

REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA RELACIONADA AO TEMA “CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA” NA BASE DA CAPES

SYSTEMATIC REVIEW OF THE LITERATURE RELATED TO THE TOPIC “COSTS IN PUBLIC ADMINISTRATION” IN THE CAPES DATABASE

Dayana Silva Barreto de Almeida¹

RESUMO: Este artigo tem como objetivo realizar uma pesquisa da produção científica divulgada no Portal de Periódicos da CAPES sobre o tema custos na contabilidade pública, incluindo o papel da contabilidade de custos na tomada de decisão, a implantação do sistema de custos nos órgãos governamentais brasileiros e os desafios encontrados. O mapeamento contemplou a análise de 25 artigos relacionados ao tema da pesquisa. Os resultados permitiram indicar os periódicos que mais publicam nesse contexto, os autores que abordaram o tema, a cronologia dos artigos publicados e o ano com maior frequência de publicação, bem como apresenta um resumo de cada um dos artigos analisados.

Palavras-chave: Análise bibliométrica. Mapeamento da produção científica. Custos. Contabilidade pública.

ABSTRACT: This article aimed to conduct a survey of scientific production published on the CAPES Periodicals Portal on the topic of costs in public accounting, including the role of cost accounting in decision-making, the implementation of cost accounting systems in Brazilian government agencies, and the challenges encountered. The mapping included the analysis of 25 articles related to the research topic. The results allowed us to identify the journals that publish most frequently in this context, the authors who addressed the topic, the chronology of published articles, and the year with the highest frequency of publication, as well as presenting a summary of each of the analyzed articles.

Keywords: Bibliometric analysis. Mapping of scientific production. Costs. Public accounting.

¹ Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Cândido Mendes, Pós-Graduação em Contabilidade de Custos pela Faculdade FaSouza e Mestrado em Engenharia de Produção pela Universidade Cândido Mendes.

INTRODUÇÃO

No início da década de 70, a economia brasileira apresentava boas taxas de crescimento econômico, empregabilidade, inflação suportável e dívida pública em nível baixo, não havendo crise no Estado nem crise econômica (ALONSO, 1999). Nesse período, segundo Alonso (1999) praticamente não se tratava de custos no serviço público, porém, a partir dos anos 80, com a economia do Brasil exposta a competição internacional e à ampliação da crise fiscal do Estado, foi necessário que o Estado contivesse suas despesas.

Inicialmente o tema custos na administração pública foi abordado na Lei nº 4.320/64. Posteriormente, foi adicionado o princípio da eficiência na administração pública, conforme Emenda Constitucional nº 19 de 1998. Já a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) de 2001, é um marco na contabilidade pública de custos, em que traz entre outras medidas importantes, a obrigatoriedade do sistema de custos no Setor Público que permita avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Também contribuíram para a implantação do sistema de custos no setor público o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade ao padrão internacional, iniciado a partir da Lei nº 11.638/2007, surgindo nesse contexto, a NBC T 16.11 (Norma Brasileira de Contabilidade), com vigência a partir de 1º de janeiro de 2012 a qual continha as regras básicas para mensuração e evidenciação de custos na administração pública (MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018). A NBC T 16.11 foi revogada pela NBC TSP 34 - Custos no Setor Público a partir de janeiro de 2024.

2

A administração pública passou por transformações estruturais ao longo do tempo, percorrendo diferentes fases e atualmente, encontra-se numa etapa que leva em consideração a eficácia, eficiência e efetividade (MATIAS-PEREIRA, 2012 apud SILVA et al., 2016, p. 2). Nesta etapa, busca-se desenvolver instrumentos necessários para aprimorar a administração dos recursos públicos. A contabilidade pública, como área estratégica para a gestão governamental, deixou de focar exclusivamente no orçamento, passando a dedicar-se também à análise do patrimônio público e suas alterações (SILVA et al., 2016).

Para Filho (2015) a administração pública tem a função de gerir algo atrelado não só ao Poder Público, mas também ao público em geral, isto é, a sociedade. Trata-se da gestão dos interesses coletivos realizada pelo Estado, seja por meio da disponibilização de serviços públicos, da sua estrutura organizacional interna ou da sua intervenção sobre a esfera

privada em determinadas situações (FILHO, 2015). Ainda de acordo com o autor, a expressão administração pública pode significar também “o conjunto de agentes, órgãos e pessoas jurídicas que tenham a incumbência de executar as atividades administrativas” (FILHO, 2015, p. 11).

Assim, é de responsabilidade da administração pública planejar e controlar os recursos públicos, eficientemente, prezando pelo bem-estar da coletividade e ofertando serviços de qualidade (SILVA et al., 2016). Para atingir tal objetivo, uma das ferramentas de gestão utilizada no setor público é a contabilidade (SILVA et al., 2016).

Dentro da contabilidade, a contabilidade de custos é um importante instrumento de gestão, desempenhando papel fundamental no processo de tomada de decisão das organizações, definindo padrões e diminuindo perdas (FILHO; SILVA, 2022). Segundo Monteiro e Souza (2014), o gerenciamento de custos na administração pública difere da iniciativa privada, demandando uma abordagem mais ampla, pois consiste em adaptar normas e requisitos da contabilidade pública aos princípios e finalidades da contabilidade privada, direcionada principalmente à produtividade e ao desempenho dos resultados relacionados a bens e serviços oferecidos no mercado.

