



UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL
CAMPUS CERRO LARGO
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO

MARA LUIZA NILLES

**GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS E TRANSPARÊNCIA: ANÁLISE DA
PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL**

CERRO LARGO

2019

MARA LUIZA NILLES

**GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS E TRANSPARÊNCIA: ANÁLISE DA
PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul – *campus* Cerro Largo como requisito para obtenção do título Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Ari Söthe

CERRO LARGO

2019

Bibliotecas da Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS

Nilles, Mara Luiza
GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS E TRANSPARÊNCIA: ANÁLISE
DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL / Mara Luiza Nilles. --
2019.
106 f.:il.

Orientador: Professor Doutor Ari Söthe.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) -
Universidade Federal da Fronteira Sul, Curso de
Administração, Cerro Largo, RS , 2019.

1. Estudo bibliométrico. 2. Capes. 3. Scielo. 4.
Periódicos nacionais. 5. Lei de Responsabilidade Fiscal.
I. Söthe, Ari, orient. II. Universidade Federal da
Fronteira Sul. III. Título.

MARA LUIZA NILLES

GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS E TRANSPARÊNCIA:
ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Administração.

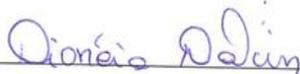
Este Trabalho de Conclusão de Curso foi defendido e aprovado pela banca em:
12/11/2019.

BANCA EXAMINADORA:

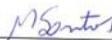


Prof. Dr. Ari Söthe – UFFS

Orientador



Prof^ª. Dr^ª. Dionéia Dalcin– UFFS



Me. Micheli dos Santos- UFFS

AGRADECIMENTOS

Para a realização deste trabalho tive a ajuda de pessoas muito importantes e especiais em minha vida que preciso agradecer muito.

Primeiramente, destaco minha família que sempre me apoiou em tudo e esteve presente nos momentos mais difíceis me ajudando e me incentivando a nunca desistir. Por isso, agradeço com todo o meu coração meus pais, Simplicio e Erna, a minha irmã Maide e meu cunhado Rafael. A realização do meu sonho é o de vocês também, por isso não tenho palavras suficientes para agradecer tudo o que já fizeram por mim. A família é a base de tudo e vocês me mostram isso a cada dia.

Ao meu Amor Ricardo, por entender os meus momentos de afastamento para estudar, por todo o incentivo que me deu mesmo quando eu já estava cansada e por alegrar meus dias. Obrigada por fazer parte da minha vida, em especial nesta etapa, e por ser esse namorado incrível.

As minhas amigas, Thais e Itiane, por estarem comigo nesses 4 anos de curso, dividindo angustias, desesperos, felicidades, conquistas e trabalhos em grupo, portanto, nos momentos bons e ruins da vida acadêmica e pessoal. Obrigada por tornarem as aulas momentos especiais de convívio, com o nosso chimarrão ou terere sempre presente. Com toda a certeza, graças a vocês ao meu lado, estou concluindo mais essa etapa de minha vida.

Como também, preciso agradecer a Janaina por estar comigo sempre que preciso e por me fazer rir. E a minha amiga de infância Melissa, que apesar da distância, faz parte da minha vida até hoje.

Ao meu orientador Prof. Dr. Ari Söthe, que me auxiliou em toda a elaboração do TCC, compartilhando conhecimentos e tempo. Muito obrigada por me guiar e orientar neste trabalho e exigir de mim. Todo o empenho comigo só mostra o excelente professor que és, tive muita sorte e alegria por tê-lo como orientador.

Á todos vocês, agradeço imensamente e de coração por tudo que fizeram de mim, dedico esta conquista a vocês.

RESUMO

A gestão de custos públicos é uma ferramenta que auxilia a administração pública na transparência de suas informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, para que a sociedade tenha acesso e avalie sua eficiência. Diante disto, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), promulgada em 2000, determinou que a administração pública se adota a gestão de custos e promova a transparência em todos os seus atos. Desse modo, a temática do estudo está voltada na busca da produção científica sobre a gestão de custos e transparência a partir da publicação da LRF. Portanto, o presente estudo teve como objetivo geral analisar os artigos publicados nos periódicos nacionais da Capes e Scielo acerca da gestão de custos na administração pública e sua relação com o tema transparência no período de 2000 a 2019. A metodologia utilizada foi de abordagem qualitativa-quantitativa e o procedimento de análise bibliométrico sobre a produção científica do tema abordado. A análise dos dados acompanha os objetivos específicos, descrevendo inicialmente os 15 estudos nos periódicos nacionais que abordaram a gestão de custos públicos, que em sua maioria, adotaram a natureza aplicada, a abordagem qualitativa, o procedimento de estudo bibliográfico, a esfera de aplicação como federal, ou outros, e o ano com mais publicações foi 2010. Em seguida, foram analisados os 44 artigos que abordaram a transparência na administração pública, onde a metodologia mais utilizada foi a aplicada, qualitativa e documental. O ano com mais publicações foi 2016 e a esfera de aplicação mais estudada foi a municipal. O periódico com mais publicação em ambos os temas analisados foi a Revista de Administração Pública (RAP), sendo uma das principais revistas da área. Por fim, foram analisados os 6 artigos que abordaram uma relação entre a gestão de custos e transparência na administração pública. Identificou-se uma relação somente conceitual e básica. Diante dos resultados, constatou-se uma produção científica incipiente no qual aborde ao mesmo tempo os dois temas, conforme visto no portal da Capes e Scielo. Conclui-se então que, poucos estudos abordam as duas temáticas, e especialmente, são inexistentes os estudos empíricos sobre a relação da gestão de custos no setor público e a transparência.

Palavras-chave: Estudo bibliométrico. Capes. Scielo. Periódicos nacionais. Lei de Responsabilidade Fiscal.

ABSTRACT

Public cost management is a tool that assists the public administration in the transparency of its budget, financial and asset information, so that society has access and evaluates its efficiency. Given this, the Fiscal Responsibility Law (LRF), enacted in 2000, determined that the public administration adopts cost management and promotes transparency in all its acts. Thus, the theme of the study is focused on the pursuit of scientific production on cost management and transparency from the publication of the LRF. Therefore, the present study aimed to analyze the articles published in Capes and Scielo national periodics about cost management in public administration and its relationship with transparency theme, from 2000 to 2019. The methodology used was a qualitative and quantitative approach and the bibliometric analysis procedure on the scientific production of the theme. The data analysis follows the specific objectives, initially describing the 15 studies in national periodics that approach public cost management, which mostly, adopted the applied nature, the qualitative approach, the bibliographic study procedure, the application sphere as federal, or others, and the year with the most publications was 2010. Then, 44 articles that addressed transparency in public administration were analyzed, where the most used methodology was the applied, qualitative and documental. The year with the most publications was 2016 and the most studied application sphere was municipal. The journal with the most publication on both topics analyzed was the Journal of Public Administration (*Revista de Administração Pública -RAP*), being one of the leading journals in the area. Finally, we analyzed the 6 articles that addressed a relationship between cost management and transparency in public administration. Only a conceptual and basic relationship was identified. Given the results, there was an incipient scientific production in which address both themes, as seen in the Capes and Scielo portals. In conclusion, few studies address both themes, and in particular there are no empirical studies on the relationship between cost management in the public sector and transparency.

Keywords: Bibliometric study. Capes. Scielo. National Periodics. Fiscal Responsibility Law.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Elementos da transparência das contas públicas.....	31
Figura 2 - Busca dos periódicos na base Capes.....	39
Figura 3 - Busca dos periódicos na base Scielo.....	39
Figura 4 - Coleta e seleção dos artigos de periódicos sobre gestão de custos públicos.	40
Figura 5 - Coleta e seleção dos artigos de periódicos sobre transparência pública.....	41
Figura 6 – Rede de autores dos artigos de gestão de custos públicos.	49
Figura 7 - Rede da quantidade de autores dos artigos de gestão de custos públicos.....	49
Figura 8 - Rede de autores dos artigos de gestão transparência pública.	60
Figura 9 - Rede da quantidade de autores dos artigos de transparência pública.	61

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Diferença entre o sistema tradicional e o sistema ABC.....	26
Quadro 2 – Informações coletadas nos artigos dos periódicos analisados.....	41
Quadro 3 - Artigos de gestão de custos públicos da base Capes.....	50
Quadro 4 - Artigos de gestão de custos públicos da base Scielo.....	53
Quadro 5 - Artigos de transparência pública da base Capes.....	62
Quadro 6 - Artigos de transparência pública da base Scielo.....	67
Quadro 7 – Estudos sobre gestão de custos na administração pública que possuem relação com transparência.....	72
Tabela 1 – Publicação dos artigos sobre gestão de custos públicos por periódico e ano.....	47
Tabela 2 – Publicação dos artigos sobre transparência pública por periódico e ano.....	57

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Classificação dos artigos sobre gestão de custos públicos quanto sua natureza de estudo e abordagem do problema.	43
Gráfico 2 – Classificação dos artigos de gestão de custos públicos quanto ao procedimento de estudo.....	45
Gráfico 3 – Esfera de aplicação dos estudos de gestão de custos públicos.	48
Gráfico 4 - Classificação dos artigos sobre transparência pública quanto sua natureza de estudo e abordagem do problema.....	54
Gráfico 5 - Classificação dos artigos de transparência pública quanto ao procedimento de estudo.....	55
Gráfico 6 - Esfera de aplicação dos estudos de transparência pública.	59

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
1.1	TEMA.....	15
1.1.1	Problema.....	15
1.2	OBJETIVOS.....	16
1.2.1	Objetivo geral.....	16
1.2.2	Objetivos específicos	16
1.3	JUSTIFICATIVA	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1	GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS	18
2.1.1	Sistemas e métodos de custeio aplicáveis para o setor público.....	22
2.1.2	Importância das informações de gestão de custos públicos.....	27
2.2	TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	28
2.2.1	Evolução da legislação e instrumentos de transparência pública	31
2.2.2	Importância da transparência para a administração pública	34
3	METODOLOGIA.....	36
3.1	TIPO DE PESQUISA	36
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA	37
3.3	COLETA DE DADOS	38
3.4	ANÁLISE DOS DADOS	42
4	APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS.....	43
4.1	ESTUDOS NOS PERIÓDICOS NACIONAIS QUE ABORDAM A GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	43
4.2	ESTUDOS NOS PERIÓDICOS NACIONAIS QUE ABORDAM A TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	54
4.3	ESTUDOS QUE APRESENTAM UMA RELAÇÃO ENTRE GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COM A TRANSPARÊNCIA.....	72
5	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES FINAIS.....	78
	REFERÊNCIAS.....	80
	APÊNDICE A - INFORMAÇÕES QUE FORAM COLETADAS NOS ARTIGOS DE PERIÓDICOS ANALISADOS SOBRE GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS DA BASE CAPES.....	95

APÊNDICE B - INFORMAÇÕES QUE FORAM COLETADAS NOS ARTIGOS DE PERIÓDICOS ANALISADOS SOBRE GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS DA BASE SCIELO.....97

APÊNDICE C - INFORMAÇÕES QUE FORAM COLETADAS NOS ARTIGOS DE PERIÓDICOS ANALISADOS SOBRE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA DA BASE CAPES.....98

APÊNDICE D - INFORMAÇÕES QUE FORAM COLETADAS NOS ARTIGOS DE PERIÓDICOS ANALISADOS SOBRE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA DA BASE SCIELO.....

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade até a Revolução Industrial, no século XVIII, era voltada apenas para a área financeira, porém devido ao aumento da mecanização houve a necessidade de avaliar o desempenho das indústrias, dos estoques e dos custos da produção, surgindo assim a contabilidade de custos (HANSEN; MOWEN, 2010).

Inicialmente, a contabilidade de custos tinha seu foco apenas na determinação do custo do estoque e dos produtos produzidos (HANSEN; MOWEN, 2010). Contudo, com o passar das décadas, além de ajudar na avaliação dos estoques, também teve um papel fundamental no processo de controle e tomada de decisão (MARTINS, 2010). A partir de mudanças, ocorridas em empresas, houve um aumento na preocupação sobre a qualidade, produção e meio ambiente, exigindo assim, um novo modelo de controle em que os contadores oferecessem informações úteis sobre os custos que são integrados ao desenvolvimento do produto, fabricação, marketing e no pós-vendas (HANSEN; MOWEN, 2010).

“A contabilidade de custos é primordialmente uma ferramenta para a gestão e se constitui uma das fontes mais eficazes de informação [...]” (MARTINS, 2003, p. 44). Desse modo, pode auxiliar os administradores, por meio de um sistema de custos, em suas funções gerenciais e estratégicas, desde tarefas relacionadas ao custeio, registro e acompanhamento até o gerenciamento de informações (DIAS; PADOVEZE, 2009). Desta forma, de acordo com Hansen e Mowen (2010, p. 28), “a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto custa algo), planejamento, controle e tomada de decisão”.

A contabilidade de custos é usada de forma estratégica na análise da cadeia de valor, no planejamento, nos custos dos concorrentes e na determinação do custo da empresa, visando adquirir uma vantagem competitiva no mercado sobre os demais (MAUSS; SOUZA, 2008). Assim sendo, a contabilidade de custos:

[...] busca dados no subsistema de contabilidade financeira, social e ambiental para cumprir seu objetivo principal, que é produzir informações relevantes para a tomada de decisão e abastecer o subsistema contabilidade gerencial. “Além disso, também tem funções reguladas por aspectos fiscais e societários, voltados para a elaboração do Balanço Patrimonial no que se refere à mensuração do custo dos estoques (registrado no ativo) e demais bens ativáveis” (MAUSS; SOUZA, 2008, P. 17).

A contabilidade de custos em empresas privadas é uma ferramenta fundamental para sua gestão, sendo a principal fonte de informações e dados dentro de um sistema do qual organizações fazem uso (MAUSS; SOUZA, 2008). Os sistemas de custos foram primeiramente implantados no setor privado voltados para avaliação dos estoques e dos resultados, enquanto, no setor público a preocupação está direcionada para o desempenho dos serviços públicos (ALONSO, 1999).

Em se tratando do setor público, onde o objetivo principal não é a geração de resultado, mas sim o bom desempenho e gerenciamento dos recursos públicos visando prestação de serviços ao cidadão, a aplicação de um sistema de custos teria a finalidade principal de aferição de eficiência e instrumento de gestão dos serviços prestados (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005, p. 3).

O setor público necessita realizar a demonstração da alocação de seus recursos em suas atividades desenvolvidas, como previsto no art. 74, inciso II, da Constituição Federal que determina a utilização de um sistema de controle interno para que a Administração Pública possa comprovar a legalidade e avaliar os resultados referentes a gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 1988). Ou seja, “para demonstrar a eficiência e eficácia do gasto público, se faz necessário que a administração pública mantenha controles através de um sistema de custos” (PARCIANELO; GONÇALVES; SOARES, 2015, p. 3).

Portanto, a gestão de custos na administração pública auxilia na apuração, gerenciamento e controle dos custos (MARTINEZ; ALVES FILHO, 2011). Desta forma, “o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos” (ALONSO, 1999, p. 39).

Referente a gestão de custos na área pública, Soares e Parcianello (2018) realizaram um estudo com o objetivo de identificar, nos municípios da região central do Rio Grande do Sul, as iniciativas de implementação de um sistema de custos. Martinez e Alves Filho (2012) apresentaram fundamentos e aspectos necessários para planejamento e desenvolvimento adequado de um sistema de custos na área pública com o foco na Secretaria Municipal de Educação de Salvador, demonstrando a importância e as restrições da implementação desse sistema. Por fim, Raupp e Pinho (2011) realizaram uma pesquisa que tinha como objetivo analisar como a gestão de custos públicos é utilizada para o incentivo da *accountability* dos gastos no Legislativo Municipal da Câmara Municipal de Paulo Lopes em Santa Catarina.

A Constituição Federal de 1988, no Art. 37 estabeleceu princípios para a administração pública sendo eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e a eficiência. Assim,

o princípio da publicidade tem como intuito o controle da moralidade administrativa e permitir o conhecimento por parte da sociedade em relação aos atos administrativos (KANAANE; FIEL FILHO; FERREIRA, 2010). Ainda segundo esses autores, a organização pública adota a transparência em sua gestão através da prestação de contas do serviço público, mostrando para a sociedade seu comprometimento com a integridade dos seus atos.

Sustentando o princípio da publicidade, a contabilidade de custos passou a ter sua utilização necessária na administração pública após as exigências legais da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, Lei nº 101/2000, de 4 maio de 2000, que estabelece no §3º do art. 50 que a administração pública deve possuir uma gestão de custos que possibilite a análise, avaliação e a supervisão sobre a administração orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 2000). Assim, a mesma tem como objetivo a criação de regras de finanças públicas referentes ao planejamento e transparência da responsabilidade fiscal (CAMPOS; PAIVA; GOMES, 2013). “Desse modo, a expressão transparência é empregada na LRF com a finalidade de efetivar a publicidade, princípio da administração pública, pressupondo, além da divulgação dos atos administrativos, a compreensibilidade das informações” (BROCCO et al., 2018, p. 144).

Acrescentando a LRF, a Lei Complementar nº 131/2009 ou Lei da Transparência, estabelece a disponibilização dos dados, em tempo real, sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 2009). Diante disso, a transparência tem como intuito descrever as tarefas executadas pelos gestores públicos, disponibilizando acesso dos dados para toda a população a fim de observar seus atos (CRUZ; SILVA; SANTOS, 2009). Portanto, “isso significa a possibilidade do acompanhamento claro, transparente, da execução orçamentária e das finanças públicas” (CRUZ; SILVA; SANTOS, 2009, p. 3).

Outro instrumento de governança pública para colaborar com a transparência é a Lei 12.527 ou Lei de Acesso à Informação – LAI, criada em 2011, com o intuito de garantir que o Poder Público divulgue informações para que os cidadãos tenham acesso livre a esses dados (BRASIL, 2011a). “O acesso à informação é um direito do cidadão e um dever do Estado. Ela abrange os três poderes (Judiciário, Legislativo e Executivo) em todas as esferas de governo (municipal, estadual ou distrital e federal)” (BROCCO et al., 2018, p. 144).

O estudo de Cruz et al. (2012) abordou a transparência em relação a divulgação de informações da gestão pública através de portais eletrônicos de grandes municípios do Brasil, verificando o nível e suas características relacionadas. Reis, Santos e Rios (2002) realizaram uma pesquisa verificando o grau de conhecimento da população sobre a transparência da gestão

pública introduzida pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Outro estudo, de Bairral, Silva e Alves (2015), analisou o nível de transparência nos relatórios anuais de 2010 da gestão de 115 entidades públicas federais do Poder Executivo e quais os incentivos que podem afetar a divulgações dos dados públicos.

Sendo assim, a apuração dos custos públicos e sua publicidade são importantes e eficientes ferramentas de transparência e controle social, possibilitando a análise do desempenho dos serviços que foram prestados (ALONSO, 1999). Com isso, o gestor público deve “ampliar ao máximo o nível de transparência das informações financeiras, patrimoniais e orçamentárias, porém, dentro do que é permitido em lei, sem buscar sua promoção, e divulgando informações que tenham características que as tornem úteis a todos os usuários” (SANCHEZ, 2016, p.118).

Portanto, esse estudo aborda a produção científica nacional encontrada em portais de artigos de periódicos referentes aos temas gestão de custos públicos e transparência. As produções científicas auxiliam para consolidar os temas e mostrar o conhecimento sobre os mesmos, sendo possível torná-los acessíveis para que a sociedade os avalie (ROZA; MACHADO; QUINTANA, 2011).v

1.1 TEMA

A verificação dos custos além de ser uma técnica e ferramenta de gestão também passou a ser uma exigência legal na área pública (MAURER, 2012). Desta forma, a gestão de custos proporciona a administração pública prestar contas de forma transparente, eficiente e confiável (NETO; FREITAS, 2013). Sendo assim, esta pesquisa tem como tema central a gestão de custos públicos e transparência.

1.1.1 Problema

É através da divulgação dos resultados obtidos com o uso da contabilidade de custos que a administração pública busca a transparência da sua gestão (CORDEIRO NETO; FREITAS, 2013). Portanto, diante da necessidade de transparência na gestão de custos, esta pesquisa tem como questão problema: *Como o tema transparência está inserido na produção científica sobre gestão de custos públicos?*

1.2 OBJETIVOS

Esta seção apresenta o objetivo geral do estudo, bem como os objetivos específicos relacionados ao mesmo.

1.2.1 Objetivo geral

Analisar os artigos publicados nos periódicos nacionais da Capes e Scielo acerca da gestão de custos na administração pública e sua relação com o tema transparência no período de 2000 a 2019¹.

1.2.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos deste estudo são:

- 1) Descrever os estudos nos periódicos nacionais que abordam a gestão de custos na administração pública;
- 2) Descrever os estudos nos periódicos nacionais que abordam a transparência na administração pública;
- 3) Analisar os estudos que apresentam uma relação entre gestão de custos na administração pública com a transparência.

1.3 JUSTIFICATIVA

A gestão de custos e a transparência são assuntos importantes que vem se destacando, principalmente para discussões e estudos. Em se tratando de produções científicas, é importante destacar seu aumento na relevância, visto que, antes das exigências legais esse assunto era carente em literatura (BITTI; AQUINO; BUSANELLI, 2011).

Nesse sentido, a produção científica é uma atividade acadêmica e sua investigação é um ótimo instrumento para apresentar os resultados e sua relevância em relação ao assunto. Desta forma, a importância de avaliar a produção científica é devido ao reconhecimento dos pesquisadores perante a comunidade científica nacional e internacional, mostrando seus estudos

¹ O ano de 2000 marcado pela promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, Lei nº 101/2000, em 04 de Maio, até o ano de 2019, no dia 04 de Maio de 2019, completando 19 anos de busca.

e os resultados que foram encontrados, a partir da aplicação da bibliometria que avalia a qualidade do estudo e sua composição (COSTA et al., 2012).

Ambos os assuntos, gestão de custos públicos e transparência são direcionados a gestão pública que afetam diretamente a vida e os interesses da população, ou seja, de acordo com Escobar (2013, p.13):

[...] toda atividade da gestão pública causa impacto aos cidadãos, tornando-se assim, mecanismo de informação aos interessados, população, vereadores, gestores, funcionários públicos, enfim, a todos que buscam aprimorar conhecimentos sobre as atividades da administração pública, que é exercida pelos agentes públicos, alguns escolhidos diretamente pela população, outros que assumem funções.

A partir de inúmeras notícias sobre corrupção e desvios do dinheiro público, as pessoas estão buscando e exigindo mais transparência e eficiência em relação aos custos públicos (SOARES, PARCIANELLO, 2018). Diante disso, o estudo sobre a gestão de custos e transparência contribuiu em demonstrar os atos administrativos que ocorrem, sendo eles satisfatórios ou não, visto que, com a divulgação dos dados a população torna-se informada e tem o controle sobre os gastos públicos realizados (REIS; SANTOS; RIOS, 2002). Esses estudos auxiliam os gestores em seu processo decisório através das informações obtidas, analisando sobre a eficiência ou deficiência no setor público (PARCIANELO; GONÇALVES; SOARES, 2015).

Portanto, essa pesquisa torna-se um diferencial por realizar um estudo bibliométrico abrangendo o período de 04/05/2000, marcado pela promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal até 04/05/2019 completando 19 anos de análise. Assim, torna-se inovador por analisar os artigos de periódicos que abordam a gestão de custos públicos e transparência, pois, nenhum outro estudo sobre a temática foi desenvolvido nesse sentido. Além da relevância do assunto, a necessidade de exploração e análise da literatura já presente nos periódicos nacionais, observando suas estruturas e os resultados encontrados que contribuirão para os indivíduos e para os gestores que atuam na área, como também, em sentido acadêmico, colaborar em novas elaborações de produções científicas que beneficiarão a formação de novos profissionais. A partir dos resultados desse estudo, torna-se possível evidenciar se existe um espaço na produção científica nacional sobre a relação da gestão de custos e a transparência.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo é estruturado em dois principais tópicos que abordam a gestão de custos públicos e a transparência pública. Primeiramente, é apresentada uma discussão sobre gestão de custos, os sistemas e métodos de custeio no setor público, sua importância para a administração pública e estudos anteriores sobre essa temática. O próximo tópico apresenta uma discussão sobre transparência pública, a evolução e instrumentos da transparência pública, sua importância para a administração pública e por fim, estudos anteriores sobre essa temática.

2.1 GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS

Nos anos 1980, o Estado passou por uma crise fiscal e alta competição internacional diante a economia do país, gerando a necessidade de reorientação da política econômica e redução nos gastos públicos. Porém, a partir de 1986 com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda, houve um avanço significativo em virtude do desenvolvimento do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), tornando-se o Brasil um país de referência na gestão financeira e no controle dos gastos públicos (ALONSO, 1999).

Em 1995 a gestão pública brasileira sofreu uma reforma em que administração foi alterada de Burocrática para Pública Gerencial ou também chamada de Nova Administração Pública, com ênfase no desempenho dos resultados e preocupação com as exigências dos cidadãos (RAMOS, 2013). Com essa mudança, os gestores além de analisar e aplicar os recursos de forma adequada, também, a partir das leis, introduziu a eficácia e a eficiência na alocação dos recursos disponíveis (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005).

Com a reforma da administração pública, os modelos de gestão passaram a priorizar e desenvolver melhoria no desempenho dos resultados a serem obtidos, obrigando os gestores a adequar os sistemas de informações para integração a essa nova reformulação. Para que a avaliação do desempenho dos serviços públicos seja realizada corretamente é preciso que esses sistemas contenham todas as informações sobre os custos e seus resultados (ALONSO, 1999).

A administração pública sem um sistema que permite avaliar os resultados abre espaço para a ineficiência dos atos, visto que, a sua utilização traz vantagens que proporcionam uma análise mais profunda e demonstrar um compromisso com a apuração dos custos (ALONSO, 1999). Assim, “a melhoria substancial no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que deem sustentação aos seus processos

decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultados e o custo para obtê-los” (ALONSO, 1999, P. 43).

O objetivo da contabilidade de custos está destacado na Lei Complementar 101/2000 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que determinou o uso de um sistema de custos que possibilite a avaliação e a supervisão da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, e que evidencie para a administração, os resultados obtidos da gestão para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios (MAUSS; SOUZA, 2008). Entretanto, os órgãos públicos obtiveram inúmeras dificuldades mesmo com a presença de normas e portarias para auxílio na adoção da gestão de custos (PARCIANELO; GONÇALVES; SOARES, 2015).

A partir dos questionamentos realizados sobre as atuações governamentais no âmbito social e ambiental, exigindo transparência e prestação de contas da área pública, houve a necessidade e a obrigação de adotarem registros contábeis e demonstrações para destacar a responsabilidade social e ambiental das empresas (MAUSS; SOUZA, 2008).

Assim, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) desenvolveu na Portaria Nº 157, de 9 de Março de 2011 a criação de um sistema de custos na gestão do Governo Federal, denominado Sistema de Informação de Custos Brasil (SIC Brasil), com o intuito de disponibilizar informações para auxiliar na tomada de decisão referente ao uso eficiente de recursos e melhoria na qualidade dos custos públicos (BRASIL, 2011b).

Corroborando com a implementação de um sistema de custos na administração pública, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou em 25 de novembro de 2011 a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica aplicada ao Setor Público (NBCTSP 16.11) que “define que os sistemas de custos devem conter informações que registrem, processem e evidenciem os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade” (SOARES; PARCIANELO, 2018, p. 3), destacando os seguintes objetivos:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custo de entidade;
- b) 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;
- c) apoiar a tomada de decisões em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto (RAMOS, 2013, p. 38).

Além disso, nessa norma está descrito que a partir das informações de custo é possível elaborar relatórios de custos, como a Demonstração do Resultado Econômico (DRE) do setor público, incluído pela Resolução CFC nº 1.437/2013.

A DRE deve ser elaborada considerando sua interligação com o subsistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura: (a) receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos; (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e (c) resultado econômico apurado (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011, p. 9).

No setor privado, a gestão de custos tem seu objetivo voltado para atender ao público interno de acordo com as decisões dos gestores, e no setor público, além disso, também está voltado para o público externo como a comunidade para as divulgações dos atos de cada departamento e dos serviços prestados, bem como, seus respectivos custos para a realização (MAUSS; SOUZA, 2008). Nas empresas privadas a gestão de custos colabora no planejamento de produção e no corte de gastos, entretanto, nas organizações públicas é usada para identificar gastos excessivos (ALONSO, 1999).

A contabilidade de custos introduzida no âmbito público favorece a eficiência dos serviços do Estado a partir do conhecimento sobre o quanto, o que, onde e com quem são realizados os gastos públicos, conseqüentemente, geram um planejamento dos recursos podendo sobrar valores para serem investidos em outras áreas ou para a melhoria dos serviços. É através dessa gestão que são divulgados os valores reais dos gastos das organizações públicas para a sociedade (PACHECO, 2013).

Sendo assim, os sistemas de custos da administração pública devem produzir informações que servirão de base para a gestão dos recursos, com o objetivo de promover a eficiência na aplicação dos recursos públicos, sem deixar de observar todos os preceitos legais que disciplinam o assunto (MARTINS; ROSA, 2014, p. 5).

A divulgação das informações possibilita para a população e os órgãos de controle o acompanhamento e a observação da eficiência das tarefas públicas (MAUSS; SOUZA, 2008). Desta forma, a contabilidade de custos públicos tem como missão oferecer informações para o acompanhamento das obrigações públicas e encarrega-se de realizar três funções essenciais, tais como:

- a) embasar as tomadas de decisões diárias que se seguem em todo o processo de gestão, desde o planejamento estratégico até o operacional, estabelecendo padrões para avaliação do desempenho e posterior controle das atividades;
- b) oferecer feedback dos resultados aos gestores para um novo planejamento;
- c) informar os resultados das atividades públicas para os órgãos fiscalizadores e para a sociedade (transparência) (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 19-20).

