

Custos no setor Público: Estado da Arte das Dissertações e Teses sobre o tema nas Universidades Federais Brasileiras de 2008 a 2014

Kellen Gomes de Souza Almeida Padrones (UERJ) - kpadrones@hotmail.com

César Augusto Tibúrcio Silva (UnB) - cesaraugustotiburciosilva@gmail.com

Resumo:

A contabilidade pública no Brasil vem passando por profundas modificações, uma dessas mudanças é a implantação do sistema de informação de custos na administração pública. O marco do início dessas mudanças foi o ano de 2008. Nesse sentido, analisar a produção científica sobre custos públicos irá permitir compreender o estágio de desenvolvimento das pesquisas realizadas sobre o tema. Dessa forma, a pesquisa versa sobre as dissertações e teses na área de custos na administração pública no período de 2008 a 2014, com o objetivo de analisar a produção relativa ao tema. O estudo é de natureza aplicada, descritivo quanto aos objetivos e bibliográficos quanto aos procedimentos técnicos de investigação. Foram examinados os 51 dissertações e teses nas universidades federais, fundamentado na análise qualitativa. Como principais resultados, observa-se a produção categorizada em três principais temáticas: Auditoria, Contabilidade, Custos, Educação, e Gestão. Identificou-se uma incipiência nas pesquisas na área pública, especialmente na área de custos, com apenas 4% dos estudos analisados nesta área. A reflexão a partir dos resultados dessa pesquisa pode fornecer subsídios aos pesquisadores para tomada de iniciativas para modificar este cenário.

Palavras-chave: *Custos no setor público. Dissertações e Teses. Pesquisa Científica*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

Custos no setor Público: Estado da Arte das Dissertações e Teses sobre o tema nas Universidades Federais Brasileiras de 2008 a 2014

Resumo

A contabilidade pública no Brasil vem passando por profundas modificações, uma dessas mudanças é a implantação do sistema de informação de custos na administração pública. O marco do início dessas mudanças foi o ano de 2008. Nesse sentido, analisar a produção científica sobre custos públicos irá permitir compreender o estágio de desenvolvimento das pesquisas realizadas sobre o tema. Dessa forma, a pesquisa versa sobre as dissertações e teses na área de custos na administração pública no período de 2008 a 2014, com o objetivo de analisar a produção relativa ao tema. O estudo é de natureza aplicada, descritivo quanto aos objetivos e bibliográficos quanto aos procedimentos técnicos de investigação. Foram examinados os 51 dissertações e teses nas universidades federais, fundamentado na análise qualitativa. Como principais resultados, observa-se a produção categorizada em três principais temáticas: Auditoria, Contabilidade, Custos, Educação e Gestão. Identificou-se uma incipiência nas pesquisas na área pública, especialmente na área de custos, com apenas 4% dos estudos analisados nesta área. A reflexão a partir dos resultados dessa pesquisa pode fornecer subsídios aos pesquisadores para tomada de iniciativas para modificar este cenário.

Palavras-chave: Custos no setor público. Dissertações e Teses. Pesquisa científica.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos

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 nº 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.

Desta forma, as normatizações, antes de 2008, tinham um enfoque maior no controle orçamentário e atos públicos, colocando em segundo plano a aplicação dos princípios contábeis e gerando informações que nem sempre representavam a realidade do patrimônio público. Por este motivo, desde 2008, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) vem modificando a sua normatização em relação à Lei nº 4.320/1964, por entender que ela deve ser compatível com os princípios contábeis e, também, por conta da mudança de interpretação em relação ao objeto da contabilidade pública.

Entende-se, que a contabilidade não serve apenas para o cumprimento da Lei nº 4.320/1964, mas também como instrumento auxiliar nas decisões gerenciais.

As mudanças que estão ocorrendo desde 2008, embora significativas, contemplam a adoção dos princípios contábeis que já eram utilizados na contabilidade privada há décadas e não eram utilizados na contabilidade pública devido a uma interpretação da Lei nº 4.320/1964 com viés mais voltado para o controle orçamentário.

Na percepção de Menezes e Peter (2012), o patrimônio, que é o principal objeto a ser estudado pela Ciência Contábil, tornou-se peça secundária, enquanto que o orçamento era foco prioritário para os registros dos fatos ocorridos na Contabilidade aplicada ao setor público. De acordo com os autores, na intenção de alterar esta situação, iniciou-se o processo de convergência as normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público, que buscam tratar o patrimônio como o efetivo objeto da Contabilidade.

