

Gestão de custos no governo federal brasileiro

Marcos Roberto dos Santos (UFPR) - marcos.santos@ufpr.br

Simone Bernardes Voese (UFPR) - simone.voese@gmail.com

Resumo:

A obrigatoriedade de apuração de custos no âmbito da administração pública brasileira ultrapassa pouco mais de meio século, e ao longo desse período normas adicionais foram sendo implementadas a fim de aprimorar as regras para apuração de custos, incluindo ainda, o processo de convergência das normas brasileiras de Contabilidade Pública. A partir deste contexto, esta pesquisa objetivou avaliar o uso de sistema de custos no setor público federal brasileiro, obtido a partir da análise das justificativas de uso de sistemática de apuração de custos apresentadas nos Relatórios de Gestão de instituições públicas federais disponibilizados no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU). Para tanto, foram utilizadas as abordagens análise de conteúdo e análise documental, sendo avaliadas 203 unidades, com base nos Relatórios de Gestão do ano de 2017, representando 61,52% das unidades federais. O resultado apontou pela falta de institucionalização do uso de sistema de custos, uma vez que 16 unidades indicaram o uso, enquanto 177 unidades indicaram o não uso, e 10 unidades não foi possível avaliar o (não) uso. Destaca-se dentro das unidades que não fazem uso, a existência de três fatores: a complexidade dos processos, a falta de estrutura e a ausência de definições de órgãos superiores. Por outro lado, 34 unidades estão em processo de implementação e parametrização de processos e sistemas, indicando o interesse destas IFES pela gestão de custos, devendo ampliar uso de sistema de apuração de custos

Palavras-chave: *apuração de custos, sistemas de custos, administração pública*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Gestão de custos no governo federal brasileiro

Resumo

A obrigatoriedade de apuração de custos no âmbito da administração pública brasileira ultrapassa pouco mais de meio século, e ao longo desse período normas adicionais foram sendo implementadas a fim de aprimorar as regras para apuração de custos, incluindo ainda, o processo de convergência das normas brasileiras de Contabilidade Pública. A partir deste contexto, esta pesquisa objetivou avaliar o uso de sistema de custos no setor público federal brasileiro, obtido a partir da análise das justificativas de uso de sistemática de apuração de custos apresentadas nos Relatórios de Gestão de instituições públicas federais disponibilizados no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU). Para tanto, foram utilizadas as abordagens análise de conteúdo e análise documental, sendo avaliadas 203 unidades, com base nos Relatórios de Gestão do ano de 2017, representando 61,52% das unidades federais. O resultado apontou pela falta de institucionalização do uso de sistema de custos, uma vez que 16 unidades indicaram o uso, enquanto 177 unidades indicaram o não uso, e 10 unidades não foi possível avaliar o (não) uso. Destaca-se dentro das unidades que não fazem uso, a existência de três fatores: a complexidade dos processos, a falta de estrutura e a ausência de definições de órgãos superiores. Por outro lado, 34 unidades estão em processo de implementação e parametrização de processos e sistemas, indicando o interesse destas IFES pela gestão de custos, devendo ampliar uso de sistema de apuração de custos.

Palavras-Chave: apuração de custos, sistemas de custos, administração pública

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 INTRODUÇÃO

A obrigatoriedade de apuração de custos no serviço público brasileiro completa cinquenta e cinco anos, quando em 1964 era determinado como levantamento dos custos industriais (Brasil, 1964). Três anos mais tarde, a apuração de custos ganhou amplitude, quando foi instituída a obrigatoriedade de "apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão" (Brasil, 1967). O tema foi novamente normatizado em 2000, quando a denominada "Lei de Responsabilidade Fiscal" trouxe a obrigatoriedade de uso de sistema de custos para avaliar e acompanhar a gestão das organizações públicas. Assim é possível observar que as normas que tratam do uso de sistemática de apuração de custos têm sido aprimoradas ao longo dos anos, acompanhando a evolução do seu uso.

Neste mesmo sentido, as pesquisas também têm contribuído para o desenvolvimento e compreensão de apuração de custos no contexto da administração pública. A pesquisa de Machado Sobrinho (1977) apresentou um modelo para avaliação operacional de custos para o ambiente universitário. Vinte anos depois, o estudo de Cruz (1997) sugeriu um modelo para apurar custos, com base no método de custeio baseado em atividades (ABC). Alonso (1999) trouxe a reflexão de que não havia no final da década de 90 uma cultura de custos no setor público brasileiro, porém indicando ser possível apurar custos, inclusive apresentando a viabilidade do uso do método ABC.

Quanto às experiências de uso de sistemas de custos destacam-se as apresentadas nos estudos de Alonso (1999) que apontou para o Ministério da Aeronáutica, com uso desde a década de 70 e para o Ministério da Marinha com o uso do Custo-Padrão para algumas atividades; Werneck (2006) que apresentou o uso do ABC no Banco Central do Brasil (BACEN), com implementação entre os anos de 2002 e 2003, e com dificuldades de pleno uso até a data da pesquisa; Silva e Rocha (2009) que trouxeram além do BACEN, o caso da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA), que implementou o sistema de

custos no ano de 2004, utilizando-se da metodologia ABC; e Pereira e Araújo (2016), que apresentaram o Sistema de Custos Gerencial (SISCUSTOS) implementado em 2007 pelo Exército Brasileiro.

Em 2010 foi homologado o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) (Holanda, 2011). O SIC foi apresentado como um sistema capaz de ser utilizado em todo o contexto do setor público federal e considerado um importante indutor para a institucionalização de uma cultura de custos (Borges, Mario, & Carneiro, 2013). Por outro lado a pesquisa de Amaral, Bolfe, Borgert e Vicente (2014) trouxe que contadores de Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) "não acreditam" no potencial do SIC para apuração de custos, em função de limitações estruturais. O trabalho de Padrones, Santos e Colares (2017) apresentou o uso incipiente do SIC para apuração de custos.

