11%. Internacional 55,77% periódicos e 79,17% avaliação de desempenho no setor público. Método/Ferramenta utilizada com 44,44% e novos indicadores 33,33%. Desse modo, a pesquisa em custos e avaliação de desempenho aplicada ao setor público evidencia a necessidade de novos estudos.

Palavras-chave: Congresso brasileiro de custos. Custos. Avaliação de desempenho. Setor público. Bibliométrico.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Custos e avaliação de desempenho no setor público: um levantamento bibliométrico das edições do congresso brasileiro de custos

Resumo

O objetivo deste estudo foi dimensionar e avaliar de forma descritiva e exploratória a produção científica nos anais do Congresso Brasileiro de Custos aplicados a temática de custos e avaliação de desempenho no Setor público no período de 1994 a 2014. Esta pesquisa foi delineada como descritiva, de análise bibliométrica e quali-quantitativa. Os resultados obtidos revelam que a pesquisa em custos aplicados no setor público é escassa, de um total de 3.744 artigos, 27 tratavam do referido assunto e outros 15 referente a avaliação de desempenho no setor público. No que se refere à categoria de pesquisa, quanto aos objetivos, descritiva com 51,85% custo no setor público e 88,67% avaliação de desempenho no setor público. Quanto aos procedimentos metodológicos estudo de caso, 66,67% na temática de custos e 53,33% bibliográfica/documental na avaliação de desempenho no setor público. Na análise dos procedimentos de coletas de dados o mais utilizado foi a pesquisa documental com 51,85% e 73,33% avaliação de desempenho no setor público. Abordagem metodológica quali-quantitativa correspondeu a 48,14% em custos e qualitativa 60% avaliação de desempenho no setor público. Na análise descritiva com 81,48% em custos e 80,00% avaliação de desempenho no setor público. Nas categorias de referências com 42,13% livros nacionais custos, livros avaliação de desempenho no setor público 49,11%. Internacional 55,77% periódicos e 79,17% avaliação de desempenho no setor público. Método/Ferramenta utilizada com 44,44% e novos indicadores 33,33%. Desse modo, a pesquisa em custos e avaliação de desempenho aplicada ao setor público evidencia a necessidade de novos estudos.

Palavras-chave: Congresso brasileiro de custos. Custos. Avaliação de desempenho. Setor público. Bibliométrico.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

Os custos e avaliação de desempenho aplicados na administração pública brasileira teve seu início com a publicação da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, por força dos artigos 85 e 99, onde determinam os custos dos serviços, 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.

Um 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 ministro Luiz Carlos Bresser. Nessa, 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 várias décadas, as 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; HOLANDA, 2010).

Atualmente, 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 nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, com aplicabilidade para determinadas organizações privadas, inspirando estudos e edição de normativos para órgãos públicos.

Na área pública brasileira, esse processo de internacionalização foi implementada, inicialmente, na União, depois nos Estados e concluída nos Municípios, segundo o prazo estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), até 2014. O intuito é padronizar e alinhar as normas brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), para que as metas de desenvolvimento sejam atingidas (CHAN, 2010).

Visando ao alinhamento e à convergência às Normas Internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) elaborou e publicou, em 2008, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16 (NBC T 16), também conhecida como Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público (NBCASP). Com base nessas normas, em 2009 a STN editou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor público (MCASP), o qual teve vigência completa até o ano de 2014. Estas normas e manuais têm sido denominados de Nova Contabilidade Pública (NCP).

Uma exigência a ser implementada é o desenvolvimento de um sistema de custos. No entanto, o sistema de custo já havia sido ordenado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), porém até o ano de 2009, sabe-se muito pouco sobre o cumprimento de tal ordenamento (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009).

A questão norteadora da pesquisa: quais as abordagens para dimensionar e avaliar os artigos relacionados a custos e avaliação de desempenho aplicado no Setor público do Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2014? Configurando-se assim como objetivo verificar quais são os enfoques temáticos dos artigos relacionados a Custos e Avaliação de Desempenho aplicado no Setor público do Congresso Brasileiro de Custos (CBC) nos anos de 1994 a 2014.

Face ao contexto apresentado, o objetivo deste estudo foi dimensionar e revisar de forma descritiva a produção científica dos anais de artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2014. Desse modo, o delineamento da pesquisa está embasado na produção científica acerca do tema Custos e Avaliação de Desempenho Aplicado no Setor público, desde o período de implantação do congresso até a última edição de 2014.

Nessa linha, a pesquisa justifica-se devido aos prazos concedidos pelas normas da STN. Desse modo, os resultados da pesquisa podem demonstrar o estágio atual da produção científica na área pública sobre custos e avaliação de desempenho no setor público. Poderá, também, contribuir para os profissionais de Contabilidade do Setor público no direcionamento de seus trabalhos.

Este trabalho está estruturado, além desta introdução, em outras cinco seções. Na seção 2, apresenta-se o referencial teórico dos custos no setor público e da avaliação de desempenho no setor público; na seção 3, trata-se dos procedimentos metodológicos; as análises e discussão dos resultados da produção científica constam da seção 4; e as considerações finais e sugestões para futuros estudos são apresentadas na seção 5.

2 Marco Teórico

Na abordagem do marco teórico são evidenciados os conceitos sobre custos e avaliação de desempenho no setor público.

