

**UMA REVISÃO DA LITERATURA SOBRE A CONTABILIDADE DE CUSTOS
APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

Renato Pereira Monteiro

Doutorando em Contabilidade pela Universidade de Aveiro e Minho, Bolsista CAPES

Carlos Joaquim da Costa Pinho,

Professor Dr. Universidade de Aveiro, Portugal - Campus Universitário de Santiago

Área Científica: D) Contabilidade de Gestão

Palabras clave: Setor publico, Contabilidade de custos

A CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Resumo

O objetivo deste estudo é identificar o estado da arte em termos de pesquisa sobre a contabilidade de custos no setor público no contexto atual, buscando evidenciar qual sua importância, utilidade, barreiras para sua implantação, busca-se ainda analisar como ela tem sido praticada pelos entes públicos. Pode compreender com o estudo que existe uma lacuna teórica em relação a pesquisas acadêmicas que tratem da contabilidade de custos no setor público, pode-se ainda relacionar a importância da contabilidade para atender os preceitos da NPM e identificar fatores que contribuem para a sua implantação bem como listar barreiras para sua efetivação.

Introdução

A gestão pública de um modo geral tem passado por diversas modificações nas últimas décadas (Navarro Galera & Rodríguez Bolívar, 2007), (Orelli, Padovani, & Katsikas, 2016), (Rossi, Cohen, Caperchione, & Brusca, 2016). As reformas têm como pano de fundo amplos objetivos como: melhorar a eficiência, a responsabilidade de prestação de serviços públicos, qualificar a informação para dispor aos gestores, aprimorar a qualidade da decisão, otimizar a aplicação de recursos públicos, melhorar o desempenho do setor e incentivar a transparência e o controle social. Neste sentido a contabilidade tem buscado acompanhar este processo por meio da criação e normas específicas para o setor público e por meio do processo de harmonização contabilidade governamental (Grossi & Pepe, 2009), (Broadbent & Guthrie, 2008), (Fuertes, 2008), (Manes Rossi, Aversano, & Christiaens, 2014), (Rossi et al., 2016).

Este processo de harmonização contábil ou de aproximação com as normas e práticas do setor privado foi desencadeado nas últimas décadas como benefícios pregados pela *New Public Management* – NPM (Hood, 1991;1995). Esta vinculação entre os preceitos da NPM como fator motivador das reformas na contabilidade é defendido por autores como (Argento & van Helden, 2010), (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2015), (Chan, 2003), (Chow, Humphrey, & Moll, 2007), (Johan Christiaens, Vanhee, Manes-Rossi, Aversano, & van Cauwenberge, 2015), (Christiaens, Reyniers, & Rollé, 2010), (Eugenio Anessi-Pessina, Barbera, Sicilia, & Steccolini, 2016). Estudos como os de Feschiyan (2013) e Connolly (2016) também retratam o impacto destas reformas da contabilidade no setor público, revelando que a contabilidade do setor público deve desempenhar um papel fundamental como um sistema de informação útil e necessários as práticas da NPM (Manes Rossi et al., 2014).

O processo reformista da contabilidade público foi motivo de diversas pesquisas até o presente momento como as de (Christiaens et al., 2010), (Orelli et al., 2016) (Van-Peursem & Eggleton, 2015). Encontra-se ainda uma variedade de estudos realizados em países da Europa que tratam de aspectos deste processo de harmonização ou implantação da contabilidade por competência. O processo de harmonização e padronização foi objeto de pesquisas como a de (Benito, Brusca, & Montesinos, 2007), (Chow et al., 2007), (Dasí, Montesinos, & Murgui, 2013). Encontra-se ainda estudos que evidenciam a realidade específica de alguns países como o caso da Espanha por (Brusca, Montesinos, & Chow, 2013), na Itália por (Grossi & Steccolini, 2015), em Portugal por (Gomes et al., 2015).

A implementação da contabilidade por competência também tem motivado muitas pesquisas, que por vezes utilizam da comparação entre países (Rossi et al., 2016) ou buscam retratar a realidade da União Europeia por (Pina, Torres, & Yetano, 2009), (Oulasvirta, 2014) ou ainda demonstram e analisam países de forma mais específicas: Reino Unido (Biondi, 2016), Finlândia por (Dabbicco, 2015), na Alemanha

(Lampe, Hilgers, & Ihl, 2015), na Itália (Catalano, Carlo, & Erbacci, 2015). Alguns estudos como de (Fuertes, 2008), (Biondi, 2014) abordam o tema de forma mais ampla e analítica ou que analisar as condições prévias as condições prévias que os governos precisam cumprir para garantir que os benefícios da contabilidade de exercício sejam alcançados como na pesquisa de (Hepworth, 2003).

Para Burns & Scapens (2000) um dos temas centrais no atual debate da contabilidade pública tem sido a mudança da contabilidade de gestão e mais especificamente a questão de saber se a contabilidade gerencial deveria estar sujeita a alterações, como consequência as práticas de contabilidade de gestão no setor público tem atraído mais pesquisas empíricas, que abordam realidade de diferentes países e setores de atividades com diferentes abordagens e métodos a serem utilizados (Burns & Vaivio, 2001).

Também para Orelli et al. (2016) as mudanças na contabilidade gerencial tem sido constantemente debatido nos últimos duas décadas na tentativa de fortalecer a prestação de contas e o uso eficiente de recursos em organizações do setor público. Autores como Grossi & Steccolini (2015) destacam que os sistemas de contabilidade e prestação de contas do setor privado têm sido frequentemente apresentada como superiores aos do setor público e sugeriu como soluções para as deficiências do último. Neste sentido vê-se aumentada a pressão pelo aprimoramento da contabilidade de custos no setor público ou sua efetiva implantação.

Para Eugenio Anessi-Pessina et al. (2016) nos últimos anos o peso expansão de direitos da sociedade, as demandas de instituições internacionais, e as crises fiscais e econômicas colocaram enormes pressões sobre a necessidade de cortar gastos, garantindo orçamentos equilibrados, e reduzir o montante da dívida pública acumulada, para os autores existe um possível hiato entre a disponibilidade da informação, por um lado, a utilização efetiva dessas informações nas discussões orçamentais.