Assim, é possível avaliar que algumas instituições públicas federais já fazem uso de sistemática de apuração de custos, e que o estabelecimento de uso do SIC ainda se faz incipiente. Com base neste contexto, é apresentada a seguinte questão de pesquisa: **Como está estabelecido o uso de sistema de apuração de custos no setor público federal brasileiro, a partir das informações disponibilizadas no Relatório de Gestão?** Para auxiliar nesta questão, o objetivo do trabalho consiste em avaliar o uso de sistema de custos no setor público federal brasileiro, obtido a partir da análise das justificativas de uso de sistemática de apuração de custos apresentadas nos Relatórios de Gestão de instituições públicas federais disponibilizados no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU)

A justificativa para a realização da pesquisa se apresenta em função de pesquisas que apontam para o uso incipiente de sistema de apuração de custos no setor público brasileiro e da existência de barreiras para a sua implementação (Alonso, 1999; Rezende, Cunha, & Bevilacqua, 2010; Amaral, Bolfe, Borgert, & Vicente, 2014; Padrones, Santos, e Colares, 2017; Santos, Costa, & Voese, 2016; Monteiro, 2018; Costa, Gonçalves, & Raupp, 2018).

O trabalho está estruturado da seguinte forma: introdução; na segunda seção com o referencial teórico trazendo a fundamentação do estudo; na terceira seção é apresentada a metodologia utilizada na pesquisa; na quarta seção é apresentado o resultado da pesquisa; e na última seção são apresentadas as conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta os principais aspectos apresentados na literatura, que serviram de base para a análise e compreensão dos dados obtidos neste estudo. Na primeira subseção são apresentados os aspectos legais sobre a apuração de custos na Administração Pública Federal (APF), em seguida é apresentada uma sequência sucinta de pesquisas a respeito de custos na APF, e por fim são apresentadas pesquisas internacionais que tratam de custos no serviço público.

2.1 Legislação de Custos no âmbito da Administração Pública Federal

A legislação referente a obrigatoriedade de apuração de custos iniciou em 1964, a partir da promulgação da Lei nº. 4.320. Em 1967, o Decreto-Lei nº. 200 ampliou o campo de aplicação da sistemática de custos. Em 1986, o Decreto nº. 93.872 regulamentou a obrigatoriedade do uso no âmbito Federal. Em 2000, a Lei Complementar nº. 101 (LRF) novamente apresentou a obrigatoriedade da apuração de custos no âmbito Nacional. Em 2001, a Lei nº. 10.180, trouxe a obrigatoriedade do Sistema de Contabilidade Federal registrar e evidenciar os custos dos programas e atividades no âmbito Federal. Em 2009, o Decreto nº. 6.976, regulamentou a Lei nº. 10.180. Em 2011, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 1.366, estabeleceu critérios para mensurar custos no setor público Nacional, e neste mesmo ano a Portaria MF-STN nº. 157 criou o Sistema de Custos no âmbito

do Governo Federal. Em 2018, a Portaria STN nº. 518, aprovou o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC), o qual apresenta critérios e características para apuração de custos, a partir do uso do SIC, incluindo a recomendação de etapas para a sua implementação.

Em resumo, a legislação determina a manutenção de sistema de custos que permita apurar os custos dos serviços, das atividades, dos programas, dos projetos e das unidades da Administração Pública Federal, de forma a avaliar e evidenciar os resultados da gestão orçamentária, patrimonial e financeira (Brasil, 1964; Brasil, 1967; Brasil, 1986; Brasil, 2000; Brasil, 2001).

2.2 Pesquisas sobre Custos no âmbito da Administração Pública Federal

O trabalho elaborado por da Cruz (1997) apresentou o método de custeio ABC como proposta para mensuração de custos no setor público brasileiro, trazendo adicionalmente como prescrição, a implementação gradativa de indicadores de custos, e conforme o modelo cultural de cada instituição. Neste mesmo sentido, Alonso (1999) apresentou ser possível apurar custos no setor público, indicando o uso da metodologia ABC como uma opção para o setor público brasileiro.

A pesquisa de Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), apresentam os benefícios da adoção de um sistema de apuração de custos no setor público, no intuito de melhorar a qualidade do gasto público, trazendo adicionalmente experiências internacionais na aplicação de gestão de custos e fatores de limitação para a implementação destes sistemas. Neste mesmo ano, o trabalho de Machado e Holanda (2010), trouxe o detalhamento do SIC do Governo Federal, com destaque para o resultado de melhoria do gasto público a partir do efetivo uso do SIC.

Carneiro, Silva Neto, Locks e Santos (2012) apresentaram uma revisão da literatura em anais eletrônicos nacionais para o período de 2000 até 2010, obtendo como resultado que o uso do ABC é o mais discutido e recomendado, com predominância por estudos de instituições de ensino público e hospitalares.

O trabalho de Borges, Mario e Carneiro (2013) trouxe uma avaliação da implementação da gestão de custos no setor público federal a partir da ótica da Teoria Institucional, identificando que o processo tem ocorrido por meio de uma "solução tecnológica", fenômeno distinto do processo de institucionalização apresentado pela teoria, indicando estudos adicionais posteriores a fim de avaliar o pleno uso do SIC com os pressupostos da teoria, em função da recente implementação do sistema.

O trabalho de Amaral, Bolfe, Borgert e Vicente (2014), a partir da resposta de 39 contadores públicos de IFES brasileiras, verificaram que o SIC não seria capaz de suprir os gestores com informações de custos apenas com base nos sistemas estruturantes existentes, e que seria necessário o uso de um sistema de custos próprio, porém indicando o benefício do uso do SIC para melhorar a qualidade do gasto público. E ainda, que uma parcela dos contadores desconhecia o SIC do Governo Federal.

Padrones e Silva (2015) ao avaliarem dissertações e teses sobre custos, defendidas em universidades federais brasileiras no período de 2008 até 2014, obtendo como resultado a defesa de uma tese e uma dissertação a respeito do tema custos no setor público, indicando que ainda é incipiente o estudo de custos neste contexto.