Recentemente, a questão dos custos, na esfera pública, emergiu, sobretudo após o processo de internacionalização da contabilidade brasileira, de modo a adequá-la aos padrões internacionais.

Diante do contexto apresentado, formula-se a questão motivadora e norteadora da presente pesquisa: **Qual o estado da arte do tema “custos na administração pública”, nas dissertações e teses das universidades federais brasileiras de 2008 a 2014?**

Buscando responder essa questão, o presente estudo tem por objetivo analisar, qualitativamente, a produção relativa ao custo na administração pública nas dissertações e teses das universidades federais brasileiras de 2008 a 2014. A escolha do período se deu devido a convergência as normas internacionais acontecer a partir de 2008.

Não foi encontrado estudos anteriores sobre as teses e dissertações na área de custos públicos. Desta forma, o presente estudo visa identificar as pesquisas já realizadas para fomentar futuras pesquisas na área.

O estudo está organizado em mais quatro seções além dessa introdução. A seção 2 apresenta o embasamento teórico para o estudo. Na seção 3 são apresentados os procedimentos metodológicos. A análise dos dados é apresentada na seção 4 e por fim, as considerações finais do estudo.

2 Referencial Teórico

Uma das prioridades trazidas pelas novas normas de contabilidade pública no Brasil refere-se à ênfase dada para a apuração de custos pelos entes da federação em todos os níveis da administração pública. Segundo Mauss e Souza (2008, p. 18), a apuração de custos no setor público “permite ao gestor saber quanto custa produzir cada um dos bens ou serviços públicos” e, com isso, propiciar à população e aos órgãos de controle externo os meios para, segundo os mesmos autores, “monitorar e mensurar a eficiência e economicidade da atividade pública”.

Para Idalberto Chiavenato (1994, p. 70), eficiência é “uma relação entre custos e benefícios.”, ou seja, “melhor utilização dos recursos disponíveis”. E a eficácia é “o alcance dos objetivos através dos recursos disponíveis”.

Castro (2006, p.5) conceitua efetividade na administração pública comparando com os conceitos de eficácia de outros autores e conclui que:

A efetividade, na área pública, afere em que medida os resultados de uma ação trazem benefício à população. Ou seja, ela é mais abrangente que a eficácia, na medida em que esta

indica se o objetivo foi atingido, enquanto a efetividade mostra se aquele objetivo trouxe melhorias para a população visada.

Kissler e Heidemann (2004, p. 487) afirmam que “Entre as concepções administrativas do novo modelo de gestão, o cálculo dos custos dos serviços foi o que mais avançou como componente de controle operacional.”

Desta forma a implantação do sistema de informação de custos no governo federal vem contribuir para que este novo modelo de gestão seja implantado no Brasil, visando uma administração pública mais gerencial e eficiente.

Todavia, Alonso (1999) explica que os sistemas de informações utilizados no setor público ainda não permitem que o governo saiba quanto cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos, quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo e quanto custa os processos de trabalho ou os programas governamentais.

No entanto, o sistema de custos tem previsão legal desde 1964, mas sua efetiva implantação só teve mais ênfase em âmbito federal a partir de 2008. Desta forma Monteiro et al (2011, p.17), questionam:

Considerando que a obrigatoriedade legal de se produzir e utilizar informação de custos no setor público já estava parcialmente contemplada nos artigos 85 e 99 da Lei nº4320 de 17 de março de 1964 e totalmente contemplada no artigo 79 do Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967 e sendo esta mesma obrigatoriedade legal explicitamente reforçada no artigo 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, os questionamentos decorrentes são: Por que a administração pública federal não havia ainda construído e disponibilizado o seu sistema de informação de custos? Por que, passados exatos 46 anos após a primeira lei (a de nº4320) e 10 anos após o reforço da LRF, ambas com promessa de punição aos gestores pelo seu descumprimento, só em março de 2010 o sistema de informação de custos do governo federal foi finalmente homologado em sua primeira versão?

