

SISTEMAS DE CUSTOS NOS SETORES PÚBLICO E PRIVADO: UMA ANÁLISE A PARTIR DE UM FRAGMENTO DA LITERATURA TEÓRICA E EMPÍRICA

SYSTEMS OF COSTS IN THE PUBLIC AND PRIVATE SECTORS: AN ANALYSIS FROM A FRAGMENT OF THEORETICAL AND EMPIRICAL LITERATURE

SISTEMAS DE COSTES EN LOS SECTORES PÚBLICO Y PRIVADO: UN ANÁLISIS A PARTIR DE UN FRAGMENTO DE LA LITERATURA TEÓRICA Y EMPÍRICA

Cristiano Sausen Soares

Doutorando em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Professor nos cursos de Contabilidade e Administração na Universidade Franciscana (UFN)

Endereço: UFN - R. dos Andradas, 1614, Centro, CEP: 97010-032. Santa Maria, RS, Brasil

Telefone: (55) 3220-1200

E-mail: cristianocontador@hotmail.com

Artigo recebido em 10/07/2017. Revisado por pares em 07/08/2017. Reformulado em 10/10/2017. Recomendado para publicação em 13/12/2017. Publicado em 30/04/2017. Avaliado pelo Sistema *double blind review*.



©Copyright 2008 UNISUL-PPGA/Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios. Todos os direitos reservados. Permitida citação parcial, desde que identificada a fonte. Proibida a reprodução total.

RESUMO

Visando analisar os estudos teóricos e empíricos realizados sobre sistemas de custos a partir da perspectiva dos setores público e privado foi selecionado um fragmento da literatura, com o uso do *Proknow-C*, encontrando 28 artigos teóricos e 39 empíricos. Foram analisadas as variáveis: autores e periódicos em destaque; redes de pesquisa; contexto organizacional; paradigma da pesquisa; características, funções e processos. Kaplan destaca-se entre os autores, assim com os periódicos *Management Accounting Review* (MAR) e *Revista de Administração Pública* (RAP). Aponta-se o paradigma positivista como predominante. Por fim, os conceitos utilizados nos setores público e privado ressaltam as diferenças entre ambos.

Palavras-chave: Sistemas de Custos; Setor público; Setor privado.

ABSTRACT

Aiming to analyze the theoretical and empirical studies carried out on cost systems from the perspective of the public and private sectors, a fragment of the literature was selected using *Proknow-C*, finding 28 theoretical and 39 empirical articles. The following variables were analyzed: authors and periodicals; research networks; organizational context; paradigm of research; characteristics, functions and processes. Kaplan stands out among the authors, as well as with the periodical *Management Accounting Review* (MAR) and *Revista de Administração Pública* (RAP). The positivist paradigm is pointed out as predominant. Finally, the concepts used in the public and private sectors highlight the differences between the two.

Keywords: Cost Systems; Public sector; Private sector.

RESUMEN

Para analizar los estudios teóricos y empíricos realizados sobre sistemas de costos desde la perspectiva de los sectores público y privado, se seleccionó un fragmento de la literatura, con el uso del *Proknow-C*, encontrando 28 artículos teóricos y 39 empíricos. Se analizaron las variables: autores y periódicos en destaque; redes de investigación; contexto organizacional; paradigma de la investigación; características, funciones y procesos. Kaplan se destaca entre los autores, así como los periódicos *Management Accounting Review* (MAR) y la *Revista de Administração Pública* (RAP). Se apunta el paradigma positivista como predominante. Por último, los conceptos utilizados en los sectores público y privado resaltan las diferencias entre ambos.

Palabras clave: Sistemas de Costos; Sector público; Sector privado.

1 INTRODUÇÃO

As organizações necessitam das informações de custos para sua gestão, sendo este um tema que motiva estudos teóricos e empíricos (GOVINDARAJAN; SHANK, 1992; GUNASEKARAN; WILLIAMS; MCGAUGHEY, 2005), assim como seus reflexos nos resultados e no desempenho dos setores público e privado (LAPSLEY; WRIGHT, 2004; KAPLAN, 1994). No entanto, as ferramentas de controle de custos, métodos de custeio e sistemas de custos foram inicialmente desenvolvidos para atender as necessidades das empresas privadas (SUZART, 2012). Esses estudos auxiliaram na consolidação dos controles de custos, integrando-os à contabilidade gerencial, porém as abordagens encontradas na literatura relatam a adaptação de práticas do setor privado ao setor público, desconsiderando os aspectos específicos relativos ao contexto organizacional (ALONSO, 1999).

Os debates entre os pesquisadores de custos identificam as abordagens comparativas entre os Sistemas Tradicionais de Custos e os Sistemas Estratégicos que utilizam o custo baseado em atividade (*Activity Based Costs - ABC*), destacando-se suas vantagens informacionais, desafios e dificuldades de implantação (GOVINDARAJAN; SHANK, 1992; KRAEMER, 2000; PINTO, 2011). Porém, essa discussão pouco avançou em relação ao desenvolvimento dos sistemas de custos, considerando o contexto organizacional e as particularidades de cada setor (VAN HELDEN; JHONSEN; VAKKURI, 2012).

A exigência legal para adoção de sistemas de custos nas organizações públicas e privadas surgiram em períodos diferentes, seguindo objetivos e funções que ressaltam as características específicas de cada setor. Deste modo, conforme Ching, Silveira e Freire (2011) deve-se questionar a utilização de uma ferramenta gerencial elaborada para uma empresa privada, no contexto do setor público. Tanto os sistemas que empregam técnicas tradicionais de custos, quanto os sistemas estratégicos, necessitam reconhecer as finalidades que levam ao seu uso, atendendo aos requisitos informacionais da gestão.

Neste contexto, surge a seguinte questão: Como os estudos teóricos e empíricos sobre sistemas de custos se apresentam no contexto dos setores público e privado, a partir de um fragmento da literatura? Para responder a questão, seguiu-se o objetivo de analisar as características dos estudos teóricos e empíricos realizados sobre sistemas de custos, nos setores público e privado, a partir da seleção de um fragmento da literatura. Para tanto, foi

utilizada uma ferramenta que conduz a seleção de um Portfólio Bibliográfico (PB), possibilitando a análise bibliométrica para identificar tais características, denominado *Knowledge Development Process-Constructivist (Proknow-C)* (TASCA, et al., 2010; SILVA, et al., 2014).

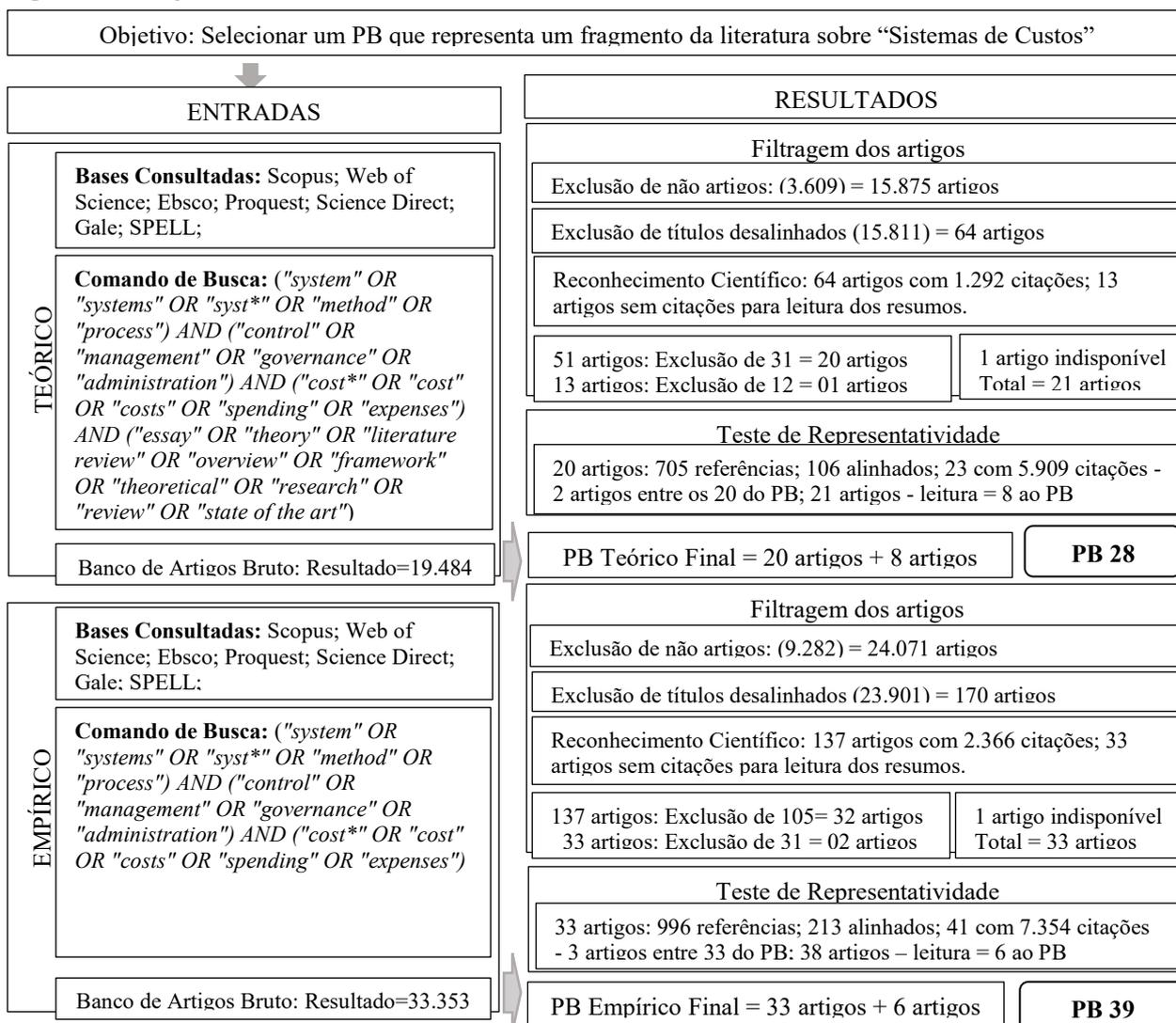
O presente estudo justifica-se pela importância, originalidade e viabilidade (CASTRO, 1977). A importância pode ser observada pela necessidade de realizar estudos que apontem o comportamento dos sistemas de custos no contexto dos setores, além de ressaltar oportunidades sobre os aspectos teóricos e empíricos, além de demonstrar as características dos Sistemas de Custos, ressaltando as particularidades dos setores público e privado. A originalidade é verificada quando não foram localizadas no fragmento da literatura selecionado, pesquisas similares sob a perspectiva do contexto organizacional. Já a viabilidade do estudo se dá pela acessibilidade aos dados e utilização de publicações em meio digital (dados secundários), além das análises dependem dos próprios pesquisadores (dados primários). Desta forma, o presente estudo está estruturado em 4 seções, a partir desta introdução, sendo a metodologia descrita na seção 2, seguida do referencial teórico na seção 3. Os resultados da pesquisa são relatados na seção 4 e as considerações finais são apresentadas na seção 5, seguida das referências.