A informação de custos vem assumindo crescente importância tanto como mecanismo de controle quanto como instrumento estratégico de gestão, especialmente em um contexto social marcado pela ampliação das exigências por maior eficiência na aplicação dos recursos públicos (OSBORNE; GAEBLER, 1992). Nesse cenário, os dados de custos podem fornecer indicadores relevantes, como o custo por estudante em instituições de ensino e o custo por paciente em unidades hospitalares, conforme destacam Lovato et al. (2016). Além disso, os autores enfatizam que essas informações possibilitam avaliar a eficiência dos gastos públicos, permitindo comparações entre diferentes entes governamentais e até mesmo com parâmetros praticados pelo setor privado.

Entretanto, a efetiva utilização das informações de custos depende de um processo complexo de implementação do sistema de custos na administração pública. Bitti, Aquino e Cardoso (2011) ressaltam que a ampla adoção desse sistema somente ocorrerá quando os usuários compreenderem a relevância das informações geradas e adotarem ações concretas para viabilizar sua implementação.

Nesse contexto, de relevância da gestão de custos no setor público para auxílio na tomada de decisões dos gestores e melhora na eficiência e eficácia da administração pública, o presente estudo justifica-se pela importância de realizar um levantamento da produção científica acerca da contabilidade de custos no setor público brasileiro, ampliando as discussões acadêmicas sobre a temática e buscando identificar tendências de pesquisa, contribuições teóricas e evidências empíricas relacionadas à utilização das informações de custos na gestão pública.

A relevância desta pesquisa também se evidencia pela possibilidade de fornecer subsídios para pesquisadores, estudantes e profissionais da área contábil e da Administração Pública, ao reunir e analisar estudos já publicados sobre o tema. Pretende-se, portanto, contribuir para o fortalecimento da literatura científica sobre contabilidade de custos no setor público, bem como incentivar novas pesquisas voltadas à melhoria da gestão pública brasileira.

Assim, nesse cenário, surgem as seguintes questões: Quais são as principais abordagens e tendências da produção científica sobre contabilidade de custos na administração pública brasileira? Quais os principais benefícios e desafios identificados na implantação de sistemas de custos nos órgãos governamentais brasileiros?

4

O presente trabalho tem por objetivo realizar um mapeamento da produção científica publicada no acervo do Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) referente a contabilidade de custos na Administração Pública, incluindo o papel da contabilidade de custos na tomada de decisão, a implantação do sistema de custos nos órgãos governamentais brasileiros e os desafios encontrados.

2 METODOLOGIA

As descrições metodológicas da pesquisa foram inspiradas nos trabalhos de Neves, Pereira e Costa (2015) e Rodriguez, Costa e Carmo (2013). A presente pesquisa foi realizada por meio de levantamento bibliográfico e análise da produção científica relacionada à contabilidade de custos na administração pública brasileira.

A pesquisa foi realizada de abril de 2026 a maio de 2026 em consulta ao acervo do Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

(CAPES), um dos maiores repositórios científicos digitais do Brasil, reunindo e oferecendo acesso a produções acadêmicas nacionais e a publicações contratadas junto a editoras internacionais para instituições brasileiras de ensino e pesquisa.

O processo de busca no acervo utilizou termos relacionados à gestão de custos na contabilidade pública. Foi utilizado o seguinte termo de pesquisa: (“custos” OU “custo” E “contabilidade pública”), buscando as palavras “custos” e “custo” apenas no “Título” e “contabilidade pública” em “Qualquer campo”. Em seguida, foi aplicado o filtro de somente artigos e revisão na base de periódicos. Foram encontrados 429 registros no portal de periódicos da Capes. A aplicação das palavras-chave e do filtro de pesquisa permitiu a diminuição do conjunto de registros àqueles com maior potencial de alinhamento ao objeto da pesquisa.

Ao final da pesquisa foram selecionados 25 artigos para análise. Os demais artigos foram excluídos por não tratarem do assunto em questão, não estarem ligados diretamente ao tema ou não o fazerem com relevância, apresentando apenas comentários superficiais.

A seguir são apresentados os resultados da revisão sistemática realizada e também um resumo de cada um dos artigos analisados.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção, são apresentadas as estatísticas dos artigos analisados, classificando os por fonte de publicação, ano e autores que se destacaram na publicação dos artigos relacionados ao tema pesquisado. É apresentada também a síntese dos artigos pesquisados.

3.1 Estatísticas dos artigos pesquisados

Conforme demonstrado na Tabela 1 os periódicos que mais publicaram foram ABCustos, Revista do Serviço Público e Revista de Administração Pública. A revista ABCustos apresentou cinco artigos sobre o tema, que representa 20% do total de artigos analisados. A Revista do Serviço Público apresentou três e a Revista de Administração Pública publicou dois artigos sobre o tema. As demais fontes de publicação apresentaram apenas um artigo. A análise dos periódicos com maior volume de publicação é importante,

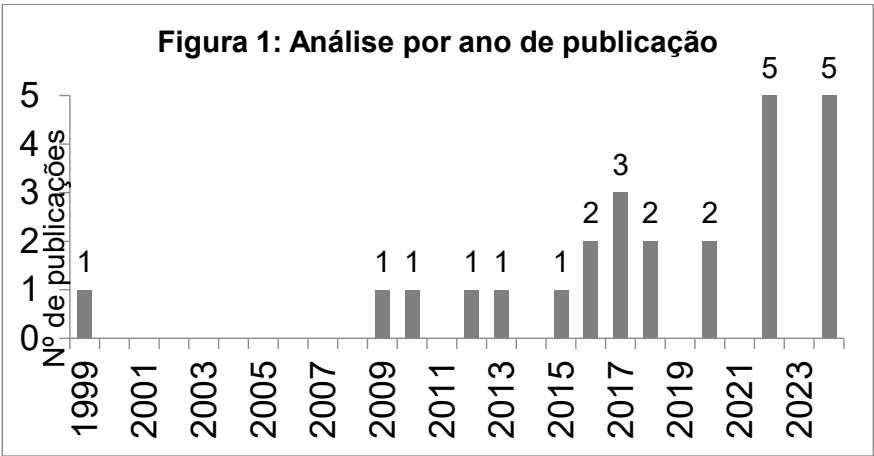
pois auxilia os pesquisadores a identificar as fontes de publicação que apresentam com maior frequência o tema de interesse.

