



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JACINTO FRANCISCO DE LIMA JUNIOR

**UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO SOBRE ARTIGOS CIENTÍFICOS EM
CUSTOS DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL PUBLICADOS
NO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, NO PERÍODO DE
2003 A 2007**

**SOUSA - PB
2008**

JACINTO FRANCISCO DE LIMA JUNIOR

**UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO SOBRE ARTIGOS CIENTÍFICOS EM
CUSTOS DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL PUBLICADOS
NO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, NO PERÍODO DE
2003 A 2007**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

Orientadora: Professora Ma. Marizelma Patrióta Limeira.

**SOUSA - PB
2008**

JACINTO FRANCISCO DE LIMA JUNIOR

**UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO SOBRE ARTIGOS CIENTIFICOS EM CUSTOS DA
CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL PUBLICADOS NO CONGRESSO
BRASILEIRO DE CUSTOS, NO PERIODO DE 2003 A 2007**

Esta monografia foi julgada como adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada de forma final pela banca examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

Presidente: Prof. Marizelma Patriota Limeira
MSc. Universidade Federal de Campina Grande

Membro : Prof. Antonio Firmino da Silva Neto
Universidade Federal de Campina Grande

Membro: Prof^a. Josicarla Soares Santiago
Universidade Federal de Campina Grande

Sousa, 18 de novembro de 2008

Dedico este trabalho a Deus e a todos aqueles que Ele permitiu ser parte desta jornada: seja como um degrau a subir, seja como uma sombra de uma árvore, seja como o sol: ora queima, ora aquece.

AGRADECIMENTOS

Começo agradecendo a Deus, que por mais que às vezes reclame, me deu a melhor de todas as chances e oportunidades que alguém poderia ter me dado, a vida, do jeito que eu a vivo hoje e espero continuar vivendo.

A aqueles que foram meus primeiros companheiros nesta minha jornada, meus familiares. Meu Pai Jacinto pela presença forte e exemplar, a minha Mãe Lucia que pra mim é exemplo bom de mão amiga e consolo, e os meus irmãos que me deram forças apesar da ausência.

Assim também gostaria de agradecer aos meus familiares que me ajudaram como meus padrinhos, Fátima de Damásio, assim como meus queridos irmãos-primos, minha tia Neidinha que pra mim é um exemplo, e a minha avó Alzira, que está com Deus, e ao meu avô Vicente.

Sou grato a todos os amigos que me deram força e que prefiro não citar os nomes pra não esquecer, saiba que seu apoio me foi essencial, sejam os amigos do trabalho, sejam os amigos que a vida me deu de presente.

Num cantinho especial agradeço àqueles que me formaram no meu caráter e que sempre em suas vidas me levaram a presença de Deus, agradeço a todos que são comunidade Siloé, sem a qual não estaria aqui hoje, agradeço acima de tudo por sempre me conduzirem a vontade daquele que me conhece plenamente.

Nesse momento em que lutei e sofri nunca estive só, meus colegas que desde o começo estão comigo, ou seguiram outros caminhos e estradas, foram amizade e fortaleza, a eles agradeço por tudo e sou grato a Deus por ter selecionado cada um, porque é assim que nos sentimos especiais.

Agradeço aos professores, todos por quem passamos e deixamos nossa marca e que deixaram sua marca em nós, marcas que deixaram saudades e outras que deixaram uma lição a se aprender.

Agradeço especialmente a minha orientadora Marizelma e seu esposo Daniel, que pra mim são um exemplo de pessoas de Deus, pelo apoio carinho e orientação que sei pra mim foi na medida, nada além do que eu precisei.

Por fim, agradeço a aqueles que são o que eu levo de melhor pra minha humanidade destes momentos na faculdade, os que me acolheram e me incentivaram sempre, pois me marcaram com sua amizade: Alessandra, Fabiano, Fernanda e Sarah.

"Uma prova de que Deus esteja conosco não é o fato de que não venhamos a cair, mas que nos levantemos depois de cada queda"
Santa Teresa D'Ávila.

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo caracterizar os artigos científicos publicados nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos, da Associação Brasileira de Custos, tendo como amostra 34 artigos do universo de 109 trabalhos, no período de 2003 a 2007. Segundo a natureza da metodologia do estudo este se caracteriza como descritivo e quantitativo com abordagem bibliométrica sobre as plataformas teóricas dos trabalhos, complementado com estudo de natureza qualitativa, com utilização de análise de conteúdo. Das 644 referências analisadas, os livros foram os documentos mais referidos, seguido de periódicos e a legislação brasileira acerca de Contabilidade de Custos. Dos autores mais citados, todos são autores de Contabilidade, sendo as áreas que estes pertencem: Contabilidade de Custos, Contabilidade Governamental e Gestão de Custos. Quanto a divergências e convergências, os autores apresentam as burocracias da gestão pública, a falta de conhecimento por parte do funcionalismo público sobre custos e necessidade de adaptação dos sistemas de custeio propostos perante as exigências legais.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Gestão Governamental. Bibliometria. ABC.

ABSTRACT

This work had as objective to characterize scientific articles published in the Historical Records of the Brazilian Congress of Costs, of the Brazilian Association of Costs, having as sample 34 articles of the universe of 109 works, in the period from 2003 through 2007. True to nature of the methodology of the study, it is characterized as descriptive and quantitative with a bibliometric approach, over the theoretical platforms of the works, complementing with a study of qualitative nature, with the use of the content analysis. From the 644 analyzed references, books were the most referred documents, followed by the periodicals and the Brazilian legislation about the Cost Accountancy. Among the most cited authors, all of them are Accountancy authors, being the areas they belong to: Cost Accountancy, Governmental Accounting and Cost Management. Regarding the divergences and convergences, the authors have presented the bureaucracies of the public management, the lack of knowledge from the public functionalism about costs, and the necessity of adaptation of the systems of costs proposed before the legal demands.

Key-words: Cost Accountancy. Governmental Management. ABC.

LISTA DE ABREVIações

ABC – Activity Based Costing – Custos Baseado em Atividades

ABC – Associação Brasileira de Custos

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas

CF – Constituição Federal

CIF – Custos Indiretos Fixos

DE – Decreto Estadual

DL – Decreto Lei

GASB – Governmental Accounting Standards Boards

GECON – Gestão Econômica

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

MOD – Mão de Obra Direta

MP – Matéria Prima

PCN – Parâmetros Curriculares Nacionais

PPA – Plano Plurianual

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Temas dos artigos apresentados no ano 2003	39
Quadro 2 - Temas dos artigos apresentados no ano 2004	40
Quadro 3 - Temas dos artigos apresentados no ano 2005	41
Quadro 4 - Temas dos artigos apresentados no ano 2006	41
Quadro 5 - Temas dos artigos apresentados no ano 2007	42
Quadro 6 - Resumo dos Objetivos – 2003	44
Quadro 7 - Resumo dos Objetivos – 2004	45
Quadro 8 - Resumo dos Objetivos – 2005	46
Quadro 9 - Resumo dos Objetivos – 2006	47
Quadro 10 - Resumo dos Objetivos – 2007	48
Quadro 11 - Métodos de Custeio, Temáticas e Legislação – 2003	52
Quadro 12 - Métodos de Custeio, Temáticas e Legislação – 2004	53
Quadro 13 - Métodos de Custeio, Temáticas e Legislação – 2005	54
Quadro 14 - Métodos de Custeio, Temáticas e Legislação – 2006	55
Quadro 15 - Métodos de Custeio, Temáticas e Legislação – 2007	56

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Distribuição Percentual: Artigos – 2003 a 2007.....	43
Tabela 2 - Percentual de Objetivos Alcançados – 2003 a 2007.....	49
Tabela 3 - Métodos de Custeio Propostos – 2003 a 2007.....	57
Tabela 4 - Percentual de Temáticas Abordadas – 2003 a 2007.....	57
Tabela 5 - Tipologia da Pesquisa – Objetivos – Período 2003 a 2007.....	58
Tabela 6 - Tipologia da Pesquisa – Procedimentos – Período 2003 a 2007.....	59
Tabela 7 - Tipologia da Pesquisa – Problema – Período 2003 a 2007.....	60
Tabela 8 - Informações Autores dos Artigos – 2003 a 2007.....	61
Tabela 9 - Administração Pública – Classificação – 2003 a 2007.....	61
Tabela 10 - Estatísticas Básicas: Referências dos Artigos – 2003 a 2007.....	63
Tabela 11 - Tipos de Documentos Referenciados nos Artigos – 2003 a 2007.....	64
Tabela 12 - Idade dos Documentos Referenciados nos Artigos por Ano.....	65
Tabela 13 - Idade dos Documentos Referenciados nos Artigos – 2003 a 2007.....	66
Tabela 14 - Autores Referenciados nos Artigos – 2003 a 2007.....	67

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Contextualização	12
1.2 Problematização	13
1.3 Objetivos	14
1.4 Justificativa	14
1.5 Estrutura do trabalho	16
2 REFERÊNCIAL TEÓRICO.....	17
2.1 Contabilidade de Custos.....	17
2.1.1 <i>Custos Industriais</i>	17
2.1.2 <i>Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos</i>	19
2.1.3 <i>Custos em Empresas Não Industriais</i>	19
2.2 Métodos de Custeio.....	21
2.2.1 <i>Sistemas de Custeios Tradicionais</i>	21
2.2.2 <i>O ABC e seus componentes básicos</i>	23
2.2.3 <i>Hierarquia dos Custos ABC</i>	24
2.2.4 <i>Custo-Padrão</i>	24
2.2.5 <i>Sistema Gecon</i>	25
2.3 Administração Pública e seus Custos	25
2.4 Contabilidade Governamental	26
2.5 Bibliometria.....	30
2.5.1 <i>Leis e Princípios da Bibliometria</i>	31
2.5.2 <i>Pesquisas Bibliométricas das produções científicas em Ciências Contábeis</i>	32
3 METODOLOGIA.....	34
3.1 Tipo de Pesquisa.....	34
3.2 Procedimentos.....	35
3.3 Variáveis do estudo.....	37
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	39
4.1 Análises dos dados iniciais e objetivos	39
4.2 Classificações dos artigos e de seus elementos.....	43
4.2.1 <i>Análise dos objetivos</i>	43
4.3 Vantagens e Desvantagens descritas.....	50
4.4 Análises dos Métodos de Custeio propostos pelos autores.....	52
4.5 Análise Bibliométrica dos Referenciais Teóricos.....	62
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	69
REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Sabe-se que, na antiguidade os bens patrimoniais públicos pertenciam e se misturavam aos bens daqueles que detinham o poder político. Em sociedades antigas, como a romana e egípcia, os interesses dos reis e imperadores era soberana sobre os da população geral, a sua administração cabia apenas a uma casta oligárquica, voltada para os desejos desta minoria, (SILVA, 2004).

Para Silva (2004, p. 26):

[...] o monarca considerava o patrimônio próprio o tesouro público e a soberania do príncipe tinha fundamento divino. Nessa época, o povo não participava da fixação dos impostos e dos gastos públicos, pois o monarca impunha os tributos que desejava e gastava segundo seu poder discricionário.

Segundo este mesmo autor, no que tocante à contabilização ou registros, também não era feito de forma sistêmica e ainda não possuíam aspectos preventivos e por conseqüência, uma eficácia no controle. Em função desses fatores é que somente com o despontar das revoluções industriais e sociais na Europa, se percebe o desenvolvimento da contabilidade como um todo, em especial como ciência, e também, de seus ramos. (HENDRIKSEN; VAN BREDA 1999)

Paralelo a todos esses fatos que modificaram a utilidade da Contabilidade, tem-se que o Estado Democrático surgiu num momento posterior a este período, modificando o foco da administração pública que era em quem governava indo para quem é governado, (HENDRIKSEN; VAN BREDA 1999). As preocupações com a prestação de contas e o controle e contabilização do patrimônio público para o usufruto de todos surgiu junto a Democracia Moderna, (SILVA, 2004). A reorganização da estrutura política pela Democracia exaltou a figura do cidadão e de seus representantes como principais interessados na Administração de bens públicos, conforme afirma Silva (2004, p.196):

[...] a Contabilidade Governamental está intimamente ligada com o regime democrático adotado nos Estados modernos, pois, quando o poder se exerce em nome do povo, todos os aspectos da contabilidade encontram ambiente propício para sua elaboração teórica e para aplicações praticas.

Assim, a contabilidade como ciência, estuda as informações contábeis e as variações patrimoniais têm como papel principal de fornecer o caminho para que pelas informações contábeis a gestão tome as decisões cabíveis sobre questões econômicas e financeiras, assim como tenha o controle, como medida preventiva.

1.2 Problematização

Na Administração Pública percebe-se que a Contabilidade sempre foi tida como mero instrumento de escrituração dos fatos e variações do patrimônio. Somente com a publicação da Lei 4.320/64, sobre o orçamento e a contabilização deste é que se percebe um primeiro avanço sobre plano de contas e utilização de métodos de custeio e divisão dos tipos de receitas e despesas. (BRASIL, 1964)

Porém, somente com as mudanças de visão em relação a uma administração pública voltada para a excelência e constante melhoria dos serviços prestados à população, percebe-se uma real mudança sobre utilização de sistemas contábeis, em especial sistemas de custeio para se reduzir os custos e melhor aplicar os recursos oriundos da arrecadação de tributos. (SILVA, 2004)

Por outro lado contabilidade vem notadamente, ao longo do tempo se tornando uma ferramenta essencial nas decisões gerenciais da administração pública, apresentando diversos instrumentos no qual esta tem um apoio tanto para se manter e alcançar as metas estabelecidas no orçamento, bem como informar aos seus usuários e àqueles que se utilizam dos sistemas públicos. (SILVA, 2004; KOHAMA, 2008)

Estudos na área de Contabilidade Governamental têm avançado à medida que novas leis e normas são criadas em substituição àquelas que já apresentam precariedade junto às novas necessidades e exigências da Administração Pública. Em especial sistemas de informações que armazenem e processem as informações contábeis, a exemplo do SIAFI, de forma eficaz e que tenha uma aplicabilidade mais prática em relação às práticas burocráticas atuais.

Dentro da contabilidade autores tem feito correlação entre os sistemas e métodos de custeio e a administração pública com o intuito de tornar os primeiros viáveis e adaptáveis às exigências destes últimos. Muitas pesquisas tem se proposto a este fim, a exemplo das publicações nos anais de congressos.

Partindo desses pontos é que se levanta a questão base deste estudo que é: quais as principais características dos artigos científicos sobre custos da contabilidade governamental, publicados pelo Congresso Brasileiro de Custos da Associação Brasileira de Custos, no período de 2003 a 2007.

1.3 Objetivos

Objetivo Geral

De acordo com a questão de pesquisa, o objetivo geral deste trabalho é identificar quais características dos artigos científicos sobre custos da contabilidade governamental publicados pelo Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2003 a 2007.

Objetivos Específicos

- Identificar os principais temas abordados e as suas bases teóricas, assim como as metodologias utilizadas para alcançá-los;
- Discriminar nas plataformas teóricas dos trabalhos examinados que tipos de sistemas de custos estão sendo utilizados e as instituições estudadas;
- Descrever as vantagens e desvantagens encontradas pelos pesquisadores nas plataformas dos artigos examinados.

1.4 Justificativa

Surgindo dentro da Ciência Contábil como instrumento que vem prover de informações relevantes à administração pública, a Contabilidade Governamental se utiliza de instrumentos da Contabilidade Gerencial com o objetivo principal de ser suporte na tomada de decisões. Essas decisões por sua vez têm papel fundamental dentro da administração em qualquer área.

Para tanto o conhecimento de técnicas e métodos científicos da contabilidade para controle de processos dentro dos serviços públicos, e por sua vez dos custos incorridos para apuração e controle direcionados a tomada de decisões também tem sido incorporado à administração pública, visto que esta se depara com desafios de “assegurar que os recursos sejam obtidos e usados efetiva e eficazmente na consecução dos objetivos da organização” (ANTHONY; HEHINEON apud SILVA, 2004.p. 228).

