

Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro

Renato Pereira Monteiro (IFRS – Campus Porto Alegre, bolsista CAPES) - renatomonteir@gmail.com

RESUMO: O objetivo deste estudo qualitativo foi realizar uma análise exploratória dos fatores de importância e benefícios de implantação do sistema de informação de custos, no setor público do Brasil, e as possíveis barreiras para sua efetivação, por meio de uma análise de conteúdo, realizada nas conclusões de estudos CBC, publicados de 2012 a 2016. Os fatores de importância e barreiras foram quantificados e codificados. Encontrou-se evidências da existência, no caso brasileiro, de dez categorias de fatores de importância, tendo as dificuldades sido categorizadas em materiais e imateriais.

PALAVRAS-CHAVE: contabilidade de custos, setor público, importância, barreiras para implantação.

Exploratory Analysis of the Importance Factors and Obstacles to the Implantation of Cost Accounting in the Brazilian Public Sector

ABSTRACT: The objective of this qualitative study was to perform an exploratory analysis of the factors of importance and benefits for the implementation of the cost information system in the Brazilian public sector, and the possible obstacles to its effectiveness, through a content analysis carried out in the conclusions of published CBC studies, from 2012 to 2016. The importance factors and obstacles were quantified and codified. There was evidence of the existence, in the Brazilian case, of ten categories of importance factors, the difficulties being categorized in material and immaterial.

KEYWORDS: cost accounting, public sector, importance, obstacles to implementation.

Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro

1 Introdução

A gestão pública de um modo geral tem passado por diversas modificações nas últimas décadas Orelli, Padovani e Katsikas (2016) e Rossi et al. (2016). As reformas têm como pano de fundo amplos objetivos como: melhorar a eficiência, a responsabilidade de prestação de serviços públicos, qualificar a informação para dispor aos gestores, aprimorar a qualidade da decisão, otimizar a aplicação de recursos públicos, melhorar o desempenho do setor e incentivar a transparência e o controle social.

Neste sentido a contabilidade tem buscado acompanhar este processo por meio da criação e normas específicas para o setor público e por meio do processo de harmonização contabilidade governamental Fuertes (2008), Grossi e Pepe (2009) e Rossi, Aversano e Christiaens (2014). Este processo de harmonização contábil ou de aproximação com as normas e práticas do setor privado foi desencadeado nas últimas décadas como benefícios pregados pela *New Public Management* (NPM), (Hood, 1991;1995).

Estudos como os de Feschiyan (2013) e Connolly (2016) também retratam o impacto destas reformas da contabilidade no setor público, revelando que ela deve desempenhar um papel fundamental como um sistema de informação útil e necessários as práticas da NPM (Manes Rossi, Aversano e Christiaens, 2014).

Autores como Burns e Scapens (2000) e Verbeeten (2011) colocam como um dos temas centrais no atual debate sobre a contabilidade pública a mudança da contabilidade de gestão, suas implicações e métodos. Todavia a contabilidade de custos no setor público tem sido uma preocupação menos evidente nas pesquisas no setor, quando comparado com o processo de harmonização e a aplicação da contabilidade por competência. Os estudos sobre a contabilidade de custos têm relação maior a aplicação de um método de custeio em casos específicos como Arnaboldi e Lapsley (2003), Valderrama e Sanchez, (2006), Baird (2007) e Oseifuah (2014).

No Brasil, um dos marcos regulatórios em termos de administração governamental, que alterou de forma significativa as finanças públicas, foi a edição da Lei Federal nº 4.320/1964. A lei estabeleceu, entre outros aspectos, que os setores de contabilidade dos órgãos públicos deveriam manter contabilidade especial para a determinação dos custos dos serviços industriais. Cabe destacar que a expressão “custos industriais” era a nomenclatura reconhecida e aplicada na época, quando se tratava de custos e custeamento de um bem ou serviço. Quanto ao uso da referida expressão, Slomski et al. (2010, p. 937-938) esclarece que “a literatura da época tratava apenas de custos industriais e, assim, o legislador apenas adotou o que a academia tinha consagrado como sistemas de custeamento sob a chancela de custos industriais”. Porém, apesar da lei estabelecer a obrigatoriedade desta contabilidade, até os dias atuais o controle de custos não se tornou realidade nos órgãos públicos (ALONSO, 1999).

A administração do setor público, de um modo geral, vem passando por pressões da sociedade para melhorar e qualificar sua gestão e para o aumento da transparência (HOOD, 1995). A pressão por mais qualidade na gestão do setor público deu origem a uma nova filosofia de gestão denominada *New Public Management* - NPM, surgida na década de 1980, em países-membros da *Organisation for Economic Co-operation and Development* - OCDE como Dinamarca, Austrália e Canadá; no Brasil, conhecida como *Nova Gestão Pública* - NGP. Conforme afirma Hood (1995), a NPM consiste em aplicar, na esfera pública, conceitos e técnicas de gestão desenvolvidas e aplicadas com sucesso na iniciativa privada. O objetivo

principal é obter maior eficiência e efetividade no alcance dos objetivos das entidades públicas.

Neste sentido, cresce o interesse pelas pesquisas no setor público, em especial pela edição das Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP em 2008 e, posteriormente a edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP. As NBCASP foram complementadas em 2011 pela NBC T 16.11, que trata do Subsistema de Custos Aplicado ao Setor Público. Esta norma sofreu em 2013 um conjunto de alterações significativas, revisando alguns aspectos criticados e preenchendo lacunas que existiam na opinião dos usuários e técnicos.

Diante deste cenário este tem por objetivo identificar a importância e benefícios da implantação do chamado sistema de informação de custos do setor público – SICSP e analisar quais os fatores que representam barreiras, dificuldades e limitações da adoção da no setor. Para tal foi realizada uma análise de conteúdo, associada a uma revisão da bibliográfica, nos principais achados das pesquisas publicadas no Congresso Brasileiro de Custos nos anos de 2012 a 2016.