Alinhando-se a este entendimento o de Humphrey, Moll, & Steccolini (2015) quando identifica que são necessários estudos empíricos de organizações do setor público que respondam às reformas de austeridade e proporcionem oportunidades para o desenvolvimento da compreensão do papel dos sistemas de contabilidade em tempos de recursos financeiros escassos. Também para Arnaboldi, Lapsley, & Steccolini (2015) e Van der Stede (2011) a crise das finanças públicas representa um contexto interessante para fornecer uma melhor compreensão do funcionamento das práticas de contabilidade de gestão, tais como orçamento, controle de custos, avaliação de desempenho, sistemas de incentivos

A contabilidade de custos no setor público tem sido uma preocupação menos evidente dos pesquisadores em relação ao processo de harmonização e a aplicação da contabilidade por competência. Os estudos sobre a contabilidade de custos tem relação maior a aplicação de um método de custeio em casos específicos como (Arnaboldi & Lapsley, 2003), (Baird, 2007), (Cropper & Cook, 2000), (Goddard & Ooi, 1998), (Oseifuah, 2014), (Valderrama & Sanchez, 2006), (McChlery, McKendrick, & Rolfe, 2007), (Pintilie, Demian, & Joldos, 2012), (Costa, 2008), (Carvalho, Costa, & Macedo, 2008).

Conforme Orelli et al. (2016) existem inúmeros fatores que têm incentivado a modernização da contabilidade de gestão, mas a evidência adicional ainda é necessária sobre como contabilidade de gestão tem sido aplicada na nova contabilidade do sector público. Existe uma lacuna teórica de estudos, semelhante ao constatado por Tucker & Schaltegger (2016) em pesquisas que tenham como tema central, não o método de custeio utilizado, mas que discorram sobre a importância, utilidade, necessidade da informação, barreiras para a implantação, os *inputs* e *out-puts* da contabilidade de

custos no setor governamental semelhante ao que fizeram (Geiger & Ittner, 1996), (Gomes et al., 2015), (Monteiro, Pereira, & Souza, 2015)

O objetivo deste estudo é, por meio de uma revisão bibliográfica, identificar o estado da arte em termos de pesquisa sobre a contabilidade de custos no setor público no contexto atual, buscando evidenciar qual sua importância, utilidade, barreiras para sua implantação, busca-se ainda identificar como ela tem sido praticada pelo setor público no contexto atual.

Este estudo está organização apresentado pelos pontos chave de estudos sobre custos no setor público nomeadamente: os aspectos gerais das reformas contábeis no setor público, o papel da contabilidade na NPM, a contabilidade de custos no setor público, importância e barreiras para sua implantação, estudos anteriores sobre a contabilidade pública e de custos e uma seção sobre os estudos comparativos, finalizando com a conclusão.

Metodologia

A abordagem metodológica adotada neste estudo é por meio de uma pesquisa bibliográfica. Para Triviños (1987) a pesquisa bibliográfica permite ao pesquisador identificar até onde os outros pesquisadores tem chegado em suas pesquisas, quais esforços fizeram, métodos e procedimentos adotaram e as dificuldades que encontraram. Por outro lado, permite ainda avaliar as possibilidades de realização de uma nova pesquisa e a utilidade dos resultados que se poderá obter, além disso relacionar o seu tema com o de outros pesquisadores.

Esta pesquisa foi realizada acessando os portais das revistas mais relevantes de contabilidade, fazendo a leitura de seus *abstracts* e, tendo relação o estudo, era "baixado" para o gerenciador de referências Mendley®. Este trabalho foi feito compreendendo os anos de 2011 até 2016. Posteriormente, fez a leitura dos trabalhos selecionados e nestes foram pesquisados novos estudos, indiferente do período, mas aqueles que mais se relacionavam ao tema.

A pesquisa inicial foi realizada nos portais dos seguintes periódicos: *Accounting, Organization and Sociedad, Accounting, Auditing & Accountability, Management, Accounting Reserch, Accounting Forum, European Accounting Rewiew*. Assim com base na primeira seleção de estudos, pesquisou-se também nos estudos referencias e publicados nestes periódicos.

Revisão da Literatura

A pesquisa bibliográfica realizada permitiu identificar que a existem elementos relevantes neste processo para a compreensão da contabilidade de custos no setor público. Primeiro os aspectos gerais das reformas no setor público, passando pelo papel da contabilidade na NPM e a contabilidade no novo contexto do setor, a adoção da contabilidade de custos no setor público: importância e barreiras para sua implantação, assim como enquadrar uma série de estudos comuns sobre o tema, bem como perceber que existe uma tendência metodológica a ser aplicada.

Aspectos gerais das reformas contábeis no setor público

Conforme Fuertes, (2008) desde os anos 1990 a Federação Internacional de Contadores (IFAC) realizou um grande programa de normalização que visa a emissão de um único conjunto de normas internacionais de contabilidade do setor público e

promover a sua introdução em todos os níveis de governo. A tarefa de elaboração do conjunto de normas internacionais de contabilidade pública ficou a cargo do *International Public Sector Accounting Standards Board Internacional* (IPSASB). Também Manes Rossi et al., (2014) destacam que os sistemas de contabilidade e de informação nas administrações públicas dos países europeus alteraram profundamente nos últimos 20 anos, devido à NPM e a tendência para a harmonização internacional.

Entidades internacionais, como a Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI), são grandes incentivadores da convergência contábil para padrões e normas internacionais, pois acreditam que a contabilidade deve criar dados comparáveis de qualidade, para facilitar o controle e o combate a corrupção, além de melhorar a prestação de contas. No mesmo sentido Rossi et al., (2016) afirma que a crise econômica e financeira evidenciou a necessidade de sistemas contábeis que possam fornecer alertas prévios de problemas financeiros, assim descreve que faz todo o sentido existir um conjunto de normas de contabilidade reconhecidas internacionalmente. Posicionamento que levou a recentemente a Comissão Europeia e EUROSTAT apresentaram um conjuntamente de recomendações para o desenvolvimento da contabilidade por competência para estados membros da União Europeia com base nas normas IPSAS que ficou conhecido com *Accounting Standards do Sector Público Europeu'* (EPSAS) (Feschiyan, 2013).