Nesse sentido entende-se que, somente com uma contabilidade de custos, utilizada como ferramenta de auxílio à gerência, é possível informar o cidadão sobre a satisfação detalhada da suas necessidades, visto que a informação sobre o montante gasto em educação, saúde, transportes ou saneamento não tem para ele qualquer utilidade prática, por não permitir o escalonamento sobre o aspecto qualitativo das ações governamentais.

Com a implementação dos Sistemas de Informação em nível nacional na administração pública federal, o nível da contabilidade praticada atingiu uma forte padronização da Contabilidade Pública e em especial, a adequação à nova forma de administração dos bens públicos voltada ao empreendedorismo e controle interno eficaz. (CASTRO; LIMA, 2006)

[...] uma boa gestão da economia implica, entre outras coisas, boa administração das contas públicas, o que, conseqüentemente, demanda um bom sistema de informações sobre a realidade financeira, orçamentária e patrimonial dos entes públicos [...] Informações dessa natureza, confiável e tempestiva, pode ser obtida através de bons sistemas de Contabilidade Pública. (CASTRO; LIMA, 2006, p. 234)

A utilização de tecnologias de informações pela Administração Pública parece ter facilitado a comunicação em nível nacional e com isso diminuído as perdas do fator tempo em decisões tomadas com base nas informações contábeis, ao caso da implantação de sistemas como SIAFI e GECON.

Com a publicação da Lei Complementar 101 de 2000, houve uma atualização da contabilidade no tocante a fiscalização das receitas e das despesas, porém existem outros fatores que são relevantes que precisam de mudanças de visão dentro da Administração Pública, como por exemplo, definir os custos dentro do Sistema Orçamentário, ou seja, custos que incorrem da prestação de serviços públicos. (BRASIL, 2000; SILVA, 2004)

Uma possível modernização da administração dos serviços públicos que supere a burocracia exagerada que tendo como foco a eficácia, efetividade nas ações e atos públicos poderia provavelmente ser adotada. Dentre estas a abertura as normas e princípios contábeis ditados pelos Órgãos de Contabilidade competentes, assim como os estudos recentes da Ciência Contábil.

Notadamente, na Contabilidade surgem cada vez mais desafios que resultam em métodos e teorias aplicáveis ao objeto dessa ciência, tais como mensuração de bens intangíveis dentro das empresas prestadoras de serviços, públicos e privados, onde se percebe o aumento da complexidade dos processos e atividades exercidas por este. (MARTINS, 2006). Dentre esses métodos, pode-se dizer que os tradicionais ainda continuam em bastante evidência.

Para Castro e Lima (2006, p. 237): "Os métodos de custeio tradicionais [...] já servem de parâmetro para muitas instituições públicas, notadamente as militares e algumas prefeituras pioneiras, [...] com o objetivo do governo é a informação gerencial, outros métodos tem sido estudados". Outros autores ainda acrescentam que junto ao fisco e os tribunais de contas da União e Estado exigem a utilização

1.5 Estrutura do trabalho

Este trabalho possui como estrutura do corpo do texto quatro capítulos, distribuídos do seguinte modo: o primeiro que trás a contextualização do tema, a justificativa e a problematização, além dos objetivos que nortearam a pesquisa. O segundo capítulo trata da revisão bibliográfica do conteúdo teórico utilizado. No terceiro têm-se os a metodologia e os procedimentos utilizados para o alcance da pesquisa, assim como trás os dados e as análises da pesquisa empírica. No quarto capítulo, são apresentadas as conclusões e recomendações de estudos futuros.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos é conhecida como aquela que surgiu dentro da contabilidade financeira através da necessidade dos sistemas de produção das indústrias que se expandiu no século XIX, e essas expansões se estenderam até o início do século XX. (HENDRIKSEN; VAN BREDA. 1999) Com esse desenvolvimento e o aumento da complexidade no processo produtivo, tal qual surgimento de teorias múltiplas de administração e de produtos que utilizam a tecnologia da informação, chegou-se ao conceito atual de contabilidade de custo como instrumento que auxilia nos processos de tomada de decisões. (SILVA, 2004)

Segundo Bornia (2002, p. 35): "A contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (revolução industrial), tendo por objetivo calcular os custos dos produtos fabricados". A partir do crescimento da competitividade e das revoluções tecnológicas, surge um novo ambiente na contabilização de custos, demandando informações mais relevantes relacionadas também ao desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes.

Sobre custos, uma das principais classificações vem a ser de custos diretos e indiretos. Os custos diretos são facilmente alocados aos produtos, porém os custos indiretos, que são a maioria, utilizam critérios de rateio com base em outros fatores que determinam a produção. "Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativo, comparativamente aos custos diretos" Martins (2006, p.8).

No decorrer do tempo, notou-se que a contabilidade de custos passou a ser de simples instrumento de avaliação dos estoques para instrumento relevante nas decisões empresarias e meio de controle dos custos em mercados cada vez mais competitivos. Sobre evolução da contabilidade de custos, afirma (MARTINS, 2006) que pode ser dividida em contabilidade de custos industriais, contabilidade gerencial e a contabilidade de custos em empresas não-industriais, a partir de seu desmembramento da contabilidade financeira.

2.1.1 Custos Industriais

Sistema de análise e avaliação das informações sobre o valor do estoque dos produtos existentes na empresa, dos insumos que são utilizados na fabricação dos produtos. Esse fato ocorre pelos motivos que levaram ao seu surgimento. Para Martins (2006), os princípios

desenvolvidos neste período ainda são válidos para avaliação de estoque, apesar de que, o foco da contabilidade de custos tem sido outro.

Os Custos de Produção são compostos pelo o custo do produto que direciona os valores da produção, utilizada para a obtenção dos produtos acabados. Sendo que, segundo Borna (2002), esses custos industriais são formados por matéria-prima, mão-de-obra direta, e custos indiretos de fabricação, objeto de grande discussão dentro da contabilidade de custos.

Os custos da matéria-prima são aqueles que estão diretamente ligados à fabricação dos produtos e pela contabilidade de custos, que segundo Martins (2006), ao serem acrescidos da mão-de-obra direta, formam os custos primários e dentro do sistema de produção, não fazem parte dos custos de transformação. Trata-se de um custo direto, visto que sua apropriação aos produtos acontece à medida que são consumidos, seja pelos produtos, departamentos ou atividades.

Custos de matéria-prima (MP): relacionam-se com os principais materiais integrantes do produto que podem ser convenientemente separados em unidades físicas específicas, pois alguns materiais pouco relevantes em termos de custos podem ser classificados como materiais de consumo e analisados de forma simplificada. (BORNIA, 2002, p.39)

Há de se salientar que dentre os custos primários, o custo de mão-de-obra direta, tem sofrido uma redução pelo desenvolvimento de novas tecnologias que possibilitam um maquinário que substitui o esforço humano somado a uma melhora na logística da matéria-prima e dos produtos em acabamento e acabados, conforme o que afirma Martins (2006). Isso é fortalecido por fatores da política das leis trabalhistas, em especial no Brasil, onde a carga tributária é tão onerosa que aumenta a complexidade da contabilização dos custos de mão-de-obra direta, dando-lhe características de custo variável e fixo.

Custos de mão-de-obra direta (MOD): são aqueles diretamente relacionados com o trabalho humano em atividades de transformação do produto, isto é, representam o salário dos operários diretos. Eventuais funcionários não envolvidos diretamente, representam a mão-de-obra indireta. (BORNIA, 2002, p.39)

Como o foco da contabilidade de custos atualmente, os CIF, custos indiretos de fabricação, têm representado fatia importante dos custos do processo produtivo. Isso ocorre pela complexidade dos sistemas de produções que mundialmente tendem a ser mais multiprodutores e os equipamentos e mão-de-obra cada vez mais flexível.

Custos indiretos de fabricação (CIF): são todos os demais custos de produção, os quais, atualmente estão tornando-se cada vez mais importantes e de análise complexa, fazendo com que o correto

gerenciamento destes custos seja cada vez mais terminante para o desempenho da empresa moderna. (BORNIA, 2002, p.39)

O ABC, como é afirmado pelos seus estudiosos como Nakagawa (2008) e Eldenburg (2007), vem de encontro a essa necessidade atual de custos indiretos da fabricação, que passam de outros custos depois dos primários, para fator relevante e carente de estudo e aplicação de métodos que o reduzam e o faça controlável. Na tomada de decisões gerenciais, o percentual de custos indiretos vem definir qual estratégia será adotada pela empresa.

2.1.2 Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos

Descendente da contabilidade de custos industriais, a contabilidade gerencial vem a ser a primeira adaptada e aplicada a empresas como um todo no processo de tomada de decisões. Surgiu com o crescimento das empresas e o aumento da competitividade global, passando a contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial.

A aplicabilidade de conceitos da contabilidade nas decisões gerenciais vem se propagando na alta administração das grandes empresas e corporações mundiais. Para tanto, a contabilidade de custos tem aumentado sua abrangência e os seus métodos de custeio se transformado em ferramentas gerenciais. Nesse novo campo, Martins (2006, p. 21) afirma que a contabilidade de custos tem duas funções relevantes:

[...] o auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

2.1.3 Custos em Empresas Não Industriais:

A contabilidade como ciência e métodos de captação de informações do patrimônio, tem apresentado mudanças no que se diz de abrangência e aplicabilidade. Preencher formulários e tabelas, não tem sido suficiente para responder o que o mercado precisa. Informações tempestivas e eficazes na competitividade entre empresas que atuam em mercados heterogêneos são as tendências das informações contábeis. (BORNIA, 2002)

A prestação de serviços desponta atualmente como atividade que fomenta o mercado atual. Novas tecnologias e eficiência e eficácia na comunicação e logística tem sido o diferencial na competitividade de mercado, por vezes se destacando mais que os produtos utilizados nestas ações. Diante de uma nova forma de produção onde as ações para apresentar,

divulgar e entregar são mais relevantes que os produtos em si, a contabilidade de custos surge com novos conceitos, conforme afirma Martins (2006, p. 20):

Com o advento da nova forma de se usar contabilidade de custos, ocorreu seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial, como em instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços etc., passando a ser explorado o potencial de custos para o controle e até para as tomadas de decisões.

Conforme se nota, a utilização de sistema de custeio como o ABC e Custeio Padrão para as empresas não-fabris vem sendo freqüente. Com o aumento fenomenal da competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos, segundo Martins (2006, p. 23) “tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Isto ocorre devido à alta competição existente, onde as empresas já não podem mais definir seus preços de acordo com os custos incorridos, e sim com base nos preços praticados no mercado em que atuam”.

Em empresas, por exemplo, que prestam serviços diretamente aos seus clientes, isso ocorre fortemente, visto que o fator preço esta vinculado ao tipo de mercado em que este está inserido. Buscar o método de custeio que se encaixe nessa necessidade é primordial para uma gestão que deseja superar a concorrência e se sobressair dos demais, ofertando aos seus clientes o serviço desejado.

Em se tratando de entes da federação e empresas estatais controladas por estes, têm-se que recentemente a administração pública despertou para as questões acerca de uma administração planejada e voltada a maximizar seus retornos. (KOHAMA, 2008)

Há métodos de custeio tradicionais que utilizam como um dos critérios de rateio a departamentização, e para fatores de rateio o volume de produção, mão-de-obra e horas-máquina. Os autores da área afirmam que nestes métodos há uma ausência de exatidão na alocação dos custos, exigência para eficácia no mercado competitivo. Além disso, é de se acrescentar que as informações geradas por este vêm suprir necessidades de informações de usuários externo, em especial o fisco do governo, como afirmam autores como Martins (2006) e Bornia (2002).

Para solucionar essas necessidades da administração em suas decisões gerenciais, um sistema que vem sendo bastante discutido é o custeio baseado na atividade (*Activity Based Costing*) com o intuito de reduzir as distorções que os critérios utilizados pelos métodos tradicionais produzem quando aplicados a sistemas complexos de produção, a de se acrescentar que o enfoque nos processos da produção vem a ser o principal diferencial deste sistema, que tem se transformado em ferramenta de gestão muito relevante. O

ênfoque no processo produtivo e nas atividades operacionais realizadas vem a ser o principal diferencial do ABC em relação aos métodos tradicionais.

O ABC tem como principal objetivo o de identificar de forma mais exata os custos aos produtos dentro das atividades, de acordo com Martins: "O sistemas tradicionais geralmente refletem os custos segundo a estrutura organizacional da empresa, na maioria dos casos estrutura funcional. O ABC, nesta visão horizontal, procura custear processos" (Martins 2006, p.286).

2.2 Métodos de Custeio

Em uma gestão que busca ter o controle de suas áreas de produção e ao mesmo tempo, uma tendência do mercado e a constante busca da redução dos custos, a forma que os custos são alocados dentro do processo de produção e, em especial, como os custos indiretos são alocados, é o que faz o diferencial de uma empresa, seja ela de manufatura ou serviço. (MARTINS, 2006)

"Os custos constituem a informação econômica fundamental da empresa, pois a empresa somente pode realizar (e aperfeiçoar) os seus lucros, seu objetivo fundamental como organização econômica, se administrar adequadamente o seu consumo de recursos" ELDENBURG (2007, p. 267).

Desse modo pode-se entender que o ABC é um método de custeio no qual os custos indiretos da empresa são distribuídos, independente de sua relação com volume, pois a sua base de alocação vem a ser as atividades e não a variação numérica de algum elemento do processo produtivo. "A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC" ELDENBURG (2007, p. 279).

No entanto, apesar de apresentar inúmeras vantagens nas questões de identificar os custos e agrega-los as respectivas funções e produtos, o ABC, diante dos conceitos da sua metodologia, acaba sendo um método de custeio por vezes caro. Para tanto a análise de custo benefício das informações geradas pelo método ABC, se este não gerar retorno seja no melhor aproveitamento de recursos, seja na diminuição dos custos, ambos vantajosos, pode não equivaler às expectativas. (ELDENBURG, 2007)

2.2.1 Sistemas de Custeios Tradicionais

Antes de uma abordagem mais aprofundada do sistema ABC de custeio, faz necessária uma breve explanação sobre os sistemas que foram desenvolvidos no surgimento dos

estudos sobre os custos dentro do processo de produção. Tais sistemas são apontados como aqueles que surgiram diante da necessidade de empresas manufatureiras que tinham bem definidos seus custos, dos quais a maior parte tratava-se de custos diretos.

Segundo Eldenburg (2007), os sistemas denominados tradicionais são aqueles voltados diretamente às necessidades de alocação de custos diretos e indiretos onde estes últimos sejam de menor expressividade na formação do preço do produto final, em processos produtivos simples onde os custos primários são de fácil identificação e direcionadores dos custos totais.

Os sistemas tradicionais de custeio atribuem os custos de fabricação aos produtos individuais nos estoques ou no custo dos produtos vendidos, ao passo que os custos não-relacionados diretamente à fabricação dos produtos são reconhecidos como custos do período nas demonstrações de resultado ELDENBURG (2007, p. 261).

Observa-se que todos os sistemas existentes têm sempre como principal foco o de separar os custos diretos e posteriormente buscar um método de rateio dos custos indiretos, com um direcionador capaz de demonstrar o valor real dos custos indiretos de cada produto. No custeio por Absorção, a base de alocação vem a ser fatores como mão-de-obra direta, número de horas de trabalho, horas-máquina e unidades produzidas. (MARTINS, 2006)

Como atualmente nota-se que se depende menos de mão-de-obra humana nos processos de fabricação, ter esta como base faz com que os valores dos custos fiquem cada vez mais fora do valor real que cada produto custará. Por outro lado, ter como base de alocação horas-máquina ou unidade produzida é tido como irreal visto que estes não levam em consideração os produtos utilizados na fabricação.