2 METODOLOGIA

De acordo com o problema, o estudo apresenta uma abordagem qualitativa e seus objetivos definem sua natureza descritiva. Em relação aos procedimentos, utiliza-se o bibliográfico e a pesquisa-ação (CRESWELL, 2010). Quanto à coleta de dados, o estudo utiliza artigos publicados em periódicos, sendo empregado o instrumento *Proknow-C*, que permite a construção do conhecimento acerca de um dado tema (ENSSLIN et al., 2017).

A coleta de dados orientada pelo *Proknow-C* se justifica por se tratar de um processo estruturado, conforme as delimitações e critérios de alinhamento do pesquisador, permitindo justificar suas escolhas, com objetivo de gerar conhecimento por meio de quatro etapas: (i) seleção do Portfólio Bibliográfico (PB); (ii) Análise Bibliométrica; (iii) Análise Sistêmica; e (iv) Formulação de Perguntas de Pesquisas (DUTRA et al., 2015). No entanto, nesse estudo, realiza-se a execução das etapas i e ii. A Figura 1 apresenta todo o processo de composição integral do PB.

Figura 1: Seleção do PB conforme o ProKnow-C



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A seleção do PB ocorreu em três fases: (a) formação do banco de artigos; (b) filtragem do banco de artigos; e (c) teste de representatividade (ENSSLIN; ENSSLIN; PINTO, 2013). A primeira fase se deu em dois períodos distintos, sendo a busca de artigos teóricos realizada entre os dias 6 e 10 de outubro de 2016, enquanto a busca de artigos empíricos foi realizada entre os dias 26 de dezembro e 10 de janeiro de 2017, ambos sem delimitação temporal, buscando nos bancos de dados os eixos: Sistema; Controle; Custos.

Com a identificação das palavras-chave, foram realizadas as buscas através da combinação destas nos bancos de dados selecionados no Portal de Periódicos da Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal do Ensino Superior (CAPES), sendo eles: *Scopus*, *Web of Science*, *Ebsco*, *ProQuest*, *Science Direct* e *Gale*. Ainda foi incluída a base de dados *Scientific Periodicals*

Electronic Library (SPELL), para capturar o contexto brasileiro, utilizando apenas o termo “sistema de custo”.

Como resultado das buscas, em relação ao PB Teórico retornaram 19.484 artigos, sendo a base *Scopus* aquela que apresentou o maior resultado (11.302) e a base *Ebsco*, o menor (202), enquanto a busca de artigos empíricos resultou em 33.353 artigos, sendo a base *Web of Science* a que apresentou o maior resultado (9.265) e a base SPELL, o menor retorno (298). Após a busca dos artigos, procedeu-se as filtrações necessárias (segunda fase), com a exclusão dos artigos duplicados, títulos desalinhados e reconhecimento científico não identificado, chegando-se a 20 artigos teóricos e 33 artigos empíricos. Em seguida, foi realizada a terceira etapa, chamada de teste de representatividade para se chegar ao PB final, a partir da análise das referências dos artigos com o intuito de identificar trabalhos relevantes para a área e que não tenham sido capturados na seleção. Dentre as referências totais, foram realizados os procedimentos para filtração, análise do reconhecimento científico e leitura, sendo integrados ao PB outros 8 estudos teóricos e 6 empíricos alinhados ao tema, o que totaliza 28 artigos teóricos (T) e 39 artigos empíricos (E), identificados nas referências do presente estudo com (T) e (E), seguido de numeração sequencial.

Após a formação do PB, procedeu-se a análise bibliométrica (etapa ii do *ProKnow-C*), que consiste em identificar características que possibilitam o cruzamento de informações voltadas à construção do conhecimento (VALMORBIDA; ENSSLIN, 2016). No entanto, a seleção dessas variáveis pode acontecer de forma básica ou avançada. A bibliometria básica (ENSSLIN, et al. 2017) segue variáveis textuais, não sendo necessária a interpretação do pesquisador, como ocorre na bibliometria avançada (VALMORBIDA; ENSSLIN, 2016), empregando-se os conhecimentos do pesquisador para identificar características que viabilizem as análises.

As variáveis básicas investigadas neste estudo são: (i) autores com trajetória de pesquisa na área do conhecimento e possíveis redes de colaboração para pesquisa entre autores; (ii) periódicos que disponibilizam espaço para publicação de pesquisas relacionadas ao tema; e (iii) setor onde os estudos se desenvolveram. Já as variáveis avançadas foram: (i) o posicionamento dos autores quanto aos paradigmas da pesquisa nos estudos do PB (Positivista, Interpretativista ou Crítico); e (ii) identificação dos elementos (características,

funções e processos) presentes nos conceitos que embasaram os estudos sobre Sistema de Custos.

Em relação às variáveis avançadas, quanto aos paradigmas, admite-se que o emprego do paradigma positivista analisa se o fenômeno é único, se as afirmações e generalizações independem do tempo e implicam conceitos científicos precisos, fixos e invariantes e se existem relações de causa e efeito reais (VERGARA, 2008). Já o paradigma interpretativista analisa se é possível entender o mundo do ponto de vista daqueles que o vivenciam; se apresentam evidências de uma perspectiva não determinista; e se ampliam o entendimento sobre o fenômeno em situações contextuais e culturais (WALSHAM, 1995). Sobre o paradigma crítico, verifica-se a crítica ao cientificismo por sua inabilidade em lidar com a teoria social e seu apelo restrito à razão instrumental, como forma de justificar as ações e sua incapacidade de relatar conexões com a realidade social (NOBRE, 2004).

Para o levantamento dos elementos presentes nos conceitos utilizados pelos autores dos artigos do PB, adotou-se como base a proposta de Franco-Santos et al. (2007), onde são observadas as características, funções e processos destacados dos Sistemas de Gestão.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Registros históricos admitem que a Contabilidade surgiu nos primórdios da humanidade e se desenvolveu como ciência a partir de suas práticas, técnicas e teorias, originando diferentes campos de atuação, como é o caso da Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e Contabilidade aplicada ao setor público, dentre outros.

A partir do advento da Revolução Industrial no final do século XVIII, considerado o marco da estruturação da Contabilidade de Custos, as informações relativas aos processos de produção, a avaliação de estoques e a apuração de resultados foram consideradas importantes indicadores de desempenho, sendo integrada à Contabilidade Gerencial (BEUREN, 1993). Contudo, com os avanços da Contabilidade Gerencial e seus procedimentos pautados em Sistemas de Controles a Contabilidade de Custos passou a ser considerada parte de um sistema de controle de gestão (UYAR; KUZHEY, 2016) que, dentre outros objetivos, visam fornecer informações aos gestores, auxiliando no processo decisório (KHOURY; ANCELEVICZ, 2000).