O estudo está organizado por esta introdução, a revisão da literatura referente a contabilidade de custos no Brasil, fatores de importância identificados na literatura atual e possíveis barreiras para sua implantação. Seguido da metodologia do estudo e da apresentação dos resultados.

2 Revisão da Literatura

2.1 A Contabilidade de Custos no Setor Público do Brasil

As recentes alterações na contabilidade pública brasileira, em sua origem, decorrem do movimento de convergência aos padrões internacionais e são formalizadas pelo International Accounting Standards Board – IASB –, como forma de melhorar a informação. Neste sentido, Vicente et al. (2012) afirmam que a convergência, inicialmente, estava vinculada ao setor privado e foi estendida ao setor público, visando à possibilidade de comparar resultados obtidos pelos entes governamentais e melhora da qualidade da informação e da evidenciação contábil.

Até o advento das novas normas, não existia um conjunto de normativos que regrassem especificamente os diversos aspectos da contabilidade pública nacional, gerando muitas vezes interpretações equivocadas e desiguais numa mesma unidade federativa (MONTEIRO et al., 2014). Apesar de a Lei nº 4.320/64 contemplar aspectos como eventuais demonstrações que caberiam à contabilidade pública evidenciar, em outros quesitos foi incipiente, destacando-se a falta de um detalhamento de como deveria funcionar a apuração de custos. O primeiro avanço significativo foi sentido com a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.

Segundo Slomski et al. (2010), desde a década de 1960, o tema de controle de custos é tratado pela legislação brasileira, reportando-se à Lei Federal nº 4.320/64. Porém, apesar da previsão legal, a cultura de controle de custos e, até mesmo, a Lei ainda não tinham sua aplicação de forma efetiva no setor público brasileiro, de acordo com o que apontam Alonso (1999) e Padrones et al. (2017).

Conforme Silva et al. (2004), a adoção de uma contabilidade de custos que promova evidenciação é complexa. Essa complexidade é sentida pelo nível de implantação reduzido. Para Machado e Holanda (2010, p. 793 e 794), o panorama é de mudança quando “nos

últimos anos o assunto deixou de ser [...] uma intenção (vontade), saindo da esfera da discussão das ideias para ser um processo estruturado com responsáveis, concepção teórica definida, cronograma e recursos”.

A Resolução Conselho Federal de Contabilidade do Brasil - CFC nº 1.366/2011 tratou especificamente do SICSP e entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 2012. Com efeito, por meio dessa resolução, a contabilidade pública passou a ter um regramento a ser seguido para a evidenciação e o controle de seus custos.

O SICSP ainda tem sua importância ampliada em razão de sua formatação com os demais subsistemas que devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública no que diz respeito ao desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão, avaliação dos resultados obtidos na execução das ações do setor público com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade; avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; avaliação dos riscos e das contingências e ao conhecimento da composição e movimentação patrimonial.

O SICSP tem como objetivo criar uma nova realidade no setor público permitindo que este organize suas informações de forma um conjunto de informações e decisões. Os objetivos do SICSP segundo o normativo brasileiro são:

OB.1- mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;

OB.2- apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;

OB.3 - apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;

OB.4 - apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;

OB.5 - apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Estes objetivos foram codificados para serem correlacionados no Quadro 01 da próxima seção. A norma pontua algumas recomendações para permitir o atingimento de seus objetivos. Prescreve que deve ter um tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades fins ou administrativas do setor público e ainda que se faça o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados. Trata ainda que seu alcance é obrigatório em todas as entidades do setor público.

2.2 Importância da Contabilidade de Custos no Setor Público

A contabilidade de custos no setor público é reconhecidamente por diversos autores um vetor de melhoria para a gestão, no sentido de qualificar o processo de decisão. Os fatores de importância estabelecidos neste estudo são adaptados para uma visão amplificada do setor público do estudo de Pizzini (2006) que estabeleceu dez fatores de importância para a contabilidade de custos no setor público hospitalar dos EUA: avaliação de desempenho individual, avaliação de desempenho de grupos, negociação de contratos, orçamento, controle de custos, preço de serviços hospitalares, *benchmark* entre os custos hospitalares, avaliar a

aquisição de equipamentos, avaliar a adoção de estratégias alternativas, negociação de contratos com fornecedores.

Os fatores de importância descritos por Pizzini (2006) foram adaptados a uma realidade mais ampla do setor e corroborado por outros autores com pequenas adaptações e com a alteração de um deles “avaliar estratégias alternativas” foi modificado por “contratação de pessoal” em razão das obrigações que o setor público brasileiro tem em termos de despesa referente a pessoal e os limites envolvidos neste controle e os dispositivos legais que obrigam o cálculo de seu impacto na despesa pública. Para além dessa adaptação dos fatores de Pizzini (2006) os fatores de importância têm fundamentação com o seguinte conjunto de autores e aspectos legais do Brasil conforme descrito no Quadro 01.

Quadro 01 – Quadro teórico dos fatores de importância

	Fator	Fundamentação teórica	NBC T 16.11
1	Avaliação individual	Atkinson <i>et al.</i> (2008), Souza et al. (2008), (Liguori, Sicilia e Steccolini (2012).	SCD
2	Avaliação de departamentos e setores	Atkinson et al (2008), Souza et al. (2008), Liguori, Sicilia e Steccolini (2012), Valderrama e Sanchez (2006) e Parker (2013), NBC T 16.11.	OB.2
3	Planejamento Financeiro	Johnes (1990), LRF (2000), Abu-Tapanjeh (2008), Feschiyan, (2013), Lampe et al., (2015), Rossi et al., (2016).	OB.4
4	Planejamento orçamentário	Johnes (1990), LRF (2000), Cruz, Dias e Luque (2004), Valderrama e Sanchez (2006), Dragija e Lutilsky (2012).	OB.4
5	Controle de custos	Cropper e Cook (2000), LRF (2000), Abu-Tapanjeh (2008) Van Helden et al. (2010), Dragija e Lutilsky (2012), Liguori et al. (2012).	OB.1, OB.5
6	Preço dos serviços	McChlery, McKendrick e Rolfe (2007) e Verbeeten (2011), NBC T 16.11	OB.1
7	Comparar custos entre unidades	Lapsley e Pallot (2000), Cruz, Dias e Luque (2004), Atkinson et al. (2008), Parker (2013)	OB.2
8	Avaliar aquisição de novas tecnologias e equipamentos	Pereira e Romão (2016),	OB.3
9	Contratação de pessoal	LRF (2000)	SCD
10	Negociação de contratos	Pizzini (2006) e (Atkinson et al., 2008).	SCD
SCD – Sem correspondência direta.			
OB.(1,2,3,4,5) – Relativos aos objetivos do SICSP da seção anterior.			