O papel da contabilidade na *New Public Management*

Como descrito no tópico anterior a contabilidade na atualidade é vista como forma de atender aos preceitos da NPM. Para a compreensão do papel da contabilidade na NPM é necessário recapitular alguns de seus aspectos fundamentais. Para Hood (1991, 1995) a definição da NPM pode ser entendida como: (a) maior ênfase na satisfação dos cidadãos como "clientes" dos serviços do setor público, (b) maior ênfase na gestão e contabilidade métodos de avaliação, (c) uma abertura de entidades do setor público à concorrência, (d) desenvolvimento da comparação sistemática de atividades entre unidades de gestão (*benchmarking*), e (e) a separação da formulação de políticas de prestação de serviços e a criação de agências para prestar serviços.

Hoque & Moll (2001) a NPM abrange um conjunto de ideias como: (a) o setor público e privado não são muito diferentes e devem ser geridos na mesma base; (b) a mudança de foco do processo de prestação de contas a cobrança por resultados; (c) a separação das atividades de negócios comerciais e não comerciais; (d) a ênfase na melhoria da comunicação financeira, acompanhamento e prestação de contas; (d) aumento da terceirização de atividades; (e) a imitação de práticas de gestão do setor privado, tais como a introdução de planos corporativos, declaração da missão e planos estratégicos; (f) uma mudança na preferência dos incentivos não monetários para incentivos monetários; (e) uma ênfase na redução de custos e no aumento da eficiência.

Semelhante a Hoque & Moll (2001), também Osborne (2006) relatou o que considera como os elementos-chave da NPM: (a) uma atenção às lições de gestão do sector privado; (b) o foco na liderança empreendedora dentro das organizações de serviço público; (c) ênfase no controle dos *inputs* e *outputs*, no controle e avaliação, na gestão de desempenho e em auditoria; (d) a desagregação dos serviços públicos para as suas unidades mais básicas e um foco em sua gestão de custos; e (e) o crescimento do uso de mercados, a concorrência e os contratos para a alocação de recursos e prestação de serviços no âmbito dos serviços públicos.

Segundo Orelli et al., (2016) no contexto das reformas da NPM as inovações da contabilidade de gestão eram muitas vezes uma primeira fase de governos reformistas,

seguido pela reforma da gestão governamental, organizacional e outros segmentos da administração pública. Os preceitos da NPM dentro do serviço público geraram um consenso sobre a necessidade de ampliar as formas de prestação de contas das entidades do sector público e reformar a linguagem utilizada. Para tal os sistemas de contabilidade foram reformados na maioria dos países buscando reestabelecer a confiança dos contribuintes nos governos é o que afirmam Brusca & Martínez (2015).

Não destoante Lampe et al., (2015) lembra que a situação financeira complicada do setor público e a evolução demográfica grave da população ocidental desafia as administrações públicas continuamente para ser mais eficiente. Em cenários como este a NPM retoma sua relevância (Bogt & Veen-Dirks, 2015), pois envolve a redução do setor público através da privatização, redução e reorganização de mecanismos orientados para o cliente, e a adopção de técnicas de gestão do sector privado para melhorar o desempenho e prestação de contas (Lapsley & Pallot, 2000).

Notadamente a NPM impactou positivamente na contabilidade do setor público. Nota-se que o destacado pelos autores anteriormente Segundo (Eugenio Anessi-Pessina et al., 2016) este impacto foi significativo tanto no estudo como prática da administração pública e da contabilidade, incluindo orçamento público. Este impacto é percebido também pelo entendimento de (Liguori, Sicilia, & Steccolini, 2012) em relação as ênfases impostas pela NPM como a responsabilidade, a autonomia dos gestores e organizações públicas, eficiência, eficácia, economia, descentralização e medição de desempenho e gestão. Entendimento corroborado por (Lapsley, 1999). Entende-se ser crucial para o novo contexto da contabilidade do setor público ser colaborativa para a identificação da eficiência organizacional como na identificação do custo dos serviços, mas também em termos de seu impacto para a geração da informação para a tomada de decisão (Pallot, 2001).

Custos no Setor Público - Importância

Como descrito por Manes Rossi et al. (2014) o IPSASB em conjunto com o IFAC emitiram um conjunto de 32 normas contabilísticas, a maioria dos quais foram inspirados nas normas internacionais de contabilidade. Em 2006, o IPSASB iniciou um processo a fim de preparar uma estrutura conceitual especificamente para as normas de contabilidade do setor público. O projeto visava a esclarecer os princípios, critérios e prazos que devem ser seguidos a fim de preparar relatórios financeiros. O principal objetivo dos relatórios financeiros é fornecer todas as informações necessárias para aumentar a prestação de contas e para apoiar os processos de tomada de decisão. Consequentemente, os sistemas de contabilidade tradicionais devem ser adaptados para fornecer mais e melhor informação, acrescentando todos os dados financeiros e não financeiros úteis. Na opinião de Rodríguez Bolívar & Galera (2016) as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público melhoraram a informação financeira reportada.

Sobre a importância da contabilidade, em especial da contabilidade de custos, está também centrada na sua função alocativa (Adhikari, Kuruppu, & Matilal, 2013), pois um dos principais problemas do mundo em desenvolvimento, hoje, é a redução da pobreza e reconhece-se que a contabilidade do setor público tem um papel fundamental a desempenhar neste através da sua função alocativa.

Para Brusca & Martínez (2015) o seguinte conjunto de estímulos para a adoção das IPSAS que pode-se inferir como relevantes também para a adoção da contabilidade de custos: (1) o processo de emissão de as normas; (2) a proximidade das IPSASs com as normas de contabilidade da empresa; (3) a consideração de questões de particular importância para entidades do sector público; (4) o papel ativo do IPSASB; (5) o papel

das organizações governamentais internacionais; (6) a crise da dívida soberana e IPSASs; (7) a perspectiva global e a consciência da importância da harmonização internacional de contabilidade; e (8) a harmonização dos relatórios financeiros com informações nacionais e estatística. O achado mais importante do estudo de Brusca & Martínez (2015) é que a adoção da nova contabilidade com base nas IPSAS realmente permitiu um aumento da transparência e da responsabilidade.

Para Arnaboldi & Lapsley (2009) existem vantagens em aplicar a nova contabilidade em especial a contabilidade por competência pois irá fornecer informações como custo total, que poderá ser útil para melhorar a gestão interna. Entre as vantagens constatadas Arnaboldi & Lapsley (2009) estão: orçamento e alocação de recursos financeiros, decisões de *outsourcing*, a avaliação dos custos de serviços e prestação de contas interna, que podem diretamente ser correlacionadas a adoção também da contabilidade de custos.

