

TENDÊNCIAS E MUDANÇAS NA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: USO DA BIBLIOMETRIA

TRENDS AND CHANGES IN COST ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR: USE OF BIBLIOMETRICS

João Gabriel Dias Alves de Abreu,
Yasmim Carvalho Alencar,
Evaldo César Cavalcante Rodrigues

RESUMO

A presente pesquisa alicerça-se na afirmativa de analisar a relevância internacional acadêmica sobre a contabilidade de custos no setor público, considera-se a problemática: como a bibliometria pode evidenciar o processo de evolução e o estado de relevância das publicações sobre a temática e suas implicações na estrutura pública brasileira? Utilizou o *software Harzing's Publish or Perish* como ferramenta de pesquisa de artigos e trabalhos científicos, com o buscador do *Google Scholar*. Para tal, consultou-se a quantia de artigos referentes aos dois temas que deram origem as mudanças da contabilidade de custos no setor público, isto é, a chamada *New Public Management* iniciada nos anos de 1970, que alterou a forma de se entender o gerenciamento público baseada no âmbito privado, e o *Strategic Cost Management* ou *Strategic Management Accounting*, estes que começaram nos anos de 1980, a metamorfose conceitual do tratamento de custos no mercado. Ao fim, culminaram na averiguação inicial intentada, dos anos de 1980 até o presente momento. Examinou-se então, o número de trabalhos publicados sobre os assuntos em cada década, que desembocou na identificação das temáticas que ganharam relevante espaço científico e com crescimento significativo. Notou-se que os anos 1970 ainda não contemplavam a completa nomenclatura para as mudanças na gestão pública, e que os anos de 1990 marcaram o apogeu do estudo sobre *Strategic Cost Management*, posteriormente decaindo por conta de mudança na nomenclatura, já que houve aumento dos trabalhos publicados sobre seu conceito sinônimo, *Strategic Management Accounting*.

Palavras-chaves: Nova gestão pública; Gestão estratégica de custos; Gestão estratégica de contabilidade.

ABSTRACT

This research is based on the statement of analyzing the international academic relevance on cost accounting in the public sector, the problem is considered: how bibliometrics can show the evolution process and the state of relevance of publications about the theme of CSP and its implications in brazilian public structure? bibliometrics is it possible to identify the evolution and relevance of publications on the theme of costs in the public sector and the implications for the Brazilian public structure? used the Harzing's Publish or Perish software as a research tool for articles and scientific works, with the Google Scholar search. For that, it was consulted the amount of articles relating to the two topics that derived the changes of cost accounting in the public sector, this is, the call New Public Management, beginning in the 1970s, that changed the way of understanding public management based in the private scope, and Strategic Cost Management or Strategic Management Accounting, these that began in the 1980s, the conceptual metamorphosis of cost treatment in the market. In the end, they

culminated in the intentional initial investigation, from the 1980s to the present moment. It was then examined, the number of papers published on the subjects in every decade was examined in such, which has been discontinued in the identification of themes that have gained relevant scientific space and with significant growth. It was noted that the 1970s did not yet contemplate the complete nomenclature for changes in public management, and that the 1990s marked the height of the study on the Strategic Cost Management, posteriorly decaying for change in the nomenclature, as there was an increase in the works published on its synonymous concept, Strategic Management Accounting.

Keywords: *New public management; Strategic cost management; Strategic management accounting.*

INTRODUÇÃO

A cultura de custos empresarial tem sofrido mudanças significativas ao longo das últimas décadas, tornando-se cada vez mais arraigada por todos os setores da empresa. Estas mudanças acompanham a revolução tecnológica e informacional que se tornou mais preponderante no mundo ao final do século XX. A ruptura das antigas estruturas de pensamento, ficou mais presente no referido período, que inicia a discussão sobre a “nova administração pública”, com novos caminhos para a intensificação desse conhecimento. Da mesma forma, a abordagem gerencial para com o setor público tem sua parcela de alterações, que dará um novo rumo para a forma com que se enxerga a administração pública.

Exige-se, então, uma completa reestruturação das concepções de gestão, tanto no ambiente público quanto no privado, para que a modernização crescente da comunidade seja pareada com uma também crescente modernização da infraestrutura de órgãos públicos e privados. Faz-se, assim, essencial que se conheça as problemáticas e os novos conceitos, para tornar possível as formas de tomada de decisão, com foco na eficiência e eficácia.

Dessa forma a *New Public Management* (NPM) ou a Nova Gestão Pública (NAP), que persegue mecanismos de aplicação dos sucessos privados dentro da esfera pública, numa aproximação dos dois círculos gerenciais, de modo a absorver e corroborar, a partir de pontos positivos para a criação de um aparato estatal mais competente.