O estudo de Pereira e Araújo (2016) avaliou o SISCUSTOS do Exército Brasileiro a partir da visão de Auditores e Analistas das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), trazendo na percepção destes profissionais que o sistema estava adequado as normas de contabilidade pública e que as informações geradas são consideradas úteis para o processo de gestão. Também neste mesmo ano a pesquisa de Santos, Costa, e Voese (2016), ao avaliar a justificativa de uso de sistema de apuração de custos nas IFES brasileiras,

constatou o baixo uso de sistema, com 4 unidades entre 80 justificando o devido uso de sistema.

A pesquisa de Padrones, Santos e Colares (2017) avaliou o uso do SIC, com base na resposta de 29 usuários do sistema, apresentando que apenas 41% dos usuários foram motivados ao uso em função da apuração de custos e tomada de decisão, que poucas unidades estão estruturadas para operar o SIC, e que o seu uso é incipiente. O trabalho indicou o uso ou em fase final de implementação do SIC pelo: Comando da Aeronáutica, Exército, Marinha, Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB), EMBRAPA, Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM), Fundação Nacional de Saúde (FUNASA), Advocacia Geral da União (AGU), Ministério das Cidades, Ministério do Meio Ambiente, Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

O trabalho de Monteiro (2018) buscou avaliar o conteúdo dos estudos publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), dos anos de 2012 até 2016, em um total de 63 artigos, que proporcionaram apurar tanto um conjunto de fatores de benefício e importância do uso de um sistema de apuração de custos no setor público, quanto um conjunto de onze barreiras para a sua implantação. Neste mesmo sentido, o trabalho de Costa, Gonçalves, e Raupp (2018), realizado a partir da avaliação de sete artigos publicados no portal da CAPES, dos anos de 2009 até 2016, trouxe a identificação de nove dificuldades para a implantação de um sistema de apuração de custos no serviço público.

Por fim, o estudo de Messias, Ferreira, e Soutes (2018) ao avaliar 17 artigos internacionais, trouxe a experiência internacional no processo de implantação de sistemas de apuração de custos, também apresentando barreiras e benefícios no decorrer destes processos, indicando que a gestão de custos também ainda é incipiente em alguns países, necessitando ultrapassar o modelo burocrático.

3 METODOLOGIA

A pesquisa foi classificada dentro das seguintes características: [1] quanto ao polo metodológico em um estudo positivista; [2] quanto à estratégia, em pesquisa documental; [3] quanto à técnica de coleta de dados, em análise documental; e [4] quanto ao polo de avaliação, em qualitativa e quantitativa.

3.1. População e Amostra

A população objeto de estudo consiste das entidades do Governo Federal brasileiro, elencadas na planilha de execução orçamentária por órgão, ano 2017, obtida no Portal do Orçamento Federal do Senado Federal em março de 2019, que a partir da avaliação das entidades no nível de unidade orçamentária resultou em 402 unidades. A finalidade de uso da unidade orçamentária é vincular cada unidade da planilha à sua respectiva prestação de contas, obtida a partir do Portal de Prestação de Contas do Tribunal de Contas da União.

Foi necessário realizar ajuste da base total, sendo desconsideradas 33 unidades, em função de tratarem-se de unidades com função específica dentro do orçamento federal (Refinanciamento da Dívida, Fundo do Regime de Previdência, Encargos Financeiros da União, Transferências Constitucionais, entre outros), não caracterizando unidades operacionais.

Assim, após o ajuste da base total, restaram 369 unidades, as quais foram consideradas a população objeto da pesquisa. Embora a representação orçamentária da base ajustada tenha sido 25,90% da base original, a representação das unidades em quantidades fechou em 91,79%. Os dados estão apresentados na Tabela 1.

Para definir o tamanho necessário da amostra foi utilizado o modelo estatístico de Barbetta (2004), que foi realizado em duas etapas: [1] cálculo da primeira aproximação da

amostra - em que o erro amostral é estimado em 5% - resultando em 400; e [2] aplicação integral do modelo - contemplando a população de 369 unidades - resultado em uma amostra estimada de 192 unidades. Os dados estão apresentados nas fórmulas 1 e 2.

$$\frac{1}{(0,05)^2} = 400 \quad (1)$$

$$\frac{369 \times 400}{369 + 400} = 191,9376 \quad (2)$$

A partir da avaliação dos Relatórios de Gestão obtidos do Portal de Prestação de Contas do TCU, foi possível tabular 227 unidades, número superior ao da amostra calculada, representando 61,52% do total da população definida, e em termos monetários representando 63,75% do total pago em 2017, conforme detalhado na Tabela 1.

Tabela 1 - População e Amostra

| Item | Total Pago em 2017 | | | Unidades Orçamentárias | | |
|------------------------------|---------------------------|-----------|---------------|------------------------|-----------|---------------|
| | Valores | % Partic. | | Quantidades | % Partic. | |
| | | Total | Ajustado | | Total | Ajustado |
| Base Total | 2.505.575.271.650,41 | 100,00% | | 402 | 100,00% | |
| (-) Unidades Desconsideradas | -1.856.739.407.258,08 | 74,10% | | -33 | 8,21% | |
| Base Ajustada - População | 648.835.864.392,33 | 25,90% | 100,00% | 369 | 91,79% | 100,00% |
| Unidades Tabuladas - | 413.618.207.783,20 | | 63,75% | 227 | | 61,52% |
| Unidades Não Tabuladas | 235.217.656.609,13 | | 36,25% | 142 | | 38,48% |

Fonte: Portal do Orçamento do Senado Federal e Relatórios de Gestão, elaborado pelos autores.

As unidades descentralizadas e com orçamentos distintos, que compuseram um único relatório de gestão, foram consideradas uma unidade. Das 227 unidades tabuladas, 62 unidades foram consolidadas em 38 unidades, ficando a amostra finalizada em 203 unidades.

3.2. Técnica de Coleta e Análise de Dados

Os dados relativos às execuções orçamentárias, estágio pagamento, do ano de 2017, foram coletados junto ao Portal do Orçamento do Senado Federal, *link* Acesso Livre, pasta 2017, e opção de consulta: LOA 2017 – Despesa Execução – órgãos; e exportado o relatório no formato Excel®. Os Relatórios de Gestão 2017 das unidades do Governo Federal foram coletados junto ao portal do TCU, mediante consulta dos Relatórios de Gestão, filtro ano 2017, e *download* individual dos relatórios de gestão disponíveis, no formato PDF®.