Custos no Setor Público: Dificuldades e Barreiras

Para Benito et al. (2007) a mudança para padrões internacionais de contabilidade é um progresso, mas é um processo longo em que existe muita resistência. Catalano et al. (2015) criticam as IPSAS, concluem em seu estudo que os resultados destacam que, em geral, há um baixo grau de conformidade com os princípios de contabilidade e acrescenta que as IPSASs não fornecem quaisquer orientações detalhadas que podem ajudar – no caso das Universidades - a superação dos problemas de registro e avaliação típicos do setor público.

Em relação as dificuldades e barreiras para a implantação da nova contabilidade pública, no entender de (Dabbicco, 2015) acrescenta que deve existir uma análise da relação custo benefícios de uma informação, reitera que adoção das IPSAS não significa apenas um quadro contabilístico desconhecido ou diferente para o órgãos, mas também custos adicionais de produção de informação em comparação com o atual método de produção das demonstrações contábeis para fins gerais da administração pública ao destacar o caso Finlandês.

Conforme Geiger & Ittner (1996) constatou que quanto mais evidente for a demanda externa por informação mais elaborado será o sistema de contabilidade de custos e que sem esta pressão ou exigências internas existe uma tendência nas agências pesquisadas por ele nos EUA de não utilizavam a informação de custos internamente. Em contraste, as organizações governamentais necessitam ser autossuficientes financeiramente, pois precisam recuperar plenamente os custos através de receitas ou taxas não só implementam sistemas mais elaborados do que as unidades financiadas por outras entidades públicas, mas também tendem a utilizar de forma mais extensiva e para uma variedade de finalidades a informação do sistema de custos.

As inovações contábeis, em especial relativas a adoção de inovações na contabilidade de gestão implicam mudança de comportamento em resposta a reformas e reflete a flexibilidade da entidade e seus membros para aplicar as novas ferramentas administrativas (Lapsley & Pallot, 2000), isto pode desencadear resistência natural as mudanças.

Para Fuertes (2008) é necessário considerar as barreiras derivadas dos diferentes ambientes nacionais ao aplicar um novo modelo de contabilidade. Os valores subjacentes à cultura social, política e administrativa determinam uma série de características especiais nas práticas contábeis governamentais que fazem a convergência de fato ou material mais complicado a nível internacional. Também

concordam Arnaboldi & Lapsley (2009) pois destaca que o conflito político pode ser uma barreira para a implantação da contabilidade de exercício e por, conseguinte, também a de custos. Ao discorrer sobre o caso da Indonésia Van-Peursem & Eggleton (2015) relatam que as reformas sofrem influências por tradições históricas e pelo excesso de controle centralizado o que as tornam ainda mais complexas.

Ball (2012) elenca alguns obstáculos e dificuldades para a implantação das IPSAS que podem ser considerados semelhantes para a contabilidade de custos como políticas, assim como (Fuertes, 2008) e (Arnaboldi & Lapsley, 2009), restrições constitucionais e legais, e de recursos que incluem pessoas e sistemas, assim como (Dabbicco, 2015) e pondera que países em desenvolvimento terão mais dificuldades pois este obstáculo é real pois carecem de mais recursos financeiros necessários para um sistema de contabilidade por competência, corroborando o afirmado por Fuertes (2008) e Van-Peursem & Eggleton (2015) em relação as diferenças de realidade entre países. No mesmo sentido Oulasvirta (2014) entende que os governos podem desejar controlar as normas de contabilidade, a fim de manter ilusões fiscais;

Posicionamento próximo tem Brusca & Martínez (2015) quando argumentam que existem barreiras que ameaçam a adoção IPSASs, incluindo críticas recebidas por causa de sua proximidade com o modelo de contabilidade das empresas, aqui exposto mais uma vez as relacionadas a adoção da contabilidade por competência, assim como em Ball (2012), o interesse dos países em manter o controle e ilusão fiscal tal como Oulasvirta (2014) e novamente o custo e as necessidades de formação para a adoção do IPSASs, assim como em Rossi et al. (2016) e (Dabbicco, 2015).

Rossi et al. (2016) fazem referência a uma série de fatores que pode-se interpretar como dificuldades para a implantação de novas normas de contabilidade, inclusive, mas não restritamente em relação a contabilidade de custos: a) os investimentos em tecnologia da informação e comunicações; b) treinamento de funcionários públicos; c) os custos relacionados com a identificação e avaliação dos ativos na contabilidade por competência; d) custos com consultorias.

Estudos Anteriores sobre a Contabilidade Pública e de Custos

Os governos locais italianos foram objeto do estudo de Hepworth (2003). Destacou que estes foram significativamente expostos a reformas inspiradas NPM, sendo que um dos pilares das reformas foi representada pela mudança nos sistemas de contabilidade, mais especificamente para a adoção de novas práticas contábeis e sistemas de controle de gestão. Como objetivo central das mudanças e introdução de novas ferramentas gerenciais foi apresentada a necessidade de informação mais transparente, melhorar as decisões internas e controlar as despesas. Em resumo identificaram que existe uma lacuna significativa na implementação efetiva das reformas contábeis, dos relatórios por competência, pois estes não estão trazendo os benefícios que foram prometidos. Mais especificamente, por diferentes razões, incluindo recursos, inércia, falta de treinamento para entender as potencialidades e os limites de ambas as configurações de contabilidade e falta de confiança nas novas ferramentas de contabilidade, o regime de competência está marginalmente implementado e sua utilidade para apoiar as atividades internas e tomada de decisão não está a ser aplicada.

O estudo de Nasi & Steccolini (2008) apresenta os resultados de uma pesquisa, realizada em 237 governos locais, cujo objetivo é avaliar a implementação das reformas de contabilidade, na Itália, que visam introduzir acréscimos de informação no âmbito do sistema de contabilidade orçamental tradicional para aumentar a responsabilização e transparência em todo o processo de modernização. A análise realizada evidenciou a importância da contabilidade pelo regime de caixa. Na opinião dos respondentes a

contabilidade por competência não é visto como uma ferramenta útil e a ligação com as necessidades internas e sistemas de controlo de gestão está ausente.