Assim, dentre os diversos sistemas de controle, estão os sistemas de custos que desenvolveram-se para dar suporte aos gestores na tomada de decisões, em relação ao planejamento, execução ou controle organizacional (BEUREN, 1993). No entanto, Kaplan (1994) classifica os sistemas de custos entre Sistemas Tradicionais de Custos, considerados obsoletos por apresentarem uma visão que não permite rastrear os recursos produtivos (GUNASEKARAN; WILLIAMS; MCGAUGHEY, 2005), e Sistemas de Custos baseados em Atividades (ABC), considerados estratégicos e estruturados no estudo das atividades que consomem recursos na produção (HOMBURG, 2004).

Para viabilizar esse entendimento, Sistema é definido como um conjunto de elementos interdependentes, entre si, que interagem a fim de alcançar um determinado objetivo como um todo, representado por um modelo no qual se deve executar determinada tarefa (DE SOUZA; BEUREN, 2005). Por outro lado, o sistema de custos pode ser conceituado como um instrumento que o administrador pode utilizar para revitalizar a estrutura interna de controle da empresa, assegurando o domínio de todos os fatores que interferem nas operações (DE SOUZA; BEUREN, 2005).

Neste sentido, cada organização deve desenvolver seu próprio sistema, considerando suas particularidades operacionais e de gestão, para ser configurado como um sistema de controle. O desenho de um sistema de custos deve considerar suas finalidades, a fim de escolher o ideal para a organização, argumentando-se que seu uso para fins operacionais requer geralmente um sistema de custos mais complexo (SCHOUTE, 2009). Em contraponto, para um sistemas de custos bem sucedido, não se deve considerar apenas rotinas, normas e fluxos, mas é fundamental integrar as pessoas da organização (BONACIM; ARAUJO, 2010).

De acordo com Van Helden, Johnsen e Vakkuri (2012), um sistema de gestão é composto de diferentes fases, chamadas de ciclo de vida, definidas como desenho, implantação, uso e avaliação do sistema. O desenho refere-se ao início do projeto, ao conteúdo e sua construção, enquanto a implantação está associada à introdução do sistema na gestão da organização, compreendendo projetos-piloto e testes. Já a fase de uso e avaliação do sistema referem-se à utilização das informações geradas para influenciar a organização de uma determinada forma técnica, econômica ou cultural, bem como redefinir o sistema e avaliar os impactos no seu desempenho. O estudo dessas fases pode proporcionar

a identificação de lacunas no corpo do conhecimento existente em relação aos sistemas e auxiliar no gerenciamento estratégico e no desempenho das organizações.

O gerenciamento estratégico de custos pode ser definido como o uso de informações de custo para formular e comunicar estratégias, além de estabelecer táticas para desenvolver, implantar e avaliar controles que visam o alcance dos objetivos (GOVINDARAJAN; SHANK, 1992). Os sistemas de controle de gestão são, em última análise, ferramentas para implementar estratégias (COOPER; KAPLAN, 1992). Nesse contexto, Coad e Cullen (2006) destacam que os sistemas de Contabilidade Gerencial proporcionam o desenvolvimento organizacional, descrito como um processo evolutivo e acumulativo de aprender os recursos organizacionais, em que o aumento do conhecimento cria oportunidades para maior crescimento da organização.

Os Sistemas de Custos são ferramentas utilizadas nas organizações, sejam elas públicas ou privadas, principalmente integradas à Avaliação de Desempenho. Contudo, o desenvolvimento dos métodos de custeio foram empregados inicialmente no processo industrial do setor privado e sua utilização no setor público, em muitos casos, se dá de forma adaptada. Ressalta-se a inexistência de uma afiliação teórica para conceituação dos Sistemas de Custos que considere as características, funções e processos, sob a perspectiva dos setores, destacando-se que os procedimentos adotados no setor privado nem sempre são adequados ao setor público (SUZART, 2012).

O uso de práticas contábeis amplamente difundidas no setor privado tem sido fundamental ao desenvolvimento de reformas na gestão pública, incluindo novos sistemas de informação financeira, introdução de orçamentos descentralizados, alterações nas auditorias públicas internas e externas, medição de desempenho e informações de custos (BERRY et al., 2009).

Assim como no setor privado, também à exigência legal para adoção de Sistemas de Custos no setor público, tendo por objetivo registrar, processar e evidenciar os custos da gestão dos recursos e do patrimônio público, subsidiando a administração com informações dos custos de programas, projetos e atividades desenvolvidas, bom uso dos recursos públicos e os gastos das unidades contábeis (CARNEIRO et al., 2012).

4 RESULTADOS

O Portfólio Bibliográfico (PB) representa um fragmento da literatura sobre Sistemas de Custos, sendo constituída de 28 estudos teóricos (T) e 39 empírico (E), assim identificados nas referências do presente estudo, cuja análise bibliométrica básica e avançada é apresentada na sequência.

4.1 BIBLIOMETRIA BÁSICA

A partir da seleção do PB, analisou-se as seguintes variáveis básicas: (i) autores de destaque e possíveis redes de pesquisadores; (ii) periódicos que publicaram os estudos; e, (iii) o setor no qual esses estudos foram realizados.

4.1.1 Autores do PB

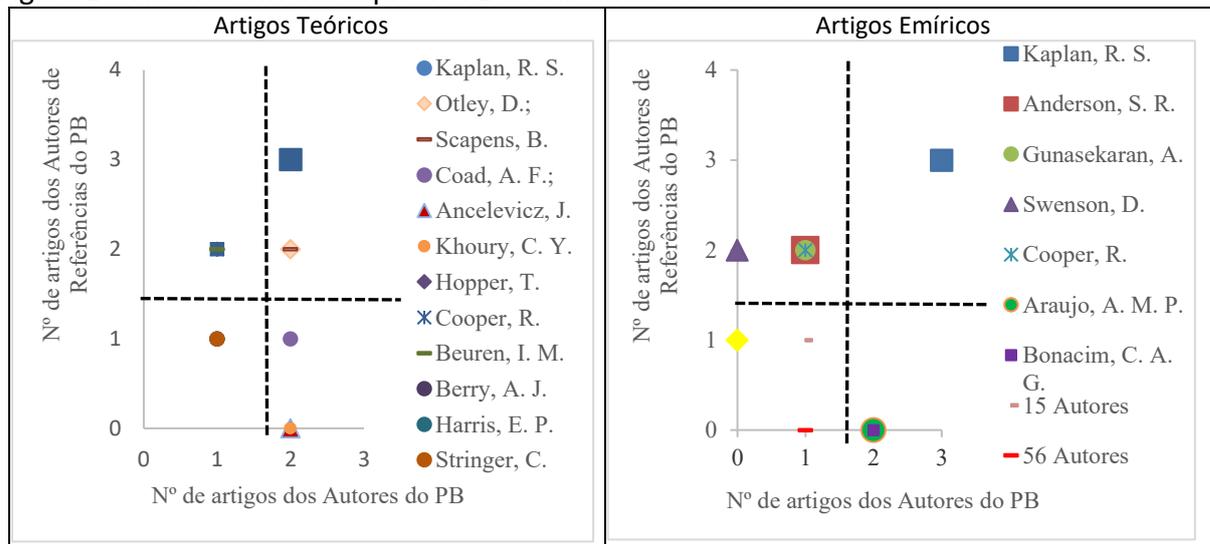
A identificação dos autores que destacam-se nos estudos do PB sobre Sistemas de Custos se faz necessária para identificar quem são os pesquisadores que dedicam-se nessa temática, a partir da contribuição do número de estudos nesse fragmento. Para viabilizar uma análise mais robusta, foram verificadas as referências utilizadas nos artigos do PB, identificando aquelas alinhadas ao tema e que não fazem parte desse fragmento da literatura. Deste modo, foram observadas 25 referências alinhadas ao tema dentre os 28 estudos teóricos e 41 referências nos 39 estudos empíricos. Assim, também foram identificados os autores desses artigos, realizando a análise com os autores do PB.

A Figura 2 demonstra que dentre os 28 estudos teóricos, Kaplan destaca-se com 2 artigos no PB e outros 3 nas referências, enquanto Otley e Scapens aparecem com 2 estudos no PB e outros 2 nas referências. Dentre os artigos teóricos se destacam, com 2 estudos, Coad, Ancelevicz e Khoury, enquanto Hopper, Cooper, Beuren e Berry apresentam 1 estudo no PB e outros 2 nas referências. Em relação aos artigos empíricos, Kaplan também se destaca com 3 estudos e outros 3 nas referências. Já Anderson, Gunasekaran e Cooper destacam-se dentre as referências com 2 estudos, enquanto contribuem com 1 artigo ao PB.