Fonte: O autor (2016).

No quadro teórico desenvolvido pode-se relacionar sete fatores (2,3,4,5,6,7) a objetivos especificados na norma de custos brasileira. O fator avaliação individual (1) apesar de não ter correspondência direta na norma é destacado por autores como Souza et al. (2008) que referem que com a implantação de um sistema gerencial de custos no setor público, será possível avaliar o desempenho de gestores, inclusive gestores departamentais, por meio da construção de indicadores de desempenho. Em relação a contratação de pessoal (9) este é um

requisito da Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil de 2000 que em seu artigo nº 16 estabeleceu que a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, incorrendo assim na obrigatoriedade de se calcular os custos estimados das ações em criação. A negociação de contratos foi estabelecida nas variáveis do estudo de Pizzini (2006) em relação a importância da informação de custos e sua aplicação ao setor hospitalar e pode ser corroborado pelo considerado por Atkinson et al., (2008) que a informação gerencial pode ser útil para gerar informações econômicas, como o custo e a rentabilidade de seus produtos, serviços, clientes e atividades, pode auxiliar na medição de desempenho econômico de uma unidade operacional descentralizada ou unidades de negócios como setores, departamentos e filiais.

Conforme Monteiro e Pinho (2017) importância desta nova contabilidade é reconhecida por especialista da área e tem por grandes objetivos a melhoria na tomada de decisão, prestação de contas, planejamento do orçamento e controle. Em seu estudo ainda concluem que sua implantação é muito importante para esclarecer como os recursos públicos são aplicados, para melhorar a gestão das entidades e racionalizar o uso dos recursos.

2.3 Dificuldades e barreiras para a implantação da contabilidade de custos no setor público

Uma das grandes lacunas teóricas na atualidade diz respeito ao aprofundamento das dificuldades e barreiras para a implantação de custos no setor público, devido em especial a sua baixa implantação como apresentado nas evidências empíricas de Rosa, Silva & Soares (2015) e Luiz Lovato et al. (2016)

Um dos fatores considerado na literatura como uma barreira para a implantação de novas normas contábeis é a cultura da organização e sua resistência a mudanças. Conforme Lapsley e Pallot (2000) a adoção de inovações de contabilidade de gestão implica mudança de comportamento e reflete a flexibilidade da entidade e seus membros para aplicar as ferramentas administrativas inovadoras. Semelhante ao apresentado por Fuertes (2008) de que é necessário considerar as barreiras derivadas dos diferentes ambientes nacionais ao aplicar um novo modelo de contabilidade. Os valores subjacentes à cultura social, política e administrativa determinar uma série de características especiais nas práticas contábeis governamentais que fazem a convergência de fato.

Não distante deste entendimento Arnaboldi e Lapsley (2009) destacaram que o conflito político pode ser uma barreira para a implantação da contabilidade de exercício e, por conseguinte, também a de custos. Ao discorrer sobre o caso da Indonésia Van-Peursem e Eggleton (2015) relatam que as reformas sofrem influências por tradições históricas e pelo excesso de controle centralizado o que as tornam ainda mais complexas. No mesmo sentido Benito et al. (2007) destaca que a mudança para padrões internacionais de contabilidade é um progresso longo em que existe muita resistência.

O conjunto das normas internacionais como são produzidas ou sua falta de detalhamento são objeto de críticas pelas dificuldades que podem criar (Catalano, Carlo e Erbacci, 2015). Conforme Ball (2012) alguns obstáculos e dificuldades para a implantação das IPSAS que podem ser também considerados para a contabilidade de custos como políticas, restrições constitucionais e legais, e os recursos que incluem pessoas e sistemas. O mesmo autor considera que países em desenvolvimento terão mais dificuldades pois este

obstáculo é real pois carecem de mais recursos financeiros necessários para um sistema de contabilidade por competência.

Semelhante a Ball (2012) e Rossi et al., (2016) faz referência de uma série de fatores que podem ser interpretados como dificuldades para a implantação de novas normas de contabilidade, inclusive, mas não restritamente em relação a contabilidade de custos: a) os investimentos em tecnologia da informação e comunicações; b) treinamento de funcionários públicos; c) os custos relacionados com a identificação e avaliação dos ativos na contabilidade por competência; e d) custos com consultorias.

O estudo de Lovato et al. (2016) identificou que existe uma relação positiva obtida entre o percentual de implantação da contabilidade de custos e o número de pessoas envolvidas com o projeto, concluindo que deve haver ampla adesão para o sucesso em projetos públicos no contexto brasileiro. A abordagem apresentada aqui permite inferir que existem dois tipos de dificuldades para a adoção da contabilidade de custos no setor ou para a efetivação com sucesso do SICSP, divididas em barreiras ou dificuldades materiais e imateriais.

