



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E  
CONTABILIDADE

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA  
MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

**PRODUÇÃO ACADÊMICA BRASILEIRA EM CONTABILIDADE DE CUSTOS  
APLICADA AO SETOR PÚBLICO: PLATAFORMAS TEÓRICO-  
METODOLÓGICAS E ASPECTOS NORMATIVOS**

**CÍCERO PHILIP SOARES DO NASCIMENTO**

FORTALEZA

2013

**CÍCERO PHILIP SOARES DO NASCIMENTO**

**PRODUÇÃO ACADÊMICA BRASILEIRA EM CONTABILIDADE DE CUSTOS  
APLICADA AO SETOR PÚBLICO: PLATAFORMAS TEÓRICO-  
METODOLÓGICAS E ASPECTOS NORMATIVOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Naiula Monteiro da Silva.

FORTALEZA

2013

**CÍCERO PHILIP SOARES DO NASCIMENTO**

**PRODUÇÃO ACADÊMICA BRASILEIRA EM CONTABILIDADE DE CUSTOS  
APLICADA AO SETOR PÚBLICO: PLATAFORMAS TEÓRICO-  
METODOLÓGICAS E ASPECTOS NORMATIVOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria.

Aprovado em: 28 / 08 / 2013

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Maria Naiula Monteiro da Silva (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará - UFC

---

Prof. Dr. Augusto César de Aquino Cabral  
Universidade Federal do Ceará - UFC

---

Profa. Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib  
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

Aos meus Pais, Francisca e Antônio.

## AGRADECIMENTOS

Enfim, os agradecimentos!

Sim porque, embora os agradecimentos venham logo nas primeiras páginas da dissertação, eles são, na verdade, um grande e sonoro “Ufa!” derradeiro, o coroamento dos esforços, o término de uma criação; proferido por quem já passou por todas as etapas e caminhos dissertativos que nos levam a, enfim, agradecer.

Portanto, como já cruzei, ponta a ponta, todo o trabalho, indo deste as difíceis divagações acerca do assunto a ser pesquisado até as tão sonhadas ultimas linhas da conclusão, vejo-me diante do momento de agradecer a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram com seus nobres tijolinhos para a construção deste trabalho e, também, para o término deste tão sonhado curso de mestrado.

Inicialmente, agradeço a Deus peças graças alcançadas e por sempre ser a força presente nos momentos difíceis.

A meus pais, Francisca e Antônio, por sempre estarem ao meu lado, e por tudo o que fizeram para que hoje eu pudesse estar aqui concluindo esse curso de mestrado.

Ao meu irmão Samuel e toda a Família pelas alegrias proporcionadas, importantes para amenizar os momentos de tensão e de dificuldade.

À Minha querida amiga Rayana Melo, pelos longos anos de amizade e por sempre estar presente nos momentos mais importantes de minha vida.

À minha querida amiga e madrinha acadêmica Professora Dra. Maria da Glória Arrais Peter, por sempre ter acreditado no meu potencial, pelo imenso apoio para que eu fizesse o curso de mestrado, por ter me dado oportunidades de trabalho que me fizeram crescer como profissional, pela convivência diária e, sobretudo, pelo exemplo, que me proporciona grandes aprendizados para a vida pessoal e convivência com as pessoas.

Ao Professor Ph.D Marcus Vinícius Veras Machado, por ter acreditado no meu trabalho e pelas oportunidades profissionais enriquecedoras, que contribuíram para o meu crescimento profissional.

À Professora Dra. Maria Naiula Monteiro da Silva, pela orientação na construção deste trabalho e pela paciência nos momentos em que passei por dificuldades.

Aos membros da banca Examinadora, Professor Dr. Augusto César de Aquino Cabral e Professora Dra. Ana Maria Fontenele Catrib, por aceitarem participar da banca, e pelas valiosas contribuições para o enriquecimento desta pesquisa.

Às minhas queridas amigas Anna Beatriz, Amanda Gomes, Anelise Meneses pelo companheirismo e por estarem sempre me proporcionando momentos de alegria.

À minha querida amiga Talyta Oliveira, pela amizade e pelo auxílio na coleta dos dados que fizeram parte desta pesquisa, assim como as queridas colegas de trabalho Camile Cunha e Grazielle Amorim pelo auxílio na organização dos dados coletados.

Aos meus colegas de mestrado, Vanessa Cardoso, Islane Fonteles, Antonia Silva, Ana Rita, Josimar Costa, Juocerlie Guardalupe, Marcelo Teixeira, Claudio Peixoto, pela amizade e pela companhia durante esses dois anos em que passamos pelos mais variados tipos de emoções no mestrado.

A todos os amigos e colegas da Associação Cearense de Estudos e Pesquisas.

Quem quer passar além do Bojador  
Tem que passar além da dor.  
Deus ao mar o perigo e o abismo deu,  
Mas nele é que espelhou o céu.  
(Fernando Pessoa)

## RESUMO

A contabilidade de custos aplicada ao setor público apresenta-se diante de grandes desafios com o advento das diretrizes para a estruturação do sistema de informação de custos do setor público. Tais diretrizes normativas, impulsionadas pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, possibilitam melhorias na qualidade informacional das informações de custos no setor público. Paralelamente, diante do cenário de potenciais mudanças da contabilidade de custos aplicada ao setor público, surge o questionamento acerca do estágio teórico-metodológico da área, considerando haver a necessidade de ampliação das discussões acerca de conceitos e bases teóricas demandadas pelo contexto de mudanças. Diante deste cenário, o objetivo do presente estudo consiste em analisar as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, considerando os aspectos normativos que regem essa temática. O estudo adota uma abordagem mista, compreendendo a combinação de elementos qualitativos na coleta por meio da análise de conteúdo, e quantitativos, evidenciados por meio da estatística descritiva. Trata-se de um estudo descritivo, tendo a pesquisa documental como principal estratégia utilizada. Identificou-se 21 Programas de Pós-graduação *stricto sensu* da área de contabilidade como ambiente depositário dos produtos intelectuais produzidos, notadamente as teses e dissertações, bem como 18 periódicos que mantêm relação com estes programas, analisados no período de 2003 a 2013. Os resultados revelam que apenas 47 trabalhos tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público, enquanto 295 tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor privado. Observou-se declínio da produção científica a partir do final da década de 2000. Quanto às plataformas teóricas, observou-se pouca utilização de modelos teóricos que fundamentem as pesquisas, sinalizando que o foco não está em prever ou explicar os fenômenos, mas descrevê-los; grande ênfase na utilização de autores que tratam da contabilidade de custos no setor privado, não existindo o desenvolvimento ou disseminação de uma literatura genuína para a área; e temas centrados em ambientes hospitalares ou universitários. Quanto às plataformas metodológicas, verificou-se possuírem abordagem qualitativa, descritiva e exploratória; utilizarem como estratégias de pesquisa o estudo de caso, a pesquisa documental e bibliográfica; adotarem a pesquisa documental, a entrevista e o questionário como principais técnicas de coleta; e analisarem os dados por meio da estatística descritiva. Quanto aos aspectos normativos relativos à Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCT 16.11, observou-se que o valor da informação de custos centra-se em fins gerenciais; o objetivo de um sistema de informação de custos está focado em apoiar a tomada de decisão dos processos; e o Custeio Baseado em Atividades constitui o principal método de custeio estudado pela academia. Ao término, foi possível concluir que as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público desenvolvem-se com arcabouço teórico ainda incipiente e desprovido de identidade particular capaz de retratar os fenômenos observados nas organizações públicas frente às mudanças, além das abordagens metodológicas ancoradas no paradigma fenomenológico.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos. Setor Público. Plataformas Teóricas. Plataformas Metodológicas.

## ABSTRACT

Cost accounting applied to the public sector presents great challenges before the advent of guidelines for the structuring of the information cost of the public sector system. Such regulatory guidelines, driven by Brazilian accounting standards applied to the public sector, enable improvements in information quality of information costs in the public sector. Meanwhile, on the potential changes of accounting applied to the public sector cost scenario, the questioning about the theoretical and methodological stage area arises, considering there is a need to expand the discussion about concepts and theoretical bases of change demanded by the context. In this scenario, the objective of this study is to examine the theoretical and methodological platforms Brazilian academic production accounting applied to the public sector costs, considering the regulatory aspects governing this issue. The study adopts a mixed approach, comprising the combination of qualitative elements in the collection by means of content analysis, and quantitative, as evidenced by descriptive statistics. This is a descriptive study, and documentary research as the main strategy used. We identified 21 programs Postgraduate *stricto sensu* the accounting field as depository environment of intellectual products produced, especially theses and dissertations, as well as 18 journals that maintain a relationship with these programs analyzed in the period 2003-2013. Results show that only 47 papers deal of cost accounting applied to the public sector, while 295 deal with the accounting applied to private sector costs. Observed decline of scientific production from the late 2000s. Regard to theoretical platforms, there was little use of theoretical models that support research, signaling that the focus is not to predict or explain phenomena but describe them; great emphasis on the use of authors who treat of cost accounting in the private sector, with no development or dissemination of literature to a genuine area; and themes focused on hospital or university settings. As for the methodological platforms, it was found possessing qualitative, descriptive and exploratory approach; use strategies for the case study research, documentary and bibliographic research; adopt the document research, interview and questionnaire as the main data collection techniques; and analyze the data using descriptive statistics. As for the regulatory aspects of the Brazilian Standard Applied to the Public Sector Accounting - NBCT 16:11, it was observed that the value of cost information focuses on managerial purposes; the objective of an information system cost is focused on supporting the decision making processes; and Activity Based Costing is the main method of costing studied by academia. At the end, we concluded that the theoretical and methodological platforms Brazilian academic production cost accounting applied to the public sector develop with particular incipient and devoid of identity theoretical framework capable of portraying the phenomena observed in public organizations to the changes, besides the methodological approaches grounded in the phenomenological paradigm.

Keywords: Cost Accounting. Public Sector. Theoretical platforms. Methodological platforms.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

|  |     |
|--|-----|
| Figura 1 - Delineamento metodológico da produção científica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público..... | 174 |
| Quadro 1 - Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.....   | 59  |
| Quadro 2 – Características e atributos da informação de custos.....  | 65  |
| Quadro 3 – Elementos do sistema de informação de custos.....   | 66  |
| Quadro 4 – Métodos de custeio.....   | 66  |
| Quadro 5 – Definições de custos apresentadas pela NBC T 16.11.....   | 67  |
| Quadro 6 – Características dos dois principais paradigmas.....   | 86  |
| Quadro 7 – Métodos quantitativos, mistos e qualitativos.....   | 88  |
| Quadro 8 – Tipos de pesquisa.....  | 91  |
| Quadro 9 – Estratégias de pesquisa.....  | 92  |
| Quadro 10 – Técnicas de coleta.....  | 94  |
| Quadro 11 – Evidências empíricas anteriores sobre contabilidade de custos.....   | 116 |
| Quadro 12 – Programas de pós-graduação selecionados.....   | 128 |
| Quadro 13 – Periódicos selecionados.....   | 130 |
| Quadro 14 – Aspectos investigados nas pesquisas.....   | 135 |
| Quadro 15 – Relação das variáveis com o núcleo da problemática investigada.....  | 139 |
| Quadro 16 – Etapas da pesquisa.....  | 144 |
| Gráfico 1 – Trajetória da produção científica em contabilidade de custos nos periódicos.....                                     | 150 |
| Gráfico 2 – Trajetória da produção científica em contabilidade de custos nas teses e dissertações.....                           | 151 |
| Gráfico 3 – Trajetória da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos.....  | 152 |
| Gráfico 4 – Natureza das pesquisas em contabilidade de custos aplicada ao setor público.....                                     | 170 |
| Gráfico 5 – Tipos de pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público.....  | 171 |

## LISTA DE TABELAS

|   |     |
|---|-----|
| Tabela 1 – Composição do universo e amostra.....  | 127 |
| Tabela 2 – Estatística descritiva para a amostra.....   | 146 |
| Tabela 3 – Quantidade de artigos sobre contabilidade de custos em periódicos.....             | 147 |
| Tabela 4 – Quantidade de teses e dissertações sobre custos.....                               | 148 |
| Tabela 5 – Abordagens teóricas da contabilidade de custos aplicada ao setor público.....      | 155 |
| Tabela 6 – Temática dos trabalhos nas teses e dissertações.....                               | 157 |
| Tabela 7 – Temática dos trabalhos nos artigos de periódico.....                               | 157 |
| Tabela 8 – Autores referenciados nas teses e dissertações.....                                | 158 |
| Tabela 9 - Autores referenciados nos artigos de periódicos.....                               | 159 |
| Tabela 10 – Periódicos nacionais mais citados nas teses e dissertações.....                   | 161 |
| Tabela 11 - Periódicos internacionais mais citados nas teses e dissertações.....              | 162 |
| Tabela 12 – Periódicos nacionais mais citados nos artigos.....                                | 164 |
| Tabela 13 - Periódicos internacionais mais citados nos artigos.....                           | 165 |
| Tabela 14 – Autores de metodologia das teses e dissertações.....                              | 168 |
| Tabela 15 – Autores de metodologia nos artigos de periódico.....                              | 169 |
| Tabela 16 – Estratégias de pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público..... | 172 |
| Tabela 17 – Técnicas de coleta em contabilidade de custos aplicada ao setor público.....      | 173 |
| Tabela 18 – Valor da informação de custos.....  | 176 |
| Tabela 19 – Objetivos de um sistema de informação de custos.....                              | 178 |
| Tabela 20 – Sistemas e métodos de custeio das teses e dissertações.....                       | 178 |
| Tabela 21 – Sistemas e métodos de custeio dos artigos de periódico.....                       | 179 |

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

IFAC - *International Federation of Accountant*

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

NBCT - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas a Setor Público

NICSP - Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IASB - *International Accounting Standards Board*

SICSP - Sistema de Informação de Custos do Setor Público

EnANPAD - Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração

CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

SEER - Sistema Eletrônico de Editoração de Revistas

SciELO - *Scientific Electronic Library Online*

## SUMÁRIO

|  |     |
|--|-----|
| 1 INTRODUÇÃO.....  | 14  |
| 2 CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....                                       | 26  |
| 2.1 Bases históricas.....  | 26  |
| 2.2 Bases conceituais.....   | 34  |
| 2.3 Transformações no ambiente das organizações públicas.....                                  | 39  |
| 2.4 Contabilidade de custos aplicada ao setor público.....                                     | 41  |
| 2.5 Bases normativas que instrumentalizam os custos no setor público.....                      | 51  |
| 2.6 Sistema de custos no setor público.....  | 53  |
| 2.7 Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.....                        | 57  |
| 2.7.1 NBC T 16.11 – Sistema de informação de custos do setor público.....                      | 63  |
| 3 PLATAFORMAS TEÓRICO-METODOLÓGICAS.....   | 70  |
| 3.1 Conhecimento científico.....   | 70  |
| 3.2 Aspectos epistemológicos.....  | 73  |
| 3.3 Plataformas teóricas.....  | 76  |
| 3.4 Plataformas metodológicas.....   | 84  |
| 3.5 Classificações e estratégias investigativas.....   | 90  |
| 4 EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS.....  | 96  |
| 4.1 Relevância da detecção de estudos anteriores.....  | 96  |
| 4.2 Evidências empíricas da Contabilidade de Custos.....                                       | 97  |
| 5 METODOLOGIA DA PESQUISA.....   | 118 |
| 5.1 Caracterização da pesquisa.....  | 118 |
| 5.2 Universo da pesquisa.....  | 126 |
| 5.3 Delineamento da pesquisa.....  | 132 |
| 6 RESULTADOS.....  | 146 |
| 6.1 Perfil da amostra.....   | 146 |
| 6.2 Plataformas teóricas da pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público..... | 154 |
| 6.3 Abordagens metodológicas das pesquisas da área de contabilidade de custos                  | 167 |

|   |     |
|---|-----|
| aplicada ao setor público.....  |     |
| 6.4 Alinhamento das pesquisas da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público com a ótica normativa..... | 176 |
| 7 CONCLUSÃO.....  | 181 |
| REFERÊNCIAS.....  | 185 |

## 1 INTRODUÇÃO

O estudo da produção científica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, através das percepções obtidas por meio das investigações acerca das plataformas teórico-metodológicas e aspectos normativos, abre espaço para discussão desta temática sob três perspectivas distintas, a saber: o desenvolvimento do arcabouço teórico da contabilidade de custos; o desenvolvimento e aprimoramento dos aspectos teórico-metodológicos empregados na produção científica e; as transformações observadas no emprego dos conceitos de custos no trato das organizações públicas.

Desta forma, estudar a contabilidade de custos aplicada ao setor público requer, inicialmente, o estabelecimento de discussões acerca destas três diretrizes do conhecimento nesta área tomada para investigação. Ademais, o estudo da contabilidade de custos aplicada ao setor público enseja um diálogo entre a teoria e a prática organizacional, tendo em vista tratar-se de um campo do conhecimento contábil em que a relação entre teoria e prática se estabelece de maneira estreita.

Do ponto de vista da contabilidade de custos em sua essência, observa-se que esta teve origem e ascensão alicerçadas em conceitos construídos com base nas organizações empresariais, notadamente as industriais, que foram as responsáveis por edificar os parâmetros de controle e gestão de custos de que faz uso a contabilidade de custos, alicerçada na necessidade de produção de informações de cunho gerencial. Tais informações gerenciais são úteis na formulação de estratégias e planos, bem como na alocação dos recursos para planejamento e controle dos custos (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000; MEGLIORINI, RODRIGUES; PEREIRA, 2011).

Assim, Martins (2010) afirma que a missão gerencial da contabilidade de custos ganhou forma com o crescimento das empresas e, também, com o conseqüente aumento da distância entre administrador, ativos e pessoas administradas, permitindo a contabilidade de custos atuar como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão.

Neste sentido, observa-se que a contabilidade de custos, enquanto elemento-chave no processo gerencial e, conseqüentemente, decisório das organizações privadas, apresenta-se com papéis e funções bem delineados. Contudo, transformações observadas nas estruturas

organizacionais das entidades públicas permitiram maior abrangência no campo de atuação da contabilidade de custos como fator importante no processo gerencial.

No contexto das entidades públicas, observou-se uma mudança de postura no trato da administração pública, impulsionada, essencialmente, pelo diagnóstico de obsolescência do modelo burocrático weberiano na década de 1980, consubstanciado na incapacidade do Estado de abranger de modo totalitário os anseios da administração pública e, assim, abrindo caminho para o processo de redução da função provedora do Estado (CORRÊIA, 2007).

Neste sentido, Mota (2007) argumenta que a adesão ao modelo de Estado gerencial, como alternativa ao modelo burocrático vigente, teve como cerne a atenção às especificidades das organizações públicas, utilizando elementos até então característicos da área privada, por meio da eficiência e da implementação de métodos de avaliação de desempenho individual e organizacional.

Desta forma, a partir das mudanças no ambiente organizacional das entidades públicas, adotando elementos até então característicos das empresas privadas, as contribuições da contabilidade de custos nas entidades públicas ganharam força com a necessidade destes entes de criar mecanismos de avaliação de desempenho.

O tema custos no serviço público é extremamente oportuno e de importância crescente para a administração pública. Ademais, a importância do tema custos no serviço público pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais em vários países na última década, e pelo espaço que vem ganhando na literatura especializada (ALONSO, 1999).

Todavia, observa-se que, embora as constantes transformações observadas no ambiente das organizações governamentais permitam maior inserção e aprimoramento da contabilidade de custos neste contexto, através da implementação de diferentes técnicas e instrumentos gerenciais, torna-se pertinente, também, que o ambiente acadêmico atue como elemento catalisador destas transformações, com vistas à ampliação do conhecimento acerca da contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Sob este aspecto, o desenvolvimento da produção científica sobre contabilidade de custos aplicada ao setor público torna-se salutar, tendo em vista ser ainda um campo que

direciona sua produção intelectual aos artigos de eventos, tendo como principal expoente, no Brasil, o Congresso Brasileiro de Custos, da Associação Brasileira de Custos (ABC) ou periódicos especializados, ambientes estudados nesta pesquisa.

Desta forma, observar as bases teóricas que têm servido de sustentáculo, no Brasil, ao desenvolvimento de estudos empíricos acerca da contabilidade de custos aplicada ao setor público torna-se pertinente, pois, considerando a diminuta participação deste tema na literatura, abre-se a indagação acerca de qual base teórica tem servido de fundamentação a estas pesquisas, se nacionais ou internacionais, se realmente bases ancoradas genuinamente em conceitos de custos ou bases emprestadas de outras áreas do conhecimento, mas que guardam aderência com a temática relativa a custos no setor público e, por isso, são comumente utilizadas.

Suzart (2010) afirma que, no cenário internacional, diversas entidades têm se dedicado a apresentar trabalhos no sentido de retratar a função desempenhada pela apuração e pela utilização das informações sobre os custos das atividades estatais, objetivando, essencialmente, discutir a importância destas informações na tomada de decisão no setor público, bem como a apresentação de experiências de alguns países na implementação ou na ampliação de seus sistemas de custos.

A *International Federation of Accountant* (IFAC), no estudo denominado *Perspectives on Cost Accounting for Government*, voltado a ampliar a discussão acerca da contabilidade de custos aplicada ao setor público, afirma que esta tem como funções: valer-se do orçamento como instrumento de planejamento e controle; controlar e reduzir custos; fixar preços e taxas; avaliar desempenho de programas governamentais; e possibilitar uma variedade de decisões de escolhas econômicas.

Ainda segundo a IFAC (2000), tais funções da contabilidade de custos aplicada ao setor público podem ser vistas, em conjunto ou isoladamente, em diversos países, como Nova Zelândia, Estados Unidos, Austrália e Reino Unido.

Segundo a IFAC (2000), embora o aprimoramento na contabilidade de custos tenha origem na percepção dos gestores em melhorar a administração das entidades públicas, muitas

vezes, tais melhorias são lideradas por novas leis implementadas e por novas políticas adotadas pela administração superior dos governos (IFAC, 2000).

As observações da IFAC (2000) permitem observar a segunda perspectiva levantada pelo presente estudo: os aspectos normativos introduzidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), especificamente a NBCT 16.11, que trata do sistema de informação de custos do setor público, e as consequentes transformações observadas no emprego dos conceitos de custos no trato das organizações públicas.

No Brasil, sob a perspectiva legal, observa-se que a discussão acerca do desenvolvimento de um sistema de custos para a administração pública advém da Lei 4320/64 e, posteriormente; com Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. A partir de 2008, a discussão sobre custos no setor público foi retomada, com o processo de convergência aos padrões internacionais e a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Assim, com o advento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e após um amplo debate acerca dos meios de tornar possível, considerando a estrutura dos sistemas contábeis vigentes, a obtenção da informação de custos no setor público, a Resolução CFC nº 1366/11 aprovou, em 25 de novembro de 2011, a NBCT 16.11, que instituiu diretrizes para o sistema de informação de custos do setor público.

A NBC 16.11 estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para implantação de subsistema de custos no setor público instituído na NBCT 16.2, no qual é apresentado como aquele responsável por registrar, processar e evidenciar os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos (STN, 2012).

Diante da necessidade de adequações na forma como a contabilidade de custos aplicada ao setor público vem sendo empregada nas organizações governamentais com o advento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC 16.11), assim como diante da necessidade de seu desenvolvimento teórico, conforme comentado anteriormente, tem-se observado a necessidade de se construir um arcabouço teórico mais sólido para a contabilidade de custos aplicada ao setor público, uma vez que as transformações organizacionais no ambiente das entidades públicas ensejaram o

desenvolvimento de mecanismos gerenciais que permitissem retratar o desempenho e a eficiência da administração pública, no tocante ao uso dos recursos.

Sob este aspecto, Nascimento, Junqueira e Martins (2010) argumentam que, na área relativa à Contabilidade Gerencial, existe escassez de estudos que avaliem a sua especificidade epistemológica, notadamente no que diz respeito à utilização de teorias, paradigmas de pesquisa, estratégias metodológicas e plataformas teóricas.

Os argumentos de Nascimento, Junqueira e Martins (2010) permitem refletir acerca de terceira perspectiva estudada nesta pesquisa: as plataformas teórico-metodológicas. Conforme comentado anteriormente, a contabilidade de custos, embora tenha bases edificadas no contexto industrial tradicional, ao longo dos tempos, percebeu-se ampliação de seus campos de atuação.

Desta forma, com vistas a estudar as plataformas teórico-metodológicas das pesquisas em custos, diversos estudos empíricos retrataram a produção científica em diversos contextos desta área, como agronegócio, Callado e Almeida (2005), Walter (2010) e Rasia et al. (2011); setor de serviços, Schultz et al. (2006); custos ambientais, Grzebieluckas, Campos e Selig (2010); custos da qualidade, Pinto (2011); custos em ambientes hospitalares, Silva et al. (2002), Leal e Santos (2012); e custos no setor público, Neves et al. (2012).

A análise da produção científica dos diversos segmentos da contabilidade de custos permite observar elementos distintos, resultantes das peculiaridades existentes na área de agronegócio, serviços, meio ambiente etc. e, também, elementos em comum, no tocante à construção do conhecimento em custos. Tais elementos em comum permitem sinalizar pontos de convergência no perfil da produção intelectual em contabilidade de custos, no que compreende as características teórico-metodológicas utilizadas.

Todavia, além deste prisma temático de análise dos produtos intelectuais resultantes da investigação das pesquisas em contabilidade de custos, observam-se, também, trabalhos científicos cujos motes estão centrados na análise dos aspectos teórico-metodológicos da pesquisa em custos essencialmente, desprovidos de um viés específico proveniente de um ramo de atividade peculiar, mas que possibilitam observar de maneira mais precisa o delineamento teórico-metodológico da área de custos no Brasil.

Com este propósito, tem-se os trabalhos de Diehl, Souza e Domingos (2007), Clemente et al. (2010), Carmo et al. (2011) que investigaram aspectos metodológicos empregados nas pesquisas, compreendendo o emprego de estatística descritiva ou métodos quantitativos nas pesquisas e, com propostas mais generalistas, estudos com ênfase na apresentação do perfil das pesquisas relacionadas à contabilidade de custos em congressos ou periódicos, como Riccio, Saka e Segura (2000), Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007), Oliveira, Carvalho e Gomes (2009), Oliveira e Aragão (2011), Machado, Silva e Beuren (2011).

Tais estudos apresentados serviram de base na observação do cenário em que se encontra o estudo da produção científica em contabilidade de custos, considerando serem, todos estes, trabalhos de cunho bibliométrico. Assim sendo, a partir da observação destes estudos que retratam a abrangência e amplitude da contabilidade de custos, procurou-se definir a problemática de pesquisa bem como seus pressupostos, tomando como norte os achados acerca da contabilidade de custos apontados nas pesquisas para, assim, direcionar indagações contextualizadas no âmbito da contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Diante da observação destes estudos empíricos identificados, tanto aqueles voltados ao estudo da contabilidade de custos em contextos diversos, como aqueles voltados a discutir a contabilidade de custos livre de aplicações a contextos específicos, torna-se pertinente investigar as perspectivas teórico-metodológicas da contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Ademais, conforme discutido, o tema contabilidade de custos aplicada ao setor público, além de ser investigado tendo como referência as pesquisas realizadas sobre a produção científica em contabilidade de custos, considera, também, os elementos conceituais acrescidos ao tema com o advento do normativo NBCT 16.11, pertencente às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Assim, tomando como base a contextualização levantada, bem como as três perspectivas utilizadas como base investigativa da contabilidade de custos aplicada ao setor público, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: quais as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, considerando os aspectos normativos que regem essa temática?

Com base nas evidências empíricas anteriores acerca do estado da arte da produção científica em contabilidade de custos, bem como ancorado na discussão teórica acerca da contabilidade de custos aplicada ao setor público e as plataformas teórico-metodológicas da pesquisa, formulou-se três pressupostos de pesquisa, a saber:

(i) A produção científica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público ainda apresenta arcabouço teórico embrionário, com uma ampla gama de produtos intelectuais alicerçados no contexto privado.

O primeiro pressuposto da pesquisa, ancora-se nos estudos de Diehl, Souza e Domingos (2007), Clemente et al. (2010), Carmo et al. (2011) Riccio, Saka e Segura (2000), Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007), Oliveira, Carvalho e Gomes (2009), Oliveira e Aragão (2011), Machado, Silva e Beuren (2011), Spicert (1992), Lukka (2010), Zimmerman (2001), Parker (2012).

O primeiro pressuposto de pesquisa considera que o desenvolvimento da contabilidade de custos aplicada ao setor público não apresenta uma plataforma teórica genuína, fazendo uso de conceitos construídos, historicamente, para a contabilidade de custos aplicada ao setor privado. Ademais, tal qual a contabilidade gerencial, a estreita relação com a prática (ZIMMERMAN, 2001) resulta em trabalhos sem uma construção teórica mais robusta e fundamentada.

Conforme apresentado por Fontes Filho (2003), Kissler e Heidemann (2006), Mota (2007), Corrêia, (2007), Secchi (2009) e Marques (2007) a contabilidade se desenvolveu-se no contexto do setor público na esteira de transformações estruturais que convergiram para o modelo de Estado gerencial. Nesta perspectiva, a orientação gerencial para o auxílio a tomada de decisão por parte dos gestores estabelece a relação entre teoria e prática e, uma vez reconhecida esta relação, faz-se pertinente observar o arcabouço teórico construído.

(ii) As abordagens metodológicas adotadas pela produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público estão centradas no desenvolvimento de pesquisas qualitativas, focadas em estudos de caso como principal estratégia e análise por meio de estatística descritiva.

O segundo pressuposto de pesquisa sustenta-se por meio dos estudos de Diehl, Souza e Domingos (2007), Clemente et al. (2010), Carmo et al. (2011), Spicert (1992), Lukka (2010), Zimmerman (2001), Parker (2012), Walter (2010). Esse pressuposto acaba sendo um prolongamento do primeiro, mas focado nas plataformas metodológicas. Enquanto o primeiro pressuposto estabelece afirmações acerca da construção das plataformas teóricas da pesquisa em contabilidade de custos nas entidades públicas, este volta-se para o perfil metodológico (PARKER, 2012).

Neste sentido, também valendo-se de analogias com a contabilidade gerencial, observa-se que a relação com a prática faz com que o desenvolvimento da pesquisa esteja assentado em bases paradigmáticas pertencentes a estudos qualitativos ou fenomenológicos (PARKER, 2012). Assim sendo, os estudos de caso, por possibilitarem análises em profundidade do ambiente organizacional, mostram-se mais predispostos a pesquisas neste campo da contabilidade (SPICERT, 1992).

(iii) A ótica normativa referente ao sistema de custos aplicado ao setor público, apresenta questões conceituais ainda pouco discutidas no âmbito da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, como a transparência, *accountability* pública e a evidenciação nas demonstrações de custos.

O terceiro pressuposto de pesquisa tem suas bases estabelecidas nos estudos de Suzart (2010), Slomski et. al. (2010), Machado e Holanda (2010), Pigatto et. al. (2010), Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), Cardoso, Aquino e Bitti (2010), IFAC (2000), IFAC (2001), STN (2012). Esse pressuposto de pesquisa consiste na percepção de transformações observadas na contabilidade de custos aplicada ao setor público com o processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais. Nesta perspectiva, observa-se o crescimento da preocupação com a qualidade informacional das informações de custos; informações estas podem funcionar como substância catalisadora da relação entre o Estado (hierarquia), o mercado (concorrência) e a sociedade civil (comunicação e confiança), três lógicas apresentadas por Kissler e Heidemann (2006).

Neste sentido, a melhoria da qualidade informacional da contabilidade de custos aplicada ao setor público permite reforçar os conceitos de governança, transparência, *accountability* pública (IFAC, 2000; 2001). Assim sendo, o terceiro pressuposto afirma que

estes conceitos importantes dentro da dinâmica do estado e suas relações com as partes interessadas, ainda não se apresenta explorado pelas pesquisas da forma como deveria.

Diante da problemática que rege dos desdobramentos desta pesquisa, tem-se o estabelecimento dos objetivos, como forma de definir pontos a serem alcançados no empreendimento das investigações. Assim sendo, o objetivo geral deste trabalho consiste em analisar as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, considerando os aspectos normativos que regem essa temática.

Para tanto, a análise das plataformas teórico-metodológicas definidas do objetivo geral deste estudo tornam-se possíveis a partir do empreendimento de práticas investigativas que busquem atingir os seguintes objetivos específicos:

1 - identificar as plataformas teóricas relacionadas às pesquisas da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público;

2 - verificar as abordagens metodológicas utilizadas nas pesquisas da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público; e

3 - investigar o alinhamento dos conceitos empregados nas pesquisas da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público com o observado na ótica normativa.

Assim, a análise das plataformas teórico-metodológicas justifica-se, na medida em que estudá-las, tendo como base o campo da contabilidade de custos aplicada ao setor público, possibilita uma investigação em torno de um contexto ainda pouco explorado pela literatura empírica desenvolvida pela contabilidade de custos.

Ademais, observa-se que a análise das plataformas teórico-metodológicas da contabilidade de custos aplicada ao setor público permite discutir até que ponto este campo do conhecimento conjuga-se com as iminentes transformações impulsionadas pelo ganho de complexidades observado no controle das organizações públicas nas últimas décadas.

Em decorrência da verificação da existência de convergência de conhecimentos entre o que se apresenta como hábito ditado pelos normativos que tratam dos mecanismos a serem implementados na utilização de custos no setor público e as temáticas que estiveram em voga nas últimas décadas, no que diz respeito à produção acadêmica acerca deste tema, tem-se a observância do alinhamento de conceitos de custos disseminados pela academia com aqueles ditados pela norma.

Este estudo justifica-se, também, na medida em que apresenta o estado da arte da contabilidade de custos aplicada ao setor público no Brasil como forma de reforçar a necessidade de diálogo entre teoria e prática, plataformas importantes no campo da contabilidade gerencial e de custos. Assim sendo, a pesquisa verifica o desenvolvimento de uma contabilidade de custos para o setor público que possibilite sublinhar sua importância no tocante a atender demandas informacionais que permitem o retrato fiel do desempenho das organizações públicas.

Também se apresenta como justificativa a realização desta pesquisa o fato de que nos últimos anos, tem havido um grande avanço na pesquisa em contabilidade, impulsionada, dentre outros aspectos, pelo aumento do número de programas de pós-graduação *stricto sensu* em ciências contábeis, o que se reflete, inevitavelmente, no ganho qualitativo e quantitativo de trabalhos intelectuais produzidos por estes centros do conhecimento, materializados em teses, dissertações e artigos científicos (OTT, 2008).

Desta forma, Ott (2008) apresenta elementos motivadores para a investigação acerca da produção científica em contabilidade no Brasil, considerando que esta atravessa um momento de transformações qualitativas e quantitativas e, neste contexto, o presente estudo seleciona um campo específico da contabilidade, notadamente custos no setor público, para empreender as investigações em torno da construção do conhecimento nesta área, considerando o crescimento da pesquisa contábil brasileira.

As contribuições desta pesquisa estendem-se tanto ao campo teórico e acadêmico, valendo-se da necessidade de se desenvolver o arcabouço teórico específico para a área de custos no setor público como, também, no campo prático, promovendo contribuições para o aprimoramento da contabilidade de custos no ambiente das organizações governamentais.

Os aspectos metodológicos deste estudo retratam uma investigação de natureza quali-quantitativa, compreendendo combinação de abordagens qualitativas na coleta, através da análise de conteúdo, e quantitativas, através da estatística descritiva. Além da natureza híbrida mencionada, trata-se de um estudo descritivo, tendo a pesquisa documental como principal estratégia de pesquisa utilizada.

Tomando como base a pesquisa documental, procurou-se apresentar o ambiente passível de identificação dos produtos intelectuais, chegando-se a identificação das teses e dissertações produzidas por 21 programas de pós-graduação em contabilidade, constituintes da amostra, bem como 18 periódicos que mantêm relação com estes programas, no período de 2003 a 2013.

Para o desenvolvimento deste estudo, estruturaram-se alguns tópicos de discussões teórico-metodológicas, com vistas à explanação dos argumentos que servem de sustentação às análises dos achados resultantes das investigações empíricas promovidas na pesquisa. Logo, a estruturação deste estudo apresenta introdução, referencial teórico distribuído em três eixos temáticos, além da seção voltada às definições metodológicas adotadas no empreendimento deste trabalho científico.

A estruturação da pesquisa inicia-se com a presente introdução que, além de ser o ponto de partida para a apresentação do estudo, fazendo breve evidenciação das seções teórico-metodológicas discutidas adiante, mostra-se pertinente, também, na função direcionadora da pesquisa, uma vez que são definidos e postos em evidência os elementos-base norteadores das investigações.

Como observado, na presente introdução tem-se uma breve contextualização acerca do ambiente em que se alicerça a problemática de pesquisa e seus desdobramentos; o problema de pesquisa que direciona as investigações na tentativa de responder os pressupostos; o objetivo geral e os objetivos específicos que surgem em decorrência da problemática levantada. Ademais, evidenciam-se os argumentos que permitem reforçar a pertinência desta pesquisa no tocante as suas contribuições para o desenvolvimento da temática relacionada à contabilidade de custos aplicada ao setor público, tanto no contexto das entidades públicas como também no ambiente acadêmico.

A segunda seção deste estudo diz respeito ao início da discussão teórica acerca da contabilidade de custos aplicada ao setor público, que tem por finalidade apresentar os conceitos elementares do tema investigado, notadamente aqueles voltados à contabilidade de custos em sua essência. Em seguida, ainda nesta seção, a contabilidade de custos é particularizada no ambiente das organizações públicas, que ensejam tratamentos diferenciados daquele normalmente utilizado pela contabilidade de custos tradicional, que ganhou forma na esteira dos aprimoramentos observados no âmbito empresarial e industrial.

A terceira seção deste estudo volta-se para as discussões acerca das plataformas teórico-metodológicas da produção científica, apresentando tópicos que passam pela vigilância da pesquisa científica, através da apresentação de instrumentos que permitem a construção de pesquisas científicas em que haja um sólido amparo teórico-argumentativo, bem como uma metodologia capaz de traduzir operacionalmente os objetivos a que determinadas pesquisas se propõem. Logo, a discussão acerca das plataformas teórico-metodológica promovida pela terceira seção deste estudo visa a uma melhor compreensão acerca de um arcabouço teórico sólido para a contabilidade de custos aplicada ao setor público.

A quarta seção permite observar o estágio investigativo em que se encontram pesquisas semelhantes a esta, fazendo uma ampla explanação acerca dos resultados de pesquisas anteriores que, tal qual este estudo, empreenderam trabalhos empíricos objetivando compreender o estado da arte dos produtos intelectuais relacionados à contabilidade de custos.

A quinta seção apresenta os aspectos metodológicos que se configuram como aqueles mais adequados ao desenvolvimento desta pesquisa. Desta forma, considerando os propósitos almejados, apresentou-se nesta seção as características metodológicas que mantêm afinidade com a pesquisa, bem como os procedimentos de seleção do ambiente e objeto de estudo em que foram empreendidas as investigações com vistas à consecução dos objetivos inicialmente definidos.

Por fim, a sexta seção apresenta os resultados da pesquisa, bem como as discussões acerca das evidências empíricas possíveis por meio das investigações empreendidas nos produtos intelectuais dos Programas de Pós-graduação stricto sensu, bem como nos artigos de periódicos. Na sétima seção, são apresentadas as conclusões da pesquisa.

## **2 CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

Esta seção apresenta a discussão teórica relacionada à contabilidade de custos aplicada ao setor público. Para tanto, inicialmente, tem-se a apresentação do contexto histórico que fez emergir a contabilidade de custos com as configurações observadas no ambiente contemporâneo. Posteriormente, tem-se a explanação teórica dos conceitos fundantes da contabilidade de custos para, em seguida, apresentá-los no ambiente do setor público. Para tanto, esta seção evidenciou o contexto de transformações observadas na gestão pública, que abriu precedentes para a inserção de mecanismo de medição de desempenho, possibilitando a aplicação da contabilidade de custos na gestão pública. Por fim, trata do desenvolvimento de tópicos emergentes deste campo da contabilidade, notadamente o advento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que abriu caminho para o desenvolvimento da norma que trata do sistema de informação de custos do setor público.

### **2.1 Bases históricas**

A discussão teórica que envolve a contabilidade de custos aplicada ao setor público dialoga com duas bases históricas importantes; responsáveis, inicialmente, pelo delineamento da contabilidade de custos com as configurações atuais, ou seja, a contabilidade de custos em sua essência e, posteriormente, pelo desenvolvimento de condições favoráveis a sua inserção no setor público.

Logo, valendo-se destas considerações iniciais acerca das bases históricas que serviram de alicerce ao desenvolvimento da contabilidade de custos aplicada ao setor público, tem-se que esta não seria possível de ser percebida, aplicada e, sobretudo, estudada nas organizações públicas sem que antes fosse feita uma compreensão do ambiente facilitador de sua criação e desenvolvimento.

Neste sentido, embora no ambiente contemporâneo a contabilidade de custos seja aplicável em organizações pertencentes a diversos setores da economia, como o setor público utilizado como exemplo anteriormente, a matriz responsável pelo seu desenvolvimento possui bases ancoradas no setor privado.

Desta forma, compreender como a contabilidade de custos atua em diferentes contextos passa, essencialmente, pela compreensão da origem e construção de seus elementos-base, como ponto de partida para o desenvolvimento da pesquisa e, sobretudo, para o dimensionamento de sua atuação no contexto das entidades públicas.

A compreensão dos elementos-base relacionados à contabilidade de custos enseja, necessariamente, uma compreensão acerca do contexto histórico e do momento favorável ao seu desenvolvimento. Assim, tem-se que o movimento que fez surgir as primeiras fábricas atuou, também, como substância catalisadora no processo de desenvolvimento da contabilidade de custos.

Sob este aspecto, Taylor (2000) afirma que o momento histórico que envolve o surgimento da contabilidade de custos data de 1800, através do surgimento das grandes empresas, notadamente aquelas relacionadas ao segmento têxtil, bem como as pertencentes ao ramo da siderurgia e metalurgia.

Através das observações de Taylor (2000), pode-se perceber o motivo pelo qual a contabilidade de custos edificou-se mantendo estreita relação com o setor privado. Conforme ênfase dada anteriormente, embora a contabilidade de custos esteja atuante em diversos segmentos econômicos contemporâneos, suas bases foram alicerçadas no ambiente industrial. Logo, tal fato explica a permanência de diversas terminologias características deste ambiente, mesmo após a ampliação de diversificação dos contextos em que atua.

Desta forma, observa-se que as grandes empresas, personificadas nos segmentos têxteis, de siderurgia e metalurgia, conforme sugere Taylor (2000), surgem em um ambiente até então marcado pela expansão do mercantilismo e, conseqüentemente, do comércio. Logo, em termos de desenvolvimento de práticas contábeis, Martins (2010) afirma existir predominância da contabilidade financeira, ou contabilidade geral, estabelecida com vistas ao suporte as empresas de cunho comercial.

Obviamente que a afirmação, por parte da literatura, de que a contabilidade financeira exercia certa hegemonia no trato de questões contábeis originárias das instituições comerciais existentes até então não significa, essencialmente, deficiências nas práticas contábeis da época. Isso significa que, tendo em vista o contexto mercantilista mantenedor de forte relação

com o comércio, o desenvolvimento da contabilidade de custos não se fazia elementar na mesma intensidade do estabelecimento da contabilidade financeira, observada no trato de questões contábeis pertencentes ao comércio.

Logo, observa-se que o surgimento das industriais num ambiente até então caracterizado por organizações comerciais (século XVIII) e, em consequência, o desenvolvimento da contabilidade de custos num contexto de predominância da contabilidade financeira ou geral são reflexos da Revolução Industrial (MARTINS, 2010).

Bornia (2010, p. 2) acrescenta que o estabelecimento da contabilidade de custos como ferramenta importante e necessária ao novo panorama comercial vigente, qual seja, a indústria e suas peculiaridades até então pouco exploradas frente à tradição mercantil, arquitetou-se na esteira das próprias transformações observadas, considerando que “nas primeiras décadas da Revolução Industrial, a produção dava-se de forma artesanal”. Logo, é mister observar que a percepção da contabilidade de custos ou do desenvolvimento de ferramentas de gestão foram percebidas como necessárias paralelamente ao crescimento da complexidade do contexto fabril.

Bornia (2010) acrescenta que o desenvolvimento do mercado no contexto da revolução industrial mostrava-se em expansão flagrante e, assim sendo, a passagem da produção artesanal para a mecanizada estabeleceu largas contribuições à possibilidade de aumento da produtividade, permitindo exploração ainda maior do mercado.

Na esteira destas transformações, Boyns e Edward (1997) afirmam que no contexto britânico, ambiente no qual advém as principais transformações levantadas pela literatura como originárias da revolução industrial, o processo de tomada de decisão por parte dos empresários partia de necessidade de informações, incluindo informações contábeis.

Desta forma, observa-se que o aumento da complexidade dos processos organizacionais, permitidos através da passagem da produção artesanal para a produção mecanizada, aliado ao novo perfil de informações demandados pelos gestores não mais apenas voltados ao bom funcionamento das relações comerciais, mas, sobretudo, ao gerenciamento da complexidade do ambiente fabril, abriu precedentes para o

desenvolvimento de uma contabilidade não apenas interessada nos usuários externos, mas também atenta aos processos internos de fabricação.

Taylor (2000) observa o desenvolvimento da contabilidade como ferramenta de gestão pertinente ao contexto das organizações industriais ancorou-se na necessidade de medição da eficiência, bem como na determinação dos custos de conversão de matérias-primas, transportes de mercadorias etc.

Desta forma, tem-se que a complexidade conferida às organizações industriais ao longo das transformações observadas permitiu atenção maior a eficiência dos processos dentro do contexto fabril. Tal fato também serviu de substrato na cristalização das relações das organizações fabris com ferramentas de apoio a gestão.