Tabela 1: Análise por Fonte de Publicação

Periódico	Nº artigos
ABCustos	5
Revista do Serviço Público	3
Revista de Administração Pública	2
Brazilian Business Review	1
Cadernos Gestão Pública e Cidadania	1
Contextus	1
Revista Catarinense da Ciência Contábil	1
Revista Contemporânea	1
Revista Contemporânea de Contabilidade	1
Revista da Universidade Vale do Rio Verde	1
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	1
Revista de Gestão e Secretariado	1
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	1
Revista de Tecnologia Aplicada	1
Revista Estudo & Debate	1
Revista Foco	1
Revista Gesto	1
Revista Observatório	1

Fonte: Elaborado pelo autor (2026)

Em relação à análise dos anos de publicação do tema em questão, verifica-se por meio da Figura 1, que a primeira publicação ocorreu no ano de 1999. A segunda publicação ocorreu apenas dez anos depois. Observa-se que de 2010 a 2019 foram publicados onze artigos, já do ano de 2020 a 2024 constam registrados 12 artigos. Constata-se também que nos anos de 2022 e 2024 houve um ápice de artigos publicados no âmbito da pesquisa, com cinco publicações cada. Destaca-se que 2022 e 2024 juntos representam 40% do total de publicações analisadas.



Fonte: Elaborado pelo autor (2026)

Esta pesquisa identificou que Alexandre Carneiro, Amanda Drehmer, Fabiano Raupp e Maria Valesca Silva foram os autores que mais publicaram artigos sobre o tema abordado. Conforme consta no Quadro 1, cada um deles publicou dois artigos, já os demais autores apresentaram uma publicação. É importante ressaltar que a quantidade de autores que abordaram o tema foi significativa, totalizando 70 autores.

Quadro 1: Quantidade de publicações por autor

Nº	Autor	Public
1	Carneiro, A. F.	2
2	Drehmer, A. F.	2
3	Raupp, F. M.	2
4	Silva, M. V. D. C.	2
5	Almeida, A. G.	1
6	Alonso, M.	1
7	Andrade, A. M.	1
8	Araújo, C. A.	1
9	Azevedo, M. S.	1
10	Borba, J. A.	1
11	Borges, T. B.	1
12	Botelho, M. L.	1
13	Bringel, J. H. F. A.	1
14	Capobianco, R. P.	1
15	Cardoso, G. P.	1
16	Carneiro, R.	1
17	Cerqueira, A. J. F.	1
18	Cescon, J. A.	1
19	Couto, M. H. A.	1
20	Dechechi, E. C.	1
21	Duarte, M. S. L. T.	1
22	Elias, L. M. S. L.	1
23	Ferreira, J. C.	1
24	Flores, L. C. S.	1

Nº	Autor	Public
25	Fontes, J. I. O.	1
26	Fraga, M. S.	1
27	Gurgel, A. M.	1
28	Junior, H. S. F.	1
29	Lima, D. V.	1
30	Locks, R.	1
31	Mario, P. C.	1
32	Martinez, A. L.	1
33	Medeiros, A. L.	1
34	Mendonça, K. F. C.	1
35	Messias, D.	1
36	Miranda, R. L.	1
37	Monteiro, R. P.	1
38	Mota, S. C.	1
39	Neto, J. M. S.	1
40	Neves, S. D.	1
41	Nobre, J. G.	1
42	Nottar, D. I. S.	1
43	Nunes, N. T. S.	1
44	Oliveira, A. R. V.	1
45	Oliveira, E. D.	1
46	Oliveira, T.	1
47	Pesente, R.	1
48	Pinho, J. C. C.	1

Nº	Autor	Public
49	Queiroz, K. F. F.	1
50	Rodrigues, E. C. C.	1
51	Rosa, F. S.	1
52	Santana, A. F. B.	1
53	Santos, L. M.	1
54	Santos, M. M. A.	1
55	Silva, A. C. R.	1
56	Silva, A. F.	1
57	Silva, A. M.	1
58	Silva, M. D.	1
59	Silva, S. P.	1
60	Silvestre, R. F.	1
61	Soares, C. S.	1
62	Soutes, D. O.	1
63	Souza, G. J.	1
64	Steindorfer, I. B.	1
65	Tezza, R.	1
66	Tinoco, J. E. P.	1
67	Vasconcelos, A. C.	1
68	Vidal, J. P.	1
69	Yoshitake, M.	1
70	Zonatto, V. C. S.	1

Fonte: Elaborado pelo autor (2026)

3.2 Análises dos artigos por ano de publicação

Este tópico apresenta a síntese das produções científicas analisadas e encontra-se em ordem cronológica, visando mostrar a evolução dos estudos sobre o tema pesquisado.

3.2.1: Artigo publicado em 1999

O artigo de Alonso (1999) trata sobre os custos no serviço público e expôs o contexto econômico do Brasil quando foi inserido o tema “qualidade do gasto público” na agenda de reforma do Estado. O trabalho aborda a importância da gestão de custos no setor público, a evolução histórica dos sistemas de custos e por que se deve apurar custos no serviço público.