Logo, também surgem as discussões acerca dos padrões de citação de “custos no setor público” (CSP), que no ambiente internacional focou-se em *Strategic Cost Management* (SCM), *Strategic Management Accounting* (SMA) e *Public Cost Management* (PCM), que transformam a simples contabilidade de custos de um setor fechado e com responsabilidades bem divididas, para um sistema de apoio, que subsidia com informações relevantes, todas as partes das organizações e influencia tanto nas decisões rotineiras, quanto na implementação de projetos em médio e longo prazos.

Dentro do entendimento, origina-se o seguinte questionamento: como a bibliometria pode evidenciar o processo de evolução e o estado de relevância das publicações sobre a temática de CSP e suas implicações na estrutura pública brasileira? Neste contexto, o objetivo da investigação está focado em analisar a partir da bibliometria a evolução das publicações internacionais sobre CSP e suas influências nas aplicações no setor público brasileiro.

Possibilita-se a facilitação de atuação nessas áreas, em destaque para o período de mudanças, uma vez que se conhece de que forma será alterado e qual o objetivo final desta alteração, os impactos positivos e negativos e os casos de outros locais com o mesmo processo.

Destarte, se faz imprescindível o estudo bibliométrico analítico para melhor compreensão e prospecção de ambos os temas para a construção segura de uma realidade adequada para as recentes transformações. Como apontou Xin Li (2014), é de interesse das nações o mapeamento e a compreensão em prol de um desenvolvimento mais competente e centrado, e é característica da bibliometria construir resultados para apoiar o processo decisório (Macias-Chapulo, 1998). (Fazer uma citação que indique a importância da bibliometria e verificar com a Luiza)

Optou-se por fazer a pesquisa bibliométrica na perspectiva internacional das temáticas NPM, SCM, SMA e PCM, para entender a evolução das discussões acerca da matéria CSP no mundo e por buscar associação e compreensão do momento das adaptações da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, uma vez que a grande parte das pesquisas bibliométricas sobre CSP no Brasil são feitas com base no Congresso Brasileiro de Custos, sem o escopo internacional e comparativo. Constitui o centro de discussão, o estudo longitudinal, que retrata a evolução histórica das pesquisas publicadas internacionalmente, para amparar um diagnóstico do CSP brasileiro. Desta feita, buscou-se então os trabalhos sobre a contabilidade e administração de custos no setor público.

O trâmite do artigo será concebido em, após a introdução, que abrirá os caminhos da discussão, um arcabouço teórico que inicialmente abordará as estruturas da contabilidade de custos no século passado e no presente momento, que delineou as mudanças. Logo após, conceber-se-á o mesmo para discutir a Nova Gestão Pública, demonstrando suas alterações para com o velho método e os principais questionamentos sobre sua efetividade, seguido, então, da exposição da importância que a contabilidade de custos adquire quando em ambiente público. Em suma, a metodologia que retrata o ferramental e revela as etapas de construção da bibliometria, seguido pelos resultados obtidos a partir da investigação e por fim, a conclusão da pesquisa.

Fundamentação teórica

A nova administração pública

Ao acompanhar a crescente modernização que irrompeu em outros segmentos do escopo financeiro, como a chamada Gestão Estratégica de Custos, que, embora tenha se iniciado no âmbito privado, como será demonstrado, tem impacto sobre a administração pública, o setor estatal passou por uma alteração profunda na prospecção de suas características principais para uma reabertura as inovações, numa mudança gradual da própria essência do que é ferir um aparato público. Estas metamorfoses, que originaram a chamada *New Public Management* ou Nova Gestão Pública, contudo, não vieram sem uma série de problemáticas que ainda influenciam no trato da questão.

Osborne (2006) configura a Nova Gestão Pública em diferenciação com a antiga Administração Pública, que prescrevia uma implementação conjunta da política e da administração, erigindo a burocracia das organizações como peça central da criação política e a dominância das leis. Já a Nova Gestão Pública é racionalizada,

observa as apresentações bem-sucedidas do setor privado, em líderes empreendedores e não políticos, distancia a política da administração, para que uma não venha a interferir negativamente na outra.

Esta nova forma de se compreender as organizações públicas, focadas mais em resultado do que sumariamente em atender demandas políticas, demonstra-se perigosa em casos generalizados, onde não há um recuo teórico e um aprofundamento na possibilidade da praticidade regional. Dunleavy e Hood (1994) alertam para o perigo de se clonar um modelo de gestão internacional, uma vez que, na gana por modernização, os agentes políticos ignorem os riscos gerados por implementar formas padronizadas. Deve-se, portanto, analisar o campo a ser transformado e, assim, criar um plano eficaz de modernização.