Apesar do questionamento sobre a ausência de um sistema de custos por 46 anos, mesmo após sua imposição legal, Monteiro et al. (2011, p.18) afirmam que:

Para uma análise adequada das relações de causa e efeito deste fenômeno, e considerando o volume dessas informações, seria necessária a redação de outro artigo, inclusive para não se cometer injustiças com vários pioneiros que já, dentro de seus universos setoriais, trabalhavam com informações de custos na administração pública federal, mesmo na administração direta; apesar do governo federal não fornecer a informação de custos nos seus sistemas estruturantes. Como exemplo, sem a preocupação de apresentar uma lista exaustiva, podemos citar as Forças Armadas e o Ministério da Educação.

No entanto, Monteiro et al. (2011, p.18) expõem em linha gerais alguns fatores que contribuíram para a não implantação do sistema anteriormente:

Dentre eles, é possível considerar a falta de uma cultura para a existência de um sistema de custos. Devido à ausência de rotinas de responsabilização e incentivos suficientes na Administração Pública, muitos gestores sentem-se desconfortáveis pela possibilidade de serem avaliados por seu desempenho ou decisões alocativas de recursos. As informações e a grande massa de dados disponibilizados são de difícil entendimento pelo público e ainda persiste a tradição brasileira de ênfase em controles financeiros em detrimento dos controles de produtividade. O cidadão contribuinte não consegue identificar ou rastrear a aplicação dos recursos arrecadados, sejam na forma de investimentos, despesas de manutenção ou pagamento de juros da dívida pública. Havia uma lacuna que começou a ser minimizada em 2010 com a homologação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. A importância maior do Sistema está em reverter este quadro, ao bem do interesse público.

Nesse sentido, Silva (1997) corrobora e sinaliza a importância da utilização dos conceitos de custos na administração pública:

A utilização dos conceitos de custo nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos com a consequente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão e ainda servir de instrumento de gestão facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle. (SILVA, 1997, p. 45, grifo nosso).

Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) reforçam a necessidade de mensuração e evidenciação de custos no setor público, como segue:

Sem que se conheçam os custos, é impossível avaliar se os resultados obtidos em diferentes áreas de atuação das organizações governamentais poderiam ser substancialmente melhorados, ou se poderiam ser alcançados com um menor emprego de recursos humanos, materiais e financeiros. (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 988, grifo nosso).

Silva (1997) e Alonso (1999) também corroboram o entendimento que há dificuldade de se implantar sistema de custos na administração pública. Enquanto o primeiro atribui o fato ao atual estágio da contabilidade pública no Brasil, o segundo entende que se trata de uma questão cultural e, porque não, econômica.

Mauss e Souza (2008) corroboram os comentários de Monteiro et al. (2011) e demais autores (Silva, 1997; Alonso, 1999; Resenha, Cunha e Bevilacqua, 2010) sobre a não implantação de um sistema de custos anteriormente, quando em sua obra cita que no Brasil, o governo federal discute desde 2005, através da comissão interministerial de custos instituído pela portaria 945, que de acordo com a STN (2014) estabelece as diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do sistema de custos federal e que tal iniciativa foi motivada em resposta ao acórdão 1078/2004 do TCU.

Na pesquisa de Mauss e Souza (2008) consta que algumas instituições públicas brasileiras foram pioneiras em relação ao assunto. As citadas como exemplo pelos autores foram: Comando da Aeronáutica, Organizações Militares prestadoras de serviço (OMPS), Comando da Marinha, Comando do Exército, Laboratório Nacional de Luz Síncrona, Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ), Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (Sesu-MEC), Banco Central do Brasil, Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO) e Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA). Dentre elas, se destacando o Banco Central do Brasil, onde seu sistema foi implantado e colocado em operação em 2003. E afirmam também que no âmbito municipal, o Rio de Janeiro iniciou a implantação do seu sistema em 2002.

Desta forma, as pesquisas sobre o assunto corroboram para o fomento dos estudos na área e pode vir a proporcionar melhoria e integração entre a teoria e a prática na implantação desse importante instrumento para uma gestão pública mais eficiente.

3 Metodologia

O estudo é de caráter exploratório da produção científica sobre custos na administração pública, sendo de natureza aplicada. Quanto aos objetivos, classifica-se como uma pesquisa descritiva, uma vez que o estudo envolve a descrição da pesquisa em custos na administração pública: sua forma, estrutura, atividade, mudanças e relacionamentos ao longo do tempo, dentre outros. Quanto à abordagem do problema é classificada como qualitativa, por analisar as características dos estudos (MARTINS, 2000; SILVA, 2003).