Dentre os 28 estudos teóricos, são encontrados 48 autores, enquanto nos 39 artigos empíricos, são identificados 76 autores. Ao se verificar todos os autores do PB, percebe-se que apenas 5 figuram entre estudos teóricos e empíricos, destacando-se Kaplan, Cooper,

Holanda, Carneiro e Padoveze. Assim, 43 autores teóricos do PB não apresentam continuidade de suas pesquisas com aplicações empíricas, dentre os selecionados nesse fragmento da literatura. Da mesma forma, 71 autores empíricos não estão dentre os artigos teóricos do PB, destinando suas pesquisas aos aspectos práticos.

Figura 2 – Autores em destaque no PB de Sistemas de Custos



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Além da diversidade de autores, verifica-se que grande parte dos pesquisadores sobre Sistema de Custos buscam aplicações práticas, enquanto o número de autores que realizam pesquisas com abordagens teóricas é menor. Ressalta-se que a maioria desses estudos demonstra a preocupação em apoiar seus argumentos em exemplos vivenciados na realidade, sendo possível identificar a associação entre a teoria e a prática, o que dificulta a classificação dos estudos entre teóricos ou empíricos.

A partir desses dados, realizou-se uma análise dos autores identificados nos estudos do PB, observando-se que Robert Kaplan é o pesquisador de maior destaque dentre os estudos sobre Sistema de Custos, principalmente por se dedicar a pesquisas relacionadas ao custeio ABC, sendo referência aos demais autores do PB, além de ser o mais referenciado na área de gestão em estudos sobre o *Balance Scorecard*. Outro autor de destaque nos estudos do PB e suas referências é Robin Cooper, autor de diversos estudos individualmente e em parceria com outros autores do PB, incluindo Robert Kaplan, com destaque para o livro intitulado *“Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance”* (KAPLAN; COOPER, 1998), considerado um *best-seller*, sendo esta uma das referências mais citadas no PB.

Dentre os destaques nos estudos teóricos e empíricos, além de Kaplan e Cooper, cita-se Holanda, Carneiro e Padoveze, autores brasileiros que realizam suas pesquisas com abordagem gerencial. Nesse contexto, Vitor Branco de Holanda, professor da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, é um autor de referência sobre custos no setor público. Em conjunto com Nelson Machado, publicaram a proposta de Sistema de Custos do governo federal brasileiro, (MACHADO; HOLANDA, 2010), sendo este o artigo do setor público do PB com o maior número de citações. O autor também apresenta um estudo empírico (PIGATTO et al., 2010), que explora os conceitos e possibilidades informacionais de custos na evidenciação da capacidade de prestação de serviços públicos. Já o professor Alexandre de Freitas Carneiro, atualmente na Universidade Federal de Rondônia, dedica-se a contabilidade aplicada ao setor público e, juntamente com Rosilene Locks, Maria Madalena dos Santos e José Moreira da Silva Neto (orientador), desenvolveram um estudo que levanta as características das publicações sobre custos no setor público, a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), enquanto seu outro estudo se refere ao levantamento nos municípios do Estado de Rondônia acerca da implantação de sistemas de custos, desenvolvido com Celina de Araujo e Alex F. B. Santana. Por fim, Clovis Luis Padoveze, professor do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Metodista de Piracicaba (Unimep) e da Faculdade de Gestão e Negócios em contabilidade, controladoria, contabilidade gerencial, custos e gestão financeira, contribuindo ao PB com um artigo empírico desenvolvido com sua orientanda Elaine Dias, em que se investiga os diferentes métodos de custeio e sua implantação na apuração do custos de produtos, enquanto seu artigo teórico discute a contabilidade divisional, os centros de lucro e as unidades de negócio.

A análise do número de citações dos artigos do PB demonstra que Kaplan também figura entre os autores com maior reconhecimento científico, sendo o artigo *"Time-driven activity-based costing"* (KAPLAN; ANDERSON, 2004) o mais referenciado (897 citações), seguido por *"Accounting Lag – The Obsolescence of Cost Accounting Systems"* (KAPLAN, 1986), (306 citações) e *"The promise and peril of integrated cost systems"* (COOPER; KAPLAN, 1998), (263 citações), sendo os 3 artigos classificados como estudos empíricos, enquanto *"Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory"* (KAPLAN, 1994) apresenta 204 citações, classificado como estudo teórico. Esse resultado ressalta o fato de que a maioria dos artigos se referem aos aspectos práticos, sendo estudos utilizados como

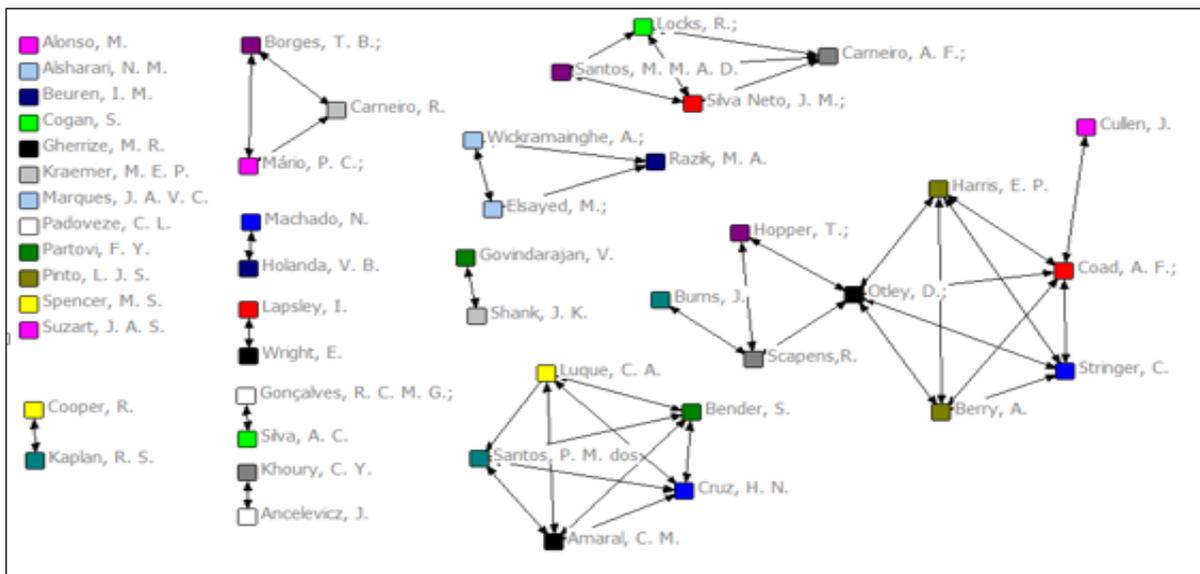
referência para replicações, análises e discussão, pois, destinam-se à soluções de questões vivenciadas no cotidiano das organizações.

Nos artigos do PB, Kaplan apresenta abordagens teóricas relacionadas aos avanços da gestão estratégica de custos, salientando as vantagens do custeio *ABC* em relação aos sistemas tradicionais, porém são enfatizadas as aplicações práticas, com casos reais ou simulações. Destaca-se que esta característica, presente em grande parte dos estudos que compõem o PB, refere-se aos aspectos empíricos em comparação aos teóricos, demonstrando a preocupação dos autores em destacar a aplicabilidade das pesquisas e apontar avanços gerados na prática.

Outro ponto de destaque se refere-se ao fato de Kaplan apresentar maior relacionamento entre os autores para publicação de pesquisas em parceria, conforme verificado nos estudos do PB. Kaplan estabeleceu redes de pesquisa com outros autores de referência na área, considerando suas publicações com outros pesquisadores, incluindo alguns do PB, como Cooper e Anderson, além de ser o autor mais referenciado pelos demais autores dos estudos do PB. Apresentam-se na Figura 3 as redes de pesquisas identificadas a partir dos artigos teóricos, enquanto na Figura 4 são demonstradas as possíveis redes de pesquisas entre os autores dos artigos empíricos do PB.