A gestão de custos é uma forma de programar processos de qualidade, com isso, a administração pública consegue alcançar a melhoria dos seus serviços através da redução dos custos garantindo quantidade e qualidade, como também, auxilia no processo de tomada de decisão e na avaliação do desempenho público (ALONSO, 1999). Outra finalidade é proporcionar o controle social através da prestação de contas dos gestores públicos sobre os resultados físicos, financeiros e econômicos, estimulando a transparência dos gastos (CARNEIRO et al. 2012).

Desta forma, a gestão de custos traz benefícios para a administração pública, como por exemplo, disponibiliza dados para a avaliação do desempenho econômico, financeiro e patrimonial e proporciona um controle dos atos visando a transparência e a comunicação dos resultados do governo (ALVES FILHO, 2004). Ou seja, a permanência de uma gestão e um sistema de custos gera para a própria administração pública e para a sociedade:

- a) O aperfeiçoamento da apreensão (captura) e delimitação dos valores que contribuirão para o desenvolvimento dos diversos processos e atividades, resultando nos custos dos vários serviços públicos disponibilizados;
- b) O dimensionamento ou redimensionamento dos preços dos serviços públicos com maior transparência e objetividade, pela identificação dos seus custos reais (ou quase reais);
- c) O controle da economicidade das operações; o uso de um adequado planejamento e acompanhamento das atividades, avaliando a eficácia das operações, propiciará subsídio ao processo de tomada de decisões, com um efetivo controle de custos, redução de desperdícios, entre outros;
- d) A melhoria do processo de planejamento. Com o detalhamento dos custos por centro de custos e a determinação dos custos totais de cada serviço disponibilizado, o orçamento seria muito melhor utilizado;
- e) O dimensionamento e redução da capacidade ociosa, através da identificação da capacidade total e do grau de utilização desta pelo órgão ou unidade analisados;
- f) A consequente racionalização dos custos, otimizando a aplicação dos recursos públicos;
- g) A avaliação, simulação e análise de alternativas, visando otimizar os processos e atividades de elaboração dos serviços públicos (ALVES FILHO; MARTINEZ, 2006, p. 5)

O sistema de gestão de custos é utilizado na função administrativa e gerencial dos gestores internos disponibilizando informações para a prestação das contas anuais. É possível realizar comparações dos valores que foram planejados e dos que realmente foram executados

a partir do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) (ALVES FILHO; MARTINEZ, 2006).

A avaliação do desempenho e apuração do custo público é um instrumento para mudança organizacional e possui os seguintes objetivos: reduzir os custos públicos promovendo uma melhoria na qualidade de seus serviços, combater o desperdício e observar todas as tarefas que não geram retorno, avaliar os efeitos das decisões acertadas, demonstrar de forma clara para toda a organização a importância na melhoria do desempenho, adotar uma mudança organizacional, introduzindo a transparência nos atos, auxiliar no planejamento orçamentário, avaliar os planos e melhorias da gestão e por fim, ser utilizada para a comparação entre outras unidades que prestam o mesmo serviço (ALONSO, 1999).

Para cumprir o objetivo da gestão de custos em proporcionar os resultados econômicos para avaliação, é preciso integrar os dados públicos orçamentários e financeiros em um sistema gerencial, que por meio deste, as informações dos custos geram a apuração do resultado financeiro e econômico e um controle sobre as atividades desenvolvidas, servindo como um instrumento de auxílio para a tomada de decisão (MAUSS; SOUZA, 2008). Além disso, o sistema possibilita:

[...] uma prestação de contas mais ampla e completa visto que informa as aplicações financeiras, físicas e econômicas e permite à sociedade e aos órgãos de controle avaliar aspectos relacionados com a economicidade, eficácia e a eficiência com que foram geridos os recursos públicos (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 23).

“Um sistema de informações contábeis é aquele que consiste de partes manuais e de computadores, inter-relacionados, usando processos para coletar, registrar, resumir, analisar e gerenciar dados para fornecer informações aos usuários” (HANSEN; MOWEN, 2010, p. 56). Possui como objetivo geral o fornecimento de informações e é composto por objetivos, partes inter-relacionadas, processos e saídas, ou seja, transforma saídas em entradas, de acordo com os objetivos, para os seus usuários (HANSEN; MOWEN, 2010).

2.1.1 Sistemas e métodos de custeio aplicáveis para o setor público

No setor público, a utilização de sistemas de custeio é algo recente enquanto que no setor privado, em virtude de sua relação com o mercado, já apresentava a necessidade de utilizar informações sobre os custos para a formação de preços. Os custos eram analisados apenas em

indústrias, sendo o seu custo total relacionado com a produção e o custo de mão de obra direta usado como referência para o rateio dos custos indiretos (ALONSO, 1999).

Os sistemas de gestão de custos são desenvolvidos a partir da definição quanto a natureza da produção, seja ela composta por produtos manufaturados ou da prestação de serviços, como também, quanto a modalidade de produção seja contínua ou sob encomenda. Outro aspecto a ser considerado é o tipo de custo utilizado podendo ser incorrido ou predeterminado e por último, a escolha do método de custeio. É importante destacar que nenhum sistema de custos serve como um modelo padrão, sendo necessário que toda a organização, tanto privada como pública, molde e ajuste seu sistema de acordo com suas necessidades e prioridades (MAUSS; SOUZA, 2008).

Em complemento, esses sistemas são estruturados em: acumulação de custos, de predeterminação de custos e princípios e métodos de custeio. O primeiro é caracterizado por um processo de acumulação dos custos de produção ou prestação de serviços, com a produção contínua e ininterrupta por processo ou por encomenda. O sistema de predeterminação de custos é relacionado a mensuração das atividades públicas, direcionando a tomada de decisão e a supervisão dos gestores através de padrões de planejamento. Por último, a escolha de um princípio do sistema de custo e o método de custeio (MAUSS; SOUZA, 2008).

“A adoção dos sistemas de custos deverá alterar não propriamente o montante da despesa, mas sua composição, assim como a quantidade e a qualidade dos serviços prestados, em decorrência da melhoria de desempenho” (ALONSO, 1999, p. 47).

No âmbito público, a conceituação de despesa refere-se a todo o gasto sobre os atos do governo e custo é tudo que foi utilizado e consumido de recursos, para a elaboração de um bem ou serviço e na realização das tarefas governamentais. Deste modo, na aquisição de materiais pela administração pública são realizados dois lançamentos, um de despesa e outro como estoque. A despesa passa a ser contabilizada como custo apenas quando esse material é requisitado por uma unidade que necessite (ALONSO, 1999).

Os métodos de custeio geram resultados para o alcance da qualidade, para a mensuração e contabilização da produtividade e identificam as atividades de maior e menor valor agregado, o que, conseqüentemente, significa que os gestores devem analisar todas as informações divulgadas pelo sistema de gestão de custos (MARTINS, 2003). Para a administração pública, o método de custeio mais adequado é aquele que disponibilize as informações uteis para avaliação da produção, aquisição de recursos, prestação de serviços e terceirização de algumas funções (MARTINS; ROSA, 2014).

Tornou-se obrigatório em lei fazer uso de sistemas de custo em médias e grandes empresas do Brasil e o método de custeio mais utilizado era o por absorção, que com o passar dos anos se tornou inadequado para a apuração dos custos. Na metade dos anos 80, surgiu outro método denominado Custeio Baseado em Atividades ou ABC, implantado primeiro em indústrias e no setor de serviços para depois ter seu uso na administração pública, com um desempenho satisfatório e superando as limitações que outros métodos apresentavam (ALONSO, 1999).

O Custeio por Absorção tradicional é utilizado por gestores com o propósito de determinar para seus produtos ou bens todos os custos diretos e indiretos na sua produção, resultando no custo total para a realização do custeio. São absorvidos todos os custos de produção dos produtos e serviços e o restante é considerado como despesa no resultado do período. É necessário executar o rateio dos custos indiretos para os produtos ou serviços, sendo assim, esse método é indicado quando existe a necessidade de alocar os custos indiretos nos produtos para obter o custo total do mesmo e calcular sua viabilidade (MAUSS; SOUZA, 2008).

De acordo com Mauss e Souza (2008) a vantagem desse método para organizações públicas seria a facilidade de implementação e desenvolvimento, cálculo de todos os custos do produto ou serviço e análise dos custos indiretos sobre os custos totais. Entretanto, a desvantagem seria a arbitrariedade do rateio dos custos indiretos que pode causar distorções das informações de custo.

O custeio direto é o método em que se distribuem todos os custos e despesas aos seus próprios produtos e serviços como matéria prima, embalagem e depreciação, por exemplo. Os custos indiretos não são alocados no produto, apenas considerados no resultado do período e o lucro é a partir da margem de contribuição direta (MAUSS; SOUZA, 2008).

Por outro lado, o custeio variável é aquele em que são distribuídos entre os produtos e serviços apenas os custos e despesas variáveis, separando o custo fixo do custo total obtido, deste modo, os custos fixos são apurados no resultado do período e com o lucro calculado pela margem de contribuição (MAUSS; SOUZA, 2008).

A vantagem dos custeios direto e variável é que não necessitam de critérios de rateio para a alocação dos custos indiretos em seus produtos e serviços, é considerado no custeio as despesas operacionais que podem ser facilmente identificadas, reduzindo as flutuações nos resultados. Possibilita o cálculo da lucratividade, pela margem de contribuição e margem de contribuição direta, o ponto de equilíbrio e margem de segurança operacional, possui dados de fácil acesso pelos gestores, proporciona avaliação do desempenho, auxilia no planejamento e tomada de decisão no curto prazo. Contudo, as desvantagens são: na maioria dos casos os custos

fixos são classificados incorretamente, existem limitações na margem de contribuição e tanto o custeio direto e variável são para curto prazo, porém, seus custos fixos são relacionados ao longo prazo (MAUSS; SOUZA, 2008).

O custeio baseado em atividades ou ABC é um método considerado complexo pois aloca o custo do produto no desenvolvimento, produção e comercialização. No Brasil, foi desenvolvido pelo professor da USP, Masayuki Nakagawa, em seu livro produzido no ano de 1994, mas teve como base as pesquisas da Universidade de Illinois nos Estados Unidos em 1988 e 1989. A implementação desse método de custeio requer investimentos em tecnologia, treinamentos de pessoal e contratos de consultorias para realizar essa implementação (MAUSS; SOUZA, 2008). Seu desenvolvimento surgiu da necessidade de gerar informações precisas dos custos e eliminar distorções e de acordo com Mauss e Souza (2008, p. 56):

O ABC é um método de custeio que tem por objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma organização industrial, de serviços ou comercial, utilizando direcionadores para alocar as despesas e custos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços do que aquela realizada por rateios.

No método de custeio ABC as atividades são as principais geradoras de custos, sendo assim necessário criar um mapeamento das atividades com todos os recursos utilizados em busca da identificação das que agregam ou não valor, além disso, também mostra como os custos se formam dentro da organização enquanto que os outros métodos apenas apresentam quais são os custos (ALONSO, 1999).

A vantagem desse método de custeio é que ele identifica as atividades que geram custos, alocando a cada departamento os custos relacionados sejam eles fixos ou variáveis e fornece informações para o *Activity Based Management* (ABM)². Por outro lado, tem como desvantagem ser considerado um melhoramento do custeio por absorção e na realidade, não retira totalmente as técnicas de rateio (MAUSS; SOUZA, 2008).

Segundo Alonso (1999), o método ABC é adequado ao setor público devido aos seguintes aspectos:

- Além de apurar o custo dos produtos também realiza o custeio de processos, clientes, metas, programas, projetos e entre outros. Os métodos tradicionais executam só o

² ABM significa, de acordo com Cavenaghi (1994, p. 2) “integrar as informações de custos eficientemente identificadas através da metodologia do ABC ao processo de gerenciamento organizacional.” Sendo assim, o custeio ABC gera informação que são usadas pelo ABM na análise em busca de um melhoramento, ou seja, integrar esses dados ao processo de gerenciamento (CAVENAGHI, 1994).

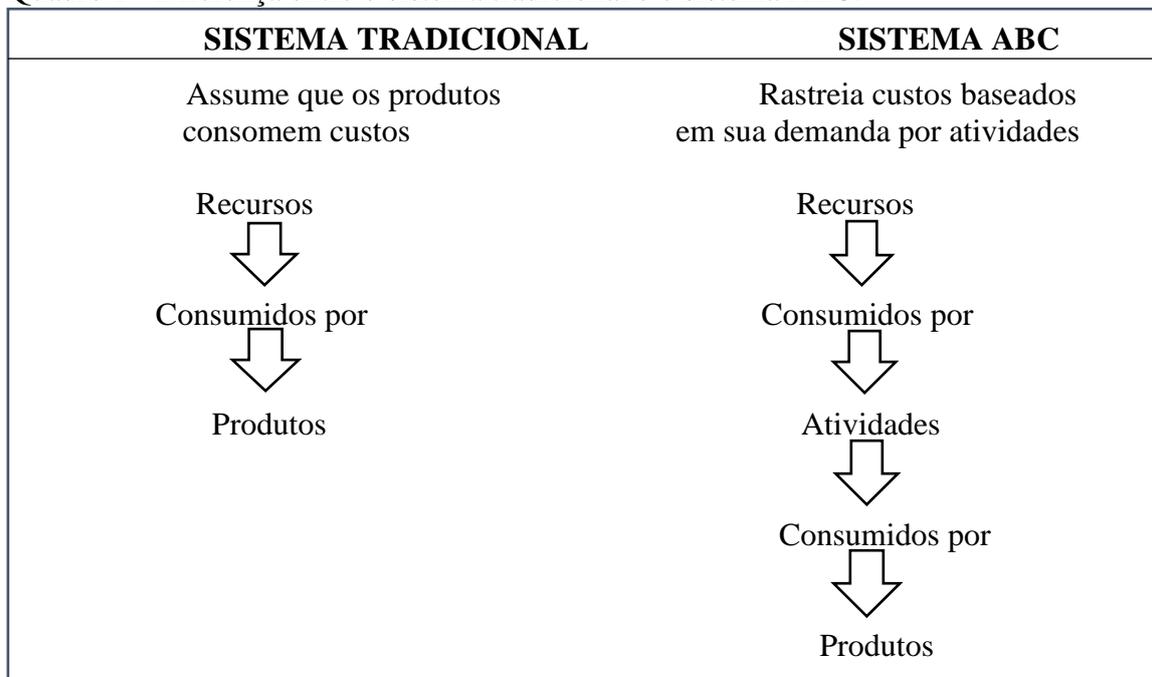
custeio dos produtos, o que no setor público, é uma dificuldade devido aos produtos serem de difícil identificação por serem não homogêneos.

- Ao agregar o custo indireto ao direto se obtêm o custo total.
- O ABC é recomendado ao setor público por ser composto por processos complexos, flexíveis e que se modificam com facilidade através do uso de tecnologia.
- É uma ferramenta utilizada para alcance da melhoria da gestão pública pois apura os custos e simula os impactos sofridos em busca de uma reestruturação, além de executar cortes nas despesas.

No setor público, as despesas com pessoal e encargos, juros, investimentos, inversões financeiras ou referentes a pagamento de dívidas são considerados custos pelo método ABC, sendo estas despesas, pelo custeio, alocadas nas atividades e nos serviços prestados (CRUZ; PLATT NETO, 2007).

Ainda segundo Cruz e Platt Neto (2007, p. 98), “por meio do ABC pode-se verificar a forma como uma despesa utiliza tempo e recursos para atingir determinado objetivo. As atividades caracterizam-se pelo consumo de recursos para produzir produtos e serviços” desta forma, isso se caracteriza como a principal diferença entre o método tradicional e o ABC, representado no Quadro 1.

Quadro 1 - Diferença entre o sistema tradicional e o sistema ABC.



Fonte: CRUZ e PLATT NETO, 2007, p. 93.

Portanto, o método ABC tem como foco as atividades desenvolvidas para a elaboração do produto ou serviço. Desse modo, distribui todos os custos das atividades para o produto, processo ou serviço através de direcionadores de custos, que são utilizados para identificar o surgimento e alocar os custos indiretos, diminuindo assim a arbitrariedade. Portanto, o ABC é responsável por criar e disponibilizar informações que serão úteis na tomada de decisão da gestão pública (MAUSS; SOUZA, 2008).

2.1.2 Importância das informações de gestão de custos públicos

As informações de custos são essenciais no auxílio para o desenvolvimento das entidades públicas. Definidas como importantes fontes de informação para quem as possui e as interpreta, proporcionando redução do grau de incerteza, sendo assim:

O poder das informações de custos deve ser julgado, principalmente, em função do seu potencial para responder aos objetivos estratégicos de forma confiável e sistematicamente. Quanto maior for o leque de respostas às perguntas originadas dos objetivos estratégicos, mais poder terão estas informações (MARTINS, 2003, p. 43).

Desta forma, a partir do uso e disponibilidade das informações de custos os gestores públicos para executar suas tarefas, avaliam seu desempenho visando diagnosticar possíveis problemas, sendo este o principal elemento para o progresso das organizações e eficiência na realização das tarefas governamentais (MARTINS, 2003).

Além disso, segundo Martins (2003), as informações no momento certo e na hora certa contribuem para a melhoria da produtividade e qualidade dos produtos e serviços prestados a partir da redução dos custos e eliminação de desperdícios, colaborando com os gestores no planejamento e tomada de decisões.

De acordo com Soares et al. (2013), a gestão de custo disponibiliza informações que colaboram no planejamento, orçamento, controle operacional e para a tomada de decisão visando o alcance do sucesso nesses aspectos, ou seja:

A informação de custos surge para auxiliar no controle dos gastos e ajudar na tomada de decisão, favorecendo uma análise mais precisa e real da situação. Em conjunto com os Princípios da Administração Pública, a informação de custos direciona as ações do gestor em diversas situações em que o mesmo se encontra em dúvida quanto a forma mais viável de se aplicar os recursos financeiros (SOARES et al., 2013, p. 3).

A importância de se adotar uma gestão e controle dos custos, segundo Cruz e Platt Neto (2007) são de: cumprir com as leis, aproveitar os recursos disponíveis de forma adequada,

buscar melhoria da qualidade dos produtos e serviços prestados, reduzir custos e prestar contas para a sociedade.

Segundo Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), a importância das informações da gestão de custos públicos pode ser resumida diante de alguns pontos centrais:

- A partir das informações de custos obtidas, é possível saber os gastos das políticas e programas que são realizados pela administração pública e se o dinheiro do contribuinte está sendo utilizado de modo adequado.
- Proporciona a avaliação dos recursos oriundos dos impostos e se os mesmos estão sendo utilizados de modo adequado.
- As informações permitem comparação dos custos com os resultados, de modo a verificar se os mesmos estão sendo obtidos ao menor custo possível ou se existe algum desperdício, e se esses mesmos recursos podem alcançar resultados mais eficientes.
- O conhecimento sobre os custos públicos é fundamental para que a administração melhore a qualidade dos seus serviços e dos seus gastos, reduzindo assim, quaisquer desperdícios.
- Um sistema de gestão de custos oferece informações importantes para realizar a transparência dos gastos e recursos públicos, bem como, a qualidade dos serviços prestados.
- O conhecimento sobre os custos públicos também favorece o controle das finanças públicas no auxílio da tomada de decisão sobre investimentos.

Assim, o controle e as informações sobre custos são “ferramentas para as três formas de controle (interno, externo e social), propiciando ainda uma maior transparência dos gastos públicos e subsidiando as esferas públicas de uma ferramenta de gestão [...] (LOVATO et al, 2016, p. 20). Portanto, o controle e as informações sobre os custos permitem que seja feita uma avaliação dos recursos e dos resultados obtidos na administração pública. A partir disso, é possível realizar melhorias na gestão em busca da eficiência e eficácia.

2.2 TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública, diante das exigências da sociedade, necessita executar sua gestão, de forma que, proporcione produtos e serviços com qualidade e a baixo custo, visando atender as necessidades e desejos da população ao oferecer serviços dignos e divulgando, de modo transparente, seus atos para o conhecimento, dos cidadãos, sobre as ações realizadas (LOVATO et al., 2016).

No entanto, executar apenas a publicidade dos atos não significa ser transparente, para isso, é necessário que as informações sejam divulgadas expressando o real sentido e de maneira clara sobre as atividades e gastos dos serviços públicos possibilitando que os indivíduos possam ter acesso e acompanhar com clareza a execução orçamentária e financeira pública (CRUZ et al., 2012).

Nesse sentido, segundo Bairral, Silva e Alves (2015) a transparência é conceituada como parte da comunicação entre o agente público e o cidadão, como um contrato social em que o servidor executa tarefas que sejam de interesse da população, para que a mesma avalie e monitore a execução. Portanto, de acordo com Cruz, Silva e Santos (2009, p.3):

De um modo geral, a transparência deve caracterizar todas as atividades realizadas pelos gestores públicos, de maneira que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que os gestores governamentais têm realizado, depois do poder de representação que lhes foi confiado.

Além de estar relacionada com divulgação de informações, a transparência, também se refere à qualidade, para uma melhor compreensão e entendimento, e ao uso dessas informações. A transparência busca favorecer a *accountability*, conceituada como prestação de contas, incluindo dimensões de responsabilidade, transparência e fiscalização, de modo que a sociedade possa avaliar e julgar os atos (ANGÉLICO, 2012). Desta forma, cada uma dessas dimensões depende da realização da outra e a *accountability* necessita de todas para existir, com seu início na transparência ativa ou passiva, e a sua conclusão na responsabilização da prestação de contas, seja em sentido de recompensar ou punir (BUTA; TEIXEIRA; SCHURGELIES, 2018).

Em termos de gastos públicos, a *accountability* deve ser entendida como a responsabilização, transparência e prestação de contas dos recursos públicos consumidos, bem como a intervenção da sociedade no julgamento dos resultados apresentados. Instrumentos como um portal para disponibilizar e publicar informações decorrentes de suas atividades incentivam o exercício da *accountability* (RAUPP; PINHO, 2011, p. 29).

A transparência pode ser classificada em ativa e passiva. A primeira refere-se às informações que os órgãos públicos devem obrigatoriamente divulgar sobre execução orçamentária e fiscal, sem que haja uma solicitação dos cidadãos. Por outro lado, a passiva é referente à adoção de processos adequados e informações requisitadas pela sociedade à gestão pública (CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016).

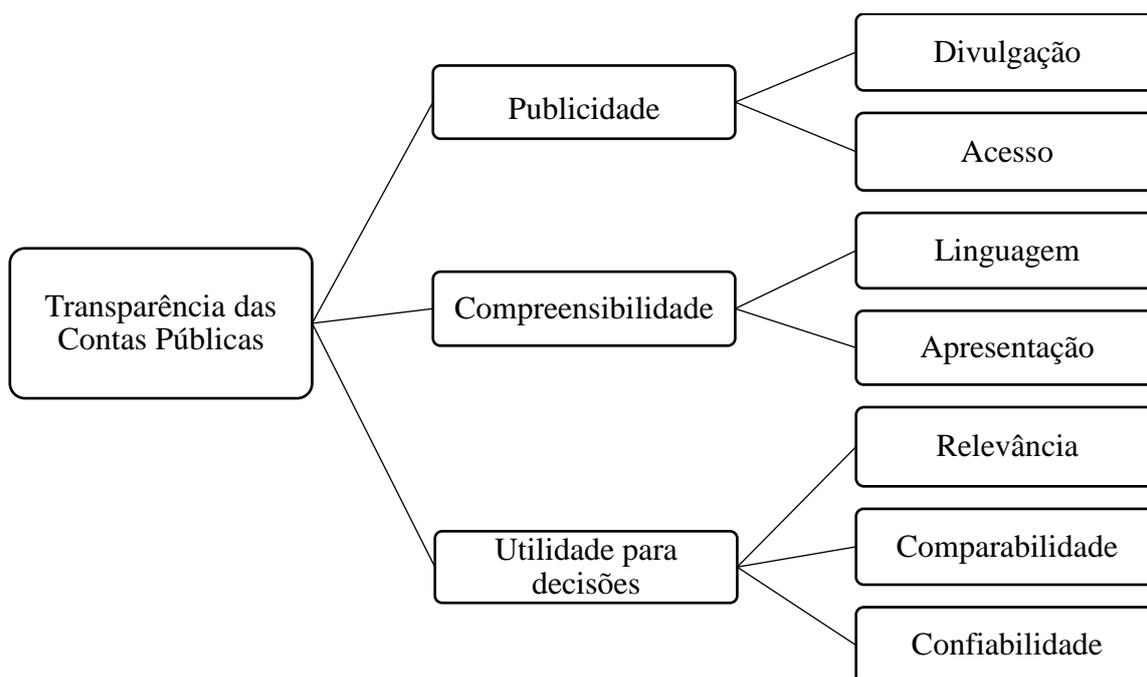
Para tanto, a promoção à transparência e o acesso à informação devem ocorrer de duas formas simultâneas: por meio da divulgação de informação de forma espontânea pelo Poder Público (caracterizada como transparência ativa) e por meio do acesso à informação mediante solicitações diversas dos cidadãos aos órgãos governamentais (denominada como transparência passiva) (CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016, p. 728).

De acordo com Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015) a transparência, pode ser entendida sob diversas perspectivas, tais como:

- Perspectiva orçamentária: demonstração das informações orçamentárias permitindo que a população tenha acesso e faça conclusões a seu respeito, ou seja, preocupa-se com a avaliação do processo financeiro dos relatórios orçamentários.
- Perspectiva contábil: demonstração das informações patrimoniais e financeiras a fim de que, além do acesso, as pessoas possam avaliar economicamente e financeiramente os recursos públicos a partir do Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Demonstração do Fluxo de caixa, entre outros e conhecer os regimes contábeis adotados.
- Perspectiva institucional ou organizacional: demonstração das informações organizacionais do governo, suas normas, regras, cargos ocupados e responsabilidades.
- Perspectiva social ou cívica: execução de atividades culturais e cívicas que visam informação aos cidadãos a respeito do compromisso com a cidadania.
- Perspectiva do processo licitatório: divulgação de informações sobre contratos, obras, recursos e serviços desempenhados pela administração pública e seus respectivos resultados alcançados.
- Perspectiva de contratos e convênios: disponibilização de informações sobre contratos e convênios do governo público, com o intuito da população ter conhecimento sobre as partes envolvidas, os prazos, valores e avaliação do desempenho.
- Perspectiva midiática: julgamento de uma ou mais perspectivas descritas anteriormente, porém, em meio eletrônico possibilitando o acesso público, como por exemplo, divulgação em sites da internet.

A divulgação e o acesso à gestão pública visam à disponibilização de informações corretas, confiáveis e uteis para os interessados, diante disso, a transparência possui os seguintes elementos ou dimensões: publicidade, compreensibilidade e a utilidade para decisões, conforme a Figura 1.

Figura 1 - Elementos da transparência das contas públicas.



Fonte: PLATT NETO et al., 2007, p. 85.

O primeiro elemento da transparência é a publicidade, entendida como a divulgação de informações para permitir o acesso dos indivíduos de forma fácil e com baixo custo. O segundo elemento, compreensibilidade, refere-se à apresentação e formatação das informações e a linguagem utilizada de forma simples e acessível, possibilitando o maior entendimento possível dos relatórios. O terceiro e último elemento, denominado utilidade para decisões, busca informações relevantes, confiáveis e verídicas, para realizar comparações entre organizações e períodos determinados (PLATT NETO et al., 2007).

Diante disso, a gestão pública em nível federal, estadual e municipal possui obrigações, estabelecidas em diversas leis, ao longo dos anos, sobre a prestação de contas de forma clara e objetiva, em que, os cidadãos possam executar o controle sobre os atos públicos (MARQUES, 2014).

2.2.1 Evolução da legislação e instrumentos de transparência pública

O acesso às informações públicas municipais, estaduais e federais é um direito da sociedade garantido em leis que exigem que as informações, além das exceções, devem ser de fácil acesso e possuir um entendimento claro na divulgação de relatórios que apresentam os resultados obtidos com o uso de recursos públicos, que tem como objetivo proporcionar o

acompanhamento por parte da população sobre os gastos e demonstrar se houve descumprimentos das normas (PIRES, 2013).

A partir da Lei Nº 4.320, de 17 de Março de 1964, foi instituído normas gerais para a criação e avaliação dos orçamentos e balanços financeiros da União, Estados, Municípios e do Distrito federal, isto é, uma legislação voltada para o direito financeiro, visando o controle sobre as despesas e receitas públicas (BRASIL, 1964).

Posteriormente, a Constituição Federal de 1988 em seu art. 37 prevê os seguintes princípios que Administração Pública deve seguir: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Destaca-se “o princípio da publicidade, relacionado à transparência, que obriga a divulgação de todo ato administrativo exercido por parte da Administração, dando ao povo o direito de conhecer estes atos e exercer o controle social, derivado do exercício do poder democrático” (BROCCO et al., 2018, p. 143).

Deste modo, a transparência está diretamente conectada com o princípio da publicidade, sendo sua execução, um objetivo fundamental para a administração pública moderna. A divulgação da gestão pública favorece o desenvolvimento da democracia e realiza atos visando a cidadania (GUADAGNIN, 2011).

Em contrapartida, segundo Fonseca (2014) o princípio da publicidade deve manter em sigilo o que está determinado em lei e divulgar, apenas, a eficiência das atividades públicas para o acompanhamento, proporcionando assim, a fiscalização e avaliação por parte da sociedade e para a gestão pública, a obrigação em executar suas tarefas de forma adequada com o intuito de alcançar o bem comum. “A publicidade, portanto, tem o condão de evidenciar a objetivação da aplicação dos princípios constitucionais da administração pública, dando a necessária noção de transparência na condução da coisa pública exigida pela sociedade” (FONSECA, 2014, p. 17).