Ressalta-se, também que a necessidade de medição da eficiência e do desempenho das organizações também funcionará como elemento propulsor da utilização dos conceitos de custos em outros contextos organizacionais, como no âmbito do setor público, tratado mais adiante.

Ainda no contexto privado, tal qual o desenvolvimento da contabilidade de custos e mecanismos outros de apoio à gestão das organizações, observara-se, também, a construção dos conceitos relativos a custos, desenvolvidos e aprimorados por pesquisadores responsáveis pela literatura presente até então.

Considerando que o contexto histórico propício à inserção de conceitos de custos nos processos organizacionais tenha como ponto de partida o surgimento das grandes empresas que, conforme apontado por Taylor (2000), data de 1800, tem-se que o desenvolvimento da literatura britânica voltada à discussão sobre custos permaneceu em escassez até a década de 1870, onde observou-se as primeiras manifestações na literatura britânica sobre contabilidade de custos. (BOYNS; EDWARD, 1997).

Portanto, nota-se descompasso entre o início das primeiras manifestações relacionadas ao desenvolvimento das práticas organizacionais nas grandes empresas e o aparecimento de uma literatura que buscasse discutir e consolidar tais as práticas de gestão desenvolvidas. Todavia é mister constatar que a efervescência das transformações nas maneiras de gerenciar

os negócios configurou-se como um processo que foi ganhando contornos mais visíveis ao longo dos anos, não de maneira instantânea.

Assim sendo, considerando a revolução da maneira como se comercializava até então e, sobretudo, a forma como os negócios eram geridos, torna-se compreensivo o lapso na literatura acerca dos temas em voga. Portanto, tornava-se pertinente a observação e compreensão das práticas de custos demandadas no novo contexto organizacional, fazendo-se valer, assim, uma relação entre teoria e prática.

Esta relação entre teoria e prática apresenta-se característica não somente do momento embrionário e de consolidação das práticas relativas a custos, mas, também, mantidas como pauta de discussões acerca da contabilidade de custos e contabilidade gerencial contemporânea, conforme apresenta Spicert (1992) na discussão acerca da teoria e prática na contabilidade de custos e gerencial.

Ainda segundo os desdobramentos do contexto histórico, Boyns e Edward (1997) afirmam que, diante do contexto de movimentação da literatura britânica sobre contabilidade de custos a partir de 1870, nota-se, por volta de 1890, a presença das contas de custos em livros de contabilidade gerencial, denotando, desta forma, aumento da literatura disponível no final do século XIX; aumento este que continuou acelerado no início do século XX.

Com o aumento da presença da contabilidade de custos na literatura, bem como sua aplicação no ambiente que demandava informações gerenciais que permitissem maior controle sobre os processos produtivos, Taylor (2000) afirma que no final do século XIX houve o desenvolvimento dos padrões de custos para melhora eficiência e preço.

Desta forma, tendo em vista o acelerado processo de definição e demarcação de espaço por parte da literatura sobre contabilidade de custos no final do século XIX e início do século XX, conforme observações de Boyns e Edward (1997), Bornia (2010) acrescenta que, a partir da segunda década do século XX, observou-se melhoria da produtividade industrial, sobretudo em função da administração científica de Taylor e das linhas de produção de Ford, impulsionadas pela especialização do trabalho e padronização dos produtos.

Neste cenário, denota-se, dentro das possibilidades e demandas pertinentes ao contexto histórico apresentado, calcificação dos conceitos de custos. Sob este aspecto, Taylor (2000) vai mais além ao argumentar que, por volta de 1925, praticamente todas as práticas tradicionais de contabilidade de custos foram desenvolvidas.

Desta forma, observa-se que, desde as contribuições iniciais para a projeção das novas formas de que as organizações fariam uso para desenvolverem o comércio, - agora voltado não apenas às práticas comerciais, mas, sobretudo, ao processo produtivo -, até a solidificação de espaço tanto na literatura contábil como nas práticas organizacionais, a contabilidade de custos formou-se como um ramo importante dentro da Ciência Contábil.

No âmbito organizacional, tais constatações observadas ao longo dos tempos ganham mais corpo quanto postas em face da nova dinâmica organizacional em voga, em que se observa o primado da competição, aliado a constantes transformações avançadas, essencialmente, pelo desenvolvimento da tecnologia (SPICERT, 1992; BORNIA, 2010; MARTINS, 2010).

No que concerne à contabilidade de custos enquanto campo do conhecimento contábil passível de estudo e desenvolvimento, observa-se a constante relação entre a construção da teoria e as contribuições práticas no aprimoramento do ambiente organizacional.

Neste contexto, Spicert (1992) afirma existir um ressurgimento do interesse acerca desta relação entre teoria e prática, impulsionados pelos escritos de Robert Kaplan acerca da direção da pesquisa em contabilidade gerencial, no tocante a desventar como as transformações no ambiente produtivo em competição afetam a prática da contabilidade gerencial.

Ademais, além das transformações resultantes do aprimoramento da contabilidade de custos ao longo dos tempos, observa-se haver ampliação da diversidade, no que concerne aos campos de atuação desta área da contabilidade. Assim sendo, a contabilidade de custos deixou de ser elemento mantenedor de exclusividade por parte do ambiente industrial e direcionou-se, também, a outros contextos econômicos, como o setor de serviços e o setor governamental (MARTINS, 2010; ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2011).

Martins (2010) afirma que o advento de uma nova forma de utilização da contabilidade de custos, fez com que esta fosse aproveitada por outros campos de atuação que não o industrial, alicerçada na prerrogativa de fomentar as práticas de controle e tomada de decisão.

Torna-se perceptível que a contabilidade de custos ancorada em múltiplos contextos organizacionais, com diferentes processos internos e, também, diferentes públicos, abre mão da função única de sinalizar preços de produtos industriais e adquire atuação com foco no controle, quando utilizadas noutros segmentos econômicos.

De modo ilustrativo, tem-se o setor governamental, adquirente da contabilidade de custos como meio pelo qual o controle é fortalecido, não fazendo uso, pois, com finalidades clássicas de definição de preços, formação de estoques, matéria-prima etc.

Sobre este conjunto de mudanças, torna-se justificável o estudo das transformações e, sobretudo, das adequações da contabilidade de custos em face dos múltiplos nichos de atuação. Sob esta perspectiva, Spicert (1992), dentro do contexto de ressurgimento da contabilidade de custos e de gestão enquanto campo do conhecimento depositário de questões teóricas e práticas que se combinam com vistas à evidenciação do retrato organizacional, destaca a pertinência da observação acerca de como os sistemas de contabilidade de custos e de gestão redesenham-se, como respostas às flagrantes mudanças.

Desde os escritos de Spicert (1992) acerca do ressurgimento da contabilidade de custos e de gestão, bem a observação acerca da atenção às novas configurações aos sistemas de contabilidade de custos condizentes aos avanços, observou-se, também, necessidade de aprimoramento das informações contábeis, demandadas pelos usuários internos e externos. Nesta perspectiva, as remodelagens dos sistemas de contabilidade de custos dizem respeito também, aos ambientes vários em que a contabilidade de custos apresenta-se aplicável.

Conforme colocado por Martins (2010), a contabilidade de custos aplicada a ambientes alheios ao nicho industrial faz uso de justificativas pautadas no controle gerencial. Desta forma, os sistemas de contabilidade de custos, em especial, no setor público, faz uso desta prerrogativa como argumento para o desenvolvimento de um sistema de custos, conforme apresentado mais adiante.

O redesenhar da contabilidade de custos e de gestão como resultante da estreita ligação na mudança de forma do campo prático organizacional, apresenta-se como ambiente de interesse de contadores de gestão e pesquisadores (SPICERT, 1992).

Para Atkinson et al. (2011), tendo em vista que os sistemas de contabilidade gerencial possuem como característica o desenvolvimento de informações atualizadas, rigorosas e relevantes à tomada de decisão; aos profissionais da área contábil competem o redesenho dos sistemas que não estejam em consonância com estes critérios.

Depreende-se, então, que o desenvolvimento de informações de custos mais sofisticadas e, por conseguintes, mais precisas e indispensáveis ao processo decisório, parte da utilização de mecanismos complexos, no que concerne a obtenção destas informações, muitas vezes originárias de contextos alheios ao campo industrial.

Ademais, a matriz da qual partem as informações de custos ou gerenciais; matriz esta relacionada a setores como serviços e governamental, por exemplo, bem como as demandas informacionais a que estas objetivam atender, configuram-se com vistas ao aprimoramento contínuo das informações contábeis.

Com efeito, observa-se que a consolidação da contabilidade de custos e de gestão no trado das questões gerenciais das organizações ao longo dos tempos ampliou sua complexidade e, de modo concomitante, tornou complexa a função desempenhada pelo contador no levantamento das informações gerenciais (MARTINS, 2010).

O aumento da complexidade das informações contábeis apontados por Martins (2010) torna-se perceptível não somente no âmbito do crescimento dimensional dos processos produtivos das organizações industriais, mas, conforme sinalizado anteriormente (MARTINS, 2010; ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2011), ganha forma com abertura de possibilidades de aplicações da contabilidade gerencial em contextos diversos.

Martins (2010) observa que a preocupação inicial dos contadores e demais profissionais envolvidos com a contabilidade de custos era de conceber informações com vistas a solucionar problemas de mensuração monetária de estoques e resultado, não de conceber instrumental administrativo.

Todavia, sob este aspecto, Atkinson et al. (2011) afirma que a complexidade conferida ao campo da contabilidade de custos e de gestão, aliada a percepção desta como meio de fortalecer as organizações frente ao ambiente competitivo, faz com que os contadores gerenciais tenham sua atuação dentro do campo organizacional também voltada para a formulação e implementação de estratégias.

Através das observações de Martins (2010) e Atkinson et al. (2011), torna-se evidente a amplitude conferida a contabilidade de custos, partindo inicialmente de fornecedora de informações sobre produtos, estoques e resultado para a também responsável por definição de estratégias competitivas nas organizações.

Desta forma, observa-se o campo da pesquisa acerca da contabilidade de custos como meio pelo qual se identificam sinalizadores que permitem observar pontos de convergência ou divergência entre a teoria e a prática.

Consoante a percepção escassa da literatura desenvolvida sobre a contabilidade de custos nas décadas contemporâneas ao seu surgimento (BOYNS; EDWARD,1997), depreende-se que as constantes transformações observadas em setores econômicos específicos, como o de serviços e o governamental, apresentam-se como ambientes passíveis de investigação acerca dos delineamentos da relação entre teoria e prática de contabilidade de custos aplicada.

Contudo, torna-se importante destacar que a discussão acerca do crescimento da complexidade das organizações e, por conseguinte, o aumento da percepção por parte da literatura e dos gestores acerca da necessidade de a contabilidade de custos adequar-se às novas demandas informacionais subjacentes ao crescimento dos processos produtivos, foi responsável, também, pela dificuldade de compreensão acerca dos contornos que diferem a contabilidade financeira da contabilidade de custos e gerencial.

## **2.2 Bases conceituais**

Conforme discutido anteriormente, o crescimento das organizações ao longo dos tempos culminou com o aumento da complexidade do sistema produtivo e, em decorrência, do papel da contabilidade de custos, deixando de ser apenas auxiliadora na avaliação de

estoques e lucros globais e assumindo funções de controle e gestão (BORNIA, 2010; MARTINS, 2010).

Além da compreensão acerca da base histórica responsável por edificar a contabilidade de custos e ampliá-la para o âmbito das organizações públicas e privadas, tem-se a necessidade de apresentar as demarcações responsáveis por evidenciar os campos de atuação e as finalidades da contabilidade financeira, da contabilidade gerencial e da contabilidade de custos, sobretudo como esta última figura diante destes dos campos do conhecimento contábil.

Desta forma, Martins (2010) ressalta que, diante do crescimento do papel da contabilidade de custos nos diversos contextos organizacionais, observaram-se dificuldades em definir os contornos que delimitam a contabilidade financeira, a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial, observando até que ponto estas expressões são sinônimas ou constituem enfoque diferentes dado à contabilidade.

Boyns e Edward (1997) afirmam que a ambiguidade que torna difícil a percepção dos limites de cada um destes campos da contabilidade advém do próprio desenvolvimento da contabilidade e a adoção de termos relacionados, como registro de custos, contabilidade de custos, contabilidade gerencial e contabilidade de gestão.

Objetivando esclarecer as desigualdades, Maher (2001, p. 45) afirma ser importante que as organizações percebam que “diferentes usos de informações contábeis exigem diferentes tipos de informações”. Partindo desta afirmação, depreende-se que o diversificado instrumental pertinente às práticas contábeis dialoga, essencialmente, com os propósitos que impulsionam a geração das informações.

Ademais, a afirmação de Maher (2001) também diz respeito ao contexto de atividades pertencentes aos diversos tipos de organizações. Assim, cada organização, estabelecida dentro de suas atividades específicas e, também, setores econômicos diversos, estará sujeita a demandas informacionais diversas; demandas estas que podem fazer uso da contabilidade financeira, da contabilidade gerencial e de custos.

Maher (2001) afirma que uma das finalidades elementares da contabilidade financeira diz respeito ao fornecimento de informações sobre o desempenho da companhia aos acionistas, notadamente percebidos como usuários externos das informações contábeis produzidas.

Ainda segundo Maher (2001), os dados financeiros preparados com propósitos de munir os usuários externos de informações acerca do desempenho das organizações são regidos pelos princípios de contabilidade geralmente aceitos, estabelecendo, assim, um padrão na elaboração destas informações em comparação com aquelas produzidas por outras organizações.

Desta forma, observa-se uma característica flagrante nas informações oriundas da contabilidade financeira, a necessidade de ser construída com base em procedimentos padronizados, levando a certa rigidez no que compreende a customização das informações consoante as necessidades informacionais internas que evidenciam do desempenho organizacional.

Sob este aspecto, Maher (2001, p. 44) argumenta que, contrariando os instrumentos balizadores que sustentam a produção de informações originárias da contabilidade financeira, os dados elaborados para fins gerenciais, notadamente os utilizados para fins internos, apresentam-se com um caráter flexível, não necessitando ter como guia os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Maher (2001, p. 44) acrescenta que “os dados contábeis utilizados para fins externos muitas vezes são totalmente inadequados para a tomada de decisões gerenciais”. Desta forma, valendo-se da impossibilidade de utilização de uma mesma base de dados para a produção de informações fidedignas tanto no âmbito da contabilidade financeira como da gerencial, esta última desenvolve instrumentos e mecanismos próprios, com vistas a retratar com maior fidedignidade o desempenho das organizações.

De maneira ilustrativa, Maher (2001) mostra que decisões gerenciais tratam constantemente de questões que envolvem o futuro das organizações, ensejando estimativas de custos futuros em detrimento das informações de custos históricos e correntes, mais úteis em relatórios externos.

Atkinson et al. (2011) afirma que uma das principais diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial reside no fato de que esta deve sempre estar alicerçada nos benefícios que pode oferecer à organização, enquanto aquela estrutura-se consoante às exigências das autoridades que estabelecem os padrões dos relatórios externos.

Desta forma, por meio dos pontos de vista de Maher (2001), Martins (2010) e Atkinson et al. (2011) acerca do espaço que circunscreve a contabilidade financeira, torna-se perceptível, também, o ambiente favorável à compreensão da contabilidade gerencial, uma vez que, conforme apresentado, ambas trabalham com objetivos diferentes, bases de dados distintas e, sobretudo, demandas informacionais desiguais.

Observar tais desigualdades entre estes campos diversos da ciência contábil, a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, serve como pano de fundo para compreensões futuras, ambientadas no contexto da contabilidade de custos no setor público, que estabelece profunda relação com a contabilidade de custos com finalidades gerenciais e não financeiras.

Hansen e Mowen (2006) afirmam que a contabilidade gerencial preocupa-se, de maneira específica, com a forma com que as informações de custos, informações financeiras e informações não financeiras trabalham no sentido de fornecer base informacional para planejamento, controle, melhoria contínua e, sobretudo, para a tomada de decisão.

De maneira convergente à afirmação de Hansen e Mowen (2006) acerca do campo de atuação da contabilidade gerencial, Atkinson et al. (2011, p. 36) coloca a contabilidade gerencial como aquela responsável por “identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização”.

Complementando os atributos da contabilidade gerencial apontados por Atkinson et al. (2011), o *Institute of Management Accountants* apresenta a contabilidade gerencial como o processo que, além de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações, torna possível a asseguarção, o uso e a responsabilização pelos recursos (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2011).

Assim sendo, depreende-se que os assuntos que envolvem a contabilidade de custos em seus diversos contextos não possuem um fim em si mesmo, mas, dentro da sistemática organizacional, dialoga com outros nichos responsáveis pela produção de informações contábeis, como a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira.

No contexto das organizações governamentais, assunto tratado mais adiante, essa relação da contabilidade de custos com fins gerenciais torna-se imprescindível, considerando as observações do *Institute of Management Accountants* no que diz respeito à contabilidade gerencial no uso e responsabilização pelos recursos.

Partindo desta perspectiva, Boyns e Edward (1997) afirmam que, no contexto organizacional atual, a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial combinam-se com vistas a proporcionar informações contábeis que permitam a realização eficiente das operações de negócios.

Contudo, embora a relação entre a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial seja perceptível no trato das questões que conduzem a tomada de decisão com âmbito organizacional, Taylor (2000) e Martins (2010) ressaltam que a contabilidade de gerencial apresenta-se como um termo mais amplo, cujo significado abrange a contabilidade de custos e outros temas, tais como orçamentos, análise de vendas e retorno sobre medidas de investimento.

A apresentação das diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial funciona como forma de evidenciar o papel da contabilidade de custos no ambiente informacional contábil que se estabelece na gestão das organizações, considerando que a contabilidade financeira exerce um papel que visa demandas informacionais externas, ao passo que a contabilidade gerencial abrange aspectos diversos nas organizações. A contabilidade de custos, então, estabelece um papel específico e importante dentro deste conjunto de papéis desempenhados pelos campos da contabilidade.

Apresentados os aspectos peculiares que envolvem a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, chega-se ao estágio das discussões que envolvem a contabilidade de custos em sua essência, como ponto de partida para apresentá-la no contexto das organizações públicas.

### 2.3 Transformações no ambiente das organizações públicas

As constantes transformações ocasionadas pelo crescimento da complexidade das organizações serviram de cenário propício ao desenvolvimento de novas estruturas organizacionais, capazes de atender tanto a demandas internas, com a necessidade de controles cada vez mais eficientes, como externas, através da demanda informacional latente.

No contexto das organizações estatais, observou-se uma mudança de postura no trato da administração pública, impulsionada, essencialmente, pelo diagnóstico de obsolescência do modelo burocrático weberiano na década de 1980, consubstanciado na incapacidade do Estado de abranger de modo totalitário os anseios da administração pública, ensejando, por parte das democracias modernas, redução da função provedora do Estado (CORRÊIA, 2007).

Secchi (2009) observa que como alternativas ao modelo burocrático weberiano vigente observaram-se a emergência de dois modelos organizacionais, a administração pública gerencial (APG) e o governo empreendedor (GE). Ademais, tem-se o movimento da governança pública (GP), compreendido como um modelo relacional, tendo em vista que sua base de atuação consiste na interligação entre sistema governamental e o ambiente que o cerca.

Ainda segundo Secchi (2009), a interligação entre o sistema governamental e o ambiente que o cerca são características perceptíveis não somente na governança pública, mas, também nos modelos de administração pública gerencial e governo empreendedor, não havendo convergência com o modelo burocrático.

Neste sentido, Mota (2007) argumenta que a adesão ao modelo de Estado gerencial como alternativa ao modelo burocrático vigente, teve como cerne a atenção a especificidades das organizações públicas, conferindo-as elementos até então característicos da área privada, por meio da eficiência e da implementação de métodos de avaliação de desempenho individual e organizacional.

Todavia, para Secchi (2009), embora tenham surgido modelos organizacionais como alternativas ao modelo burocrático, torna-se pertinente considerar aspectos incrementais e cumulativos dentro das organizações, considerando que um pesquisador pode encontrar

características do modelo burocrático, da administração pública gerencial, do governo empreendedor e da governança pública dentro de uma mesma organização.

Desta forma, observa-se que as configurações observadas na relação do Estado com os diversos ambientes que o cerca, catalisado pela adoção de um modelo mais pautado no gerenciamento e empreendedorismo, permitem análises ambientadas no contexto da governança pública, já que, para Fontes Filho (2003), a questão da governança também é de fundamental importância, tendo em vista que a ressignificação do papel do Estado evidenciou a preocupação com a eficiência.

Ademais, a interligação entre os diversos modelos pode ser percebida na fala de Kissler e Heidemann (2006), ao afirmarem que a governança pública permite o agrupamento, em novos arranjos de atores, de três lógicas singulares: a do Estado (hierarquia), a do mercado (concorrência) e a da sociedade civil (comunicação e confiança).

Conceitualmente, a complexidade das relações adquiridas pelas organizações públicas também pode ser percebida por intermédio de aspectos inerentes ao novo modelo de Estado, conforme apresentam Kissler e Heidemann (2006):

- O Estado de serviço, produtor do bem público, transforma-se no Estado que serve de garantia à produção do bem público;
- O Estado ativo, provedor solitário do bem público, transforma-se no Estado ativador, que aciona e coordena outros atores a produzir com ele; e
- O Estado dirigente ou gestor em um Estado cooperativo, que produz o bem público em conjunto com outros atores.

Desta forma, observa-se o alcance e a concomitante complexidade das relações estendidas por intermédio do processo de redução do Estado e consequente adoção de posturas comuns à área privada (MARQUES, 2007).

Além de viabilizar interligações mais definidas entre o sistema governamental e o ambiente, a ideia de gerenciamento do Estado traz conceitos subjacentes para o campo da

administração pública, como a possibilidade de retratar o desempenho da organização governamental, tal qual acontece na área privada.

Para Suzart (2010), em tese, a sociedade estaria interessada em destinar uma parcela justa de recursos ao Estado, para que este forneça bens e serviços na quantidade e na qualidade ensejadas. Os gestores públicos, por sua vez, estarão interessados em manter o equilíbrio do erário, bem como na efetiva implementação dos programas e das políticas públicas.

Assim, no sentido de viabilizar a *accountability*, o desenvolvimento de mecanismos que tornem possível o conhecimento dos custos das ações governamentais, bem como retratem o desempenho das organizações públicas, apresenta-se como elemento de relevante importância no que compreende a produção de informações capazes de munir os gestores de informações que fomentem a tomada de decisão, bem como as decisões sobre o uso dos recursos públicos, permitindo ampliar o benefício social da tributação (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

Assim, considerando o volume de recursos concedidos pela sociedade ao Estado por meio da tributação, o estudo de mecanismos que atendam à demanda informacional sobre a alocação dos recursos disponibilizados, bem como permitam a evidenciação da eficiência da prestação de serviços públicos e consumo de recursos pela gestão torna-se justificável (SLOMSKI; CAMARGO; AMARAL FILHO; SLOMSKI, 2010).

## **2.4 Contabilidade de custos aplicada ao setor público**

Além de viabilizar interligações mais definidas entre o sistema governamental e o ambiente, a ideia de gerenciamento do Estado traz conceitos subjacentes para o campo da gestão pública, como a possibilidade de retratar o desempenho da organização governamental, tal qual acontece na área privada.

Conforme discutido em tópicos anteriores, a contabilidade de custos desenvolveu-se, inicialmente, no contexto das organizações privadas, notadamente aqueles relacionados ao ambiente industrial. Desta forma, a contabilidade de custos aplicada ao setor público, embora

possua peculiaridades que ensejam adaptações conceituais, tem como ponto de partida o arcabouço conceitual da contabilidade de custos tradicionalmente aplicada ao setor privado.

Hansen e Mowen (2006) afirmam que a contabilidade de custos tem como propósito satisfazer objetivos de custeio para a contabilidade financeira e de gestão. Utilizada para atendimento da contabilidade financeira, a contabilidade de custos tem a finalidade de medir e atribuir custos, consoante os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Para fins internos, entretanto, a contabilidade de custos atua como fornecedora de informações de custos acerca de produtos, clientes, serviços, projetos, processos e atividades que possam ser de interesse gerencial. Tais informações gerenciais desempenham papel incontestado no processo de planejamento, controle e tomada de decisão, não havendo a necessidade de atendimento aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (HANSEN; MOWEN, 2006).

Dentro do enfoque gerencial, a contabilidade de custos possui a atividade de busca de dados no subsistema de contabilidade financeira, social e ambiental, com vistas ao atingimento dos propósitos elementares, quais sejam o abastecimento do subsistema de contabilidade gerencial e, em consequência, a produção de informações pertinentes ao processo decisório (MAUSS; SOUZA, 2008).

Mauss e Souza (2008) acrescentam que, além de abastecer o subsistema de contabilidade gerencial, a contabilidade de custos possui funções reguladas por aspectos fiscais societários, voltados para a elaboração do Balanço Patrimonial, no que concerne à mensuração do custo dos estoques e demais bens ativáveis.

As observações de Mauss e Souza (2008) a respeito das funções reguladas por aspectos fiscais societários faz uso de uma linguagem característica da contabilidade aplicada às instituições privadas. Todavia, as práticas de contabilidade de custos nas organizações públicas também possuem, em menor escala, aspectos reguladores voltados para o controle e prestação de contas dos recursos públicos, reforçando a ideia de que as práticas de contabilidade de custos no setor público necessitam de estudo e desenvolvimento mais sólido.

Desta forma, observa-se que a contabilidade de custos em sua essência, ou seja, aquela que serve de base elementar tanto para o ambiente privado como público, apresenta-se como fonte de informações que podem atender a demandas informacionais financeiras e não financeiras.

As informações financeiras, conforme mostrado em tópicos anteriores, estão comumente direcionadas a demandas informacionais externas, ao passo que as informações gerenciais destinam-se as finalidades de planejamento, controle e tomada de decisão, conforme apresentado por Hansen e Mowen (2006).

Maher (2001, p. 38) define contabilidade de custos como “o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos”, além da observação de que, na contabilidade de custos, necessidades diferentes geralmente ensejam informações diferentes.

A observação de Maher (2001) acerca da adequação da contabilidade de custos às necessidades informacionais justifica-se na esteira de suas transformações e, conseqüentemente, adequações a diversos contextos, dentre os quais se encontra o ambiente das organizações públicas.

Ademais, observa-se que a capacidade de flexibilização da contabilidade de custos, além de estar relacionada com a possibilidade de produzir informações em diversos contextos organizacionais, mostra-se com potencial informacional a ser desenvolvido dentro de um mesmo nicho organizacional, compreendendo os desdobramentos de informações que auxiliam a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial.

Partindo da compreensão acerca da contabilidade de custos enquanto campo passível de flexibilização consoante o ambiente, tem-se que esta, aplicada ao campo das organizações governamentais e não lucrativas, assemelham-se às empresas prestadoras de serviços, embora a diferença tenha como cerne a observação de que as organizações governamentais prestam serviços cujo valor pago não está diretamente relacionado ao serviço prestado (BLOCHER; CHEN; COKINS; LIN, 2007).

Blocher et al (2007) destaca que os serviços prestados pelas organizações públicas são denominados serviços públicos, expressão indicativa da não existência de mercado típico para

eles. Além disso, os serviços públicos possuem como característica a impossibilidade de restringimento do consumo a um único cliente, tendo alguns serviços fornecidos a toda a população.

Depreende-se, então, que a contabilidade de custos aplicada ao setor público adquire complexidade incontestável ao atuar no campo das organizações governamentais, tendo em vista que este ambiente produz serviços que devem estar ao alcance de toda a população. Desta forma, a contabilidade de custos inserida neste contexto assume um grande desafio, tendo que desenvolver instrumentos capazes de extrair informações de custos fidedignas e diversificadas, auxiliando a evidência do desempenho dos órgãos públicos.

Sobre as informações de custos para o setor público, Mauss e Souza (2008) afirmam que a mensuração e o controle dos custos no setor público fornecem aos gestores informações acerca dos custos dos bens e serviços públicos, fundamentando-o em suas decisões, de modo a apresentar-lhes sempre as alternativas mais vantajosas para a sociedade.

Constata-se, assim, a relevância do desenvolvimento de instrumentos que conduzam a informações de custos fidedignas e, sobretudo, diretoras de políticas públicas, tendo em vista que tais informações gerenciais podem ser utilizadas nas ações governamentais que levam ao atendimento das demandas sociais.

A observação acerca da abrangência da informação de custos produzida no setor público pode ser percebida, então, através da relação entre a detecção das demandas sociais e os diretores de políticas públicas. As informações de custos produzidas no âmbito das organizações governamentais, via de regra, vão além da produção de informações gerenciais essencialmente internas, característica das informações de custos no setor privado, permeando, também, o campo da prestação de contas para a sociedade.

Desta forma, a informação de custos no setor público, além de estabelecer mecanismos que possibilitem retratar o desempenho organizacional, atuam no sentido comunicativo, apresentando informações acerca da utilização dos recursos empreendidos pela sociedade, com vistas ao saneamento das demandas por ela destacadas.

Partindo desta perspectiva mais abrangente acerca do papel da contabilidade de custos nas organizações governamentais, Mauss e Souza (2008) traçam um paralelo da atuação da contabilidade de custos nos campos público e privado, tendo em vista que este tem como papel elementar produzir informações úteis ao processo decisório, enquanto aquele se destina, também, ao público externo, cidadãos ou comunidade, objetivando informar sobre custos de departamentos e serviços prestados.

A partir das observações acerca do papel da contabilidade de custos enquanto produtora de informações responsáveis por incrementar o poder informativo da prestação de contas para a sociedade, tem-se que a contabilidade de custos aplicada ao setor público exerce importante instrumento de controle externo, através do monitoramento e mensuração da eficiência e economicidade das ações públicas (MAUSS; SOUZA, 2008).

Diante das observações acerca do poder informacional que a contabilidade de custos exerce no ambiente das organizações governamentais, Mauss e Souza (2008) afirmam que o amparo informacional dado pela contabilidade pública gerencial ou de custos deve atender a três funções primordiais, a saber:

- 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;
- Oferecer um *feedback* dos resultados aos gestores para um novo planejamento;
- Informar os resultados das atividades públicas para os órgãos fiscalizadores e para a sociedade (transparência).

Diante das três funções primordiais que estão sob a alçada da contabilidade de custos das organizações governamentais, fica evidente a relevância da informação de custos para o desenvolvimento das ações dos órgãos públicos, apresentando-se de maneira útil em todas as fases do processo de gestão.

Ademais, Mauss e Souza (2008) apontam as informações produzidas pela contabilidade de custos do setor público como importantes sinalizadores do desempenho

organizacional e, diante das observações acerca do desempenho, os gestores ampliam a visão sobre a eficiência das ações empreendidas, com vistas a atender as necessidades da sociedade.

A transparência, conforme já comentado anteriormente, apresenta-se como um instrumento informativo relevante no âmbito das organizações governamentais, uma vez que estas estruturam suas ações tendo como base os recursos empregados pela população, objetivando empreender políticas públicas que possibilitem o bem estar social.

Desta forma, os indicadores de custos produzidos pela contabilidade no setor público visam atender demandas informacionais também externas, personalizadas na figura dos órgãos de controle externo e social.

Além de apresentar-se como importante instrumento na apresentação de *feedback* dos resultados, estabelecedor de padrões de desempenho e, também, catalizador das práticas de transparência nas organizações públicas, algumas outras funções de gestão são relacionadas às práticas de contabilidade de custos aplicada ao setor público.

A *International Federation of Accountants* (IFAC), organismo responsável pelo desenvolvimento de normas internacionais para o setor contábil, publicou estudo, em 2000, no qual traz a discussão acerca do papel da contabilidade de custos no setor público.

Na tentativa de caracterizar de modo específico as práticas que circunscrevem a contabilidade de custos no âmbito do setor público, a *International Federation of Accountants* (IFAC, 2000) publicou um estudo denominado *Study 12 - Perspectives on Cost Accounting for Governments*, no qual podem ser percebidas funções de gestão pertinentes às práticas de contabilidade de custos, a saber:

- Orçamento;
- Controlar e reduzir custos;
- Fixação dos preços e taxas;
- Avaliação de desempenho;
- As avaliações do programa, e
- Uma variedade de decisões de escolha econômicas.

De acordo com a IFAC (2000), a função orçamento como mecanismo de planejamento e controle assume papel de grande relevância no contexto das instituições públicas, considerando que está sob a alçada destas a alocação dos recursos destinados a um grande número de atividades, com objetivos complexos e, algumas vezes, não lucrativos.

Tal informação reforça a ideia de complexidade das ações que estão sob a alçada das instituições públicas, devida à complexidade de atingir metas que, muitas vezes, fogem do alcance de objetivos lucrativos e perfaz atividades que visam o bem estar social, diferindo, então, das organizações privadas.

Já no que diz respeito ao controle e redução de custos, a IFAC (2000) afirma que as informações de custos utilizadas para tal finalidade atuam de maneira similar àquela observada no contexto privado. Desta forma, a IFAC (2000) apresenta que as informações de custos relacionadas ao controle e redução de custos permitem aos gestores:

- Comparar os custos com benefícios conhecidos, identificar atividades com valor agregado e sem valor agregado e tomar decisões com vistas à redução de recursos destinados a atividades não rentáveis;
- Comparar as alterações de custos ao longo do tempo, identificando causas e adotando medidas adequadas que possibilitem melhoria da eficiência;
- Identificar e reduzir os custos de excesso de capacidade, e
- Fazer comparação dos custos obtidos com outras atividades semelhantes, objetivando ter um ponto de referência em que seja possível observar situações em que seja pertinente melhorar os processos de negócios.

Desta forma, de acordo com as observações da IFAC (2000) para a importância do controle e redução dos custos na gestão pública, observa-se que um importante meio de tornar possível tais percepções está na comparação. A comparabilidade dos custos, seja esta feita com períodos anteriores ou atividades semelhantes, permite revelar um padrão que poderá servir de norte às decisões dos gestores governamentais.

A informação de custos para fins de comparação permite, então, desenvolver um sinalizador para a redução o controle de custos, além de tornar a informação de custos ambientada e, sobretudo, atualizada com novas demandas e serviços.

No que compreende as medidas de desempenho enquanto função de gestão da contabilidade de custos aplicada ao setor público, observa-se que este interesse vem aumentando ao longo do tempo em diversos países, como Estados Unidos e Reino Unido (IFAC, 2000).

A constatação do aumento do interesse dos países no que diz respeito a desenvolver mecanismos que retratem o desempenho organizacional está estritamente relacionada às transformações observadas da estrutura organizacional do setor público, com vistas à eficiência das ações governamentais no trato das questões que envolvem as demandas coletivas, conforme discutido anteriormente.

Neste sentido, Alonso (1999) afirma que a adoção de mecanismos competitivos na administração pública que permitam a melhoria de seu desempenho vem ganhando destaque ao longo dos anos, uma vez que a forma de utilização ou o gerenciamento dos recursos por parte dos gestores públicos devem estar ancorada na otimização, objetivando uma alocação eficaz, eficiente e econômica (SUZART, 2010).

A busca pelo conhecimento acerca dos custos das ações governamentais apresenta-se, segundo Alonso (1999), de maneira singular se comparado ao setor privado. Todavia, Alonso (1999) ressalta que as peculiaridades observadas na forma de abordagem de custos no setor público não significa impossibilidade instituir mecanismos competitivos no provimento dos serviços públicos.

Com efeito, a discussão acerca da temática custos no setor público, bem como as formas de retratar o desempenho destas organizações, está estritamente relacionadas com o princípio constitucional da eficiência, assim como métodos e formas de tornar possível a evidenciação (SLOMSKI; CAMARGO; AMARAL FILHO; SLOMSKI, 2010).

No que diz respeito a formas de retratar o desempenho na gestão pública, Conto, Galante e Oenning (2008) afirmam que a demonstração do desempenho, da economicidade,

da eficácia da eficiência na gestão pública pode ser possível por intermédio de um sistema de custos, no qual seja possível a determinação do resultado econômico das organizações públicas e, conseqüentemente, sirva como base de informações pertinentes ao processo decisório dos gestores públicos.

Desta forma, o estudo 12 da IFAC (2000) destaca que a função de gestão da contabilidade de custos nas organizações públicas relacionada à medição de desempenho inclui medidas financeiras e não financeiras, apresentando-se de maneira mais eficaz quando estas são utilizadas de modo inter-relacionado, embora o custo em si apresente-se como uma medida de desempenho financeiro.

Contudo, a IFAC (2000) ressalta a dificuldade, ou a complexidade, de se desenvolver medidas que possam mensurar os resultados no setor público, tendo em vista que os efeitos que convergem para gerar tais resultados podem ser de difícil determinação. Ademais, tais efeitos podem ser originários de diversos campos, como regulamentos e fatores não governamentais.

Todavia, através da relação teoria e prática em contabilidade de custos, já comentada em tópicos anteriores, reforça-se a ideia de que tais mecanismos que possibilitam a medição de desempenho na gestão pública sejam discutidos tanto no ambiente acadêmico como também no contexto organizacional, como tentativa de aprimorar os meios de torná-los cada vez mais evidentes para os gestores e, sobretudo, transparentes para a sociedade.

As funções de custos apontadas pela IFAC (2000) como relacionadas à avaliação dos programas e as decisões de escolhas econômicas estão estritamente relacionadas com as funções de custos relacionadas ao desenvolvimento do orçamento, bem como ao controle e redução de custos.

Desta forma, os programas governamentais implementados pela gestão pública poderão ser passíveis de avaliação no que diz respeito a seus custos, sendo fator de autorização do programa, modificação ou interrupção. Da mesma forma que, no que diz respeito às decisões de escolhas econômicas, optar por fazer um projeto internamente ou contratá-lo por fora requer a utilização da informação de custos de maneira comparativa (IFAC, 2000).

Desta forma, a explanação acerca das utilizadas da informação de custos apontadas por Mauss e Souza (2008), bem como o estudo 12 da IFAC (2000) permitem observar a importância do aprimoramento dos instrumentos que permitem a obtenção da informação de custos no setor público.

Ademais, consoante a discussão apresentada inicialmente acerca das transformações observadas no ambiente organizacional do setor público, através das colocações de Fontes Filho (2003), Kissler e Heidemann (2006), Marques (2007) e Secchi (2009); tem-se que o desenvolvimento de estudos e práticas que visem ao refinamento da produção da informação de custos relaciona-se, também, com o ambiente de governança no setor público.

Tal constatação parte de evidências apontadas pelo estudo 13 da *International Federation of Accountants* (IFAC, 2001), denominado *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*, tratando de que questões relacionadas à governança no contexto das organizações públicas.

O estudo da IFAC (2001) estabelece princípios que, embora tenham finalidades outras no contexto da gestão pública, tangenciam tópicos ligados à contabilidade de custos aplicada ao setor público. Tal observação é ilustrada por meio de recorrentes referências a necessidade dos governos de prestar contas do dinheiro público, usar de padrões de contabilidade apropriados e, sobretudo, medidas de desempenho.

Segundo a IFAC (2001), objetivando estabelecer comunicação com as partes interessadas (contribuintes, financiadores, credores, parlamento, funcionários, fornecedores, parceiros de *joint ventures*, outros governos, entidades etc) as entidades do setor público podem elaborar e publicar padrões formais e predeterminados para medidas de desempenho, relacionados aos principais objetivos financeiros e não financeiros.

Para a IFAC (2001), as entidades do setor público necessitam desenvolver mecanismos que permitam estabelecer e comunicar as medidas de desempenho relevantes, de tal forma que estas assegurem e, sobretudo, demonstrem que todos os recursos foram adquiridos economicamente e utilizados de maneira eficiente e eficaz.

Fica evidente, então, que o desenvolvimento e aprimoramento da informação de custos no setor público fortalecem as bases que sustentam a governança neste setor, por meio da criação de padrões de desempenho e meios que permitam o exercício da *Accountability* no setor público.

Logo, seja para fins de controle e redução de custos, seja para fins de transparência e *accountability*, a informação de custos necessita ser aprimorada, de tal forma que consiga retratar, de modo fidedigno, os custos dos programas, ações, projetos e atividades empreendidos pela gestão pública na aplicação dos recursos empregados pela sociedade.

Para tanto, conforme discutido, a informação de custos necessita de instrumentos que possibilitem sua produção de forma padronizada, permitindo, assim, que determinadas informações de custos produzidas tenham a mesma base metodológica daquelas produzidas por outras instituições públicas, de modo a permitir comparações que facilitem a percepção de seu desempenho e eficiência.

## **2.5 Bases normativas que instrumentalizam os custos no setor público**

Embora o aprimoramento de instrumentos que viabilizem a utilização da contabilidade de custos tenha origem na percepção dos gestores em melhorar a administração das entidades públicas, muitas vezes, tais melhorias são lideradas por novas leis implementadas e por novas políticas adotadas pela administração superior dos governos (IFAC, 2000).

No Brasil, sob a perspectiva legal acerca do desenvolvimento de um sistema de custos para a administração pública, observa-se que discussão em torno deste tema advém da Lei 4320/64 e, posteriormente, na Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000; retomados com o processo de convergência aos padrões internacionais e a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (SUZART, 2010).

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, (STN, 2012) inicialmente, a Lei 4320/64, nos artigos 70 e 74, tratou de preconizar a necessidade de avaliação de resultados quanto à eficiência e eficácia, a saber:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (BRASIL, 1988).

Da mesma forma que Suzart (2010), Silva et al. (2007) enfatiza que a preocupação do gerenciamento de custos no setor público advém da lei 4.320/64, através do artigo 85, que destaca a necessidade de acompanhamentos dos custos gerados a partir da prestação de serviços públicos. Ademais, o artigo 85 da referida lei enfatiza que a organização da contabilidade será de tal forma que, dentre outros aspectos, permita a determinação dos custos dos serviços industriais, bem como a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Desta forma, observa-se que a ideia de se conceber mecanismos gerenciais que viabilizem a medição do desempenho do ente público originam-se da legislação que modelou a gestão pública brasileira. Todavia, ressalta-se que, a menção insipiente a sistemas de controle que pudessem avaliar os resultados dos entes públicos não dispunham de um modelo estrutural de gestão pública capaz de tornar possíveis os preceitos do referido normativo (SUZART, 2010).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000), responsável por estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e representar importante instrumento facilitador da transparência das ações públicas, torna evidente, no parágrafo 3º do seu art. 50 que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (STN, 2012).

Todavia, através do advento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, por meio da Resolução CFC nº 1366/11, que aprovou a NBC 16.11, responsável por instituir diretrizes para o sistema de informação de custos do setor público, torna-se possível trazer para discussão, no cenário atual, a importância do desenvolvimento de mecanismos que possibilitem a obtenção da informação de custos no setor público.

Desta forma, observa-se que as bases normativas que instrumentalizam a evidenciação de custos no setor público, caminham no sentido de desenvolver mecanismos de avaliação da gestão e, sobretudo, a transparência das ações do governo no trato dos recursos gerenciados (STN, 2012; MACHADO; HOLANDA, 2010; SLOMSKI; CAMARGO; AMARA L FILHO; SLOMSKI, 2010).

## **2.6 Sistema de custos no setor público**

Para que a informação de custos no setor público possa ser expressa da melhor forma possível, atendendo as funções a ela conferidas pela literatura e organismos internacionais voltados à temática, faz-se necessário o desenvolvimento de um ambiente informacional que possibilite a obtenção dos dados demandados na produção da informação de custos.

Cruz e Platt Neto (2007) compreendem sistemas, em sua essência, através da percepção de que os elementos são possuidores de inúmeras propriedades, não podendo, estas, serem apresentadas separadamente sem prejuízos no que diz respeito à compreensão da totalidade. Torna-se pertinente, então, o estabelecimento de relações de interdependência entre subsistemas.

Um sistema de custos compreende o modelo e tipo de processo para organizar as informações de custos, oriundas de diversas áreas da entidade, podendo ser apresentados em diversas formas, a saber: sistema de custo fabril, sistema de custo dos serviços hospitalares, sistema de custos do município etc (CRUZ; PLATT NETO, 2007).

Um sistema consiste num conduto depositário de dados originários de pontos diversos, que processa e emite relatórios. Como resultante do processo de alimentação com dados, os relatórios não podem apresentar qualidade superior àquela dos dados recebidos no início do processamento (MARTINS, 2010).

A afirmação de Martins (2010) acerca do que vem a ser sistema no contexto da contabilidade de custos ratifica a grande dificuldade enfrentada pelo setor público brasileiro em desenvolver um sistema de custos que, de fato, esteja estruturado de modo a possibilitar informações de qualidade.

Um sistema de informações de custos que produza informações tempestivas e fidedignas acerca da realidade da gestão pública no trato dos recursos investidos pela sociedade apresenta-se como um grande desafio, embora, nas últimas décadas, as transformações organizacionais enfrentadas no contexto governamental, bem como a abertura a novas formas de gerir a coisa pública, atuou como substância catalisadora no andamento dos avanços.

As discussões acerca da adoção de medidas de desempenho, instrumentos de governança pública e fortalecimento da *accountability* e transparência no setor governamental passam, essencialmente, pelo desenvolvimento de meios de se estabelecer bases mais sólidas entre as práticas de contabilidade de custos neste contexto organizacional em específico.

As bases conceituais necessárias à modelagem do sistema de custos do governo federal, considerando que o conhecimento acerca de informações de custos da gestão pública ainda apresenta-se de maneira incipiente, foram construídas partindo-se do pressuposto de que tais informações de custos poderiam ser observadas por intermédio da integração do sistema patrimonial com o sistema orçamentário das entidades públicas (MAUSS; SOUZA, 2008).