Como o sistema de custeio por absorção surgiu para atender às necessidades das empresas para fins de avaliação de estoque (para elaboração de demonstrações fiscais e financeiras) e para produzir informações que auxiliem na decisão de estabelecer os preços dos produtos ou serviços, e por ser um sistema derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, pois considera todos os gastos industriais como relacionados ao produto, é o adotado pela contabilidade financeira e o único aceito pelo fisco e pelas auditorias contábeis. (MAUAD; PAMPLONA apud SILVA 2002, p. 4)

O despontar de processos como o ABC vem revelar que produtos que demandam mais atividades, etapas em departamentos e processos não são apropriados os seus custos de maneira menos arbitrária quando comparado com produtos na mesma fábrica, mas que demandam menos fatores que os primeiros.

Por apenas servir de alimentação da contabilidade financeira e do fisco, a contabilidade gerencial apresentou a necessidade de um suporte contábil nas decisões relacionadas ao

futuro das empresas. O sistema ABC foi desenvolvido a partir dessa necessidade e melhorar os processos de produção e o atendimento as necessidades dos clientes, transformando as demonstrações financeiras de valores estáticos em agente preventivos futuro. (KAPLAN apud MAUAD; PAMPLONA, 2002)

2.2.2 O ABC e seus componentes básicos

Como uma resposta às arbitrariedades do sistema tradicional e a evolução da economia e dos mercados como suas demandas de produtos cada vez mais voláteis, o sistema ABC vem ser o sistema mais cabível diante das mudanças ocorridas como aumento dos custos fixos, diminuição da mão-de-obra direta, alta incidência de mudanças tecnológicas, diminuição dos custos pelos conceitos contábeis, crescimento da diversidade dos produtos e serviços, e alta competitividade.

“O ABC é um novo método de análise de custos, que busca ‘rastrear’ os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos ‘diretamente identificáveis’ com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços” Nakagawa (2007, p.29)

Na estrutura que se utiliza para se aplicar o método de custeio ABC, se faz necessário definir quais elementos do processo, dando ênfase aqueles que são mais importantes dentro da atividade fim da empresa.

“Um processo é uma área sistemática de ações direcionadas para a obtenção de um determinado resultado” Eldenburg (2007, p.266). Estas ações ou funções vêm gerar os gastos dos recursos em suas tarefas. Dentro dessa ordem, vemos que o número de processo, atividades ou tarefas, serão de acordo com o porte e complexidade da manufatura ou serviço.

Os direcionadores são os elementos que fazem o elo entre os recursos e ativos que são destinados a produção ou serviços, e os processos e atividades. Com base nestes faz-se a estimativa de alocação de custos indiretos. A utilização de tempo dispendido por cada operário em uma atividade ou processo é um exemplo de um dos direcionadores mais utilizados.

No segundo estágio do processo ABC de alocação dos custos, tem-se a existência dos Direcionadores de Atividade, que tem a função de determinar o quanto de atividades são utilizadas pelos objetos de custos ou produtos “Métodos de alocação de atividades aos objetos de custeio. Medem a frequência e a intensidade do esforço necessário para fazer os

produtos ou serviços da empresa e coloca-los a disposição dos clientes ou consumidores” Eldenburg (2007, p.266).

2.2.3 Hierarquia dos Custos ABC

Dentro do sistema de custeio ABC, observa-se que os custos são localizados dentro das etapas que ocorrem nos setores de produção. Após essa determinação dos custos, estes são classificados de acordo com as atividades e centros de atividades em que estão inseridos, e, portanto, o tipo de ação desenvolvida que definirá a importância (BORNIA, 2002)

Para Nakagawa (2007), a questão de hierarquia das atividades é estudada de forma como elas são agregadas em relação ao consumo de recursos e sua alocação aos produtos. Segundo Eldenburg (2007), as atividades classificam-se hierarquicamente em atividade de manutenção da organização, de manutenção das instalações, apoio aos clientes, manutenção dos produtos, por lotes de produtos, por unidade de produto.

Faz-se relevante, para esclarecimento sobre os sistemas de custeio que existem outros sistemas que têm sido desenvolvidos e aplicados a Contabilidade Governamental. Dentre os aplicáveis e os em desenvolvimento, destacam-se o Custo-Padrão e o GECON, definidos adiante,

2.2.4 Custo-Padrão

Também denominado como custos para controle por autores da área como Borna (2002) e Martins (2006), o método de custeio padrão consiste na busca de um suporte para o controle de custos de uma empresa.

Este método de custeio toma por base o princípio do custo ideal, no qual se faz uma projeção dos montantes ideais dos custos, para se atingir os lucros e objetivos máximos. O padrão que se defini é denominado Custo Ideal, o qual se pretende atingir.

Há um outro conceito de Custo-Padrão muito válido e prático. Trata-se do Custo-Padrão Corrente. Este diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia, etc. É um valor que empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível. (MARTINS, 2006, p. 315)

Porém na prática, onde a maioria das variáveis determinantes dos custos são de controle complexo, dada às várias forças que a influencia, se faz uma determinação de projeções mais próximas do real, levantando quais fatores são mais determinantes na formação dos

custos, e quais os custos desnecessários, (BORNIA, 2002) A essa projeção os autores da área de custos dão a nomenclatura de custo corrente, que vem a ser os custos após a minimização dos fatores que lhe determinam.

Por se tratar de uma metodologia que mais analisa as variações dos custos de cada insumo ou etapa do processo, sua aplicabilidade pode ser analisada paralela a outros métodos de custeio aplicados nas empresas, para que todos os objetivos sejam alcançados.

2.2.5 Sistema Gecon

Em relação aos custos, o modelo de gestão GECON (Gestão Econômica), possui uma visão como fator delimitante da sua principal variável que vem a ser o preço. A determinação de um preço que gere receita e supere os custos, independente de quais sejam, é mais importante do que a localização e determinação dos custos em si. (CATELLI et al, 2001)

Conforme Catelli et al (2001, p.1):

Do ponto de vista gerencial o método do custeio direto é muito mais apropriado, porque evita que a gestão de uma determinada área seja penalizada por custos em que sua área não incorreu e sobre os quais não possui controle. Um sistema de gestão por resultados implica critérios de mensuração aptos a identificar receitas e custos apenas com as áreas e decisões que os originaram, evitando-se todo rateio.

O modelo GECON não procura nenhuma forma de rateio com relação aos custos ou gastos, utilizando-se, quando necessário, do método direto ou absorção para apropriar os custos de cada unidade de gestão. (CATELLI et al, 2001)

2.3 Administração Pública e seus Custos

No que se pode abordar acerca da organização dos entes e empresas da administração pública utilizada neste estudo, é a nomenclatura utilizada pela Constituição Federal de 1988, e organizadas por juristas como Meirelles citado por Kohama (2008) descrita como Administração Direta e Administração Indireta.

A estrutura da Administração Pública vem a ser os meios que o Estado utiliza para prestar serviços para a satisfação da coletividade. Abrange ainda questões acerca da forma de gestão, e de como dirigir, governar e exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado satisfatório.

Um dos princípios que regem a Administração Pública vem a ser o da obrigatoriedade do desempenho da atividade pública, na qual está obrigada a dar continuidade a prestação de

serviços públicos, em especial, àqueles que são de maior interesse para o equilíbrio da Nação. "Verifica-se, pois, que é através do conjunto de órgãos, convencionalmente chamados Administração, que o Estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias, por corresponderem a interesse público". (KOHAMA, 2008, p.10)

Dessa estrutura subordinativa surge uma divisão da Administração Pública entre Direta ou Centralizada e Indireta ou Descentralizada, de acordo com os Decretos-lei nº. 200 de 1967 e nº. 900 de 1969, que regem a organização da supracitada administração.

A Administração Pública, como todas as organizações administrativas, é baseada numa estrutura hierárquica com graduação de atividades, correspondentes às diversas categorias funcionais, ordenada pelo Poder Executivo de forma que distribua e escalone as funções de seus órgãos e agentes, estabelecendo relação de subordinação. (KOHAMA, 2008, p.13)

Da administração direta ou centralizada tem-se que é formada pelos serviços que integram a estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, em todos da mesma forma, em outros âmbitos, subordinada a hierarquização do Poder Executivo. (SILVA, 2004)

Por outro lado, a administração indireta ou descentralizada caracteriza-se pela transferência de serviços públicos que poderiam ser prestados por órgãos da administração direta, e que são de interesse público, distintos daqueles que tem como predicativo a exclusiva atuação da administração direta, para entes criados ou autorizados pelo Estado.

Dentro da estrutura organizacional descentralizada há ainda uma subdivisão a qual se dá pela personalidade jurídica que a entidade que exercera a prestação de serviços públicos adota, (KOHAMA, 2008). As entidades de personalidade jurídica de direito público (autarquias) executam atividades de responsabilidade do Estado; já as entidades de personalidade jurídica de direito privado, ou as paraestatais, executam atividades de interesse público.

2.4 Contabilidade Governamental

Da contabilidade sabe-se que, tem por objetivo científico a apresentação correta do Patrimônio das entidades, assim como a captação e averiguação dos fatos que o modificam. Como os entes públicos também são detentores, como responsáveis de administrá-los, dos bens da Nação que administram o controle e registro contábil, destes vêm a ser do seu interesse, com a Contabilidade desempenhando papel essencial.

Sem duvida, conhecer e estudar os tipos de usuários é uma obrigação das instituições governamentais e dos responsáveis pelo sistema contábil do governo, pois o contribuinte tem o direito de conhecer a realidade,

principalmente a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal. (SILVA, 2004, p. 202)

As informações prestadas pela Contabilidade Governamental vêm de encontro à necessidade de seus três principais usuários, segundo a orientação do GASB, *Governmental Accounting Standards Boards*, divulgada em 1985, (GASB apud SILVA, 2004, p. 205):

- O cidadão, para quem o governo é o principal responsável;
- Os membros do Legislativo, visto que representam os cidadãos;
- Os investidores e credores, que aplicam e participam financiando as ações de entidades ligadas aos governos, porém com o capital aberto ao privado.

Buscando um conceito acerca do que vem a ser a contabilidade e suas ligações com a prestação de serviços pela Administração Pública, tem-se por base o conceito apresentado por Herrmann apud Kohama (2008, p. 24): "Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas em seus aspectos estáticos e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre formação e a distribuição de renditos". Sendo assim, o ramo da Contabilidade que estuda o patrimônio público, sua administração de controle, dentro das entidades do Estado é denominada Contabilidade Pública. Nesse sentido o artigo 85 da Lei 4.320 de 1964 explica que:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Como vem a tratar de atos e fatos da administração pública relacionados ao patrimônio, a Contabilidade Pública, no Brasil vem a ser regida pelas leis específicas que pela sua força de compulsoriedade em todas as esferas do Poder Executivo, por ter força de lei e são elas a Lei 4320 de 1964 e a principal lei que a complementa, a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº. 101 de 2000.

Da Lei de Responsabilidade Fiscal sabe-se que está fundamentada em quatro bases, que são o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização, que segundo os fundamentos da administração, Maximiano (2004), são planejamento, organização, execução e controle. Estes fundamentos geram informações para as decisões gerenciais, e,

com um foco na contabilidade, a transparência e o controle vão buscar nas informações contábeis a sua fidedignidade e também seus sistemas para eficácia dos objetivos.

Os meios para atingir estes fundamentos que regem os objetivos da Contabilidade Governamental são três requisitos que Silva (2004) os chama de fundamentais:

- Fidelidade à realidade operacional;
- Obediência ao princípio da análise;
- Estrutura em função da utilidade dos resultados.

Da fidelidade à realidade operacional pode-se dizer que a Contabilidade Governamental em a obrigatoriedade de interpretar com fidelidade os atos e fatos que alteram o patrimônio público. Esta fidelidade está ligada mais às ações da administração a serem transformadas em fato contábil do que ressaltar os fatos contabilmente relevantes.

Segundo Silva (2004) o requisito da obediência ao princípio da análise vem a ser que a Contabilidade deve decompor todas as receitas e despesas de modo a facilitar o confronto dos efeitos com as causas. Para com as despesas o trato é estritamente financeiro, para que com isso tenha uma maior classificação econômica da despesa, com menos reconhecimento das receitas.

Por fim, a contabilidade governamental deve seguir as estruturas tradicionais dos organismos a qual atende, seguindo as exigências legais de quem é responsável pela verificação de dados do que a necessidades de quem deve utilizar os resultados. A obediência a estes requisitos pela contabilidade governamental vem em confronto aos princípios e normas contábeis, estabelecido pelos órgãos competentes. (KOHAMA, 2008)

A lei da Contabilidade Pública, lei nº. 4320/64 vem apresentar uma divisão das contas escrituradas que formam o patrimônio das entidades de direito público interno e as empresas estatais a estes vinculadas, segmentados em sistemas que vem a ser: Sistema Orçamentário, Sistema Financeiro, Sistema Patrimonial e Sistema de Compensação, (KOHAMA, 2008)

O Sistema Orçamentário vem a ser aquele que destaca o registro das receitas e despesas previstas e especificadas na Lei Orçamentária e de Créditos Adicionais, englobados os créditos orçamentários vigentes, as despesas empenhadas, realizadas e as dotações disponíveis ao fim de cada exercício, disponível para o exercício seguinte.

A contabilidade do Sistema Financeiro entende-se que são as referentes a débitos e créditos de natureza financeira, compreendidos ou não compreendidos na execução orçamentária, apresentados os resultados financeiros no final do exercício.

Assim, registram-se no Sistema Patrimonial todos os bens de caráter permanente, discriminando as características e oportunidade de quem o guardará, assim como registro sintético dos bens móveis e imóveis.

No que se refere ao Sistema de Compensação far-se-á os registros e movimentos dos direitos e obrigações contratados em documentos, convênios e ajustes. Este possui independência na sua elaboração de balancetes, porém, são incluídos no balanço do sistema patrimonial, sem alterações por causa desta inclusão.

Por mais que haja imposição da legislação à Contabilidade Pública e esta ser-lhe subordinada, nosso foco nesta pesquisa vem a ser identificar os dados que enriquecem a pesquisa contábil, visto que é essa a área de domínio.

A contabilidade Pública não deve ser entendida apenas como destinada ao registro e escrituração contábil, mas também à observação da legalidade dos atos da escrituração orçamentária, através do controle e acompanhamento, [...] dentro do sistema que for instituído para esse fim. (KOHAMA, 2008, p. 27)

Por mais que a Contabilidade Pública possua características burocráticas e seja focada em pontos que a iniciativa privada não preze, percebe-se que pesquisas têm sido feitas na aplicação de sistemas da Contabilidade para aprimorar o levantamento de dados contábeis, tanto quanto sobre custos e seus sistemas de custeio aprimorados para que haja uma Gestão de Custos dentro da Administração Pública.

Dentre as resultantes desses estudos estão a recente publicação da Lei Complementar nº. 101/00, Lei de Responsabilidade Fiscal a qual em seu art. 50, inciso VI § 3º da Lei 101/2000 estabelece que "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial".

Estudos mostram que sistemas de custeio como os tradicionais absorção e variável, já possuem aplicações na contabilidade pública por causa do regime de competência dos registros das despesas e receitas no orçamento público. Sistemas mais recentes como o *Activity Based Costing* – ABC, que utiliza novas formas de captura dos custos dentro de sistemas de produção, mas também nos sistemas de serviços, tem se revelado eficazes dentro do gerenciamento de atividades da administração pública.