Segundo Alonso (1999) a gestão de custos não reduz orçamento para os órgãos, ela contribui para conhecimento das atividades que agregam ou não valor ao usuário do serviço e também para evitar desperdícios. Dessa forma, a apuração de custos impacta na melhor alocação do recurso governamental. Alonso (1999) afirma que é possível apurar custos nos órgãos públicos e explica como realizá-lo. Além disso, aborda o método de custeio ABC e o considera adequado ao setor público.

3.2.2: Artigo publicado em 2009

O estudo desenvolvido por Almeida, Borba e Flores (2009) investigou a utilização das informações de custos por gestores de secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. A coleta de dados ocorreu no segundo semestre de 2005, por meio de um questionário. Os resultados evidenciam significativa diferença estrutural entre as secretarias analisadas. Quanto à adoção de sistema de custos, observa-se que apenas as Secretarias Municipais de Saúde de Joinville e do Balneário Camboriú possuem um sistema formalizado de contabilidade de custos. Nas demais instituições, verificam-se apenas iniciativas isoladas voltadas à obtenção de informações mais detalhadas sobre gastos. A maioria das secretarias utiliza predominantemente dados financeiros básicos, tais como orçamento, saldo de caixa e contas a pagar. O estudo também demonstra que as informações de custos ainda são pouco utilizadas no processo de tomada de decisão. Entretanto, os gestores entrevistados reconhecem a relevância das informações de custos na gestão pública da saúde. Entre as principais dificuldades apontadas pelos participantes destacam-se os problemas relacionados à gestão de recursos humanos nas secretarias de saúde, mencionados por 37% dos respondentes, dificuldades de natureza política, correspondendo a 19,6%, e a insuficiência de recursos financeiros, indicada por 17,4% dos entrevistados.

3.2.3: Artigo publicado em 2010

O trabalho de Martinez (2010) busca mostrar um instrumento sólido que possa auxiliar em uma maior transparência na gestão pública, abordar sobre o desenvolvimento de um modelo conceitual de custos para a administração pública e demonstrar que a utilização desse tipo de instrumento contribui para o aumento da qualidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Este artigo busca também conhecer os fundamentos mais importantes para criação

de um sistema de acumulação de custos. Dessa forma, foi identificado que os referidos fundamentos são custo por escola e custo por aluno. A pesquisa foi realizada in loco em 03 escolas da Secretaria Municipal de Educação e Cultura de Salvador, Bahia (SMEC/SSA). Segundo o autor, a análise dos métodos de custos revela que a curto prazo o mais indicado é o custeio por absorção com departamentalização, enquanto que a médio e longo prazo, o ideal é a utilização do custeio baseado em atividades. Após análise dos dados contábeis, operacionais, estrutura organizacional e dos processos e atividades mais relevantes, foram apurados os custos por aluno e por escola. Outro achado do estudo foi a comparação do custo por aluno na rede municipal com a rede privada, em que foi possível verificar que as escolas municipais têm um custo menor em 34,4% em relação às escolas da rede privada.

3.2.4: Artigo publicado em 2012

O objetivo do artigo de Carneiro et al. (2012) é mensurar e revisar a produção científica sobre o tema custos na Administração Pública nos anais eletrônicos da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ANPAD), da Associação Brasileira de Custos (ABC) e do Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), entre os anos de 2000 a 2010, que foi o período desde a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal. Foram elegidos 54 trabalhos para compor os dados do estudo. Durante a pesquisa, realizada de março a junho de 2011, constatou-se que o assunto Custos no setor público é pouco abordado. O evento que contou com o maior número de publicações foi o Congresso Brasileiro de Custos. Em 2004 e 2006 foram os anos que apresentaram maiores números de publicações, totalizando 17 artigos e o método de custeio mais abordado e sugerido para os órgãos públicos foi o custeio ABC (44,44%), seguido pelo custeio por absorção. Outro achado segundo os autores é a abordagem de custos principalmente para instituições de ensino público e unidades de saúde.

3.2.5: Artigo publicado em 2013

O artigo de Borges, Mario e Carneiro (2013) analisa a implementação do Sistema de Informação de Custos (SIC) no governo federal brasileiro sob a perspectiva da teoria institucional, comparando a experiência nacional com a reforma gerencial realizada na Austrália. O objetivo do estudo é compreender de que forma ocorreu a adoção do sistema de custos no Brasil e quais fatores influenciaram esse processo. Foi utilizada a metodologia

descritiva e exploratória, com revisão bibliográfica, análise documental e comparação entre os modelos de gestão pública e contabilidade governamental do Brasil e da Austrália. Os resultados obtidos mostram que, diferente da Austrália, o Brasil adotou uma estratégia mais limitada, priorizando a criação de uma solução tecnológica baseada em sistemas já existentes, como o SIAFI, sem promover ampla mobilização institucional, cultural e gerencial. O trabalho identificou dificuldades relacionadas à ausência de planejamento amplo, pouca participação da alta gestão, resistência cultural, falta de incentivos e pouca utilização das informações de custos pelos gestores públicos. Segundo os autores, a implantação do SIC representa um avanço importante para a modernização da administração pública, porém ainda enfrenta obstáculos para sua implementação. Os autores destacam que mudanças desse nível exigem reformas integradas, capacitação contínua, fortalecimento da cultura gerencial e maior comprometimento político e organizacional, para que as informações de custos sejam utilizadas na tomada de decisões e no aumento da eficiência do setor público.