A pesquisa de Humphrey & Miller (2012) em Espanha destaca o governo central como o principal regulador de contabilidade e que é de sua competência estabelecer normas contábeis obrigatórios para empresas privadas e entidades do sector público através de meios legislativos. Indicam que as reformas no sistema de contabilidade governamental foram significativamente influenciada pela crise e pelo programa de austeridade. Na Espanha a partir de janeiro de 2011, um novo plano de contas para o setor público foi aprovado que aprovou consoante as (IPSAS). Constataram que a adoção das IPSAS em Espanha foi motivada por necessidade políticas, para demonstrar melhorias na prestação de contas do setor público, foram também resultado da pressão da União Europeia para a harmonização da contabilidade com as normas internacionais, tendo em vista um processo de maior credibilidade imposto pela TROIKA.

O estudo de Brusca et al. (2013) que também abordou a realidade espanhola examina o crescimento na adoção das (IPSAS) em nível global e se concentraram em países anglo-saxões. Este estudo analisou as implicações da adoção das IPSAS em Espanha, uma das constatações do estudo foi que fatores como a necessidade política, as melhorias na prestação de contas, as imposições políticas e de governança da União Europeia, a credibilidade perante instituições internacionais são fatores que incentivam a adoção das IPSAS na Espanha.

O estudo de Adhikari et al. (2013) evidenciou que as reformas de contabilidade do setor público no Nepal e Sri Lanka foram muito afetados pelas reformas que foram implantadas em outros países desde a década de 1970 – NPM, referem que no Nepal estas reformas foram implantadas por pressão de organizações internacionais que são os grandes portadores de ideias reformistas. O estudo ainda evidenciou a resistência à implementação de reformas, especialmente as reformas da contabilidade de exercício, nos níveis inferiores em ambos os países. A este respeito, o estudo sustenta a visão de que as reformas da contabilidade de exercício deve ser parte de uma reforma mais ampla do sector público, e deve-se assegurar que os países cumprir uma série de condições prévias antes de iniciar um movimento para a contabilidade de exercício. Ainda concluem que é pouco provável que o regime de competência será implementada com sucesso, particularmente no contexto de países em desenvolvimento, sem reconhecimento do significado destas condições. Isso também pode ser a razão pela qual a adopção da contabilidade de exercício não foi bem sucedido em ambos Nepal e Sri Lanka, apesar dos esforços desde a década de 1980.

O estudo de Bogt & Veen-Dirks (2015) descreve o caso do controle de gestão na Holanda alegam que são práticas decorrentes da NPM, mas que no contexto municipal ao ser aplicado teve sua ênfase nos aspectos financeiros nos últimos anos, desde 2008, em razão de processo de austeridade, devido a crise financeira em que muitos países estavam. Identificaram que as medidas em tempos de austeridade são obviamente mais impulsionadas por uma necessidade de redução de custos de curto prazo do que ideais da NPM, que são tradicionalmente focados em tese, em melhorar a qualidade do serviço, mas são visões de longo prazo, de mudança a longo prazo. Neste sentido fica evidenciado a necessidade de melhoria e aplicação da contabilidade de custos também a curto prazo, aproximando as práticas do setor público com o setor privado que já tem mais ênfase em controle e gestão de custos.

O estudo de Van-Peursem & Eggleton (2015) evidenciou que a Indonésia levou a cabo reformas políticas e econômicas significativas para os fins previstos de promoção da democracia, reforço da responsabilização e criar transparência em relação às práticas do setor público, consoante aos preceitos da NPM. Como parte destas reformas, a contabilidade por competência é obrigatória e sofre auditoria independente. Uma contribuição fundamental deste estudo é mostrar como as

tradições políticas de uma nação pode permear e desviar a intenção de das reformas na contabilidade do setor público. Além disso, este estudo também fornece uma compreensão da reforma do sector público no contexto de uma nação diversificada e instável que tem sido sujeita a liderança colonial e militar.

Orelli et al. (2016) realizou um estudo comparativo sobre a lógica e os efeitos das inovações de contabilidade de gestão em municípios gregos e italianos, como parte da reforma da NPM no setor público. O estudo identifica os preceitos da reforma NPM e, em particular, as inovações de contabilidade de gestão, analisa um conjunto de fatores que afetam a implementação de tecnologias de contabilidade de gestão, e discute os determinantes e as características de tais inovação em uma perspectiva comparativa.

No estudo de Tsamenyi & Jayasinghe (2016) é examinado como a contabilidade cria e mantém as fronteiras organizacionais no contexto das reformas da NPM realizam seu estudo na Grécia mais especificamente em quatro órgãos ligados à área da cultura. Os dados foram recolhidos a partir de entrevistas semi-estruturadas, discussões informais e análise de documentos. O estudo constatou que as reformas da NPM contribuíram para mudar as fronteiras organizacionais focando os objetivos agora no desempenho econômico e financeira e isso resultou em objetivos organizacionais conflitantes. Descreve que o novo modelo de objetivos criou conflitos entre os atores-chave (políticos municipais, gestores profissionais e antropólogos). Esses atores, dependendo das posições (e habitus) que ocupam, e do capital (política, cultural e simbólico) que ocupam, são capazes de negociar para obter recursos (capital económica).

Existe ainda uma séria de estudos que aborda a aplicação do método de custeio baseado em atividade, isto é fortemente presente na literatura em estudos como o de (Soim, Seal, & Cullen, 2002), (Cropper & Cook, 2000) (Goddard & Ooi, 1998), (McChlery et al., 2007), (Valderrama & Sanchez, 2006) (Oseifuah, 2014), (Arnaboldi & Lapsley, 2003), (Yakhou & Ulshafer, 2012) (Pintilie et al., 2012) e (Euske & Malina, 2013).

Estudos comparativos em contabilidade pública – uma tendência metodológica

Constatou-se uma tendência metodológica de diversos pesquisadores em optar por realizar pesquisas comparativas da realidade do setor, tanto em termos de implantação de normas, como de funcionamento e impacto destas. Os estudos comparativos são defendidos por (Benito et al., 2007), (Paisey & Paisey, 2010) e (Adhikari et al., 2013), (Broadbent & Guthrie, 2008).

Conforme Adhikari et al. (2013) desde a criação da *Internacional Government Accounting Research Comparativo* (CIGAR) em 1987 tem havido crescimento nas comparações entre a contabilidade do setor público mesmo que em contextos distintos e destaca que a literatura demonstra que as reformas de contabilidade do setor público têm variado entre as nações, e diferentes atitudes para reformar têm sido vistos tanto em termos de estratégia e conteúdo. Os estudos comparativos permitiram descobertas relevantes e a transferência de boas práticas que acabou por evitar que erros fossem novamente cometidos ao aplicar as reformas da contabilidade pública (Broadbent & Guthrie, 2008).