No Relatório de Gestão de cada unidade foi identificada inicialmente a seção Sistemática de Apuração de Custos no Âmbito da Unidade. Na sequência foram realizadas primeiramente de forma individual, em cada relatório de gestão, seguindo os seguintes passos: [1] localização da seção junto ao corpo do relatório no formato PDF®; [2] leitura inicial do conteúdo registrado; [3] síntese do conteúdo em três grupos (possui sistema de custos, não possui sistema de custos, e não é possível identificar o (não) uso de sistema de custos; [4] classificação dos tipos de sistemas utilizados; [5] classificação dos métodos de custeio utilizados; [6] classificação das causas pelo não uso de sistema, com ênfase na essência da resposta (ex.: falta de estrutura, sem justificativa pelo não uso, complexidade de processos e produtos, etc.) tantos quanto necessários para individualizar a compreensão; e [7] agrupamento das causas pelo não uso em subgrupos conforme a essência de similaridade para identificar as principais modalidades.

Para realizar a compreensão do conteúdo apresentado na seção de custos dos relatórios e classificar as categorias possui ou não possui sistema de apuração de custos foi utilizado o conceito de entidades objetos de custeio apresentado por Martins e Rocha (2010), envolvendo

o conjunto das seguintes categorias: unidade de produto (ex.: produtos, serviços, etc.); entidades intermediárias (ex.: departamentos, processos, etc.); e entidades primárias (material, mão de obra, etc.). Desta forma, por exemplo, se a unidade tabulada apresentou no Relatório de Gestão a justificativa que possui sistemática que apura "apenas" os custos dos diversos departamentos da unidade, tal prática foi classificada como não possui sistema de apuração de custos, visto que não foram identificados os custeios das demais categorias objeto de apuração, principalmente, no caso do serviço público, os custos dos serviços executados.

3.3. Limitações da Pesquisa

Esta pesquisa possui uma limitação que pode prejudicar a sua avaliação se não devidamente apresentada.

A avaliação do (não) uso consiste na interpretação das justificativas descritas nos Relatórios de Gestão das unidades apresentadas ao Tribunal de Contas da União. Dessa forma, considera-se como verídica a informação apresentada sobre a realidade do sistema de apuração de custos adotado pela unidade em análise.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados da análise dos Relatórios de Gestão das unidades tabuladas, dividida em três tópicos, sendo o primeiro a análise geral, no segundo a análise das unidades que possuem sistema de apuração de custos e o último a análise das unidades que não possuem sistema de apuração de custos.

4.1 Análise Geral

A partir da tabulação dos dados das 203 unidades, estes foram classificados e agrupados em 3 categorias: [1] 16 unidades que possuem sistema de custos; [2] 177 unidades que não possuem sistema de apuração de custos; e [3] 10 unidades que não foi possível categorizar por uso (ou não) em função da ausência da seção/informação a respeito do item custos junto ao Relatório de Gestão. Os dados estão detalhados junto à Tabela 2.

Tabela 2 - Amostra – por categoria (Possui, Não Possui, Sem identificação e Não Localizado)

| Categoria | Valor Pago | % Partic. | Unidades | % Partic. |
|---------------------------------|---------------------------|------------------|-----------------|------------------|
| 1- Possui Sistema de Custos | 48.141.801.828,75 | 11,64% | 16 | 7,88% |
| 2- Não Possui Sistema de Custos | 353.231.642.331,15 | 85,40% | 177 | 87,19% |
| 3- Não foi Possível Identificar | 12.244.763.623,30 | 2,96% | 10 | 4,93% |
| = Total | 413.618.207.783,20 | 100,00% | 203 | 100,00% |

Fonte: Portal do Orçamento do Senado Federal e Relatórios de Gestão, elaborado pelos autores.

De acordo com a categoria 1, foi possível identificar que 16 unidades possuem sistema de apuração de custos, representando 7,88% da amostra tabulada, e em termos monetários representando 11,64% do total pago em 2017. De forma oposta, esses dados indicam que 85,40% dos recursos pagos pelo Governo Federal não possuem tratamento gerencial de custos, os quais estão sob a tutela de 177 unidades que não possuem sistema de apuração de custos.

Este cenário é semelhante ao já apresentado em trabalhos anteriores, indicando baixa implementação de gestão de custos (Alonso, 1999; Rezende; Padrones, Santos, e Colares, 2017; Santos, Costa, & Voese, 2016; Monteiro, 2018; Costa, Gonçalves, & Raupp, 2018).

4.2 Análise das Unidades que Possuem Sistema de Apuração de Custos

De acordo com a classificação das unidades que justificaram o uso de sistema de custos, foi identificado que 6 unidades fazem uso de sistema próprio, representando 37,5% desta categoria. O segundo grupo, composto por 4 unidades e representando 25% do total, fazem uso de ferramentas como ACCES®, planilhas de cálculo e *Business Intelligence*. O terceiro grupo, faz uso do SIC do Governo Federal, composto por 3 unidades. Outras 2 unidades fazem uso de ERP fornecido por terceiros e 1 unidade não foi possível identificar a categoria. Os dados são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 - Possui Sistema de Custo - Tipo de Sistema

| Tipo de Sistema | Valor Pago | % Partic. | Unidades | % Partic. |
|-------------------------|-----------------------|------------------|-----------------|------------------|
| SIC da Própria Unidade | 34.125.078.439 | 70,88% | 6 | 37,50% |
| ACCESS / Planilhas / BI | 3.224.262.546 | 6,70% | 4 | 25,00% |
| SIC Governo Federal | 10.082.569.386 | 20,94% | 3 | 18,75% |
| SIC de Terceiros - ERP | 610.669.140 | 1,27% | 2 | 12,50% |
| Sem Definição | 99.222.317 | 0,21% | 1 | 6,25% |
| = Total | 48.141.801.829 | 100,00% | 16 | 100,00% |

Fonte: Portal do Orçamento do Senado Federal e Relatórios de Gestão, elaborado pelos autores.