Mauss e Souza (2008) afirmam que as informações geradas pela atual contabilidade das organizações governamentais apresentam-se de maneira limitada no que diz respeito à tentativa de auxiliar a tomada de decisão. Isso acontece, segundo Mauss e Souza (2008) devido à constatação de inexistência de integração entre as funções planejamento, orçamento e contabilidade, além da inexistência de controle dos aspectos físicos a execução orçamentária.

Ademais, para a evidenciação dos resultados econômicos da gestão, possibilitando a representação da eficiência e eficácia das decisões, tal qual disposto pela Lei Federal nº 4.320/64, tem-se a necessidade de integração das informações orçamentárias e financeiras atuais com um sistema de informação gerencial paralelo (MAUSS; SOUZA, 2008).

Para Mauss e Souza (2008), a partir do estabelecimento desta estrutura de informações integradas, pode-se chegar a informações úteis a tomada de decisão, como resultado financeiro, resultado econômico, bem como controle físico e monetário das atividades públicas.

Desta forma, fica evidente a necessidade de integração entre as informações que levem a obtenção de evidências mais precisas acerca dos custos das entidades públicas, de tal forma que viabilize o conduto de dados oriundos de diferentes pontos de informações, conforme ressaltado por Martins (2010).

Para tanto, a compreensão acerca do sistema de informação de custos passa pela percepção de como se configura os sistemas de custos das entidades públicas. De acordo com a STN (2012, p. 13) o sistema contábil constitui estrutura de informações que permitem a “identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e fatos que dizem respeito à gestão do patrimônio público”. Ainda de acordo com a STN (2012, p.13) o sistema contábil tem por objetivo “orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social”.

Juntamente com as observações acerca das características e importância da informação de custos para a gestão pública apresentadas por Mauss e Souza (2008), IFAC (2000) e IFAC (2001), constatou-se que os objetivos do sistema de custos apresentados pela STN (2012) corroboram com as características apresentadas anteriormente, notadamente no que diz respeito à orientação ao processo decisório e transparência e *accountability*.

Ademais, percebe-se, mais uma vez, que a gestão das organizações públicas necessita desenvolver bases metodológicas que permitam a integração entre os diversos sistemas contábeis, de modo que estes estejam utilizando uma mesma linguagem contábil que facilite a fluência de informações pertinentes à construção dos relatórios contábeis auxiliares da gestão.

Desta forma, a STN (2012, p. 13) e Silva (2012, p. 231) apresentam o sistema contábil estruturado da seguinte forma:

- Subsistema de informações orçamentárias: registra processa e evidencia atos e fatos ao planejamento e à execução orçamentária;
- Subsistema de informações patrimoniais: registra processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público;

- Subsistema de compensação: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle; e
  
- Subsistema de custos: registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como: custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; bom uso dos recursos públicos e custos das unidades contábeis.

Para Maus e Souza (2008), a integração entre o subsistema de custos e os demais sistemas assume relevância incontestável para a produção de informações capazes de retratar a realidade das entidades do setor público e, assim, possibilitar formas mais fidedignas de retratar o desempenho.

Desta forma, através da caracterização dos subsistemas contábeis apresentados pela STN, observa-se que o subsistema de custos mostra-se com espaço e funções bem definidas no que diz respeito ao registro, processo e evidenciação dos custos incorridos no desenvolvimento das atividades de competência da gestão pública.

Conforme já apresentado na ocasião de discussão acerca das funções de custos na gestão pública definidas pela IFAC (2000), o sistema de informação de custos abre espaço para percepções mais apuradas dos custos dos programas, projeto e atividades, permitindo que o gestor possa ampliar aqueles cuja demanda tenha aumentado ou, de maneira contrária, interromper programas que não estejam atendendo de maneira satisfatória a relação custo benefício.

De acordo com Silva (2012) e STN (2012) estes subsistemas contábeis apresentados devem estar integrados tanto de maneira endógena, ou seja, entre si, como exógena, através da relação a ser estabelecida com os demais sistemas de informação, com vistas a dar suporte à gestão das entidades públicas no que diz respeito a diversos aspectos que estão sob sua alçada, a saber:

- O desempenho da unidade contábil no cumprimento de sua missão;

- A avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- Avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; e
- Avaliação dos riscos e das contingências.

As observações de Silva (2012) e do manual da STN (2012) apresentam-se na esteira das funções de custos e medidas de desempenho apresentadas por Mauss e Souza (2008), IFAC (2000) e IFAC (2001). Tal convergência de conceitos e papéis da contabilidade de custos aplicada ao setor público permite observar a existência de consenso entre as práticas de custos no campo da gestão das entidades governamentais.

Ademais, considerando a convergência de pontos de vistas acerca do papel assumido pela informação de custos no contexto das organizações públicas, e, sobretudo, considerando estarem estes conceitos alinhados com práticas internacionais de custos e governança pública, torna-se salutar observar até que ponto a academia tem produzido um corpo sólido de conhecimento acerca destas temáticas, com vistas a cristalizar ainda mais uma temática que, aos poucos, consegue avançar no seu papel de auxiliar o desempenho organizacional estatal.

Mauss e Souza (2008, p. 23) destacam que a integração da informação de custos aos demais subsistemas apresenta-se de maneira relevante por suprir uma “lacuna informacional que atualmente impossibilita melhor controle e prestação de contas para a sociedade”.

Desta forma, conforme discussões anteriores, o desenvolvimento pleno da informação de custos no setor público além de ser uma ferramenta gerencial facilitadora do processo decisório, atua, também como canal de comunicação com as partes interessadas nas atividades empreendidas pela gestão pública, ou seja, a informação de custos como mecanismo de governança, controle social e *accountability*.

## **2.7 Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**

Observa-se que o advento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas a Setor Público (NBCASP) promoveu o aceleramento deste processo de geração de um ambiente

capaz de retratar a informação de custos dos entes públicos, uma vez que tem procurado instituir mudanças no tratamento da informação contábil que possibilitem maior precisão.

Assim, o advento das NBCASP, a partir de 2008, ano em que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou as referidas Normas, constitui momento em que os conceitos de contabilidade aplicada ao setor público, voltados ao patrimônio, bem como ao fortalecimento da contabilidade enquanto Ciência são reforçados, permitindo alinhamento das práticas e da cientificidade a contabilidade em torno de adoção de princípios válidos para os diversos ambientes em que atua.

A necessidade de se conceber normativos que mantivessem estreita relação com práticas de contabilidade observadas no âmbito internacional surge da percepção de que as práticas e critérios contábeis, muitas vezes, acabam variando consoante a particularidade de cada país. Portanto, a contabilidade, enquanto Ciência Social Aplicada acaba sendo depositária de influências de cunho cultural, político, histórico e econômico; originárias do ambiente no qual está inserida (SILVA, 2012).

Contudo, a constante expansão dos mercados fez com que houvesse a necessidade, por parte das entidades, de desenvolver mecanismos que permitissem a elaboração de informações contábeis e, em consequência, demonstrações contábeis, balizadas por critérios uniformes e homogêneos, de tal forma que possibilitassem aos gestores, e demais partes interessadas, utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis, nos processos de tomadas de decisões (SILVA, 2012).

No caso das informações de custos em particular, as afirmações de Silva (2012) conjugam-se com as necessidades de a informação de custos apresentarem-se de tal forma que permitisse comparabilidade com outras instituições, programas, projetos e atividades, conforme argumentado por Mauss e Souza (2008) e IFAC (2000).

A convergência da contabilidade aplicada ao setor público ao foco patrimonial, permite, então, a evidenciação de informações que fortalecem a prestação de contas (*accountability*) e, paralelamente, fortalecem os princípios de governança pública, ao permitir a avaliação social (CASTRO; GARCIA, 2004; MATIAS-PEREIRA, 2009; SLOMSKI et al., 2010).

As ações desenvolvidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no sentido de implementar as NBCASP tem como objetivo central o desenvolvimento do arcabouço teórico da contabilidade nesse setor. Vale ressaltar, que as NBCASP originaram-se, também, a partir do processo internacional de harmonização das práticas contábeis, colocando a contabilidade aplicada ao setor público brasileiro no cenário de transformações, com vistas à convergência às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP), desenvolvidas a partir das Normas Internacionais aplicáveis ao setor privado, *International Financial Reporting Standards* (IFRS), elaboradas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) (DARÓS; PEREIRA, 2009).

O Quadro 1 apresenta as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo CFC, com os respectivos conteúdos.

Quadro 1 - Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público

| Norma | Resolução CFC | Denominação   |
|-------|---------------|---|
| 16.1  | 1.128/2008    | Conceituação, objeto e campo de aplicação                                 |
| 16.2  | 1.129/2008    | Patrimônio e Sistemas Contábeis   |
| 16.3  | 1.130/2008    | Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil                   |
| 16.4  | 1.131/2008    | Transações no setor público   |
| 16.5  | 1.132/2008    | Registro Contábil   |
| 16.6  | 1.133/2008    | Demonstrações Contábeis   |
| 16.7  | 1.134/2008    | Consolidação das Demonstrações Contábeis                                  |
| 16.8  | 1.135/2008    | Controle interno  |
| 16.9  | 1.136/2008    | Depreciação, Amortização e Exaustão                                       |
| 16.10 | 1.137/2008    | Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público |
| 16.11 | 1.366/2011    | Sistema de Informação de Custos do Setor Público                          |

Fonte: Adaptado CFC (2012)

O conjunto de instruções originárias das NBCASP traz para o cenário governamental a necessidade de adoção do enfoque patrimonial, objeto da contabilidade, perceptível através da NBC T 16.9, que estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão e da NBC T 16.11 que estabelece as diretrizes básicas para a implantação de sistema de informações de custos do setor público. Com efeito, as NBCASP trazem amplitude e complexidade ao embasamento teórico da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, aproximando-se do contexto internacional.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.128/08, que aprova a NBC T 16.1, a contabilidade aplicada ao setor público representa a ramificação da Ciência Contábil que aplica os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis, direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público na geração de informações, com vistas a apoiar o processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Outra característica tradicionalmente observada na contabilidade do setor público é o foco no orçamento e nas finanças, diferentemente da contabilidade ambientada no cenário de entidades privadas, que tem como cerne o patrimônio das organizações e representa, tradicionalmente, o eixo condutor da contabilidade numa compreensão holística desta Ciência Social Aplicada enquanto produtora de informações aos usuários.

Todavia, Castro e Garcia (2004) ressaltam que, embora a produção de informações originárias da contabilidade aplicada ao setor público tenha sido alicerçada, ao longo dos tempos, em bases orçamentárias, torna-se pertinente a tentativa de homogeneização do foco da produção de informações oriundas da contabilidade, voltando-se, essencialmente, para o reconhecimento, mensuração e evidenciação de informações patrimoniais no processo contábil, atendendo, desta forma, às necessidades emergentes no modelo de Estado gerencial e, de maneira concomitante, fortalecendo as bases da contabilidade enquanto Ciência e dimensão teórica.

Desta forma, um dos principais instrumentos de facilitação da informação contábil mais precisa, diz respeito à mudança da contabilidade das entidades públicas do tradicional foco orçamentário para o enfoque patrimonial.

Neste sentido, a STN (2012) afirma que a contabilidade aplicada ao setor público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, deve obedecer aos Princípios de Contabilidade e, com efeito, as entidades públicas deveriam aplicar o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos sendo reconhecidos quando ocorrem, e não quando os recursos financeiros são recebidos ou pagos.

Para Pigatto et al (2010) a contabilidade exercida pelo regime de caixa reconhece somente as transações e eventos a partir do ingresso ou desembolso de dinheiro. Desta forma,

o resultado financeiro global pode ser mensurado por meio da diferença entre caixa recebido e o caixa pago.

Já o regime de competência (*accrual basis*), através do reconhecimento das transações no momento em que ocorrem, e não apenas por ocasião do desembolso, permite registros contábeis mais completos, possibilitando, desta forma, a avaliação mais apurada do desempenho das organizações (PIGATTO; HOLANDA; MOREIRA; CARVALHO, 2010).

A mensuração por meio do regime de competência econômica pode ser observada através de equação contábil, que consiste em ativos iguais a passivo mais patrimônio líquido. Ademais, a equação permite a evidenciação dos estoques de recursos pertencentes à entidade, dos recursos tomados pela entidade, bem como o saldo patrimonial (PIGATTO; HOLANDA; MOREIRA; CARVALHO, 2010).

No regime de caixa, a mensuração dos eventos relacionados a um período está circunscritos aos ingressos e desembolsos em caixa, ao passo que o regime de competência reconhece possibilidades mais amplas antes que estas sejam arrecadadas ou pagas pela entidade, ou seja, as receitas são reconhecidas independentemente de sua realização, demonstrando, portanto, uma característica menos conservadora ou prudente que o regime de caixa (PIGATTO; HOLANDA; MOREIRA; CARVALHO, 2010).

As observações acerca da utilização do regime de competência devem ser ressaltadas em discussões que permeiem a produção de informações de custos no setor público. Dentro deste raciocínio, Machado e Holanda (2010) reforçam a ideia da necessidade de mudança no tratamento da informação contábil dos entes públicos ao afirmarem que a geração de informações de custos pressupõe adoção do regime de competência.

Ainda segundo Machado e Holanda (2010), enquanto a contabilidade das entidades públicas não adotar na sua plenitude o regime de competência, serão necessários ajustes contábeis para que seja possível se chegar à informação de custos dos entes públicos.

As observações de Machado e Holanda (2010), Pigatto et al (2010) e STN (2012) acerca das mudanças necessárias ao campo da contabilidade no setor público no que diz respeito a adoção do regime de competência e do enfoque patrimonial apresentam-se como

transformações nas bases conceituais da contabilidade deste setor; transformações estas que criam um ambiente propício ao desenvolvimento de um sistema de informações de custos que consiga dialogar com os demais sistemas e, sobretudo, tenha as sua disposição dados e informações pertinentes à evidenciação.

No contexto internacional, a IFAC (2000), além de destacar a contabilidade de custos enquanto importante mecanismo para a estruturação do orçamento ressalta, também, que o orçamento pode ser formulado ou executado adotando o regime de caixa, como nos Estados Unidos, e o regime de competência, como na Nova Zelândia.

Todavia, ressalta-se que as questões que envolvem a adoção, pela contabilidade de custos, do regime de caixa e do regime de competência estão relacionadas a práticas observadas em cada país.

O estudo 13 da IFAC (2001), que trata de aspectos das entidades públicas voltados ao fortalecimento da governança, também reforça a ideia de que a adoção do princípio da competência pelas entidades públicas em detrimento a tradicional prática de adoção do regime de caixa, sob a perspectiva de que estes contituem importantes facilitadores da produção de medidas de desempenho.

Para a IFAC (2001), a base contábil estruturada por meio do regime de caixa dificulta a mensuração dos recursos consumidos durante o período, dificultando a medição dos custos reais dois programas, bem como o controle e evidenciação em relatórios. As recomendações da IFAC (2001) caminham no sentido de engorajar as entidades públicas, para que estas empreendam esforços no sentido de adotar o regime de competência com vistas ao monitoramento do desempenho, tendo em vista os objetivos e metas inicialmente definidas pela administração das entidades.

Desta forma, depreende-se que, mesmo diante de dispositivos legais que mencionavam a importancia da informação de custos no setor público para o gerenciamento dos recursos e evidenciação dos resultados organizacionais, somente após o advento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público tais pretensões ganharam contornos mais sólidos.

A partir das tranformações conceituais sugeridas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, conceituações estas contextualizadas com as recomendações internacionais, a informação de custos passa a pertencer a um ambiente informacional aderente aos princípios de contabilidade, com enfoque patrimonial, além da adoção do regime de competência, aspectos que configuram potencial informacional adequado a produção de informações que atendam aos papéis de gestão da informação de custos.

Portanto, além de apresentar as bases conceituais que sustentam os sistemas de informações de custos, bem como o ambiente de transformações permitidas a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, torna-se pertinente observar características elementares trazidas pelas NBC T 16.11, que trata do sistema de informações de custos no setor público.

### **2.7.1 NBC T 16.11 – Sistema de informação de custos do setor público**

O normativo referente ao sistema de informação de custos no setor público apresenta a conceituação, o objeto os objetivos e as regras pertinentes à implantação do subsistema de custos nas entidades públicas (SILVA; PINHEIRO; BARBALHO; MARTEL, 2011).

Conforme mostrado no tópico que apresenta as características gerais das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, este normativo referente a custos foi aprovado em 25 de novembro de 2011, juntando-se, então, aos dez normativos já aprovados através das Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.128 a 1.137/08 e 1366/11 (SILVA, 2012).

Silva et al (2011, p. 10) afirma que a norma que trata de custos no setor público amplia o conceito de custos, antes caracterizados como “custo do serviço industrial”, passando a adotar a denominação “custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública”.

Ainda segundo Silva et al (2011) a necessidade de integração com os demais sistemas de custos apresenta-se como ponto relevante dentro do novo sistema de informação de custos aprovado pelo CFC, uma vez que a ideia permite que este subsistema seja depositários de dados oriundos do subsistema orçamentário e patrimonial. Desta forma, reforçam-se as ideias

de Mauss e Souza (2008), Cruz e Platt Neto (2007) e Martins (2010) acerca da concepção de um sistema que se conjugue com os demais subsistemas contábeis das entidades públicas.

De acordo com CFC (2011) e Silva (2012, p. 361), o sistema de informação de custos do setor público (SICSP) tem como objetivos elementares:

- Mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- 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;
- Apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- Apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- Apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Observa-se que os objetivos de custos apresentados pela NBC T 16.11 alinham-se àqueles apresentados pela IFAC (2000) no que compreende ao papel dos custos na gestão das entidades públicas, servindo de base informativa para o processo decisório, medição de desempenho, bem como ao processo de planejamento e orçamentação.

Além da apresentação dos objetivos da informação de custos apresentados, tem-se como objetivo trazido pela BNC T 16.11, a necessidade de evidenciação dos objetos de custos. Tal informação reforça as características da informação de custos relacionadas à comunicação com as partes interessadas, ressaltadas pela IFAC (2001) como instrumentos de governança, *accountability* e transparência. O Quadro 2 mostra características e atributos da informação de custos apontados pelas NBC T 16.11.

Quadro 2 – Características e atributos da informação de custos

| Atributos       | Conceitos da NBC T 16.11   |
|-----------------|--|
| Relevância      | Entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;  |
| Utilidade       | Deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;  |
| Oportunidade    | Qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;  |
| Valor social    | Deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;   |
| Fidedignidade   | Referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;  |
| Especificidade  | Informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;  |
| Comparabilidade | Entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa; |
| Adaptabilidade  | Deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;   |
| Granularidade   | Sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.  |

Fonte: CFC (2011)

As características e atributos da informação de custos apresentadas pela NBC T 16.11, estão intrínsecas à própria necessidade de se conceber a informação de custos. A fidedignidade, a comparabilidade e o valor social foram discutidos durante diversos pontos da discussão teórica acerca da importância da informação de custos e, sobretudo, do desenvolvimento do sistema de informação de custos.

A fidedignidade apresenta-se como ponto elementar na tentativa de abastecer os gestores com informações pertinentes a tomada de decisão; decisão esta que reflete demandas sociais e tentativas de saná-las. Desta forma, a produção de informações fidedignas perfaz toda a importância dos custos para a gestão das entidades governamentais.

A comparabilidade, conforme apresentado pela IFAC (2000), apresenta-se como condição elementar para a tentativa de retratar o desempenho das entidades públicas. É mister conceber informações contábeis com bases metodológicas que permitam comparações com

outras entidades ou outros programas, ou outras atividades empreendidas pela gestão pública no trado dos recursos investidos pela sociedade.

O subsistema de custo aplicado ao setor público assenta-se em três elementos-base, a saber: sistema de acumulação, sistema de custeio e método de custeio (SILVA; PINHEIRO; BARBALHO; MARTEL, 2011). O Quadro 3 apresenta esses elementos, bem como os conceitos atribuídos pela NBC T 16.11.

Quadro 3 – Elementos do sistema de informação de custos

| Elementos             | Conceitos da NBC T 16.11  |
|-----------------------|---|
| Sistema de acumulação | Corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.  |
| Sistema de custeio    | Está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão. |
| Método de custeio     | Refere-se ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.   |

Fonte: CFC (2011)

O sistema de acumulação referenciado pela NBC T 16.11 diz respeito à maneira como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços disponibilizados pelas entidades públicas. Já o sistema de custeio apresentado, refere-se ao modelo de mensuração adotado, a saber: custeio histórico, custeio corrente, custeio estimado e custeio padrão (SILVA; PINHEIRO; BARBALHO; MARTEL, 2011). O Quadro 4 apresenta os métodos de custeio apontados pela NBC T 16. 11, bem como os conceitos apresentados.

Quadro 4 – Métodos de custeio

| Métodos de custeio | Conceitos da NBC T 16.11  |
|--------------------|---|
| Custeio direto     | É o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação. |

|                       |  |
|-----------------------|--|
| Custeio variável      | Que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.   |
| Custeio por absorção  | Que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.  |
| Custeio por atividade | Que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles. |

Fonte: CFC (2011)

De acordo com o CFC (2011) e Silva (2012, p. 363) as entidades públicas “podem adotar mais de uma metodologia, consoante às características dos objetos de custo”. Ademais, a escolha do método de custeio deve estar assentada nas informações a disposição da entidade, bem como na relação custo benefício para a obtenção das informações. O Quadro 5 mostra outras definições de custos apontadas pelas NBC T 16.11.

Quadro 5 – Definições de custos apresentadas pela NBC T 16.11

| Classificação                    | Conceitos da NBC T 16.11   |
|----------------------------------|--|
| Custos reais                     | São os custos históricos apurados <i>a posteriori</i> e que realmente foram incorridos   |
| Custo direto                     | É todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.   |
| Custo indireto                   | É o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.                           |
| Custo fixo                       | É o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.   |
| Custo variável                   | É o que tem seu valor determinado e diretamente relacionado com a oscilação de um fator de custos estabelecido na produção e execução dos serviços.  |
| Custo operacional                | É o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros objetos de custos, como energia elétrica, salários, etc.   |
| Custo predeterminado             | É o custo teórico, definido <i>a priori</i> para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados.  |
| Custo padrão ( <i>standard</i> ) | É o que resulta da consideração de normas técnicas atribuídas aos vários fatores de produção, como consumo de matérias, mão de obra, máquinas, etc., para a definição do custo do produto ou do serviço. |
| Custo estimado                   | É o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período; pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo padrão.          |

|                                 |   |
|---------------------------------|---|
| Custo controlável               | Utiliza centro de responsabilidade e atribui ao gestor apenas os custos que ele pode controlar.   |
| Custo marginal                  | Apuração decorrente dos custos variáveis.   |
| Custo de oportunidade           | É o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada.  |
| Custos da prestação de serviços | São os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros objetos de custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço. |

Fonte: CFC (2011)

As denominações de custos apresentadas pela NBC T 16.11 conjugam-se com os conceitos de custos apresentados pela literatura acerca da contabilidade de custos. Todavia, alguns conceitos, como custo de oportunidade, necessitam de maiores estudos no contexto da área pública, notadamente porque se configura como peça elementar na elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, apontada pela NBC T. 16. 6, que trata das Demonstrações Contábeis utilizadas pelo setor público.

Diante do exposto, constata-se que as transformações necessárias ao campo da contabilidade de custos aplicada ao setor público permitem expectativas no sentido da materialização de um sistema de informação de custos capaz de atender as demandas crescentes, bem como munindo os gestores com informações que fomentem o processo decisório (SILVA; PINHEIRO; BARBALHO; MARTEL, 2011).

Desde sua gênese até o estágio de adequação aos diversos contextos organizacionais, percebeu-se que a contabilidade de custos adquiriu complexidade na esteira das transformações observadas no contexto organizacional.

Desta forma, reformam-se as ideias acerca da necessidade de conjugação dos conhecimentos apresentados pela academia com aqueles que se desenvolvem nas organizações, ratificando, assim a característica de relação entre teoria e prática observada na contabilidade gerencial e contabilidade de custos.

Ademais, além do fortalecimento gerencial das políticas empreendidas pela gestão pública, busca-se, também fortalecer elementos relacionados à evidenciação, transparência, governança e *accountability*, considerando que as potenciais melhorias informacionais abrem caminho para o fortalecimento da governança no setor público.

Assim, considerando o desenvolvimento da contabilidade de custos aplicada ao setor público, ensejado, essencialmente, pela demanda informacional e pela necessidade do ente público de conceber e evidenciar mecanismos que retratem seu desempenho e, conseqüentemente, a forma de utilização dos recursos públicos, torna-se pertinente uma discussão de caráter epistemológico sobre contabilidade de custos aplicada ao setor público, com vistas à observância do alinhamento, ou não, do conhecimento construído por este ramo da contabilidade ao longo dos tempos com os conceitos empregados na implementação do sistema de informação de custos no setor público.

### **3 PLATAFORMAS TEÓRICO-METODOLÓGICAS**

Esta seção tem por objetivo apresentar a discussão epistemológica que suporta a investigação acerca das plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público.

#### **3.1 Conhecimento científico**

Na seção anterior, que tratava das discussões teóricas que envolviam a contabilidade de custos aplicada ao setor público, foi possível observar que a trajetória evolutiva da contabilidade de custos, desde as bases edificadas no ambiente das organizações industriais até o cenário de atuações diversificadas observadas no ambiente contemporâneo, pautou-se na tentativa de melhorias e adequações dos processos produtivos nas organizações, alicerçados em práticas organizacionais aprimoradas ao longo dos tempos ou por meio de contribuições acadêmicas no refinamento do arcabouço teórico da área de custos.

Compreende-se, então, que as constantes transformações e acréscimos, e até mesmo desconstruções de conceitos existentes, partem da observação do homem. Neste sentido, Martins e Theóphilo (2009, p. 1) afirmam que a “busca incessante do homem por novas descobertas direciona-o aos caminhos do conhecimento, que será seguido conforme a sua tendência”.

A capacidade de reflexão acerca dos diversos fenômenos possibilita, então, avançar no sentido de buscar esclarecimentos acerca de questões presentes no cotidiano dos indivíduos. A contabilidade de custos, dentro desta perspectiva, foi depositária de acréscimos conceituais que tornaram possível chegar ao estágio conceitual contemporâneo.

Todavia, embora a contabilidade de custos tenha avançado no sentido de tornar-se meio pelo qual a gestão das organizações se ancora na tentativa de buscar as melhores alternativas para o desempenho organizacional, muito ainda precisa ser desenvolvido, principalmente no contexto das organizações públicas.

Partindo desta lógica, e levando em consideração as discussões apresentadas na seção anterior, depreende-se que, para a contabilidade de custos, o campo das entidades públicas

constitui cenário em que o conhecimento apresenta-se em potencial, tendo em vista que as práticas de contabilidade gerencial, assim como as de contabilidade de custos foram edificadas no campo das instituições privadas.

As transformações na configuração organizacional das entidades públicas possibilitaram avanços significativos da contabilidade gerencial e de custos para este setor. Para tanto, é preciso salientar que a percepção acerca destas transformações também mostra-se resultante da relação do homem com os fenômenos que o cerca.

Tais ilustrações acerca da importância do conhecimento, tomando como mote as transformações observadas da contabilidade de custos até que se chegasse ao estágio contemporâneo – estágio este ponto de partida para as investigações empreendidas pelo presente estudo – são pertinentes na tentativa de evidenciar como a busca pelo conhecimento traz consigo transformações diversas em vários campos da vida dos indivíduos.

Todavia, o conhecimento não pode ser percebido como um conceito unitário, tendo em vista a existência de variabilidades no que compreende seus conceitos e abordagens. Desta forma, observa-se a existência de quatro tipos de conhecimento, subjacentes às maneiras como o homem apropria-se da realidade, a saber: o conhecimento vulgar, o conhecimento filosófico, o conhecimento teológico e, por fim, o conhecimento científico (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

As observações colocadas acerca da relação entre o conhecimento e os avanços da contabilidade de custos em seus diversos contextos fazem parte do tipo de conhecimento voltado para a cientificidade, da mesma forma que o presente estudo enquadra-se nesta tipologia. Todavia, conforme observado, o conhecimento abastece-se de variadas fontes, diversificadas na forma com que os indivíduos buscam e aceita os fatos passíveis de indagações e observações.

Conforme Martins e Theóphilo (2009), o conhecimento vulgar representa aquele voltado para as experiências vividas ou transmitidas para outras pessoas, ao passo que o conhecimento filosófico possui como característica basilar o poder de reflexão dos indivíduos através do raciocínio unicamente.

Além do conhecimento vulgar e do conhecimento filosófico, o conhecimento teológico constitui produto da fé humana, pautados em manifestações divinas (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Desta forma, depreende-se que estes tipos de conhecimento, quais sejam o vulgar, o filosófico e o teológico; convergem no sentido de refletir e procurar soluções acerca dos fenômenos observados, mas diferem-se nos meios pelos quais as respostas são buscadas.

Os meios pelos quais as respostas são buscadas apresentam-se como característica marcante do quarto tipo de conhecimento, o científico, resultante da investigação metódica e sistemática da realidade, ensejando a utilização de métodos, análises, classificações e comparações para se chegar às indagações percebidas através da observação dos fenômenos (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

O conhecimento científico, então, representa um tipo de conhecimento sustentado através de investigações estruturadas sistematicamente, de modo a conduzir os investigadores a achados de pesquisa ancorados em análises e testes. O conhecimento científico constitui tipo de conhecimento em que existe a necessidade de vigilância a cerca da eficiência dos métodos selecionados para a investigação, permitindo, assim, o desenvolvimento de trajetórias metodológicas que conduzem as observações.

Demo (2009, p. 25) afirma que o conhecimento científico “encontra seu distintivo maior na paixão pelo questionamento, alimentado pela dúvida metódica”. Assim sendo, a natureza questionadora dos indivíduos encontra canal convergente com as características marcantes do conhecimento científico.

Partindo desta perspectiva, observa-se que o objetivo do presente estudo encontra cenário propício ao seu desenvolvimento por meio do exercício do conhecimento científico. Tal afirmação torna-se possível na medida em que a análise das plataformas teórico-metodológicas da contabilidade de custos aplicada ao setor público somente poderá ser exercida mediante o desenvolvimento de uma sistemática de seleção, coleta e análise de dados que, ao final, possibilitem atingir ao objetivo inicialmente definido.

A percepção de que o atingimento dos objetivos inicialmente definidos para esta pesquisa passam, essencialmente, por etapas que dizem respeito à seleção de ambiente e

dados a serem investigados, bem como a coleta e análise destes, de modo a responder a problemática definida, passa, inevitavelmente, pela percepção de que uma trajetória metodológica precisa ser definida e, neste momento, as características do conhecimento científico fazem-se presentes.

Para Demo (2009, p. 26), o questionamento não tem um fim em si, mas, sobretudo, consiste em “articular discurso como consciência lógica e capaz de convencer”, necessitando satisfazer a necessidades e critérios que passam pela qualidade formal e política.

A afirmação de Demo (2009) acerca da necessidade do conhecimento científico de procurar, através do empreendimento de suas investigações, satisfazer a necessidades que caminham para a qualidade formal e política abre caminho para reflexões acerca da necessidade de vigilância da pesquisa.

Da mesma forma que o conhecimento científico distingue-se dos demais tipos de conhecimento por motivos que dizem respeito ao desenvolvimento de sistemáticas para a solução de problemas, compreende-se, então, que, para a apresentação de resultados de pesquisas que estejam pautados no rigor metódico, faz-se necessário, também, uma vigilância não somente na trajetória das pesquisas, mas, sobretudo, nos mecanismos utilizados.

### **3.2 Aspectos epistemológicos**

A epistemologia caracteriza-se como a mais antiga de um conjunto de disciplinas, denominado ciência das ciências e, etimologicamente, corresponde ao discurso sobre as ciências (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Martins e Theóphilo (2009) argumentam que a partir da mudança na visão do conhecimento como um processo e não como um resultado, o papel da epistemologia passou a ser o de buscar conhecer esse movimento de transformação do conhecimento, por meio da análise de sua gênese, formação e estruturação progressiva, possibilitando, desta forma, a observação de um conhecimento provisório, jamais acabado ou definitivo.

Para Martins (2008, p. 5), o papel elementar da abordagem epistemológica consiste em “submeter à prática dos cientistas a uma reflexão que toma por objeto as ciências em vias de se fazerem, em seu processo de gênese, de formação e de estruturação progressiva”.

A partir das observações de Martins (2008) e Martins e Theóphilo (2009), pode-se compreender o papel da epistemologia como uma forma de vigilância que possibilita observar os delineamentos das investigações. Assim sendo, a epistemologia permite o exercício da metalinguagem, através da promoção de discussões do conhecimento científico acerca dele mesmo, permitindo análises e avaliações em torno de sua trajetória.

Desta forma, Martins (2008, p. 5) apresenta a epistemologia como uma proposta de discussão que emerge diante da demanda por uma maior compreensão e explicação de como tem se configurado a produção científica, através de diversos aspectos, a saber:

- A amplitude e a diversidade dos assuntos; temas e problemas investigados;
- Diferentes alternativas para construção das plataformas teóricas que sustentam os desenvolvimentos das pesquisas;
- Distintas abordagens metodológicas empreendidas;
- Variadas estratégias de pesquisa;
- Diversidade de técnicas e de instrumentos de coleta de informações, dados e evidências; e
- Diferentes planos para tratamento e análises dos resultados de uma pesquisa.

A amplitude e a diversidade dos assuntos, dos temas e dos problemas investigados representa ponto importante na análise epistemológica, uma vez que, a partir desta percepção, pode-se observar o estado da arte de determinadas temáticas, bem como aquelas em que as pesquisas empreendidas contribuíram para a consolidação de um arcabouço teórico cristalizado.

No campo da contabilidade de custos aplicada ao setor público, observa-se que muitas perspectivas ainda podem ser exploradas, no sentido de consolidar o arcabouço teórico, tendo em vistas as importantes transformações ensejadas pelas transformações no ambiente organizacional do setor público nas últimas décadas, bem como o advento do normativo que estabelece conceitos para a implantação do sistema de informação de custos, conforme discutido na seção anterior.

No que diz respeito às diferentes alternativas para construção das plataformas teórico-metodológicas que servem de sustentáculo ao desenvolvimento das pesquisas, tem-se a necessidade de investigação acerca das principais bases teóricas de que faz uso as pesquisas para desenvolver um argumento que fundamente os empreendimentos investigativos. Adicionalmente, torna-se importante, também, atentar para os mecanismos metodológicos utilizados para a consecução dos objetivos do estudo.

No que diz respeito à temática objeto deste estudo, tem-se que a contabilidade de custos aplicada ao setor público assenta-se em bases teóricas inicialmente edificadas na área privada, embora seja preciso investigar especificidades que descrevam a intensidade da importação de construções teóricas para o campo das entidades do setor público.

Assim, observa-se que, diante dos elementos que estão sob a alçada da epistemologia apresentados por Martins (2008), a construção do conhecimento em uma determinada área esta estritamente relacionada com a produção científica, da mesma forma que Martins e Theóphilo (2009, p. 3) colocam a epistemologia como “o estudo metódico e reflexivo da ciência, de sua organização, de sua formação, do seu funcionamento e produtos intelectuais”.

A reflexão acerca das configurações delineadas pelos produtos intelectuais permite apontar tendências ou revelar lacunas existentes, através da percepção de discussões que se apresentam saturadas ou sem avanços significativos no sentido de apresentar novas perspectivas. Ademais, a identificação de tendências temáticas a serem discutidas pelos produtos intelectuais pode sinalizar um cenário de acréscimos no conhecimento já existente acerca de determinados tópicos de estudo.

Desta forma, depreende-se que o estudo da produção científica, ou os produtos intelectuais, apresentam-se como sinalizadores do estágio de organização e sistematização do conhecimento.

### 3.3 Plataformas teóricas

Richardson (2012) observa que o objetivo do trabalho científico consiste em, através de pesquisas, buscar soluções para problemas existentes diagnosticados, gerar teorias ou fazer uma avaliação de teorias já existentes.

Partindo desta observação acerca da função primordial da produção científica, pode-se perceber que esta representa a gênese do conhecimento e da construção de plataformas teóricas que fundamentam os fenômenos observados e, uma vez edificadas, funcionam como substância conceitual às futuras investigações, constituindo uma cadeia do conhecimento.

Desta forma, as plataformas teóricas dos trabalhos científicos representam o diálogo promovido entre os pesquisadores, na busca por soluções para as problemáticas levantadas, e a literatura, elemento suporte que respalda as investigações (MAGALHÃES, 2006).

Magalhães (2006) observa que o conjunto de publicações resultantes da comunicação científica forma o que se denomina literatura científica. O exame da literatura científica de uma área possibilita a avaliação do estágio de maturidade e o nível de desenvolvimento alcançado pela ciência naquele campo.

Desta forma, o desenvolvimento de trabalhos científicos, além de preocupar-se com questões metodológicas que contribuam com a validação dos achados, também precisa dedicar-se a seleção de material na literatura que funcione como sinalizador do estágio de discussão das temáticas específicas a que se propõem os estudos.

A revisão de literatura contribui para constatações acerca da necessidade de empreender investigações sobre determinado tópico de pesquisa ou, através de *insights*, servir de ponto de partida para construções teóricas que possibilitem ampliações nas bases já existentes (CRESWELL, 2010).

No que diz respeito à contabilidade de custos aplicada ao setor público, tem-se a necessidade de observar como se configura a literatura adotada pelos estudos acadêmicos que se propõe a ampliar as bases teóricas desta temática. Considerando que a contabilidade gerencial, ramo da contabilidade que mantém estreita afinidade com a contabilidade de custos e seus contextos diversos, apresenta-se em desvantagem em relação ao quantitativo de pesquisas voltadas à contabilidade financeira, ou ao *mainstream* dominante (MERCHANT, 2010; LUKKA, 2010), a investigação acerca do perfil da literatura utilizada como base para as pesquisas faz-se relevante.

No contexto brasileiro, observam-se os seguintes livros que tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público: Cruz e Neto (2007), *Contabilidade de Custos para Entidades Estatais: metodologias e casos simulados*; Silva et. al (2007), *Custos no Setor Público*; e Mauss e Souza (2008), *Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*.

Ressalta-se que a revisão de literatura desenvolvida com vistas a construir embasamento teórico das investigações não se restringe apenas aos livros, mas apresenta-se diversificada, através da utilização de outros canais de comunicação científica como artigos, teses, dissertações etc. Nesta perspectiva, embora Cruz e Neto (2007), Silva et. al (2007), Mauss e Souza (2008) apresentem-se como autores das obras brasileiras voltadas à temática custos nas entidades públicas, esta desenvolve-se e difunde-se, também, por meio de outros meios de comunicação do conhecimento científico, bem como por meio de outras plataformas teóricas.

Ademais, Magalhães (2006) acrescenta que por meio da comunicação científica os pesquisadores mantem-se inseridos nas bases fundamentais do conhecimento científico em seus respectivos ambientes de atuação, através da percepção de como tem se configurado as pesquisas no sentido de traçar o perfil teórico-metodológico.

Assim, observa-se que a análise das plataformas teóricas dos trabalhos científicos de uma determinada área possibilita enxergar quais caminhos esta vem tomando e quais bases teóricas vão ganhando solidez e legitimação ao serem constantemente referenciados na fundamentação das pesquisas. Ademais, verifica-se o estado da arte de um determinado ramo do conhecimento (MAGALHÃES, 2006).

Contudo, observa-se, através das colocações de autores como Magalhães (2006), Martins (2008), Richardson (2012), Martins e Theóphilo (2009), Creswell (2010); que os termos revisão de literatura, teorias e plataformas teóricas ora configuram-se como sinônimos, ora guardam singularidades, necessitando compreensões mais claras acerca da existência de desigualdades entre tais termos.

A apresentação das possíveis diferenças do que vem a ser teorias, plataformas teóricas ou revisão de literatura torna-se pertinente, na medida em que o presente estudo tem como uma de suas finalidades a investigação acerca de quais bases teóricas estão sendo utilizadas para fundamentar as pesquisas na área de contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Conforme apresentado na seção anterior, especificamente no tópico referente às bases históricas e bases terminológicas da contabilidade de custos, observou-se que esta teve sua gênese e estruturação ancorada no contexto das instituições industriais e privadas.

Com efeito, a partir do momento em que as transformações no ambiente organizacional das entidades públicas possibilitaram a inserção de mecanismos de verificação do desempenho, a contabilidade de custos passou a estabelecer-se em um novo cenário; cenário este que, devido a peculiaridades intrínsecas ao contexto estatal, necessitaria construir bases teóricas mais sólidas e aprimoradas, na tentativa de adequar-se ao novo cenário.

Assim sendo, compreender as bases teóricas com as quais o conhecimento em contabilidade de custos tem se ancorado, na tentativa de avançar e procurar soluções para suas problemáticas configura-se como elementos-chave na percepção do estado da arte deste ramo do conhecimento, assim como na evidenciação de novas tendências com potencial para ampliação de estudos.

Martins e Theóphilo (2009) afirmam que o emprego do termo teoria tem sido utilizado para indicar distintas questões, muitas vezes envolvendo expressões contraditórias e ambíguas, a saber: teoria; orientação teórica; marco teórico; esquema teórico; referencial teórico; plataforma teórica; que muitas vezes são utilizados de maneira equivalente.

Partindo deste leque de compreensões acerca do termo teoria, tem-se inicialmente que esta pode configurar-se como uma variedade de ideias que um indivíduo desenvolve a

respeito de algo, ou até mesmo um conjunto de ideias incompreensíveis, não comprováveis, que não podem ser verificadas ou medidas. Ademais, as teorias também acabam sendo compreendidas como um pensamento de um determinado autor (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

A percepção de teoria como o pensamento de um autor apresenta-se como a ideia mais próxima do que comumente se constata ao refletir acerca do que vem a ser teoria e, partindo desta perspectiva, a revisão de literatura de um determinado produto intelectual seria, então, sinônimo de teoria.

Para elucidar a compreensão do que vem a ser uma teoria, Creswell (2010, p. 79) afirma que esta pode apresentar-se dentro de um estudo como um “argumento, uma discussão ou uma justificativa, e ajudar a explicar (ou a prever) fenômenos que ocorrem no mundo”. Através das explicações de Creswell (2010), observa-se que a característica elementar de uma teoria estrutura-se em torno de um argumento, que serve de ponto de partida para o empreendimento de investigações por ele orientado.

De maneira mais específica, Creswell (2010) e Cooper e Schindler (2011) explicam que uma teoria representa um conjunto de conceitos, definições e proposições inter-relacionado de constructos ou variáveis latentes, que são transformados em proposições especificadoras da relação entre as variáveis.

Depreende-se, então, que a compreensão acerca das características basilares das teorias envolvem aspectos que vão além do pensamento de um autor simplesmente, ou da variedade de ideias de um indivíduo, mas, sobretudo, perpassam argumentos construídos através de um conjunto de constructos, estabelecendo relações com variáveis e bases para testes e investigações.

Neste sentido, as teorias apresentam-se de maneira diversificada e são usadas para explicar ou prever acontecimentos ou fenômenos, devendo apresentar-se de maneira lógica e, principalmente, adequadas à situação na qual está sendo sustentáculo, para que as explicações e previsões geradas a partir das investigações possam ser bem sucedidas (COOPER; SCHINDLER, 2011).

As observações de Cooper e Schindler (2011) permitem reflexões acerca do papel das teorias na construção argumentativa dos produtos intelectuais empreendidos pelos pesquisadores, além da importância do desenvolvimento de pesquisas que apresentem acréscimos ao conhecimento já existente sobre determinados tópicos de estudo.

A verificação das plataformas teóricas dos trabalhos científicos representa a verificação da construção da literatura científica, conforme destaca Magalhães (2006). Contudo, permitem, também, observar que possibilidades teóricas desses produtos intelectuais tem feito uso para sustentar seus argumentos investigativos, de tal forma que possibilite a construção de bases sólidas para os tópicos objeto de estudo.

Borinelli (2006, p. 77) ao desenvolver estudo que consistiu na sistematização do conhecimento sobre Controladoria num arcabouço teórico denominado estrutura conceitual básica da Controladoria, faz uma revisão acerca dos diversos conceitos utilizados para o termo teoria, chegando a três aspectos elementares:

- Aspectos conceituais: uma teoria é um conjunto de enunciados, declarações, proposições, conjecturas, ideias, conhecimentos, generalizações, leis científicas, princípios, constructos, definições e/ou conceitos relacionados e organizados sistematicamente, estruturalmente, dedutivamente e logicamente.
- Aspectos operacionais: uma teoria se materializa através de um sistema hipotético-dedutivo de análise de relações entre variáveis, ou seja, de confirmação de hipóteses.
- Aspectos utilitaristas: uma teoria destina-se a interpretar, elucidar explicar, prever, predizer, unificar e generalizar fenômenos.

Os três aspectos atribuídos às teorias trazidos por Borinelli (2006) sintetizam as ramificações que levam a compreensão do conceito, do papel e das funções desta, como base argumentativa que confere substância às investigações.

Dentro do contexto das pesquisas, as teorias funcionam como orientadoras da busca pelos fatos. Todavia, esta busca pelos fatos orientados por uma teoria relacionada às Ciências Sociais Aplicadas, como as teorias econômicas, as teorias contábeis, e as teorias psicológicas;

ensejam aparatos de prova extremamente diferentes daquelas relacionadas às ciências naturais, considerando haver distinção quanto às técnicas de verificação (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Com efeito, observa-se que os aspectos conceituais, operacionais e utilitaristas apresentados por Borinelli (2006) estabelecem-se de modo mais ortodoxo ou menos ortodoxo, consoante o contexto em que esteja inserido. Partindo desta observação, podem-se tecer algumas considerações acerca da pesquisa em contabilidade ou, de modo mais específico e pertinente a este estudo, em contabilidade gerencial ou contabilidade de custos aplicada ao setor público.