2.1 Custos no setor público

A disposição sobre custos na gestão pública não é recente, pois a Lei n. 4.320, de 1964, art. 85, expressa, entre outros itens, “a determinação dos custos dos serviços”. Três anos depois, o Decreto-Lei n. 200/67 ordenou sobre a apuração de custos, mas somente no âmbito da administração pública federal. Após a promulgação da Constituição Federal (CF), de 1988, a Emenda Constitucional n. 19/98 dispôs sobre princípios e normas de gestão pública e exigiu o controle das finanças públicas.

De acordo com a nova redação dada por essa Emenda, foi incluído o princípio da eficiência no art. 37 da CF. Esse princípio foi claramente definido pela GESPÚBLICA da seguinte forma: “Eficiência: fazer o que precisa ser feito com a máxima qualidade ao menor custo possível. Não se trata de redução de custo de qualquer maneira, mas de buscar a melhor relação entre qualidade do serviço e qualidade do gasto” (BRASIL, 2008, p. 10). A relação entre eficiência e qualidade é estreita. Reduzir custos sem critérios não significa ser eficiente. Na opção por redução de custos, é necessário ou uma preservação ou mesmo alguma melhora na qualidade (CRUZ; PLATT NETO, 2007).

A Lei de Responsabilidade Fiscal evidenciou a finalidade de um sistema de custos, no art. 50, ao determinar que a “Administração Pública manterá sistema de custo que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Segundo Silva; Amorim e Silva (2007, p.14), “com o advento da LRF, em 2000, a mesma reconheceu a fragilidade da Administração Pública quando trouxe regra, demonstrando nitidamente que não há controle de custo no governo, tão pouco avaliação dos resultados”. Uma falha dessa norma, e das anteriores, foi o fato de não estabelecer prazo para implementar e desenvolver sistema de custos no setor público. Alonso (1999, p. 44) afirma que “não existe uma cultura de custos no serviço público brasileiro. Ainda segundo esse autor, se não há medição de custos, também não haverá medida de eficiência, pois esta é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los”.

Neste contexto, as formas de custeio ou métodos de custeio correspondem à forma de apropriação dos custos. A literatura elenca cinco formas de custeio: Custeio por Absorção; Custeio Pleno; Custeio ABC (*Activity Based Cost* – Custeio Baseado em Atividades); Custeio Variável; Custeio por Ordem de Produção; Custeio por Processo, dentre outros. Segundo Machado (2002) os principais métodos de custeio são: Custeio por Absorção; Custeio Pleno; Custeio por Atividades; Custeio Variável; e Custeio Direto. Para o autor, a “escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil”, mas esses cinco modelos poderiam ser adotados. Porém discute o método de custeio direto no setor público, custeio por atividades no setor público e gestão por resultados. Em pesquisa mais recente, Scarpin et al. (2012) destacaram os métodos aplicáveis nas entidades do setor público: custeio por absorção, custeio baseado em atividades e custeio pleno.

O tipo de custo a ser utilizado, está diretamente relacionado com as necessidades a serem satisfeitas e as informações que precisam ser geradas. Portanto, a utilização de diferentes tipos de método de custeio está ligada as funções gerenciais a serem atendidas. Portanto, pode ser utilizado diferentes tipos de custeio aplicado as organizações de forma atender as necessidades do setor público e suas especificidades.

2.2 Avaliação de desempenho no setor público

Avaliação significa fazer o julgamento de atitudes ou atividades qualitativamente, podendo-se transcrever essa análise com a utilização de informações quantitativas físicas, econômicas ou financeiras (NASCIMENTO; REGINATO, 2009). Desta forma, busca-se conhecer se os recursos estão sendo consumidos de forma eficiente, como as unidades e as pessoas envolvidas estão colaborando para o resultado global da organização.

Assim, a avaliação de desempenho deve percorrer três estágios: (1) a construção de um modelo, (2) a operacionalização e (3) o monitoramento (ENSSLIN et al, 2007). Na fase da construção deve-se definir o que se quer medir, considerando as particularidades e o contexto específico do que está sendo avaliado (subjetivismo). Após isso, deve-se definir como fazer tal medição, traduzindo os parâmetros quantitativos e qualitativos para uma forma mais objetiva. As análises devem se ater a fatores financeiros e não financeiros, permitindo verificar os diversos aspectos relacionados à forma de gestão, como a possibilidade de retorno maior a longo prazo, pois para Anthony e Govindarajan (2008, p. 462), “em suma, confiar apenas em parâmetros financeiros é insuficiente para assegurar que as estratégias sejam executadas com sucesso”.

Torna-se importante a determinação de padrões de referência apropriados, pois estes servirão como base para todas as comparações e comentários a respeito dos resultados reais encontrados. A definição inadequada de padrões pode distorcer a análise realizada, gerando sérios problemas para a organização, inclusive, desestimulando um setor ou um grupo de colaboradores. Os padrões podem ser internos, quando se referem às comparações que são feitas em relação à própria empresa, ou externos, quando baseados na medição de desempenho frente às concorrentes do mercado. Os padrões podem se fundamentar em dados históricos e também nas expectativas da entidade expressas por um instrumento orçamentário. É interessante que no orçamento estabelecido já sejam consideradas as ineficiências inerentes às atividades, evitando-se assim visões distorcidas dos resultados (SCHAPPO, 1999).