De acordo com a Tabela 4 foi possível identificar que 4 unidades fazem uso do método de custeio Absorção, representando 25% da categoria, outras 2 unidades fazem uso do ABC e Custeio Direto. Assim, apenas 6 unidades indicaram o tipo de método de custeio utilizado. Porém, não foi possível identificar o tipo de método utilizado em 10 unidades, representando 62,50% da categoria.

Tabela 4 - Possui Sistema de Custo - Método de Custeio Utilizado

| Método Utilizado | Valor Pago | % Partic. | Unidades | % Partic. |
|-------------------------|--------------------------|------------------|-----------------|------------------|
| Sem Definição | 15.480.060.747,41 | 32,16% | 10 | 62,50% |
| Absorção | 27.322.398.918,94 | 56,75% | 4 | 25,00% |
| ABC | 3.411.211.930,66 | 7,09% | 1 | 6,25% |
| Custeio Direto | 1.928.130.231,74 | 4,01% | 1 | 6,25% |
| = Total | 48.141.801.828,75 | 100,00% | 16 | 100,00% |

Fonte: Portal do Orçamento do Senado Federal e Relatórios de Gestão, elaborado pelos autores.

Na Tabela 5 é apresentada a natureza jurídica das unidades que possuem sistema de custos. É possível observar que seis unidades são empresas públicas, representando 37,50%, seguida de cinco unidades de órgãos públicos, representando 31,25%. Três unidades são de sociedades de economia mista e duas unidades são de autarquias.

Tabela 5 - Possui Sistema de Custo - Natureza Jurídica das Unidades

| Natureza Jurídica | Valor Pago | % Partic. | Unidades | % Partic. |
|-----------------------------|--------------------------|------------------|-----------------|------------------|
| Empresa Pública | 6.587.787.532,70 | 13,68% | 6 | 37,50% |
| Órgão Público | 35.317.634.523,72 | 73,36% | 5 | 31,25% |
| Sociedade de Economia Mista | 2.005.682.706,08 | 4,17% | 3 | 18,75% |
| Autarquia | 4.230.697.066,25 | 8,79% | 2 | 12,50% |
| = Total | 48.141.801.828,75 | 100,00% | 16 | 100,00% |

Fonte: Portal do Orçamento do Senado Federal e Relatórios de Gestão, elaborado pelos autores.

Ainda, conforme a Tabela 5, é possível inferir que o uso de sistema de custos pode ser aplicado em qualquer unidade da administração, independentemente da natureza jurídica.

4.3 Análise das Unidades que Não Possuem Sistema de Apuração de Custos

Conforme a categoria 2, foi identificado que 177 unidades não utilizam qualquer sistema de apuração de custos, representando 87,19% do total da amostra tabuladas, totalizando R\$ 353.231.642.331,15, representando 85,40% dos recursos pagos. As unidades desta categoria foram sintetizadas em 8 grupos pela mesma essência de similaridade, sendo: [1] grupo Sem Justificativa com 48 unidades, representando 27,12% das causas apontadas; [2] grupo Parametrizando Processos, Estruturas e Sistemas com 34 unidades, representando 19,21% das causas; [3] grupo Falta de Estrutura, Pessoal e Sistemas com 30 unidades, representando 16,95%; [4] grupo Aguardando Decisões Superiores com 19 unidades, representando 10,73%; [5] grupo Pretende Implantar, Possui Projeto com 14 unidades, representando 7,91%, [6] grupo Utiliza Modelos Parciais com 13 unidades, representando 7,34%; [7] grupo Sem Resposta Objetiva, com 12 unidades representando 6,78%; e [8] grupo Complexidade de Processos/Produtos com 7 unidades, representando 3,95% das causas. Os itens estão apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 - Não Possui Sistema de Custo - Justificativas

| Grupo | Valor Pago | % Partic. | Unidades | % Partic. |
|-------------------------------------------------|---------------------------|----------------|------------|----------------|
| 1- Sem Justificativa | 90.921.200.588,67 | 25,74% | 48 | 27,12% |
| 2- Parametrizando Processos/Estruturas/Sistemas | 139.478.710.304,35 | 39,49% | 34 | 19,21% |
| 3- Falta de Estrutura/Pessoal/Sistema | 70.928.015.197,57 | 20,08% | 30 | 16,95% |
| 4- Aguardando Decisões Superiores | 10.038.474.133,13 | 2,84% | 19 | 10,73% |
| 5- Pretende Implantar/Possui Projeto | 9.635.087.947,32 | 2,73% | 14 | 7,91% |
| 6- Utiliza Modelos Parciais | 11.753.469.183,50 | 3,33% | 13 | 7,34% |
| 7- Sem Resposta Objetiva | 8.655.582.773,32 | 2,45% | 12 | 6,78% |
| 8- Complexidade de Processos/Produtos | 11.821.102.203,29 | 3,35% | 7 | 3,95% |
| = Total | 353.231.642.331,15 | 100,00% | 177 | 100,00% |

Fonte: Portal do Orçamento do Senado Federal e Relatórios de Gestão, elaborado pelos autores.

Ao sintetizar os grupos 1- Sem Justificativa e 7- Sem Resposta Objetiva, totaliza-se 60 unidades, representando 33,90% das causas, porém não sendo possível avaliar objetivamente as origens do não uso de sistema de apuração de custos. Embora no grupo 2, tenha sido apresentadas justificativas como: não é responsabilidade da unidade, não se aplica ou não houve ocorrência no período, indicando que a justificativa não está em consonância com as normas e conceitos para aplicação de custos.

Já ao sintetizar-se os grupos 3- Falta de Estrutura/Pessoal/Sistemas e 8- Complexidade de Processos/Produtos, totaliza-se 37 unidades, representando 20,90% das causas, evidenciando as dificuldades encontradas no processo de implementação de um sistema para apuração de custos.

Por outro lado, no grupo 2- Parametrizando Processos, Estruturas e Sistemas, com 34 unidades, apresenta um movimento em relação ao processo de implantação de sistemática de apuração de custos.

Quanto ao grupo 4- Aguardando Decisões Superiores, com 19 unidades, representa que estas unidades aguardam orientações a serem seguidas, como: orientações do Ministério da Educação, orientações da Secretaria do Tesouro Nacional, entre outros.