2.5 Bibliometria

A Bibliometria vem a ser uma técnica de pesquisa sobre publicações, teses e dissertações que já é utilizada pela ciência da informação desde seu surgimento (GUEDES; BORSHIVER, 2005), e que tem sido aplicada por todas as outras ciências com o intuito de avaliar a qualidade e o volume de artigos e trabalhos publicados. Esse tipo de estudo busca: "quantificar, descrever e prognosticar o processo de comunicação escrita" Pritchard apud Guedes; Borshiver (2005, p.2)

Bibliometria, segundo Vanti (2002), vem a ser também um conjunto de métodos de pesquisa, desenvolvido pelas Ciências da Informação, que através de análises quantitativas, estatísticas e de levantamento de dados vem a mapear o desenvolvimento do conhecimento de um campo científico, assim como analisar o comportamento dos pesquisadores em suas decisões na construção desse conhecimento.

Segundo Leite Filho; Paulo Junior; Siqueira (2007, p. 2): "Mapear e conhecer trabalhos acadêmicos publicados em determinada área por meio de revisões sistemáticas é uma das formas de possibilitar a avaliação e a reflexão desses trabalhos, tal análise permite detectar indicadores, tendências e vieses". Para tanto dentre os métodos mais utilizados a bibliometria tem se demonstrado importante pela diminuição da subjetividade na avaliação através da estatística. (GUEDES; BORSHIVER, 2005)

Porém a bibliometria como é utilizada atualmente surgiu na década de 1970, com a utilização do termo *Bibliometrics* para denominada área em questão por Pritchard, em estudos Estatísticos de Bibliografia. Este importante autor definiu que, segundo Pao (1989), a literatura é o ingrediente chave no processo de comunicação do conhecimento e que publicações poderiam ser estudadas em termos estatísticos. (GUEDES; BORSCHIVER 2005).

Surgiu juntamente da necessidade de avaliação de como o conhecimento científico, transformado em publicações, vem a apresentar níveis de comunicação científica perante os seus leitores e usuários. Tem-se por publicação científica o resultado final de um complexo processo, que inicia na necessidade de acrescentar informações a uma ciência ou área desta, e conclui na divulgação dessas contribuições, sejam em periódicos, sejam como trabalhos de conclusão de cursos ou livros. A bibliometria busca fazer a avaliação dos efeitos destes trabalhos junto às áreas que pertencem. (LEITE FILHO; PAULO JUNIOR; SIQUEIRA, 2007)

Dentro da bibliometria existem princípios e leis que são fundamentos deste método. A partir destes aplicados ao objeto em questão, buscando qualquer uma das principais variáveis que vem a ser os periódicos e trabalhos científicos publicados nestes, autores e as palavras, definidos dentro das três principais leis da bibliometria, a lei de Bradford, a lei de Lotka e a lei de Zipf, que são regidas por princípios de mesma nomenclatura. (GUEDES; BORSHIVER, 2005) (LEITE FILHO; PAULO JUNIOR; SIQUEIRA, 2007).

Além destes, são utilizados outros métodos tal qual o dos Colégios Invisíveis, Lei do Elitismo, Teoria Epidêmica de Goffman e assim como a análise de conteúdo e de citação, assim como o conceito de sobrecedade, que significa "temacidade, sobre o que trata um documento" (GUEDES; BORSHIVER, 2005, p. 10), fator de imediatismo, dentre outros meios que possam revelar a importância de trabalhos científicos como um todo.

2.5.1 Leis e Princípios da Bibliometria

A lei de Bradford concerne acerca da produtividade de trabalhos científicos, segundo seu tipo. Segundo Guedes e Borshiver (2005), esta lei vem denotar o grau de relevância de trabalhos publicados em determinada área de ciência, e que aqueles meios que publica maior número de trabalhos em um assunto de sua área formam um núcleo de publicações, supostamente de maior qualidade ou relevância.

Conforme afirma Brookes apud Guedes e Borshiver (2005, p.11):

[...] sugere que na medida em que os primeiros artigos sobre um novo assunto são escritos, eles são submetidos a uma pequena seleção, por periódicos apropriados, e se aceitos, esses periódicos atraem mais artigos, no decorrer do desenvolvimento da área de assunto. [...] Se o assunto continua a se desenvolver, emerge eventualmente um núcleo de periódicos.

Este princípio tem utilidade para seleção de artigos e periódicos que já se especializaram sobre determinado assunto daquela ciência. Assim permitisse uma melhor escolha junto àqueles que iniciam a pesquisa como de pesquisadores renomados na busca de um mesmo assunto.

A lei de Lotka, também nomeada de lei da produtividade de autores, é baseada na premissa de que alguns autores publicam muito e muitos publicam pouco, e enuncia que existe uma proporção entre o número de autores e o número de artigos publicados por estes. Baseia os estudos acerca de referências tanto dentro dos artigos, como dos artigos por outros artigos. (VOO apud GUEDES; BORSHIVER, 2005)

Da lei de Zipf, tem-se que esta relaciona a frequência de ocorrência de palavras dentro do corpo dos textos, além de com base nesta frequência, fazer uma correlação de palavras

chave, palavras de muita frequência e a importância de palavras pouco encontradas. (GUEDES; BORSHIVER, 2005)

Dos outros conceitos de teorias e leis da bibliometria tem-se que se segmentam, de acordo com Guedes e Borshiver (2005), de acordo com seu objeto de estudo, sendo periódicos e artigos, autores e palavras. A título de exemplo tem-se a teoria dos colégios invisíveis, a lei do elitismo e a teoria epidêmica de Goffman, assim as teorias de análise de citações, todos referentes aos autores e referências.

A demarcação do estudo bibliométrico através das leis e princípios expostos acima, tem a utilidade, segundo autores da área e de Contabilidade, a finalidade de comprovar a cientificidade do material analisado, dando ênfase a sua utilização no meio científico da área a que estes trabalhos pertencem. (THEÓPHILO apud LEITE FILHO; PAULO JUNIOR; SIQUEIRA, 2007)

2.5.2 Pesquisas Bibliométricas das produções científicas em Ciências Contábeis.

Quanto à contabilidade, os estudos realizados junto às publicações, periódicos e trabalhos científicos, tiveram a finalidade proposta pelos estudos de bibliometria em outras ciências, com o caráter de mapear as análises e tendências. (GUEDES; BORSHIVER, 2005)

Conforme afirma Leite Filho; Paulo Junior; Siqueira (2007, p. 2):

A justificativa para esta opção de investigação fundamenta-se na contribuição para o entendimento da produção do conhecimento na área da Contabilidade, a partir das suas características bibliométricas, que são constituídas através dos dados de autoria, citação, referências, dentre outros.

A partir desta justificativa apresentada pelos autores citado e com base nos princípios, leis e conceitos supracitados muitos autores de contabilidade realizaram estudos aplicando estatística e análises sobre o conjunto de referências e periódicos.

Como exemplo, tem-se os estudos de Chung et al, e também de Leite Filho et al (LEITE FILHO; PAULO JUNIOR; SIQUEIRA, 2007). Chung et al fez um estudo sobre a literatura contábil norte-americana, buscando verificar a regularidade existente nas publicações, através da utilização de lei de Lotka. Leite Filho et al elaborou uma análise dos referenciais bibliográficos de produções científicas de periódicos e anais de congressos na área de Contabilidade no Brasil, caracterizando-os.

Como outra referencia em estudos bibliométricos em contabilidade no Brasil, Magalhães (2006), elaborou um estudo de caracterização das referências principais das teses de

doutorado da Faculdade de Economia, Administração, Contábeis e Atuaria da USP, buscando as variáveis plataformas teóricas e suas características, assim como pela análise de conteúdo verificar as motivações dos autores para elaboração de seus trabalhos.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de Pesquisa

Quanto ao tipo de pesquisa o presente trabalho caracteriza-se como empírico-analítica baseada nos conhecimentos da área da Ciência Contábil denominada Gestão Governamental e conhecimento acerca de estudos bibliométricos, assim como o método aplicado para avaliação e interpretação dos dados obtidos são baseados nos princípios e conceitos de bibliometria, com a finalidade de caracterizar as referências dos artigos estudados e realizar a análise de conteúdo.

Pela tipologia apresentada por Beuren (2006), que apresenta divisão segundo as características da pesquisa em relação aos objetivos, aos procedimentos adotados e a análise do problema, tem-se como classificação deste trabalho o de descritivo, pois quanto ao objetivo tem-se a identificação de características da amostra com o intuito de registro, análise, classificação e interpretação sem a interferência nestes, apenas aplicando métodos de estatística elementares.

Quanto aos procedimentos adotados, a principal fonte deste estudo vem a ser a bibliografia, em vista da análise literal dos artigos, através da leitura destes buscando-se verificar a evolução das temáticas abordadas assim como as principais referências utilizadas nas pesquisas realizadas que culminaram nos artigos.

Porém, no tocante ao objeto de estudo, que são os artigos sobre Custos da Contabilidade Governamental, o trato vem a ser de característica documental, visto que de acordo com Beuren (2007), vem a ser o levantamento de dados acerca de artigos para tratar, selecionar e interpretar informações brutas, ou seja, ainda não organizadas com o objetivo de utilizar a estatística, elencando-os como dados numéricos.

Por fim, no tocante à abordagem do problema tem-se que este é apresentado com foco no quantitativo das questões, dada à aplicação da estatística basilar para processar os dados, já definidos e organizados conforme os quadros apresentados, segundo as variáveis delimitadas neste estudo.

Essa tipologia foi escolhida com o intuito de atingir os fins desta pesquisa que é levantamento e análise dos artigos do Congresso Brasileiro de Custos, para a identificação das temáticas abordadas, discriminando nas plataformas teóricas os sistemas de custeio propostos, elencando em quais entidades da administração pública, para por fim descrever as vantagens e desvantagens apresentadas pelos autores dos artigos na buscas,

obtenções, levantamentos, trato dos objetos e resultado de suas pesquisas acerca de sistemas de custeio na Contabilidade Governamental.

3.2 Procedimentos.

Nesta pesquisa realizou-se o levantamento, registro para caracterização das referências bibliográficas que segundo a ABNT apud Guimarães (2007, p. 53), são “o conjunto de elementos que permite identificar no todo ou em parte, documentos impressos ou registrados em diversos tipos de material”, fazendo parte da amostragem os 34 artigos selecionados, apresentados nos quadros a seguir, dentre os 109 artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, da Associação Brasileira de Custos, no período de 2003 a 2007.

Para tal delimitação houve uma triagem com base nas temáticas dos artigos, excluindo aqueles que possuíam caráter de não proposição ou aplicação ou análise de um Sistema de Custeio voltado aos interesses da Gestão Governamental, seccionados pelo congresso como trabalhos publicados sobre Gestão de Custos no Setor Público em 2003, e para os outros anos como Gestão de Custos no Setor Governamental.

Na coleta dos dados fez-se o cadastro junto ao endereço eletrônico da Associação Brasileira de Custos, para obtenção o acesso por meios eletrônicos os artigos publicados, baixando-os através da rede mundial de computadores, para que então fosse possível organizá-los segundo o ano de sua publicação.

Após a triagem inicial com base na área que foi publicado, nacionalidade, e, conseqüentemente se utilizavam outra legislação, foi feita a busca aos artigos que de alguma forma propunham, aplicavam ou analisavam algum sistema de custeio nas pesquisas.

A princípio foi feita uma análise dos temas verificando sua consonância com o conteúdo, sendo confirmado tal fato em todos. Com base nos temas fez-se a verificação dos objetos de cada estudo, assim como as áreas a que se referenciavam.

Fez-se uma classificação dos artigos selecionados como amostra sobre a tipologia da pesquisa, segundo os estudos de Beuren (2007), classificando-os segundo o objetivo, aos procedimentos e a abordagem do problema.

Quanto aos objetivos, os artigos estudados foram classificados em exploratório, descritivo e explicativo. Sobre os procedimentos utilizados os artigos classificavam-se em caso, levantamento ou *survey*, experimental, bibliográfica, documental e participante, sendo

possível o uso de mais de um procedimento. Ainda sobre a tipologia, quanto à abordagem do problema a metodologia dos artigos foi classificada em quantitativa e qualitativa.

Posteriormente, através da análise dos objetivos desejado em cada artigo, elaborou-se uma tabela onde foram descritos os resumos na íntegra, para que, posteriormente, com base nestes, fosse elaborado uma tabela com os dados com três tipos de variáveis que os artigos apresentavam em relação à abordagem dos sistemas de custeio propostos: Aplicação de método de custeio, importância da gestão dos custos e aplicação de método de custeio.

Fez-se também junto aos objetivos e através da leitura do conteúdo dos artigos, uma sondagem sobre as leis que exigem ou indicam a aplicação de algum sistema de custeio junto à gestão governamental, em especial, na prestação de serviços públicos.

Foi analisado os referências teóricas através da impressão do referencial teórico de cada artigo, necessárias a análise da plataforma teórica, assim como dos capítulos iniciais que descreviam os objetivos, os capítulos finais e conclusões para obtenção das divergências e convergências dos pesquisadores sobre os sistemas de custeio propostos, através de uma análise de conteúdo.

Dessa leitura surgiu também as variáveis sobre referências bibliográficas e outras informações presentes nos artigos, definindo a que Administração pertenciam às entidades na qual eram propostos os sistemas de custeio, se a Direta ou a Indireta, segundo a Constituição Federal, e também sua classificação segundo as subdivisões destes. (BRASIL, 1988)

Em relação a dados bibliométricos segundo os objetivos desta pesquisa, foi elaborada uma tabela sobre os tipos de autoria, as quais entidades da administração pública faziam parte dos estudos e sua classificação se direta ou indireta e a que áreas pertenciam.

Por fim, a cerca do levantamento dos dados foi levantado os autores mais citados nos artigos, determinando sua periodicidade e quais os mais citados e a que área do conhecimento pertence. Determinaram-se também as principais vantagens e desvantagens que os autores em suas considerações finais definem.

Do trato dos dados, a utilização de técnicas bibliométricas delimitou-se a contagem das variáveis, para posteriormente extrair as informações propostas nesta pesquisa, referentes às especificações das plataformas teóricas dos trabalhos objeto deste estudo. Todas as variáveis e os dados obtidos e catalogados foram digitados em planilhas do MS Excel para melhor análise estatística.