3.2.6: Artigo publicado em 2015

Araújo, Carneiro e Santana (2015) buscam analisar o processo de implantação do sistema de custos na administração pública municipal do estado de Rondônia. Houve pesquisa documental das normas existentes e aplicação de questionário a contadores, controladores e gestores dos municípios do estado. De acordo com a pesquisa, 60% dos agentes públicos concordam com a divulgação de informações internas relativas a gestão de custos e 50% deles são favoráveis a discussão sobre o tema. No entanto, verifica-se a ausência de implantação do sistema de custos nos municípios, bem como pouco interesse no assunto. O estudo aponta que o resultado é similar a de outros estudos realizados, porém considera a realidade de Rondônia um pouco pior que os demais.

3.2.7: Artigos publicados em 2016

No artigo de Silva et al. (2016) foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre como a utilização da informação de custos no setor público tem sido debatida no meio acadêmico. Foram analisados artigos de 2010 a 2013, sendo 2010 o ano de maior número de artigos publicados. O trabalho evidencia que alguns autores destacam a utilização do método de custeio por absorção, por ser mais simples, enquanto outros acreditam ser mais adequado o Custeio ABC,

embora seja mais complexo e de custo elevado de implantação. Como exemplo de órgão público que possui sistema de custos implantado foi mencionado a Marinha, e as áreas mais abordadas nos artigos analisados foram a educação e a saúde. Outro achado refere-se a identificação de falta de preparo das estruturas administrativas da administração pública para implantação de um sistema de custos, bem como a necessidade de conscientização dos gestores sobre a importância da contabilidade de custos e da preparação da estrutura gerencial para implementá-lo.

Drehmer e Raupp (2016) objetivam identificar a produção de conhecimento sobre o tema de custos na Administração pública no âmbito das teses e dissertações, por meio de um estudo bibliométrico. Trata-se de um trabalho descritivo, com realização de pesquisa bibliográfica na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD). Foram analisadas 41 publicações. Os autores identificaram que o artigo mais antigo foi publicado em 1999 e a partir de 2005 é que houve mais estudos. Dos artigos analisados, 37% são da área de saúde e 24% da educação, demonstrando assim, o interesse na apuração de custos nesses segmentos, que além de serem importantes para a população apresentam altos investimentos de recursos públicos. Foi verificado também que grande parte dos artigos são estudos de casos de uma instituição específica. Os autores destacam o número reduzido de trabalhos que implementaram o sistema de custos em uma instituição, ressaltando a dificuldade de implantação da gestão de custos no setor público. Apenas uma tese de doutorado apresentou tal proposta.

3.2.8: Artigos publicados em 2017

Monteiro e Pinho (2017) buscam analisar o que pensam os especialistas sobre a implantação de custos no setor público brasileiro. Nove especialistas responderam as questões propostas, sendo o critério para definição dos especialistas é que tivessem experiência na área contábil e ao menos um livro publicado sobre contabilidade pública ou de custos na administração pública. Houve consenso entre os respondentes que a implementação da contabilidade pública de custos está em fase inicial e que esse é um processo demorado. Segundo os especialistas, mesmo que de forma lenta, a mudança é uma exigência da sociedade que busca por transparência nos gastos públicos e responsabilização dos gestores. As dificuldades citadas na implementação da gestão de custos foram: falta de iniciativa política, ausência de capacitação para servidores, remuneração e rotatividade dos trabalhadores do setor, sistema utilizado, falta

de cultura em controlar custos e ausência de ações punitivas dos órgãos de controle. Outro resultado apresentado no artigo é que dentre os entes da federação, os municípios, em especial os pequenos, são os que terão mais dificuldades na implementação de custos.

O estudo de Drehmer, Raupp e Tezza (2017) tem por objetivo identificar a visão dos contadores dos municípios de Santa Catarina em relação às dificuldades e contribuições da implantação do sistema de custos na Administração Pública Municipal. A pesquisa levantou dados por meio de um questionário aplicado aos contadores das prefeituras catarinenses, em que 42 profissionais deram um retorno. Constata-se que ainda não foi implementado a gestão de custos nos municípios analisados. As contribuições da implantação do sistema de custos mencionadas na pesquisa enfatizam a possibilidade de realizar medidas, comparações e padrões para a elaboração do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual. Já as principais dificuldades referem-se a equipe técnica reduzida e qualificação dos profissionais.

O estudo de Couto et al. (2017) objetiva apresentar qual modelo de sistema de informação de custos ideal para a administração pública municipal. Trata-se de uma pesquisa exploratória, análise bibliográfica e coleta de dados por meio de entrevistas e acesso a banco de dados da Secretaria Municipal de Educação, Administração Pública do município, do Controle Interno e da Contabilidade do município de Itaguari/GO. A pesquisa foi realizada durante os anos de 2013 e 2014 e evidenciou que a maior parte dos gastos é relativa a salários, seguido de transporte escolar. Apurou-se o custo anual por aluno na escola em 2013 e em 2014. Segundo os autores, o artigo atinge seu objetivo ao mostrar que é viável implementar um sistema de custos na administração pública municipal, por meio da aplicação experimental de um modelo de custos chamado CASP. Esse modelo contempla as normas obrigatórias, destacando a apuração de custos pelo método de absorção, visto que tal procedimento é reconhecido pelos órgãos de controle e fiscalização.