A necessidade de estudos comparativos entre países foi uma das conclusões da pesquisa de Adhikari et al. (2013) de modo a promover compreensão das reformas na contabilidade no setor público e como elas estão sendo moldadas em outros contextos semelhantes e diferentes do realizado por eles (Nepal e Sri Lanka), e o papel

desempenhado pelas organizações, consultores, contadores profissionais e burocratas em conseguir a reforma da contabilidade do setor público.

Também Lapsley & Pallot (2000) realizaram estudo comparativo onde examinaram a contabilidade de gestão no governo local na Escócia e Nova Zelândia em uma situação de mudança. Orelli et al. (2016) realizaram um estudo comparativo entre a lógica e os efeitos das inovações de contabilidade de gestão em municípios gregos e italianos, como parte da reforma da NPM no setor público. Manes Rossi et al., (2014) realizaram estudo comparativo que teve por objetivo analisar a possibilidade de implementar o IPSASB, por meio da observação de contabilidade e sistemas nos diferentes níveis governamentais de países selecionados relatório e tendo em conta as características tradicionais de países europeus.

Outro estudo relevante de Brusca & Martínez (2015) teve por objetivo analisar os estímulos e as barreiras à adoção das IPSAS, bem como os seus principais benefícios, no qual aplicaram um questionário enviado aos países da América e da União Europeia. Outra justificação para estudos comparativos neste segmento pode ser encontrado no entender de Pina et al. (2009), identifica que a maioria das reformas do setor público teve o objetivo de introduzir mecanismos de mercado como um meio de melhorar sua governança e controle. No entanto, estas “receitas” para as reformas do sector público, com a sua origem em países anglo-americanos, foram adaptadas em outros países com estilos diferentes da administração pública onde as reformas se originam. O processo de implementação sofreu várias mutações e variações entre os países o que justificaria estudos comparativos.

Conclusão

O estudo teve por objetivo realizar uma revisão bibliográfica, buscando encontrar o estado da arte em termos de pesquisa sobre a contabilidade de custos no setor público no contexto atual e evidenciar aspectos gerais como sua importância, utilidade, barreiras para sua implantação, busca-se ainda identificar como ela tem sido praticada pelo setor público no contexto atual.

Percebe-se a tendência na literatura em correlacionar e destacar a relevância da NPM para a adoção de práticas inovadoras de contabilidade de gestão como a contabilidade de custos. No centro dos preceitos da NPM estão elementos em que a prática da contabilidade de custos se faz necessária para seu incremento, isto fica reconhecido quando os autores destacam algum pontos chave da NPM. Para Hood (1991, 1995) a maior ênfase na gestão e contabilidade métodos de avaliação e desenvolvimento da comparação sistemática de atividades entre unidades de gestão (*benchmarking*); A mudança de foco do processo de prestação de contas e a cobrança por resultados, a imitação de práticas de gestão do setor privado Hoque & Moll (2001); uma ênfase na redução de custos e no aumento da eficiência Hoque & Moll (2001); ênfase no controle dos *inputs* e *outputs*, no controle e avaliação, na gestão de desempenho e na gestão de custos Osborne (2006). Estes pontos são corroborados pelo entender de Pallot (2001) ao destacar que no novo contexto da contabilidade do setor público ela é preponderante na identificação da eficiência organizacional com a identificação do custo dos serviços e na geração da informação para a tomada de decisão.

A revisão realizada aponta que existe predominantemente estudos que tratam dos processos de harmonização e padronização dar normas contábeis em diferentes países tal como Espanha, Grécia, Holanda e Itália, bem como em elevado destaque também estão da adoção da contabilidade por competência. Percebe-se a necessidade de preencher uma lacuna teórica acerca da contabilidade de custos no setor público

como elemento decorrente das reformas da NPM. A falta de estudos pode ser explicado pelo entender de Eugenio Anessi-Pessina et al. (2016) ao ressaltar que a contabilidade do setor público como um todo tem sido marginalizados pelas revista do setor.

O levantamento bibliográfico aqui realizado permite ponderar que houve um crescimento nos últimos anos das pesquisas em contabilidade pública e que um dos elementos chave para a ampliação da pesquisa para além do processo de harmonização foi a crise financeira global e o excesso de endividamento de muitos países como destacado por (Brusca & Martínez, 2015). Este ponto acarreta em uma maior desconfiança da população, levantando dúvidas sobre o controle existente, gerando a necessidade de melhorar a prestação de contas e a transparência no setor público.

Entre os fatores que motivam e justificam a adoção da contabilidade de custos no setor público, ou seja, o que a torna importante, pode-se perceber que existe referencia na literatura para, além de atender os preceitos da NPM, melhorar a informação para a tomada de decisão e prestação de contas, avaliar o desempenho de setores e gestores, aprimorar a função alocativa, aumentar a eficiência, promover a redução de custos.

Pode-se entender que as dificuldades e barreiras para a implantação de custos no setor público estão centradas em aspectos como a realidade de diferentes países em âmbito, social, político e administrativo, as barreiras políticas impostas pelos governos para manter o controle e uma margem de “não-transparência”, a necessidade de mudança o que acarreta em resistência por parte das pessoas que precisam adaptar-se à nova realidade, os custos operacionais (materiais, humanos e de sistemas), a adoção de uma contabilidade por competência adequada que decorre de novos procedimentos de controle interno e patrimonial, a falta de detalhamento e regramento em como adotar a contabilidade de custos, o que inviabiliza ou dificulta sua implantação e efeitos de comparação, a necessidade de treinamento e capacitação dos servidores públicos o que implica em novos custos e despesas.

Constou-se ainda que exista dúvidas e até críticas em relação as práticas da NPM e seu resultados (Christensen & Laegreid, 1999). Isso leva ao entendimento da necessidade de mais pesquisas sobre a evolução e o efeito de contabilidade na eficiência dos governos locais e regionais. Apesar do entendimento de (Brusca & Martínez, 2015) que concluem haver benefícios diretos para comparabilidade e a modernização quando da adoção das IPSAS e que tanto adoptante e não adotantes devem reconhecer os impactos positivos.