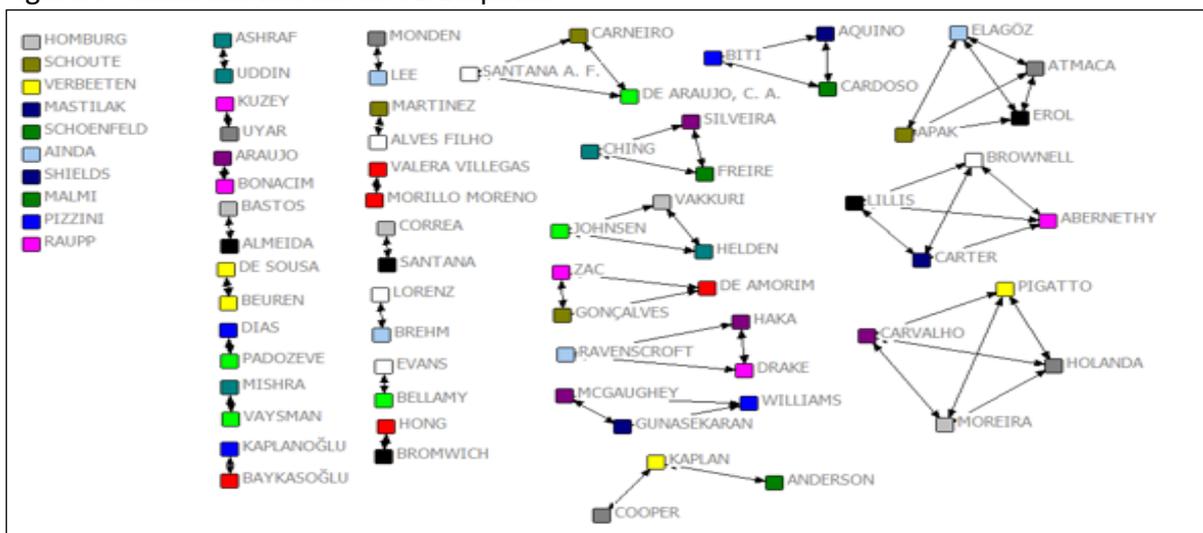
A Figura 3 identifica dentre os estudos teóricos a participação de Otley como um dos autores influentes e que congrega outros 6 autores diretamente, enfatizando sua relevância dentre os pesquisadores do Reino Unido. David Otley, atualmente na Universidade de Greenwich, também é Professor Emérito de Contabilidade e Gestão na Universidade de Lancaster, sendo um dos pesquisadores de maior destaque sobre avaliação de desempenho e sistemas de controles gerenciais. Entretanto, não é possível identificar pesquisadores ligados a Otley nos estudos empíricos acerca dos sistemas de custos ou dando continuidade às pesquisas do PB.

Figura 3 – Rede de Autores do PB Teórico



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Figura 4 - Rede de Autores do PB Empírico



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em relação aos estudos empíricos, a Figura 4 não permite identificar possíveis redes de relacionamento entre os autores, com exceção da relação existente entre Kaplan e outros autores do PB, como Cooper e Anderson. Grande parte dos demais artigos do PB foram desenvolvidos por autores pertencentes as mesmas instituições de ensino, as quais estão vinculados, ou em conjunto com orientadores e colegas. Salienta-se o número elevado de estudos realizados por um autor apenas. Após a análise dos autores e redes, foram levantados os periódicos que divulgam os artigos nessa temática.

4.1.2 Periódicos do PB e suas referências

Ao todo, foram Identificados 35 diferentes periódicos que publicaram os estudos do PB, enquanto outros 34 publicaram as referências alinhadas. Apenas 14 periódicos apresentam artigos no PB e nas suas referências. Apresenta-se na Tabela 2 os periódicos e a quantidade do PB e das referências.

Tabela 2 – Periódicos dos artigos do PB e referências

Periódicos	PB		Referências	
	Teórico	Empírico	Teórico	Empírico
Management Accounting Research	4	5	4	7
RAP - Revista de Administração Pública	2	4	1	3
RAE - Revista de Administração de Empresas	4	0	1	0
Pensar contábil	1	3	0	1
Revista do Serviço Público	2	1	2	1
Journal British Accounting Review	2	1	1	0
International Journal of Production Economics	2	1	0	4
Accounting Organizations and Society	0	2	4	5
Contabilidade Vista & Revista	2	0	1	0
International Journal of Public Sector Management	0	2	1	0
Corporate Ownership and Control	2	0	0	0
Revista de Administração FACES Journal	0	2	0	0
Accounting Review	0	2	0	0
Revista do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	0	2	0	0
Accounting Horizons	1	0	1	1
Journal of Accounting Research	0	1	0	1
Harvard Business Review	0	1	0	1
Journal of Cost Management	1	0	3	2
Public Administration Review	0	0	1	1
5 Periódicos com artigos teóricos do PB	1	0	0	0
12 Periódicos com artigos empíricos do PB	0	1	0	0
5 Periódicos das referências dos artigos teóricos do PB	0	0	1	0
14 Periódicos das referências dos artigos empíricos do PB	0	0	0	1

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os dados da Tabela 2 apontam como destaque a *Management Accounting Review* (MAR), cujo fator de impacto é 2,286, dentre os periódicos que devotam espaço para pesquisas sobre sistemas de custos, contribuindo com 4 artigos teóricos e 5 empíricos no PB, sendo destaque dentre as referências, com 4 artigos teóricos e 7 empíricos. Conforme as informações da MAR, trata-se de um periódico que serve como um veículo para publicação de trabalhos acadêmicos originais no campo da contabilidade gerencial. Essa revista recebe artigos científicos originais destinados aos estudos de casos, experimentos, pesquisa de campo ou qualquer outro método empírico relevante, bem como análise de modelagem, artigos de revisão e mais curtos, como comentários ou notas de pesquisa, fornecendo um fórum de divulgação às contribuições acadêmicas originais em qualquer disciplina para

provocar novas implicações à práticas ou sistemas de contabilidade gerencial em qualquer tipo de organização.

Outro periódico de destaque é a Revista de Administração Pública (RAP), periódico brasileiro classificado na Comissão de aperfeiçoamento de pessoal do ensino superior (CAPES) como Qualis A2, sendo um dos mais importantes da área de administração pública, servindo de instrumento para aperfeiçoamento de pesquisadores, professores, gestores e atores sociais, além de políticos comprometidos com a efetividade na ação pública. Dentre os artigos do PB, identificam-se 2 artigos teóricos e 4 empíricos publicados na RAP, além de 4 nas referências (1 teórico e 3 empíricos).

4.1.3 Contexto organizacional

A análise dos autores, periódicos e artigos de referência do PB ressaltam as necessidades de identificação das características do contexto organizacional que serve de cenário para realização desses estudos, sendo abordadas as diferenças existentes no âmbito público e privado. As características organizacionais dos setores reforçam a diversidade na forma de abordagem de custos, pois existem aspectos relevantes que ressaltam o contexto organizacional como uma variável a ser considerada.

Assim, foram identificados 21 estudos teóricos, dentre os 28 do PB, desenvolvidos no contexto privado, enquanto os outros 7 foram realizados no setor público. Em relação aos 39 estudos empíricos, 24 foram realizados em empresas privadas e 15 no setor público. Ao todo, 45 estudos foram realizados no contexto privado, enquanto outros 22 desenvolveram-se no setor público. Esse dado corrobora os resultados destacados quanto aos autores, periódicos e referências no PB, visto que alguns são específicos da área pública, como destacado na Tabela 3.

Tabela 3 – Contexto organizacional – Setor Público e Setor Privado no PB

Contexto Organizacional	PB Teórico	PB Empírico
Setor Privado	21 artigos	24 artigos
Setor Público	07 artigos	15 artigos
	28 artigos	39 artigos

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os sistemas de custos do PB no setor privado estão relacionados aos sistemas de controles gerenciais e ao processo de avaliação de desempenho, considerando-se a

abordagem estratégica, fatos que justificam o destaque de autores como Otley, Burns e Scapens. Tais características podem estar relacionadas à necessidade de empresas e gestores de desenvolver e utilizar ferramentas de medição de desempenho capazes de apresentar informações úteis, precisas e tempestivas para auxiliar no processo decisório, além de apurar resultados das atividades, sejam eles financeiros ou não financeiros.

Os aspectos gerenciais observados após as últimas reformas administrativas no setor público, além do processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais, admitem a adoção de práticas de gestão, desenvolvidas no setor privado, porém, reafirmadas no foro legal, onde as normativas e legislações ditam a exigência de determinadas ferramentas, como é o caso dos sistemas de custos. Assim, no contexto brasileiro, autores como Alonso, Machado e Holanda destacam-se nos estudos do setor público por disseminarem diretrizes conceituais, modelos e aplicabilidades de sistemas de custos e servem de referência para outros pesquisadores.

4.2 BIBLIOMETRIA AVANÇADA

Dentre as características avançadas é possível identificar nos artigos teóricos e empíricos do PB, os paradigmas de pesquisa (Positivista, Interpretativista e Crítico) e os elementos conceituais (características, funções e processos).

4.2.1 Paradigma de pesquisa

Foram analisados os artigos teóricos do PB (28), sendo identificada a predominância do paradigma positivista (24), enquanto o paradigma interpretativista é identificado apenas em 4 estudos. Ressalta-se que em nenhum artigo teórico empregou o paradigma crítico. Em seguida, foram analisados os artigos empíricos do PB (39), revelando que a maioria usa o paradigma positivista (38), enquanto apenas 1 estudo usa o paradigma interpretativista.