3.3 Variáveis do estudo

Segundos objetivos propostos, as variáveis deste estudo são definidas a seguir segundo a ordem dos quadros e tabelas:

- Tema dos artigos por ano: descreve os temas de cada artigo distribuindo-os por ano, para análise de conteúdo;
- Quantidade de artigos por ano: variável destinada a dar suporte as informações estatísticas presentes nas análises gerais, apresentando os artigos filtrados da população, distribuído o número de artigos por ano;
- Objetivo dos artigos por ano: levantamento através da análise de conteúdo dos tópicos iniciais ou daqueles denominados objetivos gerais e específicos para comparação com os alcançados;
- Objetivos alcançados nos artigos por ano: análise através da leitura da apresentação dos resultados de cada pesquisa, verificando se há consonância entre os objetivos propostos e os alcançados;
- Método de custeio propostos por cada artigo listado por ano: verificação da proposição de algum método de custeio nos artigos, dentre os utilizados pela contabilidade de custos;
- Temática abordada pelos artigos por ano: descrição da forma de abordagem dos sistemas de custeio propostos, sendo definidas em três formas de proposição: análise de um sistema de custeio, aplicação de método de custeio e importância da gestão de custos. São elencadas por artigo, sendo estes agrupados por ano;
- Legislação citada por cada artigo listado por ano: levantar as principais leis e normas utilizadas como base teórica, dado o destaque a aquelas que propõem de algum modo a implantação de um sistema de custeio dentro da gestão pública;
- Tipologia da pesquisa dos artigos quanto aos objetivos listados por ano: classificação dos artigos segundo a tipologia da pesquisa segundo Beuren (2007), na qual segundo os objetivos vem a ser exploratória, descritiva e explicativa;
- Tipologia da pesquisa dos artigos quanto aos procedimentos listados por ano: quanto aos procedimentos tem-se que estes são classificados em estudo de caso, survey, experimental, documental, bibliográfica e participante. (BEUREN, 2007)

- Tipologia da pesquisa dos artigos quanto a abordagem do problema listados por ano: classificação dos artigos quanto a forma que os pesquisadores abordaram os problemas, sendo duas formas de classificá-los: quantitativos, para aqueles trabalhos onde predomina a abordagem estatística, e qualitativa quando
- Informações quanto ao número de autores por pesquisa listados por ano: divididos em dois grupos, o primeiro os de autoria individual, o outro de dois ou mais autores, com o intuito de fazer uma classificação basilar dos autores;
- Classificação das entidades estudadas ou citadas nos estudos segundo a que tipo de administração pública pertença: se a entidade estuda pertence administração direta ou indireta, segundo a classificação de juristas e de autores já comentados;
- Referências dos artigos por ano: freqüência, percentual, mínimo e máximo, media de referências listadas por ano, para a análise estatística básica, para levantamento quantas referencias são utilizadas em média por artigos publicados nos anais estudados;
- Tipo de documentos referenciados nos artigos listados por ano: segundo a classificação apresentada por Guimarães (2006), os documentos citados são classificados em: livro; periódicos; anais de congressos; teses, dissertação e monografias como um único grupo; normas, que incluem leis e regulamentos e outros;
- Idade dos documentos referenciados nos artigos listados por ano e no geral: distribuído por grupo de dez anos, sendo dado destaque aos anos de 2000 a 2007;
- Autores referenciados nos artigos dentro de todo o período: listagem dos autores referenciados em todos os artigos, sendo feita a freqüência e dado destaque aos sete mais citados, sendo a divisão dos outros quanto ao número de referências em dois grupos os que possuem freqüência de 1 a 3, e os que tinham freqüência de 4 a 10.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Análises dos dados iniciais e objetivos

Para fator delimitante destes artigos para obtenção dos resultados desejados, foram selecionados os artigos publicados no período que compreende 2003 a 2007, das publicações do Congresso Brasileiro de Custos, pelo fato de ser posterior a principal lei que exige da Administração Pública a utilização de um sistema para controle de custos, a Lei Complementar 101/00, e pela divisão que ocorreu entre as temáticas apresentadas no congresso a partir de 2003 com a seção Gestão de Custos no Setor Público que em 2004 passa a ser Gestão de Custos no Setor Governamental.

Nos quadros a seguir há a relação dos temas dos artigos por ano enumerados para melhor manejo dos dados e identificação destes nos estudos e análises realizadas posteriormente com suas características encontradas. Estão enumerados com o ano e o seu número com organização do autor deste trabalho.

QUADRO 1

Temas dos artigos apresentados no ano 2003

Numeração	Tema - Artigo
03.01	ABC aplicado em um Laboratório de Análises Clínicas: um estudo de caso.
03.02	A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público.
03.03	Análise de Custos sob a Visão da Gestão Estratégia: Estudo de Caso aplicado a Hospitais Universitários
03.04	Desenvolvimento e Aplicação de uma Metodologia para cálculo do Custo-Aluno de Instituições Públicas de Ensino Superior: Um estudo de caso.
03.05	Gestão de Custos na saúde pública: Custos e resultado em um laboratório municipal de análises clínicas.

Fonte: Dados da pesquisa (2008)

De acordo com o quadro acima nota-se que os artigos apresentados em 2003 não seguem uma mesma linha de objetivos em suas pesquisas. As informações contidas no quadro 1 mostra que dos 5 artigos selecionados, apenas 1 denota um sistema de custeio, sendo o ABC de forma direta. No ano referido ainda percebe-se a apresentação da aplicabilidade dos sistemas de custeio em um dos artigos de forma não específica, tornando seu estudo genérico.

QUADRO 2

Temas dos artigos apresentados no ano 2004

Numeração	Tema - Artigo
04.01	Elaboração e análise de indicadores de custos dos serviços prestados à População – Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro: Caso da Empresa Municipal de Vigilância
04.02	A utilização de custos no controle dos Gastos Públicos: Um estudo de caso em Prefeitura.
04.03	Aplicabilidade das Informações de Custo em Hospitais Universitários: O caso do Hospital Universitário de Brasília.
04.04	Custos da Licenciatura Plena em educação básica na modalidade a distância – Pólo Diamantino: Um estudo de caso.
04.05	Gestão de Custos aplicada a Hospitais Universitários – Absorção versus ABC: A experiência do HCFMRP-USP.
04.06	Gestão de Custos Públicos no estado da Bahia: Sistema de apropriação de Custos Públicos – ACP.
04.07	Implantação de Sistemas de Custos no setor público: Um caso real antes da Lei de Responsabilidade Fiscal.
04.08	Sistema de Custeio como proposta para Gestão dos Recursos Públicos
04.09	Uma contribuição ao Estudo da Contabilidade de Custos como ferramenta Gerencial aplicada na Gestão Governamental.

Fonte: Dados da pesquisa (2008)

No quadro 2, que se refere aos temas dos artigos do ano de 2004, a leitura destes revela que 5 dos 9 listados indicam de forma direta a o trato de algum sistema de custeio, sendo que destes 5, 2 evidenciam o sistema de custeio ABC. 6 apresentam também uma proposição de sistema junto a entidades da administração pública, sendo bem definidas as áreas que estes entes pertencem: 1 artigo sobre os custos a nível estadual, 2 sobre entes da administração pública municipal, e por fim, dois da área de custos hospitalares e um sobre educação.

Apesar da existência de 6 artigos que indicam diretamente um método de custeio, três não evidenciaram tal fato em seus temas, também não evidenciando a que tipo de entidade da administração pública estavam se dirigindo.

QUADRO 3

Temas dos artigos apresentados no ano 2005

Numeração	Tema - Artigo
05.01	Gestão das informações do sistema de custos em um hospital público.
05.02	Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistema de custeio.
05.03	Sistema de Custos na Administração Pública: um estudo de sua situação nos Municípios Paranaenses com mais de 40.000 habitantes.
05.04	Sistemática proposta do Custeio Baseado em Atividades aplicada em uma Empresa de Saneamento.
05.05	Gestão de custos na administração pública: aplicação em secretarias municipais de saúde.
05.06	Modelo dos custos nos serviços de transportes de ma instituição federal de ensino superior
05.07	Gestão de custos na administração pública: aplicação do custeio por absorção e do custeio variável em um laboratório municipal de análises clínicas.
05.08	Um estudo comparativo entre custos e a qualidade dos procedimentos hospitalares com enfoque na necessidade de implantação de protocolos de atendimento: o caso da unidade de ortopedia e traumatologia do Hospital das Clínicas da UFPE.

Fonte: Dados da pesquisa (2008)

No ano de 2005, conforme o quadro 3 revela, há uma tendência nos temas quanto a Gestão de Custos, demonstrando uma evolução em relação às temáticas de 2003 e 2004 comentadas anteriormente. Dos 8 temas apresentados, 4 tratam da Gestão de Custos voltada a Gestão Pública, e dentre esses 4, 2 vem a propor diretamente a implantação de um sistema de custeio que no caso vem a ser o ABC e o sistemas tradicionais. Persiste em um dos temas de 2005 a existência de um tema que aborda a temática dos sistemas de custeio junto a administração pública sendo de forma genérica, não especificando a que ente o estudo é direcionado.

QUADRO 4

Temas dos artigos apresentados no ano 2006

Numeração	Tema - Artigo
06.01	A implantação de um sistema de custos em uma instituição estadual de ensino superior no estado do Paraná.
06.02	A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina.
06.03	Avaliação de Custos na Prestação de Serviços Públicos: o caso da emissão de carteira de identidade e de atestado de Antecedentes Criminais em São Paulo.
06.04	Custeio ABC aplicado a Centro Municipal de Educação Infantil: Um estudo de caso.
06.05	Gestão de Custos: uma análise a ser realizada no município de Japaratuba no Programa de

	Educação de Jovens e Adultos (2002-2005).
06.06	Sistema de Custos na Administração Pública – Estudo da Aplicação do Método ABC em Prefeituras de Pequeno Porte.

Fonte: Dados da pesquisa (2008)

Segundo os temas apresentados em 2006, não há um foco por parte de todos em determinada forma de aplicação de um sistema de custeio. No quadro 4 vê-se que os custos são abordados de diversas maneiras, indo desde a classificação destes junto aos gastos públicos até as decisões gerenciais. É clarividentes a indicação do método ABC em 2 dos 6 artigos listados.

QUADRO 5

Temas dos artigos apresentados no ano 2007

Numeração	Tema - Artigo
7.01	A aplicação do custeio baseado em atividades no serviço de transporte escolar: um estudo de caso no Município de Sapé na Paraíba.
07.02	Contabilidade de custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos municipais.
07.03	Contabilidade Pública Gerencial: custos por atividades e resultado econômico em Centro Municipal de Educação Infantil.
07.04	Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo-padrão.
07.05	Desenvolvimento do sistema de custos para avaliação do desempenho do setor público: um estudo de caso do serviço de limpeza urbana do Município de Salvador.
07.06	Um modelo conceitual do custeio baseado em atividades em um departamento da UFRN.

Fonte: Dados da pesquisa (2008)

No quadro, referente ao ano de 2007, os temas dos artigos enumerados denotam que os pesquisadores buscam unir e adaptar os sistemas de custeio por atividade junto à gestão governamental em 3 dos 6 temas. Além deste, há destaque ao custeio padrão que também foi proposto em um dos artigos. No referente ano também percebe-se que a um enfoque para comprovar a aplicabilidade destes sistemas junto a entes específicos.

Para melhor manejo dos dados e obtenção dos resultados esperados neste estudo, os artigos foram organizados numericamente na tabela 1 segundo a distribuição destes dentro de cada ano, com o intuito de melhor aplicação da análise estatística nas variáveis capturadas de cada artigo e para melhor percepção do que se propôs desde o referencial teórico.

4.2 Classificações dos artigos e de seus elementos

Conforme a tabela 1 denota, o ano que possui o menor número de artigos selecionados vem se o ano de 2003, com 5 artigos que representam 14,7% do total. Ainda nessa linha de análise, os anos de maior representatividade são o de 2004, com 9 artigos e 26,47% do total, e o ano de 2005 com 8 artigos que representam 23,53% da amostra deste estudo.

TABELA 1
Distribuição Percentual: Artigos – 2003 a 2007

Ano	Quantidade de Artigos	Percentual (%)
2003	5	14,70
2004	9	26,47
2005	8	23,53
2006	6	17,65
2007	6	17,65
Total	34	100

Fonte: Dados da pesquisa (2008)

Através da leitura dos capítulos iniciais e dos resultados e conclusões de cada um dos 34, foi feita um resumo dos objetivos gerais e específicos de cada trabalho assim como obter os objetivos alcançados por cada um dos artigos, segundo as colocações de seus autores.

Esse levantamento foi feito com o intuito de, pela análise de conteúdo, saber se os objetivos dos pesquisadores foram alcançados e para identificação das dificuldades e facilidades apresentadas por estes, apesar deste tipo de análise ser arremetida a subjetividade, analisou-se pelos critérios se os sistemas propostos ou aplicados teriam sido realmente propostos, analisados ou aplicados nas formas descritas pelos pesquisadores.

4.2.1 Análise dos objetivos

O quadro seguinte vem apresentar os objetivos dos artigos publicados no congresso do ano de 2003. Pôde-se detectar entre os cinco artigos publicados neste ano que tratam sobre algum sistema de custeio aplicado a Gestão Governamental, 3 artigos demonstram que não alcançaram seus objetivos total ou parcialmente quando afirmam que ainda há uma carência de sistemas de custeio a serem desenvolvidos.

Quadro 6
Resumo dos Objetivos – 2003

Numeração	Objetivo	Objetivo Alcançado
03.01	Propor um método de apuração de custos da área de bioquímica do Laboratório de Análises Clínicas da SEMUS, Vitória – ES, visando calcular os custos dos exames realizados.	A eficácia dos gestores envolvidos com a saúde pode ser melhorada pelo uso das informações geradas partirem do sistema de custeio por atividade.
03.02	Propor que através da gestão dos custos, por meio de sistemas de custeamento, o Estado possa gerenciar seus gastos, otimizando os recursos escassos.	.Necessidade de se estabelecer uma relação entre a administração e a contabilidade pública, através de um sistema de custeamento que possam suprir algumas deficiências encontradas na estrutura organizacional do Estado.
03.03	Avaliar a evolução econômico-financeira dos Hospitais Universitários através da análise de custos sobre a visão da Gestão Estratégica.	Inexistência de uma Gestão eficaz e eficiente, com indicação de implantação de Sistema de Planejamento Estratégico.
03.04	Desenvolver e aplicar uma metodologia para cálculo de custo-aluno em uma instituição federal de ensino superior, para o aperfeiçoamento da metodologia de cálculo do indicador custo corrente por aluno.	Desenvolvimento de Método de Custeio para obtenção de indicador custo corrente por aluno, com obtenção de resultados em uma aplicação nas IEPS.
03.05	Mostrar como a contabilidade de custos pode contribuir na gestão de órgãos públicos, através da análise dos custos do resultado em um laboratório municipal de análises clínicas.	A implantação forneceu uma amostra de quanto é importante a aplicação da contabilidade de custos em órgãos públicos.

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

O quadro a seguir apresenta as informações resumidas sobre os objetivos dos artigos estudados. Nela destaca-se que dos 9 artigos do ano de 2004, apenas 3 não atingiram o principal objetivo de propor um sistema de custeio, seja pela implantação, seja pela importância ou análise destes de acordo com as variáveis coletadas e catalogadas mais adiante. Os que apresentaram o objetivo alcançado demonstram tal realidade em suas conclusões ou pela abordagem dos resultados obtidos.

QUADRO 7
Resumo dos Objetivos – 2004

Numeração	Objetivo	Objetivo Alcançado
04.01	Apresentar o projeto de implantação do sistema de custos da Empresa de Vigilância e demonstrar como esta ferramenta pode prover o administrador público de indicadores gerenciais necessários aos processos de controle e tomada de decisão quanto à otimização do uso dos recursos públicos.	Confirmação de viabilidade de implantação de um sistema de custos no Setor Público.
04.02	Demonstrar que a Contabilidade Pública da forma como esta estruturada, trata apenas dos custos globais.	As informações de custos são relevantes para o processo de tomada de decisão operacional e estratégica.
04.03	Identificar a aplicabilidade das informações de custo na gestão dos hospitais universitários.	O processo de decisão subsidiado por informações de custos pode trazer benefícios para os Órgãos e indivíduos envolvidos com as operações dos Hospitais Universitários, e que as informações de Custos são úteis a Gestão de um HU.
04.04	Demonstrar a apuração dos Custos resultantes de um programa de Formação de Professores em Ensino a Distância, com o intuito de poder controlá-los e conhecê-los.	Ao final do estudo o objetivo foi atingido, propiciando o conhecimento dos gastos envolvidos nessa modalidade de ensino.
04.05	Analisar a situação atual do Sistema de Custos do HCFMRP-USP, bem como avaliar a proposta de mudança de metodologia de custeio.	Dificuldades na execução do sistema de custeio atual, e na implantação de um novo, com base no ABC.
04.06	Implantar um Sistema de apropriação dos Custos Públicos, com suas finalidades específicas, utilizando um sistema de custeio.	Sistema proposto em fase inicial de aplicação.
04.07	Apresentar os principais aspectos, fundamentos e procedimentos necessários ao desenvolvimento e implantação de um sistema de custos em um hospital militar, antes da LRF.	Existência de limitações no sistema de custos implantados, com a presença de pontos de convergência com o sistema de Custeio do Setor privado.
04.08	Analisar a composição das despesas municipais, demonstrando onde são aplicados os recursos públicos municipais e sugerir a aplicação de um sistema de custeio que poderá ser utilizado pelos municípios brasileiros.	Aplicação de um modelo híbrido de custos como uma proposta aos administradores municipais.
04.09	Evidenciar sistemas de Custeio que possam ser utilizados na gestão governamental como	Levantamento de custos e sua aplicabilidade em Órgãos Governamentais para fins gerenciais.

	ferramenta gerencial, possibilitando a otimização dos recursos disponíveis e uma análise do custo-benefício.	
--	--	--

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Observando quadro 8, referente aos artigos publicados no ano de 2005, vê-se que dos 8 artigos publicados neste ano 4 artigos não alcançaram o objetivo, não conseguindo implantar algum sistema de custeio que fosse cabível aos casos apresentados. Dentre os motivos descritos estão uma das principais desvantagens descritas adiante.

