

Plataformas Teórico-Metodológicas da Produção Acadêmica Brasileira em Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público

Cicero Philip Soares do Nascimento (UFC) - philip_nascimento@yahoo.com.br

Maria Naiula Monteiro Pessoa (UFC) - naiula@ufc.br

Augusto César Aquino Cabral (UFC) - cabral@ufc.br

Sandra Maria dos Santos (UFC) - smsantos@ufc.br

Resumo:

O estudo tem como objetivo analisar as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público. Trata-se de um estudo quali-quantitativo e descritivo, desenvolvido por meio da pesquisa documental e análise de conteúdo nas teses e dissertações de 21 Programas de Pós-graduação stricto sensu em contabilidade, e em 18 periódicos nacionais, 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. Quando às plataformas teóricas, observou-se pouca utilização de modelos teóricos que fundamentem as pesquisas, sinalizando que o foco não está em predizer ou explicar os fenômenos, mas descrevê-los.

Destaca-se a 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 que os trabalhos possuem abordagem qualitativa, descritiva e exploratória; utilizando-se como estratégias de pesquisa o estudo de caso, a pesquisa documental e bibliográfica; a pesquisa documental, a entrevista e o questionário aparecem como as principais técnicas de coleta; sendo a análise de dados efetuada por meio da estatística descritiva.

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

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

Plataformas Teórico-Metodológicas da Produção Acadêmica Brasileira em Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público

Resumo

O estudo tem como objetivo analisar as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público. Trata-se de um estudo quali-quantitativo e descritivo, desenvolvido por meio da pesquisa documental e análise de conteúdo nas teses e dissertações de 21 Programas de Pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade, e em 18 periódicos nacionais, 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. Quando às plataformas teóricas, observou-se pouca utilização de modelos teóricos que fundamentem as pesquisas, sinalizando que o foco não está em predizer ou explicar os fenômenos, mas descrevê-los.

Destaca-se a 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 que os trabalhos possuem abordagem qualitativa, descritiva e exploratória; utilizando-se como estratégias de pesquisa o estudo de caso, a pesquisa documental e bibliográfica; a pesquisa documental, a entrevista e o questionário aparecem como as principais técnicas de coleta; sendo a análise de dados efetuada por meio da estatística descritiva.

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

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

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 criarem mecanismos de avaliação de desempenho (MOTA, 2007). Paralelamente, 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.

Assim, observar as bases teórico-metodológicas que tem servido de sustentáculo ao desenvolvimento de estudos empíricos brasileiros (MAGALHÃES, 2006), 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 quais bases teórico-metodológicas têm servido de fundamentação a estas pesquisas.

Sobre essa temática, tem-se os estudos de Riccio, Saka e Segura (2000), Silva et al. (2002), Callado e Almeida (2005), Schultz et al. (2006), Diehl, Souza e Domingos (2007), Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007), Oliveira, Carvalho e Gomes (2009), Clemente et al. (2010), Walter (2010), Grzebieluckas, Campos e Selig (2010), Carmo et al. (2011), Rasia et al. (2011), Pinto (2011), Oliveira e Aragão (2011), Machado, Silva e Beuren (2011), Leal e Santos (2012) e Neves et al. (2012), que investigaram as plataformas teórico-metodológicas da produção científica em contabilidade de custos em diversos contextos. Assim, tomando

como base a contextualização levantada, bem como as evidências empíricas anteriores sobre o tema, centradas, essencialmente, em estudos sobre custos no contexto das organizações privadas, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: quais as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público?

A partir da questão de pesquisa definida, e tomando como base as evidências empíricas, definiram-se dois pressupostos de pesquisa: (i) 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; e (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 objetivo geral deste trabalho consiste em analisar as plataformas teórico-metodológicas da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público. Para tanto, adotou-se uma metodologia de natureza quali-quantitativa, através de estudo descritivo e pesquisa documental como principal estratégia, realizada nas teses e dissertações sobre contabilidade de custos aplicada ao setor público, produzidas por 21 Programas de Pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade constituinte da amostra no período de 2003 a 2013, bem como nos artigos científicos de 18 periódicos nacionais que mantém relação com estes programas.

A pesquisa justifica-se na medida em que estudar as plataformas teórico-metodológicas, 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.