Tabela 7 - Não Possui Sistema de Custo - Justificativas

| Grupos / Causas Apontadas | Valor Pago | % Partic. | Unidades | % Partic. |
|--------------------------------------------------------|---------------------------|------------------|-----------------|------------------|
| 1- Sem Justificativa | 90.921.200.588,67 | 25,74% | 48 | 27,12% |
| Não possui | 25.659.385.403,50 | 7,26% | 33 | 18,64% |
| Sem Justificativa | 65.261.815.185,17 | 18,48% | 15 | 8,47% |
| 2- Parametrizando Processos/Estruturas/Sistemas | 139.478.710.304,35 | 39,49% | 34 | 19,21% |
| Sistemática /Projeto em Desenvolvimento | 16.914.759.977,36 | 4,79% | 10 | 5,65% |
| Parametrizando os Processos e Estruturas | 5.559.466.121,18 | 1,57% | 9 | 5,08% |
| Implantando o SIC | 4.835.304.911,69 | 1,37% | 5 | 2,82% |
| Adequação dos Sistemas | 106.100.853.126,50 | 30,04% | 4 | 2,26% |
| Software em Implantação | 2.711.225.064,78 | 0,77% | 4 | 2,26% |
| Software em Desenvolvimento | 3.357.101.102,84 | 0,95% | 2 | 1,13% |
| 3- Falta de Estrutura/Pessoal/Sistema | 70.928.015.197,57 | 20,08% | 30 | 16,95% |
| Falta de Servidores | 16.811.317.061,05 | 4,76% | 6 | 3,39% |
| Não possui estrutura básica | 893.434.613,47 | 0,25% | 1 | 0,56% |
| Falta de Recursos | 2.338.622.211,97 | 0,66% | 2 | 1,13% |
| Falta de Estrutura | 48.970.244.044,08 | 13,86% | 18 | 10,17% |
| Falta de sistema de custos | 1.914.397.267,00 | 0,54% | 3 | 1,69% |
| 4- Aguardando Decisões Superiores/Externas | 10.038.474.133,13 | 2,84% | 19 | 10,73% |
| Sem Acesso ao SIC | 1.822.607.713,79 | 0,52% | 7 | 3,95% |
| Aguardando Orientações do Ministério | 3.925.227.576,42 | 1,11% | 6 | 3,39% |
| Aguardando Orient./Sistema da STN | 1.614.248.899,98 | 0,46% | 4 | 2,26% |
| Sem Definição Superior | 2.640.453.427,54 | 0,75% | 1 | 0,56% |
| Aguardando Projeto da EBSEH | 35.936.515,40 | 0,01% | 1 | 0,56% |
| 5- Pretende Implantar/Possui Projeto | 9.635.087.947,32 | 2,73% | 14 | 7,91% |
| Projeto para 2018 | 4.511.526.009,77 | 1,28% | 4 | 2,26% |
| Pretende Implantar | 2.020.024.701,89 | 0,57% | 4 | 2,26% |
| Estudo Iniciado | 1.998.391.780,30 | 0,57% | 4 | 2,26% |
| Pretende Adotar a Metodologia do MEC | 893.630.951,01 | 0,25% | 1 | 0,56% |
| Buscando Sistema | 211.514.504,35 | 0,06% | 1 | 0,56% |
| 6- Utiliza Modelos Parciais | 11.753.469.183,50 | 3,33% | 13 | 7,34% |
| Funcionalidade Parcial | 3.945.297.456,09 | 1,12% | 6 | 3,39% |
| Utiliza o Tesouro Gerencial | 5.839.896.095,53 | 1,65% | 5 | 2,82% |
| Utiliza o SIMEC conforme MEC | 1.893.701.932,19 | 0,54% | 1 | 0,56% |
| ERP Funcionalidade Parcial | 74.573.699,69 | 0,02% | 1 | 0,56% |
| 7- Sem Resposta Objetiva | 8.655.582.773,32 | 2,45% | 12 | 6,78% |
| Não é responsabilidade da unidade | 2.606.235.616,95 | 0,74% | 5 | 2,82% |
| Resposta fora do contexto | 2.637.417.021,92 | 0,75% | 3 | 1,69% |
| Não se aplica | 1.805.154.428,32 | 0,51% | 3 | 1,69% |
| Não houve ocorrência no período | 1.606.775.706,13 | 0,45% | 1 | 0,56% |
| 8- Complexidade de Processos/Produtos | 11.821.102.203,29 | 3,35% | 7 | 3,95% |
| Complexidade dos Processos | 4.719.013.836,59 | 1,34% | 4 | 2,26% |
| Produtos Abstratos e Difíceis de Mensurar | 5.343.262.034,54 | 1,51% | 1 | 0,56% |
| Projeto sem exito | 1.485.192.478,41 | 0,42% | 1 | 0,56% |
| Problemas de Estrutura Organizacional | 273.633.853,75 | 0,08% | 1 | 0,56% |
| = Total | 353.231.642.331,15 | 200,00% | 177 | 196,05% |

Fonte: Portal do Orçamento do Senado Federal e Relatórios de Gestão, elaborado pelos autores.

Na tabela 7 os oito grupos são apresentados de forma detalhada, trazendo 35 causas específicas para o não uso de sistema de apuração de custos.

A justificativa Não Possui foi apresentada por 33 unidades, representando 18,64% do total. A Falta de Estrutura, representando 10,17%, foi apresentada por 18 unidades, enquanto 15 unidades não apresentaram justificativas pelo não uso, representando 8,47% do total, e já a Sistemática/Projeto em Desenvolvimento foram apresentadas por 10 unidades, representando 5,65%. As demais justificativas apresentadas ficaram abaixo de 10 unidades.