Com relação aos procedimentos técnicos é bibliográfica, pois tem por finalidade conhecer as contribuições científicas que se efetuaram sobre a área temática de custos na

administração pública, a partir da análise das dissertações e teses das universidades federais de 2008 a 2014. (MARTINS, 2000).

A população da pesquisa é o conjunto das dissertações das universidades federais e teses das universidades que possuíam trabalhos defendidos no período selecionado. A amostra selecionada foram os trabalhos com linha de pesquisa na área pública defendidos no período de 2008 a 2014. O critério de seleção das dissertações e teses que compõem o banco de dados como sendo pesquisas da área pública foi a busca das seguintes palavras chaves no título do trabalho: pública ou público, estado, município, união, governamental ou governamentais, federal e federais. A busca por palavras-chaves no título pode ser identificada como uma limitação do trabalho. A coleta foi realizada no período de março a julho de 2015. Foram contemplados os programas de mestrado que tiveram teses defendidas a partir de 2008 e dissertações das universidades federais defendidas a partir de 2008. A decisão pela área temática está relacionada ao interesse de estudo exploratório das publicações neste campo de estudo.

Os dados para análise foram coletados nos sites das universidades. Para efetuar o registro e a catalogação das visitas ao site, foi organizado um banco de dados utilizando o Microsoft Office Excel. O banco de dados foi estruturado com tabelas contendo o ano de defesa, orientador, título do trabalho, autor, objetivos do estudo, resultados obtidos na investigação, metodologias adotadas, número de páginas, gênero e problema de pesquisa, com a respectiva identificação da instituição de ensino correspondente, a fim de subsidiarem a análise realizada.

4 Análise dos Resultados

Apresenta-se, nessa seção, a análise dos dados em dois momentos, o primeiro contemplando a análise descritiva dos principais dados, o segundo a Identificação dos assuntos abordados e análise dos estudos em custos da administração pública, foco principal desse estudo.

4.1 Análise descritiva dos dados

Pelo levantamento realizado no período de 2008 a 2014 foram defendidas 437 dissertações e 122 teses nesse período em todas as universidades pesquisadas que podem ser observadas por instituição de ensino na Tabela 1.

Observa-se também na tabela 1 que apenas 10% das dissertações defendidas são pesquisas na linha de pesquisa da área pública, das instituições pesquisadas destaca-se a UNB com 14% de suas dissertações com pesquisas que visam contribuir com a área pública.

Em relação das teses defendidas, a representatividade desta linha de pesquisa é ainda menor, com apenas 9% de teses e novamente a UNB destaca-se nesta representatividade da linha de pesquisa na área pública, com 17% das suas teses.

Com a descontinuidade do programa Multi entre as universidades UFRN, UnB e UFP do programa de mestrado e doutorado. A UnB desmembrou sua linha de pesquisa em Contabilidade e Mercado Financeiro e Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade, onde a seleção dos candidatos é por linha de pesquisa. Desta

forma a pesquisa na área pública ganha destaque e há uma tendência desta instituição consolidar os estudos nesta linha de pesquisa, ainda incipiente nas universidades brasileiras.

Tabela 1 – Dissertações e Teses Defendidas

Instituição	Dissertações					Teses				
	Área pública		Outras áreas		Total	Área pública		Outras áreas		Total
	n	%	N	%		n	%	n	%	
UnB (programa Multi)	20	14%	124	86%	144	4	17%	19	83%	23
USP						7	7%	92	93%	99
UFRJ	14	11%	113	89%	127					
UFPR	11	11%	87	89%	98					
UFSC	0	0%	68	100%	68					
Total	45	10%	392	90%	437	11	9%	111	91%	122

Fonte: Resultado da Pesquisa, 2015

Observa-se na tabela 2 que em 2008 e 2011 houve um maior interesse na realização de pesquisas na área pública. Nota-se também na tabela 1 e 2 que a UFSC não possui pesquisas nessa linha em todo o período pesquisado.