A trajetória argumentativa empreendida com vistas a esclarecer as características que regem o conceito de teoria funciona como elemento-base para reflexões acerca da pesquisa em contabilidade voltada para a gestão das entidades públicas e privadas. Da mesma forma que Merchant (2010) e Lukka (2010) apontam para o *mainstream* dominante da pesquisa em contabilidade, pode-se refletir, também, acerca da relação teoria e prática em contabilidade.

Nesta perspectiva, considerando a contabilidade gerencial ou a contabilidade de custos, as relações entre teoria e prática podem ser discutidas levando em consideração a diversidade de meios pelos quais o conhecimento é construído. Conforme discutido na seção anterior, a contabilidade de custos teve sua gênese voltada ao auxílio de questões organizacionais do ambiente industrial. Assim sendo, edificou-se através de estreita relação com a prática.

Contudo, no que concerne a construção do conhecimento de maneira mais consolidada, através de plataformas teóricas que permitam a cristalização e acréscimos de conhecimento nesta área, observa-se haver críticas acerca do estabelecimento de equilíbrio entre a relação teoria e prática.

Para Zimmerman (2001) a contabilidade gerencial, e outras áreas da contabilidade, não conseguiram desenvolver um corpo cumulativo de conhecimento no que compreende a literatura empírica. Ademais, segundo Zimmerman (2001) a literatura não foi amadurecida, descrevendo práticas para desenvolver e testar teorias que explicam a prática observada.

Dentre outras conjecturas apontadas por Zimmerman (2001) estão à utilização da abordagem indutiva, ou seja, “conclusões geradas com base em um ou mais fatos em particular ou de determinadas provas” (COOPER; SCHINDLER, 2011), e a ênfase na tomada de decisão em detrimento ao controle.

As observações de Zimmerman (2001) sobre a construção das bases teóricas da contabilidade gerencial, permitem discussões acerca destas bases no contexto da contabilidade de custos ou, especificamente, da contabilidade de custos aplicada ao setor público. Assim sendo, tem-se que o instrumental da contabilidade de custos detectado no ambiente organizacional das entidades públicas e privadas apresenta-se como elemento facilitador do processo decisório e, como tal, edificou-se conceitualmente valendo-se, também, de questões práticas.

Ademais, cabe ressaltar que, historicamente, a contabilidade apresentou-se fortemente ligada a tradição normativa em detrimento a abordagem positiva (LOPES; MARTINS, 2005). Assim sendo, a pesquisa em contabilidade edificou-se em torno deste *mainstream*. Sob esta perspectiva, no campo da contabilidade de custos aplicada ao setor público, tem-se a forte influência das legislações; panorama que, gradualmente, converge para a utilização de uma contabilidade voltada aos princípios fundamentais.

Ademais, a contabilidade ganhou papel fundamental no funcionamento das organizações, através do desenvolvimento de atividades que passam pela avaliação de custos e benefícios das ações governamentais, estabelecimento de normas e padrões financeiros, desenvolvimento de relatórios de desempenho organizacional, planejamento e controle financeiro (HOPWOOD, 1983).

Desta forma, a ampliação do campo de atuação da contabilidade pressupõe, também, ampliação do ambiente de possibilidades para o desenvolvimento de pesquisas que contribuam para a consolidação de diversos tópicos emergentes. Todavia, Lukka (2010) afirma que a maior parte das pesquisas em contabilidade apresenta-se estabelecidas de um mesmo campo paradigmático, apresentando contribuições marginais nos aspectos teórico-metodológicos.

Para Zimmerman (2001), o desenvolvimento das pesquisas não consegue edificar-se através de estudos anteriores para ampliar a compreensão acerca dos temas, tampouco explora as possibilidades de tópicos de pesquisa possíveis.

Lukka (2010), entretanto, fala em heterogeneidade dos paradigmas da pesquisa em contabilidade, através da percepção de que a aceitação de paradigmas diversos e a observação de possibilidades de campo de pesquisa para além do *mainstream* dominante permite diversidades filosóficas, metodológicas, de bases teóricas e, sobretudo liberdade acadêmica.

As observações de Merchant (2010) e Lukka (2010) acerca do *mainstream* e paradigmas dominantes na pesquisa contábil, assim como as críticas feitas por Zimmerman (2001) no que diz respeito à construção do conhecimento em contabilidade gerencial servem apenas como sinalizadores da importância da construção de plataformas teóricas sólidas para o campo da contabilidade de custos aplicada ao setor público, não sendo, portanto, um delimitador de um ponto de vista paradigmático adotado por este estudo.

Todavia, o posicionamento positivista defendido por Zimmerman (2001), traz reflexões acerca do papel da pesquisa enquanto produtora de conhecimento, ao passo em que as visões de Lukka (2010) caminham no sentido de discutir até que ponto a adoção ortodoxa de um paradigma pode ser benéfico para a diversidade da pesquisa em contabilidade.

No campo da contabilidade de custos aplicada ao setor público, depreende-se, conforme já comentado noutras ocasiões, a forte relação entre teoria e prática. Contudo, no que diz respeito às plataformas teóricas adoradas como argumento balizador das pesquisas, necessita-se de investigações mais acuradas, na tentativa de confirmar, neste campo, paradigmas dominantes noutras áreas do conhecimento contábil ou bases teóricas prevaletentes.

Assim sendo, sobre a relevância das investigações acerca de aspectos teóricos, Demo (2009, p. 20) afirma que este tipo de pesquisa dedica-se a reconstrução de “teorias, conceitos, ideias, ideologias, polêmicas, tendo em vista, em termos imediatos, aprimorar conhecimentos teóricos e, em termos medianos, aprimorar práticas”. Assim, compreende-se a necessidade da relação teoria e prática para a construção de conhecimento ancorado em bases heterogêneas, como a academia e o ambiente organizacional.

### 3.4 Plataformas metodológicas

Além do estudo das plataformas teóricas dos trabalhos científicos para identificar as bases que fundamentam as pesquisas, torna-se pertinente à observação dos aspectos metodológicos utilizados na construção destes.

A investigação acerca das plataformas metodológicas empregadas nas pesquisas faz-se necessária na medida em que, através desta observação, torna-se possível perceber sinalizadores de mudanças na adoção de estratégias metodológicas nas pesquisas. Conforme apresentou Lukka (2010) em sua análise sobre os paradigmas dominantes na pesquisa contábil, estes paradigmas não se restringem somente ao campo da abordagem teórica na qual estão ancoradas as pesquisas em contabilidade, mas, também, aos paradigmas que dizem respeito ao campo metodológico (PARKER 2012).

Além disso, considerando os tópicos investigados pelo presente estudo, a análise das plataformas metodológicas permite observar se o campo da contabilidade de custos ou da contabilidade de custos aplicado ao setor público converge para a adoção das mesmas estratégias metodológicas e, sobretudo, se o relato destas estratégias apresenta o rigor científico pertinente a construções mais sólidas do conhecimento científico.

Assim sendo, inicialmente busca-se compreender os conceitos que circunscrevem o termo metodologia. Para Martins e Theóphilo (2009), da mesma forma que o termo teoria, o termo metodologia apresenta-se empregado de maneiras diversas, relacionando-se a uma disciplina e seus objetivos, compreendendo tanto o estudo de métodos quanto os métodos utilizados numa determinada ciência.

Detalhando a compreensão do que vem a ser metodologia, Collis e Hussey (2005, p.61) faz uma distinção entre os termos método e metodologia. O primeiro está relacionado às diversas maneiras de coletar e analisar os dados, ao passo que o segundo diz respeito ao tratamento global conferido a pesquisa, desde a base teórica até a coleta e análise dos dados.

Compreende-se então, que o termo metodologia apresenta-se com maior abrangência, compreendendo desde aspectos conceituais, como o direcionamento da base teórica utilizada

como sustentáculo da pesquisa, até aspectos entendidos como operacionais, através da identificação e aplicação de meio de coleta e análise dos dados.

Para Demo (2009), a pesquisa metodológica dedica-se a investigação acerca dos métodos e procedimentos colocados a serviço da cientificidade, além de outras questões pertinentes, a saber: as implicações do positivismo, por exemplo, bem como manuseio de dados e seus testes de qualidade; as metodologias mais qualitativas e mais quantitativas como modos de abordagem e a preocupação metodológica com vistas a fugir da mediocridade.

As observações de Demo (2009) acerca da importância da pesquisa metodológica revelam as várias constatações que podem ser extraídas da análise metodológica dos produtos intelectuais empreendidos pelos pesquisadores. Pode-se, a partir desta análise, buscar compreensões sobre paradigmas predominantes da pesquisa, como a dicotomia estabelecida entre abordagens positivistas e fenomenológicas e, sobretudo, as áreas em que tais abordagens apresentam-se mais enraizadas ou estabelecidas.

Ademais, a pesquisa metodológica evidencia a qualidade das pesquisas no que diz respeito ao emprego das abordagens metodológicas e, sobretudo, o relato do emprego destas, como forma de registrar as etapas necessárias ao empreendimento das pesquisas e, em consequência, a consecução dos objetivos que nortearam as investigações.

Sobre a importância da pesquisa metodológica como forma de evidenciar os paradigmas que ancoram os empreendimentos investigativos (DEMO, 2009), observa-se que este ponto constitui elemento relevante dentro das compreensões acerca da percepção das plataformas metodológicas. Assim sendo, Collis e Hussey (2005) afirmam que o paradigma adotado exerce grande influência sobre a metodologia utilizada.

Lukka (2010) argumenta que os paradigmas, em sua essência, representam diversas possibilidades acerca do que pode ser estudado, que tipo de questionamentos de pesquisa pode ser feitos em relação a determinados tópicos de estudo, além de delinear os métodos com os quais esses estudos refletirão resultados e, também, como estes podem ser interpretados.

Desta forma, os paradigmas podem ser compreendidos como grandes plataformas, que servem de âncora e direcionadores da pesquisa num determinado campo de possibilidades pertinentes as suas características. No campo da pesquisa metodológica, Collis e Hussey (2005) discutem a existência dos paradigmas positivista e fenomenológico como grandes direcionadores da pesquisa científica.

O paradigma positivista se estabelece através da procura pelos fatos ou causas do diversos fenômenos sociais, distanciando-se do estado subjetivo do indivíduo e comungando com o raciocínio lógico, precisão, objetividade e rigor. O paradigma fenomenológico, por sua vez, tende a desenvolver interesse sobre o comportamento humano por meio da estrutura de referência do participante, tomando como ponto elementar a compreensão da realidade social como dependente da mente (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Desta forma, nota-se que os dois paradigmas apresentam-se com características marcantes e distintas, e tais características observadas de maneira singular em cada um serve de sinalizador para o desenvolvimento das pesquisas científicas realizadas. O Quadro 6 apresenta de maneira sintética as características observadas nos dois paradigmas apresentados.

Quadro 6 – Características dos dois principais paradigmas

| Paradigma positivista                         | Paradigma fenomenológico                        |
|---|---|
| Tende a produzir dados quantitativos          | Tende a produzir dados qualitativos             |
| Usa amostras grandes                          | Usa amostras pequenas                           |
| Interessa-se por testes de hipóteses          | Interessa-se pela geração de teorias            |
| Os dados são altamente específicos e precisos | Os dados são plenos de significado e subjetivos |
| A localização é artificial                    | A localização é natural                         |
| A confiabilidade é alta                       | A confiabilidade é baixa                        |
| A validade é baixa                            | A validade é alta                               |
| Generaliza da amostra para população          | Generaliza de um cenário para outro             |

Fonte: Collis e Hussey (2005)

A partir das características apresentadas no Quadro 6, entende-se que as duas abordagens paradigmáticas da pesquisa metodológica possui como base divergente o perfil dos dados utilizados. A abordagem positivista faz uso de dados quantitativos, ao passo que a fenomenológica desenvolvesse ancorada em dados qualitativos.

Collis e Hussey (2005, p. 61), ressaltam que a nomenclatura utilizada por autores que estudam a área relacionam o paradigma positivista a pesquisa quantitativa pelas características de mensuração, ao passo que o paradigma fenomenológico está associado à pesquisa qualitativa. “Entretanto, é possível para um paradigma positivista produzir dados qualitativos e vice-versa”.

Portanto, decodificadas as relações entre o paradigma positivista e a pesquisa quantitativa e entre o paradigma fenomenológico e a pesquisa qualitativa, tem-se que a pesquisa qualitativa constitui um conjunto de técnicas interpretativas voltadas para o significado que os indivíduos ou grupos atribuem ao problema social humano em detrimento a preocupação com a frequência de acertos dos fenômenos (CRESWELL, 2010; COOPER; SCHINDLER, 2011).

A pesquisa quantitativa, por sua vez, configura-se como meio de testar teorias objetivas, através de percepções de relação entre as variáveis. Tais variáveis podem ser mensuradas por meio de instrumentos, de tal forma que os dados numéricos possam ser analisados por procedimentos estatísticos (CRESWELL, 2010).

Partindo das delimitações explicativas acerca do que vem a ser uma pesquisa qualitativa ou uma pesquisa quantitativa e, sobretudo, valendo-se da discussão acerca da heterogeneidade dos paradigmas de pesquisa em contabilidade apresentadas por Lukka (2010), observa-se que em alguns contextos de estudo, notadamente na pesquisa em administração ou nas Ciências Sociais Aplicadas de modo geral, não é incomum fazer uma combinação de métodos (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Creswell (2010) afirma que a utilização da pesquisa de métodos mistos apresenta-se como uma abordagem investigativa que parte da associação de formas qualitativas e quantitativas, particularmente nos métodos de coletar e analisar dados (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Assim sendo, o Quadro 7 apresenta as principais características da abordagem mista, comparada com as tradicionais abordagens-base já conhecidas e discutidas em momentos anteriores.

Quadro 7 – Métodos quantitativos, mistos e qualitativos

| Métodos quantitativos  | Métodos mistos  | Métodos qualitativos   |
|--|---|--|
| Predefinido  | Tanto métodos predeterminados quanto emergentes               | Métodos emergentes   |
| Questões baseadas no instrumento   | Tanto questões abertas quanto fechadas                        | Perguntas abertas  |
| Dados de desempenho, dados de atitudes, dados observacionais e dados de censo. | Formas múltiplas de dados baseados em todas as possibilidades | Dados de entrevistas, dados de observação, dados de documentos e dados audiovisuais. |
| Análise estatística  | Análise estatística e de texto                                | Análise de texto e imagem  |
| Interpretação estatística  | Por meio da interpretação dos bancos de dados                 | Interpretação de temas e de padrões  |

Fonte: Creswell (2010)

Por meio do Quadro 7, pode-se perceber que a abordagem de métodos mistos apresentada por Creswell (2010) configura-se ora com aspectos quantitativos, ora com características qualitativas, figurando, então como uma alternativa intermediária entre os dois grandes extremos paradigmáticos da pesquisa metodológica.

Sob este aspecto, Collis e Hussey (2005) afirmam que os paradigmas positivistas e fenomenológicos, na abordagem das ciências sociais, são dois extremos de uma série contínua de suposições ontológicas, e poucos indivíduos trabalham com suas formas puras. Partindo desta informação, e compreendendo a abrangência do papel da contabilidade para as organizações (HOPWOOD, 1983), entende-se que os conceitos que envolvem a pesquisa metodológica ou a pesquisa teórica (DEMO, 2009) apresentam-se diante de inúmeras possibilidades de abordagens que contribuam para a construção do conhecimento.

Tomando como base as observações do Quadro 6, e do Quadro 7 pode-se perceber, também, que a crítica feita por Zimmerman (2001) a construção do conhecimento na área de contabilidade, especificamente a contabilidade gerencial, assenta-se em bases positivistas, uma vez que enfatiza o desenvolvimento de pesquisas que interessem-se por testar hipóteses que possam gerar confiabilidade e validade para generalizações.

Contudo, Parker (2012) afirma que dentro campo das pesquisas em contabilidade, a contabilidade gerencial apresenta-se como o subconjunto disciplinar mais propenso ao desenvolvimento de pesquisas qualitativas, considerando que a tradição qualitativa apresenta

uma compreensão crítica dos processos de gestão e possui potencial para responder a preocupações dos gestores.

Ademais, Parker (2012) afirma que, embora a abordagem positivista, conforme mostra o Quadro 6 de Collis e Hussey (2005), esteja centrada na construção de modelos e previsões de testes, suas metodologias não caminham claramente no sentido de tornar relevante a compreensão acerca dos processos organizacionais.

As observações de Parker (2012) trazem novamente a discussão acerca da possibilidade de heterogeneidade de paradigmas de pesquisa apontados por Lukka (2010). Ademais, considerando os propósitos desenvolvedores da contabilidade de custos aplicada ao setor público, dentro do modelo de estado gerencial emergente a partir da década de 1990 (BRIGNALL; MODELL, 2000), pode-se perceber a estreita relação deste campo da contabilidade com a pesquisa qualitativa.

Assim sendo, constata-se que tanto as abordagens da pesquisa metodológica qualitativa como as da pesquisa quantitativa apresentam contribuições para a construção do conhecimento e, de maneira concomitante, apresentam pontos passíveis de críticas, como as observadas por Zimmerman (2001), Lukka (2010) e Parker (2012). Observa-se, então, que a construção de plataformas teórico-metodológicas sólidas parte inicialmente não da adoção de um caminho único em detrimento a outro, mas, sobretudo, da estruturação adequada da pesquisa ao contexto e aos propósitos investigados.

Os questionamentos apresentados por Zimmerman (2001), Lukka (2010) e Parker (2012) dizem respeito aos aspectos teórico-metodológicos, ou a pontos de vista paradigmáticos da pesquisa em contabilidade, especificamente a contabilidade gerencial. Nesta perspectiva, partindo dessas análises críticas desenvolvida por estes e outros autores que se dedicaram a discutir aspectos epistemológicos da pesquisa, faz-se pertinente empreender análises no campo da contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Conforme colocado anteriormente, considerando que este campo da contabilidade de custos aplicada ao contexto das organizações públicas deriva da contabilidade gerencial essencialmente, busca-se verificar o comportamento da pesquisa nesta área.

Com efeito, essa verificação possibilita abrir discussões acerca de seu perfil epistemológico, se análogo ao observado na contabilidade gerencial, depositário de críticas e discussões efervescentes, ou se converge para outras bases teórico-metodológicas, tendo o campo da administração e suas abordagens teóricas como nicho receptivo mais próximo, por tratar-se de administração pública, sobretudo.

### **3.5 Classificações e estratégias investigativas**

O enquadramento metodológico de um estudo, além daquele voltado à definição da abordagem quantitativa ou qualitativa adorada, requer, também, enquadramentos que dizem respeito aos objetivos a que se propõe a pesquisa, bem como os meios de investigação percebidos como adequados à consecução dos propósitos.

Para Creswell (2010), está sob a alçada do pesquisador não somente a seleção de uma abordagem qualitativa, quantitativa ou de métodos mistos para conduzir, mas, também, sobre um tipo de estudo dentro dessas três escolhas. Desta forma, uma vez definida a abordagem metodológica da pesquisa, tem-se, também, definições mais específicas, que dizem respeito aos meios e instrumentos de operacionalização dos empreendimentos investigativos.

As definições específicas acerca dos delineamentos metodológicos selecionados para a realização das pesquisas partem da percepção de que diferentes modos de perceber a realidade permitem modos diversificados de abordá-la. Assim sendo, as tipologias metodológicas incluem categorias como abordagens empírico-positivistas; fenomenológicas e crítico-dialéticas etc (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). O foco pertinente nesta discussão está relacionado às estratégias pertencentes às abordagens empírico-positivistas; fenomenológicas, por manterem afinidade com o campo da ciência contábil.

Inicialmente, têm-se as tipologias voltadas ao enquadramento da pesquisa no que diz respeito aos seus objetivos. Essa perspectiva relaciona-se com o propósito motivador da realização da pesquisa por parte do pesquisador. Assim, tal classificação apresenta-se com quatro possibilidades, a saber: exploratória, descritiva, analítica ou preditiva. (COLLIS; HUSSEY, 2005). O Quadro 8 mostra os tipos de pesquisa.

Quadro 8 – Tipos de pesquisa

| Tipos de pesquisa | Conceitos da literatura  |
|-------------------|--|
| Exploratória      | Realizada sobre um problema ou questão de pesquisa quando há pouco ou nenhum estudo anterior que auxilie na questão (COLLIS; HUSSEY, 2005).  |
| Descritiva        | Tenta encontrar respostas para perguntas <i>quem, o que, quando, onde e</i> , algumas vezes, <i>como</i> . O pesquisador tenta descrever ou definir um assunto, normalmente criando um perfil de um grupo de problemas pessoas ou eventos (COOPER; SCHINDLER, 2011). |
| Análítica         | Trata-se de uma continuação da pesquisa descritiva, em que o pesquisador vai além da descrição das características (COLLIS; HUSSEY, 2005).   |
| Preditiva         | Esse tipo de estudo costuma exigir um nível mais alto de inferência, generalizando a partir da análise, prevendo certos fenômenos com base em relações gerais e hipotéticas (COLLIS; HUSSEY, 2005; COOPER; SCHINDLER, 2011).   |

Fonte: Elaborado a partir da classificação de Collis e Hussey (2005).

Collis e Hussey (2005) afirmam que as pesquisas exploratórias, descritivas, analíticas e preditivas, dispostas nesta ordem, representam aumento de nível de sofisticação, estando a pesquisa preditiva no patamar mais elevado, já que procurar oferecer explicações para a situação observada. Todavia, os quatro tipos de pesquisa compreendem uma investigação sistemática, objetivando ao fornecimento de informações para a solução de problemas, podendo, assim ser caracterizados como pesquisa (COOPER; SCHINDLER, 2011).

Além da classificação das pesquisas quanto aos objetivos definidos como norteadores das investigações, observam-se tipologias da pesquisa metodológica voltadas a definições operacionais a serem empregadas para a realização dos estudos. Tais definições operacionais são responsáveis por delimitar as ações empreendidas pelos pesquisadores na tentativa de chegar aos propósitos.

Para Creswell (2010, p. 35), as estratégias de pesquisa compreendem “os tipos de projetos ou modelos de métodos qualitativos, quantitativos e mistos que proporcionam uma direção específica aos procedimentos em um projeto de pesquisa”. Já para Martins e Theóphilo (2009, p. 53) o *desing* ou estratégia de pesquisa “envolve os meios técnicos da investigação; corresponde ao planejamento e estruturação da pesquisa em sua definição mais ampla”.

As percepções de Martins e Theóphilo (2009) e Creswell (2010) convergem no sentido de caracterizar as estratégias de pesquisa como direcionadores dos procedimentos técnicos de

investigação. Ademais, conforme comentados em momentos anteriores, as estratégias de pesquisa dialogam com as abordagens metodológicas qualitativas, quantitativas e mistas; esta última quando combinadas de maneira concomitante ou sequenciada (CRESWELL, 2010).

As estratégias quantitativas envolvem experimentos complexos, com muitas variáveis e tratamentos, compreendendo pesquisas de levantamento e pesquisas experimentais, ao passo que as estratégias qualitativas dizem respeito à etnografia, teoria fundamentada, estudo de caso, pesquisa fenomenológica, pesquisa narrativa (CRESWELL, 2010).

Assim, a definição da estratégia metodológica a ser utilizada está relacionada com alguns fatores decisivos, como a problemática levantada, por exemplo, que muitas vezes faz com que se desenhe um caminho peculiar para as investigações. O Quadro 9 apresenta estratégias de pesquisa.

Quadro 9 – Estratégias de pesquisa

| Estratégias de pesquisa | Conceitos da literatura   |
|-------------------------|---|
| Pesquisa Bibliográfica  | Procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).   |
| Pesquisa Documental     | Característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).  |
| Pesquisa Experimental   | Busca a construção de conhecimentos através de rigorosa verificação e garantia de resultados cientificamente comprovados (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).  |
| Levantamento            | Processo de mensuração usado para coletar informações durante uma entrevista altamente estruturada, com o objetivo de derivar dados comparáveis entre subconjuntos de uma amostra (COOPER; SCHINDLER, 2011).  |
| Estudo de Caso          | Combina entrevistas individuais e, às vezes, em grupo com análises de registros e observação (COOPER; SCHINDLER, 2011).   |
| Pesquisa-Ação           | Lida com problemas complexos e práticos sobre os quais se tem pouco conhecimento, então estuda-se o cenário, determina-se uma ação corretiva para posterior observação e avaliação (COOPER; SCHINDLER, 2011). |
| Pesquisa Etnográfica    | Refere-se a descrição de um sistema de significados culturais de um determinado grupo, caracterizando-se pela inserção do pesquisador no ambiente investigado (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).                     |
| <i>Grounded Theory</i>  | Busca-se a construção de teoria na medida em que o trabalho de campo se desenvolve, objetivando desenvolver uma teoria substantiva, que emerge dos dados (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).                          |

Fonte: Elaborado a partir da classificação de Martins e Theóphilo (2009).

Ressalta-se que as estratégias metodológicas apresentadas no Quadro 9 refletem, predominantemente, estratégias que mantêm relação com a abordagem qualitativa de pesquisa, reflexos da adoção, ilustrativa, da classificação apresentada por Martins e Theóphilo

(2009). As possibilidades de estratégias metodológicas podem ir além das apresentadas no Quadro 9. Todavia, para fins desta pesquisa, considera-se as observadas no Quadro 9 como as estratégias-base para a realização das investigações.

A pesquisa bibliográfica compreende estratégia presente em qualquer pesquisa, uma vez que todas necessitam desenvolver revisão de literatura para a construção da base teórica que sustenta as investigações.

No que diz respeito ao tópico temático deste estudo, qual seja, a contabilidade de custos voltada à gestão pública e, considerando os argumentos teóricos acerca das plataformas teórico-metodológicas da contabilidade gerencial, observa-se que as abordagens qualitativas, observadas no Quadro 9 estabelecem relação com este campo de pesquisa em contabilidade PARKER (2012).

Desta forma, se Parker (2012) fala em afinidade da contabilidade gerencial com a abordagem qualitativa e o paradigma fenomenológico, Spicert (1992) destaca a relação da pesquisa em contabilidade gerencial com a estratégia metodológica denominada estudo de caso. Para Spicert (1992), enquanto a contabilidade financeira faz uso de métodos sofisticados de técnicas econométricas em cima de grandes bases de dados, a contabilidade gerencial desenvolve interesse em estudar detalhes e, em consequência, as estratégias de campo e estudos de caso ganham ênfase.

Portanto, novamente faz-se uso de analogias para compreender os comportamentos da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público, objeto deste estudo. Assim sendo, torna-se pertinente, então, observar se a ênfase nos estudos de caso observada na contabilidade gerencial apresenta-se, também, nos estudos realizados com vistas a investigar aspectos das entidades públicas.

Para afirma que a percepção de um método como positivista ou fenomenológico está mais relacionado com o seu uso dentro da pesquisa do que propriamente com o conceito-padrão a ele estabelecido. Neste sentido, um método de coleta baseado em frequências de ocorrências de um fenômeno gera dados quantitativos, da mesma forma que a coleta baseada em dados sobre o significado de um fenômeno evidencia dados qualitativos. Assim, Collis e

Hussey (2005) concluem que dados quantitativos são numéricos, dados qualitativos são nominais. O Quadro 10 apresenta as técnicas de coleta.

Quadro 10 – Técnicas de coleta

| Técnicas de coleta      | Conceitos da literatura   |
|-------------------------|---|
| Observação              | Inclui todo o âmbito de atividades e condições de monitoramento comportamental e não comportamental (COOPER; SCHINDLER, 2011).  |
| Observação participante | Acontece quando o observador entra no ambiente social e age como observador e como participante (COOPER; SCHINDLER, 2011).  |
| Entrevista              | Método de coleta de dados no qual as perguntas são feitas a participantes selecionados (COLLIS; HUSSEY, 2005).  |
| Painel                  | Tipo especial de entrevista em que existe a intenção de verificar o comportamento do mesmo grupo de entrevistados ao longo do tempo (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).                   |
| <i>Focus Group</i>      | Tipo de entrevista em profundidade realizada em grupo, objetivando discutir um tema específico (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).  |
| Questionário            | Utilizados para descrever características e medir determinadas variáveis de um grupo social (RICHARDSON, 2012).   |
| Escalas de Atitudes     | Instrumentos de medição através da numeração sistemática de um conjunto de observações, determinando a posição de cada membro em termos da variável em estudo (RICHARDSON, 2012). |
| História Oral           | Meio em que o discurso do autor é registrado em fita com suas palavras precisas, emoções, tonalidades, ênfases, omissões, silêncios etc. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).              |
| Análise de Conteúdo     | Faz inferência de conhecimentos relativos às condições de produção recorrendo-se ou não, a indicadores quantitativos (BARDIN, 2011).  |
| Análise de Discurso     | Permite conhecer o significado tanto do que está explícito na mensagem quanto do que está implícito (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).   |

Fonte: Elaborado a partir da classificação de Martins e Theóphilo (2009).

De maneira análoga as estratégias de pesquisa, as técnicas de coleta trazidas para apreciação refletem a sistematização e classificação apresentada por Martins e Theóphilo (2009) não se esgotando, portanto, nestas observadas no Quadro 10.

Além disso, nas técnicas de coleta apresentadas observa-se algumas mantenedoras de afinidade com a pesquisa em contabilidade, ao passo que outras, como a história oral, por exemplo, figuram com maior frequência nas pesquisas empreendidas em outras áreas do conhecimento.

Desta forma, observar como a pesquisa científica se delineou, através da análise das plataformas teóricas e metodológicas, faz com que se evidenciem a trajetória da construção do conhecimento em uma área, quais as principais contribuições trazidas pela investigação

científica, bem como os caminhos que estão sendo tomados pelas produções científicas em contabilidade de custos aplicada ao setor público, no que tange a construção do conhecimento na área.

## **4 EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS**

Esta seção tem por objetivo apresentar o cenário de estudos empíricos anteriores que guardam similaridade com a temática levantada pelo presente estudo, com vistas a detectar o estado da arte acerca da produção acadêmica em contabilidade de custos em seus diversos contextos e, de maneira mais específica, destacando os estudos pautados na discussão que envolve a contabilidade de custos no setor público.

### **4.1 Relevância da detecção de estudos anteriores**

Partindo da lógica de que a pesquisa científica deva ser construída, torna-se pertinente que esse construir esteja devidamente integrado com o seu ambiente, na busca por adicionar elementos até então carentes de discussão no universo acadêmico. Desta forma, não se pode desenvolver o conhecimento acerca de uma determinada temática sem que, para tanto, se tenha uma noção do panorama em que esta se encontra no cenário acadêmico nacional e internacional sobre o tema.

Neste sentido, a produção científica, independente da área ou ramo de atuação, parte da premissa de que a problemática passível de investigação está ambientada num determinado nível de discussão acadêmica, num estado de arte, de tal forma que permite ao pesquisador que deseja atuar naquele contexto de pesquisa observar se a temática selecionada para o desenvolvimento do estudo encontra-se em nível de discussão embrionária ou já apresenta bases investigativas mais consolidadas.

Sobre a relevância da realização de um levantamento sobre estudos empíricos anteriores como forma de tornar a pesquisa científica um constante construir, e evitar repetições de assuntos já desgastados pela academia, Martins e Theóphilo (2008) utiliza a linguagem contábil para afirmar que a falta de um “inventário” de evidência empíricas anteriores acerca da temática pesquisada apresenta-se como um dos maiores pecados da produção científica brasileira em contabilidade.

Ademais, Martins e Theóphilo (2008, p.6) argumentam que somente por meio da detecção do estágio atual das pesquisas empreendidas pelos pesquisadores “poder-se-á contribuir efetivamente para o crescimento desse ‘edifício do conhecimento’”, uma vez que

“se o novo trabalho despreza o que já se pesquisou sobre o assunto, a tendência é de haver um novo reconstruir, comprometendo a construção do conhecimento na área”.

Desta forma, considerando a relevância da detecção de evidências empíricas anteriores como forma de promover acréscimos para o conhecimento de uma determinada área, esta seção aborda estudos anteriores que tiveram como temática o estudo da produção científica em contabilidade de custos em suas variadas formas de atuação, como forma de apontar, diante do panorama de estudos dos produtos intelectuais levantados, como se apresenta a pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público, foco desta pesquisa.

#### **4.2 Evidências empíricas da Contabilidade de Custos**

No tocante às evidências empíricas sobre a produção científica em contabilidade de custos, observa-se diversidade de estudos pautados na descrição do perfil da produção científica desta área da contabilidade, nos diversos contextos de atuação, quais sejam, contabilidade de custos no contexto do agronegócio, Callado e Almeida (2005), Walter (2010) e Rasia et al. (2011); produção científica em contabilidade de custos no setor de serviços, Schultz et al. (2006); contabilidade de custos ambientais, Grzebieluckas, Campos e Selig (2010); produção científica em custos da qualidade, Pinto (2011); custeio baseado em atividades, Custódio, Machado e Gibbon (2011); custos em hospitalares, Silva et al. (2002), Leal e Santos (2012); e custos no setor público, Neves et al. (2012).

Os estudos mencionados investigaram os delineamentos da pesquisa científica em contabilidade de custos sob diferentes perspectivas e áreas de atuação dentre ramos da contabilidade, como agronegócio, custos ambientais, de serviços, setor público etc. Todavia, além deste prisma temático de análise dos produtos intelectuais resultantes da investigação das pesquisas em contabilidade de custos, observam-se, também, trabalhos científicos cujo mote está centrado na análise dos aspectos teórico-metodológicos da pesquisa em custos.

Nesta perspectiva de pesquisa, encontram-se os trabalhos de Diehl, Souza e Domingos (2007), Clemente et al. (2010), Carmo et al. (2011) que investigaram aspectos metodológicos dos trabalhos realizados nesta área, notadamente o emprego de estatística descritiva ou métodos quantitativos nas pesquisas e, com propostas mais generalistas, estudos com ênfase na apresentação do perfil das pesquisas relacionadas a contabilidade de custos em congressos ou

periódicos, como Riccio, Saka e Segura (2000), Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007), Oliveira, Carvalho e Gomes (2009), Oliveira e Aragão (2011), Machado, Silva e Beuren (2011).

O levantamento destas evidências empíricas anteriores trazidas para discussão neste estudo refere-se, essencialmente, a pesquisas que tiveram como proposta investigar a produção científica em contabilidade de custos, notadamente as análises bibliométricas publicadas em diversos canais de disseminação do conhecimento científico, como anais de eventos e periódicos, detalhados a seguir.

Riccio, Saka e Segura (2000) desenvolveram estudo sobre a pesquisa em custos no Brasil, motivados pela necessidade de desenvolver pesquisas no sentido de aprimorar as metodologias de custeio, bem como a informação de custos. Para tanto, a pesquisa tomou como base a análise da evolução temática da produção científica dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* no período de 1967 a 1999, bem como periódicos especializados e, até então, as cinco últimas edições do congresso brasileiro de custos.

Os resultados encontrados por Riccio, Saka e Segura (2000) revelam que dos 386 trabalhos científicos produzidos pelos cursos de pós-graduação *stricto sensu* investigados, compreendendo as teses e dissertações, apenas 28 traziam a temática relacionada a contabilidade de custos como foco principal das investigações. Já em relação aos artigos, observou-se que apenas 4% do total de 2797 estudos traziam como base temas relacionados a custos.

O panorama da pesquisa em contabilidade de custos apresentado por Riccio, Saka e Segura (2000) tornam-se importantes mecanismos de comparabilidade com pesquisas posteriores ao período analisado (1967-1999), uma vez que o cenário da pesquisa acadêmica em contabilidade no Brasil, bem como as mudanças observadas no contexto organizacional público e privado, ensejam mudanças neste panorama, tendo a contabilidade de custos maiores oportunidades de atuação, principalmente no que compreende as entidades públicas.

Silva et al. (2002) realizaram pesquisa na produção científica em contabilidade, objetivando investigar o desenvolvimento da contabilidade de custos hospitalares no período de 1970 a 2001 em diversos veículos de disseminação dos trabalhos científicos, como anais

do congresso de contabilidade geral ou de custos, periódicos especializados em contabilidade, além de teses trabalhos de pesquisa.

Os resultados demonstram que o desenvolvimento temático da contabilidade de custos hospitalares apresentou evolução mais acentuada nos dois últimos anos investigados, com 8 referências identificadas, do total de 21. Ademais, Silva et al. (2002) constataram a predominância de abordagens conceituais da contabilidade de custos, com foco na afirmação de sua importância para as organizações hospitalares.

Todavia, Silva et al. (2002) ressaltam haver, nos dois últimos anos analisados, aumento das abordagens que tratam do *Activity-Based Costing* como instrumento gerencial que melhor serve as organizações hospitalares, no tocante a identificação dos custos.

Assim como Silva et al. (2002), o trabalho de Leal e Santos (2012) também concentra-se no estudo da contabilidade de custos no contexto hospitalar, tendo como foco a análise da produção científica sobre gestão de custos identificada em anais de eventos no período de 2007 a 2011.

Desta forma, Leal e Santos (2012) analisaram os trabalhos apresentados no Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), na Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade (AnpCont), no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e no Congresso Brasileiro de Custos.

Os resultados de Leal e Santos (2012) mostram que dos 6.781 artigos identificados nos 4 eventos investigados, 41 tratavam do tema custos hospitalares, com maiores contribuições para o Congresso Brasileiro de Custos, compreendendo 32 artigos que tratavam dessa abordagem.

Tal constatação feita pelos pesquisadores torna-se possível em virtude do Congresso Brasileiro de Custos apresentar-se como principal canal de disseminação de pesquisas voltadas para a área de custos no Brasil e, com efeito, possui maior diversidade de temas relacionados a custos, possibilitando tais resultados na análise de sua produção científica.

Além de constatações quantitativas acerca relevância temática do tema gestão de custos em hospitais identificados nos eventos, Leal e Santos (2012) observaram também maior ênfase (95%) em pesquisas que tinham aplicação empírica, denotando tendência desta área de pesquisa no relacionamento entre teoria e prática, através da aplicabilidade do tema gestão de custos no contexto hospitalar.

Desta forma, diante dos achados a pesquisa de Leal e Santos (2012) em que 95% dos trabalhos investigados possuíam caráter empírico, observa-se que o desenvolvimento de estudos com estas características mostram-se estritamente relacionados com a contabilidade de custos em seus diversos ambientes de atuação, uma vez que reflete a necessidade da teoria de não se desvencilhar das questões práticas, neste caso o desenvolvimento e aprimoramento de mecanismos gerencias que possibilitem a tomada de decisão por parte dos gestores.

Além da investigação acerca da produção científica no contexto da literatura empírica sobre custos hospitalares desenvolvida por Silva et al. (2002) e Leal e Santos (2012), tem-se, também, estudos voltados a descrição do panorama da temática custos no ambiente do agronegócio, com o estudo de Callado e Almeida (2005), que traçaram o perfil desta temática nos anais do Congresso Brasileiro de Custos de 1994 a 2003, tendo como motivação para a realização da pesquisa a detecção de problemas estruturais na administração e na contabilidade no contexto do agronegócio.

Os resultados, de Callado e Almeida (2005), após a análise de 58 artigos que guardavam aderência ao tema objeto de estudo, sinalizaram evolução qualitativa e quantitativa da abordagem do agronegócio no Congresso Brasileiro de Custos, com crescimento do numero de trabalhos com temática voltada para o agronegócio. Ademais, Callado e Almeida (2005) observaram que as pesquisas realizadas no âmbito do agronegócio tendem a se concentrar nas áreas temáticas “modelos de mensuração e gestão de custos no setor primário”, “gestão estratégica de custos” e “custos e tomada de decisões”, sinalizando a preocupação com gestão destas organizações.

Assim como Callado e Almeida (2005), a pesquisa de Rasia et al. (2011) também tem o propósito de investigar a pesquisa científica relacionada a custos no contexto do agronegócio, especificamente gestão de custos das cadeias de produção. O argumento

balizador do desenvolvimento da pesquisa diz respeito à relevância das cadeias de produção, no tocante a tentativa de redução dos custos.

Diante deste contexto, Rasia et al. (2011) desenvolveram o estudo da produção científica, tendo como universo 2.746 artigos identificados no Congresso Brasileiro de Custos e nos periódicos *Custos e @gronegócios On line*; *Brazilian Business Review* e *Organizações Rurais & Agroindustriais*, compreendendo o período de 1999 a 2009. Do total de artigos identificados nos canais de disseminação investigados, 69 trabalhos guardavam aderência com a temática investigada, o que levou Rasia et al. (2011) a constatarem pouca exploração do assunto nos trabalhos científicos brasileiros.

Ademais, Rasia et al. (2011) constatarem a estreita relação da discussão sobre cadeia de produção com os temas gestão e custos, levando os autores a constatarem a necessidade de coordenação ao longo da cadeia de produção por parte do ambiente organizacional, com vista a reduzir custos e fortalecer a competição.

Desta forma, através das pesquisas realizadas sobre custos no contexto hospitalar e no contexto do agronegócio, observa-se a importância da realização de estudos que se propõem a investigar o desenvolvimento da literatura científica nestas áreas, como tentativa de apontar caminhos, pontos deficientes ou não explorados acerca dos diversos fenômenos que podem exercer influências sobre tais áreas.

Neste sentido, nota-se o exercício do diálogo entre a academia e as organizações que exercem a prática da contabilidade de custos em seus diversos ambientes de atuação, uma vez que observar os delineamentos da produção científica no tocante à promoção de discussões acerca da atuação de temas específicos da contabilidade de custos, como o meio hospitalar e o do agronegócio, abre caminho para contribuições no desenvolvimento do meio organizacional, fornecendo conhecimentos pertinentes ao processo decisório.

Ainda no contexto de temáticas específicas na pesquisa científica em contabilidade de custos, tem-se o trabalho de Schultz et al. (2006), com a proposta de investigar a produção científica na área de custos aplicado ao setor de serviços.

Para tanto, a pesquisa de Schultz et al. (2006) teve como argumento o fato de que o setor de serviços representa parcela considerável da economia, sendo possível observar crescimento nacional e internacional e, mesmo assim, a pesquisa científica em contabilidade de custos pouco explora esse ambiente.

No desenvolvimento da pesquisa de Schultz et al. (2006) foram analisados os trabalhos publicados em meios de disseminação do conhecimento científico, especificamente os anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração (EnANPAD), em que foram encontrados 2.737 trabalhos, além de 1.380 artigos em 12 periódicos disponíveis no portal da CAPES, entre o período de 2000 a 2004.

Os resultados de Schultz et al. (2006) evidenciam que, embora seja possível perceber a evolução do número de artigos publicados nos meios de divulgação dos trabalhos científicos analisados, observa-se não haver aumento na quantidade de pesquisas voltadas para a área custos no setor de serviços ao longo dos anos, sendo encontrado apenas 9 artigos no EnANPAD e 3 nos periódicos selecionados.

Observa-se, desta forma, que alguns campos de pesquisa em contabilidade de custos, no caso de Schultz et al. (2006) o setor de serviços, embora sejam necessários nos setores em constantes crescimento no contexto econômico, ainda carecem de estudos que possam retratar com maior precisão a base conceitual empregada, bem como os instrumentos gerenciais predominantes nesta área, contribuir, assim, para o desenvolvimento no âmbito organizacional.

Sobre os instrumentos gerenciais utilizados como indicadores capazes de auxiliar os gestores no processo decisório, a contabilidade de custos assume relevante importância, uma vez que, através de seus mecanismos de geração de informações gerenciais, permite retratar o desempenho das organizações.

Neste sentido, têm-se os estudos de Pinto (2011), e Custódio, Machado e Gibbon (2011), que realizaram pesquisa no sentido de investigar a produção científica em custos da qualidade e custeio baseado em atividades, respectivamente.

Pinto (2011) investigou, no período de 1999 a 2005, os custos da qualidade e da não qualidade no contexto brasileiro, através da análise dos trabalhos identificados no Congresso USP de Controladora e Contabilidade, Congresso Brasileiro de Custos, artigos publicados em periódicos, bem como livros de contabilidade de custos, contabilidade gerencial e controladoria.

O incremento trazido por Pinto (2011) no tocante ao estudo da produção científica em contabilidade de custos diz respeito à análise dos livros voltados para a área, neste caso, a identificação e análise de literatura específica, voltada à difusão conceitual do tema custos da qualidade e da não qualidade.

Desta forma, considerando que as pesquisas que se debruçam em análises bibliométricas dos produtos intelectuais estão constantemente focadas em estudos de natureza empírica, notadamente artigos publicados em congressos e periódicos, a análise dos livros torna-se um fator importante dentro deste universo de observação dos caminhos da construção do conhecimento em uma determinada área ou ramo.

Os resultados de Pinto (2011) revelam que dos 49 livros analisados, 11 tratam da temática custos da qualidade, de maneira exclusiva ou apenas contendo apenas algumas abordagens. Ademais, dos 3.556 trabalhos pertencentes aos eventos investigados 78 discutiam custos da qualidade ou da não qualidade e apenas 1 estudo acerca desse tema foi encontrado nos periódicos selecionados.

Já Custódio, Machado e Gibbon (2011) desenvolveram pesquisa acerca da produção científica sobre o custeio baseado em atividades, instrumento gerencial utilizado como indicador de desempenho organizacional e que possibilita um grande número de informações pertinentes ao processo decisório.

A investigação bibliométrica e sociométrica de Custódio, Machado e Gibbon (2011) compreendeu 1.246 trabalhos publicados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 2006 a 2010, buscando identificar área temática a que pertencem as pesquisas, bem como aspectos relacionados à autoria dos trabalhos.

Os resultados apontam que dos 1.246 trabalhos científicos analisados, 68 faziam referência ao tema custeio baseado em atividades, tendo a UFMG como a Instituição de Ensino de onde se originam a maioria dos trabalhos identificados.