Tabela 4 – Contexto organizacional – Setor Público e Setor Privado no PB

Paradigma da Pesquisa	PB Teórico		PB Empírico	
	Privado	Público	Privado	Público
Positivista	18 artigos	06 artigos	24 artigos	14 artigos
Interpretativista	03 artigos	01 artigo	-	01 artigo
Crítico	-	-	-	-
Total	28 artigos		39 artigos	

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

A análise dos paradigmas demonstra que a maioria dos autores observam os estudos sobre sistemas de custos, a partir de um olhar determinista, considerando uma racionalidade limitada e contextos organizacionais generalistas, voltados aos resultados práticos e apresentando discussões pautadas na comparabilidade entre teoria e prática. Identifica-se a necessidade de explicar os elementos analisados e antecipar situações futuras no contexto organizacional, apresentando as relações de causa e efeito dos objetos de estudo. Os dados revelam que pesquisas sobre sistemas de custos pouco evoluíram, identificando-se o paradigma positivista, enquanto os aspectos interpretativistas são pouco explorando, além da inexistência da abordagem crítica como forma de olhar a realidade social. Ressalta-se as comparações entre as diferentes abordagens (tradicionais e estratégicos), características específicas das organizações públicas e privadas, aspectos legais e normativos, finalidades e usos da informação de custos para o controle e tomada de decisões, além das relações entre custos e resultados, financeiros ou não financeiros.

4.2.3 Elementos característicos dos Sistemas de Custos do PB

Ao serem levantadas as características, funções e processos, conforme atribuídos nos conceitos utilizados pelos autores, de forma cronológica e sob a perspectiva de setores, ressaltam-se as divergências existentes a partir do contexto organizacional. Para análise, todos os elementos identificados foram agrupados no intuito de demonstrar sua abordagem. Os elementos presentes nos conceitos e afiliações teóricas dos artigos do PB, ressaltam-se as características, funções e processos nos setores público e privado, sendo útil para identificar futuras oportunidades de pesquisas e que podem contribuir com a construção do conhecimento sobre sistemas de custos, conforme apresentado nas Tabelas 5 e 6.

Em relação ao setor privado, foram observadas 58 características, 99 funções e 49 processos nos artigos teóricos, enquanto nos artigos empíricos foram encontradas 136 características, 88 funções e 65 processos.

Tabela 5 – Características, Funções e Processos em Sistemas de Custos do Setor Privado

Características	Fonte (Teóricos - T)	Fonte (Empíricos - E)
Aspectos históricos da contabilidade de custos e desenvolvimento de métodos tradicionais com ênfase no controle interno	[T13]; [T22]; [T27]; [T1]; [T8]; [T9]; [T15];	[E2]; [E27]; [E20]; [E34]; [E21];
Integração dos sistemas de custos à contabilidade geral	[T13];	[E27]; [E3];

Inovação e Desenvolvimento de outras técnicas de custeio		[E2]; [E13]; [E1]; [E4]; [E25]; [E19]; [E21];
Surgimento do Sistema ABC e o desenvolvimento da Gestão estratégica de Custos	[T7]; [T1]; [T5]; [T6]; [T3]; [T17];	[E20]; [E34]; [E1]; [E10]; [E4]; [E6]; [E21]; [E32];
Vantagens do sistema ABC em relação aos Sistemas tradicionais de custos; Dificuldades de Implantação do ABC	[T7]; [T22]; [T26]; [T1]; [T8]; [T9]; [T6]; [T15]; [T21]; [T2]; [T14]; [T23];	[E13]; [E3]; [E5]; [E7]; [E35]; [E9]; [E37]; [E1]; [E4]; [E36]; [E6]; [E30]; [E21]; [E32];
Integração dos sistemas de custos aos sistemas de controle gerenciais	[T26]; [T27]; [T2]; [T23]; [T20];	[E7]; [E1]; [E24]; [E25]; [E6]; [E12];
Sistema integrado à avaliação de desempenho	[T27]; [T21]; [T23]; [T20];	[E5]; [E35]; [E1]; [E4]; [E36]; [E30]; [E32];
Sistemas com Diversidade de Produtos; Estruturas organizacionais e de incentivos; aspectos humanos e comportamentais		[E5]; [E35]; [E37]; [E24]; [E36]; [E25]; [E12]; [E19]; [E32];
Decisões baseadas em sistemas de custos	[T5]; [T6]; [T2]; [T19];	[E9]; [E4]; [E36]; [E25]; [E6]; [E32];
Assimetria Informacional de custos com ABC		[E9]; [E36]; [E32];
Funções	Fonte (Teóricos - T)	Fonte (Empíricos - E)
Avaliar estoque e apurar resultado	[T13]; [T7]; [T22]; [T5];	[E2]; [E34]; [E3]; [E35]; [E37]; [E36]; [E25]; [E6]; [E21]
Produzir informações relevantes à tomada de decisão	[T22]; [T5]; [T15]; [T19]; [T17]; [T18]; [T20];	[E27]; [E34]; [E3]; [E35]; [E9]; [E4]; [E10]; [E24]; [E36]; [E25]; [E30]; [E19]; [E21]; [E32];
Maximizar resultados	[T22]; [T5]; [T17]; [T20];	[E27]; [E13]; [E5]; [E35]; [E37]; [E25]; [E21]; [E32]
Gerenciamento estratégico de custos	[T22]; [T10]; [T23]; [T17]; [T18];	[E20]; [E13]; [E3]; [E9]; [E4]; [E24]; [E25]; [E30]; [E32]
Definir e Comunicar estratégias	[T22]; [T26]; [T1]; [T3]; [T17]; [T20];	[E3]; [E35]; [E9]; [E4]; [E25]; [E32];
Medir o desempenho	[T27]; [T1]; [T8]; [T15]; [T23]; [T17]; [T18]; [T20];	[E13]; [E3]; [E5]; [E9]; [E1]; [E4]; [E24]; [E36]; [E25]; [E12]; [E30];
Planejar e controlar atividades	[T27]; [T1]; [T8]; [T15]; [T23]; [T18]; [T20];	[E3]; [E35]; [E9]; [E4]; [E24]; [E36]; [E12]; [E30]; [E21];
Desenvolver inovações		[E5]; [E9]; [E4]; [E24]; [E25]; [E12]; [E32]
Sensibilizar e motivar pessoas		[E30]; [E32];
Processos	Fonte (Teóricos - T)	Fonte (Empíricos - E)
Classificação de custos	[T13]; [T22]; [T27]; [T1]; [T8]; [T9]; [T5]; [T3]; [T14]	[E2]; [E27]; [E3]; [E5]; [E7]; [E1]; [E4]; [E25]; [E12]; [E30]; [E19];
Métodos de Rateio e direcionadores de custos	[T13]; [T22]; [T27]; [T1]; [T8]; [T9]; [T5]; [T6]	[E2]; [E3]; [E5]; [E7]; [E35]; [E9]; [E1]; [E24]; [E36]; [E25]; [E6];
Aspectos comportamentais frente a resistência à mudança		[E34]; [E5]; [E35]; [E4]; [E25]
Crítérios de desempenho	[T7]; [T22]; [T26]; [T1]; [T8]; [T9]; [T14]; [T23];	[E3]; [E5]; [E7]; [E1]; [E24]; [E36]; [E25]; [E6];
Centros de Custos, de atividade e de resultado	[T26]; [T1]; [T8]; [T9]; [T5]; [T6]; [T15]; [T3]; [T10]; [T14]; [T19]; [T20]	[E27]; [E3]; [E1]; [E24]; [E30]; [E21]
Conjunto de conhecimentos, técnicas, práticas e competências	[T2]; [T14]; [T23]; [T20];	[E34]; [E5]; [E10]; [E24];
Gestão de risco e tomada de decisões	[T23]; [T18]; [T20]	

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em relação aos estudos realizados no setor público do PB, os conceitos utilizados nos artigos teóricos identificaram 42 características, 58 funções e 29 processos, enquanto nos artigos empíricos observam-se 117 características, 79 funções e 54 processos.

Tabela 6 – Características, Funções e Processos em Sistemas de Custos do Setor Público