3.2.9: Artigos publicados em 2018

Messias, Ferreira e Soutes (2018) propuseram identificar as experiências internacionais de implantação do sistema de custos no setor público, bem como as principais dificuldades encontradas no processo e os benefícios gerados à gestão. Houve análise de 17 artigos internacionais, encontrando as seguintes dificuldades mais recorrentes: ênfase na legitimação

ao invés da eficiência, falta de integração com os sistemas estruturantes do governo, escassez de recursos e alto volume de normativas que dificultam algumas ações. Verifica-se que o setor público de alguns países, assim como o Brasil, ainda precisa de desenvolvimento na estrutura de gestão de custos e que para o sucesso da implementação do sistema de custos é necessário uma mudança na perspectiva institucional, priorizando o caráter gerencial da informação de custos em detrimento da burocracia.

A proposta do trabalho de Medeiros e Duarte (2018) é apresentar uma proposição metodológica de apuração de custos que atendam as necessidades da Universidade Federal do Tocantins. Trata-se de um estudo de caso qualitativo. O modelo de custos utilizado foi o ABC (Custeio baseado em atividades) e houve a participação dos gestores para a proposta do modelo. Como resultados obtidos houve a identificação das macroatividades da Instituição, e consequentemente conhecimento das atividades mais importantes para o alcance dos objetivos e missão da Universidade.

3.2.10: Artigos publicados em 2020

O artigo de Fontes, Oliveira e Gurgel (2020) trata-se de um estudo de caso qualitativo cujo objetivo é analisar o modelo de sistema de custos de uma Instituição Federal de Ensino Superior (Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN) e propor melhorias em sua aplicação. A pesquisa apresentou propostas de melhorias no modelo de custos, tais como adaptações nas requisições do gasto, integração sistêmica para que seja possível apurar a carga horária semestral do docente e sua respectiva remuneração e encargos, alocação da remuneração dos servidores técnicos administrativos de acordo com a sua lotação e sua atividade finalística e de suporte e em relação ao estoque é preciso que haja vinculação das saídas de material com as respectivas entradas. De acordo com os autores, o trabalho permite observar que o grupo de maior gasto da universidade é relacionado a pessoal seguido de “gastos comuns” e que a implantação das melhorias propostas acarretará melhor gestão dos recursos.

O trabalho de Soares, Rosa e Zonatto (2020) busca conhecer os reflexos da utilização do sistema de custos na qualidade da gestão pública. A pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso no município de Santa Maria (RS), por meio de análise de documentos, observação e entrevistas a 12 gestores públicos. Os resultados obtidos demonstram que a utilização do sistema de custos na rede municipal necessita da decisão dos gestores e que a

implantação é efetivada com a utilização dos recursos tecnológicos que facilitem a apuração dos custos com rapidez e divulgação tempestiva de relatórios aos gestores. A pesquisa permite concluir que a qualidade da gestão pública pode ser identificada no nível de satisfação dos usuários dos serviços, a comparabilidade com dados históricos e com outros órgãos, o atendimento da legislação e a economicidade. No entanto, carece de melhoria nas áreas de saúde e infraestrutura.

3.2.II: Artigos publicados em 2022

No trabalho de Silvestre, Carneiro e Neves (2022) o objetivo é identificar o estágio de implementação do Sistema de Informação de Custos no Tribunal Regional Federal da 1ª região e suas Seções Judiciárias vinculadas. A metodologia foi estudo de caso. Inicialmente foi realizada uma consulta nos relatórios contábeis no sítio do Tribunal em questão e, posteriormente, aplicação de questionário a 38 servidores. Observa-se neste artigo que o Tribunal Regional Federal da 1ª região e suas Seções Judiciárias vinculadas não possuem um sistema de custos, nem é possível extrair informações de custos de seu sistema contábil. Pelos resultados obtidos, conclui-se que também não utilizam o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal. Segundo os entrevistados, os principais motivos que dificultam a implementação do sistema de mensuração de custos são: servidores insuficientes, software de informática e falta de qualificação de pessoal. Em paralelo, foi identificado que o desenvolvimento e implantação de sistemas no âmbito da Justiça Federal não é competência do Tribunal Regional Federal e sim do Conselho da Justiça Federal.

14

Silva e Miranda (2022) propuseram identificar o que pensam os contadores municipais de Rondônia em relação aos benefícios e dificuldades da implantação de um sistema de custos aplicado ao setor público municipal. Para coletar os dados foi elaborado um questionário e enviado eletronicamente para os contadores e controllers das prefeituras de Rondônia. De um total de 72 profissionais, 20 responderam a pesquisa. A ausência de interesse dos gestores em implantar o sistema de custos foi a principal dificuldade relatada. Os principais benefícios citados foram a melhor gestão dos recursos públicos, evitando desperdícios, realizar comparações de custos e a transparência na gestão pública. O trabalho permite ainda identificar que a minoria dos municípios estão em direção a implementação de um sistema de custos, destacando que é uma tarefa difícil a implementação na área pública.

O objetivo do artigo de Silva et al. (2022) é apresentar os desafios e limitações encontrados durante a implantação do sistema de informação de custos na prefeitura municipal de Fortaleza. Para esse fim houve a aplicação de questionário que foi respondido por 13 de um total de 14 gestores e equipe técnica atuantes no projeto-piloto da implantação do sistema de custos no município. Os resultados obtidos destacam que as principais limitações referem-se a equipe técnica, tanto de profissionais de TI quanto de outras áreas e a delimitação do escopo do projeto. Já as dificuldades que se destacam são a integração e adaptação dos sistemas estruturantes, os aspectos relacionados às estruturas organizacionais, considerando que não há um padrão das unidades orçamentárias e também a qualidade da informação, para que as mesmas sejam confiáveis.