QUADRO 8
Resumo dos Objetivos – 2005

Numeração	Objetivo	Objetivo Alcançado
05.01	Verificar como as informações geradas pelos sistemas de custos são utilizadas no processo gerencial de um hospital público na cidade do Rio de Janeiro.	Os gestores revelam nas entrevistas que quanto ao sistema de custo, não há uma reflexão se estes geram informações importantes a tomada de decisões.
05.02	Apresentar como a Contabilidade de Custos pode ser útil na implantação dos processos da Administração Governamental, contribuição para o processo de tomada de decisão dos gestores públicos.	Vantagens levantadas na pesquisa: possibilidade de se identificar qualitativa e quantitativamente a forma pela qual são consumidos os recursos financeiros dos entes públicos maior adequação do ABC para o setor público.
05.03	Verificar se a administração pública municipal do Estado do Paraná, com mais 40.000 habitantes. Implantou um sistema de custos conforme a LRF.	As prefeituras não utilizam nenhum sistema de custeio, tendo somente um número mínimo onde se estuda a aplicação do ABC.
05.04	Propor a aplicação do Custeio ABC em uma empresa de saneamento em água e esgoto com o intuito de fornecer suporte para um melhor gerenciamento dos custos nesse tipo de organização.	O ABC proporciona uma ampla visão da alocação dos custos indiretos, permite estabelecer relação de causa e efeito no objeto de recursos e os recursos, possibilitando uma maior precisão nos cálculos dos produtos.
05.05	Mostrar a importância da aplicação das técnicas de custos na Administração Pública Direta, mostrando o quão é importante a utilização destas técnicas em face da multiplicidade de empreendimentos administrados e a complexidade de seus financiamentos.	Administrar o Orçamento de uma Secretaria de Saúde Municipal, sem o auxílio das informações proporcionadas pela contabilidade de Custos, podendo se tornar em risco futuro.
05.06	Propor um modelo em contabilidade de custos e Gestão Empresarial, num ambiente educacional, proporcionando	Modelo proposto constitui-se instrumento potencial para o gestor público.

	controle dos serviços em uma instituição federal de ensino superior.	
05.07	Mostrar como a contabilidade de custos pode contribuir na administração pública, através da análise dos custos em um laboratório público na perspectiva dos métodos de custeio tradicionais.	Há uma necessidade de aplicação dos dois métodos para que se obtenham mais de uma opção de dados para a tomada de decisões.
05.08	Realizar um estudo comparativo sobre os custos e a qualidade das cirurgias de artroplastia de quadril realizadas na UITHC-UFPE.	Observa-se a necessidade da implantação dos protocolos médicos no HC-UFPE, enfatizando-se a realização de cirurgias programadas, evitando alta permanência hospitalar, altos custos financeiros e um grande prejuízo social.

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Do quadro 9 tem-se que dos 6 artigos publicados em 2006, apenas 1 demonstra em suas conclusões que não alcançou o objetivo de seus estudos sobre algum sistema de custeio, tendo os outros 5 alcançado os seus objetivos. Em comparação com os anos anteriormente apresentados vem demonstrando uma evolução quando ao número de artigos que alcançam seus objetivos, e por conseqüência a implantação de um sistema de custeio.

QUADRO 9

Resumo dos Objetivos – 2006

Numeração	Objetivo	Objetivo Alcançado
06.01	Demonstrar o sistema implantado para apuração de seus custos administrativos, custos de ensino de graduação e pós-graduação e custos de pesquisa e extensão na Instituição e os resultados obtidos.	O sistema implantado é uma tentativa incipiente de apuração dos custos das atividades desenvolvidas pela Instituição. O trabalho mostra que é possível avançar um pouco mais no controle de custos fazendo uma associação entre metas fiscais e as meta financeiras.
06.02	Avaliar o uso das informações de custos, pelos gestores das vinte secretarias municipais de saúde do Estado de Santa Catarina que mais receberam verbas do Governo Federal em 2004.	Apesar das exigências legais quanto à implantação de sistema de custos em órgão público, apenas duas secretarias apresentam tentativas de implantação de forma avançada.
06.03	Realizar um estudo de custos dos processos de identificação dos cidadãos e de certificação de Antecedentes Criminais, comparando o processo realizado tradicionalmente nas Delegacias de Polícia Civil do Estado de São Paulo, com aqueles realizados nos Postos Poupatempo.	A implantação dos Postos Poupatempo apresenta economia líquida em todos os anos dentro dos períodos estudados.
06.04	Elaborar e aplicar um modelo de	O sistema implantado mostrou-se eficaz e

	custos com base no ABC, em um CMEI de Maringá, PR	adequado, ficando confirmado sua grande importância como ferramenta gerencial.
06.05	Conhecer o custo real do aluno no programa EJA, para possibilitar ao gestor um melhor gerenciamento destes recursos.	Se o gestor mantiver uma postura atuante, sua gestão tenderá para resultados que possibilita a realização de objetivos que facilitem o controle, o planejamento estratégico e agilizem o processo de tomada de decisão.
06.06	Identificar os fundamentos teóricos e os elementos que possam amparar a aplicação do sistema de apuração e controle de custos ABC, adaptado às necessidades específicas das prefeituras de pequeno porte.	O sistema ABC pode ser adaptado à administração pública, com os devidos ajustes necessários, e a implantação de novos sistemas é de suma importância e favorecem a tomada de decisões mais seguras no aspecto planejamento e execução da ação governamental.

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

No ano de 2007, conforme o quadro 10, os artigos que todos os 6 artigos alcançaram o seu objetivo de acordo com a comparação feita entre os objetivos apresentados nos capítulos iniciais e os resultados obtidos e analisados nas conclusões destes.

QUADRO 10

Resumo dos Objetivos – 2007

Numeração	Objetivo	Objetivo Alcançado
07.01	Analisar a relação de custo-benefício do serviço de transporte escolar e a representatividade da contribuição suplementar PNATE, no município de Sapé – PB, com base na utilização do Sistema de Custeio Baseado em Atividades.	O custo aluno foi levantado e a contribuição do município é de 97,59% nos recursos necessários para a manutenção da atividade de transporte escolar.
07.02	Demonstrar a importância da implantação de um sistema de informação de custos para a promoção de eficiência na utilização dos recursos públicos municipais.	Os benefícios gerados pela implantação de um sistema de custeio mais relevantes são: identificação das atividades que não promovem os benefícios a que estão propostas e contribui no processo de atividades de elaboração dos orçamentos públicos.
07.03	Avaliar as informações que os modelos em referência podem fornecer à gestão pública como caminho de estabelecimento de um novo contexto voltado a eficiência e a eficácia no uso dos recursos público.	O GECON apresenta-se como instrumento de mensuração da eficácia d administração pública, que evidencia o valor agregado a sociedade por meio da comparação dos custos auferidos pela administração pública com os custos praticados por estes.
07.04	Apresentar uma forma de custear o serviço de transporte escolar em um município paraense pelo método do custo-padrão.	A aplicação rotineira do custo-padrão propiciará informações sobre o comportamento dos custos nas administrações públicas municipais, as quais podem contribuir na elaboração dos novos orçamentos públicos e na melhor

		aplicação dos recursos existentes.
07.05	Analisar e descrever a estrutura de um modelo conceitual de sistema de gestão de custos para o serviço de limpeza urbana do município de Salvador – BA.	Os resultados evidenciam as principais dificuldades do processo de elaboração de sistemas de custos em instituições públicas considerando o estágio atual dos sistemas de controle gerencial da gestão no Brasil.
07.06	Configurar um modelo de apuração de custos para um Departamento da UFRN, com base no sistema de custeio baseado em atividades.	A configuração de um modelo de apuração de custos, com base no ABC, para o Departamento de Psicologia da UFRN, foi definida com base na análise de índices, alocação de custos da Administração dos Órgãos Suplementares e do CCHLA ao Departamento.

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Fazendo um levantamento quanto àqueles que alcançaram ou não os seus objetivos observou-se que de todos os 34 artigos publicados limitados neste estudo, o levantamento apresenta que 23 atingiram seus objetivos apresentados pelos pesquisadores, e que 11 não atingiram seus objetivos por fatores limitantes que exporemos mais adiante. Esses números representam que 67,65% dos artigos atingiram seus objetivos e que 32,35% não conseguiram atingir seus objetivos, conforme a tabela a seguir:

TABELA 2
Percentual de Objetivos Alcançados – 2003 a 2007

Ano	Objetivo Alcançado	%	Obj. Não-Alcançado	%
2003	2	40,00	3	60,00
2004	6	66,67	3	33,33
2005	4	50,00	4	50,00
2006	5	83,33	1	16,67
2007	6	100,00	0	0
Total	23	67,65	11	32,35

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Fazendo uma análise sucinta sobre a temática de Sistemas de Custeio aplicado a contabilidade percebe-se que houve uma evolução quanto a estes serem eficazes e eficientes junto a Administração Pública e que com as devidas adaptações podem ser de grande valia para a redução e controle dos custos dentro dos serviços públicos.

4.3 Vantagens e Desvantagens descritas

Com relação aos objetivos propostos e alcançados apresentados nos quadros enumerados de 6 a 10, referentes aos anos de 2003 a 2007, percebe-se ainda que trazem em si a descrição das principais vantagens e desvantagens, juntamente com as considerações finais de cada artigo.

Após essa análise de conteúdo e feito o levantamento de termo e frases que indicavam nas considerações finais tem-se a seguir as principais vantagens e desvantagens, sendo estas selecionadas com base nas mais citadas pelos autores.

As mesmas foram capturadas do corpo do texto dos artigos, principalmente pela leitura das considerações finais. Nestas foram detectadas as principais dificuldades e facilidades encontradas nas pesquisas de cada artigo. Após esta leitura foi feito o levantamento daquelas possuíam maior frequência nos artigos dos 5 anos analisados.

Foi dada ênfase as vantagens e desvantagens que se correlacionavam com os objetivos deste estudo, além de ser feita uma generalização na descrição destas, relacionando-os a administração.

As principais vantagens são:

- A análise dos custos pode ajudar a melhorar a forma de gerenciamento dos recursos públicos;
- As informações disponíveis proporcionam melhor avaliação dos custos através da utilização de banco de dados eletrônicos;
- A contabilidade de custo vem a ser um meio de melhoramento da prestação do serviço público na administração pública;
- Decisões subsidiadas por informações de custos trazem benefícios a órgãos e indivíduos envolvidos;
- Possibilidade de identificar as funções para as informações de custo de entidades de saúde;
- Viabilização da implantação de sistema de custos no setor público, que trará melhorias na gestão de recursos;

- Condições favoráveis à implantação do ABC, dada sua adaptabilidade as realidade dos órgãos públicos;
- O sistema de custeio ABC possibilita a apuração dos custos dos serviços públicos prestados à população;
- ABC como método melhor adequado ao setor público, tornando a contabilidade de custos algo possível dentro da administração pública;
- O ABC permite levantar a relação de causa e efeito nos custos da contabilidade pública;
- Ações de planejamento para implantação de algum sistema de custeio em órgão ou entes que ainda não apresentam o controle de custos através de sistemas de custeio;
- A adoção de um sistema de custeio possibilita a identificação das formas pelo qual são consumidos os recursos financeiros dos entes públicos;
- Prescrições legais e iniciativas de algumas entidades tem incorporado conceitos relativos a gestão de custos;

Quanto às desvantagens tem-se:

- Necessidade de implantação de sistemas de custeio onde há uma carência destes ou para melhorar os sistemas de gestão já utilizados;
- Dificuldade na adequação de sistemas utilizados por gestores no setor privado junto a esfera pública;
- Dificuldades na obtenção de informações financeiras e estatísticas, pela incompatibilidade dos sistemas existentes, como em áreas não informatizadas, para que por meio de banco de dados possa haver a alimentação dos sistemas de custos;
- Necessidade de investimentos na gestão pública para que esta aja com a busca da excelência e no cumprimento de metas;
- Necessidade de utilização de indicadores financeiros e não financeiros na análise de desempenho operacional;

- Sensibilização dos usuários, necessitando uma adequação dos gestores públicos para que haja um maior controle dos custos;
- Os gestores públicos necessitam tomar a postura consciente da importância da implantação dos sistemas de custeio, se sentido um dos principais usuários deste;
- Falta de preparo profissional para o entendimento e a empregabilidade de um sistema de custeio;
- Falta de conhecimento dos gestores e servidores públicos sobre a gestão de custos.

Conforme descrito acima, as vantagens são centradas na possibilidade de implantação de um sistema de custeio que seja adequado a administração, diante dos recursos disponíveis, humanos, financeiro e informações financeiras, apresentando como método mais proposto o sistema de custeio ABC, sendo que este deva apresentar as devidas adaptações condizentes com a gestão pública.

Das desvantagens, pode perceber que dentre os artigos analisados, as que mais se destacam são aquelas relacionadas a falta de investimento em gestão estratégica de custos e a realidade dos servidores que não buscam um aprendizado contínuo e especialização técnica na utilização de métodos de custeio.

4.4 Análises dos Métodos de Custeio propostos pelos autores

Quanto aos métodos de custeio propostos, foi vinculada a sua análise a três variáveis que foram denominaram Temáticas Abordadas, Método de custeio proposto e a Legislação Citada que daria suporte legal à existência de um método de custeio na gestão pública. Nas Temáticas Abordadas têm-se três tipos que foram identificados dentro dos artigos através da leitura da expressam tal qual, ou pela apresentação de sinônimos.

QUADRO 11

Métodos de Custeio, Temáticas e Legislação – 2003

2003	Método de Custeio Proposto	Temáticas Abordadas	Legislação Citada
03.01	ABC	Aplicação de método de custeio	NÃO
03.02	Métodos de Custeio	Importância da gestão dos custos	PPA, LDO
03.03	ABC	Importância da gestão dos custos	NÃO
03.04	Custo-Padrão	Aplicação de método de custeio	NÃO
03.05	Departamentalização	Importância da gestão dos custos	CF e LRF

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

De acordo com os resultados apresentados na tabela 12 no ano de 2003 foram publicados 05 artigos onde apenas 02 fixaram o Sistema de Custeio ABC, tendo os outros apresentados a idéia de metodologias de acumulação de custos utilizando-se de apenas algumas características dos sistemas aqui apresentados.

Com relação às temáticas abordadas, nesse mesmo ano apenas duas foram evidenciadas, a aplicação de método de custeio e a importância de gestão dos custos, sendo 2 artigos na temática da aplicação, 2 na da importância e apenas 1 na aplicação de sistema de custeio.

Dentre aqueles que abordaram a obrigatoriedade da lei sobre a Gestão Governamental, sendo apenas dois, citaram como legislação base o PPA, LDO, CF e LRF.

Do ano de 2004, onde existe 09 artigos, observa-se que quanto a Método de Custeio proposto, o ABC mais uma vez se destaca com 5 indicações, dada a seu foco em atividades e serviços. Ainda observa-se a presença do Custeio por Absorção, sendo presente em 2 artigos, justificada pela exigência legal por parte do Fisco. Há também 2 artigos que citam apenas a necessidade de implantação de algum método de custeio.