Pode-se, então, proceder à mensuração, que deve ser independente de quem a executa, devido às suas características puramente objetivas, e à avaliação de desempenho em si, que deve considerar as tendências da *performance*, as interferências externas, entre outros aspectos (ENSSLIN et al., 2007). As duas etapas fazem parte do estágio da operacionalização do modelo de avaliação de desempenho. Não obstante, a avaliação adquire, além de um sentido de orientação, auxiliando na identificação das potencialidades e das vulnerabilidades do indivíduo/unidade avaliado(a), o sentido motivacional e de auto-desenvolvimento (ENSSLIN et al., 2007). Lunkes (2007, p.125) ensina que “Esse processo (motivacional) consiste, em parte, em induzir os colaboradores da unidade a fazer certas coisas e refrear-se de fazer outras”, ou seja, há também, nesse processo, o aspecto de desenvolvimento dos colaboradores, uma vez que sabem que estão sendo monitorados e avaliados.

Com relação ao monitoramento, o que se pode afirmar é que o modelo de avaliação desempenho, também, deve ser acompanhado e avaliado, uma vez que pode, com o tempo, deixar de atender às necessidades da organização. Conforme Nascimento e Reginato (2009, p.181), “a instituição ou a remodelagem de um sistema de avaliação de desempenho, seja ele relacionado às próprias operações ou aos gestores, deve se pautar em princípios claramente definidos”. Em linhas gerais, o aperfeiçoamento dos modelos de avaliação de desempenho depende do acompanhamento que é realizado, devendo ser adaptado às transformações do ambiente organizacional.

Acrescentam, ainda, os autores que a efetividade diz respeito à produção de um efeito esperado, ou seja, é um parâmetro para medir o impacto de uma atividade governamental em uma determinada população. Corroborando este entendimento, Guthrie e English (1997), asseveram que, à luz das diretrizes da Nova Gestão Pública, é necessário que os órgãos públicos estabeleçam e evidenciem medidores de avaliação de desempenho para assegurar ao cidadão que os recursos foram consumidos com eficiência na busca da eficácia.

Outra forma de avaliar o desempenho público, segundo Bonacim, Araujo e Miranda (2008, p. 55-57) é de descrever o processo de prestação de contas (*accountability*) realizada por meio das informações geradas pelos demonstrativos contábeis convencionais, pelo balanço

social e por meio de um relatório de avaliação de resultados e desempenhos (relatório de atividade) e diretamente por meio dos sistemas orçamentários (empenho). No entanto, os autores observam a necessidade de prestação de contas dos resultados econômicos por meio da avaliação da eficiência no uso dos recursos destinados para a realização das metas pretendidas. Neste sentido, Peleias (2002, p.17) relata que a Gestão Econômica (GECON) é um modelo gerencial, que se propõe a auxiliar o processo de gestão e de tomada de decisões em todas as etapas, nos níveis planejado e realizado, por meio do aperfeiçoamento do desempenho econômico da organização.

3 Procedimentos metodológicos

O presente estudo foi desenvolvido pelo raciocínio indutivo, que no entendimento de Marconi e Lakatos (2006) parte das observações particulares para formação de um entendimento geral. Assim, caracteriza-se quanto aos objetivos como pesquisa descritiva, conforme conceito apresentado por Gil (2010). Em relação aos procedimentos é uma pesquisa documental, tendo como documentos objeto de estudo as pesquisas veiculadas em forma de artigos científicos do CBC. Ademais, quanto aos procedimentos, classifica-se como pesquisa bibliométrica, que se fundamenta na descrição e na quantificação dessas publicações. Por fim, no tocante à abordagem do problema, classifica-se como quali-quantitativa, pois após a coleta dos dados realizou-se análise e categorização dos mesmos.

O universo de estudo se constituiu de pesquisas divulgadas nas edições do CBC e a amostra é do tipo não probabilística por julgamento, conforme o entendimento de Colauto e Beuren (2006). A coleta dos artigos foi direcionada pela busca das palavras “custo no setor público” e “avaliação de desempenho no setor público” no título, resumo e palavras-chave. Ressalta-se que a escolha pelas duas temáticas estar diretamente relacionada com o desempenho dos órgãos na esfera pública. O período do estudo compreende desde a criação do congresso, isto é, desde sua primeira edição em 1994, até a edição de 2014.

Para a análise de conteúdo dos artigos, optou-se por seguir os aspectos contemplados nas tipologias metodológicas e técnicas abordadas por Raupp e Beuren (2006), no qual elucidam sobre os instrumentos de pesquisa e a forma de análise do portfólio de artigos, evidenciado no Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 - Constructo teórico para levantamento das informações sobre os aspectos epistemológicos e metodológicos dos artigos do CBC.

Categorias analisadas	Subcategorias
Tipologias da pesquisa quanto aos objetivos	Pesquisa descritiva
	Pesquisa exploratória
	Pesquisa explicativa
Tipologias da pesquisa quanto aos procedimentos	Levantamento/ <i>survey</i>
	Estudo de caso
	Bibliográfica/Documental
Instrumentos de coleta de dados	Documentação
	Entrevistas
	Observação
	Questionários
Tipologias da pesquisa quanto à abordagem do problema	Qualitativa
	Quantitativa
	Quali-quantitativa
Análise dos dados	Análise de conteúdo
	Análise descritiva
	Análise documental

Fonte: Adaptado de Raupp e Beuren (2006) e Colauto e Beuren (2006)

A seguir serão analisados e discutidos os resultados a respeito dos artigos constates do portfólio para aprofundar a abordagem da pesquisa.