Desta forma, através do estudo de Custódio, Machado e Gibbon (2011) pode-se observar que algumas instituições de ensino possuem um centro de pesquisa mais atuante em relação a determinados temas, da mesma forma que alguns congressos ou periódicos possuem características mais favoráveis à recepção de determinadas temáticas da pesquisa em contabilidade.

As investigações sobre a produção científica em contabilidade de custos discutidas até então, apresentaram diversos contextos de atuação deste ramo da contabilidade e, sobretudo, o estado da arte em que se encontra o desenvolvimento da literatura científica sobre os trabalhos publicados nos canais de difusão do conhecimento.

Conforme ressaltado anteriormente, tais estudos, sejam os pertencentes ao contexto do agronegócio, do ambiente hospitalar, do setor de serviços ou aqueles voltados à discussão de um instrumento gerencial específico, como o custeio baseado em atividades, mostram-se como ponte pela qual se observa a troca de conhecimentos entre a academia e as organizações.

Todavia, além destes trabalhos que se propuseram a discutir características específicas da contabilidade de custos, alguns tiveram como mote a descrição ou apresentação do panorama geral dos estudos nesta área, comprometendo-se, portanto, com o estudo da produção científica da contabilidade de custos em sua totalidade, são eles: Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007), Oliveira e Aragão (2011) e Machado, Silva e Beuren (2011).

Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) estudaram o perfil da produção científica em contabilidade nos anais da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), no período de 1998 a 2003.

O estudo foi realizado tomando como base investigativa 170 artigos pertencentes à área temática do congresso que tratava de contabilidade e controle gerencial, identificando-se 32 artigos relacionados a custos. Desta forma, a partir da seleção de trabalhos pertinentes a

objetivo da pesquisa, Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) efetuaram análise das abordagens temáticas, aspectos metodológicos, autores, literatura utilizada etc.

Os resultados de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) apontam para um crescimento considerável dos estudos relacionados à contabilidade no EnANPAD de 1998 a 2003, período investigado. Ademais, observou-se um aumento no quantitativo de pesquisas voltadas a discussões sobre custos. Todavia, os pesquisadores ressaltam que o aumento do interesse em pesquisas acerca desta temática não se refletiu em melhorias na qualidade destes trabalhos na área de custos.

Desta forma, observa-se que os estudos acerca da produção científica, além de observarem os avanços no quantitativo de trabalhos relacionados a determinadas áreas, como custos no agronegócio, custos hospitalares etc. também buscam apresentar aumento qualitativo no desenvolvimento destas pesquisas.

As constatações de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) permitem reflexões sobre a relação quantidade versus qualidade na pesquisa científica, independente da área a qual estejam dedicados os trabalhos apresentados em anais de eventos ou periódicos.

No caso da contabilidade de custos, observa-se que aspectos qualitativos como a pertinência das abordagens teóricas ou a adequação dos aspectos metodológicos tornam-se fatores-chave na percepção da qualidade das pesquisas nesta área.

Ademais, tais constatações acerca da qualidade das pesquisas também servem como justificativa para o desenvolvimento da presente pesquisa que, conforme apresentado na introdução, busca, dentre outros aspectos, ressaltar a vigilância acerca dos aspectos teórico metodológicos da produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Neste sentido, os trabalhos em periódicos acabam por trazer maior preocupação com a qualidade das pesquisas neles veiculadas, até mesmo por apresentar um processo de avaliação em que se observa maior rigor.

Assim, dentro deste contexto, Oliveira e Aragão (2011) desenvolveram estudo no sentido de investigar a pesquisa em contabilidade de custos nas publicações em periódicos avaliadas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

Par a realização da pesquisa, Oliveira e Aragão (2011) tomaram como base as publicações online dos periódicos nacionais avaliados pela CAPES como A1, A2, B1, B2, no período de 2000 a 2010. Para tanto, Oliveira e Aragão (2011) ressaltam a utilização de combinação de abordagens qualitativas e quantitativas para a seleção e análise os artigos investigados.

Dente os principais resultados apontados por Oliveira e Aragão (2011), tem-se a constatação de que 49,2% dos artigos analisados utilizam abordagem qualiquanti, ou seja, a combinação das abordagens qualitativas e quantitativas.

Desta forma, observa-se que a combinação de abordagens quantitativas e qualitativas nos trabalhos que tem como propósito a investigação acerca da produção científica é pertinente, uma vez que no processo de seleção e análise dos trabalhos utiliza-se a técnica qualitativa da análise de conteúdo.

Oliveira e Aragão (2011) observaram, também, que a maioria dos artigos publicados nos periódicos analisados possuem discussões relacionadas ao tema custos no setor privado, com 36 trabalhos, contra 12 relacionados à área pública e apenas 1 relacionado ao terceiro setor. Diante de tais resultados, Oliveira e Aragão (2011) constatam haver deficiências na formação do arcabouço teórico de área de custos.

Desta forma, as constatações de Oliveira e Aragão (2011) reforçam a ideia de que a construção do conhecimento da área de custos, embora esteja estritamente relacionado com as questões práticas que envolvem o ambiente organizacional, com a inserção de novas técnicas e instrumentos gerenciais que fomentem o processo decisório, deve-se atentar, também, para aspectos qualitativos, no sentido de construir e ampliar um arcabouço teórico sólido.

As constatações de Oliveira e Aragão (2011) também servem como justificativa para a realização do presente estudo, uma vez que tornam evidente a pouca atenção dada por parte

dos pesquisadores no que diz respeito ao desenvolvimento da temática custos aplicados ao setor público.

O contexto das organizações privadas apresenta-se, historicamente, como o ambiente clássico no qual emergiu a contabilidade de custos. Todavia, as constantes transformações pela qual passa o setor público, bem como a flagrante cristalização do modelo gerencial atuam como elementos motivadores para o desenvolvimento das pesquisas nesta área.

Ainda sobre a análise da produção científica em contabilidade de custos observada nos periódicos, tem-se o estudo de Machado, Silva e Beuren (2011), desenvolvido sob o argumento de que os estudos que envolvem custos têm aumentado no contexto das publicações em revistas.

A pesquisa de Machado, Silva e Beuren (2011) foi realizada em artigos publicados em periódicos nacionais de contabilidade avaliados pela CAPES, compreendendo 80 artigos distribuídos em 9 periódicos selecionados.

Os resultados encontrados por Machado, Silva e Beuren (2011) mostram que, dentre os principais temas pesquisados na área de custos estão os métodos de custeio, presente em 23 artigos analisados. Já a temática ensino e pesquisa em custos apresentou-se com pouca atratividade por parte dos pesquisadores, com 5 artigos identificados.

Observa-se, através dos resultados de Machado, Silva e Beuren (2011) que a pesquisa em contabilidade de custos está ancorada no contexto organizacional, conforme mencionado anteriormente na pesquisa de Oliveira e Aragão (2011).

Desta forma, torna-se salutar a ampliação das investigações científicas sobre os temas que envolvem o ensino e a pesquisa, sobretudo porque o contexto do ensino apresenta-se como aquele capaz de formar profissionais da área contábil capazes de transportar para o ambiente organizacional, público ou privado, a base teórica que dará suporte a inserção de mecanismos gerenciais pertinentes a gestão organizacional.

Com relação aos aspectos metodológicos empregados nas pesquisas investigadas, Machado, Silva e Beuren (2011) constataram haver predominância da utilização de estudos de caso como principal estratégia de pesquisa identificada nos trabalhos analisados.

Levando em consideração os achados de Machado, Silva e Beuren (2011) acerca da investigação sobre as estratégias metodológicas empregadas nas pesquisas, bem como as constatações de Oliveira e Aragão (2011) sobre as combinações de abordagens qualitativas e quantitativas na pesquisa em custos, observa-se ser este um campo merecedor de maiores investigações.

Desta forma, considera-se que a percepção metodológica dos produtos intelectuais produzidos no campo da contabilidade de custos pode apresentar-se como um fator revelador da qualidade das pesquisas. Assim, na perspectiva de análise metodológica das pesquisas relativas à área de custos, tem-se os trabalhos de Fábio Walter (2010), Diehl, Souza e Domingos (2007), Clemente et al. (2010) e Carmo et al. (2011).

Walter (2010) desenvolveu estudo da produção científica correspondente aos artigos publicados no periódico *Custos e @gronegocio on line*, no período de 2005 a 2010, compreendendo os cinco primeiros anos de existência do periódico.

Para o atendimento ao objetivo de apresentar o perfil dos trabalhos pertencentes ao periódico analisado, Walter (2010) tomou como base as 17 edições produzidas, identificando-se 103 artigos, em que foi possível investigar, por meio de análise bibliométrica, variáveis indicativas do perfil das publicações, como temas de pesquisa, focos de pesquisa e procedimentos metodológicos etc.

Dentre os resultados de Walter (2010) observa-se que, sob os aspectos metodológicos, tem-se a predominância de pesquisas descritivas, realizadas por meio de estudos de caso, com coleta de dados através de entrevistas. Sob a perspectiva teórica, os resultados de Walter (2010) mostram a abordagem temática relativa aos custos de produção como a mais recorrente nos trabalhos analisados, além de focos relacionados ao ambiente do agronegócio.

Assim, da mesma forma que o estudo de Machado, Silva e Beuren (2011), a pesquisa de Walter (2010) evidencia a utilização dos estudos de caso como principal estratégia de pesquisa nos trabalhos.

Ademais, a pesquisa de Walter (2010) evidenciou falta de rigor na descrição das características metodológicas das pesquisas investigadas no periódico selecionado, observando-se que a maioria dos trabalhos não deixavam de forma clara as características metodológicas adotadas.

Desta forma, dos 103 artigos analisados, 58 não deixavam claro a técnica de coleta e análise dos dados, 45 não traziam os meios de investigação empregados e 63 não apresentavam a classificação da pesquisa quanto aos fins.

Conforme comentado anteriormente, a apresentação dos aspectos metodológicos utilizados nas pesquisas, bem como os delineamentos e mecanismos adotados para a consecução dos objetivos inicialmente definidos estão estritamente relacionados com a qualidade dos trabalhos.

O aumento do quantitativo de trabalhos relacionados à área de custos, apontado em diversos estudos já comentados, deve ser acompanhado, também, de acréscimos na qualidade. Assim as evidenciações de Walter (2010) denotam falta de rigor metodológico nas pesquisas pertencentes ao periódico investigado.

Ainda no que diz respeito ao estudo de aspectos metodológicos empregados nas pesquisas, tem-se o estudo de Diehl, Souza e Domingos (2007), que desenvolveram pesquisa no sentido de investigar a utilização de estatística descritiva nas pesquisas relacionadas à área de custos.

Para tanto, Diehl, Souza e Domingos (2007) realizaram as investigações nos trabalhos apresentado no XIV Congresso Brasileiro de Custos, em 2007, identificando 238 artigos em que foi possível realizar a análise acerca dos elementos que, nas pesquisas, relacionavam-se com a utilização da estatística descritiva, como mecanismos de coleta e análise dos dados.

Os resultados de Diehl, Souza e Domingos (2007) revelam que a estatística descritiva é pouco utilizada em trabalhos com foco na pesquisa bibliográfica, notadamente trabalhos com enfoque teórico. Já os estudos que tem como procedimento técnico a pesquisa documental e os levantamentos aparecem como grandes utilizadores da estatística descritiva.

Ademais, segundo os resultados apresentados por Diehl, Souza e Domingos (2007), os estudos de caso também fizeram uso da estatística descritiva, mas não com a ênfase observada nas pesquisas documentais e nos levantamentos.

Diferentemente dos estudos de Machado, Silva e Beuren (2011), Walter (2010) e Oliveira e Aragão (2011), a pesquisa de Diehl, Souza e Domingos (2007) não apresentou o estudo de caso como principal estratégia de pesquisa observada. Todavia, faz-se necessário ressaltar questões temporais, dado o período em que as pesquisas foram realizadas, bem como a análise de Diehl, Souza e Domingos (2007) ter sido realizada em apenas uma edição do Congresso Brasileiro de Custos.

Desta forma, os resultados das pesquisas realizadas por Machado, Silva e Beuren (2011), Walter (2010), Oliveira e Aragão (2011) e Diehl, Souza e Domingos (2007), no que concerne aos elementos metodológicos empregados nas pesquisas relacionadas à área de custos, abrem precedentes para que esta discussão seja levada também para o campo da pesquisa sobre a produção científica da contabilidade de custos aplicada ao setor público, propósito do presente estudo.

Além das observações empíricas sobre o emprego da estatística descritiva nos produtos intelectuais que trazem a temática custos como centro das discussões, torna-se pertinente, também, observar a utilização das abordagens quantitativas na construção metodológica destas pesquisas realizadas.

Nesta perspectiva, Clemente et al. (2010) se propuseram a investigar a utilização de métodos quantitativos na produção científica em custos, como tentativa de retratar a evolução da utilização destes métodos de pesquisa na área de custos no Brasil.

Assim sendo, Clemente et al. (2010) desenvolveram a pesquisa bibliométrica tomando como base 2.345 artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos durante o período de 1994 a 2008.

Os resultados de Clemente et al. (2010) revelam que a maior concentração da utilização de métodos quantitativos nos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, no período analisado, pertencem ao últimos anos do evento. Entretanto, de maneira geral, tais métodos ainda possuem pouca utilização, embora Clemente et al. (2010) observem aumento gradual.

Logo, da mesma forma que as investigações acerca do emprego da estatística descritiva nas pesquisas relacionadas a custos são pertinentes no tocante à observação das características metodológicas utilizadas pelos pesquisadores desta área, a investigação acerca da utilização de métodos quantitativos também se faz necessária, sobretudo considerando o fato de que as abordagens quantitativas na pesquisa contábil ganharam ênfase e importância.

Ademais, conforme mencionado anteriormente, as pesquisas sobre os aspectos metodológicos da produção científica em custos até então discutidas no presente estudo, como Machado, Silva e Beuren (2011), Walter (2010), Oliveira e Aragão (2011) e Diehl, Souza e Domingos (2007), Clemente et al. (2010), foram direcionadas para a área de custos como um todo.

Contudo, a investigação acerca do contexto das pesquisas voltadas para a área de custos no setor público também merecem atenção por parte da academia, fato este que motiva a realização do presente estudo, tanto acerca do emprego da estatística descritiva como também sobre a utilização de métodos quantitativos.

Ainda sobre esse tema, tem-se a pesquisa de Carmo et al. (2011), que desenvolveram estudo sobre a utilização dos métodos quantitativos na área de gestão de custos no Congresso Brasileiro de custos, no período de 2005 a 2009, sob o argumento de que este congresso selecionado para a realização da pesquisa representa um dos maiores canais de divulgação do conhecimento científico na área de custos.

Carmo et al. (2011) desenvolveram a pesquisa tomando como base investigativa os trabalhos pertencentes a área temática que recebe pesquisas voltadas a utilização de métodos quantitativos em gestão de custos. Os resultados de Carmo et al. (2011) mostram a utilização de métodos quantitativos diversos, além da utilização de estudos de caso reais.

Além do fato de as pesquisas acerca da produção científica na área de custos revelarem os diversos contextos e focos temáticos retratados nos trabalhos investigados, que vão deste o ambiente de pesquisa (agronegócio, hospitais, setor de serviços etc.) até aspectos de caráter epistemológico (plataformas teórico-metodológicos empregados nas pesquisas), observa-se também a possibilidade de retratar o estágio dos temas objeto de estudo nos canais difusores do conhecimento científico.

Neste sentido, os trabalhos trazidos para discussão no presente estudo, como as pesquisas de Diehl, Souza e Domingos (2007), Clemente et al. (2010) e Carmo et al. (2011), além de outros apresentados anteriormente, retrataram o estado da arte da produção científica na área de custos observados no Congresso Brasileiro de Custos, por ser este um dos principais canais utilizados pela comunidade científica contábil para a divulgação de suas pesquisas na área de custos no Brasil.

Todavia, torna-se pertinente, também, investigar estes temas sob a perspectiva dos produtos intelectuais originários dos programas de pós-graduação brasileiros, considerando serem estes grandes centros de produção do conhecimento científico contábil no Brasil. Logo, a produção científica destes programas constitui a materialização do pensamento contábil nestes centros e, da mesma forma que os anais de eventos, também constituem campo de investigação acerca do estado da arte da contabilidade de custos.

Nesta perspectiva, tem-se o estudo de Oliveira, Carvalho e Gomes (2009) que realizaram pesquisa acerca da produção científica em contabilidade de custos e gerencial, identificada nos programas brasileiros de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis.

Para tanto, Oliveira, Carvalho e Gomes (2009) identificaram as publicações em anais de eventos e periódicos constantes nos Cadernos de Indicadores da CAPES e pertencentes a 13 programas de pós-graduação *stricto sensu*, compreendendo 3.280 trabalhos publicados em periódicos e anais de eventos.

Dentre os principais resultados de Oliveira, Carvalho e Gomes (2009), observa-se que a Universidade de São Paulo (USP), a Universidade de Brasília (UNB), a Universidade Regional de Blumenau (FURB), a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e a Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) possuem os programas de pós-graduação *stricto sensu* com maiores contribuições no desenvolvimento de pesquisas voltadas para a área de contabilidade de custos e contabilidade gerencial.

Diante das evidências observadas nas investigações, Oliveira, Carvalho e Gomes (2009) concluem que a produção científica em contabilidade de custos e contabilidade gerencial mostram-se relevantes no período e no contexto analisado.

Desta forma, observa-se que a produção intelectual nos programas de pós-graduação *stricto sensu* relativas às temáticas voltadas a promover discussões acerca da contabilidade de custos apresenta-se de maneira relevante. Entretanto, torna-se pertinente, também investigações acerca dos delineamentos da contabilidade de custos nas teses e dissertações produzidas por estes programas, propósito do presente estudo.

Ademais, conforme mencionado anteriormente na discussão sobre achados da pesquisa de Oliveira e Aragão (2011), nota-se carência de investigações que ampliem a visão acerca do estado da arte da produção científica voltada para a contabilidade de custos aplicada ao setor público, uma vez que a produção científica nesta área ainda concentra-se na discussão sobre aspectos observados na área privada.

Sobre a contabilidade de custos aplicada ao setor público, tem-se o trabalho desenvolvido por Neves et al. (2012), que analisaram as pesquisas nesta área, valendo-se do argumento de que o sistema de custos proporciona melhorias na gestão pública.

A pesquisa de Neves et al. (2012) tinha como propósito identificar os trabalhos relacionados a custos no setor público, bem como as metodologias de custeio discutidas nas publicações selecionadas. Para tanto, Neves et al. (2012) utilizaram 26 periódicos avaliados pelo sistema Qualis da CAPES, indexados nas plataformas SEER e SciELO, no período de 2005 a 2010.

Os achados de Neves et al. (2012) revelam que, dos 3.037 artigos identificados nos 26 periódicos Qualis investigados, apenas 7 tratavam de discussões voltadas a área de custos no setor público, dos quais apenas 1 trabalho fazia referência a alguma metodologia de custeio, sendo o custeio baseado em atividades.

Diante dos resultados de Neves et al. (2012), pode-se refletir acerca da pouca relevância dada, por parte dos pesquisadores, ao desenvolvimento de pesquisas voltadas à contabilidade de custos aplicada ao setor público, bem como ao estudos acerca de mecanismos gerencias que auxiliem as entidades do setor público no gerenciamento dos recursos.

Assim, faz-se pertinente o desenvolvimento de estudos que permitem observar o estado da arte das pesquisas que guardam aderência ao tema custos no setor público, considerando o ambiente de mudanças conceituais enfrentadas pelo setor.

Conforme já discutido em seções anteriores, as mudanças dizem respeito, principalmente, ao processo de convergência contabilidade aos padrões internacionais e, com efeito, à publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, instrumento que trouxe alterações na contabilidade governamental, e abriu precedentes para o aprimoramento de um sistema de custos para o setor público brasileiro.

Com efeito, considerando-se o cenário de pouca atenção dos pesquisadores ao contexto da contabilidade de custos aplicada ao setor público, conforme observado nas evidências empíricas anteriores trazidas para discussão nesta seção do presente estudo, torna-se salutar a observância não somente dos aspectos conceituais tratados pelos normativos responsáveis pelo delineamento das práticas contábeis no setor público, mas também a discussão acerca de elementos de caráter epistemológico.

Os elementos epistemológicos empregados pelas pesquisas, como teorias que servem de suporte as investigações, uso de abordagens qualitativas ou quantitativas, bem como os instrumentos pertencentes a estas duas abordagens, servem para retratar o estágio em que se encontra a pesquisa neste campo da contabilidade ainda pouco explorado, de acordo com as evidências discutidas.

Ademais, os aspectos normativos, teóricos e metodológicos utilizados na produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público, além de serem pouco estudados pela academia, são pouco explorados no que diz respeito aos produtos intelectuais materializados nas teses e dissertações pertencentes aos programas de pós-graduação *stricto sensu* brasileiros, considerando serem estes grandes centros de construção e difusão do conhecimento científico brasileiro.

Sob este aspecto, o estudo de Oliveira, Carvalho e Gomes (2009), discutido anteriormente, procurou apresentar o panorama da produção bibliográfica dos programas de pós-graduação, todavia com foco nos produtos intelectuais desenvolvidos pelos pesquisadores destes programas com vista a publicações em congressos e periódicos. Desta forma, torna-se perceptível observar programas mais produtivos, bem como os eventos e periódicos mais depositários desta produção científica.

O presente estudo, entretanto, tem como base de investigação não somente os periódicos pertencentes a estes programas ou que de alguma forma mantêm relação possível pelas constates publicações, mas também se propõe ao estudo do estado da arte revelado na análise das teses e dissertações em contabilidade de custos e, de maneira específica, custos no setor público.

Ainda sobre produção científica voltada para a análise da literatura empírica desenvolvida no setor público, da mesma forma que Neves et al. (2012), diversos estudos foram realizados no sentido de retratar o estado da arte desta área da contabilidade, como Reis et al. (2007), Hocayen-da-Silva, Rossoni e Ferreira Júnior (2008), Gomes et al. (2008), Siu e Rossi (2010), Roza, Machado e Quintana (2011), Souza, Silva e Araújo (2012), Besen e Huppés (2012).

Tais pesquisas, contudo, diferentemente de Neves et al. (2012) e também do presente estudo, não apresentavam, especificamente, o propósito de investigar o setor público sob o viés da contabilidade de custos, tendo em suas análises uma proposta mais generalista, no sentido de discutir os contornos da literatura empírica no âmbito do setor público.

Ainda assim, observa-se nos trabalhos de Gomes et al. (2008), Souza, Silva e Araújo (2012) e Besen e Huppés (2012), discutem a quantidade de pesquisas desenvolvidas no

âmbito da contabilidade pública com foco em custos, identificando-se, da mesma maneira que nos estudos empíricos apresentados nesta seção, pouca atenção por parte dos pesquisadores no tocante ao desenvolvimento de pesquisas que relacionam estas duas temáticas da contabilidade.

Gomes et al. (2008) constatam que dos 42 trabalhos sobre contabilidade pública apresentados no EnANPAD durante o período de 2004 a 2007, apenas 6 tratavam de custos no setor público. Já Souza, Silva e Araújo (2012) encontraram 5 trabalhos em que observou-se o tema custos como palavras-chave, dentre os 152 artigos que abordavam a contabilidade governamental nos periódicos publicados no SEER o SciELO; enquanto Besen e Huppes (2012) identificaram 3 trabalhos sobre custos no setor público Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no período de 2004 a 2011. O Quadro 11 sintetiza os estudos apresentados nesta seção.

Quadro 11 – Evidências empíricas anteriores sobre contabilidade de custos

| Autores                              | Título  | Veículo Publicado                                  |
|--------------------------------------|---|--|
| Callado e Almeida (2005)             | Perfil dos artigos sobre custos no agronegócio publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos   | Revista Custos e @gronegócio on line               |
| Schultz et al. (2006)                | Produção científica na área de custos no setor de Serviços no período de 2000 a 2004.   | 6º Congresso USP de controladoria e contabilidade  |
| Walter (2010)                        | O perfil dos artigos publicados no Custos e @gronegócio <i>on line</i> .  | Revista Custos e @gronegócio on line               |
| Grzebieluckas, Campos e Selig (2010) | Contabilidade e custos ambientais: um levantamento da produção científica no período de 1996 a 2007   | Revista produção                                   |
| Rasia et al. (2011)                  | Gestão de custos de cadeias de produção do agronegócio: análise sobre publicações em congressos e periódicos científicos  | Revista Custos e @gronegócio on line -             |
| Pinto (2011)                         | Produção científica sobre custos da qualidade e da não qualidade no Brasil  | XVIII Congresso Brasileiro de Custos               |
| Custódio, Machado e Gibbon (2011)    | Custeio Baseado em Atividades: Análise da Produção Científica, sob a perspectiva bibliométrica e sociométrica, do Congresso Brasileiro de Custos, no Período de 2006 a 2010 | XVIII Congresso Brasileiro de Custos               |
| Silva et al. (2002)                  | Contabilidade de Custos Hospitalares no Brasil: um estudo sobre a evolução do tema nas publicações especializadas em contabilidade  | XXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção   |
| Leal e Santos (2012)                 | Produção científica em gestão de custos em hospitais: uma análise nos principais eventos acadêmicos na área contábil no período de 2007 a 2011.                             | 12º congresso USP de controladoria e contabilidade |
| Neves et al. (2012)                  | Custos no setor público: uma análise da produção científica em periódicos que utilizam o SEER e SciELO  | Congresso internacional de administração           |
| Diehl, Souza e Domingos              | O uso da estatística descritiva na pesquisa em custos: Análise do xiv congresso brasileiro de custos  | Revista ConTexto                                   |

|                                     |   |  |
|-------------------------------------|---|--|
| (2007)                              |   |  |
| Clemente et al. (2010)              | Utilização de métodos quantitativos em pesquisa científica: O caso da Associação Brasileira de Custos   | ABCustos Associação Brasileira de Custos       |
| Carmo et al. (2011)                 | Métodos quantitativos aplicados à gestão de custos: um estudo descritivo sobre as pesquisas científicas apresentadas nos Congressos Brasileiros de Custos   | XVIII Congresso Brasileiro de Custos           |
| Riccio, Saka e Segura (2000)        | Um estudo sobre a pesquisa em custos No Brasil  | Caderno de estudos FIPECAFI                    |
| Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) | Perfil das Pesquisas em Contabilidade de Custos Apresentadas no EnANPAD no Período de 1998 a 2003   | Revista de Administração Contemporânea         |
| Oliveira, Carvalho e Gomes (2009)   | A produção científica dos programas de mestrado e doutorado em ciências contábeis no Brasil em contabilidade de custos e gerencial: um estudo bibliométrico   | XI congresso internacional de costos y gestion |
| Oliveira e Aragão (2011)            | Pesquisa em Contabilidade de Custos: um estudo sobre características dos artigos publicadas nas revistas on-line brasileiras avaliadas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior | Revista de Administração e Contabilidade       |
| Machado, Silva e Beuren (2011)      | Produção Científica de Custos: Análise das Publicações em Periódicos Nacionais de Contabilidade sob a perspectiva das Redes Sociais e da Bibliometria   | XVIII Congresso Brasileiro de Custos           |

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Desta forma, observa-se que as evidências empíricas sobre a contabilidade de custos evidenciam diferentes contextos de aplicações, bem como direcionamentos teórico-metodológicos que podem servir de ponto de partida para observação do estado da arte da contabilidade de custos aplicada ao setor público.

## **5 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Esta seção evidencia a metodologia utilizada, abordando a caracterização da pesquisa, bem como as etapas necessárias ao desenvolvimento da mesma, considerando as técnicas utilizadas e os instrumentos de coleta de dados.

### **5.1 Caracterização da pesquisa**

A caracterização da pesquisa consiste na apresentação do perfil metodológico adotado para o desenvolvimento das investigações. Neste sentido, esta mantém estreita relação com a abordagem metodológica adotada, bem como as estratégias metodológicas empregadas na consecução dos objetivos inicialmente definidos.

Desta forma, tendo em vista que o presente estudo foi desenvolvido com o objetivo de analisar as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, considerando os aspectos normativos que regem essa temática, desenvolveu-se uma abordagem metodológica de natureza quali-quantitativa.

A consecução dos objetivos propostos enseja a utilização de diferentes instrumentos metodológicos, que visam, quando somados, retratar o panorama da pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público no contexto brasileiro.

Desta forma, afirma-se que o desenvolvimento do presente estudo foi pautado em elementos metodológicos que combinam as duas abordagens, compreendendo a abordagem qualitativa para a coleta dos dados e a abordagem quantitativa para a análises destes, por meio da estatística descritiva.

Ademais, por se tratar de um estudo voltado para a análise da produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público e, conseqüentemente, fazer uso de procedimentos bibliométricos na organização e análise das variáveis envolvidas na pesquisa, faz-se pertinente, também, a caracterização da abordagem metodológica como quantitativa, não somente como qualitativa.

Considerando os instrumentos de coleta e análise de dados empregados no desenrolar deste estudo, torna-se pertinente à apresentação de alguns argumentos que tornam possível sua caracterização como qualitativa e quantitativa de maneira concomitante.

Para Martins e Theóphilo (2009), as pesquisas podem ser caracterizadas como quantitativas quando os dados e as evidências de quem faz uso possuem a característica de quantificação, ou seja podem ser mensurados. Desta forma, os dados na pesquisa quantitativa são filtrados, organizados e tabulados de modo a apresentar um resultado concreto e objetivo daquilo a que se propões a investigar.

Desta forma, observa-se que a caracterização da pesquisa como quantitativa apresentada por Martins e Theóphilo (2009) mantém estreita relação com a construção de indicadores bibliométricos dos quais a presente investigação faz uso, na tentativa de medir determinados aspectos da produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público, como as plataformas teórico-metodológicas.

Todavia, para que se torne possível a realização dos elementos quantitativos da pesquisa, quais sejam a mensuração dos indicadores bibliométricos da produção científica objeto de estudo, o presente estudo abre mão da pureza teoricamente subjacente aos aspectos relacionados ao desenvolvimento de uma pesquisa quantitativa unicamente, e faz uso de elementos qualitativos que permitem a captação dos dados em documentos.

Desta forma, a consecução dos objetivos inicialmente propostos para a realização do presente estudo passa pela observação de elementos também qualitativos, sem os quais não seria possível chegar ao estágio posterior de mensuração, característica de trabalhos quantitativos, bem como os indicadores bibliométricos, e demais instrumentos de que faz uso a pesquisa quantitativa.

Não abrindo mão de aspectos referentes à pesquisa quantitativa empregados neste estudo, têm-se, também, alguns elementos que o fazem possuir viés qualitativo concomitante ao quantitativo, tornando-se necessária, portanto, a argumentação destes elementos como forma de justificar a condução combinatória das abordagens.

Assim, a investigação possui aspectos qualitativos, considerando a análise feita nos instrumentos de comunicação ou difusão do conhecimento científico utilizados pelos pesquisadores para apresentar seus trabalhos e, assim, ajudar na construção do conhecimento na área de contabilidade de custos aplicada ao setor público. Tais instrumentos de difusão das pesquisas científicas constituem o objeto a ser identificado qualitativamente nesta pesquisa, por meio da análise de conteúdo dos produtos intelectuais.

Para Collis e Hussey (2005), os termos positivista e fenomenológico fazem referência às abordagens quantitativas e qualitativas, respectivamente. Partindo desta perspectiva, Collis e Hussey (2005) afirmam que nas pesquisas fenomenológicas os dados são carregados de significados, tendo estes a atenção basilar, em detrimento a mensuração dos fenômenos sociais.

Desta forma, observa-se um importante fator que permite o presente estudo fazer também uso da abordagem qualitativa, a subjetividade. A análise dos produtos intelectuais pertencentes à área de contabilidade de custos aplicada ao setor público somente torna-se viável através de percepções subjetivas.

Neste sentido, ressalta-se que ponto de partida destas percepções reside na ideia de que, dentro de um gama de trabalhos em diversas áreas da contabilidade, alguns irão possuir um conjunto de informações conceituais referentes a esta área da contabilidade de custos aplicada ao setor público que os permitem ter sua literatura analisada e, a partir desta análise, descrever o cenário da produção científica.

Logo, embora exista a tentativa de mensuração através dos indicadores bibliométricos, bem como outros instrumentos de mensuração que guardam aderência com a abordagem quantitativa, a subjetividade do pesquisador, ou seja, critérios qualitativos fazem-se presentes na identificação de quais produtos intelectuais, bem como quais categorias conceituais se relacionam com a contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Martins e Theóphilo (2009) afirmam que nos estudos qualitativos, o conjunto de dados pertencentes à pesquisa sofre quebra em unidades menores para posterior reagrupamento em categorias reveladoras de padrões, temas ou conceitos, possibilitando maior riqueza de detalhes e profundidade.

Ainda sob este aspecto, Martins e Theóphilo (2009) observam que no processo de coleta, os estudos qualitativos permitem a observação de dados predominantemente descritivos, sendo esta uma das principais características da pesquisa qualitativa. Assim, as categorias possuem característica descritiva, edificadas por meio das plataformas teóricas que balizam as investigações, possibilitando a formação de construtos.

No presente estudo, a base teórica que fomenta a construção das categorias a serem identificadas de maneira qualitativa e analisadas de forma quantitativa diz respeito à contabilidade de custos aplicada ao setor público, bem como aspectos inerentes a construção do conhecimento científico por meio das plataformas teórico-metodológicas dos produtos intelectuais.

Desta forma, diante dos argumentos que colocam em evidência a utilização da combinação de abordagens qualitativas e quantitativas no presente estudo, torna-se pertinente, também observar que tais combinações de abordagens em muitos casos são necessárias nas pesquisas do campo das ciências sociais aplicadas, considerando a diversidades de fenômenos e contextos inerentes a esta área a qual pertence a contabilidade.

Neste sentido, Collis e Hussey (2005) afirmam que embora a adoção de um paradigma, positivista ou fenomenológico, seja pertinente, não apresenta-se como um evento incomum nas pesquisas do campo da administração, a combinação de métodos de coleta e análise dos dados.

Collis e Hussey (2005) argumentam que poucos pesquisadores trabalham com as formas puras dos paradigmas positivistas e fenomenológicos, e que a combinação de métodos leva ao desenvolvimento de um panorama mais amplo da problemática investigada, considerando que estes dois principais paradigmas representam dois extremos de uma série contínua.

Sobre este posicionamento, Martins e Theóphilo (2009, p. 142) afirmam que o pensamento predominante sustenta a ideia de que “os limites da pesquisa qualitativa podem ser contrabalançados pelo alcance da pesquisa quantitativa e vice versa”.

Ademais, Martins e Theóphilo (2009) destacam que vários autores fazem uso da combinação de métodos qualitativos e quantitativos, com vistas à edificação de bases contextuais mais ricas no que concerne a interpretação e validação dos resultados, sendo imprópria a ideia exclusão de uma das abordagens dentro de uma mesma investigação.

Diante das características metodológicas apresentadas, no que concerne a abordagem metodológica adotada, bem como a constatação e argumentação acerca da necessidade de combinação de elementos tanto qualitativos quanto quantitativos com vistas à consecução dos objetivos inicialmente definidos, o presente estudo caracteriza-se como quali quantitativo.

Conforme discutido até então, a caracterização da pesquisa tem como ponto de partida a apresentação da abordagem metodológica qualitativa, quantitativa ou combinações de abordagens ou, conforme algumas nomenclaturas adotadas pela literatura, apresentação do paradigma positivista ou fenomenológico condutor das investigações.

Todavia, a caracterização da pesquisa também está voltada a apresentação do perfil da pesquisa no que concerne aos seus objetivos. Assim sendo, dependendo do propósito a que se debruçam os pesquisadores em suas investigações, tem-se a tipologia de pesquisa, compreendendo pesquisas do tipo exploratória, analítica e preditiva, não sendo aqui detalhadas por não fazerem parte da essência do presente estudo (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Neste sentido, observam-se estudos cuja finalidade esta centrada na exploração de temáticas ainda pouco discutidas pela academia no empreendimento de suas investigações, ou ainda estudos analíticos, preditivos e descritivos (COLLIS; HUSSEY, 2005). Este último configura tipo de pesquisa que guarda estreita relação com os propósitos do presente estudo.

Recordando as observações apontadas por Martins e Theóphilo (2009), observa-se que as abordagens qualitativas, notadamente no que concerne o processo de coleta de dados, nutrem relação com as descrições, configurando-se esta um importante aspecto da pesquisa qualitativa. Desta forma, a caracterização deste estudo como descritivo mantêm relação com a abordagem metodológica adotada.

Logo, a investigação acerca da produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público, propósito do presente estudo, passa pela observação do panorama

destas pesquisas no cenário investigado e, desta forma, conjuga-se com o objetivo de descrição do contexto de produção científica, na esteira dos diversos indicadores bibliométricos que condizem à observação deste panorama.

A pesquisa descritiva avalia e descreve aspectos pertinentes ao estudo, representando tipo de pesquisa responsável por descrever como os diversos fenômenos se comportam. Para tanto, vale-se da identificação de informações pertinentes a determinado problema ou questão. Tais informações geralmente são apresentadas de maneira reduzida, por meio de técnicas estatísticas (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Para Richardson (2012), constitui pesquisa descritiva aquela responsável por analisar características de um determinado fenômeno, por meio de descrições detalhadas e objetivas. Assim, as características inerentes à pesquisa descritiva conjuga-se com os propósitos do presente estudo, considerando os diversos elementos construídos na presente pesquisa com vistas à identificação das plataformas teóricas e metodológicas da produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público.

A descrição acerca destas plataformas teórico-metodológicas construídas com base nos produtos intelectuais identificados em diversos canais de disseminação do conhecimento científico permite observar o cenário destas pesquisas e, a partir da observação deste contexto, poder-se fazer reflexões acerca do potencial de delineamento das pesquisas neste campo da contabilidade.

Além da caracterização quanto à abordagem metodológica adotada, bem como ao tipo de pesquisa utilizado para retratar a finalidade a se que propõe o desenvolvimento do presente estudo, torna-se pertinente, ainda dentro do contexto de caracterização, apresentar as principais estratégias de que faz uso a pesquisa com vistas a consecução de seus objetivos.

Martins e Theóphilo (2009, p. 53) considera ser estratégia de pesquisa “as diferentes maneiras de abordar e analisar dados empíricos no contexto das Ciências Sociais Aplicadas”. Logo, para que a presente pesquisa obtenha êxito em seus propósitos, torna-se pertinente a adoção de estratégias de pesquisa que possibilitem a obtenção das informações necessárias à construção dos resultados.

Deste as principais estratégias de pesquisa utilizadas, tem-se os levantamentos, os estudos de caso, a pesquisa-ação, a pesquisa etnográfica, as pesquisas bibliográficas e documentais etc. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Desta forma, as estratégias de pesquisa condizentes com os objetivos deste estudo dizem respeito à construção teórica que serviu de base para a realização das investigações, possível por meio da pesquisa bibliográfica; e à percepção de dados levantados da literatura empírica que guardam afinidade com a temática estudada, possível por meio da pesquisa documental. Desta forma, a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental constituem as principais estratégias de pesquisa adotadas para a realização desta pesquisa.

Para Richardson (2012), a pesquisa bibliográfica constitui elemento de apoio ao estudo desenvolvido, pertinente a todas as fases da pesquisa, principalmente no momento de redação do relatório final.

A busca na literatura, para Collis e Hussey (2005), refere-se ao processo pelo qual a literatura referente ao tema de pesquisa é investigada, com o objetivo de verificar o que já foi publicado em relação aos tópicos pertinentes a pesquisa. Tal investigação na literatura busca explicar e promover discussões acerca de um determinado assunto, por meio de referências encontradas em livros, anais de congresso, periódicos etc. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Todavia, observa-se que a pesquisa bibliográfica apresentada como uma estratégia de pesquisa do presente estudo não se apresenta como exclusivo deste ou de pesquisa científica com perfil peculiar, já que a construção do referencial teórico constitui elemento-base em qualquer investigação científica. Sob este aspecto, Martins e Theóphilo (2009) destaca que a pesquisa bibliográfica representa estratégia de pesquisa subjacente a qualquer pesquisa científica.

Desta forma, a pesquisa bibliográfica como estratégia adotada para a realização do presente estudo edificou-se com base na análise da literatura acerca da contabilidade de custos e, de maneira específica, a contabilidade de custos voltada ao contexto das organizações públicas. Adicionalmente, também como forma que construção do marco teórico do presente estudo, fez-se busca na literatura referente ao conhecimento científico, uma vez que a discussão teórica acerca de tal temática também mantém relação com o tema desta pesquisa.

Destaca-se também que o exame da literatura empírica relacionada à contabilidade de custos constituiu elemento responsável pelo suporte aos pressupostos desta pesquisa, construídos como tentativa de elucidar a problemática que rege este estudo.

Assim, depois de elucidadas as características inerentes à pesquisa bibliográfica como estratégia de pesquisa deste estudo, tem-se utilização da pesquisa documental como estratégia de pesquisa mais específica neste estudo, considerando que a pesquisa bibliográfica, conforme já comentado, perfaz qualquer investigação científica.

Neste sentido, a pesquisa documental neste estudo constitui estratégia de pesquisa em que se observa relação direta com os objetos investigados e a coleta dos dados, constituindo, assim, a principal estratégia de pesquisa adotada para a consecução dos objetivos desta pesquisa.

Martins e Theóphilo (2009) observam que a pesquisa documental guarda semelhanças com a pesquisa bibliográfica, mas distanciam-se no que concerne a natureza das fontes, já que a pesquisa bibliográfica faz uso de fontes secundárias na pesquisa, ao passo que a pesquisa documental utiliza fontes primárias.

A pesquisa documental tem como característica a utilização de documentos como meio de obtenção de dados, informações e evidências. Logo, as fontes primárias constituem as informações compiladas pelo próprio autor durante as investigações, e que ainda não constituíram objeto de análise (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Desta forma, este estudo faz uso da pesquisa documental como estratégia de pesquisa no momento em que busca nos meios de difusão do conhecimento científico, como as teses, as dissertações e os artigos científicos, informações acerca da produção científica relacionada à contabilidade de custos aplicada ao setor público. A partir dessa busca, as informações constantes nos documentos poderão evidenciar o panorama dos produtos intelectuais referentes às abordagens teórico-metodológicas empregadas nas pesquisas.

Assim, a pesquisa documental, neste estudo, torna-se necessária, pois a partir das informações extraídas destes documentos analisados, pode-se proceder a análise e, desta

forma, evidenciar os achados da pesquisa, de modo a atender os propósitos motivadores da realização do estudo.

A busca por documentos que possibilitem a coleta e análise da produção científica sobre custos no setor público realiza-se a partir da identificação de um ambiente propício a descoberta de tais documentos. Desta forma, considerando que a pesquisa investiga produtos que visam contribuir com a construção do conhecimento em uma determinada área, nada mais natural que eleger a academia como ambiente depositário destes documentos.

Neste sentido, a pesquisa documental foi realizada nos produtos intelectuais produzidos pelos programas de pós-graduação *strictu senso* em contabilidade do Brasil, considerando que estes constituem centros de difusão do conhecimento responsáveis pela promoção de discussões teóricas que fomentam a construção do saber em diversas áreas do conhecimento.

## **5.2 Universo da pesquisa**

Os produtos intelectuais produzidos pelos programas de pós-graduação *strictu senso* brasileiros, além de constituírem meio pelo qual a pesquisa documental se estabelece, apresentam-se, também, como universo que comporta as investigações necessárias ao desenvolvimento do presente estudo. Desta forma, o universo desta pesquisa compreende as teses, dissertações e artigos de periódicos que possuem como matriz estes programas de pós-graduação.

Todavia, entende-se que o conjunto de publicações pertencentes aos programas de pós-graduação *strictu senso* brasileiros configura um nicho de observações que vai além dos objetivos a que se propõe este estudo, pautado na análise das publicações que trazem como cerne discursivo a contabilidade de custos no setor público.

Com efeito, considerando que trabalhar com a totalidade de produtos intelectuais originários dos programas de pós-graduação *strictu senso* brasileiros abre espaço para análise de documentos que não guardam qualquer afinidade com a temática estudada, faz-se necessária a utilização de uma amostra que permita trabalhar com elementos que mantenham mesma relação temática.

Sob este aspecto, Richardson (2012) esclarece que o universo de uma pesquisa compreende o conjunto de elementos que possuem determinadas características. Todavia, considerando o campo das Ciências Sociais, a possibilidade de homogeneidade num determinado universo estudado invalida a necessidade de se estudá-lo, já que as características observadas num único elemento já seriam representativas de toda a população (RICHARDSON, 2012).

Este estudo, então, construído com vistas a pesquisar a produção científica na área de contabilidade de custos aplicada ao setor público, mas ambientado num contexto de produção científica diversa, observado no universo de programas de pós-graduação *strictu senso* brasileiros, parte da seleção de uma amostra que mantenha relação com o tema custos no setor público.

Para Richardson (2012 p. 158), a amostra representa “qualquer subconjunto do conjunto universal”, constituída de modo a adequar-se aos propósitos do estudo definidos pelo investigador, e classificadas como probabilística e não probabilística consoante à necessidade de maior delineamento nos critérios de seleção. De modo não probabilístico, então, selecionou-se intencionalmente para compor a amostra desta pesquisa as publicações oriundas dos programas de pós-graduação *strictu senso* que guardam intimidade com a temática estudada, já que, de acordo com Richardson (2012 p. 161) tal tipo de amostra estabelece relação com as “características estabelecidas no plano e nas hipóteses formuladas pelo pesquisador”. A Tabela 1 apresenta o universo e amostra dos quais foram extraídas as publicações analisadas neste estudo.