O estudo estrutura-se em cinco seções, iniciando-se pela presente introdução, em que são apresentadas as diretrizes que serviram de base às investigações. Posteriormente, tem-se a discussão teórica acerca das plataformas teórico-metodológicas da contabilidade de custos. Na terceira seção, são evidenciados os procedimentos metodológicos condutores das investigações; em seguida, têm-se os resultados e, por fim, as conclusões.

2 Referencial Teórico

2.1 Cenário da contabilidade de custos aplicada ao setor público

O desenvolvimento da literatura britânica voltada à discussão sobre custos permaneceu em escassez até a década de 1870, onde se observou as primeiras manifestações acerca desse tema (BOYNS; EDWARD, 1997; TAYLOR, 2000). Spicert (1992), afirma haver o ressurgimento do tema a partir dos escritos de Robert Kaplan acerca da direção da pesquisa em contabilidade gerencial, no tocante a desvendar como as transformações no ambiente produtivo em competição afetavam a prática da contabilidade gerencial.

Os redesenhos da contabilidade de custos, ao longo dos tempos, resultaram em diversidade nos seus campos de atuação. Assim sendo, a contabilidade de custos deixou de ser elemento mantenedor de exclusividade com o ambiente industrial e direcionou-se a outros contextos econômicos, como o setor de serviços e o setor governamental (MARTINS, 2010; ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2011).

A contabilidade de custos tem como um de seus propósitos satisfazer objetivos de custeio para a contabilidade financeira, tendo a finalidade de medir e atribuir custos, consoante os princípios de contabilidade geralmente aceitos; e, para fins internos, atua como fornecedora de informações gerenciais que desempenham papel inconteste no processo de planejamento, controle e tomada de decisão (HANSEN; MOWEN, 2006).

Nas organizações públicas, 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. Afirmam, ainda, 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; e informar os resultados das atividades públicas para os órgãos fiscalizadores e para a sociedade (transparência).

Embora a contabilidade de custos, desde o seu surgimento, 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, depreende-se que, para a contabilidade de custos, o campo das entidades públicas constitui cenário em que o conhecimento apresenta-se em potencial, considerando que muitas perspectivas ainda podem ser exploradas, no sentido de consolidar seu arcabouço teórico, tendo em vista as transformações no ambiente organizacional do setor público nas últimas décadas (BRIGNALL; MODELL, 2000).

2.2 Plataformas teórico-metodológicas

A investigação acerca das plataformas metodológicas empregadas nas pesquisas é necessária na medida em que torna possível a identificação de sinalizadores de mudanças na adoção de estratégias metodológicas. Conforme Lukka (2010), os 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).

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.

Além da seleção dos paradigmas que dizem respeito ao campo metodológico, tem-se, também, definições mais específicas, que dizem respeito aos meios e instrumentos de operacionalização dos empreendimentos investigativos, como tipos ou objetivos da pesquisa, estratégias, técnicas de coleta etc (CRESWELL, 2010). Assim, têm-se as tipologias voltadas ao enquadramento da pesquisa no que diz respeito aos seus objetivos, tendo quatro possibilidades, a saber: exploratória, descritiva, analítica ou preditiva. (COLLIS; HUSSEY, 2005).

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. Dentre as principais estratégias de pesquisa encontra-se a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, a pesquisa experimental, o levantamento, o estudo de caso, a pesquisa-ação, a pesquisa etnográfica, e a *grounded theory* (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Nesse contexto, Spicert (1992) destaca a relação da pesquisa em contabilidade gerencial com a estratégia metodológica denominada estudo de caso. Argumenta que, enquanto a contabilidade financeira faz uso de métodos sofisticados de técnicas econométricas utilizando 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. 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.

Quanto às técnicas de coleta, observa-se 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 a ele estabelecido. Logo, 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 (COLLIS; HUSSEY, 2005). Dentre as principais técnicas de coleta, tem-se: observação, observação participante, entrevista, painel, *focus group*, questionário, escalas de atitudes, história oral, análise de conteúdo, análise de discurso (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Assim sendo, 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 (MAGALHÃES, 2006), 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.

2.3 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); contabilidade de custos no setor de serviços - Schultz et al. (2006); custos ambientais - Grzebieluckas, Campos e Selig (2010); custos da qualidade - Pinto (2011); custeio baseado em atividades - Custódio, Machado e Gibbon (2011); custos hospitalares - Silva et al. (2002), Leal e Santos (2012).

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, notadamente no que se refere ao emprego de estatística descritiva ou métodos quantitativos nas pesquisas; e 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).