Quadro 02 – Quadro teórico das barreiras e dificuldades da implantação da contabilidade de custos no SP

Barreiras	Descrição e Fonte
Materiais	<ul style="list-style-type: none"> • Os custos envolvidos, (Arnaboldi e Lapsley, 2009); • Falta de pessoas, (Ball, 2012); • Falta de sistemas adequados, (Ball, 2012); • Investimento em tecnologias e comunicações, (Rossi et al., 2016); • Treinamento de funcionários públicos, (Rossi et al., 2016); • Custos com a identificação e avaliação dos ativos, (Rossi et al., 2016); • Custos com consultorias, (Rossi et al., 2016);
Imateriais	<ul style="list-style-type: none"> • A cultura da organização, (Lapsley e Pallot, 2000); • Aspectos da sociedade (tradições históricas), (Lapsley e Pallot, 2000), (Fuertes, 2008), (Peursem e Eggleton, 2015); • A resistência a mudanças, (Lapsley e Pallot, 2000); • Aspectos políticos e administrativos, (Lapsley e Pallot, 2000), (Arnaboldi e Lapsley, 2009) e (Ball, 2012); • Controle centralizado (Peursem e Eggleton, 2015); • Resistência interna (Benito et al., 2007); Inadequações, falta de detalhamento ou inexistência de normas, (Catalano et al., 2015); • Problemas típicos de registros contábeis do setor público, (Catalano et al., 2015); • Falta de cultura de controle de custos no setor público, (Mauss e Souza, 2008); • Aspectos legais, (Ball, 2012).

Fonte: O autor (2017).

As barreiras materiais são aquelas que poderiam ser solucionadas de forma material com a aplicação de recursos financeiros, materiais e humanos em sua solução como a contratação de serviços de consultoria especializados, treinamento de funcionários, aquisição de softwares de controle patrimonial e contabilização de custos. Por outro lado, as barreiras imateriais são aquelas que não dependem da aplicação de recursos financeiros direta ou indiretamente são aspectos de cunho cultural, político e de ambiente característicos do setor público que demandam tempo e mudanças profundas na organização.

3 Metodologia

Para atingir o objetivo do estudo foi realizada uma análise de conteúdo nas conclusões de trabalhos publicados nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos - CBC dos anos 2012 a 2016. O CBC é o mais relevante evento científico de Contabilidade de Custos do Brasil. Possui uma área temática específica para a Contabilidade de Custos que teve, no período compreendido entre 2012 e 2016, um total de 136 artigos, sendo esta a motivação para a escolha do CBC. O período de 2012 a 2016 foi escolhido para permitir uma análise pós fato, que é a edição da NBC T 16.11 que estabeleceu a obrigatoriedade do sistema de custos. Assim, adotasse como premissa que no ano seguinte existirão estudos já focados nesta alteração e dentro desta nova realidade do setor.

A coleta dos dados foi realizada nos Anais do Congresso, para posteriormente elaborarmos uma lista com todos os artigos dentro de temática de custos no setor público do evento. Posteriormente foi feita a leitura de todos os resumos destes artigos e a seleção de dos estudos. Esta seleção teve como critério que fosse um estudo de caso de implantação ou um estudo empírico. Estudos com viés somente de revisão da bibliográfica ou de exploração de conceitos não foram selecionadas. A busca foi feita por estudos que relatassem efetivamente o processo de implantação ou experiências neste sentido para subsidiar a construção do quadro teórico desejado.

Posteriormente os arquivos completos dos artigos selecionados foram transferidos em para o sistema de análise de dados qualitativos MAXQDA®; Após começou-se a analisar as conclusões dentro do sistema MAXQDA®. Análise com o uso do *software* teve como foco identificar os fatores de importância/benefícios e barreiras de implantação da contabilidade no setor público, com base no quadro teórico já construídos no referencial.

Tabela 01 – Quadro de artigos analisados por ano

	2012	2013	2014	2015	2016	Totais
Artigos na área CSP no ano	31	23	26	31	25	136
Artigos analisados	15	10	10	14	14	63
%	48	43	38	45	56	46

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

4 Descrição e análise dos resultados

Foi realizada uma codificação no *software*, como (1) Fatores de importância, (2) Dificuldades para a implantação e (3) Sem contribuição. Na categoria sem contribuição foram identificados cinco estudos que não tinham contributos em suas conclusões sobre os fatores de importância/benefícios e dificuldades de implantação.

4.1 Fatores de importância e benefícios

Nesta categoria, fez uma primeira codificação com a identificação dos fatores de importância em um total de 65, sendo que por vezes a conclusão do estudo apontava mais de um fator. Estes fatores foram recodificados em códigos de importância seguindo a enquadramento do referencial teórico, buscando organizá-los e classificá-los entre os 10 fatores apresentados no Quadro 01. A análise do conteúdo revelou a necessidade de desenvolver três novas categorias que representassem de forma mais adequada a correspondência do conteúdo das conclusões. Para tal foram desenvolvidas as categorias:

apoiar a implementação de políticas públicas, transparência pública, melhoria da informação para a tomada de decisão.

A Tabela 02 apresenta os resultados desta recodificação em subcategorias (dentro de importância e benefícios), com a inclusão dos novos fatores de importância e exclusão dos que não tiveram vinculação (negociação de contratos, avaliar a aquisição de equipamentos e novas tecnologias, contratação de pessoal).

Tabela 02 – Fatores identificados e quantificados.

	Fator	Vinculações	%
1	Avaliação individual	01	1,1
2	Avaliação de departamentos e setores	06	6,7
3	Planejamento Financeiro	09	10,1
4	Planejamento orçamentário	14	15,7
5	Controle de custos	14	15,7
6	Preço dos serviços	03	3,3
7	Comparar custos entre unidades	02	2,2
8	Apoiar a implementação de políticas públicas	02	2,2
9	Transparência pública	14	15,7
10	Melhoria da informação para a tomada de decisão.	24	26,9
	Total	89	100

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

O item com maior vinculação foi a melhoria da informação para a tomada de decisão (24, 26,9%), seguido da transparência pública (14,15,7%) o que justificou a criação destas duas novas categoria, já a criação da categoria apoiar a implementação e política públicas (02, 2,2) foi desenvolvida pela sua importância e por não ter enquadramento direto em categoria anterior. Nota-se ainda uma concentração em controle de custos (14, 15,7%) e elementos de planejamento orçamentário (14,15,7%) e planejamento financeiro (09, 10,1%).