A Lei nº 101, de 4 de Maio 2000, ou a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece instrumentos com o intuito de elevar a eficácia, eficiência e efetividade referente a gestão fiscal, como também, a divulgação dos atos em busca da transparência a partir dos planos e leis orçamentárias, prestação de contas, relatórios da gestão, entre outros (BERNARDO; REIS; SEDIYAMA, 2017).

Portanto, segundo Cruz, Silva e Santos (2009, p. 105), os instrumentos de transparência presentes no artigo 48 da LRF são:

[..] os planos, orçamentos e a lei de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio dos órgãos de controle externo. Além destes, também os relatórios de gestão fiscal e os relatórios resumidos da execução orçamentária e suas versões simplificadas, os instrumentos de incentivo à participação popular e realização de audiências públicas (CRUZ; SILVA; SANTOS, 2009).

De acordo com Pires (2013, p.16), “a Lei da Responsabilidade Fiscal visa garantir a transparência da administração pública através da participação da sociedade e pela divulgação que deve ser dada a todas as ações relacionadas arrecadação de receitas e à realização de despesas”. A transparência, presente na LRF, tem como intuito cumprir com o princípio da publicidade da administração pública, divulgando informações uteis e compreensíveis (BROCCO et al., 2018).

Em complemento, segundo Pires (2013) A Lei Complementar 131, de 27 de Maio de 2009, ou Lei de Transparência corrobora com a Lei de Responsabilidade Fiscal, determinando que as informações orçamentárias e financeiras dos Municípios, Estados, do Distrito Federal e da União devem ser disponibilizadas em tempo real em meios eletrônicos para o acesso da população. Devem ser divulgadas todas as informações referentes aos atos praticados pela administração pública que geram despesa e o lançamento de todas as receitas.

A LC 131/2009 estabelece que todos os entes possuem obrigações em liberar ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público. Essas informações precisam estar disponíveis na rede mundial de computadores, não necessariamente em um Portal de Transparência, contudo, considerando, boas práticas, é desejável concentrar informações em um só local (PIRES, 2013, p. 18).

A Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, ou Lei de Acesso à Informação (LAI) permite o acesso da população às informações públicas da administração direta e indireta, dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e em todos os níveis, exceto informações pessoais e sigilosas estabelecidas em lei. As informações podem estar contidas, de modo físico ou eletrônico, em registros e documentos elaborados pela gestão pública (POSSAMAI; SCHINDLER, 2017).

As informações públicas devem ser divulgadas a partir de duas maneiras, sendo a primeira considerada ativa, por meio de páginas eletrônicas, e a outra, denominada passiva, em que as informações são fornecidas por meio de pedidos processuais para uma determinada pessoa que possui interesse, e não repassada para toda a sociedade (FONSECA, 2014)

Em novembro de 2004, a Controladoria Geral da União criou o portal da transparência do Governo Federal, com o objetivo de colaborar e elevar o nível de transparência da administração pública, auxiliando ainda mais o acompanhamento por parte da população em relação ao gasto público (PIRES, 2013). As páginas e portais da internet são ferramentas importantes para incrementar a transparência e proporcionar o controle social, na divulgação das receitas e despesas da administração pública, tanto no âmbito Federal, Estadual e Municipal

acerca da gestão orçamentária e gastos com contratos, convênios, licitações, entre outros (GUADAGNIN, 2011).

2.2.2 Importância da transparência para a administração pública

A transparência, segundo Reis, Santos e Rio (2002), é um instrumento que tem por intuito garantir a estabilidade econômica e proporcionar uma crescente qualidade na gestão pública a partir de sua relação com uma eficiente administração pública financeira. Sendo assim:

A transparência fiscal proporciona uma administração mais eficaz, redução nos custos da administração pública através da elaboração orçamentária, redução da possibilidade de executar inadequadamente o orçamento e identificação dos bons e maus gestores públicos em suas prestações de contas (REIS; SANTOS; RIO, 2002, p. 9).

Para o cidadão, a transparência possibilita que seja realizado um acompanhamento da gestão pública, bem como, uma avaliação e análise, proporcionando um aumento na cidadania, a partir das informações claras sobre os atos realizados. Com isso, para a administração pública, é gerado um importante passo para um país mais honesto com a diminuição de desvios de verbas, e conseqüentemente, o cumprimento das leis e políticas beneficiando a sociedade e proporcionando uma boa imagem para o setor público (FIGUEIREDO; SANTOS, 2013).

A transparência demonstra para a sociedade a preocupação que a gestão pública tem em proporcionar serviços públicos de qualidade e prestação de contas de forma honesta, visando a ética na execução dos atos e gastos públicos (KANAANE; FIEL FILHO; FERREIRA, 2010). “Mais do que garantir o atendimento das normas legais, as iniciativas de transparência na administração pública constituem uma política de gestão responsável que favorece o exercício da cidadania pela população” (PLATT NETO et al., 2007, p.77).

Ainda nesse sentido, segundo Campos, Paiva e Gomes (2013, p. 429), a importância da transparência pública se destaca da seguinte maneira:

[..] a transparência concretiza o princípio da cidadania e oferece meios para que os cidadãos brasileiros possam não somente compreender a gestão dos recursos públicos, como efetivamente participar desse processo administrativo. Desse modo, não se concebe transparência apenas como uma obrigação formal. Mas uma necessidade para dar legitimidade às decisões do administrador, fundamentando suas opções técnicas e políticas em matéria de planejamento fiscal. Entende-se também que a participação da população e das entidades interessadas seja importante para o processo. Mas essa participação exige conhecimento prévio, explicação minuciosa, esclarecimento de quem exibe a conta. Afinal, transparência é mais do que a publicidade do ato, que se resume à publicação de atos do poder público no veículo oficial de imprensa. O princípio da transparência diz respeito à abertura e compartilhamento de informações, que torna o público mais capaz de decidir e fazer as escolhas políticas aumenta a *accountability* e reduz o âmbito da corrupção.

Além de exercer a cidadania, a transparência oferece a abertura sobre as informações públicas desenvolvendo assim uma política mais eficiente, ou seja, de acordo com Filgueiras (2011, p. 77) “[..] o processo político é mais eficiente à medida que as informações sejam abertas ao público e permitam decisões de investimento mais acertadas e mais estáveis”.

A democracia deve assegurar a realização transparente de seus atos e atividades públicas, de modo que possibilite para a sociedade conhecer o desenvolvimento do governo público, ou seja, além da publicidade dos atos deve-se facilitar acesso as informações públicas (POSSAMAI; SCHINDLER, 2017).

Assim, dada a importância e contribuição da transparência fiscal para a consolidação democrática, a mesma tem sido vista como parte integrante das tentativas de melhorar a governança no setor público e, como consequência, diversas ações têm sido implementadas visando promovê-las, tanto nos governos nacionais como subnacionais (RIBEIRO; ZUCCOLOTTI, 2012, p. 2).

Além disso, as organizações públicas são obrigadas a partir da Constituição Federal a realizar a prestação de contas respeitando, principalmente, o princípio da publicidade. Desta forma, a importância e a necessidade da transparência para a administração pública já estão presentes e determinadas em lei (PLATT NETO et al., 2007).

Portanto, a transparência e o direito de acesso à informação são fundamentais para a participação da sociedade com a administração pública em busca da eficiência da prestação de contas, combate à corrupção, divulgação dos atos públicos, desenvolvimento humano, inclusão social, entre outros (*INTERNACIONAL CONFERENCE ON THE RIGHT PUBLIC INFORMATION*, 2008).

3 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta os procedimentos metodológicos adotados para a realização deste estudo. Primeiramente é abordado o tipo de pesquisa, a população e amostra, os procedimentos para a coleta de dados e por fim, a análise dos dados para alcance dos objetivos dessa pesquisa.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Quanto a sua natureza, o presente estudo é classificado como pesquisa básica, que segundo Gil (2016, p.26) “reúne estudos que tem como propósito preencher uma lacuna no conhecimento”. Portanto, a finalidade da pesquisa básica é alcançar novos conhecimentos e aprendizados, sem uma realização prática, mas que possa contribuir com o avanço da ciência (FONTELLES, 2009).

A abordagem do problema é classificada como qualitativa e quantitativa, portanto, caracteriza-se com um enfoque misto ou método misto, definido como:

Os métodos mistos representam um conjunto de processos sistemáticos e críticos de pesquisa e implicam a coleta e a análise de dados quantitativos e qualitativos, assim como sua integração e discussão conjunta, para realizar inferências como produto de toda a informação coletada e conseguir um maior entendimento do fenômeno em estudo (SAMPIERI; MENDOZA, 2008 *apud* SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013, p. 550).

Portanto, o enfoque misto é a combinação de componentes qualitativos e quantitativos, que tem como vantagem o melhoramento da amostra, aprimoração e adequação das ferramentas utilizadas, tratamento e interpretações mais confiáveis dos dados coletados (COLLINS; ONWUEGBUZIE; SUTTON, 2006 *apud* SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013). Sendo assim, a abordagem qualitativa e quantitativa foi adotada a fim de quantificar os artigos e seus aspectos metodológicos, bem como de forma qualitativa, analisar o conteúdo e os resultados dos artigos.

Quanto aos objetivos desse estudo, trata-se de uma pesquisa descritiva, que de acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2013, p. 107) “procura especificar as propriedades, as características e os perfis de pessoas, grupos, comunidades, processos, objetos ou qualquer outro fenômeno que possa ser submetido a uma análise”. Ainda de acordo com os autores, a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever e detalhar fenômenos, eventos ou situações

que acontecem, medindo e coletando as informações necessárias, em que o pesquisador possa observar quais conceitos serão analisados e seus respectivos dados a serem coletados. Diante dessas interpretações, o presente estudo é caracterizado como descritivo pois identificou e analisou artigos de periódicos sobre gestão de custos e transparência pública.

Além disso, o estudo caracteriza-se como pesquisa bibliográfica, sendo elaborada a partir de análises com base em materiais já publicados, como por exemplo, livros, textos, documentos, artigos de periódicos e até mesmo arquivo da internet, que são utilizados para auxiliar a fundamentação teórica (FONTELLES, 2009).

O procedimento de análise é o bibliométrico, como lembra Araújo (2006), que inicialmente o foco era apenas livros, porém, também se voltou para artigos de periódicos e outros documentos, para analisar a produção de diversos autores e suas citações.

O estudo bibliométrico se baseia no conjunto de operações para determinar as características e a classificação de publicações a respeito de determinado assunto, com a finalidade de analisar o perfil das pesquisas que foram desenvolvidas em um dado período, identificando e analisando o estado da arte (MONTEIRO et al, 2011, p. 7).

Portanto, esse procedimento de análise pretende identificar e analisar a produção científica sobre determinado assunto e também avaliar suas tendências. Tem como princípio, que ao iniciar um novo estudo científico, deve-se mapear o que é discutido para a formação do conhecimento do assunto em questão (TREINTA et al., 2014). Dessa forma, este estudo identificou, analisou e discutiu a produção científica sobre gestão de custos e transparência na administração pública, através de uma busca nos periódicos Capes e Scielo.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

População é conceituada como a soma de todos os elementos que possuem características semelhantes (MALHOTRA, 2012). E a amostra é definida como “um grupo de pessoas, eventos, acontecimentos, comunidades, etc., sobre o qual deveremos coletar os dados, sem que necessariamente seja representativo do universo ou população de amostra” (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013, p. 403).

Sendo assim, a população e a amostra deste estudo são compostos pelos periódicos presentes no Portal de Periódicos Capes/Mec e Portal Rede Scielo que foram selecionados na coleta de dados. A Capes é uma ferramenta muito utilizada para o ensino e pesquisa do país, pois contém diversas publicações nacionais e internacionais em um acervo de mais de 45 mil

títulos (CAPES, 2019a). Já a Scielo é uma biblioteca eletrônica composta por coleções de periódicos científicos brasileiros (SCIELO, 2019a).

3.3 COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada no Portal de Periódicos Capes/Mec e Portal Rede Scielo, a partir de uma seleção dos artigos de periódicos com o uso das palavras-chaves: custos AND pública, custos AND público, transparência AND pública, e por fim, transparência AND público. A busca realizou-se a partir desses quatro processos com o intuito de alcançar um maior número de artigos sobre essas temáticas. A pesquisa dos artigos foi através da opção busca avançada, em ambas as bases de dados. Sendo assim, a pesquisa foi realizada da seguinte forma:

Primeiramente, na base Capes, por meio da busca avançada, foi selecionado o filtro “no assunto” e “contém”, digitado a palavra-chave “custos”, definido a opção “AND”, e no outro filtro, da mesma forma, foi selecionando “no assunto” e “contém”, digitado a palavra-chave “pública” e posteriormente, com a palavra “público”. No campo base de dados, foi selecionado a data de publicação “nos últimos 20 anos”, o tipo de material em “artigos”, o idioma devido a falta da opção português definiu-se como “qualquer”, a data inicial em 04/05/2000 e a data final em 04/05/2019, conforme a Figura 2. A data inicial foi definida em relação a data de promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, Lei nº 101/2000, de 4 maio de 2000. Logo após isso, clicou-se na opção “buscar”, que mostrou todos os artigos selecionados a partir desses critérios indicados, porém ainda, foi marcado a opção “periódicos revisados por pares”, em virtude de os dados serem mais confiáveis e na opção refinar meus resultados definir o idioma como “português”. Como também, foi realizado estes mesmos passos para a busca de periódicos com a palavra-chave “transparência” com “pública” e posteriormente com “público”. A Figura 2 apresenta o procedimento de busca adotado.

Figura 2 - Busca dos periódicos na base Capes.

The screenshot shows the 'Buscar Assunto' (Search Topic) interface on the Capes website. The page title is 'Buscar Assunto' with a subtitle '(Insira DOI/PMID ou termo de busca)'. The interface includes a sidebar with navigation options like 'BUSCA', 'Buscar assunto', 'Buscar periódico', 'Buscar livro', 'Buscar base', 'INSTITUCIONAL', 'Histórico', and 'Missão e objetivos'. The main search area has two rows of input fields. The first row contains 'no assunto', 'contém', 'transparência', and 'AND'. The second row contains 'no assunto', 'contém', and 'pública'. On the right side, there are filters for 'Data de publicação' (Últimos 20 anos), 'Tipo de material' (Artigos), 'Idioma' (Qualquer idioma), 'Data Inicial' (04/05/2000), and 'Data Final' (04/05/2019). At the bottom, there are buttons for 'Buscar', 'Clear', and 'Busca simples'.

Fonte: PORTAL PERIÓDICOS CAPES, 2019b.

Na base Scielo a partir da busca avançada, foi digitado a palavra-chave “transparência”, selecionado “todos os índices”, clicado em “adicionar outro campo +”, marcado a alternativa “AND”, digitado no próximo filtro a palavra-chave “pública” e na outra busca a palavra “público”, selecionado “todos os índices” e assim foi realizado a busca, conforme apresentado na Figura 3. Após isso, os resultados encontrados foram filtrados a partir do idioma em “português”. Como também, dessa mesma forma foi realizado a busca com as palavras-chaves “custos” e “pública” e também “custos” e “publico”.

Figura 3 - Busca dos periódicos na base Scielo.

The screenshot shows the Scielo search interface. The main search bar contains the text 'transparência' and a dropdown menu set to 'Todos os índices'. To the right is a blue 'Buscar' button with a magnifying glass icon and a link for 'Nova busca'. Below the main search bar, there is a section for advanced search with a 'Precisa de ajuda?' link. It shows two search criteria: 'AND' and 'pública', both with dropdown menus set to 'Todos os índices'. At the bottom, there is a link for 'Adicionar outro campo +' and a 'Histórico de busca' link.

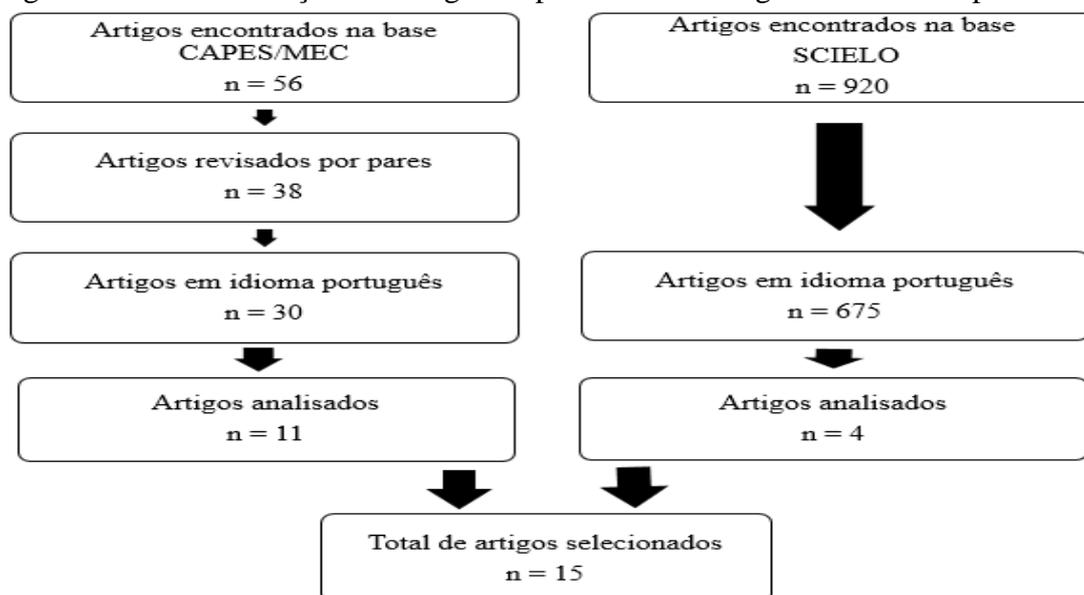
Fonte: SCIELO, 2019b.

Desta forma, a seleção dos artigos foi realizada a partir dos seguintes critérios:

- Artigos de periódicos que contenham no título e/ou no resumo as palavras-chave: gestão de custos públicos, custos públicos ou transparência pública.
- Artigos de periódicos dessa temática no período de 04/05/2000 a 04/05/2019.
- Artigos de periódicos nacionais e em língua portuguesa sobre essa temática.

A coleta e a seleção dos artigos sobre gestão de custos públicos nas bases Capes e Scielo pode ser vista de forma detalhada a partir da Figura 4.

Figura 4 - Coleta e seleção dos artigos de periódicos sobre gestão de custos públicos.

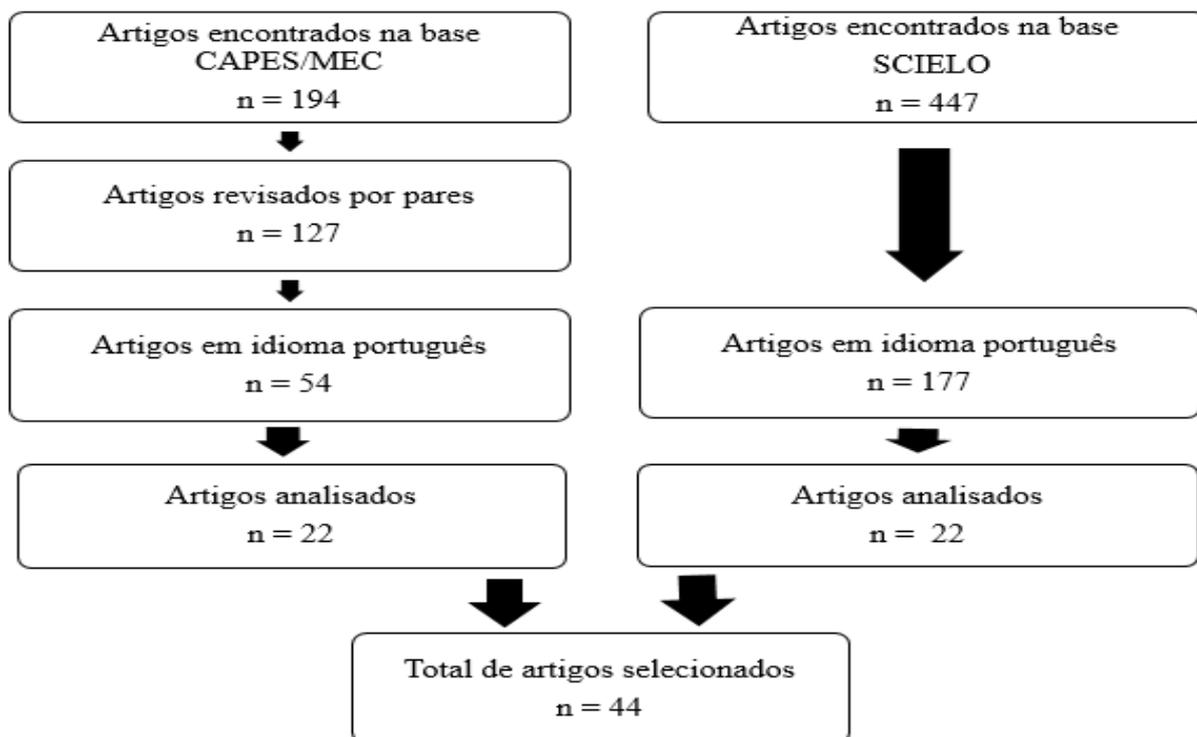


Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

A partir da Figura 4 é possível observar que apenas 11 artigos do Portal Capes e 4 artigos da base Scielo estavam de acordo com os critérios estabelecidos na coleta de dados, sendo a maioria excluídos por não serem referente ao tema dessa pesquisa e também, alguns artigos por serem encontrados em duplicidade nas duas bases de periódicos.

Em relação a coleta e seleção dos estudos sobre transparência pública, na base Capes foram selecionados 22 artigos e na base Scielo também 22 artigos, totalizando 44 estudos analisados, conforme apresenta a Figura 5. Nesse caso, também foram excluídos os artigos que não se referem ao tema da pesquisa e aqueles que se encontravam em duplicidade nas duas bases de periódicos.

Figura 5 - Coleta e seleção dos artigos de periódicos sobre transparência pública.



Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

As informações de cada artigo que foi identificado e coletados para análise são: título, autores, número de autores, ano de publicação, local de publicação, esfera de aplicação do estudo (Federal, Estadual, Municipal ou outro), tipo de natureza do estudo (básica ou aplicada), tipo de abordagem do problema (quantitativa, qualitativa ou qualitativa-quantitativa), tipo de procedimento do estudo (bibliográfica, bibliométrico, documental, experimental, levantamento e/ou estudo de caso) e se apresentou alguma relação entre transparência e gestão de custos públicos, conforme apresentado a partir do Quadro 2.

Quadro 2 – Informações coletadas nos artigos dos periódicos analisados.

Título	Autores	Número de autores	Ano de publicação	Local de publicação	Esfera de aplicação do estudo	Tipo de natureza do estudo	Tipo de abordagem do problema	Tipo de procedimento do estudo	Apresenta relação entre gestão de custos públicos e transparência

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

Esse tópico apresenta como foi realizada a análise dos dados dos artigos de periódicos selecionados, sendo assim, é constituída em três partes, cada uma representando um objetivo específico.

O primeiro objetivo específico é sobre descrever os estudos de periódicos que abordam a gestão de custos públicos na administração pública e o segundo objetivo específico é sobre descrever os estudos de periódicos que abordam a transparência na administração pública. Desta forma, a partir das informações coletadas, a análise dos dados de ambos os objetivos específicos é da seguinte forma: apresentação do número de artigos selecionados, a classificação e quantificação dos estudos quanto a sua metodologia de pesquisa, quanto ao local de publicação e ano. Quanto a esfera de aplicação, apresenta uma rede de autores com a finalidade de observar se existe relação entre eles e uma rede sobre a quantidade de autores em cada estudo. Por outro lado, de forma qualitativa foi apresentado, em forma de um quadro, os autores, ano, objetivos, resultados dos artigos analisados e por fim, descrito as principais contribuições dos mais relevantes artigos.

Por fim, o último objetivo específico consistiu em analisar os estudos que apresentaram uma relação entre gestão de custos na administração pública com a transparência. Os artigos que apresentaram essa relação foram analisados por completo a partir de análise criteriosa, sendo que, todos os aspectos que abordam a gestão de custos públicos com a transparência foram discutidos e descritos de forma qualitativa, verificando-se em qual momento na gestão pública esses dois temas são trabalhados juntos.

4 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

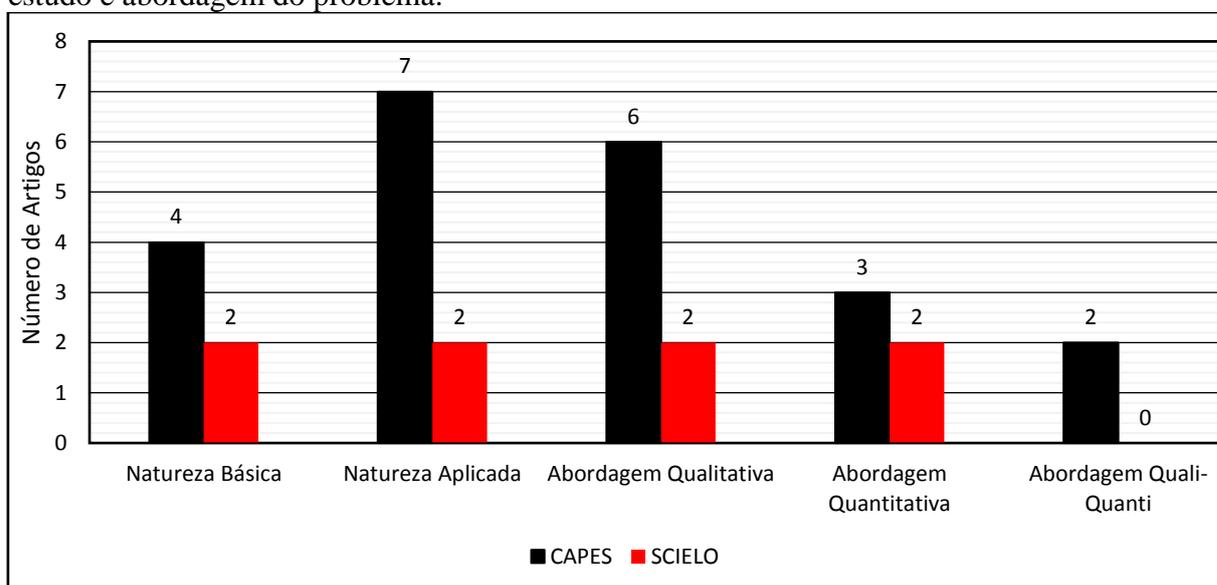
Neste capítulo são apresentados, analisados e discutidos, de forma quantitativa e qualitativa, os dados que foram coletados e selecionados de acordo com os critérios definidos para o alcance dos objetivos deste estudo. Desta forma, o total de estudos analisados, de ambas as bases de dados, foi de 15 artigos sobre gestão de custos públicos e 44 artigos sobre transparência pública, sendo explicados mais detalhadamente nas próximas subseções.

4.1 ESTUDOS NOS PERIÓDICOS NACIONAIS QUE ABORDAM A GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A partir da busca realizada, em relação aos estudos que abordam gestão de custos públicos, foram encontrados poucos artigos que se enquadram aos critérios de inclusão para a análise. Assim, foram selecionados 11 estudos sobre essa temática na base Capes e 4 estudos na base Scielo.

Em relação a metodologia dos artigos, pode classificar-se quanto ao tipo de natureza do estudo como básica ou aplicada e quanto ao tipo de abordagem do problema como quantitativa, qualitativa ou qualitativa quantitativa. Portanto, os estudos selecionados adotaram os seguintes aspectos metodológicos, demonstrando o número de artigos em cada base de periódicos, conforme o Gráfico 1.

Gráfico 1 – Classificação dos artigos sobre gestão de custos públicos quanto sua natureza de estudo e abordagem do problema.



Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Percebe-se pelo Gráfico 1, que a natureza básica apresentou no total 6 estudos e por outro lado, a natureza aplicada obteve 9. Sendo assim, com um número maior de artigos classificados com natureza aplicada que tem como objetivo “gerar conhecimentos para aplicação prática e dirigida à solução de problemas específicos, envolve verdades e interesses locais, tendo como propósito resolver um problema específico [...]” (SOUZA; FIALHO; OTANI, 2007, p. 38). Como exemplo de estudo aplicado buscado, destaca-se, Almeida, Borba e Flores (2009) que realizaram um estudo aplicado para analisar as informações de custos utilizadas pelos gestores de 20 Secretarias Municipais da Saúde do Estado de Santa Catarina.

Por outro lado, o estudo de natureza básica “objetiva gerar conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência em aplicação prevista” (SOUZA; FIALHO; OTANI, 2007, p. 37). O artigo de Passos (2012), adotou esse tipo de natureza ao pesquisar sobre o impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sobre a administração pública.

Além disso, a partir do Gráfico 1, observa-se que em maior quantidade os artigos abordaram os problemas de pesquisa de modo qualitativo, totalizando 8 estudos. A abordagem quantitativa apresentou 5 estudos, enquanto que o método misto ou qualitativo quantitativo, obteve apenas 1 estudo. Desta forma, os artigos que abordaram os problemas de modo qualitativo podem ser descritos como aqueles que tem o objetivo de compreender os participantes do estudo bem como todos os aspectos que se encontram ao seu redor (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013), como por exemplo, o estudo de Borges, Mario e Carneiro (2012), que abordou, de forma qualitativa as informações de custos do Governo Federal Brasileiro.