Sobre a contabilidade de custos aplicada ao setor público, tem-se o trabalho de Neves et al. (2012), desenvolvido com o propósito de 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 resultados mostram que, dos 3.037 artigos identificados nos 26 periódicos Qualis investigados, apenas 7 tratavam de discussões voltadas à área de custos no setor público, dos quais apenas 1 trabalho tratava de 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 gerenciais que auxiliem as entidades do setor público no gerenciamento dos recursos.

3 Metodologia da pesquisa

A metodologia deste estudo adota uma abordagem mista de pesquisa (CRESWELL, 2010), considerando a combinação de elementos qualitativos na coleta através da análise de conteúdo (BARDIN, 2011) realizada nos trabalhos científicos selecionados, e quantitativos, evidenciados por meio da estatística descritiva; além do estabelecimento de um estudo do tipo descritivo (RICHARDSON, 2012; COLLIS; HUSSEY, 2005) acerca do perfil da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos aplicada ao setor público. Para tanto, fez-se uso da pesquisa documental como principal estratégia adotada (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

O universo da pesquisa compreendeu os produtos intelectuais que mantém relação com os 3.413 Programas e Cursos de Pós-Graduação no Brasil (CAPES, 2012), dos quais se utilizou como amostra as teses e dissertações pertencentes a 21 Programas de Pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade no período de 2003 a 2013, bem como nos artigos científicos de 18 periódicos nacionais que mantêm relação com estes 21 programas.

Desta forma, a amostra compreendeu os Programas de Pós-graduação *stricto sensu* das seguintes instituições: UFC, UFES, FUCEPE, UFMG, UFPE, UFRJ, UERJ, UNISINOS, FURB, UPM, UNIFECAP, PUC/SP, UFBA, UFPR, UFSC, UNB, UFAM, USP, USP/RP; e os seguintes periódicos nacionais: *Contextus* - Revista Contemporânea de Economia e Gestão; Revista Gestão & Conexões; *Brazilian Business Review*; Contabilidade Vista & Revista; Revista de Informação Contábil; Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão; Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ; BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos; Revista Universo Contábil; Revista de Administração Mackenzie; Revista Brasileira de Gestão de Negócios; Pensamento & Realidade; Revista de Contabilidade da UFBA; Revista Contabilidade e Controladoria; Revista Contemporânea de Contabilidade; Revista Contabilidade & Finanças; Revista de Contabilidade e Organizações; e Revista de Gestão.

Tendo em vista o objetivo da pesquisa, definiram-se variáveis relacionadas às plataformas teóricas, e às plataformas metodológicas. Como variáveis das plataformas teóricas, tem-se: “teorias”; “temática dos trabalhos”; e “autores recorrentes”. Como variáveis das plataformas metodológicas, tem-se: a variável “natureza da pesquisa”, dividida nas categorias “qualitativa”, “quantitativa”, “mista” e “não informado”; a variável “tipos de pesquisa”, representados pelas categorias “exploratória”, “descritiva”, “analítica”, “preditiva” e “não informado”; a variável “estratégias de pesquisa”, representada pelas categorias “pesquisa bibliográfica”, “pesquisa documental”, “pesquisa experimental”, “levantamento”, “estudo de caso”, “pesquisa-ação”, “pesquisa etnográfica”, “*grounded theory*”, “outras” e “não informado”; e a variável “técnicas de coleta”, dividida nas categorias “observação”, “observação participante”, “pesquisa documental”, “entrevista”, “painel”, “*focus group*”, “questionário”, “escalas de atitudes”, “história oral”, “análise de conteúdo”, “análise de discurso”, “outras” e “não informado”.

A coleta dos dados procedeu-se, inicialmente, através da localização das teses, dissertações e artigos nos seus respectivos sítios, identificando-se, por meio do título, do resumo e das palavras-chave, os trabalhos relacionados ao tema custos e custo aplicado ao setor público. Após a seleção de trabalhos com tema adequado ao objetivo da pesquisa, procedeu-se à análise de conteúdo (BARDIN, 2011) dos documentos selecionados, orientada pelo quadro de análise; a construção de banco de dados com as informações selecionadas; o emprego da estatística descritiva da análise das frequências; e a construção das formas diagramáticas apresentadas na seção seguinte.