Tabela 1 – Composição do universo e amostra

| Composição do Universo e Amostra                             | Mestrado | Doutorado | Mestrado Profissional | Mestrado Acadêmico/<br>Doutorado | Total |
|--|----------|-----------|-----------------------|----------------------------------|-------|
| Programas e Cursos de Pós-Graduação Brasil                   | 1.245    | 57        | 426                   | 1.685                            | 3.413 |
| Grande Área Ciências Sociais Aplicadas                       | 186      | 2         | 74                    | 160                              | 422   |
| Área de Avaliação Administração                              | 38       | 2         | 42                    | 34                               | 116   |
| Programas de Pós-Graduação em Contabilidade (amostra válida) | 13       | -         | 4                     | 4                                | 21    |

Fonte: CAPES (2012)

A Tabela 1 apresenta o universo e a seleção dos subgrupos que guardam aderência à temática estudada. Do exposto, observa-se que o cenário da pós-graduação *strictu senso* brasileira, consoante dados evidenciados no endereço eletrônico da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), datados de agosto de 2012, mostra-se com um total de 3.413 programas e cursos de pós-graduação, distribuídos nas modalidades Mestrado Acadêmico, Doutorado, Mestrado Profissional e ainda aqueles de Mestrado Acadêmico e Doutorado de modo concomitante.

Todavia, conforme já comentado, optou-se por trabalhar a seleção do subgrupo mais propício ao atendimento dos objetivos e pressupostos desta pesquisa, considerando que fazem parte do universo dos programas de pós-graduação *strictu senso* brasileiros cursos de mestrado e doutorado responsáveis pela geração de produtos intelectuais que propõe a construção de conhecimentos alheios ao campo da contabilidade de custos e, conseqüentemente, à área de custos no setor público.

Partindo desta premissa, investigou-se os programas de pós-graduação *strictu senso* pertencentes ao subgrupo denominado Grande Área Ciências Sociais Aplicadas (422) e, especificamente, os programas lotados na Área de Avaliação Administração (116).

Desta forma, chegou-se ao total de 21 programas de pós-graduação em contabilidade com ambiente propício a produção de teses, dissertações e artigos voltados aos temas que envolvem custos e, portanto, objetos de investigação nesta pesquisa. O Quadro 12 apresenta a relação de programas selecionados, as instituições a que pertencem, bem como a avaliação trienal realizada pela CAPES.

Quadro 12- Programas de pós-graduação selecionados

| PROGRAMAS SELECIONADOS        | IES    |
|-------------------------------|--------|
| Administração e Controladoria | UFC    |
| Administração e Controladoria | UFC    |
| Ciências Contábeis            | UFES   |
| Ciências Contábeis            | FUCAPE |
| Ciências Contábeis            | FUCAPE |
| Ciências Contábeis            | UFMG   |
| Ciências Contábeis            | UFPE   |

|                                   |          |
|-----------------------------------|----------|
| Ciências Contábeis                | UFRJ     |
| Ciências Contábeis                | UERJ     |
| Ciências Contábeis                | UNISINOS |
| Ciências Contábeis                | FURB     |
| Ciências Contábeis                | UPM      |
| Ciências Contábeis                | UNIFECAP |
| Ciências Contábeis e Atuariais    | PUC/SP   |
| Contabilidade                     | UFBA     |
| Contabilidade                     | UFPR     |
| Contabilidade                     | UFSC     |
| Contabilidade - UNB - UFPB – UFRN | UNB      |
| Contabilidade e Controladoria     | UFAM     |
| Controladoria e Contabilidade     | USP      |
| Controladoria e Contabilidade     | USP/RP   |

Fonte: CAPES (2012)

Além da percepção de que os programas pertencentes de maneira concomitante a Grande Área Ciências Sociais Aplicadas e a Área de Avaliação Administração seriam maiores produtores de trabalhos focados no tema proposto, qual seja a contabilidade de custos, a amostra de programas selecionada também considerou que as Ciências Contábeis constitui campo do conhecimento em que se assentam o maior quantitativo de trabalhos nesta área.

Logo, dentro da Área de Avaliação Administração identificou-se aqueles programas que carregaram em seu título termos que remetem ao conhecimento contábil, como contabilidade, ciências contábeis, controladoria. Assim, diante destes critérios, foi possível se chegar ao total de 21 programas possível de investigação.

Contudo, ressalta-se que embora estes 21 programas de pós-graduação sejam os selecionados para o desenvolvimento deste estudo, dentro da Área de Avaliação Administração existem outros programas que podem trazer, dentro de seu repertório científico, produtos intelectuais que tenham como cerne discursivo a contabilidade de custos, afinal o campo da Ciência Contábil não exerce exclusividade sobre tal temática, e não é raro identificar temas como gestão de custos na administração, por exemplo. Entretanto, pela manutenção dos padrões de seleção, tais programas não foram contemplados neste estudo.

Ademais, ressalta-se que, embora a contagem de programas de pós-graduação evidenciada pela CAPES, e apresentada no Quadro 12, estabeleça a contagem de 21 programas, nota-se que o Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria,

pertencente à Universidade Federal do Ceará (UFC) constitui um único programa, contemplando as modalidades de Mestrado Acadêmico e Mestrado Profissional. Tal observação percebida também nos cursos da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE).

Os programas de pós-graduação *strictu senso*, além de atuarem no sentido de fomentar o conhecimento por meio da produção de teses e dissertações, também se responsabilizam pela promoção de diversos canais de difusão do conhecimento científico através da realização de eventos e da manutenção de periódicos, depositários e disseminadores de pesquisas científicas que contribuem para o desenvolvimento de diversos campos do conhecimento.

Assim, na tentativa de atribuir maior abrangência a investigação acerca da produção científica em custos do setor público desenvolvida pelos programas de pós-graduação tomados para análise, adicionou-se ao contingente de teses e dissertações os artigos publicados nestes periódicos pertencentes aos programas selecionados.

O Quadro 13 apresenta 18 periódicos que mantêm relação com os 21 programas de pós-graduação *strictu senso* constituintes da amostra, a classificação conferida pela CAPES, bem com a periodicidade das edições.

Quadro 13 – Periódicos selecionados

| ISSN      | REVISTA  |
|-----------|--|
| 2178-9258 | Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão             |
| XXX-XXX   | Revista Gestão & Conexões  |
| 1807-734X | Brazilian Business Review  |
| 0103-734X | Contabilidade Vista & Revista                                      |
| 1982-3967 | Revista de Informação Contábil                                     |
| 1982-7342 | Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão                          |
| 1984-3291 | Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ |
| 1807-054X | BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos        |
| 1809-3337 | Revista Universo Contábil  |
| 1678-6971 | Revista de Administração Mackenzie                                 |
| 1983-0807 | Revista Brasileira de Gestão de Negócios                           |
| 1415-5109 | Pensamento & Realidade   |
| 1984-3704 | Revista de Contabilidade da UFBA                                   |
| 1984-6266 | Revista Contabilidade e Controladoria                              |
| 1807-1821 | Revista Contemporânea de Contabilidade                             |
| 1808-057X | Revista Contabilidade & Finanças                                   |

|           |   |
|-----------|---|
| 1982-6486 | Revista de Contabilidade e Organizações |
| 1809-2276 | Revista de Gestão                       |

Fonte: WebQualis (2012)

Dentre os 18 periódicos selecionados para compor esta pesquisa, ressalta-se não haver uma correspondência direta com o quantitativo de total de programas de pós-graduação constituintes da amostra, embora estes periódicos tenham sido identificados dentre os 21 programas de pós-graduação apresentados.

Isso significa que, por exemplo, o Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, pertencente à Universidade Federal do Ceará (UFC), embora figure no quadro de programas reconhecidos e recomendados pela CAPES como dois cursos de mestrado, possui unicamente a Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão. De maneira análoga, tem-se o vínculo único dos cursos da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE) com o periódico *Brazilian Business Review*.

Ademais, não foram identificados periódicos no Programa de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas (UFAM), ao passo que o Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo apresenta três periódicos, a saber: Revista Contabilidade & Finanças, Revista de Contabilidade e Organizações e Revista de Gestão.

Com vistas a manutenção do padrão de seleção, a identificação dos periódicos constantes no Quadro 13 foi possível por meio de visita aos endereços eletrônicos dos 21 programas de pós-graduação, assim como a classificação conferida pela CAPES aos periódicos foi consultada no portal WebQualis, responsável por disponibilizar as avaliações.

Observou-se que a Revista Gestão & Conexões, relacionada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES) não possui classificação conferida pela CAPES, tampouco edições publicadas. Logo, esse periódico, embora pertencente a um programa de pós-graduação, não se configura como elemento passível de investigações.

Ressalta-se que, embora os 18 periódicos identificados mantenham relação com o campo da contabilidade por fazerem parte de programas de pós-graduação *strictu senso* também mantenedores desta relação, cada periódico possui afinidades com áreas temáticas diversas dentro com contexto da Ciência Contábil. Assim sendo, alguns periódicos são mais passíveis de se identificar trabalhos voltados à contabilidade de custos que outros.

Importante atentar para o fato de que os trabalhos científicos objeto de análise, identificados nos periódicos selecionados, tem como critério de seleção a relação com o tema a que se propõe discutir neste estudo, qual seja, a contabilidade de custos no âmbito do setor público.

Desta forma, embora o ponto de partida para a seleção destes trabalhos científicos tenham sido o vínculo com os programas de pós, graduação *strictu senso*, a identificação destes não se restringe àqueles de autoria de pesquisadores vinculados aos respectivos programas, tendo em vista que os congressos e periódicos comportam trabalhos de pesquisadores em geral, não somente de seu corpo docente e discente.

Diante do exposto, depreende-se que a opção por investigar diferentes grupos, ou seja, diferentes canais de disseminação do conhecimento científico, como as teses, dissertações e os artigos de periódicos, parte a ideia de que a abrangência nas investigações possibilita apurar de modo mais preciso o estado da arte da contabilidade de custos aplicada ao setor público.

### **5.3 Delineamento da pesquisa**

Depois de discutidos os aspectos que permitem esta pesquisa apresentar abordagem quali-quantitativa, fazendo-se uso da pesquisa documental como principal estratégia, bem como apresentados o universo em que foi possível se extrair os elementos a serem investigados, objetiva-se neste ponto do relato metodológico apresentar a sistematização da pesquisa, de modo a tornar evidente a operacionalização.

O relato das etapas da pesquisa permite apresentar sistematicamente os caminhos percorridos nas investigações na obtenção dos achados da pesquisa e, conseqüentemente, na consecução dos propósitos que levaram a empreender este estudo.

Desta forma, o desenvolvimento deste estudo teve como início a pesquisa bibliográfica acerca do tema contabilidade de custos aplicada ao setor público, em que foi possível observar lacunas no que compreende o desenvolvimento do arcabouço teórico desta área em comparação com outras relacionadas à contabilidade.

Paralelamente, partindo de percepções possíveis através de contato com a literatura voltada para o tema estudado, efetuou-se pesquisa na literatura empírica voltada às investigações acerca da produção científica em contabilidade de custos, a fim de observar o estado da arte em que se encontra a pesquisa científica nesta área.

Com efeito, através das observações acerca do desenvolvimento conceitual desta área, bem como das lacunas e deficiências apresentadas na literatura empírica desenvolvida, formulou-se a questão norteadora de pesquisa, assim com os pressupostos oriundos das percepções acerca da contabilidade de custos retratada nas evidências empíricas anteriores.

O exame da literatura também possibilitou desenvolver uma relação de referências e trabalhos desenvolvidos por outros pesquisadores, e que serviriam de base para a construção do referencial teórico que serviria de base às investigações a que se pretende este estudo.

Desta forma, desenvolveu-se o referencial composto por dois eixos teóricos, o primeiro voltado à discussão teórica acerca da contabilidade de custos aplicada ao setor público, e o segundo com cerne discursivo focado na importância do desenvolvimento das plataformas teóricas e metodológicas na construção dos trabalhos científicos.

Adicionalmente, desenvolveu-se discussão acerca da literatura empírica sobre contabilidade de custos em sua plenitude, de modo a servir de alicerce à construção dos pressupostos da pesquisa, bem como orientadores na construção das variáveis categóricas identificadas e mensuradas nos trabalhos tomados para análise. Construída a base teórica que suporta as investigações, procedeu-se a identificação do ambiente mais propício ao desenvolvimento da pesquisa.

Assim, tendo em vista que os programas de pós-graduação constituem centros de construção do saber em diversos campos do conhecimento, bem como se configuram como produtores de trabalhos científicos; utilizou-se este ambiente como ponto de partida para a

identificação e análise dos produtos intelectuais pertinentes ao campo de investigação deste estudo.

Para tanto, fez-se consulta, em agosto de 2012, ao endereço eletrônico da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), objetivando identificar os programas de pós-graduação passíveis de investigação, conforme apresentado nesta seção no momento em que foram apresentados o universo e os critérios de seleção da amostra.

Depois de selecionados os ambientes propícios à realização deste estudo, quais sejam, 21 programas de pós-graduação *stricto sensu* relacionados à contabilidade, bem como 18 periódicos pertencentes aos referidos programas, procedeu-se a construção das variáveis estudadas nesses ambientes.

Martins e Theóphilo (2009, p. 111) afirmam ser importante conhecer o nível de mensuração das variáveis, com vistas à identificação das “operações aritméticas entre seus valores e consequente técnica estatística permitida para análise”. Nesta etapa da pesquisa, então, tem-se a necessidade de operacionalização dos conceitos, de tal forma que estes possam ser decodificados em variáveis passíveis de mensuração e análise.

Sobre a necessidade de operacionalização dos conceitos, Bardin (2011, p. 147) afirma que a categorização consiste na “classificação de elementos constitutivos de um conjunto por diferenciação e, em seguida, por reagrupamento segundo o gênero (analogia), com os critérios previamente definidos”, As categorias representam um agrupamento de unidades de registro em torno de um título genérico, resultante a percepção de aspectos destas unidades de registro (BARDIN, 2011).

Richardson (2012) explica que as variáveis categóricas são aquelas possuidoras de três ou mais categorias, ao passo que as dicotômicas apenas duas categorias. Ademais, as variáveis utilizadas neste estudo são classificadas como nominais, tendo em vista que os elementos são dispostos de modo agrupado, consoante critérios classificatórios (RICHARDSON, 2012).

As variáveis categóricas utilizadas são originárias do referencial teórico que serve de base à fundamentação desta pesquisa e, assim sendo, os componentes do quadro de análise

apresentam sinteticamente os aspectos referentes às plataformas teórico-metodológicas que devem ser identificados nos trabalhos.

Logo, depois de identificadas as variáveis da pesquisa, construiu-se um quadro de análise resumindo-as, para que depois de identificadas nos documentos e mensuradas, revelem as informações que condizem à pesquisa a consecução de seus objetivos. O Quadro 14 mostra os aspectos investigados.

Quadro 14 – Aspectos investigados nas pesquisas

| ASPECTOS INVESTIGADOS               |                                   |
|-------------------------------------|-----------------------------------|
| VARIÁVEIS PLATAFORMAS TEÓRICAS      | CATEGORIAS                        |
| Teorias                             | Identificação da teoria           |
| Temática dos trabalhos              | Identificação das palavras-chave  |
| Autores recorrentes                 | Identificação dos autores citados |
| Obras recorrentes                   | Identificação das obras citadas   |
| VARIÁVEIS PLATAFORMAS METODOLÓGICAS | CATEGORIAS                        |
| Natureza da Pesquisa                | Qualitativa                       |
|                                     | Quantitativa                      |
|                                     | Mista                             |
|                                     | Não informado                     |
| Tipos de Pesquisa                   | Exploratória                      |
|                                     | Descritiva                        |
|                                     | Análitica                         |
|                                     | Preditiva                         |
|                                     | Não informado                     |
| Estratégias de Pesquisa             | Pesquisa Bibliográfica            |
|                                     | Pesquisa Documental               |
|                                     | Pesquisa Experimental             |
|                                     | Levantamento                      |
|                                     | Estudo de Caso                    |
|                                     | Pesquisa-Ação                     |
|                                     | Pesquisa Etnográfica              |
|                                     | <i>Grounded Theory</i>            |
|                                     | Outras                            |
| Não informado                       |                                   |
| Técnicas de Coleta                  | Observação                        |
|                                     | Observação participante           |
|                                     | Pesquisa documental               |
|                                     | Entrevista                        |
|                                     | Painel                            |
|                                     | <i>Focus Group</i>                |
|                                     | Questionário                      |
|                                     | Escalas de Atitudes               |
| História Oral                       |                                   |

|  |   |
|--|---|
|  | Análise de Conteúdo                             |
|  | Análise de Discurso                             |
|  | Outras  |
|  | Não informado                                   |
| VARIÁVEIS ASPECTOS NORMATIVOS                | CATEGORIAS                                      |
| Valor da informação de custo                 | Para fins gerenciais                            |
|  | Promover <i>accountability</i> no setor público |
|  | Para fins de transparência                      |
|  | Para fins de evidenciação no setor público      |
| Objetivos do sistema de informação de custos | Mensuração dos custos                           |
|  | Registro dos custos                             |
|  | Evidenciação dos custos                         |
|  | Apoiar avaliação de resultados e desempenhos    |
|  | Apoiar tomada de decisão em processos           |
|  | Apoiar as funções de planejamento e orçamento   |
|  | Apoiar programas de redução de custos           |
|  | Apoiar programas de melhoria qualidade do gasto |
|  | Outros  |
| Sistema de custeio                           | Custo histórico                                 |
|  | Custo-corrente                                  |
|  | Custo estimado                                  |
|  | Custo padrão                                    |
|  | Outros  |
| Métodos de custeio                           | Direto  |
|  | Variável  |
|  | Por absorção                                    |
|  | Por atividade                                   |
|  | Pleno   |
|  | Outros  |

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Conforme destacado anteriormente, observa-se que o quadro de análise foi construído com base em três eixos de investigação, compreendendo variáveis relacionadas às plataformas teóricas, variáveis pertencentes às plataformas metodológicas e variáveis que dizem respeito aos aspectos normativos oriundos da NBC T 16.11. A sumarização destes três eixos de pesquisa revelou 12 variáveis, distribuídas em 60 itens ou categorias, que tornaram possível a realização da análise de conteúdo dos documentos selecionados.

Quanto às variáveis relacionadas às plataformas teóricas, estas representam aspectos teóricos sobre a contabilidade de custos aplicada ao setor público a serem investigados nos trabalhos, sendo materializados através de 4 variáveis, a saber: teorias, temática dos trabalhos, autores recorrentes, obras recorrentes. As variáveis pertencentes a este eixo investigativo são

identificadas nas palavras-chave, no referencial teórico, bem como nas referências bibliográficas.

Especificamente, tem-se que a variável “teoria” objetiva identificar as bases teorias que servem de âncora ao desenvolvimento das pesquisas; a “temática dos trabalhos” tem o propósito de observar quais temas mantêm relação mais estreita com custos do setor público; a variável “autores recorrentes” tem como finalidade apontar os autores mais influentes nesta área, bem como a variável “obras recorrentes”.

Quanto às variáveis relacionadas às plataformas metodológicas, estas representam os campos metodológicos possíveis de adequação às problemáticas investigadas nos trabalhos selecionados para estudo, materializados através de 4 variáveis, a saber: natureza da pesquisa, tipos de pesquisa, estratégias de pesquisa, técnicas de coleta.

As variáveis relacionadas às plataformas metodológicas constituem as mais objetivas do rol de variáveis construídas para este estudo. Isso significa que conferem facilidade no momento de identificação nos trabalhos selecionados, uma vez que não requerem um apurado subjetivo mais profundo, diferentemente das variáveis relacionadas aos aspectos normativos. As variáveis pertencentes a este eixo investigativo são identificadas no resumo e na seção metodológica das pesquisas encontradas.

Ressalta-se que a seleção das variáveis relacionadas às plataformas metodológicas, e suas consequentes categorias, foi estabelecida com base na tipologia apresentada em Martins e Theóphilo (2009). Portanto, as categorias presentes nas variáveis “natureza da pesquisa”, “tipos de pesquisa”, “estratégias de pesquisa” e “técnicas de coleta”, obedeceram aos tipos constantes na obra destes autores, não sendo uniformes para todos os autores de metodologia.

Quanto às variáveis relacionadas aos aspectos normativos, estas representam a codificação de alguns conceitos observados na NBC T 16.11, que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Desta forma, a leitura deste normativo possibilitou a identificação de alguns pontos observáveis nas pesquisas, resultando em 4 variáveis, a saber: valor da informação de custo, objetivos do sistema de informação de custos, sistema de custeio, métodos de custeio.

Especificamente, tem-se que a variável “valor da informação de custo” relaciona-se a tópicos sobre esse tema abordados nos documentos, a fala do autor ou citações, que sinalizem a importância da informação de custos retratada naquele trabalho.

Dependendo da importância da informação de custos retratada nos trabalhos, estas foram direcionadas ao agrupamento das categorias apresentadas no presente estudo: para fins gerenciais, promover *accountability* no setor público, para fins de transparência, para fins de evidência no setor público. De forma semelhante, tem-se a variável “objetivos do sistema de informação de custos”, objetivando identificar relação entre os 8 objetivos da informação de custos apontados pela NBC T 16.11 e os objetivos observados nos trabalhos.

Posteriormente, têm-se as variáveis “sistema de custeio” e “métodos de custeio”, que, da mesma forma que as variáveis dos aspectos metodológicos, são facilmente localizadas e geralmente estão presentes no título e subtítulos dos tópicos dos trabalhos.

Observa-se, desta forma, que a relação de variáveis e as consequentes categorias pertencentes ao eixo temático relacionado aos aspectos normativos, diferentemente das variáveis pertencentes às plataformas teórico-metodológicas, são aquelas que ensejam análise mais aprofundada dos temas tratados nas pesquisas. Sob este aspecto, Bardin (2011, p. 44) afirma que a análise de conteúdo, propõe-se a fazer “inferência de conhecimentos relativos às condições de produção” recorrendo-se ou não, a indicadores quantitativos.

Todavia, Araújo (2006) destaca que os procedimentos bibliométricos consistem em técnicas quantitativas e estatísticas de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico. Desta forma, os argumentos apontados por Bardin (2011) e Araújo (2006) reforçam o argumento de hibridizade desta pesquisa quanto à abordagem metodológica.

Logo, as características qualitativas das variáveis relacionadas aos aspectos normativos tornam possível a observância do estudo de tópicos emergentes no campo da contabilidade de custos no setor público, considerando que os conceitos apontados pela NBC T 16.11 se configuram importantes para o desenvolvimento do arcabouço teórico das pesquisas em custos. As variáveis pertencentes a este eixo ligado aos aspectos normativos são identificadas na discussão teórica das pesquisas encontradas.

Desta forma, depois de identificados o universo e amostra pertinentes ao desenvolvimento das investigações, selecionados os trabalhos científicos relacionados à contabilidade de custos no setor público, bem como identificadas as variáveis condizentes ao tema de pesquisa, foi possível apresentar a sistematização da pesquisa, com vistas a tornar clara a relação das variáveis estudadas com os objetivos deste estudo. O Quadro 15 mostra a relação das variáveis com o núcleo da problemática investigada.

Quadro 15 – Relação das variáveis com o núcleo da problemática investigada

| OBJETIVOS DA PESQUISA   |   | PRESSUPOSTOS DA PESQUISA   | FUNDAMENTAÇÃO  | VARIÁVEIS ESTUDADAS  |
|---|---|--|--|--|
| GERAL   | ESPECÍFICOS   |  |  |  |
| Analisar as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, considerando os aspectos normativos que regem essa temática. | (i) Identificar as plataformas teóricas relacionadas às pesquisas da área de Contabilidade de Custos aplicada ao setor público  | (i) A produção científica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público ainda apresenta o arcabouço teórico embrionário, com uma ampla gama de produtos intelectuais alicerçados no contexto privado.  | Diehl, Souza e Domingos (2007), Clemente et al. (2010), Carmo et al. (2011) Riccio, Saka e Segura (2000), Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007), Oliveira, Carvalho e Gomes (2009), Oliveira e Aragão (2011), Machado, Silva e Beuren (2011), Spicert (1992), Lukka (2010), Zimmerman (2001), Parker (2012). | Teorias, temáticas, autores e obras recorrentes.   |
|   | (ii) Verificar as abordagens metodológicas utilizadas nas pesquisas da área de Contabilidade de Custos aplicada ao setor público                                      | (ii) As abordagens metodológicas adotadas pela produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público estão centradas no desenvolvimento de pesquisas qualitativas, focadas em estudos de caso como principal estratégia e análise por meio de estatística descritiva.   |  | Natureza da pesquisa, tipos de pesquisa, estratégias de pesquisa, técnicas de coleta.  |
|   | (iii) Investigar o alinhamento dos conceitos empregados nas pesquisas da área de Contabilidade de Custos aplicada ao setor público com o observado na ótica normativa | (iii) A ótica normativa referente ao sistema de custos aplicado ao setor público, apresenta questões conceituais ainda pouco discutidas no âmbito da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, como a transparência, <i>accountability</i> pública e a evidenciação nas demonstrações de custos. | NBC T 16.11, Suzart (2010), Slomski et. al. (2010), Machado e Holanda (2010), Pigatto et. al. (2010), Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), Cardoso, Aquino e Bitti (2010), IFAC (2000), IFAC (2001).  | Valor da informação de custo, objetivos do sist. de informação de custos, objeto de custo, sistema de custeio, métodos de custeio. |

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Desta forma, o Quadro 15 torna possível observar a relação das variáveis estudadas com os objetivos e pressupostos de pesquisa. Logo, tem-se a evidenciação do alcance de cada variável na composição de evidências que, juntas, possibilitam a resposta à problemática norteadora deste estudo.

Depois de identificadas as variáveis pertinentes ao desenvolvimento desta pesquisa, bem como da apresentação do alcance desta no que compreende a consecução dos objetivos, tem-se a fase de coleta dos dados, considerando os ambientes selecionados para investigação, quais sejam, os programas de pós-graduação, os periódicos; e os respectivos produtos intelectuais, a saber: as teses e dissertações, os artigos de periódicos.

Para a coleta de dados, delimitou-se um corte longitudinal de 11anos, compreendendo o período de 2003 a 2013. Sob este aspecto, a aprovação, em 2011, da NBC T 16.11, que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público, torna relevante a investigação sobre o estado da arte da produção científica acerca deste tema, permitindo apontar quais discussões teóricas apresentadas nestes 11 anos conjugam-se com os tópicos apontados pela NBC T 16.11, e quais se mostram em defasagem.

A coleta dos documentos para análise partiu de três ambientes de consulta, quais sejam, os sítios dos programas de pós-graduação depositários das teses e dissertações; os sítios dos periódicos selecionados a partir da identificação dos programas, onde constam os artigos científicos. Para a localização dos sítios dos periódicos, inicialmente realizou-se consulta aos sítios dos programas, partindo da premissa de que estes hospedam o atalho para que se encontre o sitio dos periódicos.

Em seguida, depois de identificados os sítios depositários dos trabalhos passíveis de investigação, procedeu-se a triagem destes, com vistas a seleção daqueles mantenedores de relação com a contabilidade de custos ou temas correlatos. Assim, para a seleção dos trabalhos, analisou-se o título, as palavras-chave, bem como os resumos, sendo considerados aqueles que apresentavam as seguintes expressões: custos, contabilidade de custos, gestão de custos.

Embora este estudo desenvolva-se como foco na investigação dos trabalhos acerca da contabilidade de custos aplicada ao setor público, inicialmente a triagem de trabalhos com

potencial para fazerem parte das investigações não considerou apenas aqueles com foco em custos na gestão pública. Os trabalhos científicos coletados faziam referência à área de custos em sua totalidade, conforme expressões indicativas deste tema, apresentadas anteriormente.

Somente após a coleta dos trabalhos relativos à área de custos, procedeu-se a segregação daqueles voltados aos temas relativos a custos no setor público, como forma de observar a proporção desta área específica da contabilidade de custos em relação ao total de trabalhos.

Após o processo de triagem dos artigos, procedeu-se a leitura direcionada por meio da análise de conteúdo, com vistas à identificação dos três aspectos estudados neste estudo: as plataformas teóricas, as plataformas metodológicas e aspectos normativos referentes ao sistema de custos do setor público.

Desta forma, a identificação das informações relacionadas às variáveis estudadas nesta pesquisa foi realizada por meio da leitura de determinados pontos observados nos trabalhos, em que a probabilidade de obtenção da informação condizente com determinada variável fosse mais provável.

Assim, conforme comentado na ocasião de apresentação das variáveis sumarizadas no Quadro 13, as variáveis relacionadas às plataformas teóricas e as variáveis pertencentes aos aspectos normativos foram observadas no referencial teórico dos trabalhos, bem como nas referências; e as variáveis relacionadas às plataformas metodologias possuem maior probabilidade de identificação no resumo e na seção metodológica das pesquisas selecionadas.

Ressalta-se que, juntamente com o referencial teórico, o resumo e a seção metodológica das pesquisas, algumas variáveis como “temáticas dos trabalhos” levou em consideração as palavras-chave como sinalizadores dos temas tratados pelas pesquisas.

Depois da coleta dos dados direcionados através das variáveis investigadas na pesquisa, foi possível a construção de um banco de dados na planilha *Microsoft Excel*®, com configuração análoga àquela observada no quadro de análise, Quadro 14, depositário dos dados obtidos com a leitura direcionada dos trabalhos selecionados para análise.

Todavia, o banco de dados, unicamente, apresenta-se apenas como depositário das informações coletadas, sendo necessário, para a apresentação dos dados, configurá-los, de tal forma que, agrupados, possam revelar informações que conduzam o estudo à resposta à problemática.

Assim, para que as variáveis de pesquisa identificadas nos trabalhos coletados possam produzir informações que levem a consecução dos objetivos da pesquisa, presentes no Quadro 14, faz-se necessário o uso de mecanismos que permitam a organização e sistematização dos dados, de modo a evidenciar os achados da pesquisa.

Neste sentido, Martins e Theóphilo (2009, p. 107) afirmam que no processo de desenvolvimento de um trabalho científico pode haver a necessidade de realizar uma avaliação quantitativa, compreendendo a organização, sumarização, caracterização e interpretação dos dados coletados nas investigações.

Portanto, depois de coletados os dados da pesquisa documental por meio da análise de conteúdo, técnica qualitativa utilizada neste estudo, bem como registrados num banco de dados construído em planilha *Microsoft Excel*®, tem-se o momento de análise destes, por meio de instrumentos quantitativos.

A análise dos dados coletados tornou-se possível por meio da estatística descritiva que, segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 108), representa a “organização, sumarização e descrição de um conjunto de dados”. Logo, considerando as características dos dados coletados, compreendendo variáveis categóricas e nominais, fez-se uso da estatística descritiva como mecanismo quantitativo utilizado neste estudo para apresentar os resultados dos achados de modo sintético.

Sob este aspecto, Collis e Hussey (2005, p. 186) acrescentam que a análise exploratória de dados, termo atribuído à estatística descritiva, vai além da descrição dos dados quantitativos, uma vez que também são úteis no resumo e apresentação dos dados em tabelas, quadros, gráficos, permitindo que “padrões e relações que não são aparentes nos dados não analisados sejam discernidos”.

Portanto, considerando que este estudo trabalha com grande diversidade de variáveis categóricas, distribuídas em três grupos relacionados às plataformas teórico-metodológicas dos trabalhos científicos selecionados, a utilização da estatística descritiva, ou análise exploratória dos dados, como denomina Collis e Hussey (2005), permite organiza-los, de modo a tornar aparentes as informações originárias dos documentos pesquisados.

A estatística descritiva utilizada como o instrumento quantitativo capaz de tornar evidentes as informações almejadas com o empreendimento da pesquisa, permite apresentar a distribuição de frequência de cada variável, através de um programa de planilha, como *Microsoft Excel*®.

Collis e Hussey (2005) afirmam que uma frequência representa um valor numérico correspondente ao total de observações da variável estudada, ao passo que, de modo amplo, uma distribuição de frequências configura-se como uma série de frequências agrupadas e ordenadas consoante o tamanho, tendo visualização permitida por meio de tabelas de distribuição de frequências.

Além disso, tem-se que as frequências podem configurar-se de modo a possibilitar uma apresentação resumida, por meio do cálculo de porcentagens e médias, estas últimas representando uma medição de localização ou uma tendência central utilizada para descrever uma ampla distribuição de frequência através de um valo único (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Logo, o emprego da estatística descritiva no tratamento das variáveis estudadas permite a observação quantitativa das frequências em que as variáveis categóricas referentes às plataformas teórico-metodológicas e os aspectos normativos foram identificados nos documentos passíveis de análise neste estudo. Ademais, observa-se que em estudos de caráter bibliométrico, a utilização da distribuição de frequências como mecanismos de apresentação dos achados da pesquisa são pertinentes, tendo em vista que a bibliometria possui como raiz investigativa a percepção de frequências de citação nos textos em análise. Para tanto, as distribuições de frequência tornam-se aparentes por meio das formas diagramáticas. Portanto, as formas diagramáticas utilizadas neste estudo para evidenciar os achados resultantes das investigações dizem respeito, além de quadros e gráficos, às tabulações cruzadas, notadamente adequados a análise de dados nominais (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Depois de todo o processo narrativo das etapas necessárias a realização deste estudo, a apresentação diagramática dos achados compreende, de maneira concomitante, a etapa final do relato das investigações e, também, o momento em que os resultados encontrados no empreendimento da pesquisa possibilitam construir respostas à problemática da pesquisa e aos pressupostos definidos.

As etapas empreendidas na realização deste estudo compreenderam momentos investigativos necessários na determinação das plataformas teórico metodológicas da produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público. O Quadro 16 apresenta a síntese das etapas necessárias à realização deste estudo.

Quadro 16 – Etapas da pesquisa

| ETAPAS                               | PROCEDIMENTOS   |
|--------------------------------------|---|
| (1)<br>Identificação do tema         | 1 - Observação da literatura empírica sobre o tema estudado                                       |
|                                      | 2 - Identificação de lacunas na área de custos  |
|                                      | 3 - Formulação do problema de pesquisa  |
|                                      | 4 - Formulação dos objetivos e pressupostos   |
| (2)<br>Pesquisa bibliográfica        | 1 - Construção da discussão teórica sobre custos  |
|                                      | 2 - Construção da discussão teórica sobre plataformas teórico-metodológicas                       |
|                                      | 3 - Relato de evidências empíricas anteriores sobre a produção científica em custos               |
|                                      | 4 - Fundamentação dos pressupostos  |
| (3)<br>Seleção do universo e amostra | 1 - Percepção dos programas de pós-graduação <i>strictu senso</i> como universo da pesquisa       |
|                                      | 2 - Identificação da amostra composta pela pós-graduação <i>strictu senso</i> em contabilidade    |
|                                      | 3 - Localização dos periódicos pertencentes pós-graduação <i>strictu senso</i> em contabilidade   |
|                                      | 4 - Identificação do período analisado  |
| (4)<br>Construção das variáveis      | 1 - Construção das variáveis das plataformas teóricas, com base no referencial teórico.           |
|                                      | 2 - Construção das variáveis das plataformas metodológicas, com base no referencial teórico       |
|                                      | 3 - Construção das variáveis dos aspectos normativos, com base no referencial teórico             |
|                                      | 4 - Sumarização das variáveis através da construção de um quadro de análise                       |
| (5)<br>Coleta dos dados              | 1 - Localização das teses e dissertações nos sítios dos programas                                 |
|                                      | 2 - Localização das teses e dissertações relacionadas a custos                                    |
|                                      | 3 - Localização das teses e dissertações relacionadas a custos no setor público                   |
|                                      | 4 - Localização dos periódicos pertencentes a pós-graduação <i>strictu senso</i> em contabilidade |
|                                      | 5 - Localização, nos periódicos, dos artigos relacionados a custos                                |
|                                      | 6 - Localização, nos periódicos, dos artigos relacionados a custos no setor público               |
|                                      | 7- Construção do banco de dados após coleta   |
| (6)<br>Análise dos dados             | 1 - Análise de conteúdo dos documentos selecionados, orientada pelo quadro de análise.            |
|                                      | 2 - Construção de banco de dados com as informações selecionadas                                  |
|                                      | 3 - Emprego da estatística descritiva da análise das frequências                                  |
|                                      | 4 - Construção das formas diagramáticas de apresentação dos achados                               |

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

O Quadro 16 apresenta 6 macroetapas necessárias à realização deste estudo, a saber: (1) identificação do tema; (2) pesquisa bibliográfica; (3) seleção do universo e amostra; (4)

construção das variáveis; (5) coleta dos dados; e (6) análise dos dados. Adicionalmente, o Quadro 15 evidencia a estratificação das macroetapas definidas, de modo a evidenciar os procedimentos que conduzem a realização destas e, sobretudo, dizem respeito, particularmente, a etapas características da consecução dos objetivos deste estudo.

Diante do exposto, a seção metodológica teve por objetivo apresentar o percurso metodológico adotado para realização deste estudo, apresentando deste a caracterização da pesquisa quanto a sua abordagem, até a narrativa dos procedimentos condutores da pesquisa aos objetivos inicialmente definidos.

Desta forma, procurou-se, no momento de caracterização, afirmar a necessidade de combinação de abordagens qualitativas e quantitativas, tendo em vista que o processo metodológico adotado neste estudo compreende instrumentos qualitativos na coleta, notadamente a análise de conteúdo, e quantitativos na análise, através da estatística descritiva aliada aos procedimentos bibliométricos, tradicionalmente tomados como quantitativos.

Ademais, fez-se menção à tipologia desta pesquisa, caracterizando-a como descritiva por ter o propósito de apresentar as características das plataformas teórico-metodológicas da produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público. Para tanto, esta seção metodológica apresentou a pesquisa documental como principal estratégia de pesquisa utilizada, considerando que as investigações serão realizadas na produção científica identificada.

Assim sendo, objetivando tornar evidente o processo de identificação da produção científica que utiliza a pesquisa documental como principal estratégia, procurou-se apresentar o ambiente passível de identificação de tais trabalhos, chegando-se a identificação das teses e dissertações produzidas por 21 programas de pós-graduação em contabilidade constituintes da amostra, bem como 18 periódicos que mantêm relação com estes programas.

Por fim, foram apresentados os procedimentos de análise dos dados para que, após a análise, seja possível observar as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, considerando os aspectos normativos que regem essa temática. A análise dos resultados é apresentada na seção seguinte.

## 6 RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados da pesquisa acerca das plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, identificadas através da análise das teses e dissertações pertencentes aos programas de pós-graduação selecionados para amostra, bem como os produtos intelectuais oriundos dos periódicos que mantêm relação com esses programas.

### 6.1 Perfil da amostra

Após apresentação da caracterização da pesquisa quando aos seus caminhos metodológicos, através do estabelecimento da abordagem a ser adotada, das estratégias de pesquisa e do estabelecimento do universo e amostra pertinente aos objetivos deste estudo, empreenderam-se as investigações nas teses, dissertações e artigos científicos de periódicos, resultando num ambiente de investigação que apresenta 21 Programas de Pós-graduação da área de contabilidade e 18 periódicos nacionais.

Conforme apresentado na seção metodológica deste estudo, inicialmente, a identificação dos produtos intelectuais condizentes com os objetivos desta pesquisa deu-se através da identificação, no título, no resumo ou nas palavras-chave desses trabalhos, da relação com a temática contabilidade de custos aplicada ao setor público. A Tabela 2 apresenta os resultados iniciais das investigações feitas nos periódicos nacionais relacionados aos Programas de Pós-Graduação no período de 2003 a 2013.

Tabela 2 – Estatística descritiva para a amostra

| Trabalhos Identificados |       | Artigos de Periódicos |     |     | Teses e Dissertações |     |     |
|-------------------------|-------|-----------------------|-----|-----|----------------------|-----|-----|
|                         | Total | N                     | Max | min | N                    | max | min |
| Custos                  | 295   | 170                   | 32  | 0   | 125                  | 24  | 0   |
| Custos Setor Público    | 47    | 25                    | 4   | 0   | 22                   | 5   | 0   |

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A Tabela 2 evidencia um total de 47 trabalhos que tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público, ante 295 que tratam da contabilidade de custos no ambiente das organizações privadas ou demais organizações. Observa-se, também, que os valores referentes ao total de trabalhos que tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público

apresentam-se de maneira equilibrada nos ambientes investigados, sendo 25 trabalhos identificados nos periódicos e 22 trabalhos que compreendem as teses e dissertações no período analisado.

Na análise da quantidade máxima e quantidade mínima de trabalhos sobre a contabilidade de custos e sobre a contabilidade de custos aplicada ao setor público, observa-se que, considerando o período analisado, a quantidade de trabalhos voltados para esta área é reduzida, tendo em vista alguns casos em que não se observa nenhum trabalho na área de contabilidade de custos publicado nos periódicos ou produzido em forma de teses e dissertações nos Programas de Pós-graduação investigados. A Tabela 3 apresenta o detalhamento da quantidade de artigos de periódicos observados no periódico estudado.

Tabela 3 – Quantidade de Artigos sobre Contabilidade de Custos em Periódicos

| Periódicos Investigados                                      | Artigos sobre Custos | Artigos Custos Aplicado ao Setor Público |
|--|----------------------|--|
| Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão       | 2                    | 0  |
| Revista Gestão & Conexões                                    | 0                    | 0  |
| <i>Brazilian Business Review</i>                             | 6                    | 0  |
| Contabilidade Vista & Revista                                | 32                   | 4  |
| Revista de Informação Contábil                               | 10                   | 4  |
| Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão                    | 7                    | 0  |
| Revista de Contabilidade do Mestrado em C. Contábeis da UERJ | 14                   | 1  |
| BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos  | 6                    | 0  |
| Revista Universo Contábil                                    | 23                   | 2  |
| Revista de Administração Mackenzie                           | 10                   | 0  |
| Revista Brasileira de Gestão de Negócios                     | 7                    | 1  |
| Pensamento & Realidade                                       | 0                    | 0  |
| Revista de Contabilidade da UFBA                             | 7                    | 4  |
| Revista Contabilidade e Controladoria                        | 4                    | 0  |
| Revista Contemporânea de Contabilidade                       | 15                   | 3  |
| Revista Contabilidade & Finanças                             | 15                   | 4  |
| Revista de Contabilidade e Organizações                      | 10                   | 1  |
| Revista de Gestão  | 2                    | 1  |
| TOTAL  | 170                  | 25                                       |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

De acordo com a Tabela 3, observa-se que o periódico “Contabilidade Vista & Revista”, a “Revista de Informação Contábil”, a “Revista de Contabilidade da UFBA” e a “Revista Contabilidade & Finanças” são os periódicos nacionais que mais apresentaram

trabalhos voltados para a discussão acerca da contabilidade de custos aplicada ao setor público, apresentando quatro trabalhos. Todavia, observa-se que, dos 18 periódicos investigados, em 8 não foram encontrados trabalhos voltados para a área investigada neste estudo.

Ressalta-se que tais constatações acerca da pouca expressividade de trabalhos voltados para a contabilidade de custos aplicada ao setor público nos periódicos pode estar relacionada ao foco e ao escopo da revista. Assim sendo, alguns periódicos possuem foco e escopo voltados para a recepção de trabalhos de outras áreas que não focadas na contabilidade gerencial ou contabilidade de custos, tampouco a contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Todavia, considerada a afinidade que alguns periódicos têm com determinados temas alheios à contabilidade de custos, entende-se haver a necessidade de ampliação do foco nesta área da contabilidade, ou até mesmo a criação de outros periódicos como canais de disseminação do conhecimento científico que estejam incumbidos de retratar as pesquisas nesta área de relevância incontestável para a academia, para a sociedade e para as organizações. A Tabela 4 apresenta a quantidade de teses e dissertações identificadas nos Programas de Pós-graduação.

Tabela 4 – Quantidade de Teses e Dissertações sobre Custos

| Programas Investigados         | IES      | Teses e Dissertações Custos | Teses e Dissertações Custos Setor Público |
|--------------------------------|----------|-----------------------------|---|
| Administração e Controladoria  | UFC      | 11                          | 5   |
| Ciências Contábeis             | UFES     | 0                           | 0   |
| Ciências Contábeis             | FUCAPE   | 14                          | 1   |
| Ciências Contábeis             | UFMG     | 1                           | 0   |
| Ciências Contábeis             | UFPE     | 0                           | 0   |
| Ciências Contábeis             | UFRJ     | 2                           | 1   |
| Ciências Contábeis             | UERJ     | 2                           | 5   |
| Ciências Contábeis             | UNISINOS | 19                          | 0   |
| Ciências Contábeis             | FURB     | 14                          | 1   |
| Ciências Contábeis             | UPM      | 2                           | 0   |
| Ciências Contábeis             | UNIFECAP | 6                           | 1   |
| Ciências Contábeis e Atuariais | PUC/SP   | 9                           | 1   |
| Contabilidade                  | UFBA     | 0                           | 0   |

|                                   |        |     |    |
|-----------------------------------|--------|-----|----|
| Contabilidade                     | UFPR   | 5   | 1  |
| Contabilidade                     | UFSC   | 5   | 3  |
| Contabilidade - UNB - UFPB – UFRN | UNB    | 8   | 1  |
| Contabilidade e Controladoria     | UFAM   | 0   | 0  |
| Controladoria e Contabilidade     | USP    | 24  | 2  |
| Controladoria e Contabilidade     | USP/RP | 3   | 0  |
| TOTAL                             |        | 125 | 22 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

De acordo com a Tabela 4, observa-se que o Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará (UFC) e o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) são os que mais apresentaram trabalhos voltados para a contabilidade de custos aplicada ao setor público.