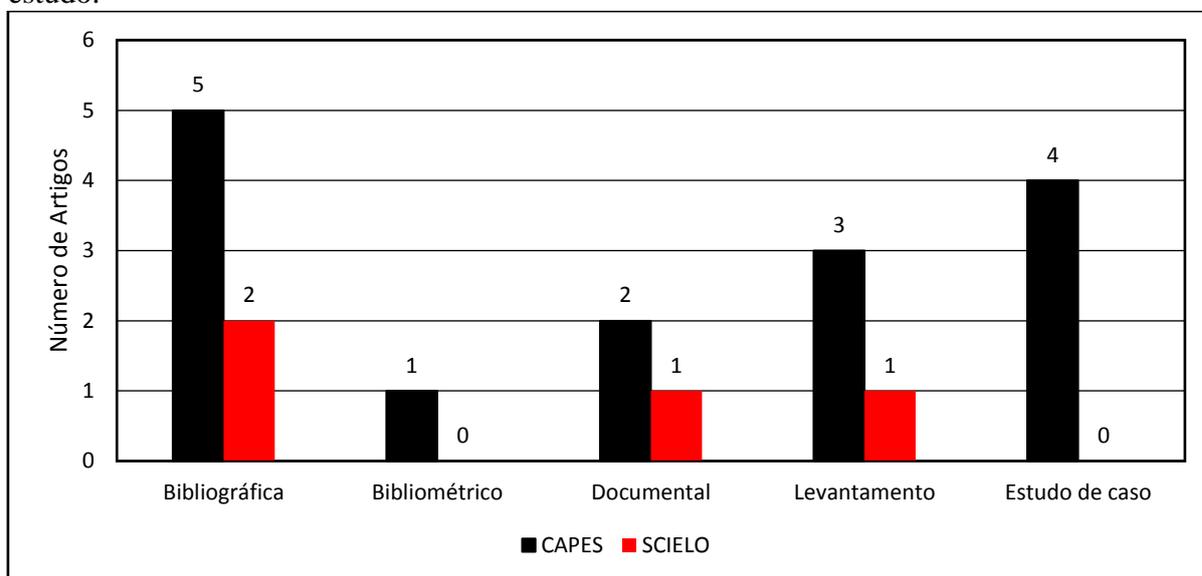
A abordagem quantitativa é aquela em que “considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisa-las” (SOUZA; FIALHO; OTANI, 2007, p. 39). Nesse sentido, Slomski et al. (2010), analisa por meio dessa abordagem quantitativa, a demonstração do resultado econômico e os sistemas de custeios como formas de cumprir com a eficiência, governança e *accountability*.

Além desses, o método misto é aquele em que “representa um conjunto de processos sistemáticos e críticos de pesquisa e implicam a coleta e a análise de dados quantitativos e qualitativos [...]” (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013, p. 550). Desta forma, Pereira e Araujo (2016) pesquisaram, de forma qualitativa e quantitativa, sobre a geração de informações do Sistema de Custos Gerencial (SISCUSTOS) utilizados pelo Exército Brasileiro.

Outro aspecto metodológico a ser analisado é quanto o tipo de procedimento de estudo, podendo ser classificado como bibliográfica, bibliométrico, documental, experimental,

levantamento e/ou estudo de caso. Diante disso, os artigos selecionados abordam os seguintes procedimentos de estudo, conforme o Gráfico 2.

Gráfico 2 – Classificação dos artigos de gestão de custos públicos quanto ao procedimento de estudo.



Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Sobre a classificação dos artigos quanto ao seu procedimento de estudo, a partir do Gráfico 2, nota-se que a pesquisa bibliográfica foi a mais utilizada entre os artigos de gestão de custos selecionados, com um total de 7 pesquisas. Portanto, a pesquisa bibliográfica “consiste da obtenção de dados através de fontes secundárias, utilizada como fontes de coleta de dados materiais já publicados, como: livros, periódicos científicos, revistas, jornais, teses, dissertações, etc” (SOUZA; FIALHO; OTANI, 2007, p. 40). Como exemplo desta pesquisa, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), analisaram por meio da literatura qual seria a melhor maneira de usar as informações oriundas da contabilidade de competência, com base em experiências internacionais.

Outro procedimento utilizado é o de levantamento com um total de 4 artigos, caracterizada pela “interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer (GIL, 2016, p. 35). Destaca-se entre eles o estudo de Pereira e Romão (2015) que utilizou o procedimento de estudo de levantamento para avaliar a implementação do Sistema de Contabilidade de Custos (SCC) e analisar a utilização das informações desse sistema nos municípios portugueses.

Em complemento, o procedimento estudo de caso apresentou 4 artigos, sendo um deles, o artigo de Bonacim e Araujo (2010), aplicado no Hospital das Clínicas da Faculdade de

Medicina de Ribeirão Preto da USP, para analisar o sistema de custos atual e propor uma mudança no método de custeio utilizado. Este tipo de pesquisa “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]” (GIL, 2016, p. 37).

O procedimento de estudo documental, que apresentou apenas 3 artigos, caracteriza-se por fundamentar-se na “utilização de materiais impressos e divulgados que não receberam ainda tratamento analítico” (SOUZA; FIALHO; OTANI, 2007, p. 41). Sendo assim, o estudo de Suzart (2010) analisou as principais características do Sistema Federal Brasileiro de Custos, considerando os parâmetros realizados pela IFAC (*International Federation of Accountants*), a partir de fontes primárias como documentos oficiais do sistema.

Por outro lado, a pesquisa bibliométrica, obteve apenas 1 estudo, correspondendo ao estudo de Carneiro et al. (2012) que realizou um estudo bibliométrico sobre custos na administração pública nos eventos brasileiros da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ANPAD), Associação Brasileira de Custos (ABC) e do Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP). Este tipo de estudo pode “colaborar na tarefa de sistematizar as pesquisas realizadas num determinado campo de saber e endereçar problemas a serem investigados em pesquisa futuras” (CHUEKE; AMATUCCI, 2015, p. 01).

A partir da busca no período investigado de 04/05/2000, marcado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101/2000 até 04/05/2019, identificou-se a distribuição dos estudos ao longo desse período. A LRF em §3º do art. 50 estabelece que “a administração pública deve possuir uma **gestão de custos**³ que possibilite a análise, avaliação e a supervisão sobre a administração orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000). A partir da Tabela 1, foram quantificados os periódicos de publicação dos artigos de gestão de custos públicos e seus respectivos anos de publicações.

³ Grifo da autora.

Tabela 1 – Publicação dos artigos sobre gestão de custos públicos por periódico e ano.

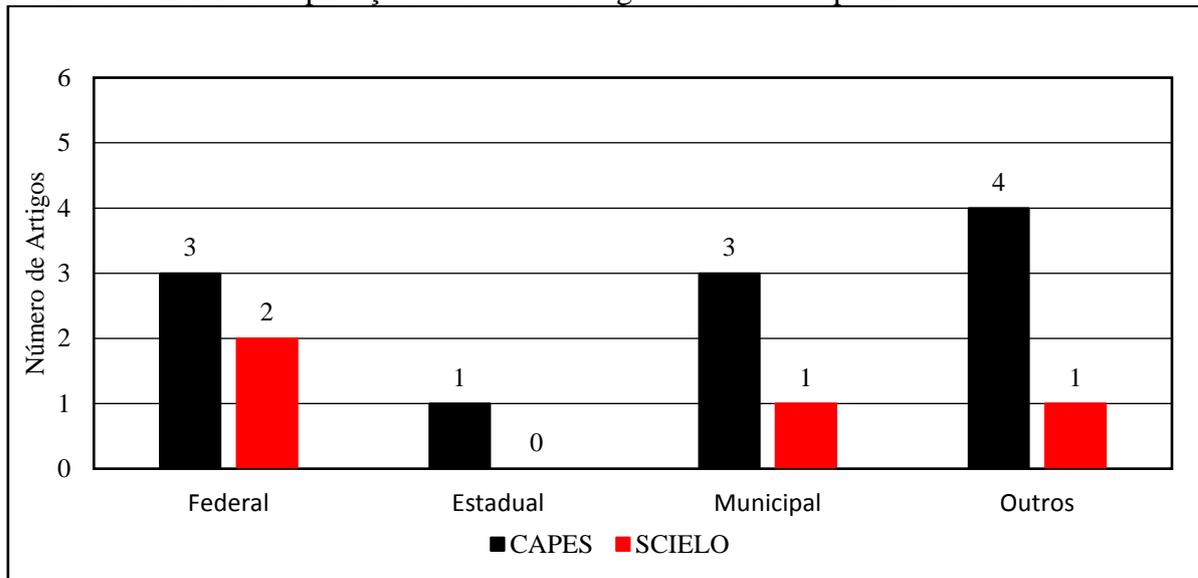
Periódico	Ano de publicação								TOTAL
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Revista Ambiente Contábil					1				1
Revista Contemporânea de Contabilidade				1			1	1	3
Revista de Administração Pública	1	4	1		1				7
Revista de Administração de Empresas						1			1
Revista de Administração de Roraima				1					1
Revista de Gestão e Projetos						1			1
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade				1					1
TOTAL				3	2	2	1	1	

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Conforme a Tabela 1, o periódico de publicação que mais se destacou foi a Revista de Administração Pública, totalizando 7 publicações. Desde 1967, a Revista de Administração Pública (RAP) “tem como missão principal publicar estudos de alta qualidade acadêmica na área de Administração e Políticas Públicas, explorando suas interfaces com Teorias Organizacionais, Ciência Política, Economia, Estudos Urbanos ou Relações Internacionais” (BIBLIOTECA DIGITAL, 2019, p.1). Outro periódico de publicação que se destacou foi a Revista Contemporânea de Contabilidade, com 3 publicações e o restante apresentou apenas 1 publicação. Além disso, o ano com mais publicações de artigos sobre gestão de custos públicos foi 2010, seguido por 2012 e depois 2013 e 2014, refletindo que apesar da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) ter sido promulgada no ano de 2000, os estudos sobre gestão de custos públicos apenas foram produzidos e publicados uma década depois. Isso demonstra que houve uma demora na implantação e na adaptação da gestão e dos sistemas de custos na administração pública, ocasionando que a publicação da produção científica sobre esse tema foi feita alguns anos depois da LRF.

Por outro lado, os estudos sobre gestão de custos públicos podem ser classificados de acordo com sua esfera de aplicação: Federal, Estadual, Municipal ou outros, no caso de o artigo não abordar uma esfera de aplicação específica, conforme o Gráfico 3.

Gráfico 3 – Esfera de aplicação dos estudos de gestão de custos públicos.

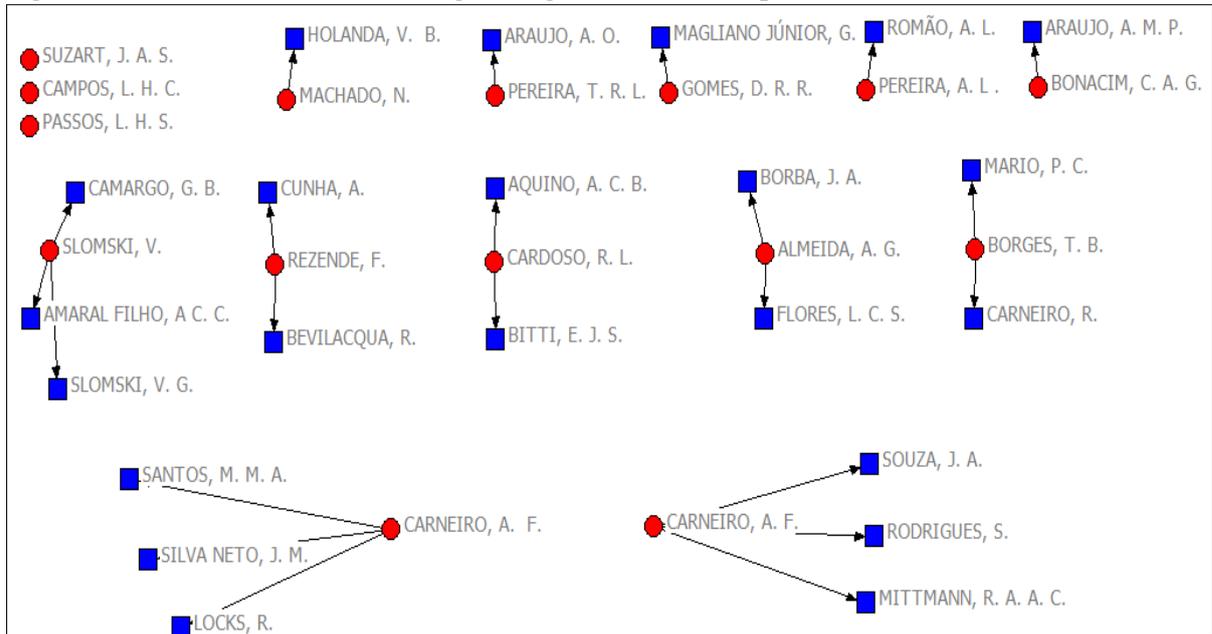


Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Segundo o Gráfico 3, observa-se que 5 estudos abordaram a esfera de publicação Federal, como o estudo de Machado e Holanda (2010), que realizaram uma pesquisa para apresentar e descrever o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, sua finalidade, suas principais características e usuários. Por outro lado, outros 5 artigos apresentaram a sua esfera de aplicação como Outros, em virtude desses artigos não serem aplicados de forma direta nas outras esferas. Nessa linha, cita-se o estudo de Cardoso, Aquino e Bitti (2011), que através de uma pesquisa básica e bibliográfica, analisaram a literatura e sumarizaram uma proposta de *framework* da informação de custos públicos do Brasil. Na esfera de aplicação municipal foram identificados 4 artigos e a esfera estadual obteve apenas 1 artigo.

Sobre os pesquisadores dos artigos de gestão de custos públicos, é apresentado uma rede dos autores com o objetivo de observar se existe uma relação entre os pesquisadores nas publicações, ou seja, se existe uma discussão teórica entre eles. No total são 36 autores que participam de 15 dos estudos analisados. Na Figura 6 é apresentada a rede de autores, elaborada a partir do uso do *software UCINET*.

Figura 6 – Rede de autores dos artigos de gestão de custos públicos.

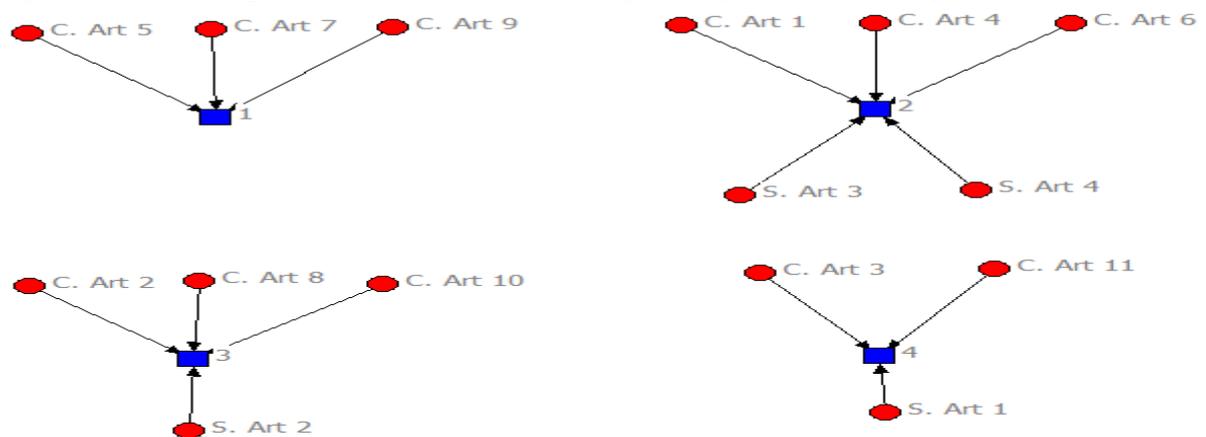


Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

A partir da Figura 6, é possível observar que existe apenas um autor que participou de mais de um estudo analisado, sendo ele Carneiro A. F., que realizou dois estudos, ambos da base Capes. Com o auxílio de outros 3 coautores, nos dois artigos, primeiramente, Carneiro et al. (2012) realizou um estudo bibliométrico sobre a produção científica sobre custos no setor público, e posteriormente, Carneiro et al. (2013) pesquisou, por meio de um estudo de caso, as dificuldades enfrentadas pelo município de Vilhena na implantação de um sistema de custos.

A Figura 7 apresenta a rede da quantidade de autores por artigo publicado. Os estudos foram identificados, sendo cada um enumerado e com a letra “C” para os artigos da base Capes e com a letra “S” para os artigos da base Scielo.

Figura 7 - Rede da quantidade de autores dos artigos de gestão de custos públicos.



Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Observa-se que a maioria dos artigos publicados tiveram a participação de 2 autores, correspondendo a um total de 5 artigos. Em seguida, 4 artigos foram elaborados por 3 autores. Por fim, com 4 e 1 autores, encontrou-se 3 estudos cada um. Neste caso não se obteve uma grande diferença entre os artigos estudados sobre seus números de autores.

De outra forma, os estudos de gestão de custos públicos, somente os que não possuem relação com transparência, foram descritos, pelo Quadro 3 e Quadro 4, seus autores e ano, os objetivos e os principais resultados de suas pesquisas, apresentados de acordo com a sua base, Capes e Scielo, os principais artigos selecionados foram discutidos sobre suas principais contribuições para este estudo.

Quadro 3 - Artigos de gestão de custos públicos da base Capes.

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Almeida, Borba e Flores (2009)	Identificar como se realiza a utilização das informações de custos nas 20 secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina que mais receberam auxílio e verbas, em 2004, do governo federal.	Concluiu-se que apenas duas Secretarias estão em processo de implementação de um sistema de custos de forma mais avançada e outra, que está no início de sua implantação. O restante das Secretarias estudadas possuem informações de custos a partir das informações financeiras básicas, mas sem um sistema formal de custos. Além disso, as Secretarias de Saúde alegaram que sabem da importância do SCC, porém, poucas as informações de custos são utilizadas na tomada de decisão.
Bonacim e Araujo (2010)	Analisar a situação do sistema de custos do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (HCFMRP-USP) e avaliar a proposta de mudança do método de custeio absorção para o custeio baseado em atividades (ABC).	A dificuldade encontrada para o desenvolvimento do sistema de custeio absorção e ABC no HCFMRP-USP é em relação as obtenções e a confiabilidade das informações contábeis. Diante disso, a partir da conscientização da organização sobre a importância da gestão de custos e da utilização de um método de custeio, foi constatado a dificuldade da implementação do ABC, porém este método possui a vantagem de ter um custo mais adequado e por auxiliar na gestão de recursos.
Cardoso, Aquino e Bitti (2011)	Sumarizar uma proposta de <i>framework</i> da informação de custos para o setor público no Brasil.	Em 2005, a Comissão Interministerial de Custos e em 2008, com a iniciativa do Ministério da Fazenda obtiveram as seguintes conclusões sobre a implantação de um sistema de custos federal: gradualismo de implantação e flexibilidade da concepção. Com isso, em 2010, foi adotado a estratégia e a definição de um <i>framework</i> para o desenvolvimento da regulamentação da contabilidade financeira empresarial. O <i>framework</i> deve ser adotado por longo período para chegar nos efeitos e resultados esperados, mas também, é necessário que ele seja requisitado após algum tempo de emissão.

Continua

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Carneiro et al. (2012)	Revisar a produção científica sobre custos no setor público, de 2000 a 2010, nos anais eletrônicos da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ANPAD), da Associação Brasileira de Custos (ABC) e do Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP).	Foram selecionados 54 trabalhos on-line, constatando que o tema custos no setor público é pouco abordado na ANPAD e no evento da USP, ao contrário do que acontece no Congresso Brasileiro de Custos, que apresenta muitos estudos desse tema. A metodologia dos estudos mais utilizadas foram a abordagem qualitativa, coleta de dados por meio de entrevista e a análise documental. E em relação ao método de custeio utilizado, o ABC é o mais discutido por ser o método utilizado no setor público.
Suzart (2012)	Analisar as principais características do sistema federal brasileiro de custos, utilizando como parâmetros as recomendações feitas pela IFAC (<i>International Federation of Accountants</i>).	As características do sistema brasileiro de custos são bastante similares as recomendações da IFAC. Porém, alguns aspectos não se encontram em conformidade com o IFAC, como por exemplo: as informações contábeis não estão alinhadas as normas internacionais e é preciso haver mais integração entre os sistemas gerenciais e governamentais e a alocação dos custos diretos.
Carneiro et al. (2013)	Verificar os fatores que determinam as dificuldades para a implantação de um sistema de custos no município de Vilhena.	As dificuldades para a implantação de um sistema de custos foram: a falta de conhecimento do gestor quanto ao uso do sistema, a falta de interesse desse tipo de controle; a falta de servidores treinados para o uso do sistema e a falta de planejamento das atividades. O atual sistema contábil da prefeitura está dentro do esperado pelo Tribunal de Contas do Estado de Rondônia sobre a contabilização e emissão de relatórios, porém é necessário serem aperfeiçoados para desenvolver um sistema de custos.
Campos (2014)	Analisar a gestão de custos em projetos, no âmbito da Administração Pública mineira, sobre os Projetos Estruturadores vinculados à Secretaria de Estado de Defesa Social.	Obteve como resultado que a implantação da Gestão de Projetos Públicos no Estado de Minas Gerais foi parcialmente satisfatória, visto que é preciso melhorias, principalmente, no controle dos custos.
Pereira e Romão (2015)	Avaliar e analisar a implementação do Sistema de Contabilidade de Custos (SCC) e a utilização das informações desse sistema dos municípios portugueses.	Os resultados deste estudo mostram que apenas 58% dos municípios já implementaram, de forma intermediária, o SCC. O que dificultou a implementação foi a especificidade e a complexidade do SCC, e o que auxiliou, foi a legislação criada. E sobre as informações do SCC, poucos municípios a utilizam pois ainda usam as informações das demonstrações financeiras tradicionais.

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Pereira e Araujo (2016)	Verificar se o Sistema de Custos Gerencial (SISCUSTOS) proporciona informações úteis para a apuração de custos, segundo a percepção dos Auditores e Analistas das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx).	O principal resultado desta pesquisa é que para os Analistas e Auditores das ICFEx, 45,83% concordam totalmente que a legislação influenciou na forma de trabalho das informações de custos. Sendo assim, é utilizado a contabilidade de custos e que o SISCUSTOS está de acordo com as normas da contabilidade pública. Como também, para 47,91%, dos entrevistados, o sistema de custos possibilita comparar e criar medidas de forma a colaborar na tomada de decisão.

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

A partir do Quadro 3, é possível observar que havia muitas dificuldades em relação a implantação de um sistema de custos, mesmo após alguns anos da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. As principais dificuldades encontradas são referentes a complexidade e sobre a falta de pessoas treinadas para a utilização do sistema de custos. Diante dessa demora da implementação”. Gomes et al. (2009 apud PEREIRA; ROMÃO, 2005, p. 182) afirma que:

[...] que refere que o atraso para a implementação do SCC pode estar relacionado com o fato da contabilidade de custos ser uma contabilidade interna, não estando a sua implementação sujeita a nenhum mecanismo de controle nem a qualquer sanção por incumprimento, contrariamente ao que acontece com a contabilidade patrimonial e orçamental que são objeto de fiscalização por parte do Tribunal de Contas.

Além disso, como visto no artigo de Almeida, Borba e Flores (2009), poucas informações de custos são analisadas e utilizadas para o auxílio da tomada de decisão, porém de forma contraditória, “ a grande maioria considera as informações de custos importantes para a melhoria da gestão” (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009, p. 605).

Outro ponto a ser analisado é o método de custeio, nos estudos de Bonacim e Araujo (2010) e Carneiro et al. (2012) apresentam as dificuldades de implementação do custeio baseado em atividade (ABC), porém, este ainda é apresentado como o mais adequado ao setor público, visto que o custeio por absorção “não permite uma análise clara do comportamento dos custos e qual a real contribuição de cada serviço prestado em função de sua receita e custos diretamente relacionados” (BONACIM; ARAUJO, 2010, p. 928).

Quadro 4 - Artigos de gestão de custos públicos da base Scielo.

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Machado e Holanda (2010)	Apresentar e descrever o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, suas principais características, desde o conceito até a finalidade e os grupos de usuários.	O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal possibilita a mensuração dos custos, visando atender a todos os órgãos e entidades federais. Porém essa mensuração ainda convive com limitações de falta de integração de sistemas e a falta de padronizações estruturais do governo. Por outro lado, a informação de custo subsidia a tomada de decisão governamental, de forma mais eficiente.
Slomski et al. (2010)	Discutir sobre a demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e <i>accountability</i> no setor público para a diminuição da assimetria informacional entre o Estado e a sociedade.	Apresenta que o resultado econômico possibilita a evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência ao realizar uma comparação entre a receita econômica produzida, custo de oportunidade, aos custos e despesas incorridos na prestação, apresentando um resultado econômico e o lucro econômico. Além disso, é criado um novo paradigma relacionando a governança e <i>accountability</i> na gestão pública, que geram informações úteis para a tomada de decisão.
Borges, Mario e Carneiro (2013)	Abordar a iniciativa de implementação do novo sistema de custo pelo governo brasileiro, comparando-o sob a ótica da teoria institucional.	Resultou que a administração pública sempre utilizou informações da contabilidade para a gestão. Na década de 1970, foi iniciada a Nova Gestão Pública, baseada e influenciada por indicadores de desempenho, dentre eles, o mais importante é o indicador de custo. Diante disso, o SIC é uma ferramenta que permite que todos os órgãos públicos federais possam produzir e divulgar as informações de custos sobre projetos, serviços e políticas públicas.

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Corroborando sobre o assunto de implantação de um sistema de custo, a partir do estudo de Machado e Holanda (2010) da base Scielo, é definido alguns princípios que devem ser considerados nas etapas de implantação, sendo eles: o auxílio e o benefício da informação de custo deve ser maior do que o custo do sistema, a informação gerada pelo sistema deve auxiliar e colaborar com a tomada de decisão, bem como, devem ser úteis, confiáveis e possíveis de serem comparadas com outros serviços ou organizações.

Além disso, outra contribuição importante dos artigos analisados é sobre a importância do uso da informação de custo para a tomada de decisão, como já foi discutida anteriormente. Nesse sentido, “a informação de custos proporciona conteúdo fundamental para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente, facilitando a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico” (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 816). Ainda segundo esses autores, um dos maiores desafios do sistema de custo está relacionada a isso, em fazer com que as informações de custo sejam úteis e utilizadas na tomada de decisão.

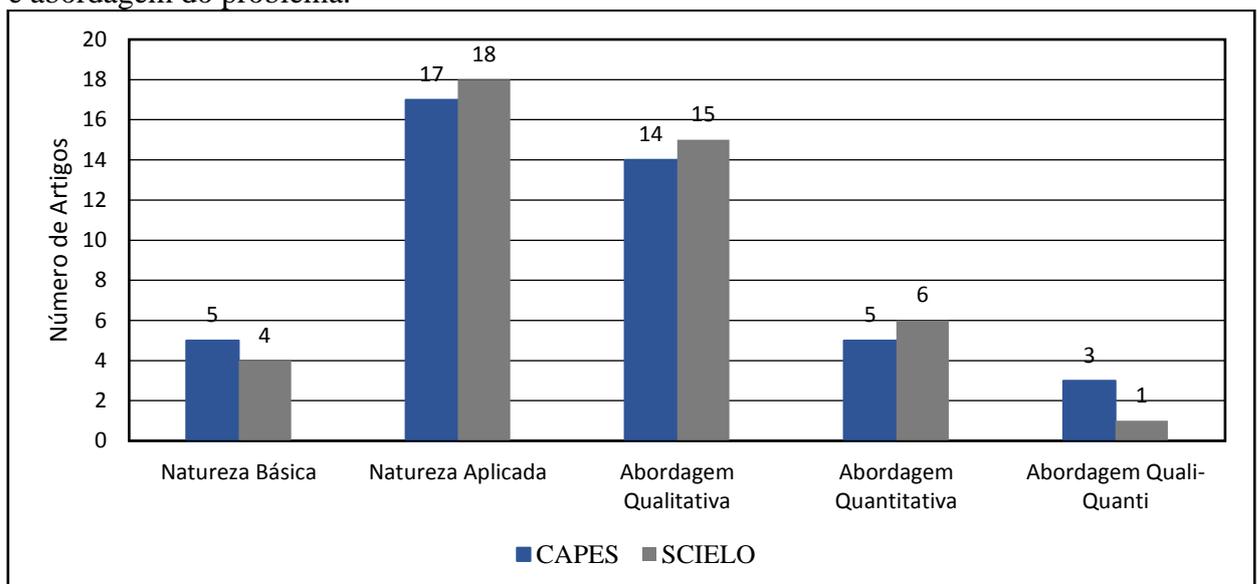
Portanto, a partir dos artigos de gestão de custos públicos da base Capes e Scielo foi possível observar que:

- Havia muitas dificuldades em relação a implantação de um sistema de custos devido a sua complexidade e também, por haver falta de treinamento para os agentes públicos executarem o sistema de custos.
- E poucas informações de custos são analisadas e utilizadas para o auxílio da tomada de decisão, porém a maioria dos servidores públicos concordam que as informações geradas pela gestão de custos são importantes para a melhoria da gestão pública.

4.2 ESTUDOS NOS PERIÓDICOS NACIONAIS QUE ABORDAM A TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Após a coleta dos dados, a partir dos critérios de inclusão, foram selecionados o total de 44 artigos sobre transparência na administração pública, sendo 22 artigos da base Capes e os outros 22 artigos da base Scielo. No Gráfico 4, estes artigos são classificados de acordo com sua natureza de estudo e o tipo de abordagem do problema.

Gráfico 4 - Classificação dos artigos sobre transparência pública quanto sua natureza de estudo e abordagem do problema.



Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

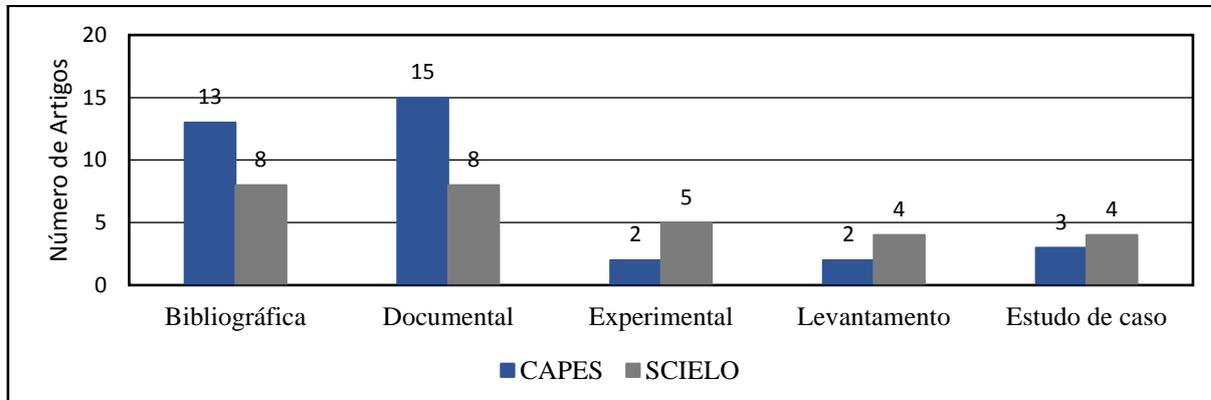
Conforme o Quadro 4, a natureza básica apresentou 9 artigos, como o estudo de Lopes et al. (2015), que a partir da literatura, apontou os avanços da Contabilidade Pública gerados

por meio da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Por outro lado, a maioria dos artigos sobre transparência utilizaram a natureza aplicada, totalizando 35 pesquisas, como por exemplo Prado (2006) realizou um estudo aplicado na Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel).

Quanto a abordagem do problema, a pesquisa qualitativa apresentou o total de 29 artigos. Neste caso, tem-se como exemplo o artigo de Salgado e Aires (2017) que avaliou, de forma qualitativa, a conformidade da LAI nas prefeituras do Estado do Rio Grande do Norte. Os 11 artigos que tiveram como abordagem quantitativa, são representados pelo estudo de Cella e Zanolla (2018) que verificou, de forma quantitativa, a adesão do nível de transparência com a Lei de Benford, sobre as despesas municipais. Assim sendo, foram 4 artigos que abordaram seus problemas de forma qualitativa quantitativa, como por exemplo, Melo e Fuchigami (2019), apresentaram um índice bidimensional da transparência da informação eletrônica.

Ainda sobre a metodologia dos artigos de transparência, pode-se classifica-los de acordo com seu procedimento de estudo, ou seja, bibliográfico, bibliométrico, documental, experimental, levantamento ou estudo de caso, conforme o Gráfico 5.

Gráfico 5 - Classificação dos artigos de transparência pública quanto ao procedimento de estudo.



Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

De acordo com o Gráfico 5, o procedimento de estudo bibliográfico apresentou 21 artigos, como por exemplo, Batista (2010) realizou uma pesquisa bibliográfica para discutir sobre o direito de acesso à informação e sobre os conceitos de transparência e acesso na administração pública. O procedimento documental foi o mais utilizado nos artigos analisados, com um total de 22 estudos, nesse caso, destaca-se o estudo de Silva e Mário (2016) que utilizaram desta metodologia ao analisar os planos estratégicos e os relatórios de resultados com o intuito de investigar as formas de *accountability* dos Tribunais de Contas.

Apresentando um número menor, o procedimento experimental obteve 6 estudos analisados. Nesse sentido, o artigo de Oliveira e Raminelli (2014), pesquisou sobre o direito à informação e analisou a página do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) no *Facebook* sob duas hipóteses, a primeira de que a Lei de Acesso à Informação é atendida pelo CNJ e a segunda, de que ocorre uma aproximação entre o usuário com o governo a partir da publicação das informações.

O tipo de pesquisa de levantamento também obteve 6 artigos analisados, nesse sentido, Cruz, Silva e Spinelli (2016) realizaram uma pesquisa por meio de um questionário entregue a 34 Controladorias Gerais de Municípios, pedindo informações sobre suas estruturas e fazendo referências a LAI, objetivando ver a relação entre esses dois aspectos, estrutura e transparência. Por fim, a classificação de estudo de caso apresentou 7 artigos, como o estudo de Vieira et al. (2014) que teve como foco as prefeituras vinculadas à 13ª Inspeção Regional de Controle Externo (IRCE) do Tribunal de Contas dos Municípios (TCM-BA) de Senhor do Bonfim – BA, para investigar se existem diferenças nas práticas de transparência.

Os artigos de transparência analisados foram publicados no período de 04/05/2000, devido a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/2000 até a data de 04/05/2019. A LRF visa garantir a **transparência na administração pública**⁴, proporcionando a participação da sociedade com a divulgação das receitas e despesas públicas (PIRES, 2013). Diante disso, os estudos foram quantificados de acordo com seu periódico e ano de publicação, a partir da Tabela 2.

⁴ Grifo da autora

Tabela 2 – Publicação dos artigos sobre transparência pública por periódico e ano.

Periódico	Ano de publicação											TOTAL
	2006	2009	2010	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	
BBR. Brazilian Business Review										1		1
Biblios									1			1
Cadernos EBAPE.BR						1		1				2
Ciência da Informação											1	1
CONTEXTUS Revista Contemporânea de Economia e Gestão									1			1
Organizações & Sociedade								1		1		2
Perspectivas em Ciência da Informação									1		1	2
Revista Ambiente Contábil							1			1		2
RBPD – Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento				1								1
Revista Contemporânea de Contabilidade							1			1		2
Revista da Faculdade de Ciências Económicas: Investigação e Reflexão								1				1
Revista de Administração de Roraima-UFRR						1		1				2
Revista de Administração Pública	1	1	1	2			1	1			1	8
Revista de Administração (São Paulo)				1								1
Revista de Ciências da Administração										1		1
Revista Direito GV					1							1
Revista Eletrônica de Administração								1			1	2
Revista Encontros Científicos - Estudos de Turismo e Gestão				1								1
Revista Principia-Divulgação Científica e Tecnológica do IFPB							1					1
Revista Sociedade e Estado				1								1
Sequência						1						1
TransInformação			1					1				2
TOTAL	1	1	2	6	3	4	4	8	3	5	4	

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

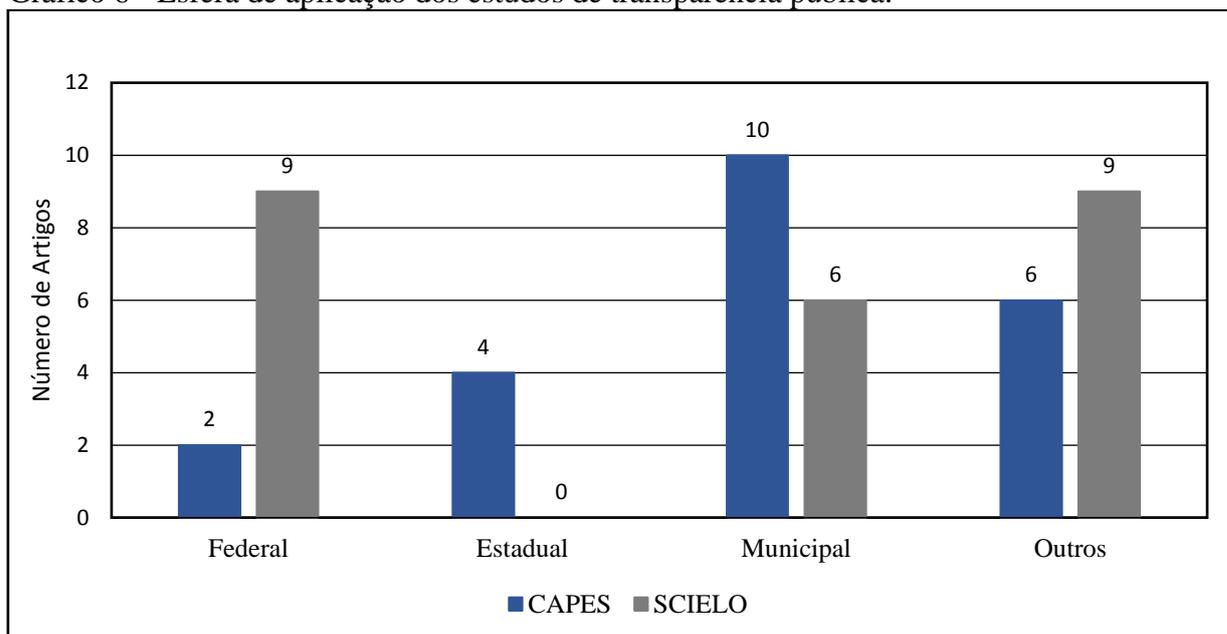
Conforme a Tabela 2, o periódico com mais publicações foi a Revista de Administração Pública (RAP), com um total de 8 artigos. A RAP é uma das mais importantes revistas do país pois pertence a Escola Brasileira de Administração Pública (EBAP) da Fundação Getúlio Vargas, sendo esta uma das pioneiras da produção científica da área de administração pública no Brasil (MEZZOMO; LAPORTA, 1994). O segundo periódico com mais publicações foi a Revista Controle – Doutrina e Artigos com 5 pesquisas, esta é uma revista acadêmica vinculada ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará e tem como objetivo, segundo Lima (2019):

Contribuir para a melhoria do processo de controle externo, propiciando o intercâmbio de experiências entre os Tribunais de Contas e enriquecendo a produção científica na Administração Pública, por meio da publicação de ensaios. Os temas do periódico abordam as ramificações do Direito Constitucional, Direito Administrativo, Finanças Públicas, Controle Externo, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei de Licitações e Contratos, Fiscalização das Organizações Sociais, Processo Administrativo, Contabilidade Pública, Auditoria Operacional, de Gestão e de Processos, entre outros assuntos afins (LIMA, 2019, p.1).

Em relação ao ano de publicação, 2016 apresentou 8 artigos, seguido do ano de 2012 com 6 artigos, sendo esses dois anos com os maiores números de publicações, o que significa um aumento de publicações nos anos mais recentes. Desta forma, o tema de transparência pública não foi muito discutido em artigos científicos logo após a promulgação da LRF, mas sim depois da Lei 12.527 ou Lei de Acesso à Informação (LAI), que foi criada no ano de 2011, para colaborar com a transparência na divulgação das informações públicas.

Além disso, os artigos sobre transparência podem ser classificados de acordo com sua esfera de aplicação, como federal, estadual, municipal ou outros, conforme é apresentado no Gráfico 6.

Gráfico 6 - Esfera de aplicação dos estudos de transparência pública.



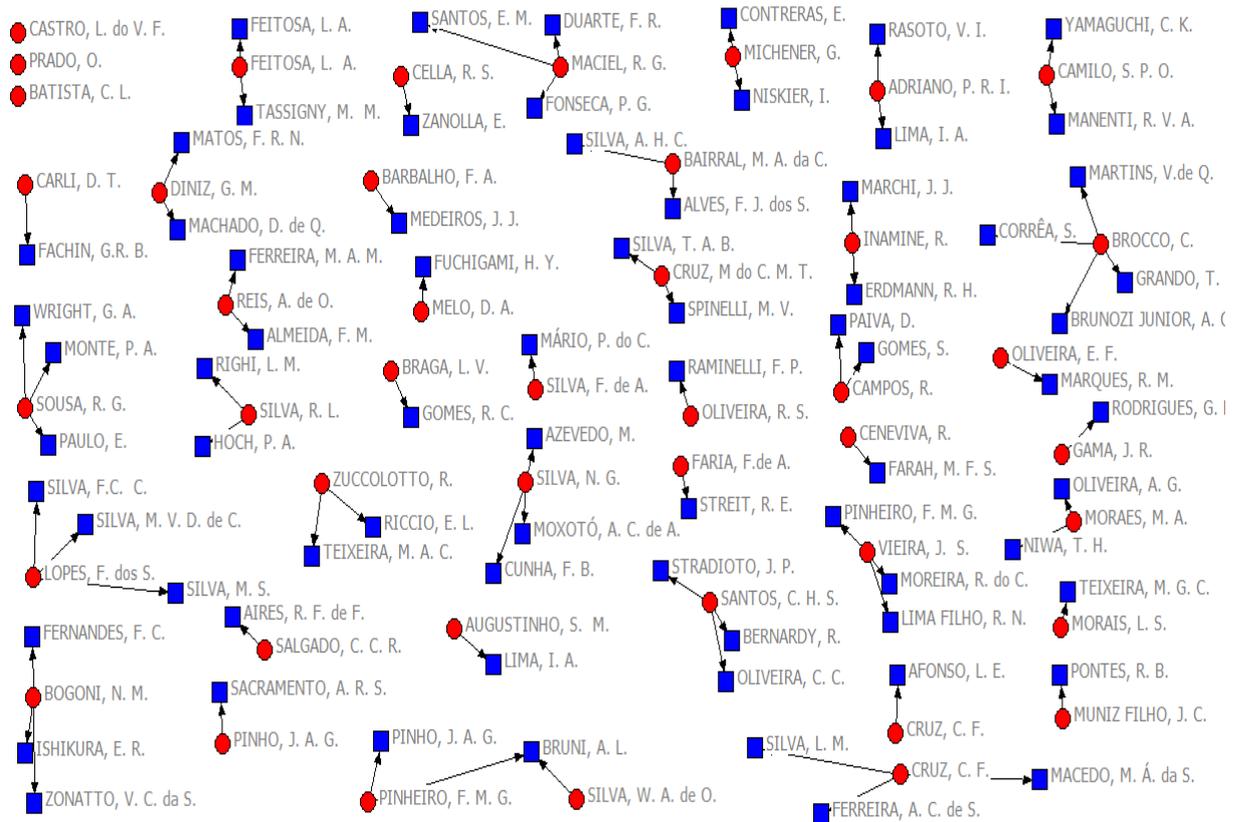
Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

A partir do Gráfico 6, os estudos foram classificados de acordo com sua esfera de publicação: federal, estadual, municipal ou outros. Diante disso, o âmbito federal apresentou um número de 11 artigos, como o estudo de Inamine, Erdmann e Marchi (2012) que analisou o sistema eletrônico de compras do governo federal. O âmbito estadual, em menor número, apresentou somente 4 estudos, nesse caso, Sousa et al. (2015) realizaram uma pesquisa em 26 estados do Brasil para analisar os fatores determinantes da transparência ativa.

Com um total de 16 estudos, a esfera municipal foi a mais abordada dentre os artigos analisados. Cita-se como exemplo o artigo de Diniz, Machado e Matos (2016) que pesquisou sobre a transparência digital em 157 portais eletrônicos dos municípios do Ceará. Por fim, os artigos que não se encaixaram em nenhuma dessas esferas anteriores, foram classificados como outros, por exemplo, o estudo de Zuccolotto (2015) abordou a transparência de um modo geral, sem abordar uma esfera de aplicação.

A partir da Figura 8, é apresentado uma rede de autores sobre transparência pública, no total são 115 autores que publicaram os 44 estudos analisados. Com o auxílio do *software UCINET*, a rede tem como objetivo mostrar se existe uma relação entre os pesquisadores nos diferentes artigos.

Figura 8 - Rede de autores dos artigos de gestão transparência pública.

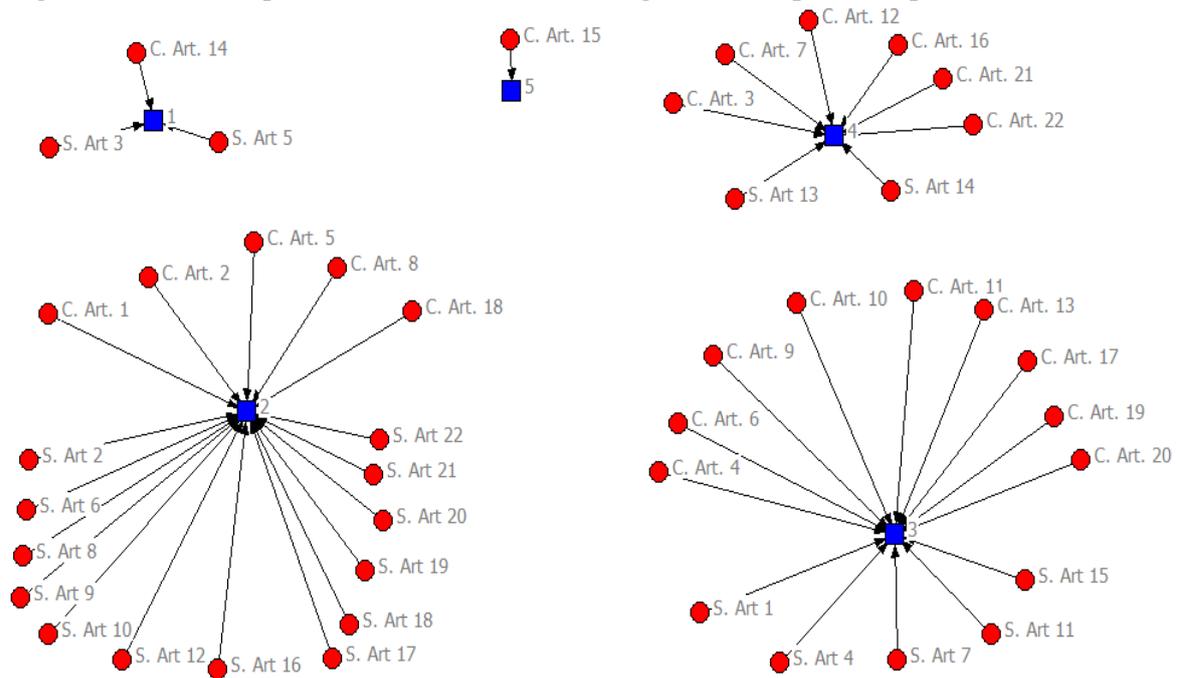


Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Diante da figura 8 é observado que 3 autores possuem relação nas publicações dos estudos. Cruz, C.F realizou dois estudos como autor principal, no ano de 2012 e outro em 2018. No primeiro artigo, foi estudo a transparência nos portais da internet dos maiores municípios do Brasil (CRUZ et al., 2012) e no segundo, Cruz e Afonso (2018) pesquisaram sobre a gestão municipal e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), através das variáveis planejamento, transparência e controle. Outro autor que realizou dois estudos foi Pinho, J. A. G, que estudou sobre a tradução do termo *accountability* no Brasil (PINHO; SACRAMENTO,2009) como autor principal, e como secundário, identificou as diferenças das práticas de *accountability* de uma Secretaria Estadual de Saúde (SES) e de uma unidade hospitalar caracterizada por ser de regime público privada (PPP) (PINHEIRO; PINHO; BRUNI, 2018). Como também, o autor Bruni, A. L. publicou outro artigo como autor secundário, aonde estudou sobre as variáveis da transparência passiva em municípios do Brasil (SILVA; BRUNI, 2018).

Além de uma rede dos autores, também é apresentado uma rede da quantidade de autores. As pesquisas analisadas foram enumeradas e identificados com a letra “C” para os artigos da base Capes, e a letra “S” para a base Scielo.

Figura 9 - Rede da quantidade de autores dos artigos de transparência pública.



Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Com base na Figura 9, observa-se que a quantidade de (1 autor) apresentou apenas 3 artigos, e (5 autores) obteve apenas 1 estudo, portanto, a maioria dos artigos apresentou mais que 1 pesquisador e menos que 5. Com um total de 18 estudos, o número de (2 autores) foi o que mais prevaleceu, seguido de (3 autores) com 14 artigos e por fim, (4 autores) com 8 estudos.

De forma qualitativa, os artigos analisados foram descritos a partir do Quadro 5 e Quadro 6, identificando os autores e ano, os objetivos e os principais resultados dos estudos sobre transparência pública, mas que não apresentaram uma relação com gestão de custos públicos.

Quadro 5 - Artigos de transparência pública da base Capes.

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Adriano, Rasoto e Lima (2012)	Apresentar as interfaces entre licitação e governança pública.	A Governança Pública incorpora conceitos utilizados por gestores e servidores públicos a fim de melhorar o relacionamento e comunicação com a sociedade, nos serviços que são prestados. Os servidores públicos realizam atendimentos e são agentes de combate a corrupção por meio dos Princípios de Governança, devendo agir com legalidade, ética e transparência.
Cruz et al. (2012)	Verificar o nível de transparência das informações sobre a gestão pública divulgadas nos portais eletrônicos de 96 municípios incluídos entre os 100 mais populosos do Brasil e quais características e indicadores socioeconômicos dos municípios podem contribuir para explicar o nível de transparência.	Constatou-se que nenhum dos municípios divulgou de forma completa as informações sobre a administração pública municipal. A maior pontuação possível é de 143, e na realidade estudada o município com maior índice foi de 122. Foi concluído que existe uma associação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na divulgação das informações públicas encontradas nos <i>sites</i> dos grandes municípios brasileiros.
Campos, Paiva e Gomes (2013)	Compreender como o governo do Estado de Goiás trabalha para tornar a gestão pública mais transparente, por meio da divulgação eletrônica de seus atos.	Em relação ao Portal Transparência Goiás, grande parte da população desconhece sua existência como sendo um instrumento de participação da sociedade na gestão pública, através do controle social. Como também, o esse Portal não possui divulgação, possui uma equipe despreparada para executar as tarefas necessária, o acesso às informações são difícil e com uma linguagem de difícil entendimento, informações pouco explicativas, sem avaliação interna, o portal não tem estímulo por parte do governo e por fim, não está cumprindo seus objetivos legais.
Castro (2013)	Debater a importância do espaço virtual no controle dos gastos da administração pública e na formulação de estratégias políticas do governo brasileiro, em conformidade com a constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal para proporcionar a boa informação como marco do pressuposto de cidadania, participação e controle social, por parte da sociedade.	A participação da sociedade na gestão pública gera um impacto ainda não dimensionado no melhoramento das instituições públicas. Além disso, para satisfazer o governo e a comunidade, é atendido os princípios de subsidiariedade, flexibilidade, coordenação, participação democrática, transparência administrativa, incorporação de avanços tecnológicos e aprimoramento dos agentes por meio da cadeia de informação. Desta forma, A Lei da Transparência corrobora com fortalecimento da democracia, do controle social e da disseminação da informação pela TIC.

Continua

Continuação

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Moraes, Oliveira e Niwa (2013)	Descrever a importância do papel do Controle Interno, de modo a contribuir para uma gestão eficiente e responsável da Administração Pública Municipal.	Além de proporcionar inúmeros benefícios para a gestão pública, o controle interno também é um instrumento utilizado para a análise dos atos públicos, que possibilita verificar a legalidade dos atos, o cumprimento das metas, a accountability e o controle social. Portanto, o Controle Interno é essencial para a Administração Pública, visto que está relacionado com o princípio da boa governança.
Muniz Filho e Pontes (2014)	Analisar a aderência dos municípios cearenses às exigências da Lei da Transparência, quanto sua divulgação em tempo real, informações orçamentárias e financeiras detalhadas, divulgar a adesão dos municípios na utilização dos Portais da Transparência; e por fim, apresentar as irregularidades encontradas sobre o descumprimento da Lei.	Concluiu-se que, a maioria das Prefeituras e Câmaras Municipais cearenses possuem Portais da Transparência, de modo a estarem dentro da Lei com uma evolução no número de regularidades devido que, se caso estivessem irregulares, não receberiam transferências voluntárias de receitas. Contudo, as irregularidades se encontram na questão de as informações serem disponibilizadas em tempo real.
Vieira et al. (2014)	Identificar as diferenças nas práticas de transparência da execução das receitas e das despesas públicas municipais, em meios eletrônicos de acesso ao público, das prefeituras vinculadas à 13ª Inspeção Regional de Controle Externo (IRCE) do Tribunal de Contas dos Municípios (TCM-BA) de Senhor do Bonfim – BA, à luz da Lei Complementar n. 131.	Após a análise das prefeituras, foi constatado que existe uma resistência por parte dos responsáveis em tornar as informações da administração pública transparentes para a sociedade. Como também, nenhuma das prefeituras atendeu em sua totalidade as exigências legais, apesar de terem um prazo determinado para adequação dos sistemas a nova tecnologia.
Lopes et al. (2015)	Apontar os principais avanços na evidência da Contabilidade Pública com a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), destacando o controle e a transparência na gestão pública.	Os gestores públicos devem cumprir um conjunto de exigências dos diversos níveis, sendo este a primeira etapa para a eficiência e a eficácia da administração pública. Diante disso, surgiu a Lei de Responsabilidade Fiscal, como um instrumento de controle social e transparência que limita o endividamento público, o controle dos gastos com pessoal, estabeleceu critérios de responsabilização para equilibrar as contas públicas, além disso, promove a divulgação dos atos públicos de forma compreensível.
Sousa et al. (2015)	Identificar os fatores determinantes dos níveis de transparência ativa a partir da utilização do e-gov (TGA) nos estados brasileiros.	Para o ano de 2010 foi observado dois aspectos que influenciam a transparência ativa do governo: nível educacional e de renda. No entanto, no ano de 2012, nenhum aspecto obteve influência significativa para a transparência. Ainda nesse ano, as reduções de condutores socioeconômicos e demográficos na transparência podem ser diante do nível de atuação dos órgãos de controle e o desenvolvimento assimétrico das regulações locais. Além disso, constatou-se que a dimensão tamanho, orçamentária e demográfica apresentara uma relação positiva com a TGA, enquanto que receita orçamentária teve uma relação negativa.

Continua

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015)	Revisar a literatura internacional sobre os conceitos e as classificações da transparência para proporcionar aos pesquisadores nacionais a ampliação de conhecimento sobre esse campo de investigação.	Ao analisar a literatura observou-se que a definição do conceito de transparência ainda está em construção, mas já obteve um avanço significativo. Para os pesquisadores realizaram suas pesquisas, é recomendável delimitar a classificação da transparência quanto às direções, às variedades, à iniciativa, o conceito e às perspectivas.
Diniz, Machado e Matos (2016)	Analisar as características dos municípios cearenses a partir de seus portais eletrônicos sob um modelo de análise de transparência digital.	Foi observado que os municípios estudados disponibilizam, por meio de websites, informações e serviços que influenciam a transparência pública, porém com volume e qualidade muito abaixo do esperado. Por uma perspectiva social, o estudo dos portais eletrônicos do Ceará contribui para uma comunicação mais clara para a sociedade e para garantir o fornecimento do direito à informação. Por uma perspectiva governamental, o resultado da pesquisa estimula investimentos por parte do governo para os municípios ampliarem a transparência pública.
Feitosa, Tassigny e Feitosa (2016)	Evidenciar como o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE) atua para promover a transparência pública e o controle social.	Os tribunais de contas demonstraram a importância em proporcionar mecanismos que auxiliem os indivíduos a fazer uso de informações públicas. Nesse sentido, a TCM-CE realizou investimentos e melhorias para transformar as informações oferecidas no portal eletrônico da Corte com uma linguagem simples, acessível a distintos usuários, como instrumento para promover a transparência. Além disso, realizou os projetos educar para o Controle Social, Agentes da Cidadania e Controle Social e Aproximando o TCM da Comunidade Acadêmica.
Morais e Teixeira (2016)	Explorar o conceito de accountability e suas interfaces na administração pública brasileira, destacando os avanços e entraves da accountability no Brasil a partir da análise da Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (AGE/RJ) na sua atuação na Copa das Confederações de 2013.	A Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (AGE/RJ) possui limitações em relação a sua finalidade de controle sobre a gestão dos recursos, que afeta a accountability. As informações transparentes sobre a experiência da Copa das Confederações de 2013 foram divulgadas posteriori, a partir da disponibilização de relatórios dos órgãos envolvidos. Em relação ao controle social, a atuação da AGE/RJ sobre o controle interno não foi bem estabelecida, provocando uma falta de comunicação clara e transparente com a população.

Continuação

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Silva et al. (2016)	Analisar e comparar os dados do Balanço Geral do Estado do Amazonas, publicados nos anos de 2010 a 2012.	Resultou que grande parte da receita do Estado do Amazonas é usado no pagamento de benefícios aos funcionários, enquanto que a educação recebe apenas o básico determinado em lei e na saúde, recebe o dobro do que a educação. A área com menos investimento é a ambiental. Diante disso, é ressaltado a importância da divulgação das informações públicas do Balanço Social, de modo a transparecer para a sociedade o comprometimento em questões sociais e ambientais, porém poucos gestores admitem tamanha importância.
Santos et al. (2017)	Propor um modelo de análise para avaliação e gestão de projetos públicos.	O modelo proposto pode ser sistêmico, com uma retroalimentação constante e possui duas fases de transparência: fases opacas (a estratégica e a operacional) e a fase de transparência legal. A partir dessa estruturação, as atividades que forem consideradas opacas podem se tornar mais transparentes por meio de melhoras nas estratégias. A transparência proporciona um aumento na participação dos stakeholders e gera comprometimento.
Brocco et al. (2018)	Verificar quais fatores socioeconômicos podem explicar o nível de transparência dos municípios.	O município obteve a melhor média do estudo foi Ijuí, com um nível de 89% de transparência, por outro lado, o município com a média mais baixa de 36% de transparência foi São Gabriel. Ao analisar as regiões do Estado do Rio Grande do Sul, a região Nordeste obteve maior desempenho com 78% das informações obrigatórias, enquanto a região Sudoeste apresentou a pior média geral de 52%. Em relação aos fatores analisados como População, PIB per capita, Índice de Desenvolvimento Municipal (IDHM), Taxa de Analfabetismo e Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), apenas o último apresentou uma explicação para o nível de transparência.
Camilo, Manenti e Yamaguchi (2018)	Identificar práticas de governança pública, a partir da estrutura obrigatória e recomendável nos portais de transparência, na disponibilização de informação à sociedade nos municípios da microrregião de Criciúma–SC..	A gestão pública no exercício da transparência deve proporcionar a participação popular, consultas aos dados públicos, processos de divulgação da gestão, vigilância e controle social, porém, nos municípios estudados, foi observado práticas incompletas, carecendo de informações pertinentes e compatíveis as recomendações legais. Portanto, os gestores não estavam cumprindo os mecanismos de governança propostos para uma gestão pública que deve visar a responsabilização, participação e transparência.