4 Resultados da pesquisa

Os resultados da pesquisa inicialmente mostram os dados estatísticos da produção acadêmica brasileira em contabilidade de custos e contabilidade de custos aplicada ao setor público, conforme Tabela 1.

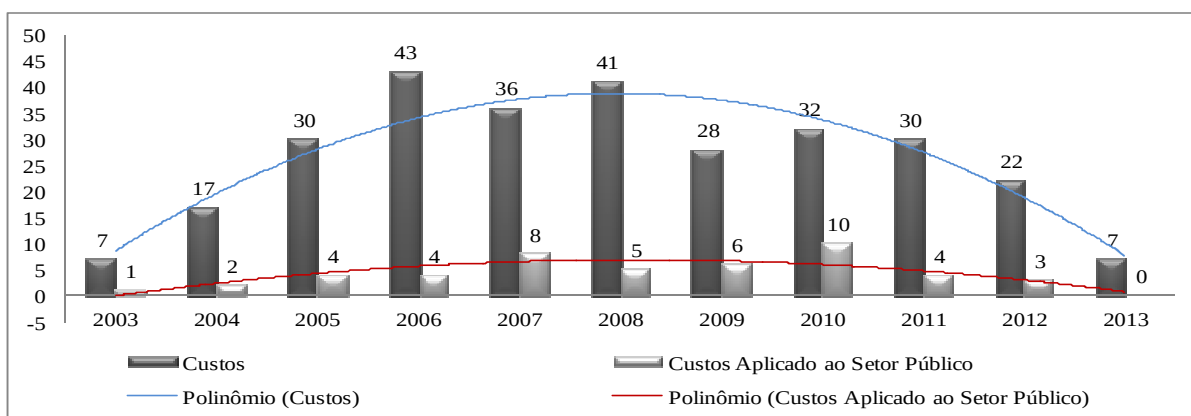
Tabela 1 – Estatística Descritiva para a Amostra

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)

Observa-se 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. 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.

O Gráfico 1 mostra 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, como forma de evidenciar o panorama da pesquisa no período de 2003 a 2013. A curva construída com base no desempenho da produção científica em cada ano investigado, mostra declínio na produção sobre custos, principalmente a partir do final da década de 2000.



Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Gráfico 1 – Trajetória da Produção Acadêmica Brasileira em Contabilidade de Custos

As evidências permitem 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. A percepção da pouca atenção dada para 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. As evidências empíricas 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. A Tabela 2 apresenta as principais abordagens teóricas identificadas nas investigações.

Tabela 2 – 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 2 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. Observa-se que as teorias identificadas nos trabalhos, quando servem de base teórica de trabalhos que trazem como temática a contabilidade de custos aplicada ao setor público, mostram-se relevantes e, sobretudo, pertinentes, na medida em que estabelecem uma relação de agência entre as organizações públicas em busca de desempenho e eficiência nas ações e a sociedade. 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. Tais achados acerca 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.

A Tabela 3 mostra que os trabalhos sobre custos aplicados ao setor público nas teses e dissertações relacionam-se, primordialmente, com temas que envolvem sistemas de custos para hospitais e universidades.

Tabela 3 – 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)

A Tabela 4, que apresenta as principais temáticas observadas nos artigos de periódicos, semelhante ao que se observou na Tabela 3, os temas relacionados à contabilidade de custos aplicada ao setor público são a proposição de modelos de sistemas de custeio para as Universidades Federais e hospitais públicos. Consequentemente, 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.

Tabela 4 – 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)

A Tabela 5 mostra que Eliseu Martins, professor da FEA-USP, e autor do livro “Contabilidade de Custos”, é o autor mais citado nos trabalhos que tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público nas teses e dissertações. Os demais autores citados tratam de temas que envolvem também a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial. Apenas o Professor Livre Docente Lino Martins da Silva se destaca como o mais citado dentre os autores que tratam da contabilidade pública.

Tabela 5 – 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	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)

A Tabela 6 mostra que Charles T. Horngren, Professor Emérito de Contabilidade da Universidade de Stanford, é o autor mais citado nos trabalhos que tratam da contabilidade de custos aplicada ao setor público nos artigos de periódico.

Tabela 6 - 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%
SILOMSKI, 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 6 evidencia, ainda, que há maior variação de autores da contabilidade gerencial e de custos com a contabilidade pública. 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 5 e 6, constatou-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.

Os achados permitem confirmar o primeiro pressuposto da pesquisa: **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;** ancorado 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), Lukka (2010) e Zimmerman (2001).