Como aproximação do setor privado, a Nova Gestão Pública ainda apresenta um problema basal que deverá ser examinado nos próximos anos: como transformar a racionalidade do lucro em uma racionalidade humana? Lapsley (1999) categoriza que a eficiência de uma cadeia de *fast food* não pode ser comparada a eficiência de um hospital ou universidade, vez que a quantificação de sucesso é distinta. Nesta, a quantificação é subjetiva, já que os impactos são sentidos na comunidade, enquanto naquela, a quantificação é numérica, baseada no lucro.

Parte dessas problemáticas apresentam-se de forma bastante gritante quando analisados os casos de países menos desenvolvidos com a introdução da Nova Gestão Pública. Como aposta Borins (2002), seu sucesso estava restringido aos países anglo-americanos, alguns escandinavos e da australásia, uma vez que as entidades estatais destes países têm uma diferenciação histórica e tornariam essa transição mais suave.

Ao seguir a lógica da apresentação das dificuldades latentes de se encarar a Nova Gestão Pública de forma eficiente, Ashraf e Uddin (2015) demonstrou em um caso prático as falhas em implementações do tipo em um desses países menos desenvolvidos e marginalizados. Colocando ao encargo de um antigo profissional de alto escalão de uma multinacional a reforma de um órgão público paquistanês, na espera de que pudessem aumentar a eficiência e a qualidade do serviço, tiveram um efeito oposto.

Em um primeiro momento, como já denunciado, existem distinções basais entre os dois setores. O mais evidente é o tratamento para com os funcionários: enquanto em um eles são propriamente empregados, noutro são agentes públicos, que detêm de uma proteção legal geralmente mais segura que o setor privado. Costumes nacionais também se enquadram nesse quesito, já que um órgão diretamente ligado ao centro político de uma nação absorve um antigo ethos cultural, como demonstrado no hábito de um Diretor-Geral defender seu funcionário em qualquer situação que envolvesse conflito com empresas internacionais.

A perspectiva de orientar o setor público para o lucro também se torna danosa, uma vez que impulsiona atitudes que, no campo privado, seriam talvez bem recebidas, mas no campo público provam-se perniciosas. Assim, implantações feitas sem estudo prévio, que buscam gerar mais receita ou diminuir custos sem levantar a concepção de que o âmbito público tem idiosincrasias essenciais, como sua função de levar um produto ou serviço de qualidade a comunidade, leva somente a um efeito de regressão.

O caso brasileiro, por sua vez, demonstra particularidades quanto a implantação da NPM, até mesmo para o contexto latino. Em um primeiro momento, a reforma administrativa brasileira de 1995, que era uma tentativa de emparelhar o Brasil com o mundo num processo de globalização das instituições governamentais, isto é, por uma pressão de alinhamento com a conjectura exterior, foi entendida, ante a crise do Estado, como uma reforma pressionada pelos agentes internos, em que nada se espelhava no mundo (Bresser, 2002).

Ainda assim, Bresser (2002) afirma que as reformas, mesmo compreendidas como escapes para a crise estatal, continuariam a reverberar, pouco a pouco, na implantação de uma NPM latina, que fugisse dos erros anteriores de entendê-la como uma mera privatização, e fosse alicerçada em melhorias contínuas.

Paulatinamente, a NPM ganhou espaço no contexto nacional, passando a ser assimilada ao passar do tempo. Sano e Abrucio (2010) evidenciam que houve um sucesso iminente de algumas organizações frutos da reforma de 1995, que, contudo, ainda não foram totalmente implantadas e não atingiram o ápice teórico de implantação. Esse impedimento para uma implantação total cai sobre a dificuldade de separação entre o setor público administrativo e o governo político, no qual o Poder Executivo ainda mantém forte controle sobre as organizações estatais, a exemplo do “ultrapresidencialismo estadual” (Sano e Abrucio, 2010).

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) funciona através dos chamados instrumentos, definidos por serem um conjunto de diretrizes e guias de padrão internacional, considerados como práticas saudáveis, em diversos assuntos, como desenvolvimento, agricultura e alimentação, economia, educação, dentre outros (Marcelly e Gullo, 2018). O Brasil, por sua vez, já faz parte de 90 dos 252 instrumentos imprescindíveis para a entrada na organização, e busca, com o pedido formal formulado, a entrada por completo. Assim, há uma tendência clara em transformar o setor público em congruência com as normas internacionais, personificadas legalmente pelos instrumentos da OCDE.

Logo, fica evidente a necessidade de uma adaptação dos costumes do setor privado para seu aliciamento no setor público. Portanto, enriquecer a aprofundar-se em um estudo bibliométrico é vital para compreender o período de mudanças, que impediu erros crassos e confusões, para que a previsão de Osborne (2006) de Nova Governança Pública, voltada para a comunidade, com métodos que satisfaçam a função da organização sem necessidade de estar atada politicamente, concretize-se suavemente.