Continua

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Reis, Almeida e Ferreira (2018)	Verificar qual a intensidade da transparência orçamentária, fatores sociais, econômicos, políticos-institucionais e acesso a tecnologias da informação que pode explicar o nível percebido de corrupção em uma amostra de 82 países.	Resultou que a transparência orçamentária, as variáveis sociais, as econômicas e as políticas-institucionais possuem influência sobre a percepção da corrupção nos países estudados. Por outro lado, a qualidade da educação, o acesso à internet e a tecnologia, e os mecanismos de regulamentação de qualidade e divulgação de informações da administração pública não afetam a percepção da corrupção. O estudo também identificou que o aumento da transparência, melhorias na estrutura de governança, e o aumento de investimento nas áreas sociais podem colaborar para reduzir os níveis de corrupção.
Oliveira e Marques (2019)	Avaliar a aderência do portal Minas Transparente aos princípios de dados abertos e realizar um diagnóstico nos processos de dispensa de licitação dos órgãos públicos dos municípios de Minas Gerais, do período de janeiro a abril de 2017.	Sobre a aderência do Portal Minas Transparente aos princípios de dados abertos foi constatado que não atendia as exigências de ser processável, livre de licença e atualizado. Sobre os princípios dos dados abertos, o Portal também não disponibilizava meios para coleta de dados ou consulta automatizadas e não possuía um dicionário para que os dados fossem interpretados por outros sistemas. Além disso, não atendia o princípio do open data, em que os dados deveriam estar disponibilizados, portanto, as informações sobre as licenças não estavam de forma clara para o entendimento dos demais.

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Após a descrição dos artigos, destaca-se o estudo de Brocco et al. (2018) que contribuiu em relação aos fatores que influenciam para avaliar a transparência e executar o controle social, destacando que:

Fatores econômicos, populacionais ou áreas de desenvolvimento, são insuficientes para avaliar a transparência dos municípios, contudo, os que possuem melhores índices de desenvolvimento socioeconômico e humano são os que apresentam maior disposição em evidenciar informações de caráter obrigatório (BROCCO et al., 2018, p. 156).

A população que apresenta maiores níveis de estudo, saúde, e emprego possuem melhores condições de realizar o controle social e cobrar os gestores públicos por ações que ajudem a sociedade. Deste modo, a administração pública deve ficar atenta a esses fatores para atender a legislação e cobrir as necessidades da população (BROCCO et al., 2018).

Ainda nesse sentido, a população menos privilegiada de educação sofre para entender as informações contidas nos portais de transparência, apesar de terem o direito de acesso aos dados públicos a falta de conhecimento dificulta este processo. Ou seja, “os problemas são falta de divulgação desse instrumento de controle social, dificuldade de acesso e de

compreensão, pois as informações não estão na linguagem do cidadão comum” (CAMPOS; PAIVA; GOMES, 2013, p. 443).

Além disso, a prestação de contas por parte dos gestores públicos não está sendo cumprida de forma adequada o que, conseqüentemente, afeta a transparência das informações, gerando conflitos na gestão pública. Conforme o estudo de Camilo, Manenti e Yamaguchi (2018, p. 19-20):

A sociedade não recebe a devida prestação de contas com transparência, inibindo demandas sociais adequadas. Demonstra que o gestor, uma vez imbuído em seu poder de agente público, mesmo escolhido pela população, não atende a imposições normativas, ferindo regras e cerceando anseios mínimos da população. Isso demonstra não atendimento às normas e ao legislador, desafiando, inclusive, as instituições fiscalizadoras dos atos do gestor, gerando, por sua vez, um custo social importante.

Diante disso, o não cumprimento das exigências legais gera incertezas por parte da sociedade na atuação da gestão pública. Essas práticas ou descumprimentos desafiam à sociedade e a ausência de penalização e fiscalização mais prudente dos agentes incentiva a desatenção. A falta de penalização compatível com a desobediência produz incertezas e torna a legislação inócua (CAMILO; MANENTI; YAMAGUCHI, 2018).

Quadro 6 - Artigos de transparência pública da base Scielo.

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Prado (2006)	Analisar os mecanismos de transparência da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), a partir da avaliação da disponibilidade de informações em seu portal da internet.	A transparência do website da Aneel na divulgação das informações foi considerada confusas, embora que seja um pouco menos que outras agências. Sobre o material disponibilizado na internet, a transparência é classificada como muito boa, mas, as informações sobre a prestação de contas são menos divulgadas. Contudo, como avaliação final, o nível de transparência da Aneel é considerado muito satisfatória.
Pinho e Sacramento (2009)	Verificar se as alterações políticas, sociais e institucionais, do Brasil, contribuíram para que a tradução do conceito de <i>accountability</i> no solo brasileiro.	O conceito de <i>accountability</i> está relacionado com responsabilidade, controle, transparência e divulgação das informações das prestações de contas. No Brasil o conceito de <i>accountability</i> está em progresso e com a transformação do conceito, ou seja, obteve-se avanços, porém mudanças muito significativas demoram para acontecer.

Continua

Continuação

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Batista (2010)	Discutir questões sobre o direito de acesso à informação pública, refletindo sobre as concepções de transparência e acesso.	Concluiu-se que ao falar do direito à informação pública existem certos fatores relacionados com o acesso e à transparência, como as dimensões física, intelectual e comunicacional. Na dimensão física destaca-se que as informações desorganizadas prejudicam o seu acesso. Na dimensão intelectual, destaca-se que a dificuldade em acessar as informações podem ser devido à falta de entendimento das mesmas, por serem incompreensíveis. E por fim, na dimensão comunicacional, os fluxos de comunicação podem ser auxiliados ou prejudicados pelas tecnologias utilizadas.
Bogoni et al. (2010)	Analisar os gastos públicos dos 10 maiores municípios dos estados da região Sul do Brasil.	Ao analisar as publicações dos 10 maiores municípios dos estados da região Sul do Brasil, percebeu-se que as informações nas homepages são quantitativas e de difícil compreensão, não cumprindo com a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Acesso à Informação. Sendo assim, com base no Parecer de Orientação nº 15/87 da CVM, é assegurado os três elementos da transparência: a publicidade, a compreensibilidade e a utilidade para decisões.
Inamine, Erdmann e Marchi (2011)	Verificar se o sistema de compras públicas do Governo Federal está de acordo para superar a tendência da busca da eficiência por meio de melhoramentos para dar respostas eficazes ao cidadão e à sociedade pela criação de valor público.	Os recursos de tecnologia de informação estão ainda em fase de desenvolvimento, sendo que por isso, não estão sendo aproveitados totalmente. O sistema eletrônico de compras está em avanços no aspecto eficiência, sendo assim, poderá alcançar outros benefícios. Mas um dos motivos pôr os recursos de tecnologias das informações não estarem sendo usados totalmente é devido a <i>accountability</i> estar sendo subdesenvolvida dentro do sistema de compras. A <i>accountability</i> é totalmente influenciada pela gestão, os processos e as pessoas. Portanto, é essencial que a força humana utilize as tecnologias aonde é necessário um auxílio, como a <i>accountability</i> .
Ceneviva e Farah (2012)	Discutir sobre como os sistemas de avaliação de políticas públicas e programas governamentais podem desempenhar no aperfeiçoamento do controle da gestão pública.	A responsabilização dos agentes públicos está diretamente relacionada com as características do sistema de avaliação e de como são apresentados e divulgados os dados dessa avaliação. A obrigatoriedade da divulgação dessas informações colaborou com o controle dos resultados e também para o controle dos agentes públicos por parte da sociedade. Desta forma, a avaliação pública passa por duas condições: transparência dos atos públicos e a criação e adoção de regras e procedimentos de fiscalização visando a participação social.
Silva, Hoch e Righi (2013)	Investigar como o Conselho Nacional de Justiça atua no âmbito de sua competência normativa visando à divulgação das informações financeiras e administrativas dos Tribunais.	As tecnologias de informação e comunicação (TIC's) são importantes mecanismos de transparência, pois proporcionam acesso a informações por parte da sociedade. Desde 2009 o Conselho Nacional de Justiça estabelece a transparência ativa a todos os órgãos do Poder Judiciário, principalmente sobre a divulgação das informações financeiras e administrativas. Contudo, o mesmo não acontece com a transparência passiva.

Continua

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Barbalho e Medeiros (2014)	Determinar até que ponto os objetivos estratégicos duplos das empresas estatais (financeiros e sociais) são legítimos e se refletem nas práticas de governança corporativa, responsabilidade social e transparência.	É evidenciado que as estatais podem, simultaneamente, atingir um duplo objetivo institucional que atende as responsabilidades. As informações acessadas nos portais estão de acordo com os dois tipos de objetivos e que as práticas de transparência são atendidas de acordo com o público que acessa.
Oliveira e Raminelli (2014)	Analisar a questão sobre o direito à informação e a LAI, e também analisar a página do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) no Facebook.	Atender ao direito de acesso à informação é corresponder às expectativas da população, principalmente sobre a transparência. Assim é criado um relacionamento entre o governo e a sociedade, e a página do Conselho Nacional de Justiça no Facebook responde um pouco das expectativas geradas, com um grande alcance de usuários.
Cruz, Silva e Spinelli (2016)	Investigar se a Controladoria-Geral na estrutura organizacional dos municípios brasileiros tem surtido efeito quanto à promoção da transparência municipal e ao monitoramento da Lei de Acesso à Informação (LAI).	A presença de uma Controladoria-Geral nos municípios estudados não possui influência na promoção da transparência e no cumprimento da LAI. Diante disso, é preciso que as instituições cumpram com as exigências estabelecidas em lei, visando o controle interno para que exista a transparência dos atos e a publicidade das informações públicas.
Braga e Gomes (2016)	Analisar as relações entre a participação eletrônica com o governo eletrônico, efetividade governamental e responsabilização dos agentes públicos (accountability).	Concluiu-se que um alto grau de participação eletrônica contribui positivamente para um alto grau de desenvolvimento do governo, principalmente em relação a disponibilização de informações e serviços. Consequentemente a isso, o alto grau de desenvolvimento do governo proporciona um alto nível de <i>accountability</i> e a eficiência do governo.
Faria e Streit (2016)	Identificar, analisar e comparar os aspectos da governança nos bancos centrais do Brasil, Canadá e Inglaterra em 2015.	A prática de governança possuiu três pilares: independência, <i>accountability</i> e transparência. A independência de cada banco, varia de país para país, segundo seu grau de democracia. A <i>accountability</i> é fortemente exigida principalmente sobre a divulgação das atas. E por fim, a transparência é essencial para os bancos, visto que os investidores valorizam este tipo de ação para investir.
Silva e Mário (2016)	Investigar as formas de <i>accountability</i> dos Tribunais de Contas brasileiros no que tange aos resultados institucionais alcançados com o planejamento estratégico.	Observa-se que dos 33 Tribunais de Contas analisados apenas 21 divulgam suas informações na internet. Ao verificar a transparência como um valor institucional, apenas 18 do TC o abordam. Apesar de todos os TC falarem sobre a transparência apenas 4 apresentam as informações dos resultados por meio do planejamento estratégico em seus portais eletrônicos.
Carli e Fachin (2017)	Discutir aspectos da LAI e sua relação com a gestão documental, além da necessidade da atuação do profissional arquivista nos arquivos públicos e privados.	As instituições juntamente com os arquivistas usam da LAI para alcançar novos desafios e caminhos. A gestão documental é extremamente necessária para se ter uma gestão pública ágil e transparente.

Continuação

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Salgado e Aires (2017)	Avaliar a conformidade, em relação à LAI, dos sítios eletrônicos de prefeituras do Estado do Rio Grande do Norte (RN).	Ao analisar os 46 sítios eletrônicos, concluiu-se que existem ferramentas de pesquisa, permite o acesso à informação de forma simples, clara e transparente, uso se uma linguagem simples e de fácil compreensão. Mas por outro lado, destaca-se que não é possível gravar os relatórios em outros formatos prejudicando a análise dos dados pelos usuários, falta de um local para o interessado se comunicar com o órgão responsável e a falta de acessibilidade para pessoas com deficiências.
Cella e Zanolla (2018)	Verificar a adesão entre o nível de transparência municipal e a aplicação da Lei de Benford na execução das despesas municipais.	O município A que apresenta maior nível de transparência possui conformidade com a Lei de Benford, enquanto que o município B tem menos transparência e não possui conformidade com a lei. Sendo assim, o B possui maior propensão e maior risco em ter despesas irregulares.
Cruz e Afonso (2018)	Analisar a relação entre indicadores de cumprimento de metas e limites fiscais com variáveis planejamento, transparência e controle.	Sobre a variável planejamento, verificou-se uma relação positiva com o cumprimento das metas e limites. Sobre a variável transparência, obteve-se uma relação positiva com o cumprimento das metas e limites e a margem de despesa com pessoal. As práticas de transparência foram sendo melhoradas ao longo dos anos, mas, ainda é preciso que tenha mais avanços. E por fim, a variável controle também obteve uma relação positiva com cumprimento de metas e limites.
Michener, Contreras e Niskier (2018)	Avaliar e analisar o movimento da opacidade à transparência, depois de cinco anos da aprovação da Lei de Acesso à Informação (LAI).	É apresentando que menos de uma em cada duas solicitações de acesso a qualquer tipo na informação no Brasil consegue obter uma resposta dos governos e mais da metade dos pedidos não são atendidos dentro do prazo estabelecido em lei. Os sites utilizados possuem formatos diferentes que impedem e confundem as informações para ser avaliado a transparência e as informações sobre remuneração são proporcionadas de modo fechado para que não se tenha acesso.
Pinheiro, Pinho e Bruni (2018)	Identificar as diferenças entre as práticas promotoras de accountability adotadas por uma secretaria estadual de saúde (SES), uma unidade hospitalar em regime de parceria público-privada (PPP) e para uma unidade hospitalar da administração direta (UHAD).	Com essa comparação foi observado avanços por parte da PPP sobre a accountability em metas, monitoramentos, transparência legal dos resultados e adoção de comportamentos de governança corporativa como demonstrações e relatórios contábeis da gestão. No entanto, existe uma falta de transparência voluntária, como a divulgação de informações na internet.
Maciel et al. (2019)	Analisar como o Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC) contribui com a transparência de uma universidade federal, atendendo às exigências da Lei de Acesso à Informação (LAI).	As dimensões que mais receberam contribuições e auxílios pelo eSIC foram a de Responsabilidade, Conteúdo e de Divulgação, visando o aumento da transparência. Diante disso, o eSIC colabora com a construção da transparência, de modo a dar acesso as informações e prazo de retorno, promovendo a instituição como um exemplo no processo de divulgação das informações.

Continua

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Melo e Fuchigami (2019)	Desenvolver um índice bidimensional de transparência orientado aos sítios eletrônicos das universidades federais a partir da avaliação da qualidade de sua informação.	Com o índice bidimensional foi possível verificar em alta precisão a qualidade da informação pública, e resultou-se que os sítios eletrônicos são pouco transparentes e de difícil compreensão, revelando também, que os próprios agentes públicos não dão devida importância a isto para que seja exercido o controle social.
Silva e Bruni (2019)	Apresentar as variáveis socioeconômicas determinantes para a transparência pública passiva nos municípios brasileiros a partir da Escala Brasil Transparente (EBT).	As variáveis Escolaridade da população (Epop) e Receita per capita (RPC) são determinantes para a transparência passiva. Foi constatado que os aspectos socioeconômicos exercem maior influência do que as características sociais sobre a transparência e também que a transparência passiva, apresenta índices muito baixos no Brasil.

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Ao analisar os artigos da base Scielo, destaca-se o estudo de Ceneviva e Farah (2011), que ressaltaram sobre a transparência dos atos públicos como um mecanismo de avaliação das políticas públicas e de controle democrático. Sendo assim, a transparência é fundamental para a *accountability*, mas sem a disponibilização de informações claras não é possível que a sociedade cobre dos seus agentes públicos resultados.

Em relação aos portais eletrônicos, Oliveira e Raminelli (2014), afirmaram que existe muitas melhorias para serem alcançadas pelo governo eletrônico do Brasil. É através desses portais que se cria um relacionamento entre a administração pública e a sociedade, de modo que as novas tecnologias existentes colaborem para que isso melhore.

Nesse sentido, Maciel et al. (2019), verificaram que apesar dos gestores públicos afirmarem que estão de acordo com a lei, os portais eletrônicos, em algumas instituições, estão desatualizados ou não disponibilizam informações, portanto, não estão atentando as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (LFR) e a Lei de Acesso a Informação (LAI).

Por outro lado, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) torna-se um exemplo de transparência por atuar dentro da lei e dar a devida atenção a publicidade das informações financeiras e orçamentárias na internet, ou seja, é “uma referência de qualidade para a atuação futura do órgão no tema da transparência pública, em razão do seu detalhamento e do rigor técnico empregado” (SILVA; HOCH; RIGHI, 2013, p. 506).

Portanto, a partir dos artigos de transparência pública da base Capes e Scielo foi possível observar que:

- Alguns fatores influenciam na avaliação da transparência e no controle social, como por exemplo, a população que possui melhores condições de estudo, saúde e emprego

tem maiores oportunidades de executar o controle social e cobrar os gestores públicos para que realizem atividades que beneficiem a sociedade.

- A prestação de contas por parte dos gestores públicos não está sendo cumprida de forma correta, devido a falta de fiscalização mais rigorosa.
- E, os portais eletrônicos, em algumas instituições, estão desatualizados ou não disponibilizam informações. Isso demonstra que a administração pública necessita de melhorias para realizar a divulgação dos dados públicos de forma adequada.

4.3 ESTUDOS QUE APRESENTAM UMA RELAÇÃO ENTRE GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COM A TRANSPARÊNCIA

Nessa seção foram analisados os artigos que apresentam uma relação entre gestão de custos e transparência na administração pública. Diante disto, no total 6 estudos apresentam essa relação. Alguns apresentam essa relação de forma mais superficial e outros de forma mais intensa. No Quadro 7 são apresentados os autores, ano, objetivos das pesquisas e seus principais resultados, bem como, aqueles que obtiveram uma forte relação entre os temas foram discutidos de forma mais detalhada.

Quadro 7 – Estudos sobre gestão de custos na administração pública que possuem relação com transparência.

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010)	Analisar a melhor maneira de utilizar as informações geradas pela contabilidade de competência, visando aumentar a eficiência e melhorar a qualidade do gasto, com base em experiências internacionais.	É indispensável as informações de custos para a promoção da eficiência no setor público, sendo de responsabilidade das autoridades a divulgação dos dados confiáveis, além disso, a partir dessas informações é possível avaliar os resultados e assim realizar melhorias em diferentes áreas. Algumas informações sobre a contabilidade requerem maior atenção para entendimento, e nesse caso a transparência dos dados deve auxiliar nesse processo. Além das informações de custos focarem na transparência e confiabilidade, também proporcionam certificação dos números por auditorias independentes.

Continua

Continuação

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Augustinho e Lima (2012)	Identificar quais as mudanças geradas pela nova contabilidade pública brasileira que podem contribuir com a transparência nas contas públicas e analisar quais ações já contribuem, a partir do ano de 2010.	Anteriormente, a contabilidade tinha apenas um foco orçamentário, sem a possibilidade de um acompanhamento da gestão pública. Contudo, a partir da criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, foi alterado os padrões contábeis e introduzido os princípios contábeis, visando o acompanhamento e a comparação da informação. Nesse sentido, as novas ações valorizam e dão visibilidade aos atos dos gestores públicos, através das demonstrações contábeis corretas e de fácil entendimento para a população, visto que, são divulgados para acesso de toda a sociedade.
Passos (2012)	Oferecer um diagnóstico dos impactos gerados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) sobre o cenário atual e as perspectivas que podem influenciar nas atividades contábeis que são executadas na Administração Pública Federal.	Obteve como resultado que o setor público possui uma carência sobre a adoção de medidas que proporcionem flexibilidade, acompanhamento e fiscalização das atividades desenvolvidas, de modo que possa causar uma mudança na administração pública e que pudesse oferecer mais transparência a sociedade. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público vêm auxiliar a administração pública federal na execução e na transparência dos serviços e informações públicas.
Gomes e Magliano Júnior (2014)	Analisar as respostas estratégicas dos gestores, buscando se a cultura contábil existente no País permite a aceitação do novo instrumento.	As novas práticas introduzidas sobre a contabilidade pública no Brasil são referentes ao surgimento do DRE e a utilização dos conceitos de custos. Sobre as respostas estratégias dos gestores do Sistema de Subsistência, obteve uma aceitação das novas rotinas, mas com a existência de possíveis questionamentos. Como resposta a questão de transparência, os gestores concordaram que a contabilidade é um importante instrumento de transparência para o setor público.

Continua

Continuação

Autores/ Ano	Objetivo	Resultados
Bairral, Silva e Alves (2015)	Analisar o nível de transparência pública nos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais e os incentivos (político, institucional, governamental, social e financeiro) que podem influenciar na divulgação da informação pública.	O índice médio total de transparência pública federal é de 48%, revelando uma transparência muito baixa. Foi constatado que o tipo de entidade (indireta ou direta) influencia na divulgação dos relatórios de gestão anuais federais, sendo 54% em autarquias, 55% em fundações contra apenas 46% nos órgãos públicos. Como também, verificou-se que o nível médio de transparência voluntário é muito baixo, com apenas 19 %, o que demonstra que há muito a ser melhorado por parte dos gestores públicos. A demografia de pessoal, acessibilidade e o tipo de entidade possuem uma relação positiva com a transparência, enquanto que a burocracia pública apresentou uma relação negativa. E sobre questões financeiras de custos e receitas, foi observado baixos índices de divulgação, 37% e 44%, respectivamente. Concluiu-se que apenas uma entidade pública divulgou todos os itens obrigatórios entre as 115 analisadas, ou seja, há uma deficiência na responsabilização e uma falta de divulgação dos relatórios da gestão de forma transparente.
Gama e Rodrigues (2016)	Verificar o comportamento da demanda por informações contábeis nas universidades públicas federais diante da edição da Lei de Acesso à Informação, com uma amostra de 59 universidades.	A transparência das informações públicas é uma importante ferramenta de controle social. Foi constatado uma regularidade nas informações disponibilizadas pelas estudadas. A demanda por informações de natureza contábil-financeira e orçamentária, obteve um decréscimo de 64% para 59%, do primeiro ao segundo ano da LAI, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

A partir do Quadro 7, destaca-se o estudo de Passos (2012), do qual merecem ser discutidos os seguintes pontos conceituais, da relação entre gestão de custos e transparência na administração pública,

- Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a gestão contábil e financeira realiza atividades de registro, avaliação, divulgação e transparência dos dados a fim de colaborar com a prestação de contas (dos custos, despesas e receitas), de forma correta para auxiliar na tomada de decisão.
- Os Padrões Internacionais de Divulgação Financeira (IRFS) são fundamentais para que ocorra a transparência nas transações e demonstrações contábeis, proporcionando mais eficiência no setor público.
- O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI possui os seguintes objetivos: mecanismo de controle orçamentário, financeiro e patrimonial aos órgão públicos; permitir que a contabilidade forneça informações seguras e

confiáveis; padronizar as tarefas e métodos da gestão; permitir o registro contábil dos Estados e Municípios para serem supervisionados; permitir o acompanhamento dos gastos e uso dos recursos públicos; e por fim, proporcionar a transparência dos gastos e informações públicas.

Nesse sentido, esse mesmo autor argumenta sobre a modernização da administração pública, que sofreu transformações no gasto público e no uso dos recursos para maior eficiência e transparência. Assim, a gestão pública:

[...] viu-se obrigada a tornar-se mais efetiva e eficiente no controle dos gastos públicos, haja vista que a transparência para o controle social e a fiscalização dos diversos órgãos públicos também contribuíram para que a Administração busque racionalizar de maneira efetiva, empregar e melhor alocar os escassos recursos públicos nos diversos serviços que o Estado presta à sociedade, com maior qualidade, eficácia e eficiência (PASSOS, 2012, p. 128)

Ao concluir seu estudo, Passos (2012) defende que a administração pública necessita de medidas capazes de oferecer maior flexibilidade, acompanhamento, avaliação e fiscalização dos gastos e serviços prestados, de modo que possa proporcionar mais transparência para a sociedade. Diante disto, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público podem auxiliar a administração pública de modo que:

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público vem conferir e acrescentar à contabilidade aplicada na Administração Pública Federal maior dinamismo e transparência no trato com o patrimônio público (aqui compreendido bens, direitos e obrigações), reforçando desta forma a execução das tarefas e atividades relativas a atos, fatos e registros contábeis, bem como reforçar o controle e auditoria por parte dos órgãos de controle e fiscalização do Governo Federal na consecução destas atividades ou até mesmo, permitir a maior participação da população através do Controle Social, não só na forma de propor mais de acompanhar e fiscalizar também a “coisa pública” (PASSOS, 2012, p. 134)

Nesse sentido, Augustinho e Lima (2012), também defendem que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) promovem uma maior transparência na administração pública, além de adequarem a contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Essas novas regras criadas pela NBC TSP permitem a criação e a divulgação de demonstrativos, sobre os custos e receitas, mais fáceis de serem entendidos e que demonstram a real situação financeira da administração pública, ou seja:

Um dos impactos esperados pela adoção das normas é a melhora da transparência sobre as contas públicas, com a divulgação de dados e informações que permitam o acompanhamento e controle da gestão governamental, partindo do conceito que as contas públicas moldam e refletem os atos e fatos da administração pública (AUGUSTINHO; LIMA, 2012, p. 84).

Colaborando com a transparência, um sistema de custos para administração pública possibilita realizar uma avaliação da eficiência da gestão, principalmente em relação aos custos, projetos e serviços públicos, visando auxiliar na tomada de decisão. Sendo assim, os processos contábeis são divulgados, acessados e acompanhados a partir da transparência e políticas públicas (AUGUSTINHO; LIMA, 2012).

O estudo de Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) analisou as informações de custos e os gastos públicos fazendo uma comparação com experiências internacionais. Diante disso, argumentam que a gestão de custos na administração pública passou por algumas transformações, principalmente se adaptando a responsabilidade social, a transparência na prestação de contas à sociedade e a melhoria no gasto dos recursos públicos.

Nesse sentido, para alcançar a transparência e melhorar o gasto público é só possível através da adoção de um sistema de informações de custos no setor público. Ou seja, “uma razão importante para a adoção de um sistema que gere informações sobre os custos do governo: a transparência do gasto público e a possibilidade de um melhor controle democrático sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados” (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 964).

Através das experiências internacionais analisadas, foi recomendado que a implementação de um sistema de custos deve priorizar a qualidade e a transparência das informações de custos, para que assim seja observado o desempenho público (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010). Diante disto, a avaliação do desempenho colabora para o aumento da transparência, visto que:

Mediante a divulgação de como os recursos orçamentários são aplicados, quais as prioridades a eles conferidas, quanto custa a prestação de um determinado serviço e quais os benefícios que ele traz para a sociedade, as autoridades públicas estariam contribuindo para o reforço dos ideais democráticos. Isto se dá mediante a criação de melhores condições para que o cidadão possa exercer maior controle sobre as atividades do Estado e cobrar, de seus representantes no Parlamento, as medidas necessárias para corrigir eventuais desvios e desperdícios (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 988).

Além disso, o sistema de informações de custos proporciona benefícios para a administração pública, porém dependendo da confiabilidade dos dados e de como são usadas.

Segundo as experiências internacionais, a confiabilidade das informações de custos gera transparência além de obter a certificação dos números (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

Portanto, a gestão de custos e transparência na administração pública estão relacionadas nos seguintes aspectos, conforme análise dos 6 artigos:

- O Conselho Federal de Contabilidade defende que as informações devem ser transparentes a fim de auxiliar na prestação de contas à sociedade.
- As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público auxiliaram a administração pública para adaptar suas informações sobre a gestão de custos, uso dos recursos públicos e sobre os serviços prestados de modo que fossem mais transparentes visando que essas informações sejam divulgadas a sociedade para que aconteça o controle social.
- Por fim, o sistema de custos aplicados ao setor público é fundamental para que as informações de custos sejam confiáveis e transparentes para serem utilizadas na tomada de decisão pública. Como também, a partir desse sistema que a administração pública alcança a transparência de suas informações e permite que a sociedade realize o acompanhamento e controle sobre os dados divulgados.

Inferese que, um conjunto de estudos apresentaram uma discussão teórica da relação entre a gestão de custos na administração pública com a transparência, que apresentaram os 3 pontos acima. Por outro lado, nas bases pesquisadas, não foram encontrados trabalhos que realizaram uma análise empírica desta relação.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES FINAIS

A gestão e os sistemas de custos auxiliam a administração pública na divulgação e transparência de informações e dados, de modo a possibilitar que a sociedade como um todo tenha o conhecimento sobre a prestação de serviços e contas da gestão pública, e assim possa exercer o controle social. Nesse sentido, a administração pública deve adotar a gestão de custos e a transparência para cumprir a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), promulgada em 2000.

Este trabalho teve como objetivo analisar os artigos publicados nos periódicos nacionais da Capes e Scielo acerca da gestão de custos na administração pública e sua relação com o tema transparência no período de 2000 a 2019. Diante disto, a partir de um estudo bibliométrico, com abordagem qualitativa e quantitativa, foram atendidos os objetivos específicos de descrever os artigos que abordam a gestão de custos na administração pública, descrever os artigos que abordam a transparência na administração pública e por fim, analisar os estudos que abordam uma relação entre a gestão de custos com a transparência.

Foram analisados no total 15 artigos sobre a gestão de custos públicos, sendo 11 da base Capes e 4 da base Scielo. A metodologia que prevaleceu foi a de natureza aplicada com 9 artigos, a abordagem qualitativa com 8 artigos e o procedimento de estudo bibliográfico com 7 artigos. O periódico que mais obteve publicações foi a Revista de Administração Pública com 7 artigos, o ano de 2010 obteve o maior número de artigos, com um total de 4 publicações e em relação a esfera de publicação, Federal e Outros obtiveram o mesmo número com 5 artigos cada um.