Tabela 2– Dissertações Área Pública

Instituição	2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
UFPR	5	45%	0	0%	2	29%	1	8%	1	25%	1	20%	1	20%
UFRJ	2	18%	0	0%	4	57%	5	42%	2	50%	1	20%	0	0%
UnB (programa Multi)	4	36%	1	100%	1	14%	6	50%	1	25%	3	60%	4	80%
Total	11		1		7		12		4		5		5	

Fonte: Resultado da Pesquisa, 2015

Já nas teses, conforme tabela 3, as pesquisas acontecem de forma mais homogênea na UnB que teve 1 tese ao ano de 2011 a 2014. Já na USP esse número varia entre 1 e 2, exceto em 2010 e 2013 que não houveram teses e dissertações na área pública nessa instituição.

Tabela 3– Teses Área Pública

Instituição	2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
UnB (programa Multi)		0%		0%			1	50%	1	50%	1	100%	1	33%
USP	1	100%	2	100%	0		1	50%	1	50%	0	0%	2	67%
Total	1		2		0		2		2		1		3	

Fonte: Resultado da Pesquisa, 2015

O comportamento das pesquisas, dissertações e teses das instituições pesquisadas podem ser melhor identificadas através do Gráfico I.

Observa-se que a UFRJ, UFPR e USP não tem homogeneidade nessa linha de pesquisa e vem diminuindo o interesse na área ao longo dos anos. Já a UnB apesar da heterogeneidade da quantidade de pesquisas por ano, em todos os anos pelo menos 1 tese ou dissertação é realizada nesta instituição e de 2012 em diante há um crescimento no interesse por estas pesquisas.

Outro item analisado nessa pesquisa foi em relação ao gênero dos acadêmicos de mestrado e doutorado, percebe-se que 71% são do gênero masculino e 29% feminino. A UnB destaca-se por ter mais acadêmicos do gênero feminino, 13%, do que as demais instituições.

Tabela 4– Gênero dos autores

Gênero	N	%	Gênero	N	%
Feminino	16	29%	Masculino	40	71%
UFPR	5	9%	UFPR	6	11%
UFRJ	3	5%	UFRJ	11	20%
UNB	7	13%	UnB (programa Multi)	17	30%
USP	1	2%	USP	6	11%

Fonte: Resultado da Pesquisa, 2015

Existem alguns estudos que abordam com mais profundidade o tema sobre gênero e procura explicar a diferença de atuação entre ambos. Casa nova (2012) em sua pesquisa explica que presença feminina em contabilidade no Brasil é pequena e o tema tem sido pouco explorado. Para a autora, fenômenos como *critical mass*, *role model*, *glass ceiling* ou *pipeline* podem estar presentes e significar uma possibilidade de modificar o quadro por meio da conscientização e da instituição de políticas de apoio.

No entanto, explicar esse fenômeno no meio acadêmico não é objeto desse estudo. Desta forma o mesmo foi tratado de forma descritiva para mostrar o estado da arte sobre essa ótica.

Com relação ao número de páginas dos trabalhos desenvolvidos no mestrado e doutorado, observa-se que nas Dissertações possui um mínimo de 79 a 88 páginas e um máximo de 206 a 280 páginas, com uma média que varia de 131 a 152 páginas por trabalho dependendo da instituição que tem como média geral 141 páginas cada dissertação, tendo um desvio padrão em torno de 52 páginas, conforme pode ser observado na tabela 5.

Tabela 5– Páginas x Dissertações

Páginas	UFPR	UFRJ	UnB (programa Multi)	Total Geral
Máx de N. Páginas	316,00	206,00	280,00	316,00
Mín de N. Páginas	79,00	79,00	88,00	79,00
Média de N. Páginas	152,45	150,78	131,80	141,75
DesvPad de N. Páginas	66,77	43,67	46,77	51,98

Fonte: Resultado da Pesquisa, 2015

Essa heterogeneidade entre o tamanho dos estudos entre as instituições pode ser observada na tabela 5. Percebe-se que a UFPR é a que possui a dissertação com maior número de páginas, a maior média e maior desvio padrão também, o que comprova essa heterogeneidade.

Assim como a UFRJ se demonstra um pouco menos heterogênea que as demais instituições, devido ao índice do desvio padrão, em torno de 43 páginas, ser menor que as demais.

Em relação as teses, a heterogeneidade entre os estudos permanece, sendo a UNB a mais heterogênea delas, com um desvio padrão em torno de 97 páginas.