Estrutura da contabilidade de custos nos séculos 20 e 21

A segunda metade do século XX foi palco para o a florescimento exponencial da inovação tecnológica, concebendo, como fruto da rápida expansão dos meios de comunicação e de transporte, a chamada globalização, que conecta o mundo, encurta as distâncias, altera os paradigmas humanos e, da mesma forma, muda a forma com que a contabilidade de custos é abordada. Torna-se, então, elemento basal da construção de uma nova contabilidade, que acompanhe estas evoluções constantes, e seja peça cerne das entidades.

A contabilidade gerencial, inaugurada sob novos moldes nos anos cinquenta e sessenta, passaria agora por uma outra metamorfose, que origina a terminologia Gestão Estratégica de Custos. Destacar-se-ia, assim, por prover informações acerca

dos custos a todas as cadeias da implementação de um projeto e operações, desde a formulação de ideias até o conserto das falhas iniciais, sendo um possibilitador de ação. Assim, compreende-se que as transformações neste campo contábil configuram uma nova forma de agir, e não unicamente a disponibilidade de novas ferramentas (Shank, 1989).

Ainda na mesma linha, a Gestão de Custos Estratégicos atua de forma distinta a antiga forma de se trabalhar a contabilidade de custos (Blocher, 2009). A primeira evidente diferença é a chamada “Cadeia de Valor”, em livre tradução. Explora-se como o produto é formado, desde a bruta matéria-prima a ser extraída até ser entregue nas mãos do cliente e, mais ainda, como seria recolhida pela entidade. Esta visão externa, que aloca todos os pontos do produto, contrasta-se com a interpretação interna do passado, que focava suas perspectivas somente nos territórios e campos controlados pela organização, limitando sua capacidade de implementar novas estratégias (Shank, 1989).

A segunda distinção é no estudo do “Posicionamento Estratégico”. De acordo com a estratégia da empresa para lidar com determinado produto, em sua competição no mercado e em sua diferenciação, a valorização de alguns quesitos, como inovação, melhoria do maquinário, análise de mercado e outros, é dessemelhante, uma vez que aproximações desiguais devem contar com observações também desiguais (Shank, 1989).

Por fim, os “Fatores de Custo”, ou seja, o que causa o custo ao produto e a entidade. Na Gestão Estratégica de Custos, identidades como tecnologia na cadeia de produção, experiência com o produto, variação de produtos oferecidos entre outros são analisados como possíveis fatores para os custos, que fugiu do velho paradigma do volume de produção como identidade maior quando se examinava a contabilidade de custos. Portanto, os exemplos tomados deixam exposto cruamente a diferenciação intrínseca e essencial na conjectura da arcaica maneira de se entender os custos e na nova (Shank, 1989).

Como já indicado, a Gestão Estratégica de Custos salienta-se nas concepções da utilização de custos sob uma perspectiva mais ampla e arraigada, pouco restringida pelas velhas formas usuais de se trabalhar. Cravens et al. (2000) definem estratégia como planos voltados ao futuro, bem como suas possibilidades de implementação. Destarte, as informações de custos deixam de ser somente parte operacional da organização, mas passam a assumir caráter global quando auxiliam na tomada de decisão.

No início do século XXI, então, com a já consolidada ideia de Gestão Estratégica de Custos nos campos teóricos e em algumas grandes empresas, Langfield-Smith (2007) observa que, ainda que as prospecções de sua implantação fossem otimistas, não vingaram da forma esperada. Blocher (2009) aponta que a nova forma de se compreender a gestão de custos é norteadas para auxiliar a organização em todos os âmbitos, não somente em pontos específicos. Logo, a adequação dos métodos enfrenta, também, a dificuldade de compreensão dos conceitos. A realidade empírica nacional também demonstra dificuldades de implantação da Gestão Estratégica de Custos nas empresas, que permanecem fortemente conectadas ao tradicional método de custeio e apresentam necessidades latentes na ampliação de suas perspectivas para além dos limites de controle da organização. Silva et al. (2010) afirmam ainda que a melhor maneira de proporcionar o abandono das antigas práticas de custos seria a extensa pesquisa comparativa entre períodos pré-adoção e pós

adoção da SMA/SCM, destacando o desempenho superior após a adoção, de maneira a incentivar novas organizações para a migração e utilização dos métodos internacionalmente utilizados.

Sendo assim, as mudanças originadas da revolução tecnológica, que trazem ao palanque uma nova maneira de se aprofundar da gestão de custos, uma que influencia em todos os setores da entidade, foi pontualmente implantada, mas não em larga escala. Logo, se reverberam ventos de mudança no setor privado, o setor estatal também passou por alterações estruturais, que originaram a chamada Nova Gestão Pública, uma nova faceta da administração pública, já evidenciada. Toda esta revolução impactou também na forma pública de se entender a administração e, em principal, a gestão de custos em órgãos estatais.