A avaliação individual foi citada por Ribeiro, Bruni e Silva (2012) corroborando o apresentado na literatura como em Atkinson et al. (2008) sobre a importância e os benefícios que a informação e custos pode trazer para a avaliação do desempenho individual de gestores, funcionários, departamento e cursos em relação ao projetado e o realizado.

A avaliação de departamento foi destacada nos estudos de Söthe et al. (2012), ; Conte e Miranda (2012), Barros et al. (2012), Gonçalves et al. (2016), Xavier Junior, Queiroz e Miranda (2013) e Macêdo et al. (2013) alinhado ao apresentado na revisão em relação a possibilidade de proceder a avaliação de departamentos tendo por base as informações geradas pela SICSP, como destacaram outros autores como Atkinson et al. (2008) e Parker (2013).

O planejamento financeiro foi considerado como fator de importância nas conclusões de Barros et al. (2012), Curi et al. (2012), Drehmer, Raupp e Tezza (2016), Gonçalves et al. (2016), Nascimento et al. (2015), Söthe et al. (2012) corroborando o destacado por Johnes (1990), Abu-Tapanjeh (2008), Feschiyan (2013), Lampe et al. (2015) e Rossi et al. (2016).

O planejamento orçamentário foi destacado nas conclusões dos estudos de Conte (2012), Francisco et al. (2014), Gonçalves et al. (2014), Mahnic et al. (2013), Nascimento et

al. (2015), Pacheco (2013), Ribeiro et al. (2012), Wright, Marinho e Araújo (2012), Drehmer, Raupp e Tezza (2016), Lazzarotto et al. (2016); Luciardo, Souza e Silva (2016), Silva e Rosa (2015) mesmo entendimento do destacado por outros autores como Johnes (1990), Cruz, Dias e Luque (2004), Valderrama e Sanchez (2006), Dragija e Lutilsky (2012).

O controle de custos foi objeto de destaque como fator importante e que traz benefícios ao setor público nas conclusões dos estudos de Augusto, Martins e Silva (2014), Conte (2012), Xavier Junior, Queiroz e Miranda (2013), Mahnic et al., 2013; Oliveira, de, Medeiros Lima, de e Segundo, 2014; Söthe et al., 2012; Drehmer, Raupp e Tezza, 2016; Gonçalves et al., 2016; Luciardo, Souza, de e Silva, da, 2016; Nascimento et al. (2015) alinhado aos estudos anteriores de Cropper e Cook (2000), Abu-Tapanjeh (2008), Van Helden et al. (2010), Dragija e Lutilsky (2012) e Liguori et al. (2012).

A relevância da informação de custos para a formação de preços foi destacada no estudo de Augusto, Martins e Silva (2014), Gonçalves et al. (2016), Maia e Morgan (2016) alinhado ao apresentado por Pizzini (2006) e McChlery, McKendrick e Rolfe (2007).

A comparação de custos entre unidade como departamento, filiais, setores foi também objeto de destaque pelo seguinte conjunto de autores Faria (2012), Gonçalves et al. (2016), Xavier Junior, Queiroz e Miranda (2013), Macêdo et al. (2013), Ribeiro, Bruni e Silva (2012), Söthe et al. (2012) corroborando o identificado por Lapsley e Pallot (2000), Atkinson et al. (2008), Cruz, Dias e Luque (2004) e Parker (2013).

Em relação aos novos fatores a implementação de política públicas foi destacada no estudo de Maria e Oliveira (2015) e Moraes, Polizel e Crozatti (2016). A transparência pública surgiu por meio das pesquisas de Catelan et al. (2013), Francisco et al. (2014); Lima e Diniz (2013), Mahnic et al. (2013); Maria e Oliveira (2015); Oliveira e Casagrande (2012), Silva e Rosa (2015), Wright, Marinho e Araújo (2012).

A melhoria da informação para a tomada de decisão é o fator que mais esteve presente nos estudos Andrade et al. (2015), Conte (2012), Barros (2012), Curi et al. (2012), Drehmer, Raupp e Tezza (2016), Francisco et al. (2014), Gonçalves et al. (2016), Lima e Diniz (2013), Mahnic et al. (2013), Marques et al., (2013), Negreiros de et al. (2013), Oliveira e Casagrande (2012), Oliveira, Lima e Segundo (2014), Pacheco (2013), Ribeiro de et al. (2012), Ribeiro, Bruni e Silva (2012), Santos, Costa e Voese (2016), Santos e Padrones (2015), Bomfim et al. (2016), Silva et al. (2014), Silva e Rosa (2015).

4.2 Barreiras e dificuldades da implantação

As barreiras e dificuldades foram divididas em barreiras materiais e imateriais, conforme descrito na revisão da literatura. Seguiram esta codificação para identificação nas conclusões dos artigos publicado no CBC. A análise dos dados e da codificação realizada no MAXQDA® permitiu realizar 37 vinculações as barreiras imateriais e 21 barreiras materiais. O Quadro 03 apresenta estas barreiras com seus autores referenciados.

Quadro 03 – Barreiras identificadas

Barreiras	Descrição	Autores
Materiais	Sistemas inexistentes ou inadequados	Luciardo, Souza e Silva (2016), Santos, Costa e Voese, (2016), Oliveira et al. (2015), Maia e Morgan, (2016), Barros et al. (2012), (Pacheco, 2013), Conte e Miranda (2012).
	Pessoas (em quantidade e capacidades)	Pacheco (2013), Drehmer, Raupp e Tezza (2016), Luciardo, Souza e Silva (2016), Barros et al. (2012), Souza et al. (2012), Conte

		e Miranda (2012), Silva e Rosa (2015).
	Equipamentos	Barros et al. (2012).
Imateriais	Aspectos Culturais (resistência a mudança)	Mahnic et al. (2013) e Pacheco (2013).
	Desconhecimento e desvalorização (utiliza da informação de custos)	Conte e Miranda (2012), Luciardo, Souza e Silva (2016), Santos, Costa e Voese (2016) e Padrones, Colares e Santos (2014).
	Caraterísticas da organização (complexidade, porte)	Negreiros et al. (2013), Oliveira e Casagrande (2012), Oliveira et al. (2015) e Trivelato et al. (2015).
	Atuação dos tribunais de contas (fiscalização e cobrança efetiva)	Maria e Oliveira (2015) e Santos, Costa e Voese (2016)
	Autonomia dos profissionais de contabilidade	Conte e Miranda (2012)
	Incompletude ou inadequações da norma	Pacheco (2013)
	Falta de melhores controles internos	Xavir Junior, Queiroz e Miranda (2013), Pacheco (2013), Curi et al., 2012), Hamann et al. (2014), Negreiros et al. (2013), Maria e Oliveira (2015), Francisco et al. (2014).
	Falta de cultura da gestão de custos	Luciardo, Souza e Silva (2016), Maria e Oliveira (2015) e Santos, Costa e Voese (2016).