Tabela 6– Páginas x Teses

Páginas	UnB (programa Multi)	USP	Total Geral
Máx de N. Páginas	367,00	287,00	367,00
Mín de N. Páginas	178,00	148,00	148,00
Média de N. Páginas	259,67	204,29	220,90
DesvPad de N. Páginas	97,08	43,73	63,91

Fonte: Resultado da Pesquisa, 2015

4.2 Identificação dos assuntos abordados e análise dos estudos em custos da administração pública

Os autores desta pesquisa subdividiram os trabalhos encontrados da área pública em: Auditoria, Contabilidade, Custos, Educação e os demais temas foram identificados como gestão, conforme pode ser observado na tabela 7 a sua distribuição. Observa-se que a UnB tem representatividade em quase todos os subtemas pesquisados, exceto no tema educação.

Tabela 7– Assuntos Abordados dissertações e Teses

Páginas	Auditoria	Contabilidade	Custos	Educação	Gestão	Total Geral
UFPR		1,00			10,00	11,00
UFRJ	2,00		1,00		6,00	9,00
UnB (programa Multi)	2,00	1,00	1,00		20,00	24,00
USP				1,00	6,00	7,00
Total Geral	4,00	2,00	2,00	1,00	42,00	51,00

Fonte: Resultado da Pesquisa, 2015

Com o tema auditoria encontrou-se 4 dissertações, sendo 2 defendidas na UFRJ e 2 na UnB, conforme pode ser observado na tabela 8.

A 1. Dissertação defendida na UFRJ em 2010, o estudo objetivou analisar as auditorias operacionais realizadas pela Marinha do Brasil (MB) à luz das normas adotadas pelo Tribunal de Contas da União, a partir dos relatórios de auditoria elaborados.

Quanto a dissertação da UFRJ defendida em 2011 objetivou-se analisar a utilização de procedimentos, princípios e recomendações previstas na literatura sobre a estrutura de controle interno do COSO por um Órgão de Compra Governamental (OCG), por meio da apuração do nível de harmonização teórica e prática entre os procedimentos, princípios e recomendações de controles apontados como indispensáveis pela literatura e os procedimentos e princípios de controle adotados.

Já a Dissertação defendida na UNB em 2008, seus objetivos eram verificar o nível de harmonização conceitual e prática das normas emitidas pela SFC frente às diretrizes constantes dos documentos *Internal Control – Integrated Framework* (Coso) e *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (Intosai), assim como averiguar o nível de conhecimento dos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC quanto à existência, à missão e aos estudos produzidos pelo Coso e pela Intosai.

Por fim a Dissertação defendida na UnB em 2014, teve como objetivo investigar a percepção dos gestores de uma Instituição Federal de Ensino Superior quanto ao nível de alinhamento do sistema de controle interno institucional às recomendações contidas no framework COSO ERM (Enterprise Risk Management – Integrated Framework). O framework utilizado como referência para esta pesquisa é caracterizado pela abordagem voltada ao gerenciamento de riscos, um dos aspectos recomendados para inteirar a estrutura de controle interno das entidades do setor público e considerado base para a "boa" governança.

Tabela 8– Dissertações e Teses - Temas Abordados - Área de Auditoria

Ano	Instituição	Dissertações e Teses - Temas Abordados - Área de Auditoria	Nível
2010	UFRJ	AUDITORIA OPERACIONAL NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NA MARINHA DO BRASIL	Mestrado
2011	UFRJ	Um Estudo Sobre Controles Internos no Setor Público, à Luz da Estrutura do COSO: O Caso de Uma Organização Militar da Marinha do Brasil.	Mestrado
2008	UnB (programa Multi)	CONTROLES INTERNOS NO SETOR PÚBLICO: Um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo coso e pela intosai.	Mestrado
2014	UnB (programa Multi)	Controle interno na perspectiva do Framework COSO ERM: um estudo na Universidade Federal da Paraíba	Mestrado

Fonte: Resultado da Pesquisa, 2015

Com o tema Contabilidade encontrou-se três dissertações, sendo 1 na UFRJ, outra na UnB no mesmo ano e a mais recente na UFPR, conforme pode ser observado na tabela 9.

O trabalho defendido na UFRJ em 2011 não estava disponível no site da instituição para consulta.