4 Análise e discussão dos resultados

Para análise de dados dos 3.744 artigos foram selecionados de 27 artigos sobre custos e 15 na avaliação de desempenho, totalizando 42 artigos no setor público, submeteu-se as classificações de: (1) Número de publicações/ano; (2) Classificados por área temática; (3) Características de autoria; (4) Instituições mais produtivas; (5) Tipologias da pesquisa quanto aos objetivos; (6) Tipologias da pesquisa quanto aos procedimentos; (7) Tipologia da pesquisa quanto à abordagem metodológica; (8) Tipo de análise dos dados (9) Classificação das referências; (10) Classificação quanto ao tipo de método/ferramenta utilizada, conforme demonstrado a seguir.

4.1 Número de publicações por ano de publicação

A Tabela 1 apresenta a quantidade de artigos analisados por ano de publicação conforme os critérios de seleção já expostos na seção 3.

Tabela 1 - Número de publicações/ano

Publicação por Ano	Custo Público	Aval. Desempenho Público
1994		
1995	1	
1996		
1997		
1998		
1999	1	
2000	1	
2001		1
2002	1	
2003	2	1
2004	1	1
2005	1	
2006	3	1
2007	2	2
2008	2	
2009	1	2
2010	1	
2011	5	2
2012	2	4
2013	1	
2014	2	1
Total	27	15

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Conforme a leitura da Tabela 1 evidencia-se que, as publicações a respeito de custos públicos tiveram início na segunda edição do evento (ano de 1995). O maior número de artigos acerca da temática estudada encontra-se publicada nos anos de 2006 e 2011 com 3 e 5 publicações respectivamente.

Para a temática de avaliação de desempenho público o primeiro trabalho encontrado foi no ano de 2001 e o ano que apresentou o maior número de publicações foi em 2012. Ressalta-se que para ambas as temáticas as publicações mantiveram-se a mesma tendência, ou seja, não demonstraram significativo crescimento, mantendo-se sempre entre 1 e 5 artigos.

4.2 Classificados por área temática

A classificação dos artigos por áreas temáticas é apresentado na Tabela 2, conforme os critérios definidos pelo CBC.

Tabela 2 – Classificação de artigos por área temática

Áreas temáticas do CBC	Custo Público	Aval. Desempenho Público
Custos aplicados ao setor público	9	7
Gestão de custos no setor governamental	12	6
Gestão estratégica de custos	6	2
Total	27	15

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Destacam-se na Tabela 2 as principais áreas temáticas com mais de 2 trabalhos publicados. Destas a área de Custos aplicados no setor público teve 16 trabalhos. Na sequência destaca-se a Gestão de custos no setor governamental com 15 trabalhos e a Gestão estratégica de custos com 2 trabalhos. Outros estudos incluídos nas áreas: Modelos de mensuração e gestão de custos nas áreas industrial, agrícola, de serviços, educação e no setor governamental; Gestão estratégica de custos com elemento de suporte da competitividade, nas empresas governamentais, e nas entidades sem fins lucrativos; Mensuração de custos no setor de serviços; Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões; Gestão Econômica (GECON) e Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos convergiam para a abordagem de Gestão estratégica de custos e as áreas de: Mensuração e gestão de custos no setor público; Mensuração e gestão de custos no setor público, nas empresas governamentais e nas entidades sem fins lucrativos; estavam mais relacionados para a área de Gestão de custos no setor governamental.

4.3 Características de autoria

Com a finalidade de verificar o número de autoria e coautoria por artigo, elaborou-se a Tabela 3 na qual se constata que os artigos de ambas as temáticas possuem no máximo 5 autores. Para a abordagem de custos públicos constatou-se a predominância de artigos efetuados por dois autores (9 trabalhos) seguidos daqueles elaborados por três pesquisadores (7 trabalhos).

Em relação à avaliação de desempenho público observa-se também a preponderância de artigos publicados por três autores correspondendo a 4 do total da amostra. Na sequência, estão os estudos escritos por dois, quatro e cinco autores perfazendo um total de 9 trabalhos, e por fim duas publicações foram escritas por um autor. Estes resultados indicam que os pesquisadores estão trabalhando em equipes e/ou grupos de pesquisas menores.

Tabela 3 - Características de autoria por artigo

Quantidade de Autores por artigo	Custo Público	Avaliação de Desempenho Público
Um autor	3	2
Dois autores	9	3
Três autores	7	4
Quatros autores	5	3
Cinco autores	3	3
Total	27	15

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Destacam-se na Tabela 4 os seis autores mais prolíficos dentre os 27 artigos analisados da temática de custo público. Nestes observou a participação de 70 pesquisadores diferentes sendo deste grupo apenas 26 mulheres.