A importância dos custos no setor público

Como observado, a *New Public Management* introduziu meios coerentes de se aproximar o setor público ao *modus operandi* do setor privado, ainda que apresente dilemas expressivos e que o manejo do processo de mudança deva ser efetuado com esmero ímpar. Fica em propensão a esperança de que os impactos positivos que a Gestão Estratégica de Custos, ou, em inglês, como será tratada ao longo da pesquisa, *Strategic Cost Management*, sejam mais visíveis e amplos dentro do setor público.

Como exemplificado por Shank (1989), parte da nova fisionomia de custos é a de arraigar a visão, de ampliar a perspectiva acerca da implantação de novos projetos e dos dados de atividades cotidianas. Enquanto no setor privado esta nova idealização concede a possibilidade de desenvolver estratégias de aperfeiçoamento (Blocher, 2009) e racionalizar os gastos de forma a se ter mais receita, vez que este é seu objetivo privado, as motivações públicas diferem-se. Logo, quando implicado nos deveres dos órgãos estatais, menores gastos inócuos e mais eficiência representam melhorias diretas para as camadas da população que usufruem do seu serviço.

Torna-se, então, relevante o entendimento de que a reverberação que a *Strategic Cost Management* possui dentro do ambiente privado é potencializada no tratamento governamental. Essa potencialização, sumariamente teórica, baseia-se no ideal de que o desígnio mor destas instituições é servir a sociedade de forma completa e competente, e não apenas a obtenção de lucro. Se argumentado, então, em qual setor o resultado seria mais benéfico para o bem comum, o público, com interesse primário em satisfazer a população, estaria em vantagem iminente.

Metodologia

A bibliometria consiste num método de pesquisa de resultados numéricos para a medição de produção e disseminação de determinado conhecimento científico acadêmico (Quevedo-silva et al., 2016). É a utilização de caracteres numéricos para representar o desenvolvimento e o estudo de certos temas que circulam pelo meio acadêmico, traçando assim sua relevância.

A fim de compreender a modelagem a qual a Nova Gestão Pública, *Strategic Cost Management* e, como já evidenciado, Contabilidade de Custos no Setor Público estão conceituadas na atual conjuntura acadêmica nacional e internacional, propôs-se utilizar das concepções já apresentadas de bibliometria para catalogar a relevância

a qual os dois primeiros assuntos foram tratados ao longo das décadas e até que ponto a contabilidade de custos foi absorvida ou apropriada pelo setor público.

Para tal foi utilizado o software de livre acesso *Harzing's Publish or Perish*, que reúne os dados dos artigos, como ano de publicação, número de citações totais, número de citações anuais, revista a qual é vinculada, e como ferramenta de busca o *Google Scholar Search*, por apresentar uma base de dados mais extensa (Aguillo, 2011). Como substituto para caso de falta de informação no primeiro banco de informações, foi empregado o *ScienceDirect*, por se tratar de uma ferramenta de fácil manuseio.

A pesquisa foi efetuada com enfoque a relevância dos assuntos ao longo das décadas, isto é, fazendo uma análise da quantidade de artigos criados em um período de dez anos para cada um dos temas, de forma a se examinar afirmativamente se sua explanação teórica arraigou as possibilidades de produção científica até o presente momento, e, caso não, onde foi o apogeu e início do declínio da quantidade de artigos que a contemplem. Após, examinou-se a nacionalidade e a qualidade dos periódicos que publicaram os vinte artigos mais citados da pesquisa principal, isto é, CSP, excluindo-se livros, utilizando tanto a classificação do site SciMago, que apresenta uma base extensa e aberta a consulta (Falagas et al., 2008) para os periódicos internacionais, quanto a do Capes Sucupira para os periódicos nacionais.

Compreendeu-se então uma aproximação que satisfizesse as propostas, que empregou em *Title Words* as palavras: *New Public Management*, *Strategic Management Accounting*, *Strategic Cost Management* e *Public Cost*. Já no campo *Keywords* foi exposto somente o signo *Accounting*, que delimita a busca por *Public Cost*. Assim, os resultados das diversas buscas foram tabulados em uma planilha *Excel*, para melhor análise e visualização. Para a busca em português, foram utilizadas as palavras-chaves Gestão Estratégica de Custos, Nova Administração Pública, Nova Gestão Pública e Custos no Setor Público. Optou-se por usar duas traduções para a NPM por crer-se que seriam tratadas das duas formas, assim como SMA e SCM.

Análise bibliométrica

Após as buscas e o tabelamento dos resultados, adquire-se três temas que derivariam o tema principal, isto é, *Public Cost Management*. A utilização destes três temas, como demonstrado, seguiu sem a adesão de nenhuma *keyword*, para não restringir a busca e prejudicar a triagem. Nesse sentido, os frutos da indagação serão abundantes, tantos que, ao ultrapassar o a casa dos milênios, serão desconsiderados os números exatos, vez que a medição de relevância de um tema enquadra-se como completa ao checar uma extensão favorável.