4.3.1 Análise dos Resultados à Luz das Pesquisas Anteriores

A pesquisa de Monteiro (2018), realizada a partir da avaliação de 63 artigos publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos, dos anos de 2012 até 2016, trouxe a identificação de onze barreiras para a implantação de um sistema de apuração de custos no serviço público. Foi possível relacionar quatro barreiras às justificativas encontradas nesta pesquisa, sendo: (1) Sistemas inexistentes ou inadequados, para 26 unidades, representando 44,076% das similaridades; (2) Características da organização, com base na complexidade das atividades e porte de cada instituição, para 15 unidades, representando 25,42%; (3) Desconhecimento e desvalorização, a partir do uso das informações de custos, para 12 unidades, representando 20,34%; e (4) Recursos humanos, em quantidade insuficiente e falta de treinamento, para 6 unidades, representando 10,17%. Os dados estão apresentados na Tabela 8.

A Falta de Estrutura e a Aguardando Decisões de Órgãos Superiores/Externos, foram barreiras identificadas neste estudo, mas não encontradas no estudo de Monteiro (2018), com 21 e 19 unidades respectivamente. As justificativas das demais 78 unidades não foram consideradas barreiras para implantação, por apresentarem estar implantando, pretendem implantar e não justificaram o não uso.

Tabela 8 - Não Possui Sistema de Custo - Enquadramento Pesquisa Monteiro (2018)

| Qtde | Monteiro (2018) | Resultados da Pesquisa | | | |
|--------------|--------------------------------|---------------------------|----------------|-----------|----------------|
| | | Valor Pago | % Partic. | Qtde | % Partic. |
| 1 | Falta de Sistema / Inadequados | 126.089.216.967,10 | 75,30% | 26 | 44,07% |
| 2 | Características da Organização | 15.895.375.846,06 | 9,49% | 15 | 25,42% |
| 3 | Desconhecimento | 8.655.582.773,32 | 5,17% | 12 | 20,34% |
| 4 | Falta de Pessoal | 16.811.317.061,05 | 10,04% | 6 | 10,17% |
| Total | | 167.451.492.647,53 | 100,00% | 59 | 100,00% |

Fonte: Pesquisa e Monteiro (2018).

Nesta mesma linha, o trabalho de Costa, Gonçalves, e Raupp (2018), realizado a partir da avaliação de sete artigos publicados no portal da CAPES, dos anos de 2009 até 2016, trouxe a identificação de nove dificuldades para a implantação de um sistema de apuração de custos no serviço público. Foi possível relacionar três dificuldades às justificativas encontradas nesta pesquisa, sendo: (1) Falta de um modelo para implementação, para 26 unidades, representando 49,06% das similaridades; (2) Falta de recursos orçamentários e financeiros, para 21 unidades, representando 39,62%; e (3) Falta capacitação de servidores / Escassez de recursos humanos, para 6 unidades, representando 11,32%. Os dados estão apresentados na Tabela 9.

O Desconhecimento, as Características da Organização e Aguardando Decisões de Órgãos Superiores/Externos, foram dificuldades não encontradas no estudo de Costa, Gonçalves, e Raupp (2018), com 12, 15 e 19 unidades respectivamente. As justificativas das

demais 78 unidades não foram consideradas barreiras para implantação, por apresentarem estar implantando, pretendem implantar e não justificaram o não uso.

Tabela 9 - Não Possui Sistema de Custo - Enquadramento Pesquisa Costa, Gonçalves, e Raupp (2018)

| Qtde | Costa, Gonçalves e Raupp (2018) | Resultados da Pesquisa | | | |
|--------------|--------------------------------------------------|---------------------------|----------------|-----------|----------------|
| | | Valor Pago | % Partic. | Qtde | % Partic. |
| 1 | Falta de Sistema | 126.089.216.967,10 | 64,63% | 26 | 49,06% |
| 2 | Falta de Recursos Orçamentários e Financeiros | 52.202.300.869,52 | 26,76% | 21 | 39,62% |
| 3 | Falta de Pessoal | 16.811.317.061,05 | 8,62% | 6 | 11,32% |
| Total | | 195.102.834.897,67 | 100,00% | 53 | 100,00% |

Fonte: Pesquisa e Costa, Gonçalves, e Raupp (2018).

Assim, a partir da comparação conjunta dos dois estudos e desta pesquisa, foi possível relacionar cinco barreiras/dificuldades com as causas encontradas para 80 unidades. A Falta de Sistema ou Sistemas Inadequados e Falta de Pessoal foram justificativas similares nas três pesquisas.

Tabela 10 - Não Possui Sistema de Custo - Enquadramento com Pesquisas Anteriores

| Qtde | Monteiro (2018) | Costa, Gonçalves e Raupp (2018) | Resultados da Pesquisa | | | |
|--------------|-----------------------------------|---------------------------------------|---------------------------|----------------|-----------|----------------|
| | | | Valor Pago | % Partic. | Qtde | % Partic. |
| 1 | Falta de Sistema / Inadequados | Falta de Sistema | 126.089.216.967,10 | 57,40% | 26 | 32,50% |
| 3 | | Falta de Recursos Orçam./Financ. | 52.202.300.869,52 | 23,77% | 21 | 26,25% |
| 5 | Características da Organização | | 15.895.375.846,06 | 7,24% | 15 | 18,75% |
| 4 | Desconhecimento | | 8.655.582.773,32 | 3,94% | 12 | 15,00% |
| 2 | Falta de Pessoal | Falta de Pessoal | 16.811.317.061,05 | 7,65% | 6 | 7,50% |
| Total | | | 219.653.793.517,05 | 100,00% | 80 | 100,00% |

Fonte: Pesquisas anteriores, elaborado pelos autores

As 97 unidades restantes (para totalizar 177 unidades sem uso de sistema) não apresentaram alinhamento ao quadro teórico. As justificativas apresentadas indicaram, 30 unidades implantando sistemas e possuem intenção de implantar sistema, 48 unidades sem apresentar justificativa pelo não uso, e 19 unidades aguardando decisões superiores/externas, esta última indicando uma causa pela não uso, podendo ser adicionada aos quadros existentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo apresentou como objetivo apurar o uso de sistema de custos no setor público federal brasileiro, e para tanto foram utilizadas as justificativas apresentadas junto aos Relatórios de Gestão das unidades analisadas, e que estavam disponíveis no portal de prestação de contas do TCU.