De acordo com Queiroz et al. (2022) o propósito do estudo é identificar a visão dos agentes públicos do município de Salvador em relação a obrigatoriedade de adoção do sistema de custos. Foram realizadas pesquisas bibliográficas, documentais, realização de entrevistas à duas chefias da Coordenadoria de Contabilidade do Município de Salvador e aplicação de questionário a 38 agentes públicos de *staff* no ano de 2017. Constatou-se que no município é adotado um sistema acumulador de dados, porém não há um sistema específico relacionado aos custos da administração pública municipal. No entanto, foi relatado que houve tentativas de implementação do sistema de custos no município a partir de 2003, porém sem sucesso. Em 2010 o assunto voltou a ser tratado, mas a questão financeira e a troca de gestão foram pontos desafiadores. Em 2014, o sistema de informação contábil mudou para o Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal (SIGEF) que não contempla a gestão de custos. Dessa forma, observa-se nesse estudo, que mesmo não havendo um sistema próprio para apuração e gerenciamento de custos há preocupação dos servidores do corpo geral da coordenadoria nesse assunto, havendo intenção de buscar meios para mensuração, apuração e controle de custos e assim, obter maior eficiência nos gastos públicos, evitando desperdícios e permitindo realizar comparações. A pesquisa verificou também a ausência de capacitação na gestão de custos para os servidores e uma diferença na percepção dos servidores, em que a alta gerência tem uma visão mais profunda relacionada à custos, enquanto o *staff* uma visão mais superficial.

O estudo de Mota et al. (2022) analisa a gestão de custos nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras diante das restrições orçamentárias enfrentadas pelo setor público. O objetivo é identificar como as universidades federais vêm implementando e

avaliando sistemas de custos, identificando desafios, motivações e formas de divulgação dessas informações. A pesquisa examinou as experiências de implantação e avaliação de custos nas Universidades Federais utilizando como base os relatórios gerenciais publicados no site do Tribunal de Contas da União. Foram examinados documentos de 51 universidades federais, com apoio do software Atlas.ti para categorização e interpretação dos dados. Os resultados demonstram que cerca de 40% das IFES ainda não possuem sistema estruturado de avaliação de custos. Também foram identificadas dificuldades relacionadas à integração de sistemas de informação, ausência de metodologia padronizada, carência de capacitação dos servidores e complexidade das atividades universitárias. Destaca-se a Universidade Federal do Rio Grande do Norte, que apresentou avanços e definiu uma codificação para utilização no processo de entrada de dados no Sistema Integrado de Gestão Financeira (SIAFI) do governo federal. Os autores acrescentam que em 2018 houve uma mudança importante e que vêm motivando as instituições de ensino a implementar a gestão de custos, que foi o preenchimento obrigatório do campo centro de custos no lançamento de despesas no SIAFI, criado pela Secretaria do Tesouro Nacional em 2018. A pesquisa conclui que a gestão de custos nas universidades federais brasileiras ainda encontra-se em situações diferentes umas das outras. Os autores destacam a necessidade de padronização metodológica, melhoria dos sistemas de informação e treinamento das equipes, visando ampliar a eficiência administrativa, a transparência e o apoio à tomada de decisão nas IFES.

3.2.12: Artigos publicados em 2024

Cardoso e Rodrigues (2024) propuseram investigar a utilidade da informação de custos na administração pública do Brasil, por meio da visão dos gestores públicos. Foi aplicado um questionário eletrônico a um total de 39 gestores públicos respondentes. A metodologia de análise multicritério utilizada foi o Modelo Multicritériode Apoio à Decisão (Multicriteria Decision Aid - MCDA), por meio do software MyMCDA-C. Os resultados mostram que há o reconhecimento dos gestores sobre a utilidade da informação, porém o estudo indica que é preciso alinhar as informações geradas pelo sistema de custos com as necessidades dos gestores, para que assim, a informação de custos possa de fato ser utilizada para fins decisórios e não apenas um instrumento cerimonial. Os autores mencionam ainda que, embora as normatizações sobre custos no setor público, melhorias nos padrões contábeis e avanço da tecnologia sejam

importantes, não são suficientes para o desenvolvimento da gestão de custos no propósito da informação tratado nesse trabalho.

Santos, Andrade e Azevedo (2024) têm como objetivo demonstrar os benefícios da utilização do sistema de custos para a Administração pública. Foi realizada uma pesquisa dos artigos no banco de dados científico Google Scholar. Os resultados obtidos revelam que a implantação do sistema de custos é fundamental para a otimização da gestão dos gastos públicos e que a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) nº 34 é um documento muito importante para os gestores que têm interesse em implantar o sistema de custos. Por meio deste trabalho foi possível identificar também que, embora a utilização do sistema de custos traga muitos benefícios há também desafios a superar, entre eles, a falta de capacitação dos servidores públicos para utilizar o sistema e a integração do referido sistema com outros sistemas da administração pública, como por exemplo, o sistema de orçamento e o sistema de folha de pagamento.

De acordo com Oliveira et al. (2024), o estudo pretende disponibilizar um resumo das inovações em custos, apresentados pelos órgãos públicos finalistas do 1º Concurso Inovação em Custos, organizado pela Secretaria do Tesouro Nacional no ano de 2022. Os dados foram coletados por meio de uma pesquisa bibliográfica e descritiva. Os resultados permitem observar boas práticas na gestão de custos dentre as quais destacam-se: a estruturação do órgão, a nomeação de servidores responsáveis pelo sistema de custos, o emprego de software de Business Intelligence para demonstrar as informações aos usuários, a extração dos dados contidos no Programa de Gestão por Desempenho (PGD) com a finalidade de auxiliar na identificação da carga horária aplicada nas atividades e a apresentação das informações de custos no tempo oportuno, por meio da integração dos painéis demonstrativos com as fontes de dados e emissão de relatórios de custos constantes. Outro aspecto importante observado foi a participação dos gestores no processo e estruturação. Em relação ao método de custeio utilizado 50% dos órgãos finalistas adotam o custeio pleno (absorção total) e 30% utilizam o método direto. Segundo os autores, o 1º Concurso Inovação em Custos contribui para a demonstração dos modelos e boas práticas contribuindo para que outros órgãos públicos implantem ou realizem melhorias em seus sistemas de custos.