Destarte, as pesquisas efetuadas com *Title Words: New Public Management* foram as que mais deram produto. Como já argumentado, inicia-se o processo de inquirição na década de 1970, por ser o início teórico do conceito. É notável que, embora já fosse sendo formada a concepção, a nomenclatura para a primeira década ainda era bastante esparsa e sem definição concreta. Este primeiro decênio, que compreende dos aos de 1971 a 1980, dão origem a 57 artigos sobre o assunto. Os anos subsequentes, isto é, de 1981 a 1990, 138 artigos foram encontrados. De 1991 a 2000, de 2001 a 2010 e de 2001 a 2019 foram encontrados, em cada um dos intervalos, mais de mil trabalhos, que se nota a clara ascensão e permanência como

um dos assuntos de grande impacto até a atualidade, em confluência com a necessidade de estudos regionais para a NPM apontados por Dunleavy e Hood (1994), e a adequação dos métodos para o setor público para suavizar as disparidades existentes, evidenciadas por Ashraf e Uddin (2016).

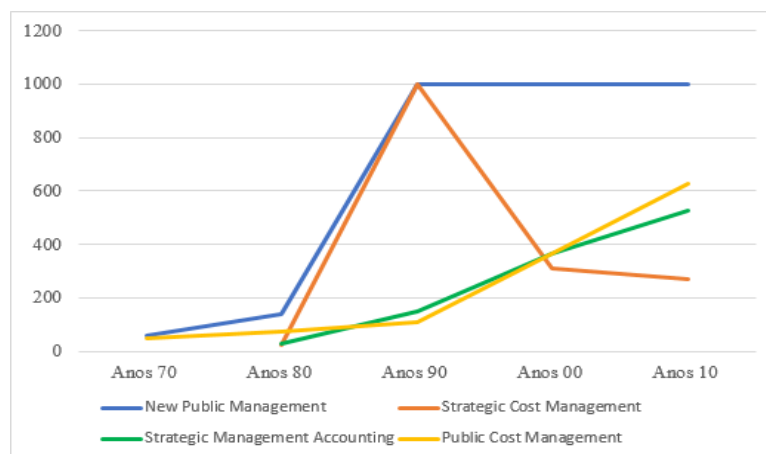
Na sequência, quando utilizado em *Title Words: Strategic Cost Management*, temos resultados mais tímidos quando comparados a grandeza do tema anterior. Iniciado nos anos 80, de 1981 a 1990, somente 23 trabalhos foram achados com a temática, que já era considerada uma revolução teórica quando comparada ao antigo método de custos (Shank, 1989). De 1991 a 2000 chega-se ao apogeu, com mais de mil trabalhos elaborados sobre o tema. De 2001 a 2010 o número decai a 313 e de 2011 a 2019 o número total de trabalhos é de 271. Este fenômeno pode tanto indicar uma queda na teorização ou necessidade acadêmica de análise sobre o assunto ou, como será demonstrado, uma possível mudança na nomenclatura.

O termo *Strategic Management Accounting*, sinônimo a *Strategic Cost Management*, por sua vez, quando colocado em *Title Words*, oferece o desfecho de, entre os anos de 1981 a 1990, 31 publicações que em seu título carregavam o signo. Este número crescerá na década seguinte, de 1991 a 2000, para 148, e de 2001 a 2010 para 368, que chega a seu ápice de 528 trabalhos entre 2011 e 2019. Portanto, como acima abordado, os dois nomes são possíveis para uma mesma categoria de ideias, sendo consideradas idênticas. Isto ainda não muda o fato de que a década de 1990 foi a mais produtiva e mais interessada na nova abordagem da contabilidade de custos, principalmente devido a agitação acadêmica ante uma nova maneira de se entender os custos que, posteriormente, demonstrou-se pouco adotada na prática (Langfield-Smith, 2008). Contudo, se contados os trabalhos acerca de *Public Cost*, vez que são unidos por uma mesma raiz conceitual, a produção se manteria elevada, já que totalizou 1429 publicações na presente década.

Por fim, para finalizar a busca, aplica-se em *Title Words* as palavras *Public Cost*, e em *Keywords* a palavra *Accounting*. Esta delimitação foi feita para que a checagem fosse restringida somente para as investigações contábeis, impedindo o aparecimento de custos de outras áreas. Os trabalhos se caracterizam, a grosso modo, por serem averiguações de casos particulares em órgãos públicos locais, seja em relação pura ao ambiente financeiro ou em campos distintos, como hospitais e empresas estatais. Chegou-se aos seguintes números: de 1971 a 1980, 51 artigos, de 1981 a 1990, 74 trabalhos, de 1991 a 2000, 111 foram publicados, de 2001 a 2010 as publicações saltam para 367 e chegam ao ápice de 630 na década de 2011 a 2019. Nota-se, então, a alta procura acadêmica pela alocação de recursos de acordo com os juízos modernos acerca do gerenciamento contábil de custos, tanto por parte da nova forma de se gerenciar o setor público quanto pela maneira atual de se entender os custos.