Tabela 4 – Autores mais produtivos de artigos de custo

Autores - Custo Público	Filiação	nº Rep.
Jaime Crozatti	EACH/USP	3
Alessandro R. Nascimento Ordonez	USP	2
Edinéia Nicolau Ribeiro	UEM	2
Miguel Juan Bacic	UNICAMP	2
Reinaldo Rodrigues Camacho	UEM	2
Thaiseany de Freitas Rêgo	UFERSA e PUC/PR	2

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Em relação aos autores mais produtivos dentre os 15 artigos de avaliação de desempenho público destaca-se os seguintes:

Tabela 5 – Autores mais produtivos de artigos na avaliação de desempenho público

Autores - Avaliação de Desempenho Público	Filiação	nº Rep.
Alessandro de Castro Corrêa	IFPA / UNAMA	2
Danielle Cristina Gonzaga dos Santos	IDEFLOR/UNAMA	2
Luiz Antônio Abrantes	UFV	2

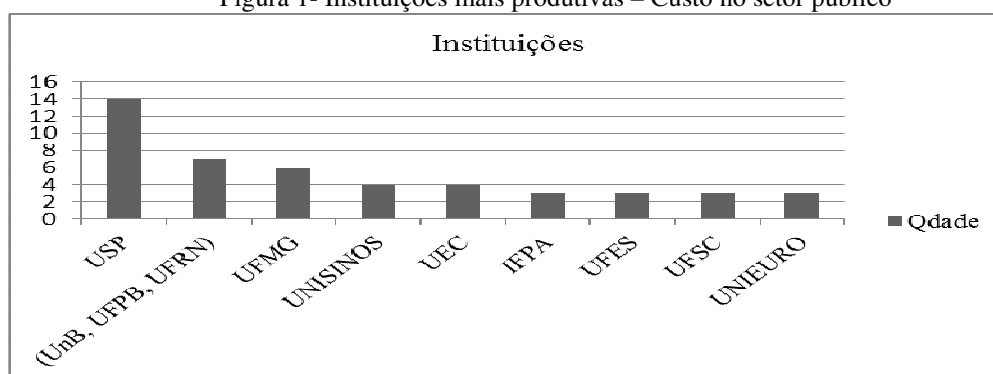
Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Constatou-se que, os 3 autores evidenciados na Tabela 5 produziram 2 artigos cada um. Dentre as 15 publicações observou-se que são 44 diferentes autores e dentre estes 24 são mulheres, o que representa aproximadamente 55% do total dos pesquisadores. Complementarmente, menciona-se que foi constatado seis autores de artigos em ambas as temáticas, sendo eles: Alegria dos Santos Leite; Alessandro de Castro Corrêa; Danielle Cristina Gonzaga dos Santos; Emilio Maltez Alves Filho; Hélio Raymundo Ferreira Filho; e Yeda Raquel Monteiro. Com isso ressalta-se a interatividade entre os assuntos.

4.4 Instituições mais produtivas

Em relação às filiações destacam-se para a temática de custo público as seguintes instituições conforme dispostas na Figura 1:

Figura 1- Instituições mais produtivas – Custo no setor público

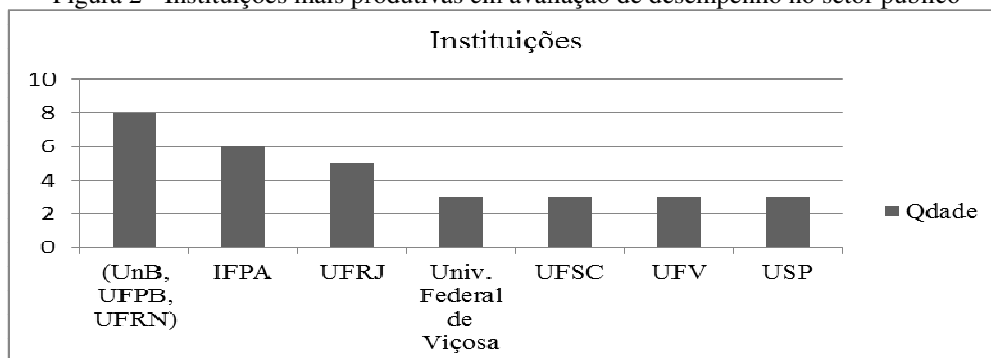


Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Destacam-se no Figura 1 as instituições com mais de 3 trabalhos publicados. Destes a instituição de ensino superior (IES) mais produtiva foi a USP com 14 trabalhos. Na sequência destaca-se o Programa Multi-institucional e Inter-Regional em Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UFPE, UnB, UFRN, UFPB com 7; a Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) com 6; Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) e Universidade Estadual de Campinas (UEC) com 4; IFPA, UFES, UFSC e UNIEURO respectivamente com 3. Ressalta-se que ao todo foram encontrados trabalhos de 26 IES diferentes para a temática de custo público.

Por sua vez foram evidenciadas vinte diferentes IES que produziram na temática avaliação de desempenho público, e as mais produtivas são as seguintes:

Figura 2 - Instituições mais produtivas em avaliação de desempenho no setor público



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Nota-se no Figura 2 as IES que tiveram no mínimo 3 e no máximo 8 publicações. O Programa Multi-institucional e Inter-Regional em Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UFPE, UnB, UFRN, UFPB destacou-se com 8 trabalhos; seguidos pelo IFPA com 6, Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) com 5; e as demais (Universidade federal de Viçosa, UFSC, UFV, USP) com 3.

A seguir são demonstradas as tipologias de pesquisa adotadas para as análises dos artigos estudados.