A dissertação defendida na UNB também em 2011 teve como objetivo captar a percepção dos contadores de instituições vinculadas ao MEC, tem sobre a utilidade da informação contábil a partir da adoção do NBCASP. Conclui-se nessa pesquisa que as informações geradas serão capazes de maximizar a utilidade da informação contábil no processo de tomada de decisão.

Já a dissertação defendida em 2013 na UFPR tem por objetivo analisar qual a presença das IPSAS na construção das NBCASP. A pesquisa utiliza a análise de conteúdo em todas as normas internacionais e brasileiras publicadas entre os anos de 2000 e 2008. Após a pré-análise dos textos, utilizou-se a aplicação da infometria visando a mensuração e quantificação dos conteúdos a partir de suas palavras. Os resultados do estudo demonstram que as NBCASP não apresentam conteúdos idênticos às IPSAS as quais foram relacionadas e que grande parte dos conteúdos das normas internacionais ainda não foram transformados em normas no Brasil.

Tabela 9– Dissertações e Teses - Temas Abordados - Área de Contabilidade

Ano	Instituição	Dissertações e Teses - Temas Abordados - Área de Contabilidade	Nível
2011	UFRJ	Avaliação de Ativos Imobilizados no Setor Público no Contexto da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade - O Caso de Uma Organização Militar.	Mestrado
2011	UnB (programa Multi)	PERCEPÇÃO DE OPERADORES DA CONTABILIDADE QUANTO À RELEVÂNCIA DAS MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELA ADOÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: Um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação	Mestrado
2013	UFPR	A PRESENÇA DAS IPSAS NA CONSTRUÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA ABORDAGEM INFOMÉTRICA	Mestrado

Fonte: Resultado da Pesquisa, 2015

Com o tema Educação encontrou-se apenas uma tese de doutorado defendida na USP em 2014, conforme pode ser observado na tabela 10.

O estudo tem como objetivo analisar o efeito do emprego de jogos e simulações nas atividades educacionais, bem como sua contribuição para a composição de um ambiente que promova aumento dos níveis de motivação e de desempenho no processo de aprendizagem. A pesquisa foi aplicada na disciplina de contabilidade governamental utilizando o jogo Sim City. Conclui-se na pesquisa que o método tem efeitos positivos quando comparado aos métodos tradicionais.

Tabela 10– Dissertações e Teses - Temas Abordados - Área de Educação

Ano	Instituição	Dissertações e Teses - Temas Abordados - Área de Educação	Nível
2014	USP	Educação com entretenimento: um experimento com simcity® para curtir e aprender contabilidade governamental	Doutorado

Fonte: Resultado da Pesquisa, 2015

Com o tema Custos encontrou-se 2 estudos, uma dissertação defendida na UFRJ em 2008 e uma tese defendida na UNB em 2013, conforme pode ser observado na tabela 11.

A dissertação defendida em 2008 na UFRJ não estava disponível na base de dados da instituição.

O mesmo aconteceu com a tese defendida na UnB em 2013. No entanto, apesar de não disponível, o autor em 2014 publicou um artigo do tema da sua dissertação que representa um resumo da essência de seu trabalho que relata no artigo que este estudo foi base para a criação do Intrasig de Informação e Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público – SICGESP que é um sistema de propriedade da UnB que seria o produto desse estudo, sendo um de seus

objetivos a definição de um modelo de custo e gestão aplicado a Estados e Municípios. (Dantas, 2014).

Como pode ser observado, as pesquisas na área de custos na administração pública ainda são muito incipientes. Num período de 6 anos nas 5 instituições pesquisadas, considerando um total de 559 dissertações e teses nesse período, apenas 10% foram na área pública e 0,4% desse universo, na área de custos na administração pública, que representa também 4% dos trabalhos na linha de pesquisa da área pública.

Este resultado é corroborado com o estudo de Oliveira *et al* (2013) que fez uma análise bibliométrica do perfil das pesquisas sobre custos em organizações públicas a partir do Google Acadêmico e encontrou em sua pesquisa 23 artigos na área pública publicados em anais ou periódicos, sendo que apenas 6 desses artigos abordavam o tema custos.