Todas estas informações foram tabeladas e, posteriormente, transformadas em um gráfico para melhor entendimento, disponível abaixo:

Figura 1: NÚMERO DE ARTIGOS POR DÉCADA



Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

Quanto à qualidade e nacionalidade dos periódicos que publicaram os vinte artigos mais citados quando utilizado *Public Cost* como título e *Accounting* como palavra-chave, encontrou-se o seguinte resultado: dos 20 artigos mais citados, dois não puderam ser encontrados, restando 18. Dos 18, apenas um tinha classificação Q2 pela SciMago, e os outros 17 a classificação máxima, Q1. Cinco são de revistas dos Países Baixos, sete de revistas do Reino Unido e seis revistas dos Estados Unidos. Estatística esta que demonstra a predominância de países tradicionais em publicação acerca do tema, bem como apontou Borins (2002), ao evidenciar que a Nova Administração Pública era restrita a nações enriquecidas.

O caso brasileiro, por sua vez, demonstra que há um crescente em trabalhos publicados nessas temáticas, embora de forma ainda tímida quando tratada a Nova Gestão Pública e a Nova Administração Pública, que, juntas, totalizaram dois trabalhos nos anos de 1970; nove na década de 1980; 36 no decênio posterior; 175 na primeira década deste século e, finalmente, 261 na década corrente. Um aumento expressivo, datado, principalmente, da reforma administrativa de 1995, que se encerrou em 1998 e iniciou uma relevante demanda no contexto acadêmico-científico nacional.

Já a Gestão Estratégica de Custos apresenta estudos voltados para casos empíricos, analisando setores da indústria e agricultura em grande parte, ou exposições teóricas sobre o assunto. Durante a década de 1980 somente dois trabalhos foram publicados; 85 nos anos 1990; 172 nos anos 2000 e decaiu para 148 nesta década. A mínima diferença (unicamente 14 publicações) entre as duas décadas pode ser explicada pelo corrente ano, de 2020, que não foi contabilizado.

Quando pesquisado por Custos no Setor Público, dos 183 resultados totais, sem limitação de anos, 172 referem-se a este século, sendo 39 da década de 2000 e 133 deste decênio. Assim, é possível notar que em âmbito nacional é um crescente no número de artigos publicados com os temas em questão, demonstrando o interesse e a união com o atual momento de internacionalização da contabilidade no setor público. Do exame feito sobre os 20 artigos mais citados, excluindo-se livros, pela avaliação do Capes Sucupira, resultou em: seis foram publicados em congressos e um uma resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), dado que justifica em parte o motivo pelo qual as pesquisas bibliométricas nacionais sobre CSP se

concentram nesse âmbito. Assim, restam 13 artigos a serem avaliados, sendo seis artigos publicados em periódicos de classificação A2, quatro em revistas B2, dois em periódicos B3 e um em B4. A revista mais proeminente foi a Revista de Administração Pública, com três artigos entre os mais citados.

As adequações da estrutura pública brasileira, que busca efetivamente se enquadrarem nos padrões das normas contábeis internacionais, para perseguir resultados significativos para a gestão pública acerca da contabilidade de custos, torna-se, então, fruto de um misto, entre forças externas e internas agindo em confluência para esta transformação.

O ambiente de pesquisa brasileiro demonstra forte empenho de se comprometer com as transformações a partir da produção científica, demonstrado pelo resultado da publicação nacional. Conforme Bresser (2002), a reforma para implantação de uma estrutura administrativa pareada com os costumes internacionais é fruto da imprescindibilidade de se adequar a padrões estabelecidos por organismos internacionais que congregam várias economias de destaque mundial. Nesse sentido, de acordo com Marcelly e Gullo (2018), a participação na OCDE, que representa padrões normativos internacionais de relevância para países com economias estáveis, torna-se demanda do Estado brasileiro.

Conclusão

Totaliza-se a partir dos estudos promovidos que há um crescente de trabalhos na área voltada a contabilidade de custos no setor público, numa ascendência direta desde a década de 1970, que atingiu seu ápice no tempo atual. Alia-se ainda ao fato de que os trabalhos sobre a *New Public Management* são significativamente discutidos no campo acadêmico/científico e de que a *Strategic Cost Management/Strategic Management Accounting* ainda está em fase de promoção.