4.5 Tipologia da pesquisa quanto aos objetivos

Os 42 artigos foram distribuídos em relação às metodologias de tipo de estudo utilizadas quanto aos objetivos, conforme está exposto na Tabela 6:

Tabela 6 - Distribuição dos artigos por tipologia da pesquisa quanto aos objetivos

Tipologia	Custo Setor público	Avaliação de Desempenho Setor público
Descritiva	14	13
Exploratória	12	2
Explicativa	1	
Total	27	15

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Revela-se que dentre os 15 artigos da abordagem de avaliação de desempenho público pode-se observar que a maior parte dos trabalhos apresenta delineamento predominantemente descritivo, concentrando 13 estudos do total pesquisado, contra apenas 2 casos da tipologia exploratória. Em contrapartida, sob a abordagem de custo público as produções possuem tendências similares entre descritiva e exploratória, sendo respectivamente 14 e 12 publicações. Destaca-se também um trabalho com tipologia explicativa

4.6 Tipologias de pesquisa quanto aos procedimentos

Com relação aos procedimentos metodológicos utilizados pelos estudos analisados, observou-se o seguinte:

Tabela 7- Distribuição dos artigos por tipologias da pesquisa quanto aos procedimentos

Tipologia	Custo no Setor público	Avaliação de Desempenho no Setor público
Levantamento/Survey	6	4
Estudo de Caso	18	3
Bibliográfica/documental	3	8
Total	27	15

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Nota-se que entre os procedimentos metodológicos destacados na Tabela 7 na temática de custo público revela-se a predominância do estudo de caso com 18 trabalhos, seguidos por levantamento ou *survey* presentes em 6, e 3 pesquisas intituladas como bibliográfica/documental. Em contrapartida na temática de avaliação de desempenho público a preponderância metodológica foi bibliográfica/documental com 8 trabalhos

Adicionalmente, demonstram-se os instrumentos de coleta de dados utilizados nas pesquisas analisadas.

Tabela 8- Instrumento de coleta de dados utilizados.

Instrumentos de coleta	Custo Público	Aval. Desempenho público
Documental	14	11
Entrevistas	2	2
Observação	5	
Questionários	6	2
Total	27	15

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Conforme leitura da Tabela 8 nota-se que nas pesquisas estudadas, em sua maioria, (14 e 11 respectivamente) utilizaram documentos como fonte de coleta de dados. Destaca-se que a fonte de coleta “observação” só foi evidenciada dentre os estudos da temática de custo público.

4.7 Tipologia da pesquisa quanto à abordagem metodológica

Com o propósito de elencar as abordagens metodológicas utilizadas pelas obras analisadas, apresenta-se a seguir a Tabela 9.

Tabela 9- Distribuição dos artigos por tipologia de abordagem metodológica

Tipologia	Custo no Setor público	Aval. Desempenho no Setor público
Qualitativa	8	9
Quantitativa	6	4
Quali-quantitativa	13	2
Total	27	15

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Observa-se que entre as temáticas estudadas não apresentam similaridades quanto às abordagens qualitativa, quantitativa e quali-quantitativa. Em custo público prevalece à abordagem quali-quantitativa com 13 trabalhos e em análise de desempenho público há a predominância das pesquisas qualitativas. Ressalta-se que a abordagem quantitativa apresentou-se de forma intermediária entre as demais.

4.8 Tipologia quanto a Análise dos Dados

Com o propósito de elencar os tipos de análises dos dados utilizados nos artigos analisados, apresenta-se a seguir a Tabela 10.

Tabela 10- Distribuição dos artigos por tipo de análise dos dados

Tipologia	Custo no Setor público	Aval. Desempenho no Setor público
Análise de Conteúdo	1	2
Análise Descritiva	22	12
Análise Documental	4	1
Total	27	15

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Observa-se que entre os tipos de análises dos dados estudadas apresentam similaridades quanto as tipologias das pesquisas quanto aos objetivos. Em custo público prevalece à abordagem descritiva 22 trabalhos e em análise de desempenho público há

também a predominância das pesquisas com as análises descritivas com 12. Ressalta-se que as abordagens de análise de conteúdo e documental apresentaram-se inferior a 15% entre as demais.

Quadro 2 – Consolidação dos achados metodológicos da pesquisa dos artigos estudados do CBC

Categorias analisadas	Subcategorias	Participação dos artigos / total	
		Custos	Avaliação de desempenho
Tipologias da pesquisa quanto aos objetivos	Pesquisa descritiva	14/27	13/15
	Pesquisa exploratória	12/27	2/15
	Pesquisa explicativa	1/27	0/15
Tipologias da pesquisa quanto aos procedimentos	Levantamento/survey	6/17	4/15
	Estudo de caso	18/27	3/15
	Bibliográfica/Documental	3/27	8/15
Instrumentos de coleta de dados	Documentação	14/27	11/15
	Entrevistas	2/27	2/15
	Observação	5/27	0/15
	Questionários	6/27	2/15
Tipologias da pesquisa quanto à abordagem do problema	Qualitativa	8/27	9/15
	Quantitativa	6/27	4/15
	Quali-quantitativa	13/27	2/15
Análise dos dados	Análise de conteúdo	1/27	2/15
	Análise descritiva	22/27	12/15
	Análise documental	4/27	1/15

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Nota-se que a síntese dos achados metodológicos destacados no Quadro 2, na abordagem da temática, revela-se a predominância da pesquisa descritiva e para adoção do instrumento de coleta de dados por meio de documentação e a análise descritiva de dados. Constata-se nas demais tipologias da pesquisa quanto aos procedimentos estudo de caso para custos e bibliográfica/documental para avaliação de desempenho e na abordagem do problema quali-quantitativa para custos e qualitativa para avaliação de desempenho no setor público.

4.9 Classificação das Referências

No que se refere à classificação por tipo de documentos (nacional ou internacional) das referências dos artigos, a Tabela 11 apresenta a distribuição.