Este estudo limita-se pela abordagem metodológica utilizada, expressa em uma revisão da literatura, mas que tem justificativa por seu objetivo que era identificar o estado da arte em termos de contabilidade de custos no setor público. Ainda existe o limitador da carência de estudos específicos que tratem diretamente da contabilidade de custos e não de outros temas envolvidos como a adoção das IPSAS ou da contabilidade por competência, publicados em periódicos internacionais.

Referências

- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213–230. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/j.acfor.2013.01.001>
- Argento, D., & van Helden, G. J. (2010). Water sector reform in Italy and in the Netherlands: ambitious change with an uncertain outcome versus consensus-seeking moderate change. *International Review of Administrative Sciences*, 76(4),

790–809. <http://doi.org/10.1177/0020852310381810>

- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2003). Activity based costing, modernity and the transformation of local government. *Public Management Review*, 5(3), 345–375. <http://doi.org/10.1080/1471903032000146946>
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809–836. <http://doi.org/10.1080/09638180903136225>
- Arnaboldi, M., Lapsley, I., & Steccolini, I. (2015). Performance Management in the Public Sector: The Ultimate Challenge. *Financial Accountability & Management*, 31(1), 1–22. Retrieved from 10.1111/faam.12049
- Baird, K. (2007). Adoption of activity management practices in public sector organizations. *Accounting and Finance*, 47(4), 551–569. <http://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2007.00225.x>
- Ball, I. (2012). New development: Transparency in the public sector. *Public Money & Management*, 32(1), 35–40. <http://doi.org/10.1080/09540962.2012.643054>
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317. Retrieved from <http://ras.sagepub.com/content/73/2/293.abstract>
- Biondi, Y. (2014). Harmonising European public sector accounting standards (EPSAS): issues and perspectives for Europe's economy and society. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 165–178.
- Biondi, Y. (2016). The HM “Treasure”s Island’: The Application of Accruals-based Accounting Standards in the UK Government. *Accounting in Europe*, 13(1), 81–102.
- Bogt, H. J. ter, & Veen-Dirks, P. M. G. van. (2015). Constraining and facilitating management control in times of austerity: Case studies in four municipal departments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(6), 934–965. <http://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2014-1660>
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129–169. <http://doi.org/10.1108/09513570810854383>
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2015). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences* . <http://doi.org/10.1177/0020852315600232>
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. L. (2013). Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437–444. <http://doi.org/10.1080/09540962.2013.836006>
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3–25. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), 389–402. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1006/mare.2001.0178>

- Carvalho, J. B. de, Costa, T. C., & Macedo, N. (2008). A Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo. *Revista TOC*, 96, 30–41.
- Catalano, G., Carlo, F. Di, & Erbacci, A. (2015). Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective. *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 494–508. <http://doi.org/10.1108/IJPSM-02-2015-0026>
- Chan, J. L. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13–20. <http://doi.org/10.1111/1467-9302.00336>
- Chow, D. S. L., Humphrey, C., & Moll, J. (2007). DEVELOPING WHOLE OF GOVERNMENT ACCOUNTING IN THE UK: GRAND CLAIMS, PRACTICAL COMPLEXITIES AND A SUGGESTED FUTURE RESEARCH AGENDA. *Financial Accountability & Management*, 23(1), 27–54. Retrieved from 10.1111/j.1468-0408.2007.00418.x
- Christensen, T., & Lægreid, P. (1999). New Public Management: Design, Resistance, or Transformation? A Study of How Modern Reforms Are Received in a Civil Service System. *Public Productivity & Management Review*, 23(2), 169–193. <http://doi.org/10.2307/3380777>
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554. <http://doi.org/10.1177/0020852310372449>
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. <http://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Connolly, C. (2016). Implementing IFRSs in the UK devolved administrationsnull. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(2), 198–225. <http://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2014-1780>
- Costa, T. C. S. (2008). Grau de implementação do sistema de Contabilidade de Custos nos municípios portugueses face às novas exigências legais. In *CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS XV* (p. 15). Curitiba-PR. Retrieved from <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3599/3599>
- Cropper, P., & Cook, R. (2000). Developments: Activity-Based Costing in Universities—Five Years On. *Public Money & Management*, 20(2), 61–68. <http://doi.org/10.1111/1467-9302.00213>
- Dabbicco, G. (2015). The Impact of Accrual-Based Public Accounting Harmonization on EU Macroeconomic Surveillance and Governments' Policy Decision-Making. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 253–267. <http://doi.org/10.1080/01900692.2015.999581>
- Dasí, R. M., Montesinos, V., & Murgui, S. (2013). Comparative Analysis of Governmental Accounting Diversity in the European Union. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 15(3), 255–273. <http://doi.org/10.1080/13876988.2013.798117>
- Eugenio Anessi-Pessina, Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Public sector budgeting: A European review of accounting and public-management journalsnull. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. <http://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2013-1532>

- Euske, K. J., & Malina, M. A. (2013). Transfer of performance measurement system innovations across economic sectors. *Advances in Management Accounting*. [http://doi.org/10.1108/S1474-7871\(2013\)0000022007](http://doi.org/10.1108/S1474-7871(2013)0000022007)
- Feschian, D. (2013). The Process of Harmonization of Public Sector Accounting in the EU. *Economic Alternatives*, (4), 62–72. Retrieved from <http://www.unwe.bg/uploads/Alternatives/a07.pdf>
- Fuertes, I. (2008). Towards Harmonization or Standardization in Governmental Accounting? The International Public Sector Accounting Standards Board Experience. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 10(4), 327–345. <http://doi.org/10.1080/13876980802468766>
- Geiger, D. R., & Ittner, C. D. (1996). The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 21(6), 549–567. [http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(96\)00008-6](http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(96)00008-6)
- Goddard, A., & Ooi, K. (1998). Activity-Based Costing and Central Overhead Cost Allocation in Universities: A Case Study. *Public Money & Management*, 18(3), 31–38. <http://doi.org/10.1111/1467-9302.00124>
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268–281. <http://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001237>
- Grossi, G., & Pepe, F. (2009). Consolidation in the public sector: a cross-country comparison. *Public Money & Management*, 29(4), 251–256. <http://doi.org/10.1080/09540960903035031>
- Grossi, G., & Steccolini, I. (2015). Pursuing Private or Public Accountability in the Public Sector? Applying IPSASs to Define the Reporting Entity in Municipal Consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325–334. <http://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001239>
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *Public Money & Management*, 23(1), 37–44. <http://doi.org/10.1111/1467-9302.00339>
- HOOD, C. (1991). A PUBLIC MANAGEMENT FOR ALL SEASONS? *Public Administration*, 69(1), 3–19. <http://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93–109. Retrieved from <http://www.scopus.com/inward/record.url?eid=2-s2.0-58149210840&partnerID=40&md5=58cfba6b7e3dee427268c138237f4643>
- Hoque, Z., & Moll, J. (2001). Public sector reform – Implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities – an Australian perspective. *International Journal of Public Sector Management*, 14(4), 304–326. <http://doi.org/10.1108/09513550110395256>
- Humphrey, C., & Miller, P. (2012). Rethinking impact and redefining responsibility: The parameters and coordinates of accounting and public management reforms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(2), 295–327. <http://doi.org/10.1108/09513571211198773>
- Humphrey, C., Moll, J., & Steccolini, I. (2015). Public sector accounting, accountability and austerity: more than balancing the books?null. *Accounting, Auditing &*