Tabela 11– Dissertações e Teses - Temas Abordados - Área de Custos

Ano	Instituição	Dissertações e Teses - Temas Abordados - Área de Custos	Nível
2008	UFRJ	CARACTERIZAÇÃO DO USO DE SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO NAS ORGANIZAÇÕES MILITARES PRESTADORAS DE SERVIÇOS DA MARINHA.	Mestrado
2013	UnB (programa Multi)	Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability	Doutorado

Fonte: Resultado da Pesquisa, 2015

As demais dissertações e teses que pesquisam sobre outros temas divergentes dos temas anteriores, foram classificados como gestão que representam 82% dos trabalhos encontrados nessa linha de pesquisa. Sendo os desenvolvidos pela UFPR representando 24%, na UFRJ também representando 24%. Já na USP que representam 14% e por fim na UnB representam 48%.

5 Conclusão

O presente artigo objetivou explorar a produção científica relativa a custos na administração pública nas dissertações e teses defendidas nas universidades federais brasileiras no período de 2008 a 2014, dada a representatividade do período para a administração pública.

Na linha de pesquisa da área pública foram encontradas 51 dissertações e teses defendidas no período de seis anos analisados, onde o tema auditoria representa 8%, Contabilidade 4%, Custos 4%, Educação 2% e Gestão 82%. Com o tema sobre Custos na Administração pública foram defendidos somente 1 tese na UnB e 1 dissertação na UFRJ.

Desta forma, a investigação constatou a incipiência de pesquisas na área pública em especial na área de custos.

Os resultados também revelam a predominância do gênero masculino no mundo acadêmico, assim como uma heterogeneidade do número de páginas dos trabalhos defendidos. Assim como revelou a UnB como sendo a instituição que mais tem trabalhos defendidos nessa linha de pesquisa.

O presente trabalho se limitou a apresentar os resultados de forma descritiva por ser um estudo ainda exploratório.

No entanto como sugestão para trabalhos futuros, sugere-se aprofundar mais o estudo sobre a questão do gênero, por exemplo, buscando uma variável explicativa para maior incidência do gênero masculino no mundo acadêmico. Assim como aumentar o período analisado para verificar se há diferenças relevantes no resultado.

Referências

ALONSO, Marcos. *Custos no serviço público*. Enap, 1998.

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.

CASTRO, Rodrigo Batista de Castro. Eficácia, eficiência e efetividade na administração pública. In: ENANPAD, 30., 2006, Salvador. *Anais...* Salvador, 2006. CD-ROM.

CHIAVENATO, Idalberto. *Recursos humanos na Empresa: pessoas, organizações e sistemas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 67-76.

COUTINHO, M.; LARANJO, A.; CASANOVA, J. *Pigmented Villonodular Synovitis: a diagnostic challenge*. Review of 28 cases. 2012.

DANTAS, José Marilson Martins. Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 7, 2014, Brasília. *Anais eletrônicos*. Brasília: CONSAD, 2014. Disponível em: <<http://banco.consad.org.br/handle/123456789/1169>> Acesso em 01 ago. 2015

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; ALMEIDA, José Elias Feres de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro 48(1):183-206, jan./fev. 2014

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?. *Revista de Administração Pública*, v. 40, n. 3, p. 479-499, 2006.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio. *Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: modelo para mensuração e análise de eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.

MENEZES, Anelise Florêncio; PETER, Maria da Glória Arrais. Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios*, Recife, v. 3, n. 5, out. 2012.

Monteiro, B. R. P., Pereira, M. C. E., dos Santos, W. V., & de Holanda, V. B. *O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL DO BRASIL*. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2014.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins da. *Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na administração pública*. Brasília: Esaf, 1997. Disponível em: <www3.tesouro.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 16 abr. 2014.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: um enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública*. São Paulo : Atlas. 2009.

OLIVEIRA, Robson Ramos; SILVA, Aline Bernardino da; SILVA, Elvécio Vital da; NASCIMENTO, Viviane Miranda Silva do; PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida. *Abordagem bibliométrica da produção científica sobre custos em organizações públicas*. In: CONGRESSO DE ADMINISTRAÇÃO, SOCIEDADE E INOVAÇÃO, 2013, Volta Redonda, RJ. *Anais eletrônicos*. Rio de Janeiro: CASI, 2013. Disponível em: <http://www.congressocasi.uff.br/?page_id=77 > Acesso em 01 ago. 2015