Tabela 11 - Classificação das referências dos artigos por tipo de documento

Tipo de documento referenciado		Nacional		Internacional	
		Ocorrências	(%)	Ocorrências	(%)
Custos Públicos	Livros	158	42,13%	8	15,38%
	Legislação	66	17,60%	-	-
	Teses/Dissertações	23	6,13%	-	-
	Anais	22	5,87%	2	3,85%
	Periódicos/Jornais	39	10,40%	29	55,77%
	Outros	67	17,87%	13	25,00%
	Total	375	100,00%	52	100,00%
Av. de Des. Público	Livros	138	49,11%	5	20,83%
	Legislação	39	13,88%	-	-
	Teses/Dissertações	15	5,34%	-	-
	Anais	24	8,54%	-	-
	Periódicos/Jornais	23	8,19%	19	79,17%
	Outros	42	14,95%	-	-
	Total	281	100,00%	24	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

As referências dos artigos do portfólio sobre custos apresentados na Tabela 11 é possível identificar um total de 427 referências distribuídas dos 27 artigos analisados entre nacionais e internacionais. Os livros representam o tipo mais adotado pelos pesquisadores, com 166 ocorrências, e em relação a procedência das referências dos livros são em sua maioria nacional com cerca de 42,13% do total, em contraposição a 15,38% de origem internacional. Para a Legislação 17,60%, observa-se que há 66 ocorrências, sendo em sua totalidade evidenciadas nacionalmente. Para os periódicos/jornais, acontece o inverso, sendo em sua maioria referências internacionais, com 55,77% do total de 52 referências, seguidos por 10,40 % de referências com idioma nacional de 375 referencias. Na sequência seguem as referências procedentes de Anais, Teses/dissertações e outras de acordo com as suas representatividade de ocorrência. Ressalta-se que no item “outros”, observou-se a busca de informações em relatórios de pesquisa, apostilas e pronunciamentos.

Complementarmente, identificou-se que, o máximo de referências utilizadas em um único artigo foi 35 e o mínimo foram 5. Calculou-se também a média de referências apresentadas por artigos de 16 referências por artigo.

Em relação ao enfoque de avaliação de desempenho do setor público identificou-se um total de 305 referências distribuídas dos 15 artigos analisados entre nacionais e internacionais. Os livros representam o tipo mais adotado pelos pesquisadores, com 143 ocorrências, e em relação a procedência das referências dos livros são em sua maioria nacional com cerca de 49,11% do total, em contraposição a 20,83% de origem internacional. Para a Legislação, observa-se que há 13,88% ocorrências, sendo em sua totalidade evidenciadas nacionalmente. Para os periódicos/jornais, acontece o inverso, sendo em sua maioria referências internacionais, com 79,17% do total de 24 referências, seguidos por 8,19% de referências com idioma nacional de 281 referências. Na sequência seguem as referências procedentes de Anais, Teses/dissertações e outras de acordo com as suas representatividade de ocorrência. Ressalta-se que no item “outros”, observou-se a busca de informações em relatórios de pesquisa, apostilas e pronunciamentos.

Complementarmente, identificou-se que, o máximo de referências utilizadas em um único artigo foi 33 e o mínimo foram 11 referenciados. Calculou-se também a média de referências apresentadas por artigos, constatando um número de 20 referências por artigo.

4.10 Classificação quanto ao tipo de método/ferramenta utilizada

Na Tabela 12, apresentam-se os métodos de custeio utilizados como ferramentas abordadas nos artigos. Procurou-se saber quais foram os mais discutidos, mais comentados ou mesmo de achados de pesquisa:

Tabela 12 - Métodos de custeio

Métodos	Quantidade	%
ABC	12	44,44%
Custeio por Absorção	6	22,22%
Custeio Direto ou Variável	3	11,11%
Não definido	6	22,22%
Total	27	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Revela-se que dentre os 27 artigos da abordagem de Custos Públicos, a maioria dos trabalhos concentra a utilização do método de custeio ABC, concentrando 12 estudos. Em segundo lugar o Custeio por Absorção com 6 e o Custeio Direto ou Variável com 3. Destaca-se 6 trabalhos com métodos de custeio não definidos.

Em relação às ferramentas utilizadas dentre os 15 artigos de avaliação de desempenho público destaca-se os seguintes na Tabela 13:

Tabela 13 - Ferramentas Avaliação Desempenho

Tipos	Quantidade	%
Novos Indicadores	5	33,33%
GECON	2	13,33%
Análise Envoltória de Dados - DEA	1	6,67%
Gestão Baseada em Valor - BGV	1	6,67%
Orçamento	1	6,67%
<i>Balanced Scorecard</i>	1	6,67%
Instrumento de Avaliação Gestão Pública - IAGP	1	6,67%
Não definido	3	20,00%
Total	15	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Nota-se que entre as ferramentas de avaliação de desempenho destacados na Tabela 13 na temática de avaliação de desempenho aplicadas no setor público, revela-se a predominância da criação de novos indicadores com 5 trabalhos, seguidos pelo GECON presente em apenas 2 trabalhos e a grande maioria (8 trabalhos) utilizam outras formas de medir a avaliação de desempenho no setor público.