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Algumas percepções de autores podem ser destacadas como a de Padrones, Colares e Santos (2014) sobre a falta de conhecimento, interesse dos gestores e até mesmo a valorização da informação são inovações em relação ao retratado no Quadro 01. Conforme ainda Conte e Miranda (2012) apresentam as principais para a não efetivação à falta de conscientização dos gestores públicos, a falta de autonomia dos contadores na execução de suas tarefas e o treinamento dos servidores. Os elementos do Quadro 03 acima acabam por reforçam a literatura existente em relação as barreiras para a implantação da contabilidade e poderão servir de aplicação e exploração por meio de outros estudos.

5 Considerações Finais

O estudo tinha como objetivo realizar uma análise da importância e dos benefícios do SICSP e as barreiras para sua implantação por meio de uma análise de conteúdo nas conclusões dos artigos publicados no CBC de 2012 a 2016. A análise foi realizada com software específico para a análise de dados o que permitiu controlar os conteúdos, quantifica-los como apresentado na Tabela 02 e codifica-los para a análise. A análise abrangeu um total de 63 artigos, correspondente a 46% dos estudos na área de contabilidade de custos no setor público, publicados no CBC no período destacado.

Foi possível identificar um conjunto de fatores de importância e benefícios do SISCSP para o setor público com especial relevância para a melhoria na tomada de decisão, controle de custos, aspectos ligados ao planejamento das organizações (financeiro e orçamentário) e para a transparência pública. A análise realizada neste estudo permitiu criar três novas categorias de fatores, apresentadas na Tabela 02: (1) a melhoria da informação para a tomada de decisão, (2) transparência pública e (3) apoiar a implementação e política públicas.

Em relação as barreiras para implantação do SISCSP estas foram classificadas em dois grandes grupos (materiais e imateriais) em razão de suas características apresentadas no

Quadro 02. As barreiras materiais são aquelas que poderiam ser solucionadas de forma material com a aplicação de recursos financeiros, materiais e humanos em sua solução como a contratação de serviços de consultoria especializados, treinamento de funcionários, aquisição de softwares de controle patrimonial e contabilização de custos. Por outro lado, as barreiras imateriais são aquelas que não dependem da aplicação de recursos financeiros direta ou indiretamente são aspectos de cunho cultural, político e de ambiente característicos do setor público que demandam tempo e mudanças profundas na organização. Pode-se realizar 37 vinculações a barreiras imateriais e 21 barreiras materiais. Neste sentido ainda surgiram aspectos inovadores em relação a quadro teórico anterior (descrito no Quadro 02) que diz respeito a atuação dos Tribunais de Contas na forma de fiscalização e cobrança, a autonomia dos profissionais de contabilidade e em destaque a existência de melhorias significativas nos controles internos do setor público.

Alguns aspectos podem ser destacados em relação ao conteúdo das conclusões como uma concentração em estudos no setor de ensino como escolas e universidade, bem como em hospitais. Estudos que analisam a eficiência com o uso de métodos quantitativos e estudos que pouco contribuem nas suas conclusões em relação a teoria sendo muito descritivos de seus resultados, não fazendo uma análise ou confronto teórico.

Percebe-se pelos resultados apresentados nos resumos que são grandes as dificuldades de implantação do SICSP com pouca implantação nas organizações e que seu processo será longo mesmo com a obrigatoriedade legal. Percebe-se que a devida cobrança de órgãos de controle pode modificar este cenário, além da mudança cultural no setor em relação a valorização da informação de custos para a gestão no setor público.

Novas pesquisas podem surgir no segmento deste estudo com viés quantitativo que apliquem os fatores de importância e barreiras aqui elencadas em contextos como prefeituras, universidade e hospitais para confrontar com a realidade do setor público e com a crença dos usuários na importância da informação e a opinião dos profissionais do em relação as dificuldades que enfrentam.

REFERÊNCIAS

- Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista Do Serviço Público*, 50(1), 37–63.
- Andrade, M. H., Yoshitake, M., Fraga, M. S., & Tinoco, J. E. P. (2015). Sistema de informação de custos: uma experiência de implantação na secretaria de educação do município de Itaguari/GO. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2003). Activity based costing, modernity and the transformation of local government: a field study. *Public Management Review*, 5(3), 345-375.
- Atkinson, A. A. *et al.* (2008) Contabilidade Gerencial. 2. ed. São Paulo: [s.n.].
- Augusto, J.; Martins, S.; Silva, F. (2014). Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do maranhão. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Baird, K. (2007). Adoption of activity management practices in public sector organizations. *Accounting & Finance*, 47(4), 551-569.

Ball, I. (2012). New development: transparency in the public sector. *Public Money & Management*, 32(1), 35-40.

Bonfim, S., T. F., de Jesus Pereira, D., Cardoso, K. C. R. M., dos Santos Silva, L. I., de Souza, L. G., & do Nascimento Santos, L. (2016). Mensuração de Gastos Públicos e Impactos Sociais: estudo sobre o custo público em atividades culturais de uma fundação pública no município de Feira de Santana na Bahia. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.

Catalano, G.; Carlo, F. DI; Erbacci, A. (2015). Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective. *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 494-508.