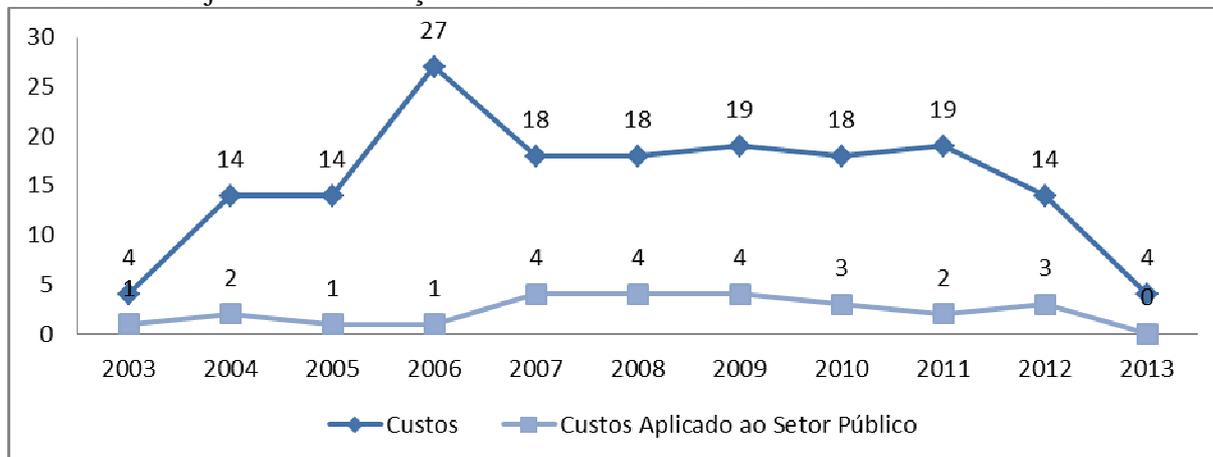
Ressalta-se que o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ apresentou quantidade de trabalhos na área de contabilidade de custos aplicada ao setor público superior à quantidade de trabalhos com a temática de custos focada em organizações privadas ou demais organizações, sendo o único programa de pós-graduação a apresentar esse comportamento nas investigações. Tal fato pode ser explicado pela presença, no corpo docente deste programa, do Professor Livre Docente Lino Martins da Silva, que desenvolveu pesquisas, livros e orientações no campo da contabilidade aplicada ao setor público.

De maneira semelhante à análise dos periódicos, tem-se que 8 programas de pós-graduação não apresentaram, no período analisado, teses ou dissertações voltadas para a contabilidade de custos aplicada ao setor público. Todavia, diferentemente da análise dos periódicos, neste caso a não identificação de trabalhos nesta área pode estar relacionada a não disponibilidade do documento no site dos programas ou nas bibliotecas digitais de teses e dissertações. Desta forma, a análise feita restringe-se ao disponível nos sites dos programas.

De todo modo, nota-se a pouca expressividade no quantitativo de trabalhos voltados para a área de contabilidade de custos aplicada ao setor público nos Programas de Pós-graduação em contabilidade, ensejando haver pouca atenção ou desenvolvimento dessas temáticas na definição das diversas linhas de pesquisa que compõem tais programas.

O Gráfico 1 apresenta a ilustração da trajetória dos temas que envolvem custos e, especificamente, custos aplicado ao setor público nos periódicos investigados neste estudo.

Gráfico 1 – Trajetória da Produção Científica em Contabilidade de Custos nos Periódicos



Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

O Gráfico 1 mostra que a trajetória da produção científica da contabilidade de custos apresenta expressiva produtividade no ano de 2006, em que pode-se observar 27 artigos científicos que apresentaram temáticas de custos no ambiente das organizações privadas ou demais tipo de organizações. Após o ano de 2006, observa-se um declínio, e a produção mantém-se constante. O quantitativo de pesquisas que envolvem a contabilidade de custos aplicada ao setor público também permanece relativamente constante ao longo do corte longitudinal de onze anos e com pouca relevância se comparado com a contabilidade de custos.

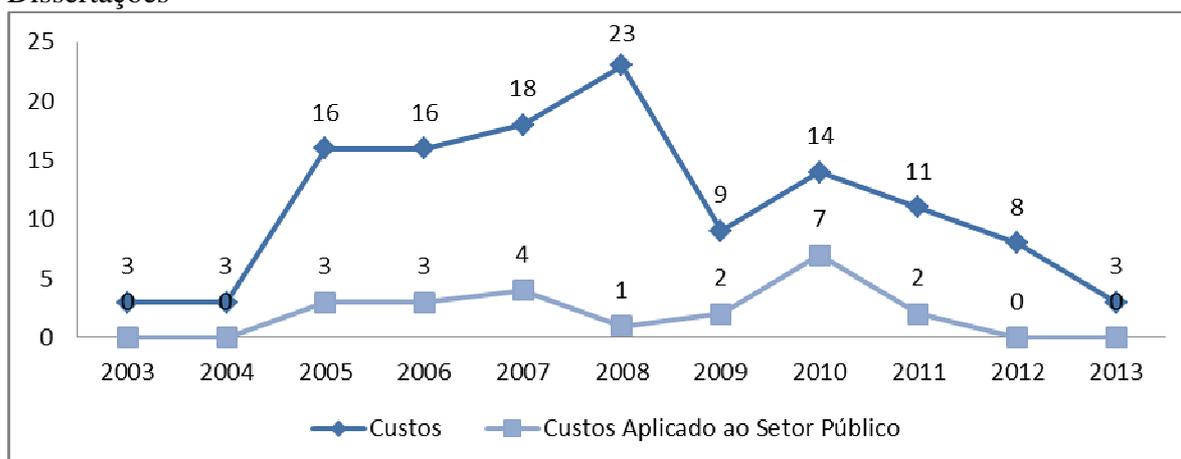
Na análise comparativa da contabilidade de custos aplicada ao setor público com os demais trabalhos que envolvem os temas relacionados a custos, observa-se que no ano de 2006 apresenta maior amplitude, considerando ser o período de máxima produção científica para a contabilidade de custos e mínima produção para a contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Observa-se, também, que, a partir do ano de 2008, em que foram publicadas as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e, conseqüentemente, ampliadas as discussões acerca do valor e da fidedignidade da informação contábil produzida pelas instituições públicas, a produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor

público não apresentou alterações relevantes, permanecendo constante nos anos subsequentes a publicação do conjunto de normativos.

De maneira similar, o ano de 2011, no qual foi aprovado a NBC T 16.11, que trata do sistema de informação de custos no setor público, não apresentou alterações significativas em sua trajetória no que compreende o aumento do quantitativo de trabalhos, significando que as recentes transformações na maneira como a contabilidade de custos aplicada ao setor público é percebida, como instrumento indispensável ao adequado gerenciamento dos recursos públicos, ainda não foi capaz de produzir reações significativas na comunidade acadêmica, capazes de alavancar maiores discussões teórico-empíricas para a área. De maneira similar, o Gráfico 2 apresenta a trajetória da produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público nas teses e dissertações.

Gráfico 2 – Trajetória da Produção Científica em Contabilidade de Custos nas Teses e Dissertações



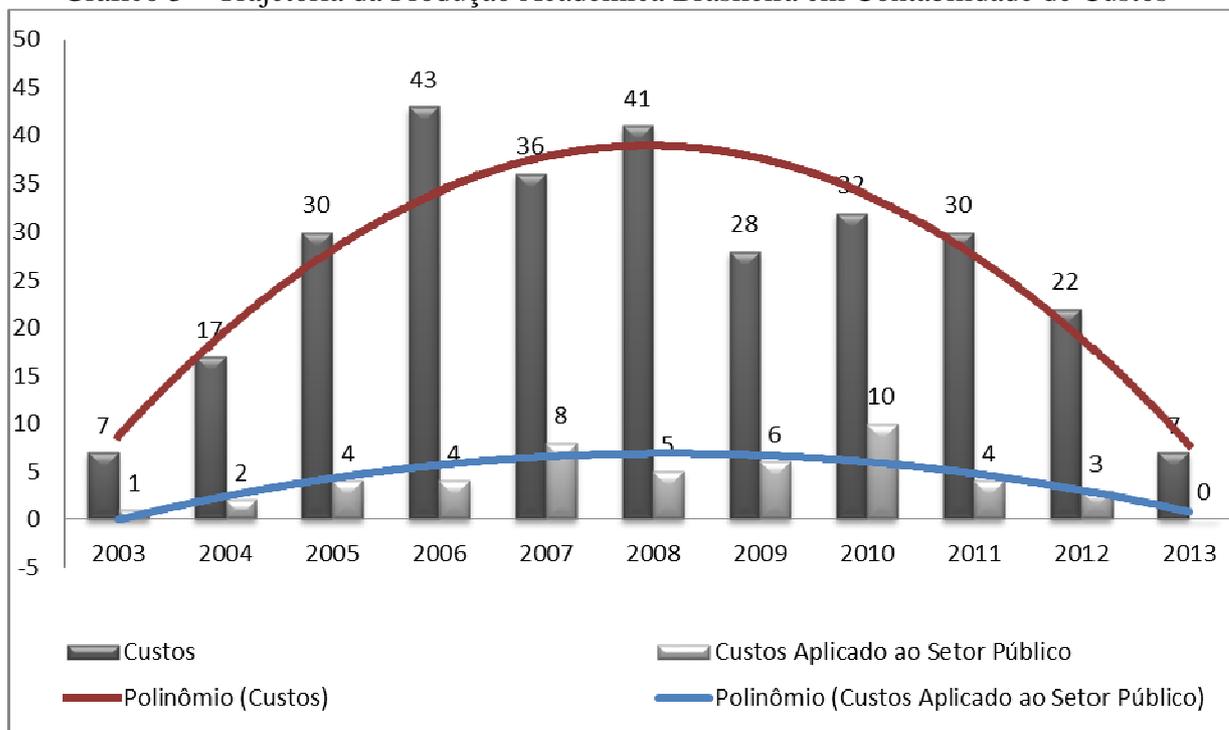
Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

O Gráfico 2 mostra que, a partir de 2004, os trabalhos com temática que envolvem a custos apresentam trajetória de crescimento, tendo como principal momento o ano de 2008, em que são observados 23 trabalhos e, assim como nos artigos de periódicos, o ano de 2008 coloca-se como o melhor ano para a pesquisa de temas que envolvem custos e pior desempenho para aqueles que tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público. Ou seja, tanto nos artigos de periódicos como nas teses e dissertações produzidas pelos programas de pós-graduação, o melhor ano para o tema custos foi, concomitantemente, um dos piores anos para a contabilidade de custos aplicada ao setor público.

No que compreende à contabilidade de custos aplicada ao setor público, observa-se haver um crescimento no número de trabalhos no ano de 2010, já dentro do período do advento das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, a partir de 2008. Contudo, percebe-se que nos anos seguintes (2011 e 2012) a quantidade de trabalhos não se sustenta aos mesmos níveis, voltando ao quantitativo de trabalhos observados nos demais anos do corte longitudinal de onze anos.

Conforme observado na discussão teórica deste estudo, o advento das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público representa um momento de grande relevância para a contabilidade das organizações públicas, permitindo que estas desenvolvam sistemas contábeis que permitam a mensuração, o registro e a evidenciação de informações contábeis capazes de atender aos princípios de contabilidade e, de maneira concomitante, estabelecendo o desenvolvimento de práticas contábeis em ressonância com as observadas nas organizações privadas e, também, com as normas internacionais através do processo de convergência. O Gráfico 3 apresenta o delineamento geral da pesquisa em contabilidade de custos nos 324 trabalhos científicos identificados nos programas de pós-graduação e periódicos constituintes da amostra.

Gráfico 3 – Trajetória da Produção Acadêmica Brasileira em Contabilidade de Custos



Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

O Gráfico 3 mostra, de maneira integrada, o delineamento da produção científica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, e da contabilidade de custos no contexto privado e demais contextos, observados nas investigações feitas na produção de teses e dissertações originárias dos programas de pós-graduação, bem como dos artigos de periódicos pertencentes a esses programas, como forma de tornar evidente o panorama da pesquisa no período de 2003 a 2013.

O Gráfico 3, evidencia, através da curva construída com base no desempenho da produção científica em cada ano investigado, um declínio na produção de trabalhos voltados à discussão das temáticas que envolvem custos, principalmente a partir do final da década de 2000 e início da década de 2010. Curiosamente, esse período, no qual se estabelece o ponto de inflexão do declínio da produção científica em contabilidade de custos coincide com o advento das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, conforme observado anteriormente.

As evidências percebidas no Gráfico 1, no Gráfico 2 e, principalmente, no Gráfico 3, permite reflexões acerca da pouca relevância que vem sendo dada na produção científica de temas que envolvam custos, tanto no contexto das organizações públicas como nas demais organizações.

Na análise da contabilidade de custos aplicada ao setor público em específico, as evidências sugerem que a discussão acerca dessas transformações na contabilidade das organizações públicas ainda não é percebida com maior força no quantitativo de produtos intelectuais produzidos pelos Programas de Pós-graduação em contabilidade investigados, tampouco nos periódicos nacionais investigados.

Desta forma, a percepção da pouca atenção dada a contabilidade de custos observada neste estudo corrobora com os achados de Neves et al. (2012), que também diagnosticaram pouca atenção dada pelos pesquisadores à contabilidade de custos, identificando-se apenas 7 trabalhos voltados à discussão acerca da contabilidade de custos aplicada ao setor público em 3.037 artigos produzidos por 26 periódicos investigados no período de 2005 a 2010.

Ademais, as evidências empíricas acerca do quantitativo de trabalhos voltados à temáticas relacionadas a custos, investigados nesse, trabalho também corroboram com os

achados de Riccio, Saka e Segura (2000), ao identificar, durante o período de 1967 a 1999, nas 386 teses e dissertações produzidas pelos programas de pós-graduação, em periódicos e nas cinco primeiras edições do Congresso Brasileiro de Custos, apenas 28 traziam a temática da contabilidade de custos como centro das discussões.

Desta forma, entende-se que o desenvolvimento do arcabouço teórico da contabilidade de custos e, especificamente, da contabilidade de custos aplicada ao setor público passa, essencialmente, pela ampliação de estudos que tenham com centro das discussões a abordagem de tais temáticas.

Observa-se a necessidade de maior abertura para tais temáticas no ambiente acadêmico, através de linhas de pesquisa, nos programas de pós-graduação, que empreendam mais estudos acerca da contabilidade de custos no setor público e, no caso dos periódicos, maior abertura para a recepção desses trabalhos, não somente da contabilidade financeira, societária e demais áreas da contabilidade.

As evidências empíricas resultantes dos empreendimentos investigativos deste estudo direcionaram-se, até então, a apresentação do panorama da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público através de comparações com os quantitativos das pesquisas ambientadas noutros contextos alheios ao ambiente das organizações públicas.

Todavia, observa-se que a ampliação do quantitativo de pesquisas em contabilidade de custos aplicada ao setor público, por si só, não será capaz de produzir um arcabouço teórico sólido para esta área, necessitando, também, da criação de produtos intelectuais que apresentem quantidade teórico-metodológicas capaz de contribuir significativamente com a construção do conhecimento em contabilidade de custos aplicada ao setor público. Para tanto, faz-se pertinente a análise dos achados da pesquisa referentes às plataformas teórico-metodológicas da produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público.

## **6.2 Plataformas teóricas da pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público**

Considerando que o objetivo geral deste estudo consiste em analisar as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, apresentam-se, inicialmente, após a análise da estatística descritiva da amostra selecionada, os achados referentes às plataformas teóricas dos produtos intelectuais identificados nos programas de pós-graduação e periódicos.

Para tanto, conforme apresentado na metodologia da pesquisa, a análise das plataformas teóricas estabeleceu-se através da análise das seguintes variáveis: principais abordagens teóricas, temática dos trabalhos, autores mais citados e periódicos mais referenciados.

A análise das principais teorias que servem de sustentáculo teórico para a produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público foi possível através da identificação, no referencial teórico dos artigos de periódicos e no sumário das teses e dissertações, das abordagens teóricas utilizadas pelos autores para a construção do argumento que serve de alicerce para as discussões propostas pelas investigações. A Tabela 5 apresenta as principais abordagens teóricas identificadas nas investigações.

Tabela 5 – Abordagens Teóricas da Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público

| Teorias identificadas            | Frequência | %    | % cumulativo |
|----------------------------------|------------|------|--------------|
| Economia dos custos de transação | 2          | 20%  | 20%          |
| Nova economia institucional      | 2          | 20%  | 40%          |
| Teoria da agência                | 1          | 10%  | 50%          |
| Teoria da escolha pública        | 1          | 10%  | 60%          |
| Teoria da firma                  | 1          | 10%  | 70%          |
| Teoria da legitimidade           | 1          | 10%  | 80%          |
| Teoria das opções reais          | 1          | 10%  | 90%          |
| Teoria dos contratos             | 1          | 10%  | 100%         |
| TOTAL CITAÇÕES                   | 10         | 100% | -            |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

A Tabela 5 evidencia que a abordagem teórica mais observada na produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público está ancorada, quando ancorada, nos modelos teóricos econômicos relacionados à Nova Economia Institucional e, em consequência, à Economia ou Teoria dos Custos de Transação. Ademais, observam-se as abordagens da Teoria da Agência, Teoria da Firma e Teoria dos Contratos, que apresentam afinidades entre si quanto aos pontos de abordagem.

Todavia, para Machado, Oliveira e Campos Filho (2004), a abordagem da Teoria dos Custos de Transação constitui base teórica, dentre as abordagens econômicas, centradas na eficiência, bem como na percepção das variáveis que afetam o desempenho das organizações e, desta forma, apresenta-se, de maneira concomitante, como uma abordagem teórica capaz de explicar a competitividade das organizações e trazer novas visões complementares as já existentes.

Tais abordagens teóricas trazidas para o campo da contabilidade de custos aplicada ao setor público, além de proporcionar produtos intelectuais construídos com bases teóricas mais robustas que contribuam para a construção do conhecimento na área, apresentam, também uma visão organizacional bem mais ampla às organizações públicas, permitindo a percepção das estruturas de governança e conseqüentemente a interação dessas organizações com os diversos atores econômicos.

Todavia, o ponto de maior relevância observado na Tabela 5 diz respeito ao quantitativo de citações das teorias nos 47 trabalhos acadêmicos analisados neste estudo. Observa-se apenas 10 citações a algum tipo de abordagem teórica, sinalizando que a construção teórica da produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público ainda carecem de definições ou utilizações de um argumento central, que tenha a função de explicar ou prever os fenômenos observados nas organizações públicas.

A falta de uma abordagem teórica robusta nas construções teóricas dos trabalhos desenvolvidos na contabilidade de custos aplicada ao setor público pode sinalizar que, quanto aos aspectos utilitaristas das teorias, apresentado por Borinelli (2006), a pesquisa nesta área não está atenta à necessidade de prever ou explicar os fenômenos, mas apenas em descrevê-los.

Tais achados da deficiência das abordagens teóricas na contabilidade de custos aplicada ao setor público corroboram com as conjecturas feitas por Zimmerman (2001) para a contabilidade gerencial, afirmando que esta não tem conseguindo, ao longo dos anos, desenvolver um corpo cumulativo de conhecimento no que diz respeito à construção dos trabalhos científicos na área, girando em torno da descrição da prática e da abordagem indutiva dos trabalhos acadêmicos como única forma de construção teórica da contabilidade

gerencial, gerando incapacidade de conferir maior robustez à construção do conhecimento na área.

Após a investigação acerca das abordagens teóricas observadas nos produtos intelectuais da contabilidade de custos aplicada ao setor público, empreenderam-se investigações no sentido de identificar os principais temas abordados nos trabalhos pertencentes à amostra.

Para tanto, a identificação dos principais temas foi feita por meio da análise das palavras-chaves dos artigos e das teses e dissertações selecionadas. A Tabela 6 apresenta os principais temas encontrados nas teses, dissertações e artigos de periódico.

Tabela 6 – Temática dos Trabalhos nas Teses e Dissertações

| Temática dos Trabalhos        | Frequência | %    | % cumulativo |
|-------------------------------|------------|------|--------------|
| Hospitais                     | 8          | 11%  | 11%          |
| Sistema de Custos             | 6          | 8%   | 19%          |
| Universidades                 | 5          | 7%   | 26%          |
| Custeio Baseado em Atividades | 3          | 4%   | 30%          |
| Administração Pública         | 2          | 3%   | 33%          |
| Gestão Estratégica de Custos  | 2          | 3%   | 36%          |
| Demais temas ( > 2 citações)  | 47         | 64%  | 100%         |
| TOTAL CITAÇÕES                | 73         | 100% | -            |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Observa-se, na Tabela 6, que os trabalhos sobre custos aplicados ao setor público nas teses e dissertações relacionam-se, essencialmente, com apresentação ou proposição de modelos de sistemas de custos para hospitais públicos e Universidades Federais, apresentando-se como os dois principais tipos de instituições estudadas pela contabilidade de custos aplicada ao setor público nos trabalhos selecionados para o estudo. A Tabela 7 apresenta as principais temáticas observadas nos artigos de periódicos.

Tabela 7 – Temática dos Trabalhos nos Artigos de Periódico

| Temática dos Trabalhos        | Frequência | %   | % cumulativo |
|-------------------------------|------------|-----|--------------|
| Hospitais                     | 16         | 20% | 20%          |
| Universidades                 | 4          | 5%  | 24%          |
| Custeio Baseado em Atividades | 3          | 4%  | 28%          |
| Sistema de custos             | 3          | 4%  | 32%          |
| Administração Pública         | 2          | 2%  | 34%          |

|                             |    |      |      |
|-----------------------------|----|------|------|
| Contabilidade Pública       | 2  | 2%   | 37%  |
| Custeio Alvo                | 2  | 2%   | 39%  |
| Gestão Pública              | 2  | 2%   | 41%  |
| Orçamento                   | 2  | 2%   | 44%  |
| Demais temas (> 2 citações) | 46 | 56%  | 100% |
| TOTAL CITAÇÕES              | 82 | 100% | -    |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

De maneira semelhante às teses e dissertações, os temas que mais se relacionam a contabilidade de custos aplicada ao setor público nos artigos de periódico são a apresentação de modelos de sistemas de custeio para as Universidades Federais e hospitais públicos. Conseqüentemente, os objetos de custos investigados pelos pesquisadores também gira em torno de produtos, serviços programas, projetos, atividades e ações relacionadas a estes dois tipos de instituições mais recorrentes nos estudos empíricos da contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Além das principais abordagens teóricas e dos principais temas que se relacionam com a contabilidade de custos aplicada ao setor público na amostra estudada, também se entendeu pertinente investigar quais os principais autores que faziam parte da construção do referencial teórico das teses, dissertações e artigos de periódico. A Tabela 8 apresenta os principais autores referenciados nas teses e dissertações.

Tabela 8 – Autores Referenciados nas Teses e Dissertações

| Principais citações | Frequência | %     | % cumulativo |
|---------------------|------------|-------|--------------|
| MARTINS, E.         | 23         | 1,37% | 1,37%        |
| KAPLAN, R.          | 19         | 1,14% | 2,51%        |
| LEONE, G. S. G.     | 19         | 1,14% | 3,64%        |
| SILVA, L. M.        | 18         | 1,08% | 4,72%        |
| HORNGREEN, C. T.    | 15         | 0,90% | 5,62%        |
| MAHER, M.           | 14         | 0,84% | 6,45%        |
| NAKAGAWA, M.        | 14         | 0,84% | 7,29%        |
| CHING, H. Y.        | 13         | 0,78% | 8,06%        |
| IUDÍCIBUS, S.       | 13         | 0,78% | 8,84%        |
| AFONSO, R. A. E.    | 11         | 0,66% | 9,50%        |
| COGAN, S.           | 11         | 0,66% | 10,16%       |
| MACHADO, N.         | 11         | 0,66% | 10,81%       |
| ATKINSON, A. A.     | 10         | 0,60% | 11,41%       |
| HANSEN, D. R.       | 10         | 0,60% | 12,01%       |
| PADOVEZE, C. L.     | 10         | 0,60% | 12,60%       |

|                                |       |         |         |
|--------------------------------|-------|---------|---------|
| Demais autores (> 10 citações) | 1.302 | 77,78%  | 90,38%  |
| Legislação                     | 161   | 9,62%   | 100,00% |
| Total                          | 1.674 | 100,00% | -       |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Do exposto na Tabela 8, observa-se que o professor Eliseu Martins, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP) e autor do livro “Contabilidade de Custos”, o mais vendido nessa área no Brasil (USP, 2013), apresenta-se como o autor mais citado nos trabalhos que tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público nas teses e dissertações. Os demais autores observados na Tabela 8 tratam de temas que envolvem também a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial.

Observa-se que, dentro dos principais autores referenciados nas teses e dissertações, apenas o Professor Livre Docente Lino Martins da Silva se destaca como o mais citado dentre os autores que tratam da contabilidade pública ou contabilidade governamental. A Tabela 9 apresenta os autores mais referenciados identificados nos artigos de periódicos.

Tabela 9 - Autores Referenciados nos Artigos de Periódicos

| Principais citações | Frequência | %  | % cumulativo |
|---------------------|------------|----|--------------|
| HORNGREN, C. T.     | 12         | 2% | 2%           |
| MARTINS, E.         | 9          | 2% | 4%           |
| FALK, J.A.          | 5          | 1% | 5%           |
| MACHADO, N.         | 5          | 1% | 6%           |
| MARTINS, D. S.      | 5          | 1% | 7%           |
| KAPLAN, R. S.       | 4          | 1% | 8%           |
| PADOVEZE, C. L.     | 4          | 1% | 9%           |
| SILVA, L. M.        | 4          | 1% | 10%          |
| ALONSO, M.          | 3          | 1% | 10%          |
| ATKINSON, A. A.     | 3          | 1% | 11%          |
| CHING, H. Y.        | 3          | 1% | 12%          |
| GOMES, J. S.        | 3          | 1% | 12%          |
| HANSEN, D. R.       | 3          | 1% | 13%          |
| ITTNER, C.          | 3          | 1% | 13%          |
| IUDÍCIBUS, S.       | 3          | 1% | 14%          |
| LAGIOIA, U. C. T.   | 3          | 1% | 15%          |
| LEONE, G. S. G.     | 3          | 1% | 15%          |
| MAHER, M.           | 3          | 1% | 16%          |
| MATOS, A. J.        | 3          | 1% | 16%          |
| SAKURAI, M.         | 3          | 1% | 17%          |
| SILVA, A.           | 3          | 1% | 18%          |

|                               |     |      |      |
|-------------------------------|-----|------|------|
| SLOMSKI, V.                   | 3   | 1%   | 18%  |
| Demais Autores (> 3 citações) | 375 | 75%  | 93%  |
| Legislação                    | 35  | 7%   | 100% |
| Total                         | 500 | 100% |      |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

A Tabela 9 mostra que o autor Charles T. Horngren, Professor Emérito de Contabilidade da Universidade de Stanford, apresenta-se como o autor mais citado nos trabalhos que tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público nos artigos de periódico.

Já em relação aos demais autores presentes na Tabela 9 como os mais citados nos artigos de periódicos, observa-se que há uma maior variação de autores da contabilidade gerencial e de custos com a contabilidade pública ou governamental. Dentre os que tratam da contabilidade aplicada ao setor público, tem-se novamente o Professor Lino Martins da Silva, além de Nelson Machado, Marcus Alonso e Valmor Slomski.

Da análise das Tabelas 8 e 9, referentes aos autores mais referenciados nas teses, dissertações e artigos de periódicos constituintes da amostra, constata-se haver uma ampla gama de obras voltadas para a contabilidade de custos, mas são poucas as obras ou os autores referenciados que tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Desta forma, além de observar que as construções teóricas da contabilidade de custos aplicada ao setor público têm se sustentado ao longo dos anos sem que se perceba maior substância teórica que sirva de argumento fortalecedor das investigações empreendidas pelos autores na tentativa de explicar os fenômenos, nota-se, também que a contabilidade de custos aplicada ao setor público vem construindo sua trajetória tomando emprestado obras e autores que tratam da contabilidade de custos com enfoque nas organizações privadas.

Assim, fica diagnosticado a falta de uma literatura própria para a contabilidade de custos aplicada ao setor público que possibilite a compreensão, de maneira mais direcionada e, por assim ser, mais apropriada, das suas peculiaridades em relação ao comportamento ou as necessidades informacionais da contabilidade de custos das organizações privadas.

Obviamente que, conforme discutido no referencial teórico deste estudo, a contabilidade de custos teve sua origem no seio das organizações privadas e industriais, e somente veio ganhar força no ambiente das organizações públicas após profundas transformações enfrentadas por estas na forma como direcionar suas ações em prol da eficiência dos processos e da busca pelo desempenho organizacional como forma de retratar a otimização dos recursos empregados pela sociedade.

Todavia, diante dos desafios enfrentados pela contabilidade de custos aplicada ao setor público nos últimos anos, principalmente após o advento das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, torna-se latente a necessidade de um caminhar mais genuíno, que abra espaço para que as características próprias da contabilidade de custos aplicada ao setor público sejam percebidas, estudadas e compreendidas pela academia e, também pelo que atuam no cotidiano dessas organizações.

Conforme discutido na seção que trata das evidências empíricas anteriores deste estudo a pesquisa científica necessita de diálogo com outros canais de disseminação do conhecimento científico, como forma de expandir o conhecimento e contribuir com a construção deste através de diferentes visões sobre o mesmo objeto de estudo. Assim sendo, procurou-se identificar os principais periódicos nacionais e internacionais utilizados pela produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público como fonte de referências que contribuem na construção teórica dos trabalhos. A Tabela 10 apresenta os periódicos nacionais mais citados nas teses e dissertações.

Tabela 10 – Periódicos Nacionais mais Citados nas Teses e Dissertações

| Periódicos nacionais referenciados     | Frequência | %   | % cumulativo |
|--|------------|-----|--------------|
| Revista Contabilidade & Finanças       | 7          | 16% | 16%          |
| Revista do Serviço Público             | 6          | 13% | 29%          |
| Revista de Administração Pública       | 4          | 9%  | 38%          |
| Contabilidade Vista & Revista          | 3          | 7%  | 44%          |
| Revista Contemporânea de Contabilidade | 3          | 7%  | 51%          |
| Revista de Administração de Empresas   | 2          | 4%  | 56%          |
| Revista de Administração Contemporânea | 2          | 4%  | 60%          |
| Revista da FAE                         | 2          | 4%  | 64%          |
| Caderno de Estudos/FIPECAFI            | 2          | 4%  | 69%          |
| <i>Brazilian Business Review</i>       | 2          | 4%  | 73%          |
| Demais Dissertações (= 1 citação)      | 12         | 27% | 100%         |

|       |    |      |  |
|-------|----|------|--|
| TOTAL | 45 | 100% |  |
|-------|----|------|--|

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

De acordo com a Tabela 10, observa-se que os principais periódicos nacionais mais referenciados pelas teses e dissertações dos programas de pós-graduação investigados a Revista Contabilidade & Finanças, a Revista do Serviço Público, a Revista de Administração Pública, a Contabilidade Vista & Revista e Revista Contemporânea de Contabilidade, que juntas representam 51% do total de referências de periódicos.

A Revista Contabilidade & Finanças, principal periódico nacional observado nas referências das teses e dissertações e com estrato de classificação A2 na área de avaliação Administração, Ciências Contábeis e Turismo, é um periódico de publicação quadrimestral, do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, gratuita e que conta com o suporte financeiro da FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (USP, 2013).

A identificação dos principais periódicos de onde se originam as obras e autores referenciados nas teses e dissertações pode servir de sinalizados dos periódicos que mais tratam de determinados temas, considerando que os pesquisadores, ao empreender suas investigações fazem o levantamento bibliográfico com vistas a identificar, nos diversos meios de difusão do conhecimento, evidências empíricas anteriores que sirva de base para comparações dos resultados.

Desta forma, os achados da Tabela 10, corroboram as evidências da Tabela 3 quando esta afirma que a Revista Contabilidade & Finanças e a Contabilidade Vista & Revista estão entre as que em mais se observou artigos que tratam de temas relacionados à contabilidade de custos aplicada ao setor público e, por assim ser, contribuíram para a construção da amostra investigada neste estudo. A Tabela 11 mostra os Periódicos Internacionais mais citados nas Teses e Dissertações.

Tabela 11 - Periódicos Internacionais mais Citados nas Teses e Dissertações

| Periódicos internacionais referenciados      | Frequência | %   | % cumulativo |
|--|------------|-----|--------------|
| <i>Accounting, Organizations and Society</i> | 14         | 18% | 18%          |
| <i>Management Accounting Research</i>        | 6          | 8%  | 26%          |

|   |    |      |      |
|---|----|------|------|
| <i>Administrative Science Quarterly</i>                     | 3  | 4%   | 30%  |
| <i>Journal of Accounting and Economics</i>                  | 3  | 4%   | 34%  |
| <i>Public Budgeting &amp; Finance</i>                       | 2  | 3%   | 36%  |
| <i>OECD Journal on Budgeting</i>                            | 2  | 3%   | 39%  |
| <i>American Political Science Review</i>                    | 2  | 3%   | 42%  |
| <i>Sloan Management Review</i>                              | 2  | 3%   | 44%  |
| <i>Public Administration Review</i>                         | 2  | 3%   | 47%  |
| <i>The European Accounting Review</i>                       | 2  | 3%   | 49%  |
| <i>Journal of Public Administration Research and Theory</i> | 2  | 3%   | 52%  |
| <i>The European Accounting Research</i>                     | 2  | 3%   | 55%  |
| Demais Dissertações (= 1 citação)                           | 35 | 45%  | 100% |
| TOTAL   | 77 | 100% |      |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

A Tabela 11 mostra que os periódicos internacionais *Accounting, Organizations and Society* representa aquele mais observado nas teses e dissertações analisadas. De acordo com o site da *Accounting, Organizations and Society*, este periódico tem como foco os seguintes temas: o papel social da contabilidade, contabilidade social, auditoria social e contabilização de recursos escassos, o fornecimento de informações contábeis para os trabalhadores e os sindicatos e para o desenvolvimento de sistemas de informação participativas; processos que influenciam as inovações contábeis e o social e aspectos políticos da definição de princípios contabilísticos, estudos comportamentais dos usuários da informação contábil; vista de processamento de informação das organizações, e a relação entre os sistemas de informações contábeis e outros e estruturas organizacionais e processos; estratégias organizacionais para a concepção de sistemas de contabilidade e de informação, contabilidade de recursos humanos, aspectos cognitivos dos processos contábeis e de tomada de decisão, e os aspectos comportamentais de orçamento, planejamento e avaliação de investimentos (ELSEVIER, 2013).

Desta forma, observa-se que o periódico possui abordagens bem diversificadas, mas que convergem para as questões organizacionais e comportamentais a serviço da informação contábil. Observa-se também a existência de periódicos focados em questões voltadas especificamente para o ambiente das organizações públicas como *Public Budgeting & Finance*, *Public Administration Review*, *Journal of Public Administration Research and Theory*; diferentemente dos periódicos nacionais, em que se observa maior ênfase nos temas

relacionados as entidades públicas nos periódicos Revista do Serviço Público e Revista de Administração Pública.

Da mesma forma que na análise das teses e dissertações, foram feitas investigações nos periódicos nacionais e internacionais mais citados nos artigos de periódicos constituintes da amostra. A Tabela 12 apresenta os periódicos nacionais mais citados nos artigos.

Tabela 12 – Periódicos Nacionais mais Citados nos artigos

| Periódicos nacionais referenciados          | Frequência | %    | % cumulativo |
|---|------------|------|--------------|
| Revista Brasileira de Contabilidade         | 16         | 17%  | 17%          |
| Revista do Serviço Público                  | 9          | 10%  | 27%          |
| Revista de Administração Pública            | 6          | 6%   | 33%          |
| Revista UnB Contábil                        | 5          | 5%   | 39%          |
| Revista do BNDES                            | 5          | 5%   | 44%          |
| Revista de Administração de Empresas        | 5          | 5%   | 49%          |
| Revista Contabilidade & Finanças            | 3          | 3%   | 53%          |
| Revista Paulista de Hospitais               | 3          | 3%   | 56%          |
| Contabilidade Vista & Revista               | 3          | 3%   | 59%          |
| Revista Brasileira de Cancerologia          | 2          | 2%   | 61%          |
| Ciência & Saúde Coletiva                    | 2          | 2%   | 63%          |
| Revista Brasileira de Ciências Sociais      | 2          | 2%   | 66%          |
| Revista Assoc. Méd. Bras                    | 2          | 2%   | 68%          |
| Revista Brasileira de Administração Pública | 2          | 2%   | 70%          |
| Revista Contemporânea de Contabilidade      | 2          | 2%   | 72%          |
| Demais Revistas (= 1 citação)               | 26         | 28%  | 100%         |
| TOTAL                                       | 93         | 100% |              |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Na análise da Tabela 12, observa-se que maior estratificação de citações de periódicos nacionais se comparados com as citações de periódicos nacionais observadas nas teses e dissertações, tendo que vista que 49% das dos periódicos referenciados nos artigos correspondem a 6 periódicos, a saber: Revista Brasileira de Contabilidade, Revista do Serviço Público, Revista de Administração Pública, Revista UnB Contábil, Revista do BNDES e Revista de Administração de Empresas.

A Revista Brasileira de Contabilidade (RBC), que tem estrato de classificação B5 na área de avaliação Administração, Ciências Contábeis e Turismo, é um veículo de disseminação do conhecimento vinculada ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que

tem em seu acervo publicações de natureza técnica e, segundo a própria finalidade apresentada no site do periódico tem o “objetivo de divulgar artigos com atributos técnico-contábeis, transmitindo estudos e experiências profissionais.” (RBC, 2013).

Embora importante canal de divulgação da contabilidade, o aparecimento da Revista Brasileira de Contabilidade (RBC), que possui finalidade de divulgação de trabalhos técnicos voltados para a contabilidade, como o principal veículo-fonte de referências nos artigos analisados, reforça a ideia de que a pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público não tem se preocupado com a construção de um arcabouço teórico sólido, capaz de agregar valor ao conhecimento da área e, paralelamente, corrobora com as críticas feitas no monoparadigma econômico de Zimmerman (2001) ao constatar que a contabilidade gerencial tem se preocupado, ao longo dos anos, em descrever a prática. A Tabela 13 apresenta os periódicos internacionais mais citados nos artigos.

Tabela 13 - Periódicos Internacionais mais Citados nos Artigos

| Periódicos internacionais referenciados                     | Frequência | %    | % cumulativo |
|---|------------|------|--------------|
| <i>Management Accounting Research</i>                       | 4          | 3%   | 3%           |
| <i>The American Economic Review</i>                         | 4          | 3%   | 7%           |
| <i>The Accounting Review</i>                                | 4          | 3%   | 10%          |
| <i>Journal of Law and Economics</i>                         | 4          | 3%   | 14%          |
| <i>Revista HSM Management</i>                               | 3          | 3%   | 16%          |
| <i>MIS Quaterly</i>   | 3          | 3%   | 19%          |
| <i>Journal of Health Economics</i>                          | 3          | 3%   | 22%          |
| <i>European Accounting Review</i>                           | 3          | 3%   | 24%          |
| <i>Management Accounting</i>                                | 3          | 3%   | 27%          |
| <i>The Rand Journal of Economics</i>                        | 3          | 3%   | 29%          |
| <i>The Bell Journal of Economics and Management Science</i> | 2          | 2%   | 31%          |
| <i>American Economic Review</i>                             | 2          | 2%   | 33%          |
| <i>OECD Journal on Budgeting</i>                            | 2          | 2%   | 34%          |
| <i>Health Care Management Review</i>                        | 2          | 2%   | 36%          |
| <i>Journal of Business Strategy</i>                         | 2          | 2%   | 38%          |
| <i>The Academy of Management Review</i>                     | 2          | 2%   | 40%          |
| Demais Revistas (= 1 citação)                               | 70         | 60%  | 100%         |
| TOTAL   | 116        | 100% | 200%         |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

A Tabela 13 mostra que a *Management Accounting Research* é o periódico internacional mais referenciado nos artigos analisados. De acordo com informações constantes na base em que está hospedado o periódico, o *Management Accounting Research* visa servir como um veículo para a publicação de pesquisas originais na área de contabilidade gerencial. Suas contribuições incluem estudos de casos, trabalhos de campo, e outras pesquisas empíricas, modelagem analítica, trabalhos acadêmicos, artigos de revisão distintos, comentários e notas (ELSEVIER, 2013).

Diferentemente da análise feita com os periódicos internacionais identificados nas teses e dissertações, não se observa periódicos específicos para temas relacionados às organizações públicas.

Assim sendo, da mesma forma que na apresentação da estatística descritiva dos achados nos periódicos nacionais constituintes da amostra e, mais adiante, na análise dos principais autores utilizados pela contabilidade de custos aplicada ao setor público, na análise dos periódicos nacionais e internacionais mais citados observa-se haver escassez de canais de disseminação do conhecimento voltados especificamente para apresentação de difusão de estudos empíricos voltados para a contabilidade das organizações públicas e, de maneira específica, para a contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Todavia, até mesmo as constatações acerca da contabilidade de custos aplicada ao setor público que vão sendo construídas ao longo da apresentação dos resultados deste estudo não têm um tom taxativo, uma vez que, ao invés de destacar escassez de canais de disseminação do conhecimento voltados para a contabilidade de custos aplicada ao setor público pode-se haver, na verdade, falta de interesse da academia em conceber trabalhos que possam preencher lacunas nos canais de disseminação já existentes e, talvez, suficientes.

Diante dos achados da estatística descritiva da amostra estudada, bem como da análise das plataformas teóricas da contabilidade de custos aplicada ao setor público, conforma-se o primeiro pressuposto da pesquisa, que afirma que *a produção científica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público ainda apresenta o arcabouço teórico embrionário, com uma ampla gama de produtos intelectuais alicerçados no contexto privado.*

O primeiro pressuposto da pesquisa ancora-se nos estudos de Diehl, Souza e Domingos (2007), Clemente et al. (2010), Carmo et al. (2011), Riccio, Saka e Segura (2000), Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007), Oliveira, Carvalho e Gomes (2009), Oliveira e Aragão (2011), Machado, Silva e Beuren (2011), Spicert (1992), Lukka (2010), Zimmerman (2001), Parker (2012).

De fato, os achados da pesquisa evidenciam que a pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público precisa caminhar no sentido de delinear caminhos próprios, partindo-se, inicialmente, do aumento do interesse, por parte da academia, em empreender investigações neste ambiente de pesquisa, que ganhou novas motivações com o advento das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

Em um segundo momento, a melhoria das plataformas teóricas da contabilidade de custos aplicada ao setor público passa não somente por uma ampliação do interesse por parte da academia em empreender esforços no sentido de aumentar as estatísticas bibliométricas da produção científica na área, mas, sobretudo, pela qualidade das bases teóricas utilizadas como argumento balizador das investigações.

Embora a contabilidade de custos seja única e aplicada a diferentes contextos, como foi observada com maior ênfase os hospitais, as universidades, torna-se pertinente a criação, ou a afirmação, de uma identidade própria para a contabilidade de custos aplicada ao setor público, tendo em vista as particularidades inerentes às organizações desta natureza. Assim sendo, a academia e, conseqüentemente, a literatura, precisar servir de meio impulsionador da busca por essa identidade.

A construção do arcabouço teórico da contabilidade de custos aplicada ao setor público é resultante, também, de caminhos metodológicos adotados pelos pesquisadores no empreendimento de suas pesquisas. Sob este aspecto, as abordagens metodológicas assumem importância relevante na construção do conhecimento.

### **6.3 Abordagens metodológicas das pesquisas da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público**

Para verificação das abordagens metodológicas utilizadas nas pesquisas da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público, definiram-se as seguintes variáveis: natureza da pesquisa, tipos de pesquisa, estratégias de pesquisa, técnicas de coleta. A construção das variáveis de pesquisa relacionadas às plataformas metodológicas teve como norte a classificação de Martins e Theóphilo (2009) que utiliza essa taxonomia para definir os diversos delineamentos metodológicos da pesquisa científica.

Inicialmente, ainda como desmembramento da variável das plataformas teóricas que dizia respeito aos autores mais citados nas teses, dissertações e artigos de periódico, tem-se a identificação dos principais autores de metodologia da pesquisa científica, como forma de observar, também no campo metodológico, quais os autores mais utilizados na construção metodológica das pesquisas empíricas em contabilidade de custos aplicada ao setor público. A Tabela 14 apresenta os principais autores de metodologia observados nas teses e dissertações.

Tabela 14 – Autores de metodologia das teses e dissertações.

| Principais citações            | Frequência | %    | % cumulativo |
|--------------------------------|------------|------|--------------|
| YIN, R. K.                     | 14         | 15%  | 15%          |
| GIL, A. C.                     | 13         | 14%  | 29%          |
| MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. | 13         | 14%  | 43%          |
| VERGARA, S. C.                 | 12         | 13%  | 55%          |
| MARTINS, G. A.                 | 7          | 7%   | 63%          |
| RICHARDSON, R. J.              | 7          | 7%   | 70%          |
| CERVO; A. L.; BERVIAN, P. A.   | 4          | 4%   | 74%          |
| BEUREN, I. M.                  | 3          | 3%   | 78%          |
| COLLIS, J.; HUSSEY, R.         | 3          | 3%   | 81%          |
| TRIVIÑOS, A. N. S              | 3          | 3%   | 84%          |
| Demais autores ( > 3 citações) | 15         | 16%  | 100%         |
| TOTAL                          | 94         | 100% |              |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Observa-se, na Tabela 14, que pouco mais de 50% das referências de autores metodológicos concentram-se em 5 autores, a saber: Robert K. Yin, Antonio Carlos Gil, Marina de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos, Sylvia Constant Vergara e Gilberto Andrade Martins. A Tabela 15 apresenta os principais autores metodológicos observados nos artigos de periódicos.