5 Considerações finais e sugestão para estudos futuros

O objetivo deste estudo foi dimensionar e avaliar de forma descritiva e exploratória a produção científica nos anais do Congresso Brasileiro de Custos aplicados a temática custos e avaliação de desempenho no Setor público no período de 1994 a 2014. Para sua consecução, utilizou-se da análise bibliométrica, identificando-se as principais características de número de publicações/ano; classificados por área temática; características de autoria e instituições mais produtivas. E as tipologias da pesquisa: quanto aos objetivos; quanto aos procedimentos; quanto à abordagem metodológica; análise dos dados quanto a classificação das referências e classificação quanto aos tipos de métodos/ferramentas utilizadas.

Os resultados demonstraram carência de publicação relacionadas a temática enfatizada no decorrer destes 21 anos estudados do CBC. Constatou-se que dentre 3.744 artigos, apenas 27 deles tratavam de Custos aplicados no Setor público e outros 15 a respeito de Avaliação de Desempenho no Setor público. Observou-se nos artigos investigados que a maioria adotou o enfoque descritivo para custos e avaliação de desempenho quanto aos objetivos. Quanto aos procedimentos metodológicos estudo de caso para custos no Setor público. Na análise dos procedimentos de coletas de dados o mais utilizado foi a pesquisa documental com 51,85% para custos e 73,33% avaliação de desempenho no Setor público. Por fim quanto a abordagem do problema verificou-se que a pesquisa quali-quantitativa representou 48,14% em custos e qualitativa 60% em avaliação de desempenho no setor público.

Quanto aos métodos/ferramentas mais utilizadas de custos utilizam o método de custeio ABC 44,44% e na temática de avaliação de desempenho aplicada no setor público novos indicadores 33,33% dos trabalhos estudados. Verificou-se que os autores estão procurando identificar e classificar as suas pesquisas para criar novos indicadores no processo de avaliação do desempenho no setor público. A USP foi instituições mais produtivas em custo no setor público e a representação do consórcio das instituições (UnB, UFPB e UFRN) avaliação de desempenho no setor público.

A limitação da pesquisa evidencia que os resultados não podem ser generalizados, ou seja, restringem-se aos artigos analisados do CBC, embora, apresentem contribuições para formar indicadores de avaliação de desempenho no setor público. Outra limitação é quanto a utilização do constructo teórico, visto que outro pesquisador pode utilizar termos e elementos diferentes dos que foram utilizados neste estudo.

A sugestão para novas pesquisas será ampliar o escopo do estudo para outros veículos de publicação científica, ou seja, congressos e periódicos (nacionais e internacionais). Além

disso, a investigação pode ser explorada por meio de outras abordagens e vertentes de pesquisas para gerar conhecimento na área do setor público. Isso pode permitir à comparação do estado da arte com cenários internacionais que certamente evidenciará novas lacunas teóricas de pesquisa.

Referências

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial** (vários tradutores, revisão técnica Elionor Weffort e Ana Paula Paulino). 12ª Ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ALMEIDA, A. G. de; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. da 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. Rio de Janeiro, 2009. **Revista de Administração Pública - FGV - EBAPE**, 43(3). Disponível: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n3/04.pdf>. Acesso: Mai/2015.

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, ano 50, n.1, p.37-63, Jan./Mar., 1999.

BEUREN; I. M. (Coord.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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. **Publicado no D.O.U.** Acesso: 23/09/1964.

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. **Publicado no D.O.U.**, Brasília, DF, 28/12/2007. Seção 1, Edição Extra, p.2.

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: <http://www.cfc.org.br>. Acesso: Jul./2015.

BRASIL - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal. **Publicado no D.O.U.**, Brasília, DF, Set.2008. Acesso: Jul/2015.

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: Jun./2015.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; DUTRA, A.; PETRI, S. M. **Avaliação de Desempenho: objetivos e dimensões**. Apostila do Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção e do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – 1º semestre Universidade Federal de Santa Catarina, 2007.

CATELLI, A., PARISI, C., SANTOS, E., e ALMEIDA, L. Gestão econômica de organizações governamentais. In: Congresso do instituto internacional de custos, v.7, **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHAN, James L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Brasília, n.1, p.1-7, Jan./Abr. 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, M. A., LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática, v.3, p.76-97, 2003.

LEAL, J. P. **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>. Acesso: Jul./2015.

LUNKES, R. J. **Contabilidade Gerencial: um enfoque na tomada de decisão**. Florianópolis: Visual books, 2007.

MACHADO, N. Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. 221p. **Tese** (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. 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, 44(4). Disponível: <http://www.scielo.br/pdf/rap>.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2009.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F.da.; VIEIRA, A. L. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, 18(1), p.75-94, Jan./Mar., 2007.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Perspectives on Cost Accounting for Government. New York: IFAC, Set. 2000. (IFAC Public Sector Committee – Study 12). Disponível: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-12-perspectives-on.pdf>. Acesso em jul/2015.

PELEIAS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. Saraiva: São Paulo: 2002.

SCHAPPO, R. **Programa de Avaliação de Desempenho: um estudo de caso**. Monografia – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

SILVA, M. M.; AMORIM, F. A.; SILVA, V. L. **Lei de Responsabilidade Fiscal para os municípios: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2007.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, R. A. da.; SILVA, E. P. de la S.; ADRIANO, N. de A. 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. **Revista Universo Contábil**, 3(2), 2007.

SCARPIN, J. E.; SÖTHE, A; KREUZBERZ, F. Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo n°12 do IFAC. 2012. **Revista CAP Accounting and Management**: Paraná, 6(6), 2012.