Catelan, D. W. *et al.* (2013). Custos, desempenho e estrutura educacional do ensino fundamental: uma análise no município de Rolândia/PR. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Connolly, C. (2016). Implementing IFRSs in the UK devolved administrations null. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(2), 198-225.

Conte, N. C. (2012). Sistema de informação de custos na administração pública: um estudo no serviço de transporte escolar no Município de São Domingos do Sul-RS. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Conte, N. C.; Miranda, W. T. (2012). Sistema de custos aplicado ao setor público: um estudo sobre a maturidade da gestão contábil nos municípios associados à AMPLA—Associação dos Municípios do Planalto Médio—com relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Costa Barros, C. DA *et al.* (2012). Há sistemas de custos nos hospitais universitários federais? In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Cropper, P.; Cook, R. (2000). Developments: Activity-Based Costing in Universities—Five Years On. *Public Money & Management*, 20(2), 61-68.

Cruz, H. N. D., Diaz, M. D. M., & Luque, C. A. (2004). Metodologia de avaliação de custos nas universidades públicas: economias de escala e de escopo. *Revista Brasileira de Economia*, 58(1), 46-66.

Curi, M. A., Benedicto, G. C., Nuintin, A. A., & Nogueira, L. R. T. (2012). Mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Dragija, M.; Lutilsky, I. D.; Activity based costing as a means to full costing—possibilities and constraints for European universities. *Journal of Contemporary Management Issues*, 17(1), 33-57.

Drehmer, A. F., Raupp, F. M., & Tezza, R. (2016). Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições?. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Faria, A. M. B. (2012). Gestão de custos e orçamento na administração pública federal: o caso do Banco Central do Brasil. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Feschian, D. (2013). The Process of Harmonization of Public Sector Accounting in the EU. *Economic Alternatives*, 4, 62–72

Francisco, W. A., dos Santos, W. J. L., Lyrio, E. F., & Portugal, G. T. (2014). Critério de rateio por departamentalização dos custos indiretos, com base no Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde (CNES): estudo de caso no hospital Nelson Salles. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Fuertes, I. (2008). Towards harmonization or standardization in governmental accounting? The international public sector accounting standards board experience. *Journal of Comparative policy Analysis*, 10(4), 327-345.

Geiger, D. R., & Ittner, C. D. (1996). The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 21(6), 549-567.

Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268-281.

Gonçalves, B. D. N., Cruz, V. L., de Moraes, R. S., da Silva Meireles, J. M., Junior, R. D. L. B., & de Almeida Peixoto, E. P. (2014). Comparativo entre o custeio por absorção, custeio variável e o custeio abc em uma escola estadual. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Gonçalves, M. A., Fe, B. P., Cunha, Y. F. F., Alemão, M. M., Gonçalves, F. M. V., & Braga, L. C. (2016). A aplicação do Custeio Baseado em Atividades para conhecimento do Serviço de Verificação de Óbitos no Estado de Minas Gerais. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Grossi, G.; Pepe, F. (2009). Consolidation in the public sector: a cross-country comparison. *Public Money & Management*, 29(4), 251-256.

Hamann, E. V., de Souza Bezerra, P. C., Coutinho, J. F., & Sousa, N. B. (2014). Custos para o julgamento de um processo no Tribunal de Justiça do Distrito Federal-TJDF. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public administration*, 69(1), 3-19.
- Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109.
- Johnes, J. (1990). Unit costs: some explanations of the differences between UK universities. *Applied Economics*, 22(7), 853-862.
- Junior, A. E. X., de Queiroz, D. B., & Miranda, K. F. (2013). Demonstração do resultado econômico e eficiência no setor público: Uma avaliação do resultado econômico do curso de ciências contábeis de uma universidade pública federal. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Lampe, H. W., Hilgers, D., & Ihl, C. (2015). Does accrual accounting improve municipalities’ efficiency? Evidence from Germany. *Applied Economics*, 47(41), 4349-4363.
- Lapsley, I., & Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research*, 11(2), 213-229.
- Lazzarotto, W. S., Velasquez, M. D. P., dos Santos, L. A., & BONADIMANN, F. L. V. (2016). O custo na formação do oficial temporário de artilharia: o caso do exército brasileiro. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2012). Some like it non-financial... Politicians’ and managers’ views on the importance of performance information. *Public Management Review*, 14(7), 903-922.
- Lima, H. M. V., & Diniz, J. A. (2013). Eficiência na aplicação dos recursos públicos pelos Tribunais de Justiça do Brasil. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Luciardo, R. O. O., de Souza, S. M. P., & da Silva, A. F. (2016). O Custo De Pessoal Na Prestação De Serviços Educacionais Pelo Município De Rondonópolis-Mt. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Lovato, E., Gonçalves de Oliveira, A., Andruski Guimarães, I., & Catapan, A. (2016). Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. *GCG: Revista de Globalización, Competitividad & Gobernabilidad*, 10(1).
- Macêdo, F. F. R. R., Filipin, R., Junior, M. M. R., Scarpin, J. E., & Ramos, F. M. (2013). Eficiência dos recursos públicos direcionados à educação: estudo nos municípios do Estado do Rio Grande do Sul. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Machado, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública-RAP*, 44(4).

Mahnic, C. D. L. P., de Oliveira, J. E., Semprebom, K. T., de Negreiros, L. F., Borinelli, B., & Vieira, S. F. A. (2013). Governança e o controle dos custos diretos educacionais nas unidades escolares de ensino fundamental. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Maia, S. H. S. V.; & Morgan, B. F. (2016). Implantação do sistema de informação de contabilidade de custos: estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços de TI que utiliza o ABC. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Manes Rossi, F., Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). IPSASB's conceptual framework: Coherence with accounting systems in European public administrations. *International Journal of Public Administration*, 37(8), 456-465.

Maria, C. J., & Oliveira, J. A. L. (2015). Custos no Setor Público: Aplicação da Contabilidade de Custos nos Serviços Públicos de Saúde Municipais. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Marques, L. T., Paim, J. V. A., Moreira, M. A., & do Nascimento, S. A. (2013). Quanto custa comprar? Um estudo de caso na UFMG. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Mauss, C. V.; & Souza, M. A. de. (2008). Gestão de custos aplicado ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. 1. ed. São Paulo.