Tabela 15 – Autores de metodologia nos artigos de periódico

| Principais citações             | Frequência | %    | % cumulativo |
|---------------------------------|------------|------|--------------|
| RICHARDSON, R. J.               | 5          | 17%  | 17%          |
| GIL, A. C.                      | 4          | 13%  | 30%          |
| YIN, R. K                       | 4          | 13%  | 43%          |
| VERGARA, S. C.                  | 3          | 10%  | 53%          |
| MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R. | 2          | 7%   | 60%          |
| Demais autores > 2 citações     | 12         | 40%  | 100%         |
| TOTAL                           | 30         | 100% |              |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

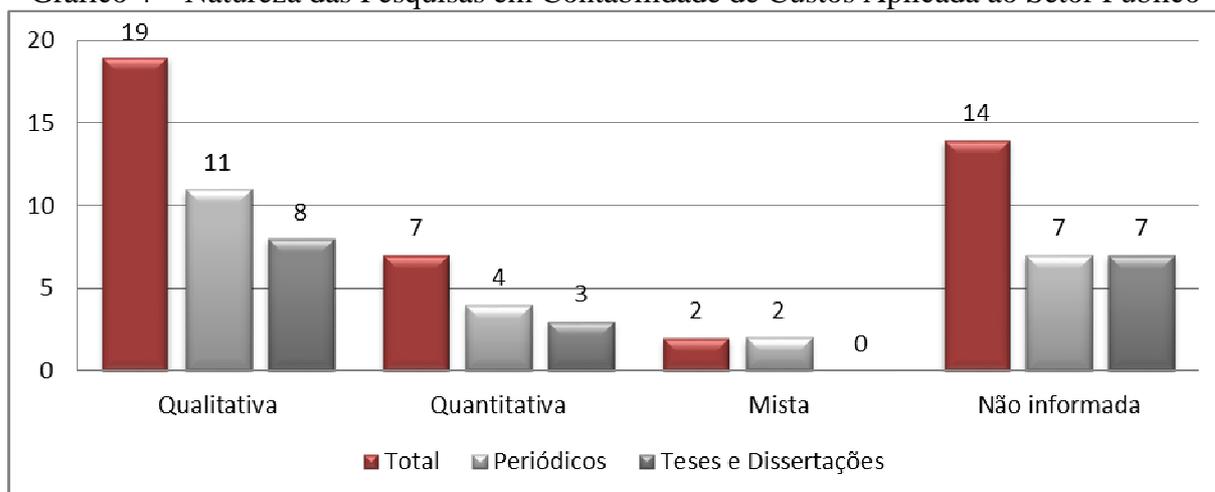
A análise dos principais autores de metodologia de artigos, observados na Tabela 15, mostra como diferencial em relação àqueles observados nas teses e dissertações a liderança de Roberto Jarry Richardson como o principal autor identificado nos artigos. Novamente, observa-se Robert Yin entre os principais autores de metodologia.

A identificação de Robert Yin com o principal autor metodológico adotado nas teses e dissertações e artigos de periódicos corrobora com os achados das Tabelas 6 e 7, que mostram que os principais temas estudados pela contabilidade de custos aplicada ao setor público dizem respeito a estudos de caso em ambientes hospitalares públicos e Universidades Federais.

Observa-se, também, tanto nas teses e dissertações como nos artigos de periódicos, não haver variações consideráveis quanto à adoção dos autores metodológicos e a consequente taxonomia metodológica explanada em suas obras, o que sinaliza que a pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público desenvolve-se metodologicamente baseando-se em conceitos e taxonomias similares.

Desta forma, a identificação das variáveis metodológicas definidas neste estudo, estabelecidas com base na taxonomia estabelecida por Martins e Theóphilo (2009), que utiliza categorias como natureza da pesquisa, tipos de pesquisa estratégias de pesquisa e técnicas de coleta, encontrou diferentes estruturas metodológicas adotadas nas teses, dissertações e artigos de periódicos, na maioria das vezes apresentadas, em virtude a adoção de autores mais citados, da seguinte forma: quando aos fins, quanto aos meios e quanto aos objetivos. O Gráfico 4 apresenta a natureza da pesquisa observada nas teses, dissertações e artigos de periódicos.

Gráfico 4 – Natureza das Pesquisas em Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público



Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

O Gráfico 4 evidencia que a pesquisa científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público está focada em estudos qualitativos. Observa-se que tanto nas teses e dissertações, como nos artigos de periódico, a abordagem qualitativa prevalece, ante as abordagens quantitativas e as abordagens mistas. Observa-se, também grande quantidade de trabalhos que não informa expressamente a abordagem metodológica utilizada pela pesquisa, embora seja identificável pelas estratégias de pesquisa e instrumento de coleta adotado.

Todavia, os achados apresentados no Gráfico 4 dizem respeito apenas às informações que estavam expressas nos trabalhos constituintes da amostra, não fazendo parte do escopo deste estudo interpretações subjetivas ou abstratas acerca da abordagem paradigmática adotada pelos pesquisadores na definição da metodologia empregada nas investigações.

Os achados do Gráfico 4 corroboram com a discussão apresentada por Parker (2012) quando afirma que dentro do campo das pesquisas em contabilidade, a contabilidade gerencial apresenta-se como o subconjunto disciplinar mais propenso ao desenvolvimento de pesquisas qualitativas, considerando que a tradição qualitativa apresenta uma compreensão crítica dos processos de gestão e possui potencial para responder a preocupações dos gestores.

Todavia, os achados deste estudo quanto à natureza da pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público caminha na contramão das observações feitas no monoparadigma econômico de Zimmerman (2001) e o diagnóstico de que a abordagem

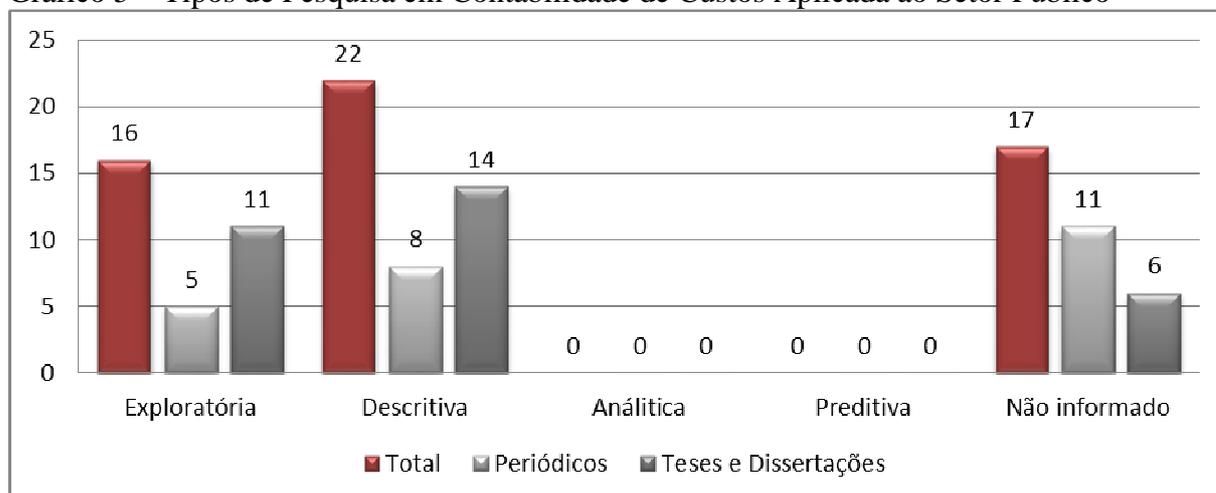
positivista produziria resultados mais consistentes quanto à construção do conhecimento em contabilidade.

A natureza qualitativa da pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público, então, caminha consoante os argumentos de Parker (2012) para a contabilidade gerencial, que afirma que embora a abordagem positivista esteja centrada na construção de modelos e previsões de testes, suas metodologias não caminham claramente no sentido de tornar relevante a compreensão acerca dos processos organizacionais.

As evidências observadas no Gráfico 4 mostram que a contabilidade de custos aplicada ao setor público está assentada no paradigma fenomenológico que, segundo Collis e Hussey (2005), tem como características elementares a tendência a produção de dados qualitativos, a utilização de amostras pequenas, interesse pela geração de teorias, utilização de dados carregados de significado e subjetividade, localização natural e generalização de um cenário para outro.

Desta forma, observa-se que os achados da pesquisa caminham de maneira convergente, uma vez que, conforme observado nos principais temas que se relacionam com a contabilidade de custos aplicada ao setor público estão focados no estudo de organizações em específico, como os hospitais e as universidades, compreendendo, pesquisa com localização específica e amostras pequenas. O Gráfico 5 mostra os tipos de pesquisa observados na produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Gráfico 5 – Tipos de Pesquisa em Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público



Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Observa-se, no Gráfico 5, que a pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público possui forte característica descritiva e exploratória, o que mostra-se em congruência com os achados do Gráfico 4 a respeito da natureza qualitativa das pesquisas.

Ademais, observa-se que não foram identificadas, na amostra analisada, pesquisas que tivessem a característica preditiva, o que também se apresenta em consonância com os demais achados da pesquisa, notadamente no que diz respeito à abordagem fenomenológica essencialmente.

Os achados da pesquisa, quanto ao seu tipo, ajudam a compreender o baixo percentual de abordagens teóricas utilizadas pela produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público, já que, uma vez caracterizadas como exploratórias e não preditivas, as pesquisas não apresentam grande lastro de evidências empíricas que sirvam de base para explicar ou predizer os fenômenos. A Tabela 16 apresenta as principais estratégias de pesquisa observadas nos trabalhos analisados.

Tabela 16 – Estratégias de Pesquisa em Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público

| Estratégias de Pesquisa | Periódicos | Teses e Dissertações | Total | %    | % cumulativo |
|-------------------------|------------|----------------------|-------|------|--------------|
| Pesquisa Documental     | 12         | 15                   | 27    | 31%  | 31%          |
| Estudo de Caso          | 12         | 15                   | 27    | 31%  | 61%          |
| Pesquisa Bibliográfica  | 11         | 12                   | 23    | 26%  | 88%          |
| Levantamento            | 3          | 2                    | 5     | 6%   | 93%          |
| Pesquisa Experimental   | 1          | 0                    | 1     | 1%   | 94%          |
| Pesquisa-Ação           | 0          | 0                    | 0     | 0%   | 94%          |
| Pesquisa Etnográfica    | 0          | 0                    | 0     | 0%   | 94%          |
| <i>Grounded Theory</i>  | 0          | 0                    | 0     | 0%   | 94%          |
| Outras                  | 0          | 0                    | 0     | 0%   | 94%          |
| Não informado           | 3          | 2                    | 5     | 6%   | 100%         |
| TOTAL                   | 42         | 46                   | 88    | 100% | -            |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

De acordo com a Tabela 16, observa-se que quase 90% das citações a alguma estratégia de pesquisa, centram-se na pesquisa documental, no estudo de caso e na pesquisa bibliográfica como principais estratégias de pesquisa empregadas pelos pesquisadores no empreendimento de suas investigações em contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Considerando que a pesquisa documental e a pesquisa bibliográfica são comumente identificadas na maioria dos trabalhos, sejam pertencentes ao paradigma fenomenológico, sejam as pertencentes ao paradigma positivista, observa-se que, em particular, a utilização do estudo de caso como principal estratégia de pesquisa ajuda a justificar e compreender várias evidências teórico-metodológicas observadas ao longo da descrição e análise dos achados da pesquisa.

A utilização dos estudos de caso como principal estratégia de pesquisa dialoga com os achados que apontam Robert Yin como o principal autor de metodologia referenciado nos trabalhos científicos analisados, com a ênfase em temas que relacionam a contabilidade de custos aplicada ao setor público ao estudo de organizações hospitalares e instituições de ensino, e com a grande quantidade de estudos descritivos e exploratórios. Tais achados acerca das principais estratégias de pesquisa na pesquisa sobre a contabilidade de custos aplicada ao setor público corroboram com a discussão apresentada por Spicert (1992), ao apontar a relação estabelecida entre a contabilidade gerencial e a estratégia metodológica denominada de estudo de caso, diferentemente da contabilidade financeira, que faz uso de métodos sofisticados de técnicas econométricas em cima de grandes bases de dados. Sob este aspecto, a Tabela 17 apresenta as principais técnicas e coleta identificadas nas investigações.

Tabela 17 – Técnicas de Coleta em Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público

| Técnicas de Coleta      | Periódicos | Teses e Dissertações | Total | %    | % cumulativo |
|-------------------------|------------|----------------------|-------|------|--------------|
| Pesquisa documental     | 12         | 15                   | 27    | 30%  | 30%          |
| Entrevista              | 7          | 14                   | 21    | 23%  | 53%          |
| Questionário            | 6          | 6                    | 12    | 13%  | 67%          |
| Observação              | 5          | 6                    | 11    | 12%  | 79%          |
| Análise de Conteúdo     | 3          | 3                    | 6     | 7%   | 86%          |
| Observação participante | 2          | 0                    | 2     | 2%   | 88%          |
| Painel                  | 0          | 0                    | 0     | 0%   | 88%          |
| <i>Focus Group</i>      | 0          | 0                    | 0     | 0%   | 88%          |
| Escalas de Atitudes     | 0          | 0                    | 0     | 0%   | 88%          |
| História Oral           | 0          | 0                    | 0     | 0%   | 88%          |
| Análise de Discurso     | 0          | 0                    | 0     | 0%   | 88%          |
| Outras                  | 0          | 0                    | 0     | 0%   | 88%          |
| Não informado           | 7          | 4                    | 11    | 12%  | 100%         |
| TOTAL                   | 42         | 48                   | 90    | 100% | -            |

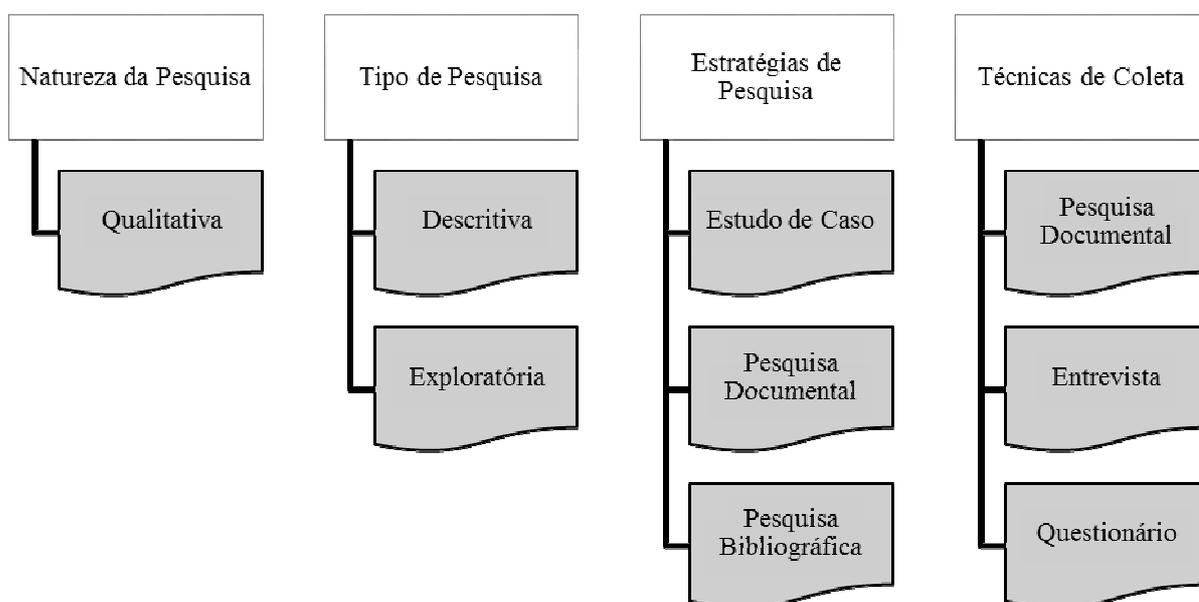
Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

De acordo com a Tabela 17, observa-se que aproximadamente 90% das técnicas de coleta utilizadas na produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público guardam afinidade com a abordagem qualitativa e fenomenológica, a saber: pesquisa documental, entrevista, questionário, observação, análise de conteúdo.

Além das técnicas de análise dos dados, identificou-se, embora nem sempre os trabalhos expressassem essa informação de maneira evidente, as principais técnicas de análise dos dados. Assim sendo, observou-se tratar-se de técnicas qualitativas de análise de dados em sua predominância, observando-se as seguintes: estatística descritiva (3), análise de conteúdo (2), análise de correlação (2), teste não paramétrico de Wilcoxon (1), teste Q-quadrado (1), medida de tendência central, (1). Logo, tem-se que a estatística descritiva foi a técnica de análise mais utilizada pelas pesquisas e, embora apresente frequência de apenas 3 citações, foi a mais utilizada, embora não dita expressamente na seção metodológica das pesquisas.

Desta forma, diante das evidências apresentadas acerca das plataformas metodológicas, construiu-se um esquema sintético que apresenta as configurações metodológicas mais observadas na produção acadêmica brasileira voltada para a contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Figura 1 – Delineamento metodológico da produção científica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público



Desta forma, de acordo com a Figura 1, as plataformas metodológicas da contabilidade de custos aplicada ao setor público possuem natureza qualitativa, classificadas como do tipo descritiva e exploratória, utilizando como estratégias de pesquisa o estudo de caso, a pesquisa documental e bibliográfica e fazendo uso da pesquisa documental, da entrevista e do questionário como principais estratégias de pesquisa.

Diante dos achados acerca das plataformas metodológicas da pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público, confirma-se o segundo pressuposto da pesquisa: *as abordagens metodológicas adotadas pela produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público estão centradas no desenvolvimento de pesquisas qualitativas, focadas em estudos de caso como principal estratégia e análise por meio de estatística descritiva.*

O segundo pressuposto de pesquisa sustenta-se por meio dos estudos de Diehl, Souza e Domingos (2007), Clemente et al. (2010), Carmo et al. (2011), Spicert (1992), Lukka (2010), Zimmerman (2001), Parker (2012), Walter (2010) que, dentre outros aspectos empreenderam estudos que discutiram a relação teórico-metodológica da pesquisa em contabilidade de custos e contabilidade gerencial.

Desta forma, por meio das variáveis relacionadas às plataformas metodológicas, os achados da pesquisa evidenciam que as abordagens metodológicas da pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público apresentam-se centrados, predominantemente, no paradigma fenomenológico.

Isso pode sinalizar falta de maior diversificação de delineamentos metodológicos, tornando a pesquisa empírica em contabilidade de custos aplicada ao setor público sempre refém das mesmas estratégias, dos mesmos caminhos e, conseqüentemente, de achados que não se traduzem em ganhos cumulativos de conhecimento.

Além da observação das plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, este estudo empreendeu investigações à luz do novo cenário para a contabilidade de custos diante do advento das normais brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

#### 6.4 Alinhamento das pesquisas da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público com a ótica normativa

A investigação acerca do alinhamento dos conceitos empregados nas pesquisas da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público com o observado na ótica normativa deu-se através da decodificação dos principais pontos observados pela NBCT 16.11 em variáveis que pudessem ser identificadas e, posteriormente, mensuradas de tal forma que se pudesse chegar a constatações de como alguns temas são tratados nas pesquisas selecionadas para análise.

Para tanto, definiram-se as seguintes variáveis: o valor da informação de custos, objetivos de um sistema de informações de custos, sistemas de custeio e métodos de custeio. A Tabela 18 apresenta como é visto o valor da informação de custos nas teses, dissertações e artigos de periódico.

Tabela 18 – Valor da informação de custos

| Valor da informação de custos                   | Periódicos | Teses e Dissertações | Total | %    | % cumulativo |
|---|------------|----------------------|-------|------|--------------|
| Para fins gerenciais                            | 21         | 22                   | 43    | 81%  | 81%          |
| Para fins de transparência                      | 4          | 0                    | 4     | 8%   | 89%          |
| Para fins de evidenciação no setor público      | 3          | 1                    | 4     | 8%   | 96%          |
| Promover <i>accountability</i> no setor público | 2          | 0                    | 2     | 4%   | 100%         |
| TOTAL   | 30         | 23                   | 53    | 100% | -            |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

De acordo o texto da NBCT 16.11, os instrumentos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, a NBCT 16.11 também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais (CFC, 2011).

Na análise da Tabela 18, observa-se que o valor da informação de custos mais significativo para os trabalhos dizem respeito a sua utilização para fins gerencias, com mais de 80% do total de observações. Observa-se que tópicos emergentes da contabilidade de custos aplicada ao setor público e contemplados na NBCT 16. 11, como a transparência e evidenciação no setor público (SUZART, 2010; SLOMSKI et. al, 2010; MACHADO; HOLANDA, 2010; PIGATTO et. al, 2010; REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010;

CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2010; IFAC, 2000; IFAC, 2001) ainda não são estudados nos trabalhos acadêmicos, ou apresentados como valores importantes e inerentes à utilização de um sistema de informação de custos.

A pouca percepção do sistema de informação de custos para o setor público como canal de transparência, *accountability* e evidenciação diz respeito a não compreensão acerca da estrutura de governança estabelecida entre os diversos atores econômicos que estabelecem relação com as instituições públicas, ensejando maior integração destas com tais atores, através de mecanismos de governança e evidenciação da eficiência das instituições públicas no trato dos recursos empregados pela sociedade.

Desta forma, as recentes transformações observadas no comportamento das entidades públicas, na busca pela retratação do desempenho, fazem com que o valor informacional dos custos para o setor público caminhe para além do correto gerenciamento dos recursos.

Além da percepção acerca do valor da informação de custos, procurou-se identificar os objetivos de um sistema de informação de custos para o contexto das pesquisas selecionadas para análise. Assim sendo, buscou-se identificar nos resumos dos trabalhos como se expressava o estabelecimento desses objetivos.

De acordo o texto da NBCT 16.11, o sistema de informação de custos do setor público de têm por objetivo: (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da 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 decisão 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 (CFC, 2011).

Desta forma, a Tabela 19 apresenta os objetivos de um sistema de informação de custos identificados nas teses, dissertações e artigos de periódicos selecionados para as investigações.

Tabela 19 – Objetivos de um Sistema de Informação de Custos

| Objetivos de um sistema de informação de custos | Periódicos | Teses e Dissertações | Total | %    | % cumulativo |
|---|------------|----------------------|-------|------|--------------|
| Apoiar tomada de decisão em processos           | 8          | 11                   | 19    | 23%  | 23%          |
| Mensuração dos custos                           | 6          | 8                    | 14    | 17%  | 40%          |
| Apoiar programas de redução de custos           | 7          | 6                    | 13    | 16%  | 56%          |
| Apoiar avaliação de resultados e desempenhos    | 5          | 6                    | 11    | 13%  | 70%          |
| Apoiar as funções de planejamento e orçamento   | 7          | 2                    | 9     | 11%  | 80%          |
| Apoiar programas de melhoria qualidade do gasto | 5          | 3                    | 8     | 10%  | 90%          |
| Evidenciação dos custos                         | 4          | 1                    | 5     | 6%   | 96%          |
| Registro dos custos                             | 3          | 0                    | 3     | 4%   | 100%         |
| Outros  | 0          | 0                    | 0     | 0%   | 100%         |
| TOTAL   | 45         | 37                   | 82    | 100% | -            |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

De acordo com a Tabela 19, observa-se que poucos mais de 50% das afirmações observadas nos trabalhos analisados dizem respeito aos sistemas de informação de custos utilizados com a finalidade de apoiar a tomada de decisão em processos, mensurar os custos e apoiar programas de redução de custos. Tais achados corroboram com as evidências da Tabela 19, que mostra o valor da informação de custos predominantemente voltado para fins gerenciais. De acordo com a NBCT 16.11, o sistema de informação de custos do setor público é ancorado em três elementos, a saber: sistema de acumulação; sistema de custeio e método de custeio (CFC, 2011). Assim sendo, a Tabela 20 apresenta tais sistemas e métodos observados nas teses e dissertações.

Tabela 20 – Sistemas e Métodos de Custeio das Teses e Dissertações

| Sistemas e Métodos de Custeio | Frequência | %    | % cumulativo | Classificação da NBC T 16.11   |
|-------------------------------|------------|------|--------------|--------------------------------|
| Custeio Baseado em Atividades | 14         | 34%  | 34%          | Método de Custeio NBC T 16.11  |
| Custeio por Absorção          | 9          | 22%  | 56%          | Método de Custeio NBC T 16.11  |
| Custeio Variável              | 9          | 22%  | 78%          | Método de Custeio NBC T 16.11  |
| Custo Padrão                  | 2          | 5%   | 83%          | Sistema de Custeio NBC T 16.11 |
| Custeio Alvo                  | 1          | 2%   | 85%          | -                              |
| Custeio Pleno                 | 1          | 2%   | 88%          | Método de Custeio NBC T 16.11  |
| Custeio RKW                   | 1          | 2%   | 90%          | -                              |
| Custo Estimado                | 1          | 2%   | 93%          | Sistema de Custeio NBC T 16.11 |
| Custo Histórico               | 1          | 2%   | 95%          | Sistema de Custeio NBC T 16.11 |
| Custo Real                    | 1          | 2%   | 98%          | -                              |
| Custos Integrais              | 1          | 2%   | 100%         | -                              |
| TOTAL                         | 41         | 100% |              |                                |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

De acordo com a Tabela 20, observa-se que o Custeio Baseado em Atividades é o principal método de custeio estudado pelas teses e dissertações que tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público. Observa-se, também, que dos 11 sistemas ou métodos de custeio identificado nos trabalhos, 7 são contemplados na NBCT 16. 11 sinalizando que há alinhamento entre os sistemas e métodos de custeio apresentados pela NBCT 16.11 e os observados na produção científica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público. De maneira análoga, a Tabela 21 apresenta os principais sistemas e métodos de custeio contemplados pelos artigos de periódicos.

Tabela 21 – Sistemas e Métodos de Custeio dos Artigos de Periódico

| Sistemas e Métodos de Custeio | Frequência | %    | % cumulativo | Classificação da NBC T 16.11  |
|-------------------------------|------------|------|--------------|-------------------------------|
| Custeio Baseado em Atividades | 8          | 67%  | 67%          | Método de Custeio NBC T 16.11 |
| Custeio Alvo                  | 2          | 17%  | 83%          | -                             |
| Custeio por Absorção          | 2          | 17%  | 100%         | Método de Custeio NBC T 16.11 |
| TOTAL                         | 12         | 100% | -            |                               |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

De acordo com a Tabela 21, observa-se que o Custeio Baseado em Atividades também é o principal método de custeio estudado pelos artigos de periódicos que tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público. Observa-se, também, que dos 3 sistemas ou métodos de custeio identificado nos trabalhos, 2 são contemplados na NBCT 16. 11, também sinalizando que há alinhamento entre os sistemas e métodos de custeio apresentados pela NBCT 16.11 e os observados na produção científica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Contudo, ressalta-se que os sistemas e métodos de custeio contemplados pela NBCT 16.11 não são apresentados para a contabilidade das organizações públicas de maneira impositiva, cabendo às organizações escolher o método consoante a disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. Ademais, a NBCT 16.11 afirma que as entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

Diante dos achados acerca dos aspectos normativos contemplados para produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público, confirma-se o terceiro pressuposto da pesquisa, segundo o qual *a ótica normativa referente ao sistema de custos aplicado ao setor público, apresenta questões conceituais ainda pouco discutidas no âmbito*

*da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, como a transparência, a accountability pública e a evidenciação nas demonstrações de custos.*

O terceiro pressuposto de pesquisa tem suas bases estabelecidas nos estudos de Suzart (2010), Slomski et al. (2010), Machado e Holanda (2010), Pigatto et al. (2010), Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), Cardoso, Aquino e Bitti (2010), IFAC (2000), IFAC (2001), STN (2012).

Desta forma, entende-se haver um grande desafio para a contabilidade de custos aplicada ao setor público, no sentido de incorporar alguns conceitos trazidos com o advento das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

## 7 CONCLUSÃO

O estudo da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público passa pela observação dos aspectos teóricos, metodológicos e, também pelo comportamento das pesquisas e das práticas organizacionais ante as diretrizes estabelecidas com o advento das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e o estabelecimento de bases normativas para a construção de um sistema de custos para o setor público.

A construção do conhecimento nesta área, estabelecida pela comunidade acadêmica, formada pelos produtos intelectuais originários dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade e pelos canais de disseminação do conhecimento, como os periódicos depositários de trabalhos científicos, permite reflexões acerca do papel da academia na cristalização de bases teóricas subjacentes à contabilidade de custos aplicada ao setor público, bem como a institucionalização de caminhos metodológicos condutores das investigações.

Diante deste contexto, o presente estudo teve por objetivo analisar as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, considerando os aspectos normativos que regem essa temática.

Na análise das plataformas teóricas relacionadas às pesquisas da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público, observou-se haver pouca atenção, por parte da academia, no empreendimento de esforços no sentido de ampliar a quantidade de trabalhos que abordem temas voltados para esta área. Ademais, observou-se, a partir do final da década de 2000, concomitância entre o declínio da produção científica em contabilidade de custos aplicada ao setor público e o advento das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

Torna-se pertinente o desenvolvimento de estudos acadêmicos que auxiliem no aprimoramento do sistema de custos para o setor público, estabelecendo, assim, uma relação entre teoria e prática inerente ao campo da contabilidade de custos e contabilidade gerencial.

Observou-se, também, na análise das plataformas teóricas da contabilidade de custos aplicada ao setor público, que o empreendimento das pesquisas - embora saudável o estabelecimento de relações com a prática, - caminha assentado em fundamentações teóricas

pouco eficientes na tarefa de fundamentar as pesquisas e conferir poder explicativo para além da descrição, sendo capaz de prever e explicar os fenômenos.

As diretrizes para a construção de um sistema de informação de custos no setor público apresenta como elemento basilar o poder informacional da informação de custos para a sociedade e usuários da informação contábil de um modo geral. Assim sendo, a pesquisa em contabilidade de custos no contexto das organizações estatais precisa considerar relações com atores econômicos diversos, como contribuintes e o estabelecimento da relação existente entre governo gerenciador dos recursos públicos e a sociedade. Isso significa que o foco na descrição das práticas organizacionais observado nos trabalhos acadêmicos investigados pode não ser suficiente para retratar a magnitude dos conceitos de custos empregados no contexto estatal.

Ademais, verificou-se nas investigações que a contabilidade de custos aplicada ao setor público retratada nas pesquisas não apresenta bases teóricas genuínas, utilizando os conceitos de custos estabelecidos pelos autores que produzem literatura sobre contabilidade de custos contextualizada nas organizações privadas.

Assim sendo, diante das evidências acerca das plataformas teóricas da contabilidade de custos aplicada ao setor público, foi possível confirmar o primeiro pressuposto da pesquisa, segundo o qual a produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público ainda apresenta o arcabouço teórico embrionário, com uma ampla gama de produtos intelectuais voltados à promoção de discussões acerca da contabilidade de custos no contexto privado.

A verificação das abordagens metodológicas utilizadas nas pesquisas da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público revelou que os trabalhos científicos analisados possuem natureza qualitativa, classificadas como do tipo descritiva e exploratória, utilizando como estratégias de pesquisa o estudo de caso, a pesquisa documental e bibliográfica e fazendo uso da pesquisa documental, da entrevista e do questionário como principais estratégias de pesquisa.

A partir das análises das plataformas metodológicas da pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público, foi possível confirmar o segundo pressuposto da pesquisa,

que afirma que as abordagens metodológicas adotadas pela produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público estão centradas no desenvolvimento de pesquisas qualitativas, focadas em estudos de caso como principal estratégia e análise por meio de estatística descritiva.

A investigação acerca do alinhamento dos conceitos empregados nas pesquisas da área de contabilidade de custos aplicada ao setor público com o observado na ótica normativa revelou haver ainda pouca atenção a temas emergentes trazidos para o campo de custos aplicado ao setor público pela NBCT 16.11, a saber: transparência, *accountability* e evidenciação de custos.

Após a análise do alinhamento das pesquisas com os conceitos trazidos pela NBCT 16.11, foi possível confirmar o terceiro pressuposto de pesquisa que afirma que a ótica normativa referente ao sistema de custos aplicado ao setor público, apresenta questões conceituais ainda pouco discutidas no âmbito da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, como a transparência, a *accountability* pública e a evidenciação nas demonstrações de custos.

Diante das evidências encontradas com as investigações feitas nas teses, dissertações e artigos de periódicos, percebe-se que a contabilidade de custos aplicada ao setor público apresenta-se diante de um ambiente que enseja grandes transformações. O crescimento do número de programas de pós-graduação, as reformulações na forma como a contabilidade de custos é abordada pelas organizações públicas e a demanda informacional, cada vez mais latente, coloca a contabilidade de custos aplicada ao setor público num ambiente favorável a ampliação do seu espaço junto aos canais de disseminação do conhecimento científica e, também a cristalização de seu arcabouço teórico.

Desta forma, como resposta a problemática de pesquisa inicialmente formulada, conclui-se que as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público, considerando os aspectos normativos que regem essa temática, desenvolvem-se com arcabouço teórico ainda incipiente e desprovido de uma identidade particular capaz de retratar os fenômenos observados nas organizações públicas frente às mudanças, além das abordagens metodológicas ancoradas no paradigma fenomenológico.

Como limitações da pesquisa, tem-se a impossibilidade de se trabalhar com a totalidade de teses e dissertações produzidas pelos programas de pós-graduação selecionados para a amostra, tendo em vista que somente foi possível empreender as investigações naquelas disponíveis nos portais eletrônicos, bem como nas bibliotecas virtuais de teses e dissertações.

Sugere-se que outras pesquisas sejam feitas no sentido de observar as configurações teórico-metodológicas da contabilidade de custos aplicadas ao setor público noutros ambientes passíveis de investigações desta natureza, como os programas de pós-graduação em administração e os programas de pós-graduação em economia, como tentativa de desenvolver análises comparativas que permitam observar em quais desses contextos a contabilidade de custos aplicada ao setor público apresenta o melhor desempenho.

## REFERÊNCIAS

- ALONSO, M.. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, jan/mar, 1999.
- ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão, Brasil**, v. 12, n. 1, 2007.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BESEN, G.; HUPPES, C. M.. Contabilidade Pública: levantamento das publicações no congresso USP de Controladoria e Contabilidade nos anos de 2004 a 2011. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2012. **Anais...** 2012.
- BLOCHER, E. J.; CHEN. K. H.; COKINS, G.; LIN, T. W.. **Gestão estratégica de custos**. 3. ed. Mc GrawHill, 2007.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BORNIA, A. C.. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BOYNS, T.; EDWARD, J. R.. British Cost and Management Accounting Theory and Practice, c.1850-c.1950; Resolved and Unresolved Issues. **Business and Economic History**, v. 2 n .2 , 1997.
- BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 mai. 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 5 mai. 2000.
- \_\_\_\_\_. Lei Federal nº. 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 9 abr. 1964.
- BRIGNALL, S.; MODELL, S.. An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. **Management Accounting Research**. v. 11, n. 3, p. 281–306, set. 2000.

CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A.. Perfil dos artigos sobre custos no agronegócio publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos. **Custos e @gronegócio on line** - v. 1, n. 1, jan/jun. 2005.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. S.. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**. v.45, n.5, p. 1565-1586, 2011.

\_\_\_\_\_.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Perfil das Pesquisas em Contabilidade de Custos Apresentadas no EnANPAD no Período de 1998 a 2003. **Revista de Administração Contemporânea**. v. 11, n. 3, p. 177-198, jul./set. 2007.

CARMO, C. R. S.; MARTINS, V. F.; FERREIRA, M. A.; SOARES, A. B.. Métodos quantitativos aplicados à gestão de custos: um estudo descritivo sobre as pesquisas científicas apresentadas nos Congressos Brasileiros de Custos In: XVIII Congresso Brasileiro de Custos, 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.

CASTRO, D. P.; GARCIA, L. M.. **Contabilidade pública no governo federal**: guia de reformulação do ensino e implementação da Lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2004.

CLEMENTE, A.; COSTA, F.; CRUZ, A. P. C.; GASSNER, F. P.; LOURENÇO, R. L.. Utilização de métodos quantitativos em pesquisa científica: O caso da Associação Brasileira de Custos. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**. v. 5, n. 2, mai./ago. 2010.

COLLIS, J.; HUSSEY, R.. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. trad. Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº. 10, de 16 de dezembro de 2004. CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <[http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces010\\_04.pdf](http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces010_04.pdf)>. Acesso em 06 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.128/08, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.1**: Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 05 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.129/08, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.2**: Patrimônio e Sistema Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 05 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.130/08, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.3:** Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 05 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.131/08, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.4:** Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 05 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.132/08, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.5:** Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 05 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.133/08, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.6:** Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 05 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.134/08, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.7:** Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 05 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.135/08, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.8:** Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 05 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.136/08, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.9:** Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 05 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.137/08, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.10:** Avaliação e mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 05 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.366/11, de 25 de novembro de 2011. **Aprovar a NBC T 16.11.** Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

CONTO, A. A.; GALANTE, C.; OENNING, V.. Mensuração da eficácia na gestão de recursos públicos. In: 18º CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 2008. Gramado. **Anais...** Gramado 2008.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. S. **Métodos de Pesquisa em Administração.** Porto Alegre: Bookman, 2011.

CORREA, I. M.. Planejamento estratégico e gestão pública por resultados no processo de reforma administrativa do estado de Minas Gerais. **Revista de Administração Pública.** v.41, n.3, p. 487-504. 2007.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa:** métodos qualitativo, quantitativo e misto. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRUZ, F; PLATT NETO, O. A.. **Contabilidade de Custos para Entidades Estatais: metodologias e casos simulados**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

CUSTÓDIO, E. B.; MACHADO, D. G.; GIBBON, A. R. O. Custeio Baseado em Atividades: Análise da Produção Científica, sob a perspectiva bibliométrica e sociométrica, do Congresso Brasileiro de Custos, no Período de 2006 a 2010. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custos, 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2009. **Anais...** São Paulo, 2009.

DEMO, P. **Metodologia do conhecimento científico**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A.; DOMINGOS, L. E. C. O uso da estatística descritiva na pesquisa em custos: Análise do XIV congresso brasileiro de custos. **ConTexto**, v. 7, n. 12, jun./dez. 2007.

FONTES FILHO, J. R. Governança Organizacional aplicada ao setor público. In: VIII CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 2003. **Anais...** Panamá, 28-31, out. 2003.

GOMES, C. A. S.; OLIVEIRA, J. R. S.; COELHO, N. S.; ANDRADE, C. C. B. M.. Produção Científica em Contabilidade Pública: uma Análise dos Artigos Apresentados no EnANPAD e Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no Período 2004- 2007. In: XXXII ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2008. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2008.

GRZEBIELUCKAS, C.; CAMPOS, L. M. S.; SELIG, P. M..Contabilidade e custos ambientais: um levantamento da produção científica no período de 1996 a 2007. **Revista Produção**, 2010.

HANSEN, D. R; MOWEN, M. M..**Cost Management: accounting and control**. 5. ed. Thomson Learning, 2006.

HOCAYEN-DA-SILVA, A. J.; ROSSONI, L.; FERREIRA JUNIOR, I. Administração pública e gestão social: a produção científica brasileira entre 2000 e 2005. **Revista de Administração Pública**. v.42, n.4, p. 655-680, 2008.

HOPWOOD, A. G..on trying to study accounting in the contexts in which it operates. **Accounting, Organizations and Society**. v. 8, n. 213, p. 287-305, 1983.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LCT Editora, 2000.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **Perspectives on Cost Accounting for Government. International Public Sector Study**, n. 12, p. 1-61, set. 2000.

\_\_\_\_\_. **Governance in the Public Sector: a governing body perspective**. New York, 2001.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G.. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**. n 40. v. 3, p. 479-99, mai./jun. 2006.

LEAL, E. A.; SANTOS, M. E..Produção científica em gestão de custos em hospitais: uma análise nos principais eventos acadêmicos na área contábil no período de 2007 a 2011. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2012.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

LUKKA, K. The roles and effects of paradigms in accounting research. **Management Accounting Research** v. 21, p. 110-115, 2010.

MACHADO, D. G.; SILVA, T. P.; BEUREN, I. M.; Produção Científica de Custos: Análise das Publicações em Periódicos Nacionais de Contabilidade sob a perspectiva das Redes Sociais e da Bibliometria. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custos, 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B.. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**. v. 44, n.4, p. 791-820, 2010.

MAGALHÃES, Francyslene Abreu Costa. **Construção do Saber no Programa de Doutorado em Contabilidade no Brasil: plataformas teóricas e motivações**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARQUES, M. C. C.. Aplicação dos Princípios da Governança Corporativa ao Sector Público. **Revista de Administração Contemporânea**. v. 11, n. 2, p. 11-26, abr./jun. 2007.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. A. Editorial: epistemologia da pesquisa contábil. **Revista Contabilidade & Finanças**. v.19, n.48, p. 5-5, 2008.

\_\_\_\_\_.; THEOFILO, C. R.. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Governança no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A.. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIORINI, E. ; RODRIGUES, R. N.; PEREIRA, A. C.. Introdução à Contabilidade Gerencial. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (orgs) **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

MERCHANT, Kenneth A. Paradigms in accounting research: A view from North America. **Management Accounting Research**. v. 21, n. 2, p.116-120, 2010.

MOTTA, P. R.. A modernização da administração pública brasileira nos últimos 40 anos. **Revista de Administração Pública**. v.41, n.spe, p. 87-96, 2007.

NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. A.. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **Revista de Administração Contemporânea**. v.14, n.6, p. 1113-1133, 2010.

NEVES, K. M.; TESSARI, G.; CORBARI, E. C.; MACEDO, J. J.. Custos no setor público: uma análise da produção científica em periódicos que utilizam o SEER e SciELO In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2012. **Anais...** 2002.

OLIVEIRA, A. C. P.; ARAGÃO, I. R. B. N.. Pesquisa em Contabilidade de Custos: um estudo sobre características dos artigos publicadas nas revistas on-line brasileiras avaliadas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. **Revista de Administração e Contabilidade**. v. 3, n. 2, p. 41-56, jul./dez. 2011.

OLIVEIRA, R. R.; CARVALHO, V. S.; GOMES, J. S..A produção científica dos programas de mestrado e doutorado em ciências contábeis no Brasil em contabilidade de custos e gerencial: um estudo bibliométrico. In: XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION Y XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS. 2009, Argentina. **Anais...** Argentina, 2009.

OTT, E. . Reflexão sobre a Pesquisa em Contabilidade no Brasil. In: Jorge E. de Gusmão Lopes; José Francisco Ribeiro Filho; Marcleide M. M. Pederneiras. (Org.). **Educação**

**Contábil: Tópicos de Ensino e Pesquisa.** 1ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008, v. 1, p. 176-187.

PARKER, L. D..Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. **Critical Perspectives on Accounting** v.23, p. 54– 70, 2012.

PIGATTO, J. A. M.; HOLANDA, V. B.; MOREIRA, C. R.; CARVALHO, F. A. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, v.44, n.4, p. 821-837, 2010.

PINTO, L. J. S.. Produção científica sobre custos da qualidade e da não qualidade no Brasil. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custos, 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.

RASIA, K. A.; DIEHL, C. A.; MACAGNAN, C. B.; SOUZA, M. A..Gestão de custos de cadeias de produção do agronegócio: análise sobre publicações em congressos e periódicos científicos. **Custos e @gronegócio on line.** v. 7, n. 3, set./dez. 2011.

REIS, L. G.; SLOMSKI, V.; PEREIRA, C. A.; MELLO, G. R.. A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal. **Revista de Informação Contábil.** v. 1, n.1, p. 89-101, set. 2007.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R.. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública.** v. 44, n.4, p. 959-992, 2010.

RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G.; SEGURA, L. C. Um estudo sobre A pesquisa em custos No Brasil. **Caderno de Estudos USP**, 2000.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ROZA, M. C.; MACHADO, D. G.; QUINTANA, A. C. 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**, v. 11, n. 20, p. 59-72, jun./dez. 2011.

SCHULTZ, C. A.; ZANIEVICZ, M.; BORGERT, A.; LAFFIN, M. Produção científica na área de custos no setor de Serviços no período de 2000 a 2004. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2006.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, n.43, p. 347-69, mar./abr. 2009.

SILVA, A. P. F.; SOUZA, E. X.; MIRANDA, L. C.; FALK, J. A.. Contabilidade de Custos Hospitalares no Brasil: um estudo sobre a evolução do tema nas publicações especializadas em contabilidade. In: XXII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. 2002, Curitiba. **Anais...** Curitiba, 2002.

SILVA, C. A. T.; MORGAN, B. F.; CUNHA, J. R.; MOURA, J. F. M.; RIBEIRO FILHO, J. F.; COSTA, P. S.. **Custos no Setor Público**. Brasília: Editora UNB, 2007.

SILVA, V. L.. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas 2012.

SIU, M. C. K.; ROSSI, M. Z. G.. Avaliação Produção Científica em Contabilidade Pública: um estudo empírico. In: CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE. 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2010.

SLOMSKI, V.; CAMARGO, G. B.; AMARAL FILHO, A. C. C.; SLOMSKI, V. G.. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**. v.44, n.4, p. 933-937, 2010.

SOUZA, F. J. V.; SILVA, M. C.; ARAÚJO, A. O.. Uma análise da produção científica da área de contabilidade governamental nos periódicos que utilizam o SEER e o SciELO. In: Congresso USP de iniciação científica em contabilidade, 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2012.

SPICERT, B. H.. The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods. **Management Accounting Research**. v. 3, p. 1-37, 1992.

STN – SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp). Acesso em: 08 abr. 2012.

SUZART, J. A. S. Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. In XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte, 2010.

TAYLOR, T. C. .Current developments in cost accounting and the dynamics of economic calculation. **The Quarterly Journal of Austrian Economics** v. 3, n. 2 ,p. 3–19, 2000.

WALTER, F. O perfil dos artigos publicados no Custos e @gronegocio on line. **Custos e @gronegocio on line**. v. 6, n. 3, set./dez. 2010.

ZIMMERMAN, J.L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research.  
**Journal of Accounting and Economics**. v.32, n.1-3, p.411-427, dec. 2001.