Sobre os artigos de transparência na administração pública, foram analisados no total de 44 artigos, sendo 22 da base Capes e 22 da base Scielo. Assim como nos artigos sobre gestão de custos, a natureza aplicada obteve o maior número de artigos, no total 35, a abordagem mais utilizada também foi a qualitativa com 29 artigos, mas nesse caso, o procedimento de estudo mais utilizado foi o documental com 22 artigos. O periódico com mais publicações, novamente, foi a Revista de Administração Pública, com 8 artigos, demonstrando sua importância e relevância nas produções científicas, o ano com mais publicações foi 2016, com 8 artigos. Em complemento, a esfera de aplicação mais abordada foi a municipal com 16 estudos.

Sobre o terceiro objetivo específico de analisar os estudos que abordam uma relação entre a gestão de custos com a transparência na administração pública, dentre todos os artigos analisados apenas 6 estudos abordaram essa relação. Em suma, os artigos que apresentaram essa relação, abordam o tema de maneira conceitual. Nesse sentido, destacam-se as observações do Conselho Federal de Contabilidade que informações mais transparentes da contabilidade

auxiliam na prestação de contas à sociedade. Assim como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público que colaboraram para que a administração pública alcance a transparência de suas informações de modo as divulgarem para que a sociedade as acompanhe e as avalie. Além disso, o sistema de custos utilizado pela gestão pública é fundamental para que as informações de custos sejam transparentes e utilizadas na tomada de decisão.

Conclui-se que as temáticas da gestão de custos no setor público e a transparência, carecem de produção científica, seja por estudos teóricos, mas especialmente estudos empíricos que demonstrem a aproximação dos dois temas. Esses resultados são preocupantes, pois, podem ser desestimuladores da utilização efetiva das informações de gestão de custos para ampliar a transparência no setor público.

Portanto, o tema abordado da relação entre a gestão de custos e a transparência, apresenta limitações de produção científica conforme demonstram as bases da Capes e Scielo. Isso pode-se justificar parcialmente pelas poucas práticas da gestão de custos para ampliar a transparência. No entanto, vale destacar que artigos sobre a temática podem ter sido publicados em outras bases de dados, não analisados neste estudo.

Diante do limitado número de estudos que abordam essa relação, sugere-se estudos futuros que envolvam a metodologia bibliométrica para analisar a relação da gestão de custos e transparência pública em mais periódicos. Recomenda-se também a realização de estudos aplicados que demonstrem a relação entre a gestão de custos e a transparência.

REFERÊNCIAS

ADRIANO, Paulo Roberto Ienzura; RASOTO, Vanessa Ishikawa; LIMA, Isaura Alberton. Interfaces entre licitação e governança pública. **Revista Encontros Científicos - Estudos de Turismo e Gestão**, v. 2, p. 685-692, 2012. Disponível em:

<<http://tmstudies.net/index.php/ectms/article/viewFile/490/733>>. Acesso em: 06 set. 2019.

ALMEIDA, André Graf de; BORBA, José Alonso; FLORES, Luiz Carlos da Silva. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 3, p. 579-607, maio/jun. 2009. Disponível em:

<<http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n3/04.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2019.

ALONSO, Marcos. Custos nos serviços públicos. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999. Disponível em:

<<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340/346>>. Acesso em: 24 de mar. 2019.

ALVES FILHO, Emilio Maltez. Implantação de sistemas de custos no setor público: um caso Real antes da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: XI Congresso Brasileiro de Custos, 2004, 11. Porto Seguro-BA, **Anais eletrônicos...** Porto Seguro-BA, 2004. Disponível em:

<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/2274/2274>>. Acesso em: 22 abr. 2019.

ANGÉLICO, Fabiano. **Lei de acesso à informação pública e seus possíveis desdobramentos à *accountability* democrática no Brasil**. 2012. 133 f.

Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas, São Paulo, 2012. Disponível em:

<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9905/disserta%C3%A7%C3%A3o_Fabiano_vF.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 05 maio 2019.

ARAÚJO, Carlos Alberto. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**. Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, Jan./Jun. 2006. Disponível

em:<<https://seer.ufrgs.br/EmQuestao/article/view/16/5>>. Acesso em: 18 maio 2019.

AUGUSTINHO, Sonia Maria; LIMA, Isaura Alberton de. A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de transparência sobre as contas públicas. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, v. 1, n. 1, p. 76-88, jul./dez. 2012. Disponível em:

<<https://periodicos.utfpr.edu.br/rbpd/article/view/3099/2117>>. Acesso em: 06 set. 2019.

BAIRRAL, Maria Amália da Costa; SILVA, Adolfo Henrique Coutinho; ALVES, Francisco José dos Santos. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n.3 p. 643- 675, maio/jun. 2015. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/49087/47824>>. Acesso em: 14 abr. 2019.

BARBALHO, Fernando Almeida; MEDEIROS, Janann Joslin. Transparência e legitimação de objetivos institucionais em empresas estatais: um estudo de caso sobre a Petrobras.

Cadernos EBAPE.BR, Rio de Janeiro, v. 12, n. 5, ago. 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cebape/v12nspe/06.pdf>>. Acesso em: 10 set.

BATISTA, Carmem Lúcia. As dimensões da informação pública: transparência, acesso e comunicação. **TransInformação**, Campinas, v. 22, n. 3, p. 225-231, set./dez., 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/tinf/v22n3/a03v22n3.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

BERNARDO, Joyce Santana; REIS, Anderson De Oliveira; SEDIYAMA, Gislaine Aparecida Santana. Características explicativas do nível de transparência na administração pública municipal. **Revista Ciências Administrativas**, v. 23, n. 2, p. 277-292, 2017. Disponível em: <<https://periodicos.unifor.br/rca/article/view/4131/pdf>>. Acesso em> 05 maio 2019.

BIBLIOTECA DIGITAL. **Revista de Administração Pública**. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap>>. Acesso em: 19 set. 2019.

BITTI, Eugenio José Silva; AQUINO, André Carlos Busanelli de; CARDOSO, Ricardo Lopes. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 06-24, jul./set. 2011. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1904/1733>>. Acesso em: 01 abr. 2019.

BOGONI, Nadia Mar et al. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação no 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, n. 44, v. 1, p. 119-142, jan./fev. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n1/v44n1a06.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; ARAUJO, Adriana Maria Procópio de. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 903-31, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a07.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2019.

BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 469-491, mar./abr. 2013. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v47n2/v47n2a09.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2019

BRAGA, Lamartine Vieira; GOMES, Ricardo Corrêa. Participação eletrônica e suas relações com governo eletrônico, efetividade governamental e *accountability*. **Organizações & Sociedade**, Salvador, v. 23, n. 78, p. 487-506, jul./set. 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/osoc/v23n78/1413-585X-osoc-23-78-0487.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 09 abr. 2019.

(a) BRASIL. **Lei de Acesso à Informação**. LEI Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 09 abr. 2019.

BRASIL. **Lei da Responsabilidade Fiscal**. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 30 de mar. 2019.

BRASIL. **Lei da Transparência**. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 30 mar. 2019.

BRASIL. **Lei Nº4.320, de 17 de Março de 1964**. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 12 maio 2019.

(b) BRASIL. **Portaria STN 157, 09 de Março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn_157_09mar2011.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2019.

BROCCO, Camila et al. Transparência da gestão pública municipal: fatores explicativos do nível de transparência dos municípios de médio e grande porte do Rio Grande Do Sul. **Revista Ambiente Contábil**. Natal, v. 10, p. 139 – 159, jan./jun. 2018. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/12040>>. Acesso em 09 abr. 2019.

BUTA, Bernardo Oliveira; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; SCHURGELIES, Vinicius. *Accountability* nos atos da administração pública federal brasileira. **Pretexto 2018**, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 46-62, out./dez. 2018. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pretexto/article/view/5715/artigo_3_4_2018.pdf>. Acesso em: 05 maio 2019.

CAMILO, Silvio Parodi Oliveira; MANENTI, Rosana Vieira Alves; YAMAGUCHI, Cristina Keiko. Práticas de governança pública municipal: análise informacional dos sítios eletrônicos em portais de transparência. **Revista de Ciências da Administração**, v. 20, p. 8-23, dez. 2018. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2018V20nespp8/pdf>>. Acesso em: 06 set. 2019.

CAMPOS, Luiza Hermeto Coutinho. Gestão De Custos Em Projetos Da Secretaria De Defesa Social De Minas Gerais. **Revista de Gestão e Projetos**, v. 5, n. 3, p. 105-118, set./dez. 2014. Disponível em: <<http://www.revistagep.org/ojs/index.php/gep/article/view/242/pdf>>. Acesso em: 04 set. 2019.

CAMPOS, Rosana; PAIVA, Denise; GOMES, Suely. Gestão da informação pública: um estudo sobre o Portal Transparência Goiás. **Revista Sociedade e Estado**, Brasília v. 28, n. 2, p. 421-446, maio/ago. 2013. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/se/v28n2/v28n2a12.pdf>>. Acesso em: 26 mar. 2019.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugenio José da Silva Bitti. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, set./out. 2011. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v45n5/v45n5a14.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2019.

CARLI, Deneide Teresinha de; FACHIN, Gleisy Regina Bóries. A Lei de Acesso à Informação e a gestão de documentos. **Biblios**, n. 66, p. 47-59, 2017. Disponível em: <<http://www.scielo.org.pe/pdf/biblios/n66/a05n66.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas et al. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v.9, n.18, p.03-22, jul./dez., 2012. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2012v9n18p3/23447>>. Acesso em: 04 set. 2019.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas et al. Sistema de custos municipal: desafios, obstáculos e percepção no caso do município de Vilhena, Rondônia. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 5, n. 2, p. 53-67, jul./dez. 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4151/3389>>. Acesso em: 04 set. 2019.

CASTRO, Leonarda do Vale Feitosa. Tecnologia da informação, governabilidade e democracia. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 11, p. 324-329, jun. 2013. Disponível em: <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:v9-xMo6QRz0J:https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6167749.pdf+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 06 set. 2019.

CAVENAGHI, Vagner. Gestão e controle operacional: um enfoque de ABM - *Activity Based Management*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1, 1994, São Leopoldo. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo, 1994. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3507/3507>>. Acesso em: 24 abr. 2019.

CELLA, Ricardo Sartori; ZANOLLA, Ercilio. A Lei de Benford e a transparência: uma análise das despesas públicas municipais. **BBR. Brazilian Business Review**. Vitória, v. 15, n. 4, jul./ago. 2018. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/bbr/v15n4/pt_1808-2386-bbr-15-04-0331.pdf>. Acesso em: 10 set. 2019.

CENEVIVA, Ricardo; FARAH, Marta Ferreira Santos. Avaliação, informação e responsabilização no setor público. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 46, n. 4, p. 993-1016, jul./ago. 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v46n4/a05v46n4.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

CHUEKE, Gabriel Vouga; AMATUCCI, Marcos. O que é bibliometria? Uma introdução ao Fórum. **Revista Eletrônica de Negócios Internacionais**. São Paulo, v.10, n. 2, p. 1-5,

mai./ago. 2015. Disponível em: <<http://internext.espm.br/internext/article/view/330>>. Acesso em: 06 set. 2019.

CORDEIRO NETO, Michele; FREITAS, Marcia Maria Machado. A **contabilidade como instrumento de transparência para as entidades do terceiro setor**: um estudo de caso na associação de assistência à criança deficiente (AACD). 2013. 27 f. Artigo (Bacharel em Ciências Contábeis) - Faculdade Cearense- FAC, Fortaleza, 2013. Disponível em: <<http://ww2.faculdadescearenses.edu.br/biblioteca/monografias/graduacao/5-ciencias-contabeis/184-a-contabilidade-como-instrumento-de-transparencia-para-as-entidades-do-terceiro-setor-um-estudo-de-caso-na-associacao-de-assistencia-a-crianca-deficiente-aacd>>. Acesso em: 01 abr. 2019.

COSTA, Teresa et al. A Bibliometria e a Avaliação da Produção Científica: indicadores e ferramentas. In: Congresso nacional de bibliotecários, arquivistas e documentalistas, n. 11, 2012, Lisboa. **Anais eletrônicos ...** Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012. Disponível em: <<https://www.bad.pt/publicacoes/index.php/congressosbad/article/view/429/pdf>>. Acesso em: 29 jun. 2019.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; SILVA, Lino Martins da, SANTOS, Ruthberg dos. Transparência da Gestão Fiscal: Um Estudo a partir dos Portais Eletrônicos dos Maiores Municípios do Estado do Rio de Janeiro. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO DA INFORMAÇÃO, II, 2009, Recife. **Anais Eletrônicos...** Recife: Anpad, 2009. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/~anpad/eventos.php?cod_evento=17&cod_edicao_subsecao=466&cod_evento_edicao=44&cod_edicao_trabalho=10082>. Acesso em: 30 mar. 2019.

CRUZ, Cláudia Ferreira; AFONSO, Luís Eduardo. Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios. **Revista De Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.52, n. 1, p. 126-148, jan./fev. 2018. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v52n1/1982-3134-rap-52-01-126.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

CRUZ, Cláudia Ferreira et al. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n.1, p. 153- 176, jan./fev. 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v46n1/v46n1a08.pdf>>. Acesso em: 14 abr. 2019.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de custos para entidades estatais**: metodologia e casos simulados. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CRUZ, Maria do Carmo Meirelles Toledo; SILVA, Thomaz Anderson Barbosa; SPINELLI, Mario Vinícius. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 14, n 3, Artigo 1, Rio de Janeiro, Jul./Set. 2016. Cad. EBAPE.BR, v. 14, nº 3, p. 721-743, jul./set. 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cebape/v14n3/1679-3951-cebape-14-03-00721.pdf>>. Acesso em: 05 maio 2019.

DIAS, Elaine Aparecida; PADOVEZE, Clóvis Luís. Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo caso em Empresa de Graxas e Óleos Industriais. **Revista Eletrônica Gestão e Sociedade**. Minas Gerais, v.1, n.2, p. 01-21, jul. 2009. Disponível em:

<<https://www.gestaoesociedade.org/gestaoesociedade/article/view/564/547>>. Acesso em: 06 abr. 2019.

DINIZ, Gleison Mendonça; MACHADO, Diego de Queiroz; MATOS, Fátima Regina Ney. Transparência Digital na Gestão Pública: uma Análise de Conglomerados nos Municípios Cearenses. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 14, n. 2, p. 197-217, 2016. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6167791>>. Acesso em: 06 set. 2019.

ESCOBAR, Cláudia Diniz. **Transparência e ética na gestão pública no Brasil: Tópicos para Reflexão**. Curitiba: UTFPR, 2013. Disponível em: <http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/3266/1/CT_GPM_III_2013_12.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2019.

FARIA, Fernando de Abreu; STREIT, Rosalvo Ermes. Governança em bancos centrais: um estudo comparativo das práticas de governança dos bancos centrais do Brasil, Canadá e Inglaterra. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 50, n. 5, p. 765-794, set./out. 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v50n5/0034-7612-rap-50-05-00765.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

FEITOSA, Lorena Aragão; Tassigny, Mônica Mota; FEITOSA, Léa Aragão. Os Tribunais de Contas no Exercício da Transparência: Ações Desenvolvidas pelo TCM-CE. **Revista Controle Doutrinas e artigos**, v. 14, n. 1, p. 181-202, 2016. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6167856>>. Acesso em: 06 set. 2019.

FIGUEIREDO, Vanuza da Silva; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. Transparência e controle social na administração pública. **Temas de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, p. 05-25, 2013. Disponível em: <<https://periodicos.fclar.unesp.br/temasadm/article/view/6327/4715>>. Acesso em: 05 maio 2019.

FILGUEIRAS, Fernando. Além da transparência: *accountability* e política da publicidade. **Lua Nova**, São Paulo, p.65-94, 2011. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ln/n84/a04n84.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2019.

FONTELLES, Mauro José et al. Metodologia da pesquisa científica: diretrizes para a elaboração de um protocolo de pesquisa. **Revista Paraense de Medicina**. Belém, v.23, n. 3, p. 01-08, jul./set. 2009. Disponível em: <https://cienciassaude.medicina.ufg.br/up/150/o/Anexo_C8_NONAME.pdf>. Acesso em: 22 maio 2019.

GAMA, Janyluce Rezende; RODRIGUES, Georgete Medleg. Transparência e acesso à informação: um estudo da demanda por informações contábeis nas universidades federais brasileiras. **TransInformação**, Campinas, V. 28, P. 47-57, jan./abr., 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/tinf/v28n1/0103-3786-tinf-28-01-00047.pdf>>. Acesso em: 13 maio 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

GOMES, Delfina Rosa Da Rocha; MAGLIANO JÚNIOR, Giovanni. Demonstração de resultado econômico: percepção do comando da aeronáutica do Brasil. **Revista de**

Administração de Empresas, São Paulo, v. 54, n. 5, p. 548-559, set./out. 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v54n5/0034-7590-rae-54-05-0548.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2019.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

INAMINE, Ronaldo; ERDMANN, Rolf Hermann, MARCHI, Jamur Johnas. Análise do sistema eletrônico de compras do governo federal brasileiro sob a perspectiva da criação de valor público. **Revista de Administração**. São Paulo, v.47, n.1, p.124-139, jan./fev./mar. 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rausp/v47n1/v47n1a09.pdf>>. Acesso em: 06 set. 2019.

INTERNACIONAL CONFERENCE ON THE RIGHT PUBLIC INFORMATION.
Declaração de Atlanta e plano de ação para o avanço do direito de acesso à informação. Atlanta, Fevereiro, 2008. Disponível em: <https://www.cartercenter.org/resources/pdfs/peace/americas/atlanta_declaration_unofficial_portuguese.pdf>. Acesso em: 26 maio 2019.

KANAANE, Roberto; FIEL FILHO, Alécio; FERREIRA, Maria das Graças. **Gestão Pública: planejamento, processos, sistemas de informação e pessoas**. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Apresentação**. 2019. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/102-ascom/revista-controle>>. Acesso em: 06 out. 2019.

Lopes et al. Uma luz na escuridão: a evidenciação contábil sob a égide da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Principia- Divulgação Científica e Tecnológica do IFPB**, João Pessoa, n. 27, p. 61-71, dez. 2015. Disponível em: <<http://periodicos.ifpb.edu.br/index.php/principia/article/view/320>>. Acesso em: 06 set. 2019.

LOVATO, Ederson Luiz et al. Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão *Governamental*. **Revista Globalização, Competitividade E Governabilidade**. Curitiba, v 10, n 1, p. 16-21, abr. 2016. Disponível em: <<https://gcg.universia.net/article/viewFile/1556/1831>>. Acesso em: 27 abr. 2019.

MACIEL, Raoni Gonçalves et al. Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC) e sua contribuição para a transparência: uma experiência gerencial em uma universidade federal. **Perspectivas em Ciência da Informação**, v.24, n.2, p.143-164, abr./jun. 2019. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/pci/v24n2/1413-9936-pci-24-02-143.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p.791-820, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2019.

MALHOTRA, Naresh k. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Tradução: Lene Belon Ribeiro; Monica Stefani; revisão técnica Janaina de Moura Engracia Giraldi. 6 ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARQUES, Simone Beatriz Santos da Silva. **Transparência nos pequenos municípios do Rio Grande do Sul: um estudo sobre a divulgação de indicadores da LRF e da LAI**. 2014. 85 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2014. Disponível em: <<http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/3958/Simone%20B.S.Marques.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 10 maio 2019.

MARTINEZ, Antonio Lopo; ALVES FILHO, Emilio Maltez. Requisitos funcionais de um Sistema de Informações para Gestão de Custos no setor público. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 10, n. 2, p. 79-99, 2011. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/3138/requisitos-funcionais-de-um-sistema-de-informacoes-para-gestao-de-custos-no-setor-publico>>. Acesso em: 24 mar. 2019.

MARTINEZ, Antonio Lopo; ALVES FILHO, Emilio Maltez. Sistema de custos numa secretaria municipal de educação. **Revista de Contabilidade da UFBA**. Salvador, v. 6, n. 3, p. 52-65, set./dez. 2012. Disponível em: <<https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/download/6626/4834>>. Acesso em: 14 abr. 2019.

MARTINS, Airton. **A gestão de custos e o desenvolvimento empresarial: um estudo de caso na RGB indústria Metalúrgica Ltda**. 2003. 119 f. Dissertação (Mestrado Executivo) - Escola Brasileira De Administração Pública e de Empresas, Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/8434/000318067.pdf>>. Acesso em: 06 abr. 2019.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Jose Augusto Sousa; ROSA, Fabricia Silva da. Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão. In: XXI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2014. 21, Natal-RN. **Anais eletrônicos...** Natal-RN, FURB, 2014. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3787/3788>>. Acesso em: 22 abr. 2019.

MAURER, Marcos Rogério. **Gestão de custos na esfera pública, um estudo de caso na coordenadoria especial de cultura**. 2012. 83 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Controladoria e Gestão Empresarial). Universidade Regional Do Noroeste Do Estado Do Rio Grande Do Sul, Ijuí, 2012. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/724/TCC%20-%20P%C3%B3s%20Controladoria%20e%20Gest%C3%A3o%20Empresarial%20aluno%20Marcos%20Rog%C3%A9rio%20Maurer.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 01 abr. 2019.

MICHENER, Gregory; CONTRERAS, Evelyn; NISKIER, Irene. Da opacidade à transparência? Avaliando a Lei de Acesso à Informação no Brasil cinco anos depois. **Revista De Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 52, n. 4, p. 610-629, jul/ago. 2018. Disponível

em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v52n4/pt_1982-3134-rap-52-04-610.pdf>. Acesso em: 10 set. 2019.

MAUSS, Cézár Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MELO, Douglas Arrais; FUCHIGAMI, Hélio Yochihiro. Proposta de índice bidimensional de transparência da informação público-eletrônica como ferramenta para participação e controle sociais. **Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, – p. 179-214, maio/ago. 2019. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/read/v25n2/1413-2311-read-25-2-179.pdf>>. Acesso em: 10 set.

MEZZOMO, Tânia Margarete; LAPORTA, Claudio Bucci. A RAP e a evolução do campo de administração pública no Brasil (1965-92). **Revista de Administração Pública**, Rio De Janeiro, v. 28, n. 1, p.5-17, jan./mar. 1994. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8379/7153>>. Acesso em: 06 out. 2019.

MONTEIRO, Jonas Eduardo Rocha et al. Ética e contabilidade: estudo bibliométrico das publicações dos anais do ENANPAD na primeira década do século XXI. In: SemeAD Seminários em Administração, 14, 2011. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://sistema.semead.com.br/14semead/resultado/trabalhosPDF/1015.pdf>>. Acesso em 18 maio 2019.

MORAIS, Leonardo da Silva; TEIXEIRA, Maria Gracinda Carvalho. Interfaces da accountability na administração pública brasileira: análise de uma experiência da auditoria geral do Estado do Rio de Janeiro. **Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, v. 83, n. 1, p. 77-105, jan./abr. 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/read/v22n1/1413-2311-read-22-01-0077.pdf>>. Acesso em: 06 set. 2019.

MORAES, Maria Aparecida de; OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de; NIWA, Tiago Hideki. Controle interno como instrumento de planejamento, organização e transparência na administração pública municipal: o caso do município de Guareí/SP. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 11, n. 2, p. 217-238, 31 dez. 2013. Disponível em: <<http://revistacontrole.ipc.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/307>>. Acesso em: 06 set. 2019.

MUNIZ FILHO, Júlio César; PONTES, Renata Bessa. Aderência dos municípios cearenses à lei da transparência. **Revista Controle**, v. 12, n. 1, p. 163-179, jun. 2014. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/edicoes/revista-controle-volume-xii-n-1-junho-2014/send/218-revista-controle-volume-xii-n-1-junho-2014/2434-artigo-10-aderencia-dos-municipios-cearenses-a-lei-da-transparencia>>. Acesso em: 06 set. 2019.

OLIVEIRA, Eder Frances; MARQUES, Rodrigo Moreno. Diagnóstico de dispensas de licitações em Minas Gerais: uma análise fundamentada nos dados do portal Minas Transparente. **Ciência da Informação**, Brasília, v.48 n.1, p.130-143, jan./abr. 2019. Disponível em: <<http://revista.ibict.br/ciinf/article/view/4310/4103>>. Acesso em: 06 set. 2019.

OLIVEIRA, Rafael Santos de; RAMINELLI, Francieli Puntel. O Direito ao Acesso à Informação na Construção da Democracia Participativa: uma análise da página do Conselho Nacional de Justiça no Facebook. **Seqüência**, Florianópolis, n. 69, p. 159-182, dez. 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/seq/n69/07.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

PACHECO, Ezequiel Nunes. Gestão de Custos na Administração: Metodologia de Custeio Baseado em Atividades apresentado para Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT. In: XX Congresso Brasileiro de Custos, 2013, 20, Uberlândia-MG. **Anais eletrônicos...** Uberlândia-MG, UNEMAT, 2013. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/86/86>>. Acesso em: 22 abr. 2019.

PARCIANELO, Eliandra; GONÇALVES, Hugo de Souza; SOARES, Cristiano Sausen. A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS. In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 6., 2015, Santa Catarina. **Anais eletrônicos...** Santa Catarina: UFSC, 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/25_15.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2019.

PASSOS, Luís Henrique Santos. O impacto das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: cenário atual e perspectivas na Administração Pública Federal. **Revista de Administração de Roraima**, Boa Vista, v. 1, p 110-135, 2012. Disponível em <<https://revista.ufr.br/adminrr/article/view/771/681>>. Acesso em: 04 set. 2019.

PEREIRA, Ana Luísa; ROMÃO, Ana Lúcia. A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 27, p. 165-186, set./dez. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n27p165/31408>>. Acesso em: 04 set. 2019.

PEREIRA, Tarso Rocha Lula; ARAUJO, Aneide Oliveira. Relevância das informações geradas pelo Siscustos para a nova administração pública, na percepção dos analistas e auditores das ICFEx. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 13, n. 28, p. 169- 190, jan./abr. 2016. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2016v13n28p169/31907>>. Acesso em: 04 set. 2019.

PIRES, Atrícia Menezes. **Transparência da gestão pública municipal: um estudo dos municípios de Santa Maria e Novo Hamburgo/RS**. 2013. 53f. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal), Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/138/Pires_Atricia_Menezes.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 05 maio 2019.

PINHEIRO, Francisco Marton Gleuson; PINHO, José Antonio Gomes de; BRUNI, Adriano Leal. Accountability em parcerias público-privadas: espaços para avanços em unidades hospitalares sob gestão direta e em regime de parceria. **Organizações & Sociedade**. Salvador, v. 25, n. 84, p. 155-174, jan./mar. 2018. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/osoc/v25n84/1413-585X-osoc-25-84-0155.pdf>>. Acesso em: 06 set. 2019.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p.1343-1368, nov./dez. 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n6/06.pdf>>. Acesso em: 06 set. 2019.

PLATT NETO, Orion Augusto et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320>>. Acesso em: 05 maio 2019.

(a) PORTAL PERIÓDICOS CAPES. **Acervo**, 2019. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/index.php?option=com_pcollection >. Acesso em: 19 maio 2018.

(b) PORTAL PERIÓDICOS CAPES. **Buscar Assunto**. Disponível em: <https://www.periodicos.capes.gov.br/?option=com_pmetabusca&mn=88&smn=88&type=m&metalib=aHR0cHM6Ly9ybnAtcHJpbW8uaG9zdGVkLmV4bGlicmlzZ3JvdXAuY29tL3ByaW1vX2xpYnJhcnkvbGlid2ViL2FjdGlvbI9zZWZyY2guZG8/JnZpZD1DQVBFU19WMSZtb2RlPUFkdmFuY2Vk>. Acesso em 14 jun. 2019.

POSSAMAI, Ana Júlia; SCHINDLER, Eduardo. Transparência e Lei de Acesso à Informação (LAI) nos municípios gaúchos: fatores associados. **Indicadores Econômicos FEE**, v. 45, n. 1, p. 71-86, 2017. Disponível em: <<https://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/3988/3902>>. Acesso em: 05 maio 2019.

PRADO, Otávio. Agências reguladoras e transparência: a disponibilização de informações pela Aneel. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 4, p.631-646, jul./ago. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n4/31599.pdf>>. Acesso em: 06 set. 2019.

RAMOS, André Luiz Magalhães. **Gestão de custos aplicada ao setor público: estudo de caso no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte**. 2013. 87f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Potiguar, Natal, 2013. Disponível em: <<https://unp.br/wp-content/uploads/2015/08/Disserta%C3%A7%C3%A3o-Mestrado-Andre-Luiz-Magalh%C3%A3es-Ramos.pdf> >. Acesso em: 21 abr. 2019.

RAUPP, Fabiano Maury; ABREU, Eliza de; ABREU, Mayara Batista. Disponibilização de informações à sociedade em meios eletrônicos: um estudo nas prefeituras dos maiores municípios brasileiros. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 14, n. 42, p 41-54, maio/ago., 2015. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2121/1853>>. Acesso em: 15 maio 2019.

RAUPP, Fabiano Maury; PINHO, José Antonio Gomes de. Gestão de custos no legislativo municipal como forma de incentivar o exercício da accountability dos gastos públicos. **Revista de Administração Municipal**. Rio de Janeiro, v. 276, p. 19-31, jan./mar. 2011. Disponível em:

<<http://lam.ibam.org.br/predownload.asp?area=4&arq=accountability4.pdf&cod=undefined>>. Acesso em: 19 abr. 2019.

REIS, Anderson de Oliveira; ALMEIDA, Fernanda Maria de; FERREIRA, Marco Aurélio Marques. Relações entre corrupção percebida e transparência orçamentária: um estudo com abordagem cross-national. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 15, n. 37, p. 158-177, out./dez. 2018. Disponível em:

<<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2018v15n37p158/39152>>. Acesso em: 06 set. 2019.

REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005, Florianópolis. **Anais Eletrônicos...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. Disponível em:

<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1942>>. Acesso em: 24 mar. 2019.

REIS, Kátia Marilda Rodrigues dos; SANTOS, Lúcia Maria Barbosa dos; RIOS, Maria Conceição Dantas. **Transparência na gestão pública**. Salvador: Universidade Federal da Bahia, 2002. Disponível em:

<https://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/ucs/externos/monografias/monografia_katia_lucia_maria.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2019.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, p. 959-992, jul./ago. 2010. Disponível em:

<<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2019.

RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; ZUCCOLOTTO, Robson. Fatores determinantes da transparência na gestão pública dos municípios brasileiros. In: Encontro de Administração Pública e Governo, 2012. **Anais eletrônicos ...**Salvador: ANPAD, 2012. Disponível em: < http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_EnAPG82.pdf>. Acesso em: 05 maio 2019.

ROZA, Mariana Costa da; MACHADO, Débora Gomes; QUINTANA, Alexandre Costa. Análise bibliométrica da produção científica sobre contabilidade pública no Encontro de Administração Pública e Governança (ENAPG) e na Revista de Administração Pública (RAP), no período 2004-2009. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 11, n. 20, p. 59-72, 2011. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/19984/pdf_1 >. Acesso em: 30 jun. 2019.

SALGADO, Camila Cristina Rodrigues; AIRES, Renan Felinto de Farias. Governo eletrônico no Rio Grande do Norte: uma avaliação de prefeituras municipais a partir de lei de acesso à informação. **Perspectivas em Ciência da Informação**, v.22, n.3, p.98-115, jul./set. 2017. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/pci/v22n3/1981-5344-pci-22-03-00098.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, María del Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. Tradução: Daisy Vaz de Moraes; revisão técnica: Ana Gracinda Queluz Garcia; Dirceu da Silva; Marcos Júlio. 5 ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANCHEZ, André Felipe Carvalho. **Evidenciação Contábil na Gestão Pública: uma análise dos relatórios divulgados pelos municípios da região metropolitana da baixada santista.** Revista de Contabilidade da UFBA, Salvador, v. 10, n. 3, p. 113 – 130, set./dez. 2016.

Disponível em:

<<https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/16287/13049>>. Acesso em: 30 mar. 2019.

SANTOS, Carlos Honorato Schuch et al. Gestão de processo: a proposição de um modelo de análise. **CONTEXTUS Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 15, n.1, p. 01-27, jan./abr. 2017. Disponível em:

<<http://www.periodicos.ufc.br/contextus/article/view/32287>>. Acesso em: 06 set. 2019.

(a) SCIELO. **Pesquisa Scielo.** Disponível em:

<https://search.scielo.org/?q=*&lang=pt&count=15&from=0&output=site&sort=&format=summary&fb=&page=1&q=*&lang=pt&page=1>. Acesso em: 14 jun. 2019.

(b) SCIELO. **Scielo 20 anos**, 2019. Disponível em: <<http://www.scielo.br/?lng=pt>>. Acesso em: 19 maio 2019.

SILVA, Flávia De Araújo; MÁRIO, Poueri Do Carmo. Prestação De Contas No Setor Público: Qual É O Alcance Da Difusão Dos Resultados Da Organização? **Revista da Faculdade de Ciências Econômicas: Investigação e Reflexão**, v. 24, n. 1, p. 119-133, Jan. 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.org.co/pdf/rfce/v24n1/v24n1a09.pdf>>. Acesso em: 10 set.

SILVA, Luana Caroline da; ROSA, Fabricia Silva da. 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: Congresso Brasileiro de Custos, 12, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais eletrônicos...** Foz do Iguaçu: UFSC, 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3948/3949>>. Acesso em: 28 abr. 2019.

SILVA, Naiane Gouveia et al. Balanço social no setor público: uma análise comparativa no Governo do Estado do Amazonas. **Revista de Administração de Roraima**, Boa Vista, v. 6 n. 1, p.156-173, jan./jun. 2016. Disponível em: <<https://revista.ufr.br/adminrr/article/view/3477/pdf>>. Acesso em: 06 set. 2019.

SILVA, Rosane Leal da; HOCH, Patrícia Adriani; RIGHI, Lucas Martins. Transparência pública e a atuação normativa do CNJ. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 9, n. 2, p. 489-514, jul./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v9n2/a05v9n2.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

SILVA, Walber Alexandre de Oliveira e Silva; BRUNI, Adriano Leal. Variáveis socioeconômicas determinantes para a transparência pública passiva nos municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 53, n. 2, p. 415-431, mar./abr. 2019. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v53n2/1982-3134-rap-53-02-415.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

SLOMSKI, Valmor et al. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidência 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**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 933-57, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a08.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2019.

SOARES, Cristiano Sausen; PARCIANELLO, Eliandra. A implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos Municípios da Região Central do RS. **Revista de Gestão Estratégica de Organizações**. Santo Ângelo, v. 6, n. 1, p. 2-19, jan./jun. 2018. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/326282453_A_IMPLANTACAO_DE_SISTEMAS_DE_CUSTOS_NO_SETOR_PUBLICO_BUSCANDO_ACOES_INOVADORAS_A_PARTIR_DE_UM_DIAGNOSTICO_DOS_MUNICIPIOS_DA_REGIAO_CENTRAL_DO_RS>. Acesso em: 01 abr. 2019.

SOARES, Sthéphanhy Rodrigues Barbosa et al. Os desafios da gestão de custos no setor público: um estudo em uma instituição de ensino da educação básica. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20, 2013, Uberlândia – MG. **Anais eletrônicos...** Uberlândia – MG: UVA, 2013. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/93/93>>. Acesso em: 27 abr.

SOUSA, Rossana Guerra et al. A JANELA QUE SE ABRE: Um estudo empírico dos determinantes da transparência ativa nos governos dos estados brasileiros. **Revista Ambiente Contábil**, Vol. 7. n. 1, p. 176-195, jan./jun. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5484/5064>>. Acesso em: 06 set. 2019.

SOUZA, Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco Antonio Pereira; OTANI, Nilo. **TCC: Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

SUZART, Janilson Antonio da Silva. Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Belo Horizonte, v.2, n.3, p. 39-55, nov. 2010. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/716/716>>. Acesso em: 04 set. 2019.

TREINTA, Fernanda Tavares et al. Metodologia de pesquisa bibliográfica com a utilização de método multicritério de apoio à decisão. **Production**, Niterói, v. 24, n. 3, p. 508-520, jul./set. 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/prod/v24n3/aop_prod0312.pdf>. Acesso em: 22 maio 2019.

UCINET SOFTWARE. **Baixar**. 2019. Disponível em: <<https://sites.google.com/site/ucinetsoftware/downloads>>. Acesso em: 10 set. 2019.

VIEIRA, Jurandir Santos et al. Práticas de transparência digital em municípios baianos: um estudo de caso. **Revista de Administração de Roraima-RARR**, Boa Vista, v. 4, n. 1, jan./jun. 2014. Disponível em: <<https://revista.ufrb.br/adminrr/article/view/2094/1357>>. Acesso em: 06 set. 2019.

ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; RICCIO, Edson Luiz. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 137-158, jan./abr. 2015. Disponível em:

<<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p137/29393>>. Acesso em: 05 maio 2019.

APÊNDICE A - INFORMAÇÕES QUE FORAM COLETADAS NOS ARTIGOS DE PERIÓDICOS ANALISADOS SOBRE GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS DA BASE CAPES

Nº	Título	Autor 1	Autor 2	Autor 3	Autor 4	Número de autores	Ano de publicação	Local de publicação	Esfera de aplicação do estudo	Tipo de natureza do estudo	Tipo de abordagem do problema	Tipo de procedimento do estudo	Apresenta relação entre gestão de custos públicos e transparência
1	A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses	Ana Luísa Pereira	Ana Lúcia Romão			2	2015	Revista Contemporânea de Contabilidade,	Municipal	Aplicada	Quantitativo	Levantamento	Não
2	A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina	André Graf de Almeida	José Alonso Borba	Luiz Carlos da Silva Flores		3	2009	Revista de Administração Pública	Municipal	Aplicada	Qualitativo quantitativo	Levantamento	Não
3	Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal	Alexandre de Freitas Carneiro	José Moreira da Silva Neto	Rosilene Locks	Maria Madalena Alves dos Santos	4	2012	Revista Contemporânea de Contabilidade	Outros	Básica	Quantitativo	Bibliométrico	Não
4	Relevância das informações geradas pelo Siscustos para a nova administração pública, na percepção dos analistas e auditores das ICFeX	Tarso Rocha Lula Pereira	Aneide Oliveira Araujo			2	2016	Revista Contemporânea de Contabilidade	Federal	Aplicada	qualitativos e quantitativos.	bibliográfico, levantamento e estudo de caso	Não
5	Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC.	Janilson Antonio da Silva Suzart				1	2012	Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	Federal	Aplicada	Qualitativa	Documental	Não

Continua

Nº	Título	Autor 1	Autor 2	Autor 3	Autor 4	Número de autores	Ano de publicação	Local de publicação	Esfera de aplicação do estudo	Tipo de natureza do estudo	Tipo de abordagem do problema	Tipo de procedimento do estudo	Apresenta relação entre gestão de custos públicos e transparência
6	Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP	Carlos Alberto Grespan Bonacim	Adriana Maria Procópio de Araujo			2	2010	Revista de Administração Pública	Outros	Aplicada	Qualitativa	Estudo de caso	Não
7	Gestão De Custos Em Projetos Da Secretaria De Defesa Social De Minas Gerais	Luiza Hermeto Coutinho Campos				1	2014	Revista de Gestão e Projetos - GeP	Estadual	Aplicada	Qualitativa	Bibliografica, documental e estudo de caso	Não
8	Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional	Fernando Rezende	Armando Cunha	Roberto Bevilacqua		3	2010	Revista de Administração Pública	Outros	Básica	Qualitativa	bibliografica	Sim
9	O Impacto Das Normas Brasileiras De Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público: Cenário Atual E Perspectivas Na Administração Pública Federal	Luís Henrique Santos Passos				1	2012	Revista de Administração de Roraima – RARR,	Federal	Básica	Qualitativa	bibliografica	Sim
10	Reflexões para um <i>framework</i> da informação de custos do setor público brasileiro	Ricardo Lopes Cardoso	André Carlos Busanelli de Aquino	Eugenio José da Silva Bitti		3	2011	Revista de Administração Pública	Outros	Básica	Qualitativa	Bibliografica	Não
11	Sistema De Custos Municipal: Desafios, Obstáculos E Percepção No Caso Do Município De Vilhena, Rondônia	Alexandre de Freitas Carneiro	Rosana Aparecida Almeida Correia Mittmann	José Arilson de Souza	Sidiney Rodrigues	4	2013	Revista Ambiente Contábil	Municipal	Aplicada	Quantitativa	Estudo de caso	Não

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

APÊNDICE B - INFORMAÇÕES QUE FORAM COLETADAS NOS ARTIGOS DE PERIÓDICOS ANALISADOS SOBRE GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS DA BASE SCIELO

Nº	Título	Autor 1	Autor 2	Autor 3	Autor 4	Número de autores	Ano de publicação	Local de publicação	Esfera de aplicação do estudo	Tipo de natureza do estudo	Tipo de abordagem do problema	Tipo de procedimento do estudo	Apresenta relação entre gestão de custos públicos e transparência
1	A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e <i>accountability</i> no setor público: uma aplicação na Procuradoria Geral do Município de São Paulo	Valmor Slomski	Guilherme Bueno de Camargo	Antonio Carlos Cintra do Amaral Filho	Vilma Geni Slomski	4	2010	Revista de Administração Pública	Municipal	Aplicada	Quantitativa	Documental	Não
2	A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional	Thiago Bernardo Borges	Poueri do Carmo Mario	Ricardo Carneiro		3	2013	Revista de Administração Pública	Federal	Básica	Qualitativa	Bibliografica	Não
3	Demonstração de resultado econômico: percepção do comando da aeronáutica do Brasil	Delfina Rosa Da Rocha Gomes	Giovanni Magliano Júnior			2	2014	Revista de Administração de Empresas	Outros	Aplicada	Quantitativa	Levantamento	Sim
4	Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil	Nelson Machado	Victor Branco de Holanda			2	2010	Revista de Administração Pública	Federal	Básica	Qualitativa	Bibliografica	Não

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

APÊNDICE C - INFORMAÇÕES QUE FORAM COLETADAS NOS ARTIGOS DE PERIÓDICOS ANALISADOS SOBRE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA DA BASE CAPES

Nº	Título	Autor 1	Autor 2	Autor 3	Autor 4	Autor 5	Número De Autores	Ano De Publicação	Local De Publicação	Esfera De Aplicação Do Estudo	Tipo De Natureza Do Estudo	Tipo De Abordagem Do Problema	Tipo De Procedimento Do Estudo	Apresenta Relação Entre Gestão De Custos Públicos E Transparência
1	A Nova Contabilidade Pública Brasileira Como Instrumento De Transparência Sobre As Contas Públicas	Sonia Maria Augustinho	Isaura Alberton De Lima				2	2012	Rbpd – Revista Brasileira De Planejamento E Desenvolvimento,	Outros	Básica	Qualitativa	Bibliográfica e Documental.	Sim
2	Aderência Dos Municípios Cearenses À Lei Da Transparência	Júlio César Muniz Filho	Renata Bessa Pontes				2	2014	Revista Controle	Municipal	Aplicada	Quali- Quanti	Bibliográfica e Documental	Não
3	Balanço Social No Setor Público: Uma Análise Comparativa No Governo Do Estado Do Amazonas	Naiane Gouveia Da Silva	Francisco Bentes Cunha	Marcos Azevedo	Ana Claudia De Araujo Moxotó		4	2016	Revista De Administração De Roraima-Ufr	Estadual	Aplicada	Quantitativa	Estudo de Caso	Não
4	Controle Interno Como Instrumento De Planejamento, Organização E Transparência Na Administração Pública Municipal: O Caso Do Município De Guareí/Sp	Maria Aparecida De Moraes	Antonio Gonçalves De Oliveira	Tiago Hideki Niwa			3	2013	Revista Controle	Municipal	Aplicada	Qualitativa	Bibliográfica, Documental, e Estudo De Caso	Não
5	Diagnóstico De Dispensas De Licitações Em Minas Gerais: Uma Análise Fundamentada Nos Dados Do Portal Minas Transparente	Eder Frances Oliveira	Rodrigo Moreno Marques				2	2019	Ciência Da Informação	Municipal	Aplicada	Quali-Quant	Documental	Não
6	Gestão Da Informação Pública: Um Estudo Sobre O Portal Transparência Goiás	Rosana Campos	Denise Paiva	Suely Gomes			3	2012	Revista Sociedade E Estado	Estadual	Aplicada	Qualitativa	Bibliográfica e Documental	Não

Continua

Nº	Título	Autor 1	Autor 2	Autor 3	Autor 4	Autor 5	Número De Autores	Ano De Publicação	Local De Publicação	Esfera De Aplicação Do Estudo	Tipo De Natureza Do Estudo	Tipo De Abordagem Do Problema	Tipo De Procedimento Do Estudo	Apresenta Relação Entre Gestão De Custos Públicos E Transparência
7	Gestão De Processo: A Proposição De Um Modelo De Análise	Carlos Honorato Schuch Santos	Celmar Corrêa De Oliveira	Juliano Prado Stradioto	Rafael Bernardy		4	2017	Contextus Revista Contemporânea De Economia E Gestão	Municipal	Aplicada	Qualitativa	Bibliográfico e Documental	Não
8	Interfaces Da Accountability Na Administração Pública Brasileira: Análise De Uma Experiência Da Auditoria Geral Do Estado Do Rio De Janeiro	Leonardo Da Silva Morais	Maria Gracinda Carvalho Teixeira				2	2016	Revista Eletrônica De Administração	Estadual	Aplicada	Qualitativa	Bibliográfica e Documental	Não
9	Interfaces Entre Licitação E Governança Pública	Paulo Roberto Ienzura Adriano	Vanessa Ishikawa Rasoto	Isaura Alberton De Lima			3	2012	Revista Encontros Científicos - Estudos De Turismo E Gestão	Outros	Básica	Qualitativa	Bibliográfico e Documental.	Não
10	Os Tribunais De Contas No Exercício Da Transparência: Ações Desenvolvidas Pelo Tcm-Ce	Lorena Aragão Feitosa	Mônica Mota Tassigny	Léa Aragão Feitosa			3	2016	Revista Controle	Municipal	Aplicada	Qualitativa	Bibliográfica e Documental	Não
11	Práticas De Governança Pública Municipal: Análise Informacional Dos Sítios Eletrônicos Em Portais De Transparência	Silvio Parodi Oliveira Camilo	Rosana Vieira Alves Manenti	Cristina Keiko Yamaguchi			3	2018	Revista De Ciências Da Administração	Municipal	Aplicada	Qualitativa	Documental	Não
2	Práticas De Transparência Digital Em Municípios Baianos: Um Estudo De Caso	Jurandir Santos Vieira	Francisco Marton Gleuson Pinheiro	Raimundo Nonato Lima Filho	Romilson Do Carmo Moreira		4	2014	Revista De Administração De Roraima – Rarr	Municipal	Aplicada	Qualitativa	Estudo De Caso, bibliográfica e Documental	Não

Nº	Título	Autor 1	Autor 2	Autor 3	Autor 4	Autor 5	Número De Autores	Ano De Publicação	Local De Publicação	Esfera De Aplicação Do Estudo	Tipo De Natureza Do Estudo	Tipo De Abordagem Do Problema	Tipo De Procedimento Do Estudo	Apresenta Relação Entre Gestão De Custos Públicos E Transparência
13	Relações Entre Corrupção Percebida E Transparência Orçamentária: Um Estudo Com Abordagem Cross-National	Anderson De Oliveira Reis	Fernanda Maria De Almeida	Marco Aurélio Marques Ferreira			3	2018	Revista Contemporânea De Contabilidade	Outros	Aplicada	Quantitativa	Experimental	Não
14	Tecnologia da Informação, Governabilidade e democracia	Leonarda Do Vale Feitosa E Castro					1	2013	Revista Controle	Outros	Básica	Qualitativa	Bibliográfica	Não
15	Transparência Da Gestão Pública Municipal: Fatores Explicativos Do Nível De Transparência Dos Municípios De Médio E Grande Porte Do Rio Grande Do Sul	Camila Brocco	Tadeu Grandó	Vanessa De Quadros Martins	Antonio Carlos Brunozi Junior	Suelen Corrêa	5	2018	Revista Ambiente Contábil	Municipal	Aplicada	Qualitativa Quantitativa	Documental	Não
16	Transparência Da Gestão Pública Municipal: Um Estudo A Partir Dos Portais Eletrônicos Dos Maiores Municípios Brasileiros	Cláudia Ferreira Cruz	Aracéli Cristina De Sousa Ferreira	Lino Martins Da Silva	Marcelo Álvaro Da Silva Macedo		4	2012	Revista De Administração Pública	Municipal	Aplicada	Qualitativa	Documental	Não
17	Transparência Digital Na Gestão Pública: Uma Análise De Conglomerados Nos Municípios Cearenses	Gleison Mendonça Diniz	Diego De Queiroz Machado	Fátima Regina Ney Matos			3	2016	Revista Controle	Municipal	Aplicada	Quantitativa	Levantamento	Não

Continua

Nº	Título	Autor 1	Autor 2	Autor 3	Autor 4	Autor 5	Número De Autores	Ano De Publicação	Local De Publicação	Esfera De Aplicação Do Estudo	Tipo De Natureza Do Estudo	Tipo De Abordagem Do Problema	Tipo De Procedimento Do Estudo	Apresenta Relação Entre Gestão De Custos Públicos E Transparência
18	Transparência E Acesso À Informação: Um Estudo Da Demanda Por Informações Contábeis Nas Universidades Federais Brasileiras	Janyluce Rezende Gama	Georgete Medleg Rodrigues				2	2016	Transinformação	Federal	Aplicada	Qualitativa	Bibliográfica e Documental	Sim
19	Transparência No Setor Público: Uma Análise Dos Relatórios De Gestão Anuais De Entidades Públicas Federais No Ano De 2010	Maria Amália Da Costa Bairral	Adolfo Henrique Coutinho E Silva	Francisco José Dos Santos Alves			3	2015	Revista De Administração Pública	Federal	Aplicada	Quantitativa	Levantamento	Sim
20	Transparência: Reposicionando O Debate	Robson Zuccolotto	Marco Antonio Carvalho Teixeira	Edson Luiz Riccio			3	2015	Revista Contemporânea De Contabilidade	Outros	Básica	Quali	Bibliográfica	Não
21	Uma Luz Na Escuridão: A Evidenciação Contábil Sob A Ótica Da Lei De Responsabilidade Fiscal	Fábio Dos Santos Lopes	Maria Valesca Damásio De Carvalho Silva	Marcelo Santana Silva	Franklin Carlos Cruz Da Silva		4	2015	Revista Principia-Divulgação Científica E Tecnológica Do Ifpb,	Outros	Básica	Qualitativa	Bibliográfica e Documental	Não
22	A janela que se abre: Um estudo empírico dos determinantes da transparência ativa nos governos dos estados brasileiros	Rossana Guerra de Sousa	Gabriel Aragão Wright	Edilson Paulo	Paulo Aguiar do Monte		4	2015	Revista Ambiente Contábil	Estadual	Aplicada	Quantitativa	Experimental	Não

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

APÊNDICE D - INFORMAÇÕES QUE FORAM COLETADAS NOS ARTIGOS DE PERIÓDICOS ANALISADOS SOBRE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA DA BASE SCIELO

Nº	Título	Autor 1	Autor 2	Autor 3	Autor 4	Número De Autores	Ano De Publicação	Local De Publicação	Esfera De Aplicação Do Estudo	Tipo De Natureza Do Estudo	Tipo De Abordagem Do Problema	Tipo De Procedimento Do Estudo	Apresenta relação entre gestão de custos públicos e transparência
1	Accountability Em Parcerias Público-Privadas: Espaços Para Avanços Em Unidades Hospitalares Sob Gestão Direta E Em Regime De Parceria	Francisco Marton Gleuson Pinheiro	José Antonio Gomes De Pinho	Adriano Leal Bruni		3	2018	Organizações & Sociedade	Outros	Aplicada	Qualitativa	Levantamento E Documental	Não
2	Accountability: Já Podemos Traduzi-La Para O Português?	José Antonio Gomes De Pinho	Ana Rita Silva Sacramento			2	2009	Revista De Administração Pública	Outros	Básica	Qualitativa	Bibliografica	Não
3	Agências Reguladoras E Transparência: A Disponibilização De Informações Pela Aneel*	Otávio Prado				1	2006	Revista De Administração Pública	Federal	Aplicada	Qualitativa	Levantamento	Não
4	Análise Do Sistema Eletrônico De Compras Do Governo Federal Brasileiro Sob A Perspectiva Da Criação De Valor Público	Ronaldo Inamine	Rolf Hermann Erdmann	Jamur Johnas Marchi		3	2012	Revista De Administração (São Paulo)	Federal	Aplicada	Qualitativa	Estudo De Caso	Não
5	As Dimensões Da Informação Pública: Transparência, Acesso E Comunicação	Carmem Lúcia Batista				1	2010	Transinformação	Outros	Básica	Qualitativa	Bibliografica	Não
6	Avaliação, Informação E Responsabilização No Setor Público	Ricardo Ceneviva	Marta Ferreira Santos Farah			2	2012	Revista De Administração Pública	Outros	Aplicada	Qualitativa	Estudo De Caso	Não

Continua

Nº	Título	Autor 1	Autor 2	Autor 3	Autor 4	Número De Autores	Ano De Publicação	Local De Publicação	Esfera De Aplicação Do Estudo	Tipo De Natureza Do Estudo	Tipo De Abordagem Do Problema	Tipo De Procedimento Do Estudo	Apresenta relação entre gestão de custos públicos e transparência
7	Da Opacidade À Transparência? Avaliando A Lei De Acesso À Informação No Brasil Cinco Anos Depois	Gregory Michener	Evelyn Contreras	Irene Niskier		3	2018	Revista De Administração Pública	Outros	Aplicada	Quantitativa	Levantamento	Não
8	Gestão Fiscal E Pilares Da Lei De Responsabilidade Fiscal: Evidências Em Grandes Municípios	Cláudia Ferreira Da Cruz	Luís Eduardo Afonso			2	2018	Revista De Administração Pública	Municipal	Aplicada	Quantitativa	Experimental	Não
9	Governança Em Bancos Centrais: Um Estudo Comparativo Das Práticas De Governança Dos Bancos Centrais Do Brasil, Canadá E Inglaterra	Fernando De Abreu Faria	Rosalvo Ermes Streit			2	2016	Rev. Adm. Pública	Federal	Básica	Qualitativa	Bibliográfica	Não
10	O Direito Ao Acesso À Informação Na Construção Da Democracia Participativa: Uma Análise Da Página Do Conselho Nacional De Justiça No Facebook	Rafael Santos De Oliveira	Francieli Puntel Raminelli			2	2014	Seqüência (Florianópolis)	Federal	Aplicada	Quantitativa	Experimental	Não
11	O Papel Das Controladorias Locais No Cumprimento Da Lei De Acesso À Informação Pelos Municípios Brasileiros	Maria Do Carmo Meirelles Toledo Cruz	Thomaz Anderson Barbosa Silva	Mario Vinícius Spinelli		3	2016	Cadernos EBAPE.BR	Municipal	Aplicada	Qualitativa	Levantamento	Não
12	Participação Eletrônica E Suas Relações Com Governo Eletrônico, Efetividade Governamental E Accountability	Lamartine Vieira Braga	Ricardo Corrêa Gomes			2	2016	Organizações & Sociedade	Federal	Aplicada	Quantitativo	Experimental	Não

Nº	Título	Autor 1	Autor 2	Autor 3	Autor 4	Número De Autores	Ano De Publicação	Local De Publicação	Esfera De Aplicação Do Estudo	Tipo De Natureza Do Estudo	Tipo De Abordagem Do Problema	Tipo De Procedimento Do Estudo	Apresenta relação entre gestão de custos públicos e transparência
13	Proposta De Um Modelo De Relatório De Administração Para O Setor Público Baseado No Parecer De Orientação No 15/87 Da Comissão De Valores Mobiliários: Um Instrumento De Governança Corporativa Para A Administração Pública*	Nadia Mar Bogoni	Vinicius Costa Da Silva Zonatto	Edison Ryu Ishikura	Francisco Carlos Fernandes	4	2010	Revista De Administração Pública	Municipal	Aplicada	Qualitativa	Bibliográfica E Documental	Não
14	Sistema Eletrônico Do Serviço De Informação Ao Cidadão (E-SIC) E Sua Contribuição Para A Transparência: Uma Experiência Gerencial Em Uma Universidade Federal	Raoni Gonçalves Maciel	Platini Gome Fonseca	Francisco Ricardo Duarte	Ernani Marques Dos Santos	4	2019	Perspectivas Em Ciência Da Informação,	Federal	Aplicada	Qualitativa	Estudo de Caso e Documental	Não
15	Transparência Pública E A Atuação Normativa Do Cnj	Rosane Leal Da Silva	Patrícia Adriani Hoch			3	2013	Revista Direito GV	Federal	Aplicada	Qualitativa	Bibliográfica e Documental	Não
16	Variáveis Socioeconômicas Determinantes Para A Transparência Pública Passiva Nos Municípios Brasileiros	Walber Alexandre De Oliveira E Silva	Adriano Leal Bruni1			1	2019	Revista De Administração Pública	Municipal	Aplicada	Quantitativa	Experimental	Não
17	A Lei De Acesso À Informação E A Gestão De Documentos	Deneide Teresinha De Carli	Gleisy Regina Bóries Fachin			2	2017	Biblios	Outros	Básica	Qualitativa	Bibliográfica e Documental.	Não
18	A Lei De Benford E A Transparência: Um Análise Das Despesas Públicas Municipais	Ricardo Sartori Cella	Ercilio Zanolla			2	2018	BBR. Brazilian Business Review	Municipal	Aplicada	Quantitativa	Exploratoria	Não

Nº	Título	Autor 1	Autor 2	Autor 3	Autor 4	Número De Autores	Ano De Publicação	Local De Publicação	Esfera De Aplicação Do Estudo	Tipo De Natureza Do Estudo	Tipo De Abordagem Do Problema	Tipo De Procedimento Do Estudo	Apresenta relação entre gestão de custos públicos e transparência
19	Governo Eletrônico No Rio Grande Do Norte: Uma Avaliação De Prefeituras Municipais A Partir De Lei De Acesso À Informação	Camila Cristina Rodrigues Salgado	Renan Felinto De Farias Aires			2	2017	Perspectivas Em Ciência Da Informação	Municipal	Aplicada	Qualitativa	Docuemntal	Não
20	Prestação De Contas No Setor Público: Qual É O Alcance Da Difusão Dos Resultados Da Organização?	Flávia De Araújo E Silva	Poueri Do Carmo Mário			2	2016	Revista Da Faculdade De Ciências Económicas: Investigação E Reflexão	Federal	Aplicada	Qualitativa	Documental	Não
21	Proposta De Índice Bidimensional De Transparência Da Informação Público-Eletrônica Como Ferramenta Para Participação E Controle Sociais	Douglas Arrais Melo	Hélio Yochihiro Fuchigami			2	2019	Read. Revista Eletrônica De Administração (Porto Alegre)	Federal	Aplicada	“Qualitativa-Quantitativa”	Bibliografico E Documental	Não
22	Transparência E Legitimação De Objetivos Institucionais Em Empresas Estatais: Um Estudo De Caso Sobre A Petrobras	Fernando Almeida Barbalho	Janann Joslin Medeiros			2	2014	Cadernos EBAPE.BR	Outros	Aplicada	Qualitativa	Estudo De Caso	Não

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.