Características	Fonte (Teóricos - T)	Fonte (Empíricos - E)
Aspectos comportamentais e cultura organizacional		[E8]; [E31]; [E14]; [E17]; [E18]
Orientação para resultados	[T25]; [T24];	[E31]; [E14]; [E33]; [E18]
Avaliação de desempenho e Sistemas de controle e informações gerenciais	[T25]; [T24]; [T28];	[E8]; [E24]; [E14]; [E11]; [E17]; [E15];
Ênfase na quantidade e qualidade dos serviços, com controle dos recursos públicos	[T25]; [T24]; [T28]; [T16];	[E14]; [E28]; [E15]; [E26]
Exigência Legal	[T25]; [T28]; [T4]; [T16]; [T12];	[E11]; [E39]; [E16]; [E17]1; [E15]; [E18]; [E26];
Sistemas de controle e avaliação da gestão fiscal e orçamentária	[T28]; [T4]; [T16]; [T11]; [T12];	[E8]; [E17]; [E18]; [E26]
Implantação fácil, gradual e contínua	[T28]; [T4]; [T16]	[E11]; [E39]; [E17]; [E18]; [E26];
Reformas políticas e estruturais – NPM		[E39]; [E16]; [E17]; [E28]; [E18]; [E26];
Práticas do setor privado são inadequadas ao setor público	[T16]; [T12];	[E16]; [E15];
Funções	Fonte (Teóricos - T)	Fonte (Empíricos - E)
Auxiliar na medição da eficiência dos serviços públicos	[T25]; [T28]; [T4]; [T16]; [T11];	[E8]; [E31]; [E14]; [E39]; [E28]; [E15]; [E33];
Auxiliar no processo decisório e apoio à gestão	[T25]; [T4]; [T16]; [T11];	[E8]; [E31]; [E14]; [E11]; [E38]; [E39]; [E16]; [E22]; [E28]; [E15]; [E33]; [E18]
Subsidiar a mudança organizacional	[T25]; [T24]; [T11]; [T12];	[E8]; [E11]; [E39]; [E16]; [E22]; [E15]
Medir e Avaliar desempenho; indicador de desempenho	[T25]; [T4]; [T16]; [T11]; [T12];	[E8]; [E31]; [E14]; [E38]; [E39]; [E16]; [E17]; [E22]; [E28]; [E15]; [E33]; [E18];
Promover melhoria nos processos, decisões, transparência e fluxo de informações	[T25]; [T24]; [T28]; [T4]; [T16]; [T11];	[E8]; [E14]; [E11]; [E38]; [E17]; [E22]; [E28]; [E15]; [E33]
Gerar informações aos usuários interno e externos	[T24]; [T28]; [T4]; [T11]	[E8]; [E31]; [E11]; [E17]; [E22]; [E15];
Reduzir e melhorar os gastos públicos, auxiliando no planejamento orçamentário e no controle social	[T24]; [T28]; [T4]; [T16]; [T11]; [T12];	[E8]; [E31]; [E14]; [E11]; [E38]; [E16]; [E17]; [E28]; [E15]; [E18]
Criar maior valor para o Setor público		[E31]; [E22]; [E28]
Processos	Fonte (Teóricos - T)	Fonte (Empíricos - E)
Indicação de uso do Sistema ABC	[T25]; [T24];	[E31]; [E39]; [E18]
Centros de custos e mapeamento de atividades que consomem recursos – Estrutura organizacional e funcional	[T25]; [T24];	[E8]; [E14]; [E11]; [E39]; [E22]; [E28]
Indefinição de método de custeio adequado ao setor	[T28];	[E14]; [E28]; [E15];
Utilização do custeio direto (STC)	[T4]; [T11];	[E16]; [E22]; [E33];
Sistemas de informações em uso integram os sistemas de custos	[T28]; [T4]; [T16]; [T11];	[E14]; [E11]; [E16]; [E28]; [E33]
Formação de corpo técnico		[E22]; [E28]; [E18]
Estabelecimento de prioridades	[T11]; [T12];	[E22]; [E18];

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A partir dos elementos identificados, verifica-se que as características, funções e processos presentes nos conceitos utilizados no setor privado, apresentam pouca semelhança aos adotados nos estudos do setor público, ressaltando-se a afirmação de Suzart (2012) que os procedimentos adotados nas empresas do setor privado são inadequadas ao setor público.

Com os elementos identificados pode-se buscar oportunidades de pesquisa para contribuir no desenvolvimento de sistemas de custos, referentes aos setores analisados, em atendimento as necessidades presentes nos conceitos adotados, enfatizando-se especificidades no contexto público e privado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo de analisar as características dos estudos teóricos e empíricos selecionados sobre sistemas de custos e que representam um fragmento da literatura, a partir da perspectiva dos setores, público e privado, desenvolveu-se o presente estudo com o uso do *Proknow-C*, resultando em 28 artigos teóricos e 39 empíricos. Os artigos selecionados formam um PB, analisado por meio da bibliometria básica e avançada.

Os resultados descritos quanto às variáveis básicas permitem identificar os principais destaques, sendo Kaplan o autor que apresenta maior frequência de artigos no PB, tanto em termos teóricos quanto empíricos. O autor também é destaque entre as referências alinhadas, sendo o autor mais referenciado entre os artigos do PB. A análise permitiu identificar redes de pesquisa entre autores, ressaltando-se novamente a importância de Kaplan para a área do conhecimento, cujas parcerias com outros autores renderam obras relevantes no cenário da pesquisa sobre o tema.

Em termos dos periódicos que devotam espaço à divulgação de publicações sobre sistemas de custos, verifica-se a diversidade de veículos interessados no tema, ressaltando-se a importância da *Management Accounting Review* (MAR) e da Revista de Administração Pública (RAP), devido a maior quantidade de artigos na composição do PB. Os dados ressaltam as diferentes visões dos autores em relação ao contexto organizacional, sendo relatados os aspectos dos setores (público e privado).

A análise das variáveis avançadas descreve os paradigmas adotados nas pesquisas

pelos autores, sendo identificada a predominância do paradigma positivista. Nesse ponto, é reforçada a necessidade de estudos sob a lente interpretativista e crítica para os avanços esperados na área, ressaltando-se a pouca incidência de estudos ancorados nesses paradigmas. Em relação aos conceitos presentes nos estudos, foram observadas as características, funções e processos, no contexto dos setores público e privado, constatando-se as diferenças entre esses setores como forma de viabilizar a identificação de futuras oportunidades de pesquisa.

A realização deste trabalho não pretende esgotar a discussão sobre o assunto, tendo em vista que outras pesquisas precisam ser realizadas e diferentes abordagens podem divergir dos resultados aqui evidenciados. Algumas limitações da pesquisa podem ser citadas, como a formação do PB restringir-se às publicações em periódicos indexados nas bases de dados do Portal CAPES, ou a falta de uma proposta mais descritiva da prática do Sistema de Custos, cujos objetos não fazem parte do seu escopo. Nesse sentido, para futuros estudos sugere-se a análise aprofundada de Sistema de Custos em organizações públicas e privadas, levantando os aspectos referentes ao uso das informações de custos para gestão, atendendo as oportunidades de pesquisa encontradas nos setores.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M. A. et al. Product diversity and costing system design choice: field study evidence. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 3, p. 261-279, 2001. [E 37]

AIDA, M. Análise do custeio por atividades e do custo meta sob a abordagem da avaliação da informação, em contexto estratégico. **Contabilidade, gestão e governança**, v.5, 2009. [E 23]

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999. [T 25]

ALSHARARI, N. M. Results Based Costing (RBC) System: Questioning the Unit of Analysis in ABC. **Corporate Ownership and Control**, v. 13, n. 2, p.587-603, 2016. [T 20]

APAK, S. et al. The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 41, p. 528-534, 2012. [E 21]

ARAÚJO, C. A.; CARNEIRO, A. F.; SANTANA, A. F. B. Sistemas de Custos Públicos: Entendimento e Implantação nos Municípios de Rondônia. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 20, n. 2, p. 66-84, 2016. [E 18]

ASHRAF, J.; UDDIN, S. New public management, cost savings and regressive effects: A case from a less developed country. **Critical Perspectives on Accounting**, v.41, p.18-33, 2016. [E26]

BASTOS, P. S. S.; ALMEIDA, W. A. A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos: subsidiando a criação de valor público. **Pensar Contábil**, 2008. [E 31]

BAYKASOĞLU, A.; KAPLANOĞLU, V. Application of activity-based costing to a land transportation company: A case study. **International Journal of Production Economics**, v. 116, n. 2, p. 308-324, 2008. [E 6]

BERRY, A. et al. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**, v. 41, n. 1, p. 2-20, 2009. [T 23]

BEUREN, Ilze Maria. Evolução histórica da contabilidade de custos. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 5, n. 1, p. 61-66, 2009. [T 27]

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 44, n. 4, 2010. [E 11]

BORGES, T. B.; DO CARMO MARIO, P.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública** v. 47, n. 2, 2013. [T 12]

BROMWICH, M.; HONG, C. Activity-based costing systems and incremental costs. **Management accounting research**, v. 10, n. 1, p. 39-60, 1999. [E 7]

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management accounting research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.

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. [E 17]

CARNEIRO, A. F. et al. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, 2012. [T 11]

CASTRO, C. de M. **A prática da pesquisa**. McGraw-Hill, 1977.

CHING, H. Y.; SILVEIRA, H. F. R.; FREIRE, F. S. Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. **Revista de Economia e Administração**, v.10, n. 2, 2011. [E 22]

COAD, A. F.; CULLEN, J. Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 4, p. 342-369, 2006. [T 2]

COGAN, Samuel. Custeio ABC e Outras Sistemáticas de Custeio: Uma Proposta de Aperfeiçoamento. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 1, n. 1, 2010. [T 4]

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. **Accounting Horizons**, v. 6, n. 3, p. 1, 1992. [T 22]

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. The promise--and peril--of integrated cost systems. **Harvard business review**, v. 76, n. 4, p. 109-119, 1998. [E 3]

CRESWELL, J. W. Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto. In: **Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Artmed, 2010.