QUADRO 12
Métodos de Custeio, Temáticas e Legislação – 2004

2004	Método de Custeio Proposto	Temáticas Abordadas	Legislação Citada
04.01	Métodos de Custeio	Aplicação de sistema de custeio	4.320/64, DL 200/67, LRF
04.02	Métodos de Custeio	Análise de método de custeio	4.320/64 e LRF.
04.03	ABC	Aplicação de sistema de custeio	NÃO
04.04	Absorção	Aplicação de sistema de custeio	6.404/76
04.05	ABC	Análise de método de custeio	NÃO
04.06	ABC	Aplicação de sistema de custeio	DE 8.444/03 e LRF
04.07	Absorção	Aplicação de sistema de custeio	CF, 4.320/64 e LRF.
04.08	ABC	Análise de método de custeio	4.320/64 e LRF
04.09	ABC	Importância da gestão de custos	LRF, 4.320/64 E DL 200/67

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Quanto a temática de abordagem dos sistemas, 5 artigos dos 9 apresentados utilizaram a aplicação de sistema de custeio, sendo os outros 2 para a análise de método de custeio e apenas 1 para a importância da gestão de custos

Quanto a base legal, dentre os 7 artigos que citaram alguma lei, houve maior referência a Lei 4.320/64, com 5 referências, a LRF, com 6 referências. Outras leis e decretos foram citados dentre os quais as leis 8.444/03 e a 6.404/76 assim como a Constituição Federal e o decreto 200/67.

QUADRO 13
Métodos de Custeio, Temáticas e Legislação – 2005

2005	Método de Custeio Proposto	Temáticas Abordadas	Legislação Citada
05.01	Centro de Custos	Aplicação de sistema de custeio	NÃO
05.02	ABC	Importância da gestão de custos	6.404/76 e LRF
05.03	ABC	Análise de sistema de custeio	CF, LRF e 4.320/64
05.04	ABC	Aplicação de sistema de custeio	NÃO
05.05	ABC	Importância da gestão de custos	CF, 4.320/64 e LRF
05.06	Custo-Padrão	Aplicação de sistema de custeio	CF e 4.320/64
05.07	Absorção e Variável	Importância da gestão de custos	CF e LRF
05.08	ABC	Importância da gestão de custos	NÃO

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Através dos resultados apresentados no quadro 12, referentes aos artigos do ano de 2005, em relação aos sistemas de custeio propostos tem-se que o ABC foi sugerido em 5 dos 8 artigos, sendo ainda sugerindo os tradicionais em 2 e o Custo-Padrão uma vez.

Quanto às temáticas abordadas, observa-se o enfoque na Importância de Gestão dos Custos, com a temática presente em 4 dos 8 artigos publicados, ficando a aplicação com 3 e 1 artigo abordando a Análise de um sistema de custeio.

Da legislação citada tem-se que dos 8 artigos, 5 fazem menção a alguma lei, se destacando a Constituição Federal e Lei de Responsabilidade Fiscal, com 4 citações e em seguida a 6.430/64 com 3 e a lei 6.404/76, com apenas uma menção.

Observando o quadro a seguir que trás as informações acerca do Método de Custeio e a Temática Abordada, referentes ao ano de 2006, percebe-se que há uma maior relevância a questão da aplicação de um sistema junto à administração pública, de modo que estes sejam tidos como realmente eficazes junto ao controle dos custos dos serviços público.

QUADRO 14
Métodos de Custeio, Temáticas e Legislação – 2006

2006	Método de Custeio Proposto	Temáticas Abordadas	Legislação Citada
06.01	Custo-Padrão	Aplicação de sistema de custeio	4.320/64 e LRF
06.02	Sistemas de Custeios	Análise de sistema de custeio	CF, 8.080/90 e LRF
06.03	ABC	Aplicação de sistema de custeio	NÃO
06.04	ABC	Aplicação de sistema de custeio	NÃO
06.05	Gestão Estratégica de Custos	Análise de sistema de custeio	CF e PCN
06.06	ABC	Aplicação de sistema de custeio	LRF

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Com relação ao ano de 2006, vê-se que dos 6 artigos do ano em questão, 4 abordam a questão da aplicação de um sistema, sendo ainda 4 que tratam do sistema de custeio ABC, sendo um através da Gestão Estratégica de Custos.

Quanto aos outros, há uma abordagem acerca dos métodos tradicionais ou proposição de um dos sistemas de custeio. Sobre a temática acrescenta-se que apenas um artigo trata da análise dos sistemas de custeio.

Na legislação referenciada percebeu-se uma continuidade de citação das leis basilares da Contabilidade Pública, a 4.320/64, a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Acrescentam-se leis como a 8080/90 para tratar de assuntos referentes às entidades públicas estudadas.

No quadro 14, sobre a abordagem que sem vem comentando nas tabelas anteriores, observou-se os artigos publicados em 2007, segundo a delimitação do estudo presente. Com relação aos métodos de custeio a tabela apresenta mais uma vez a forte proposição do

método ABC, presente em 3 dos 6 artigos do citado ano. Há também artigos sobre o GECON, Custo-Padrão e Absorção.

Das temáticas abordadas nos artigos no ano de 2007, observa-se a escolha dos pesquisadores em analisar aquilo que já tem sido aplicado de Gestão de Custos, sendo 3 os artigos que explanam este tema.

QUADRO 15

Métodos de Custeio, Temáticas e Legislação – 2007.

2007	Método de Custeio Proposto	Temáticas Abordadas	Legislação Citada
07.01	ABC	Análise de sistema de custeio	4.320/64 e LRF
07.02	ABC	Importância da gestão de custos	CF, 4.320/64 e LRF
07.03	GECON	Análise de sistema de custeio	LRF
07.04	Custo-Padrão	Aplicação de sistema de custeio	CF, LRF
07.05	Absorção	Análise de sistema de custeio	Portaria Interministerial e LRF
07.06	ABC	Aplicação de sistema de custeio	NÃO

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Da legislação citada, apenas 1 artigo não faz menção a nenhuma lei, e também apenas um dos 5 que tomam alguma lei por base usam lei aquém as já citadas Constituição Federal e Leis 4.320/64 e 101/00.

Com relação a todos os artigos do período de 2003 a 2007 da área de Gestão Governamental, as variáveis Método de Custeio Proposta e Temática Abordada, tem-se que segundo a Tabela 3 a apresentação dos percentuais alcançados na análise de conteúdo.

TABELA 3
Métodos de Custeio Propostos – 2003 a 2007

Método/Ano	2003	2004	2005	2006	2007	Total	%
ABC	2	5	5	4	3	19	55,89
Absorção	–	2	1	–	1	4	11,76
Variável	–	–	–	–	–	–	–
Custo-Padrão	1	–	1	1	1	4	11,76
Outros	2	2	1	1	1	7	20,59
Total	5	9	8	6	6	34	100

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Tomando para análise o período em estudo, vê-se que segundo a tabela 3, não há uma constância nas variações do percentual abaixo apresentado. Observando o resultado geral, tem-se que com 47 % a proposta de Aplicação de algum sistema de custeio é a de maior prevalência sendo a Análise de sistemas de custeio e a Importância da Gestão de Custos com o valor de 26,5% para ambos.

TABELA 4
Percentual de Temáticas Abordadas – 2003 a 2007

Ano	Aplicação	%	Análise	%	Importância	%
2003	2	40,00	–	–	3	60,00
2004	5	55,55	3	33,33	1	11,12
2005	3	37,50	1	12,5	4	50,00
2006	4	66,67	2	33,33	–	–
2007	2	33,33	3	50,00	1	16,67
Total	16	47,00	9	26,50	9	26,50

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

O foco na aplicação é justificado pela necessidade de que os sistemas de custeio que são eficazes e eficientes no Setor Privado precisariam demonstrar o mesmo junto a Contabilidade e Gestão Governamental.

Outra análise efetuada junto aos artigos foi referente a Tipologia das Pesquisas segundo a classificação apresentada por Beuren (2007), segundo aos objetivos, procedimentos e abordagem do problema.

Na tabela 5, são apresentados os resultados da tipologia levantada dos artigos delimitados, classificados pelas variáveis Exploratória, Descritiva e Explicativa. Dos 34 artigos analisados, 28 foram classificados, pelos seus autores ou segundo a forma de apresentação de seus objetivos, em Exploratórios, sendo os outros 7 denominados de Descritivos segundo seus objetivos principais.

TABELA 5
Tipologia da Pesquisa – Objetivos – Período 2003 a 2007

Tipologia das Pesquisas - Objetivos			
Ano	Exploratória	Descritiva	Explicativa
2003	5	0	0
2004	8	1	0
2005	5	3	0
2006	5	2	0
2007	5	1	0
Totais	28	7	0

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Na tipologia da Pesquisa segundo aos Procedimentos, vê-se as variáveis: Estudo de Caso, Survey, Experimental, Bibliográfico, Documental e Participante. Na análise de conteúdo percebeu-se que os autores dos artigos classificavam os procedimentos por mais de uma das características. Por isso, muitos artigos apresentam mais de uma característica, sendo isto feito com intuito de salientar quais procedimentos mais utilizados.

Dos 34 artigos, 27 utilizaram-se do procedimento Estudo de Caso, sendo que este se encontra ligado ao procedimento Documental, por este está presente em 20 artigos. Quanto aos outros procedimentos são citados pelos autores nos artigos a pesquisa Survey ou Levantamento, em 9 artigos, e a pesquisa Bibliográfica, em 15 artigos.

TABELA 6
Tipologia da Pesquisa – Procedimentos – Período 2003 a 2007

Tipologia das Pesquisas – Quanto aos Procedimentos						
Ano	Estudo de Caso	Survey	Experimental	Bibliogr.	Documental	Participante
2003	4	0	0	1	4	0
2004	8	2	0	5	4	0
2005	4	2	0	2	4	0
2006	6	4	0	3	4	0
2007	5	1	0	4	4	0
Totais	27	9	0	15	20	0

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Somado aos outros dados levantados aqui, percebe-se uma preocupação dos autores ao longo deste período estudado de os Sistemas propostas a Gestão Pública seja provados em situações reais e com forte base documental e teórica. A base documental da veracidade as informações que serão processadas pelos sistemas e a base teórica virá a solidificar cientificamente os casos práticos.

Ainda da Tipologia da Pesquisa, a Tabela 6 apresenta está segundo a abordagem do problema questão dos artigos. O numero de 22 artigos são denominados Qualitativos e 12 Quantitativos.

Como a abordagem Quantitativa, segundo Beuren (2007), tende a utilizar-se de dados Contábeis e processá-los estatisticamente, percebe-se a conformidade da tendência de comprovação da necessidade de Sistemas de Custeio para toda forma de Gestão, seja ela Publica ou Privada.

TABELA 7
Tipologia da Pesquisa – Problema – Período 2003 a 2007

Tipologia das Pesquisas – Problema		
ANO	Quantitativa	Qualitativa
2003	2	3
2004	2	7
2005	5	3
2006	2	4
2007	1	5
TOTAL	12	22

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Analisando as três tipologias abordadas, o estudo revela que existe uma tendência a comprovar a utilidade de sistemas de custeio junto às diversas entidades existentes na Administração Pública. Isso se confirma pelos resultados apresentados, percentualmente, em que 82,35% dos artigos são de caráter Exploratório e 69,11% em média são característicos por Estudo de Caso e Documental.

Em se tratando da abordagem do problema, a análise de conteúdo revela que há por parte dos pesquisadores em dar fé aos sistemas contábeis, tanto pelo embasamento teórico empírico, confirmado pelo percentual de 64,47% da tipologia Qualitativa, como através de análises quantitativas, sendo o Quantitativo de valor 35,53%.

Sobre outras informações extraídas da análise dos artigos, as tabelas vêm tratar sobre a autoria, segundo o número de autores por Artigo, e a que forma de administração as entidades estudadas pertencem.

Na tabela a seguir os dados a cerca dos autores foram coletados na leitura dos títulos e capas dos trabalhos onde as informações de autoria eram apresentadas. Conforme será demonstrado o ano de 2006 é o único que não traz esses dados, por não mostrar tais dados em seus títulos.

TABELA 8
Informações Autores dos Artigos – 2003 a 2007

Ano	Autores	
	Individual	Grupo
2003	0	5
2004	2	7
2005	0	8
2006*	0	0
2007	0	6
Total	2	26

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

A tabela 8 apresenta as informações segundo o número de autores por artigo em cada ano do período determinado. A de ser salientado que no ano de 2006, os Anais do Congresso não trazia junto aos artigos as autorias.

Na tabela 9, se apresentam os dados da análise de conteúdo nos artigos para com as entidades utilizadas pelos autores. 23 dos 34 artigos analisados exemplificam ou analisam entidades da Administração Pública Indireta, enquanto 11 são referentes a Administração Direta. Percentualmente estes dados representam que 67,64% são entidades da Administração Indireta, em contra partida a 32,36%.

TABELA 9
Administração Pública – Classificação – 2003 a 2007

Administração Pública		
Ano	Direta	Indireta
2003	1	4
2004	4	5
2005	3	5
2006	2	4
2007	1	5
Totais	11	23

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Com relação à tipologia da Administração a que venha a pertencer às entidades estudadas ou as quais eram propostas método de custeio, vê-se que há uma maior inclinação a Administração Indireta pelas facilidades que este apresenta. Dentre muitos fatores, o orçamento da Administração Direta depende de aprovações e criação por parte direta das autoridades do Poder Executivo, passando pela aprovação do Legislativo.

Diante de tantos tramites, acrescido de toda burocracia existente, os entes da Administração Indireta, a exceção das Autarquias, possuem mais estrutura de Regimento Interno similar as Empresas do Setor Privado que atuam na mesma área, sendo o maior exemplo as Empresas de Economia Mista.

4.5 Análise Bibliométrica dos Referenciais Teóricos.

As tabelas a seguir trazem as informações levantadas pela análise das plataformas teóricas acerca das referencias bibliográficas. Através da averiguação das referências, teve-se como foco localizar os autores mais citados, excluindo as referências de autoria de instituições ou legislação, que já foram analisadas anteriormente. As citações de autoria de Faculdades, entes Governamentais ou Fundações tratavam de tabelas e regulamentos internos a cada uma, não tendo relevância ao objetivo desta pesquisa.

Com base nos referenciais de autoria não-institucional, depois de feito o levantamento no qual se enumerou 644 referências, foi registrado as referências de 739 autores.

Na tabela 10, são apresentados os números de referências por ano de 2003 a 2007, que totalizaram nesse período 644 nos 34 artigos publicados. Segundo a frequência observada, o ano com maior número de referência foi o ano de 2004, no qual foram publicados 9 artigos e registrado 202 referências. O ano que apresenta menor quantidade de referencias vem a ser o de 2006, com 94 referencias entre 6 artigos publicados este ano.

No período avaliado registra-se as mínimas de 5 referências por ano, no ano de 2006, e a máxima de 58, referentes a 2004. Fazendo a média entre o número de referências e os anos, assim como o número de referências e o número de artigos, se obtêm o valor de 128,8 referências por ano e 18,94 referências por artigo.

TABELA 10
Estatísticas Básicas: Referências dos Artigos – 2003 a 2007

Ano	Frequência	%	Mínimo	Máximo	Média	%
2003	97	15,06	9	34	19,40	20,00
2004	202	31,37	6	58	22,44	11,11
2005	118	18,32	11	27	14,75	12,50
2006	94	14,60	5	29	15,67	16,67
2007	133	20,65	13	38	22,17	16,67
2003-7	644	100,00	5	58	18,94	2,94

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Esta média de artigos por ano representam no todo, observando a tabela 25, 2,94% do total de referências e 14,7% do total das referências de cada ano. A média apresentada de 18,94 referências por artigo representa uma busca de bases teóricas sólidas pelos pesquisadores com o intuito de dá boa fé as seus resultados obtidos, assim como para dar continuidade às pesquisas anteriores realizadas.