Nota-se também que a década de 1990 foi o apogeu tanto para a *New Public Management* quanto para a *Strategic Cost Management*, que apresentam mais de mil publicações sobre nas duas pesquisas sobre as temáticas. Embora a *Strategic Cost Management* tem perdido força durante o último par de decênios, seu estudo sinonímico, a *Strategic Management Accounting*, ganha cada vez mais espaços, expondo a alteração de nomenclatura, não uma derrocada da relevância.

É evidente também que nenhuma das duas principais vertentes que originariam mudanças na contabilidade de custos do setor público acompanhou o aumento em sua análise. Ambas, como já dito, tiveram maior incidência na década de 1990, mas, em comparação, a pesquisa por *Public Cost* atingiu níveis simplórios e tímidos, que passa a crescer gradativamente. Levando em consideração o caráter semelhante que circunda *Public Cost*, *Strategic Cost Management* e *Strategic Management Accounting*, seus resultados podem ser somados, que denota um crescimento substancial, com mais de mil trabalhos publicados nesta década.

O propósito da pesquisa foi plenamente atingido, já que a partir da bibliometria foi possível identificar como se deu evolução e a relevância por decênio da CSP, tendo seguido um processo gradual de elevação de importância no mundo acadêmico, até atingir o apogeu no momento hodierno. Juntamente, foi também analisado as duas raízes de mudança mais profundas, que poderiam influenciar positivamente nos resultados. Quanto as implicações na estrutura pública brasileira, compreendeu-se que cientificamente existe uma elevação no número de trabalhos publicados acerca

dos assuntos abordados. Portanto, subentende-se que o Setor Público brasileiro sofre suas transformações a partir de uma frente externa, na busca de se enquadrar nos padrões internacionais da OCDE, e a frente interna, em que a academia denota intensamente a necessidade do uso da contabilidade de custos no setor público para agregar valor na construção de uma Nova Gestão Pública.

REFERÊNCIAS

AGUILLO, I. F. Is Google Scholar useful for bibliometrics? A webometric analysis. **Scientometrics**, v. 91, n. 2, p. 343–351, 2012.

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

BLOCHER, E. J. Teaching cost management: A strategic emphasis. **Issues in Accounting Education**, v. 24, n. 1, p. 1–12, 2009.

Brasil recebe aprovação da OCDE de novos instrumentos legais na área de Ciência e Tecnologia. **Governo do Brasil**. Brasília. 03 de jul. de 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/noticias/educacao-e-pesquisa/2020/07/brasil-recebe-aprovacao-da-ocde-de-novos-instrumentos-legais-na-area-de-ciencia-e-tecnologia>>

BRESSER-PEREIRA, L. C. Reforma da Nova Gestão Pública: Agora na Agenda da América Latina, no Entanto. **Revista do Serviço Público**, v. 53, n. 3, p. 143–166, 2002.

DUNLEAVY, P.; HOOD, C. From old public administration to new public management. **Public Money and Management**, v. 14, n. 3, p. 9–16, 1994.

FALAGAS, M. E. et al. Comparison of SCImago journal rank indicator with journal impact factor. **The FASEB Journal**, v. 22, n. 8, p. 2623–2628, 2008.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 113–135, 2000.

LANGFIELD-SMITH, K. Strategic management accounting: How far have we come in 25 years? **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 21, n. 2, p. 204–228, 2008.

LAPSLEY, I. Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity? **Financial Accountability & Management**, v. 15, n. 3-4, p. 201–207, 1999.

LI, X. et al. Integrating bibliometrics and roadmapping methods: A case of dye-sensitized solar cell technology-based industry in China. **Technological Forecasting and Social Change**, v. 97, p. 205–222, 2015.

MACIAS-CHAPULA, C. A. O papel da informetria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da Informação**, v. 27, n. 2, p. nd-nd, 1998.

MARCELLY, V. T.; GULLO, F. O BRASIL na OCDE: membro pleno ou mero espectador? CCGI-No08 Working Paper Series MAIO DE 2018. 2018.

MCLAUGHLIN, K.; OSBORNE, S.; FERLIE, E. **New Public Management: Current Trends and Future Prospects (Routledge Studies in the Management of Voluntary & Nonprofit Organizations)**. 2002. cap. 11, p. 181-195.

OSBORNE, S. P. The new public governance? **Public Management Review**, v. 8, n. 3, p. 377–387, 2006.

QUEVEDO-SILVA, F. et al. Estudo Bibliométrico: Orientações sobre sua Aplicação. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 15, n. 2, p. 246–262, 2016.

SANO, H.; ABRUCIO, F. L. Promessas e resultados da Nova Gestão Pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. **Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 3, p. 64–80, 2008.

Shank, J.K. “Strategic cost management: new wine, or just new bottles?”, **Journal of Management Accounting Research**, v. 1, p. 47-65, 1989.

SOUZA, M. A.; SILVA, É. J.; PILZ, N. Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 145–167, 2010.