McChlery, S., McKendrick, J., & Rolfe, T. (2007). Activity-based management systems in higher education. *Public Money and Management*, 27(5), 315-322.

Monteiro, R. P.; Pereira, C. A. & Pereira, N. S. P. (2014). O impacto das reformas da administração pública brasileira na regulação contabilística do setor. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, v; 3, n. 6, p. 037-061.

Monteiro, R. P., & da Pinho, J. C. (2017). Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. *ABCustos*, 12(1) 106-136.

Moraes, V. de; Polizel, M. F.; & Crozatti, J. (2016). Eficiência dos gastos municipais com a educação fundamental: uma análise dos municípios paulistas no ano de 2013. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Nascimento, J. O., SILVA, L. C., Zittei, M. V. M., Arnosti, J. C. M., & Lugoboni, L. F. (2015). Implantação de Sistema de Custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Negreiros, L. F., Pereira, R. S., Vieira, S. F. A., Borinelli, B., & Pereira, R. R. G. (2013). Relação entre custos e desempenho dos alunos do ensino fundamental: um estudo de caso em Ibiporã/PR. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Oliveira, A. A. F. de; & Casagrande, M. D. H. (2012). Demonstrativo do resultado econômico: estudo das novas normas de contabilidade aplicada ao setor público em um município catarinense. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Oliveira, D. F., da Silva, R. A. G., Campos, A., & DE OLIVEIRA, E. C. (2015). Implementação do sistema de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes pela Empresa Brasileira De Serviços Hospitalares-EBSERH. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Oliveira, L. S. D. de; Lima, V. G. M. de; Segundo, A. DA C. M. (2014). Custeio de atividades relevantes para o bom desempenho no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) em escolas municipais de Natal, RN. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Orelli, R. L.; Padovani, E.; & Katsikas, E. (2016). NPM Reforms in Napoleonic Countries: A Comparative Study of Management Accounting Innovations in Greek and Italian Municipalities. *International Journal of Public Administration*, 1–12.

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

Pacheco, E. N. (2013). Gestão de Custos na Administração: Metodologia de Custeio Baseado em Atividades apresentado para Universidade do Estado de Mato Grosso–UNEMAT. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Padrones, K. G. de S. A.; Colares, A. C. V.; & Santos, W. J. L. dos. (2014). Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Padrones, G. S. A.; Santos, W. J. L. dos; & Colares, A. C. V. (2017). Implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público: A experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, 2(1), 68–98.

Paiva Ribeiro, C. P., Abrantes, L. A., do Vale Silva, J., & Ferreira, M. A. M. (2012). Análise da eficiência na prestação dos serviços públicos no estado de Minas Gerais. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Parker, L. D. (2013). Contemporary University Strategising: The Financial Imperative. *Financial Accountability & Management*, 29(1), 1–25.

Pereira, A. L.; & Romão, A. L. (2016). A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12 (27), 165–186.

Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179–210.

Ribeiro, A. B., Bruni, A. L., & da Silva, U. B. (2012). Política de Custos como Instrumento de Gestão: Um estudo no Centro de Pesquisas Gonçalo Moniz da Fundação Oswaldo Cruz.

In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Silva da Rosa, F., da Silva, L. C., & Vieira Soares, S. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidad y Negocios*, 10(19).

Rossi, F. M., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189-196.

Santos, M. R., Costa, F., & Voese, S. B. (2016). Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Santos, W. J. L., & Padrones, K. G. D. S. A. (2015). Método de Custeio Baseado em Atividades para Educação Básica: uma proposta de aplicação. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Silva, C. A. T., Morgan, B. F., & Costa, P. D. S. (2004). Apuração do custo de ensino por aluno: aplicação a uma instituição federal de ensino superior. *ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO. Anais eletrônicos... Curitiba, Paraná: Enanpad*.

Silva, D. H. L., de Sousa Barbosa, E., Alves, K. R. C. P., Rezende, I. C. C., & da Silva, C. G. (2014). Time-Driven Activity-Based Costing: Um estudo no 2º Batalhão de Bombeiro Militar de Campina Grande na Paraíba. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Silva, L. C., & da Rosa, F. S. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Slomski, V., Camargo, G. B. de; Amaral Filho, A. C. C. do; & Slomskii, V. G. (2010). A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria Geral do Município de São Paulo. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 933-957.

Söthe, A., Dill, R. P., Gubiani, C. A., & Silva, M. (2014). Custos no setor público: análise da inserção do método ABC após a publicação da LRF e do estudo n 12 do IFAC. *Revista Estudo & Debate*, 21(1).

Souza, A. A., de Oliveira, L. F., Souza, A. D., Xavier, D. O., & Xavier, A. G. (2012). Custeio baseado em atividades em hospitais: modelagem das atividades do setor de engenharia clínica. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Souza, M. A. de *et al.* (2008). A gestão pública por resultados e a avaliação de desempenho. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, XIV*.

Trivelato, P. V., Soares, M. B., Rocha, W. G., & de Faria, E. R. (2015). Avaliação da eficiência na alocação dos recursos econômicos financeiros no âmbito hospitalar. *RAHIS*, 12(4).

Tucker, B. P., & Schaltegger, S. (2016). Comparing the research-practice gap in management accounting: A view from professional accounting bodies in Australia and Germany. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), 362-400.

Valderrama, T. G., & Sanchez, R. D. R. (2006). Development and implementation of a university costing model. *Public Money and Management*, 26(4), 251-255.

Verbeeten, F. H. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492-506.

Vicente, E. F. R.; Morais, L.; & Platt, N. O. A. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: Implicações e perspectivas. *RIC-Revista de Informação Contábil*, 6(2), 01-20.

Wright, G. A., Marinho, L. E., & Araújo, A. O. (2012). A necessidade de informação da sociedade frente à lei de acesso à informação: um estudo sobre a colaboração dos sistemas de custos. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.