Na tabela 11, estão elencados os dados sobre a análise de conteúdo, com levantamento da quantidade das variáveis que representam o tipo de documentos referenciados, sendo estas, livro, periódico, anais de eventos, teses, dissertação e livre-docência, normas, que compreende leis e regulamentos, e outros tipos de documentos.

De um total de 644 referências, a análise revela que mais da metade, cerca de 51,7% se trata de livros. Ficando os periódicos com apenas 14,6% do total. Mesmo que se considere as outras produções científicas consideradas relevantes para a Ciência Contábil como Anais de Eventos e Teses, Dissertações e Monografias, somados aos periódicos, daria apenas o percentual de 27,80% do total de referências. Segundo Magalhães (2006) em seus estudos bibliométricos sobre teses de doutorado, isto tem forte impacto na atualização de assuntos e estudos da área de uma ciência.

As Ciências Humanas e Sociais, por se dedicarem à explicação de fenômenos da realidade cotidiana, encontram nos artigos científicos ambiente propício à divulgação de suas pesquisas. Assim, estando a Contabilidade, segundo Theóphilo (2004), num estágio em que ainda se discute o seu status enquanto campo de conhecimento – se técnica ou Ciência – colocar em segundo plano a utilização de artigos de periódicos é preocupante. Revela uma postura conservadora convencional dos autores. (MAGALHÃES, 2006, p. 66)

Os periódicos apresentam como principal característica a atualidade das informações e pesquisas de uma área de qualquer ciência, conforme Santana apud Magalhães (2006), tratam também de linhas de pensamentos emergentes, como novas formas de Gestão Estratégica, ou metodologias de avaliação de bens intangíveis.

Sobre o livro, se considera dentre autores como os supra citados, tem-se a idéia de produção de segundo plano, e que não seria passível de avaliação efetiva, diferentemente de artigos publicados em periódicos vinculados a institutos e centros de pesquisa renomados, que sempre fazem uma análise das publicações, através da revisão pelos pares e o índice de impacto medido pelo número de citações em outros trabalhos.

TABELA 11
Tipos de Documentos Referenciados nos Artigos – 2003 a 2007.

Tipo de documento	Referências	%
Livro	333	51,70
Periódico	94	14,60
Anais de eventos	45	7,00
Tese, dissertação, Monografias.	40	6,20
Normas (leis e regulamentos)	68	10,56
Outros	64	9,93
Total	644	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Numa continuidade da análise de conteúdo dos artigos, apresentando esta parte às referências teóricas segundo o tipo de documento, a tabela 11 traz ainda a presença de normas e leis como forte referência, como consequência da compulsoriedade das normas elaboradas pelo governo sobre os princípios e normas contábeis brasileiro. As normas e leis emitidas pelos Poderes da União, representaram 10,56% do total de citações, com o número total de 68 referências entre os artigos de 2003 a 2007.

TABELA 12
Idade dos Documentos Referenciados nos Artigos por Ano

Periodos/Anos	2003	2004	2005	2006	2007
2007	-	-	-	-	2
2006	-	-	-	-	9
2005	-	-	7	7	12
2004	-	21	8	5	9
2003	9	19	10	9	8
2002	12	13	17	10	8
2001	21	32	12	8	23
2000	13	30	20	11	12
2000 -2007	55	115	74	50	83
1990 -1999	34	66	36	32	41
1980 -1989	6	15	5	4	7
1970 -1979	2	2	3	6	-
1960 -1969	-	4	-	2	2
TOTAIS	97	202	118	94	133

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

A tabela 12 demonstra as informações acerca da idade dos documentos apresentados como citações nas referências bibliográficas dos artigos estudados. Optou-se por delimitar os períodos a cada 10 anos, dando ênfase as publicações mais recentes, de 2000 até 2007, com intuito de focar-se nas metodologias mais buscadas nas últimas pesquisas da área de custos da Contabilidade Governamental. Outros motivos são os que já foram justificados no referencial teórico e na tipologia e procedimentos utilizados.

Como nas ciências as pesquisas e estudos têm-se o objetivo de continuidade, assim como a aplicabilidade destes no cotidiano ao caso das Ciências Sociais, a tabela confirma esta teoria quando apresenta maior ênfase às referências que compreendem o período de 2000 a 2007, com os números de 58,54% das referências, seguido de 20,70% do período de 1990 a 1999.

Ainda quanto ao período denotado, percebe-se uma forte ligação com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, em impõe a utilização de um sistema de custeio para controle interno dos custos.

TABELA 13
Idade dos Documentos Referenciados nos Artigos – 2003 a 2007

Períodos/Anos	Frequência	%	Média/Ano
2007	2	0,32	-
2006	9	1,42	-
2005	26	4,03	-
2004	43	6,68	-
2003	55	8,52	-
2002	60	9,32	-
2001	96	14,90	-
2000	86	13,35	-
2000 -2007	377	58,54	47,12
1990 -1999	209	32,45	20,90
1980 -1989	37	5,74	3,70
1970 -1979	13	2,03	1,30
1960 -1969	8	1,24	0,80
TOTAIS	644	100,00	-

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Com relação às referências de períodos como 1960 a 1969, 1970 a 1979 e 1980 a 1989, em sua maioria representam leis e normas governamentais publicadas nestes períodos.

Na tabela a seguir, são mostrados os autores referenciados nos artigos, dando ênfase aos mais citados segundo a contagem realizada na análise das referências. Os autores LEONE, e MARTINS, ambos os autores da área de custos, apresentam respectivamente os percentuais de 3,2% e 3,1%. Numericamente representam 24 e 23 citações destes autores. Somando-se os 7 principais autores, é obtido o percentual de 15,40% do total de referências.

TABELA 14
Autores Referenciados nos Artigos – 2003 a 2007.

Autores	Frequência	%	% cumulativo
LEONE, G S G	24	3,2	3,20
MARTINS, E	23	3,1	6,30
SLOMSKI, V	18	2,4	8,70
KAPLAN, R S	14	2,0	10,70
HORGREN, C T	13	1,7	12,40
NAKAGAWA, M	11	1,5	13,90
SILVA, L M	11	1,5	15,40
28 autores com frequência de 4 a 10.	28	3,8	19,20
382 autores com frequência de 1 a 3.	597	80,8	100,00
TOTAL	739	100	-

Fonte: Dados da Pesquisa (2008)

Dentre os 7 autores mais referenciados, segundo a classificação das Áreas da Contabilidade apresentada por (MAGALHÃES, F A C, 2006), estão compreendidos entre as Áreas da Contabilidade de Custos e a Contabilidade Governamental, assim como autores da área de Gestão de Custos. Os 2 autores mais citados são da área da Contabilidade de Custos, seguidos por 1 autor da Contabilidade Governamental, 2 autores de Gestão de Custos, e por 1 da área da Contabilidade de Custos e 1 da Contabilidade Governamental.

Das principais características levantadas sobre os artigos pode-se vê que em mais da metade dos artigos atingiram seus objetivos. Do total analisado, 55,9% destes indicam como sistema de custeio o método ABC, sendo que 47% abordam esta temática quanto a sua aplicação junto a organismos da administração pública.

Segundo a tipologia da pesquisa, os trabalhos em sua maioria, 82,3%, são tidos como estudos exploratórios, e que se utilizam do estudo de caso e análise documental em seus procedimentos, sendo o percentual de 69% dos artigos. Quanto a abordagem do problema 64,7% se caracterizam como qualitativos.

Os artigos ainda são caracterizados como realizados em grupo, 76,5%, e possuem como principal objeto de estudo entes da administração indireta, contando com percentual de 67,6%.

Dentre as principais vantagens descritas são tem-se que o sistema de custeio ABC é o mais indicado a gestão pública dada a sua adaptação as necessidades de identificação dos custos junto aos serviços prestados. Dentre as desvantagens citadas, a necessidade de mudanças por parte dos servidores públicos quanto a utilização de sistemas de custeio dentro da gestão pública.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Os resultados apresentados nesta pesquisa apresentam limitações acerca da aplicação das técnicas bibliométricas, ao processo de coleta de dados e às características do objeto de estudo. As técnicas bibliométricas possuem como principais fatores de restrição o uso de matéria de autoria de outrem, que em seus estudos podem ter cometido enganos e erros na construção dos textos, ocorrendo possíveis trocas ou omissão nos dados.

Apesar da escolha de variáveis e o uso de análise quantitativa, o presente trabalho possui características subjetivas quanto a classificações acerca das áreas ou em algumas pesquisas nas quais os próprios autores apresentavam essa não objetividade nas denominações de suas pesquisas.

Como fator limitante, ainda pode se considerar o fato de se tratar apenas de artigos do período que pode denominar pós Lei de Responsabilidade Fiscal, na qual um dos objetivos vem a ser o controle de gastos. Acrescido a este há o fato de se tratar apenas de trabalhos de um único evento excluindo outras fontes como trabalhos de conclusão de cursos, monografias, dissertações e teses, além de periódicos e anais de outros eventos.

Pelo que foi levantado, o assunto aqui abordado é fundado em uma temática relativamente nova, se relacionada à aplicação dos sistemas de custeio em outros tipos de instituições que não às governamentais. Contudo, notou-se que a aplicação de um sistema de custo adequado para mensuração dos custos nas instituições governamentais ainda não se encontra bem definida.

Respeitadas as limitações supracitadas, foi feito o levantamento de todas as informações que se desejava obter sobre os artigos, viu-se que em sua maioria, 67,65%, os artigos alcançaram seus objetivos. Tal resultado denota a tendência da aplicação dos métodos de custeio comuns ao setor privado junto da administração pública. Tal afirmativa vai se confirmando junto às outras variáveis levantadas no estudo.

Quanto às vantagens descritas têm-se como mais citadas as vantagens de um sistema de custeio adequado as necessidades da administração pública, sendo o mais indicado o sistema ABC.

A falta de conhecimento de informações de custos como um todo, por parte dos gestores também ficou mostrado como desvantagem reconhecimento das atividades para identificação dos direcionadores de custos na aplicação dos sistemas.

Quanto aos métodos de Custeio em si, e a forma como suas temáticas são abordadas, o estudo demonstra que dentre os métodos propostos, o ABC possui maior destaque, apesar de não ser citado por todos, 55,89% dos artigos o propõe.

Ainda ficou evidenciado que todos os pesquisadores ao trabalhar com aplicação de sistema de custos definiram e utilizaram-se dos conceitos da Administração Direta e Indireta, provavelmente pelo fato da Lei de Responsabilidade Fiscal explicitar que um gestor deve utilizar-se de um sistema de custos para controle dos gastos públicos, e que este sistema ao ser escolhido dentre aqueles utilizados pelo setor privado deve se adequar à sua administração, seja ela Direta ou Indireta.

Pela forma que são abordados, os métodos de custeio propostos em sua maioria o são pela aplicação destes as entidades dos estudos, sendo dada ênfase a necessidade de confirmação quanto à eficácia dos sistemas de custeio junto a Contabilidade Governamental.

A metodologia usada pelos pesquisadores para alcançar seus objetivos junto aos métodos de custeio, têm-se que a base metodológica apresenta resultados em três aspectos em especial. Pelo levantamento da tipologia, os artigos possuem, segundo a classificação dos autores, o caráter exploratório em sua maioria, confirmada pela forma como Beuren (2006) classifica tais tipos de estudos como algo de pouco conteúdo e pouco estudado, sendo de recente existência. Os sistemas de custeios propostos a Gestão Governamental possui tais características.

Ainda a cerca da tipologia, os estudos se utilizam em sua maioria, 27 dos 34 artigos estudados, utilizam-se de casos práticos e viabilização junto às demonstrações contábeis próprias da Contabilidade Pública, assim como o foco quantitativo no trato dos dados.

Dentre as análises realizadas do referencial teórico utilizado nos artigos, os dados obtidos demonstram que estes possuem como principais características serem em média 19 referências por artigo, sendo estas referências em sua maioria, 51,7%, livros, seguidas de periódicos e as leis que regem a Administração Pública. Quanto à idade, as referências são 47,12% do período que compreende os anos de 2000 a 2007. Dos autores referenciados que mais se destacam pela maior frequência de referências, todos os 7 mais citados são autores de Contabilidade distribuídos pelas áreas de Custos, Governamental e Gestão de Estratégica aplicada a Contabilidade Pública.

Dada à importância da área estudada, e a necessidade da Administração Pública de utilizar-se de métodos que lhe sejam possíveis de aplicação, percebe-se que há grande campo de

estudo para pesquisadores da Contabilidade de Custos, assim como outras áreas da Contabilidade que sejam afins a Contabilidade Governamental.

Recomenda-se a aplicação deste esquema de estudo assim como de métodos de estatísticas mais avançadas utilizados pela bibliometria que permitam uma visão acerca dos estudos e pesquisas realizados em dentro da contabilidade em seus diversos ramos, sendo recomendável estudo sobre a descrição da aplicação de métodos de custeios em outras áreas.

É recomendado estudos futuros de caráter comparativo, que venham a utilizar-se de análise de periódicos e anais a nível nacional e internacional, dentro da área abordada neste estudo, assim como em outras áreas da contabilidade.

REFERÊNCIAS

ABC, ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS, **Congresso Brasileiro de Custos**, ano 10-14. São Leopoldo – RS. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br>> Acesso em: 10 de out. de 2008.

BEUREN, Ilse Maria (Org.) et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. **Constituição Federal**. Carta Magna que contem os princípios que regem a estrutura sócio-política do país.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 22 de out. de 2008.

_____. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Dispõe acerca estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos Entes Federativos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm Acesso em: 22 de out. de 2008.

_____. **Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, Estabelece Diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras Providências. Disponível em: <<http://www.virtual.vserver.com.br/decreto200.htm>> Acesso em: 22 de out. de 2008.

_____. **Lei Complementar nº. 101 de 4 de maio de 2000**, Lei da Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei_responsabilidade/lc101_2000.pdf>

Acesso em: 16 de out. de 2008.

CASTRO, Diana Vaz de. LIMA, Robison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**: integrando União, Estado e Municípios, 2006. 2 ed. São Paulo: Atlas.

CATELLI, Armando et al. **Gestão Econômica de Organizações Governamentais**. Disponível em: <http://www.gecon.com.br/down_artigos.asp> Acesso: 01 de dez. de 2008.

ELDENBURG, Leslie. **Gestão de custos**: como medir, monitorar e motivar o desempenho/Leslie G. Eldenburg, Susan K. Wolcott; tradução Luís Antônio Farjado Pontes; revisão técnica George S. Guerra Leone – Rio de Janeiro: LTC, 2007.

LEITE FILHO, Geraldo A ; PAULO JÚNIOR, João; SIQUEIRA, Regina L. Revista Contabilidade e Finanças USP: análise bibliométrica de 1999 a 2006. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos/72007/35.pdf>>. Acesso: 01 de dez. de 2008.

GUEDES, Vânia L. S, BORSHIVER, Suzana. **Bibliometria: Uma ferramenta estatística para a Gestão de Informação e do Conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica.** In: VI Cinform – ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIA DAS INFORMAÇÕES, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** Tradução: Antônio Zoratto Sanvicente. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 10 ed. São Paulo: Atlas. 2008.

MAGALHÃES, Francyslene Costa. **Construção do saber no programa de doutorado em contabilidade no Brasil: plataformas teóricas e motivações,** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo. 2006

MARTINS, Eliseu, **Contabilidade de Custos,** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MAUAD, Luiz G. Azevedo. e PAMPLONA, Edson O. **O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor.** IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. out de 2002. São Paulo, SP.

MAXIMIANO, Antonio César Amaru. **Teoria Geral da Administração: da Revolução Urbana à Revolução Digital.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VANTI, Nadia. **Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da Informação e a difusão do conhecimento.** Ciências da Informação, Brasília, v. 31, n. 2, p. 152-162, mai/ago. 2002.