Adicionalmente foi apresentada uma revisão sucinta da legislação de custos no setor público, seguida de uma breve revisão da literatura a respeito do uso de sistema de apuração de custos no contexto da administração pública federal. As pesquisas apresentaram os benefícios e importância do uso da gestão de custos para avaliar a qualidade do gasto público, e ainda, trouxeram as dificuldades e barreiras encontradas pelas instituições para o uso e implementação de uma sistemática de custos.

De um total de 203 unidades avaliadas, 177 unidades indicaram não possuir um sistema de apuração de custos, representando 87,19% da amostra avaliada, para um valor total gerido de R\$ 353.231.642.331,15. Não foi possível identificar de forma específica a barreira/causa pelo não uso de sistema, uma vez que 60 unidades não justificaram claramente a razão pelo não uso de sistemática, porém se apresentando não conformes com a legislação e com a indicação de benefícios e importância da gestão de custos para as organizações. Já 37 unidades, representando 20,9% da amostra, justificaram o não uso a partir da falta de pessoal, falta de estrutura para gerir custos, falta de um sistema de custos, complexidade dos processos e dos serviços, estando de acordo com o levantamento das barreiras identificadas em estudos anteriores. Outras 19 unidades, representando 10,73% da amostra, justificaram o não uso em função de estarem aguardando decisões superiores para se mobilizarem no processo de implementação de uma sistemática.

Também não foi possível classificar o (não) uso de sistema de custos para 10 unidades, em função de não ter sido localizado o item que apresenta o uso de sistemática de custos no Relatório de Gestão.

Por outro lado, foi possível identificar o uso em 16 unidades, representando 7,88 do total da amostra, com unidades já utilizando sistema de custos desde a década de 70, em 2003, 2004 e 2007. Há indicação de uso do SIC do governo federal, de ERP de terceiros, planilhas de cálculos e sistemas próprios. E ainda, é possível destacar que 14 unidades pretendem implantar ou já possuem projeto de sistema para apurar custos.

Por fim, resta evidenciado que ainda é preciso muito esforço para que Administração Federal Pública brasileira avance no processo de gestão de custos dos recursos sob sua tutela, efetivando a manutenção da qualidade do gasto público. Pelo referencial avaliado, o SIC ainda tem muito também a contribuir para este processo. A avaliação de custos das unidades, programas e ações governamentais já é uma realidade, porém é preciso apresentar o resultado das atividades, da relação entre os recursos geridos e os serviços colocados à disposição da sociedade.

Para estudos futuros, sugere-se refazer o trabalho em período breve, de médio prazo, a fim de avaliar a evolução do efetivo uso de modalidades de apuração de custos e também da avaliação do alinhamento do SIC no atendimento das necessidades de informações entre às diversas instituições públicas federais.

REFERÊNCIAS

- Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50 (1), pp. 37-63.
- Amaral, N. A., Bolfe, C., Borgert, A., & Vicente, E. F. (2014). O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 19 (2), pp. 23-39.
- Barbetta, P. A. (2004). *Estatística aplicada as Ciências Sociais* (6 ed.). UFSC.
- Borges, T. B., Mario, P. d., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, 47 (2), pp. 469-492.
- Brasil. (1986). *Decreto nº. 93.872, de 23 de dezembro de 1986*. Acesso em 12 de maio de 2019, disponível em Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm
- Brasil. (1967). *Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Acesso em 12 de maio de 2019, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm
- Brasil. (2000). *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Acesso em 15 de maio de 2019, disponível em Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Brasil. (2001). *Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001*. Acesso em 15 de maio de 2019, disponível em Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm
- Brasil. (1964). *Lei nº. 4.320, de 17 março de 1964*. Acesso em 12 de maio de 2019, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Carneiro, A. d., Silva Neto, J. M., Locks, R., & Santos, M. M. (2012). Custos na administração pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9 (18), pp. 3-02.
- Costa, B. d., Gonçalves, J., & Raupp, F. M. (2018). Possibilidades e perspectivas da apropriação de custos no aumento da eficiência do setor público. *Revista da Universidade Vale do Rio Verde*, 16 (2).
- Cruz, F. d. (1997). O método de custeamento ABC adaptado ao controle substantivo da despesa orçamentária ao setor público. *Contabilidade Vista & Revista*, 8 (1), pp. 33-42.
- Holanda, V. B. (2011). de Holanda, V. B. (2011). Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC): Uma nova abordagem para a gestão pública. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 5 (2), pp. 121-127.

Machado Sobrinho, B. d. (1977). *Universidade - uma sistemática para o aperfeiçoamento operacional*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.

Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44 (4), pp. 791-820.

Martins, E., & Rocha, W. (2010). *Métodos de custeio comparados: custos e margens*. São Paulo: Atlas.

Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público*, 69 (3), pp. 585-604.

Monteiro, R. P. (2018). Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4 (1), pp. 71-89.

Padrones, K. G., & Silva, C. A. (2015). Custos no setor Público: Estado da Arte das Dissertações e Teses sobre o tema nas Universidades Federais Brasileiras de 2008 a 2014. *In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Padrones, K. G., Santos, W. J., & Colares, A. C. (2015). Experiência da Implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público: A experiência do Governo Federal Brasileiro. *In: XIV Congreso Internacional de Costos e II Congreso Colombiano de Costos e Gestión*.

Padrones, K. G., Santos, W. J., & Colares, A. C. (2017). Implantación del sistema de información de costos en el sector público: la experiencia del Gobierno Federal Brasileño. *Science of Human Action*, 2 (1), pp. 68-98.

Pereira, T. R., & Araújo, A. O. (2016). Relevância das informações geradas pelo Siscustos para a nova administração pública, na percepção dos analistas e auditores das ICFEx. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13 (28), pp. 169-189.

Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública-RAP*, 44 (4), pp. 959-992.

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

Silva, B. F., & Rocha, E. S. (2009). Uma Contribuição para a implantação de custos no setor público: Estudo de caso - Embrapa e BACEN. *In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Werneck, S. d. (2006). Metodologia de custeio baseado em atividades implementada no Banco Central do Brasil: uma análise quanto ao uso das informações, objetivos almejados e benefícios esperados. *In: Congresso da ENANPAD*, 30.