DE SOUSA, M. A. B.; BEUREN, I. M. Etapas de implantação de um sistema de controles de gestão com ênfase em custos em uma empresa industrial de porte médio. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 1, 2005. [E 24]

DIAS, E. A.; PADOZEVE, C. L. Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais. **Gestão e Sociedade**, v. 1, n. 2, 2009. [E 25]

DRAKE, A. R.; HAKA, S. F.; RAVENSCROFT, S. P. Cost system and incentive structure effects on innovation, efficiency and profitability in teams. **The Accounting Review**, v. 74, n. 3, p. 323-345, 1999. [E 5]

DUTRA, A. et al. The construction of knowledge from the scientific literature about the theme seaport performance evaluation. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 64, n. 2, p. 243-269, 2015.

ELSAIED, M.; WICKRAMASINGHE, A.; RAZIK, M. A. The association between strategic cost management and enterprise risk management: a critical literature review. **Corporate Ownership and Control Journal**, p. 184-195, 2011. [T 18]

ENSSLIN, L. et al. BPM governance: a literature analysis of performance evaluation. **Business Process Management Journal**, v. 23, n. 1, p. 71-86, 2017.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; PINTO, H. D. M. Processo de investigação e Análise bibliométrica: Avaliação da Qualidade dos Serviços Bancários. **RAC-Revista de Administração Contemporânea**, v. 17, n. 3, p. 325-349, 2013.

EVANS, P.; BELLAMY, S. Performance evaluation in the Australian public sector: The role of management and cost accounting control systems. **International Journal of Public Sector Management**, v. 8, n. 6, p. 30-38, 1995. [E 8]

FRANCO-SANTOS, M. et al. Towards a definition of a business performance measurement system. **International Journal of Operations & Production Management**, v.27, n.8, 2007.

GHERRIZE, M. R. Integração do sistema de custos com a contabilidade geral. **Revista de Administração de Empresas**, v. 18, n. 4, p. 65-69, 1978. [T 13]

GONÇALVES, R. C. M.; SILVA, A. C. A qualidade da informação de custo considerando-se diferentes necessidades e diferentes métodos de custeio. **Pensar Contábil**, v.9, n.35, 2007. [T19]

- GONÇALVES, M. A.; ZAC, J. I.; DE AMORIM, C. A. Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. **Revista de Administração FACES**, v. 8, n.4, 2009. [E 14]
- GOVINDARAJAN, V.; SHANK, J. K. Strategic cost management: tailoring controls to strategies. **Journal of Cost Management**, v. 6, n. 3, p. 14-25, 1992. [T 26]
- GUNASEKARAN, A.; WILLIAMS, H. J.; MCGAUGHEY, R. E. Performance measurement and costing system in new enterprise. **Technovation**, v. 25, n. 5, p. 523-533, 2005. [E 4]
- HOMBURG, C. Improving activity-based costing heuristics by higher-level cost drivers. **European Journal of Operational Research**, v.157, n.2, p. 332-343, 2004. [E 10]
- HOPPER, T.; OTLEY, D.; SCAPENS, B. British management accounting research: whence and whither: opinions and recollections. **The British Accounting Review**, v.33,n.3, 2001. [T3]
- KAPLAN, R. S. Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3-4, p. 247-260, 1994. [T 1]
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-Driven Activity-Based Costing. **Harvard business review**, p. 1, 2004. [E 1]
- KAPLAN, R. S. Accounting lag: the obsolescence of cost accounting systems. **California management review**, v. 28, n. 2, p. 174-199, 1986. [E 2]
- KHOURY, C. Y.; ANCELEVICZ, J. Utilização do sistema de custos ABC no Brasil. **Revista de Administração de Empresas**, v. 39, n. 1, p. 55-63, 1999. [T 6]
- KHOURY, C. Y.; ANCELEVICZ, J. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. **Revista de Administração de empresas**, v. 40, n. 1, p. 56-62, 2000. [T 5]
- KRAEMER, M. E. P. Sistema de Informações Contábeis Fundamentado no Custeamento Baseado em Atividades (ABC-Activity Based Costing). **Contabilidade Vista & Revista**, v.11, n. 1, p. 33-44, 2009. [T 15]
- LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v.15, n.3, 2004. [T 24]
- LEE, J. Y.; MONDEN, Y. An international comparison of manufacturing-friendly cost management systems. **The International Journal of Accounting**, v. 31, n. 2, 1996. [E 13]
- LORENZ, G.; BREHM, K.-P. Cost accounting in refrigerated warehouses: Direct costing versus full cost accounting. **International journal of refrigeration**, v. 12, n. 3, 1989. [E 27]
- LUQUE, C. A. et al. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 59, n. 3, p. 309-331, 2014. [T 28]
- 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-RAP**, v. 44, n. 4, 2010. [T 4]

- MALMI, T. Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. **Accounting, organizations and society**, v. 24, n. 8, 1999. [E 35]
- MARTINEZ, A. L. et al. Requisitos Funcionais de um Sistema de Informações para Gestão de Custos no Setor Público. **Revista de Administração FACES**, v.10, n.2, 2011. [E 28]
- MARQUES, J. A. V. C. Sistema de custos com base em atividades: uma evolução das filosofias de produção e de contabilidade. **Revista de Administração de Empresas**, v. 34, n.6, 1994. [T 9]
- MASTILAK, M. C. Cost pool classification and judgment performance. **The Accounting Review**, v. 86, n. 5, p. 1709-1729, 2011. [E 19]
- MISHRA, B.; VAYSMAN, I. Cost-System Choice and Incentives—Traditional vs. Activity-Based Costing. **Journal of Accounting Research**, v.39, n.3, p. 619-641, 2001. [E 9]
- NOBRE, Marcos. **A Teoria Crítica**. Zahar, 2004.
- PADOVEZE, C. L. Contabilidade Divisional: Centros de lucros e unidades de negócios. **Revista de Administração da UNIMEP**, v. 1, n. 1, 2009. [T 10]
- PARTOVI, F. Y. An analytic hierarchy approach to activity-based costing. **International journal of production economics**, v. 22, n. 2, p. 151-161, 1991. [T 7]
- PIGATTO, J. M. et al. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 44, n. 4, 2010. [E 38]
- PINTO, L. J. S. Ensaio sobre Gestão Estratégica de Custos: um debate sobre os conceitos e aplicabilidade. **RAUnP-ISSN 1984-4204**, v. 3, n. 1, p. 6-16, 2011. [T 17]
- PIZZINI, M. J. The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 2, p. 179-210, 2006. [E 36]
- RAUPP, F. M. Proposta de implementação do custeio baseado em atividades no legislativo municipal. **Pensar Contábil**, v. 12, n. 49, 2011. [E 39]
- SANTANA, E. C.; CORRÊA, C. R. O Emprego do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal na Marinha do Brasil: Uma Análise Gerencial dos Custos no Setor Público. **Pensar Contábil**, v. 16, n. 61, 2015. [E 33]
- SCHOENFELD, H M. W. The development of cost theory in Germany: a historical survey. **Management Accounting Research**, v. 1, n. 4, p. 265-280, 1990. [E 20]
- SCHOUTE, M. The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. **The British Accounting Review**, v. 41, n. 4, p. 208-226, 2009. [E 12]
- SHIELDS, M. D. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity based costing. **Journal of Management Accounting Research**, v. 7, p. 148, 1995. [E 34]

- SILVA, R. V. et al. E-government and public accounting information: bibliometric and systemic Analysis. **International Research Journal of Finance and Economics**, v. 1, n. 122, p. 76-91, 2014.
- SPENCER, M. S. Economic theory, cost accounting and theory of constraints: an examination of relationships and problems. **The International Journal of Production Research**, v. 32, n.2, p. 299-308, 1994. [T 8]
- SUZART, J. A. S. Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v.2,n.3, 2012. [T 16]
- TASCA, J. E. et al. An approach for selecting a theoretical framework for the evaluation of training programs. **Journal of European Industrial Training**, v. 34, n. 7, p. 631-655, 2010.
- UYAR, A.; KUZHEY, C. Does management accounting mediate the relationship between cost system design and performance?. **Advances in Accounting**, v. 35, p. 170-176, 2016. [E 32]
- VALMORBIDA, S. M. I; ENSSLIN, L. Construção de conhecimento sobre avaliação de desempenho para gestão organizacional: uma investigação nas pesquisas científicas internacionais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 28, p. 123-148, 2016.
- VAN HELDEN, G. J.; JOHNSEN, Å.; VAKKURI, J. The life-cycle approach to performance management: Implications for public management and evaluation. **Evaluation**, v. 18, n. 2, p. 159-175, 2012. [E 15]
- VERBEETEN, F. H. M. Public sector cost management practices in The Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, 2011. [E 16]
- VERGARA, S. C. **Métodos de coleta de dados no campo**. São Paulo: Atlas, 2008.
- VILLEGAS, M. Á. V.; MORENO, M. C. M. An activity-based cost system for dual-purpose livestock exploitation units: A case-study of Agropecuaria El Lago, SA. **Innovar**, v. 19, n. 35, p. 99-117, 2009. [E 30]
- WALSHAM, G. Interpretive case studies in IS research: nature and method. **European Journal of information systems**, v. 4, n. 2, p. 74-81, 1995.