A Tabela 7 mostra que pouco mais de 50% das referências de autores metodológicos das teses e dissertações concentram-se em 5 autores: Robert K. Yin, Antonio Carlos Gil, Marina de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos, Sylvia Constant Vergara e Gilberto Andrade Martins.

Tabela 7 – 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)

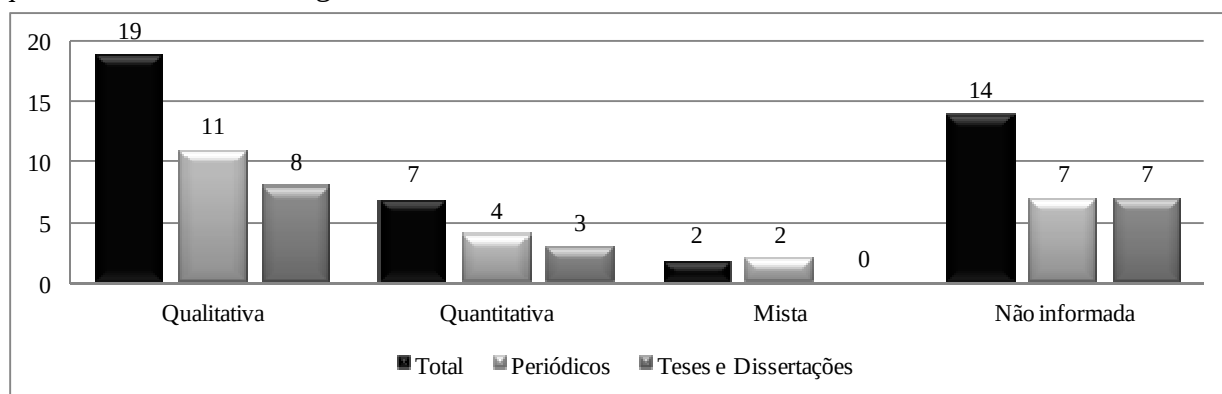
A Tabela 8 mostra como diferencial em relação àqueles observados nas teses e dissertações o aparecimento de Roberto Jarry Richardson como o principal autor. Novamente, observa-se Robert Yin entre os principais autores de metodologia.

Tabela 8 – 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.; THEÓPHILO, C. R.	2	7%	60%
Demais autores > 2 citações	12	40%	100%
TOTAL	30	100%	

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

O Gráfico 2 mostra que a abordagem qualitativa prevalece, ante as abordagens quantitativas e as abordagens mistas.



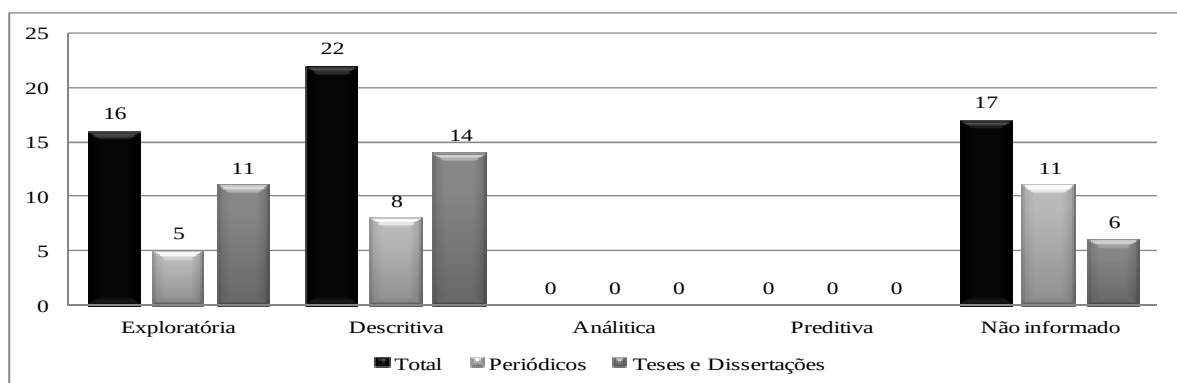
Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Gráfico 2 – Natureza das Pesquisas em Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público

Observa-se, também, grande quantidade de trabalhos que não informam expressamente a abordagem metodológica utilizada pela pesquisa, embora seja identificável pelas estratégias de pesquisa e instrumento de coleta adotado.