- Accountability Journal*, 28(6), 878–908. <http://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2015-2090>
- Lampe, H. W., Hilgers, D., & Ihl, C. (2015). Does accrual accounting improve municipalities' efficiency? Evidence from Germany. *Applied Economics*, 47(41), 4349–4363. <http://doi.org/10.1080/00036846.2015.1030562>
- Lapsley, I. (1999). Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity? *Financial Accountability & Management*, 15(3-4), 201–207. <http://doi.org/10.1111/1468-0408.00081>
- Lapsley, I., & Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research*, 11(2), 213–229. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0129>
- Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2012). Some Like it Non-Financial *Public Management Review*, 14(7), 903–922. <http://doi.org/10.1080/14719037.2011.650054>
- Manes Rossi, F., Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). IPSASB's Conceptual Framework: Coherence with Accounting Systems in European Public Administrations. *International Journal of Public Administration*, 37(8), 456–465. <http://doi.org/10.1080/01900692.2014.903269>
- McChlery, S., McKendrick, J., & Rolfe, T. (2007). Activity-Based Management Systems in Higher Education. *Public Money & Management*, 27(5), 315–322. <http://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2007.00602.x>
- Monteiro, R. P., Pereira, C. A., & Souza, M. A. de. (2015). A necessidade da informação gerencial nas IES públicas da Europa: breve abordagem pela realidade de Portugal. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 14(42), 9–24. <http://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v14n42p9-24>
- Nasi, G., & Steccolini, I. (2008). Implementation of accounting reforms. *Public Management Review*, 10(2), 175–196. <http://doi.org/10.1080/14719030801928573>
- Navarro Galera, A., & Rodríguez Bolívar, M. P. (2007). The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*, 27(5), 413–425. <http://doi.org/10.1002/pad.470>
- Orelli, R. L., Padovani, E., & Katsikas, E. (2016). NPM Reforms in Napoleonic Countries: A Comparative Study of Management Accounting Innovations in Greek and Italian Municipalities. *International Journal of Public Administration*, 1–12. <http://doi.org/10.1080/01900692.2015.1034324>
- Osborne, S. P. (2006). The New Public Governance? *Public Management Review*, 8(3), 377–387. <http://doi.org/10.1080/14719030600853022>
- Oseifuah, E. K. (2014). Activity based costing (ABC) in the public sector: Benefits and challenges. *Problems and Perspectives in Management*, 12(4), 581–588. Retrieved from <http://www.scopus.com/inward/record.url?eid=2-s2.0-84943816865&partnerID=40&md5=dddd86ec1c64b3a26fd15711fc7e210d>
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- Paisey, C., & Paisey, N. J. (2010). Comparative research: An opportunity for accounting researchers to learn from other professions. *Journal of Accounting &*

- Organizational Change*, 6(2), 180–199.
<http://doi.org/10.1108/18325911011048754>
- Pallot, J. (2001). Transparency in local government: antipodean initiatives. *European Accounting Review*, 10(3), 645–660. <http://doi.org/10.1080/09638180126794>
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765–807. <http://doi.org/10.1080/09638180903118694>
- Pintilie, C., Demian, G. E., & Joldos, A.-M. (2012). The cost method based on activities adapted in order to determine the optimal cost of a process of public acquisition in education. *Quality - Access to Success*, 13(SUPPL.3), 560–567. Retrieved from <http://www.scopus.com/inward/record.url?eid=2-s2.0-84864474723&partnerID=40&md5=ca1859f451efde990c232d095932f0c2>
- Rodríguez Bolívar, M. P., & Galera, A. N. (2016). The Effect of Changes in Public Sector Accounting Policies on Administrative Reforms Addressed to Citizens. *Administration & Society*, 48(1), 31–72.
<http://doi.org/10.1177/0095399713498751>
- Rossi, F. M., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189–196. <http://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>
- Soin, K., Seal, W., & Cullen, J. (2002). ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13(2), 249–271.
<http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1006/mare.2002.0186>
- Triviños, A. N. S. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. (1 Edição, Ed.) (Atlas). São Paulo.
- Tsamenyi, M., & Jayasinghe, K. (2016). Accounting in new public management (NPM) and shifting organizational boundaries: Evidence from the Greek Show Caves. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(2), 248–277.
<http://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2014-1707>
- Tucker, B. P., & Schaltegger, S. (2016). Comparing the research-practice gap in management accounting: A view from professional accounting bodies in Australia and Germany. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
<http://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1601>
- Valderrama, T. G., & Sanchez, R. D. R. (2006). Development and Implementation of a University Costing Model. *Public Money & Management*, 26(4), 251–255.
<http://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2006.00533.x>
- Van der Stede, W. A. (2011). Management Accounting Research in the Wake of the Crisis: Some Reflections. *European Accounting Review*, 20(4), 605–623.
<http://doi.org/10.1080/09638180.2011.627678>
- Van-Peursem, K., & Eggleton, I. R. C. (2015). Indonesian public sector accounting reforms: dialogic aspirations a step too far? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 706–738. <http://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2012-1182>
- Yakhou, M., & Ulshafer, K. (2012). Adapting the balanced scorecard and activity-based costing to higher education institutions. *International Journal of Management in Education*, 6(3), 258–272. <http://doi.org/10.1504/IJMIE.2012.047270>