Tais achados corroboram com Parker (2012), quando afirma que, no campo das pesquisas em contabilidade, a contabilidade gerencial se apresenta como o subconjunto disciplinar mais propenso ao desenvolvimento de pesquisas qualitativas; e caminham na contramão das conjecturas de Zimmerman (2001). As evidências observadas no Gráfico 2 mostram que a contabilidade de custos aplicada ao setor público está assentada no paradigma fenomenológico.

O Gráfico 3 mostra que a pesquisa em contabilidade de custos aplicada ao setor público possui forte característica descritiva e exploratória, congruente com os achados do Gráfico 2, a respeito da natureza qualitativa das pesquisas. Não foram identificadas 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. Tais achados ajudam a compreender o baixo percentual de abordagens teóricas utilizadas, já que, uma vez exploratórias e não preditivas, as pesquisas não apresentam grande lastro de evidências empíricas que sirvam de base para explicar ou prever os fenômenos.



Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Gráfico3 – Tipos de Pesquisa em Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público

A Tabela 9 mostra que quase 90% das citações centram-se na pesquisa documental, no estudo de caso e na pesquisa bibliográfica como principais estratégias de pesquisa empregadas.

Tabela 9 – 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%
Grounded Theory	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)

A utilização dos estudos de caso como principal estratégia de pesquisa dialoga com os achados das Tabelas 7 e 8, que apontam Robert Yin um dos principais autores de metodologia utilizados. Os achados corroboram com a discussão apresentada por Spicert (1992), ao apontar a relação estabelecida entre a contabilidade e os estudos de caso.

Observa-se, na Tabela 10, que aproximadamente 90% das técnicas de coleta utilizadas guardam afinidade com a abordagem qualitativa e fenomenológica, a saber: pesquisa documental, entrevista, questionário, observação, análise de conteúdo. Embora nem sempre os trabalhos expressassem essa informação, identificaram-se, também, as principais técnicas de análise dos dados: 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).

Tabela 10 – 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)

Os achados permitem confirmar 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***; ancorado nos 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). Isso significa não haver 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.

5 Conclusão

Através da análise das plataformas teórico-metodológicas da contabilidade de custos aplicada ao setor público, percebeu-se que o desenvolvimento de seu arcabouço teórico passa pela ampliação de estudos que tenham como 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 dos 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. Em consequência, nota-se 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 às necessidades informacionais da contabilidade de custos das organizações privadas.

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; não havendo, portando diversificação de métodos de investigação e abordagem monoparadigmática focada na fenomenologia.

Assim, 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 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, destaca-se que somente foi possível empreender as investigações nas teses e dissertações disponíveis nos sítios, 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

- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- 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 , Winter 1997.
- BRIGNALL, S.; MODELL, S.. An institutional perspective on performance measurement and management in the ‘new public sector. **Management Accounting Research**. Volume 11, Issue 3, September 2000, Pages 281–306.
- 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.; 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, Jul./Set. 2007: 177-198
- 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.
- 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.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2011.
- CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.
- 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.
- 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, 2º semestre 2007.
- 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.
- 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.
- LUKKA, K.. The roles and effects of paradigms in accounting research. **Management Accounting Research** v. 21 (2010) p. 110–115.
- 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.
- MAGALHÃES, Francyslene Abreu Costa. **Construção do Saber no Programa de Doutorado em Contabilidade no Brasil: plataformas teóricas e motivações**. 2006. 98p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, G. A.; THEOFILO, C. R.. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.
- 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.
- MERCHANT, Kenneth A. Paradigms in accounting research: A view from North America. **Management Accounting Research**. v. 21, Issue: 2, Publisher: Elsevier Ltd, pages: 116-120, 2010.
- MOTTA, P. R.. A modernização da administração pública brasileira nos últimos 40 anos. **Revista de Administração Pública** [online]. 2007, v.41, n.spe, p. 87-96.
- 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, julho/dezembro, 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.

PARKER, L. D..Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. **Critical Perspectives on Accounting** v.23 (2012) p. 54– 70

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.

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.

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.

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.

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**, 1992, 3, 1-37.

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, summer, 2000.

WALTER, F. O perfil dos artigos publicados no Custos e @gronegócio on line. **Custos e @gronegócio on line** - v. 6, n. 3 - set/dez - 2010.

ZIMMERMAN, J.L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. **Journal of Accounting and Economics**, UK, v.32, n.1-3, p.411-427, Dec. 2001.