Segundo Silva, Vidal e Elias (2024) a informação dos custos do setor público é essencial para que haja prestação de serviços mais efetivos gastando menos. O intuito da pesquisa é

identificar se há utilização habitual das informações de custos para suporte às decisões gerenciais. Nesse trabalho, foram analisados o item “Gestão de Custos” dos relatórios de gestão das IFES (Instituições Federais de Ensino Superior) do estado do Pará referente ao exercício de 2020. Pode-se constatar a predominância da utilização das informações orçamentárias em comparação às informações de custos, bem como, o baixo interesse da alta gestão na utilização de relatórios de custos. Os autores afirmam que houve reconhecimento da importância da gestão de custos nos relatos, porém enfrentam dificuldades, como falta ou insuficiência de pessoal com qualificação na área de custos aplicado ao serviço público, restrições orçamentárias e a pandemia de COVID-19.

A pesquisa de Souza et al. (2024) busca investigar o impacto dos agentes críticos de sucesso na implantação do sistema de custos na administração pública federal. Os dados foram coletados por meio de entrevistas e questionário aplicados a atuantes em cargos de chefia da Controladoria Geral do município de Salvador e aos profissionais de contabilidade pública do Poder Executivo Federal com alguma experiência no setor de custos. Constata-se que os principais fatores críticos de sucesso na implantação do sistema de custos referem-se ao compromisso da equipe profissional, capacitação de pessoal contínua, apoio da alta gestão e utilização dos relatórios para tomada de decisão. Evidencia-se também que as questões técnicas, políticas e o tamanho do órgão impactam na implementação de custos no setor público.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho apresentou um mapeamento da produção científica sobre a contabilidade de custos na Administração Pública. A análise contemplou 25 artigos indexados no portal de Periódicos da Capes. Foram selecionados apenas os artigos e os de revisão. Os artigos foram classificados quanto à fonte de publicação, ano e os autores que apresentaram publicações relacionadas ao tema da pesquisa. Foi verificado que 18 periódicos publicaram artigos relacionados ao contexto deste estudo. Os que mais publicaram foram a revista ABCustos, com cinco artigos, a Revista do Serviço Público, com três publicações e a Revista de Administração Pública com dois artigos. Os demais periódicos possuem apenas uma publicação. A análise cronológica dos artigos pesquisados demonstrou que o primeiro artigo publicado sobre o tema foi no ano de 1999. O segundo artigo foi publicado apenas em 2009, dez anos depois. Os anos que mais tiveram publicações foram 2022 e 2024, os quais apresentaram um quantitativo de cinco

artigos cada. Outro dado obtido no estudo foi que os autores Alexandre Carneiro, Amanda Drehmer, Fabiano Raupp e Maria Valesca Silva foram os que apresentaram um maior número de artigos publicados, sendo cada um deles autor de dois artigos.

O presente estudo constatou também que em grande parte dos artigos analisados as principais dificuldades encontradas na implantação do sistema de custos foram: equipe técnica reduzida, ausência de capacitação para os servidores, falta de apoio dos gestores, escassez de recursos financeiros, despreparo de estruturas administrativas e ausência de integração entre os sistemas. Já os benefícios citados referem-se a melhor alocação dos recursos governamentais, auxílio na tomada de decisões e transparência na gestão pública.

As limitações desta pesquisa referem-se à utilização apenas do portal de Periódicos da Capes, produção científica somente brasileira e seleção de artigos e de revisão. Outro fator de limitação refere-se à utilização de expressões booleanas para a seleção dos artigos. Embora tenha-se buscado abranger uma diversidade significativa de expressões, é possível que nem todas as expressões tenham sido consideradas na pesquisa, o que possibilita haver textos não incluídos na análise.

Para trabalhos futuros, sugere-se a abordagem do tema na perspectiva internacional. Sugere-se também a inclusão na pesquisa de dissertações de mestrados e teses de doutorados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 3, p. 579-607, mai./jun. 2009.

ALONSO, M. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ARAÚJO, C. A.; CARNEIRO, A. F.; SANTANA, A. F. B. Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 20, n. 2, p. 66-84, mai/dez. 2015.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, v. 7, n. 3, p. 06-24, 2011.

BORGES, T. B.; MARIO, P. C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 469-491, mar./abr. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000.

CARDOSO, G. P.; RODRIGUES, E. C. C. Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos. *Brazilian Business Review*. – FUCAPE, Espírito Santo, v. 21, n. 1, p. 1-22, 2024.

CARNEIRO, A. F. et al. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 9, n. 18, p. 3-22, jul./dez. 2012.

COUTO, M. H. A. et al. Sistema de informação de custos: uma experiência de implantação na secretaria de educação do município de Itaguari/GO. *Revista de Tecnologia Aplicada*, São Paulo, v. 6, n.1, p.16-33, jan./abr. 2017.

DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M. Origem e Teor da produção do conhecimento com base em teses e dissertações nacionais sobre custos no setor público. *Cadernos gestão Pública e Cidadania*, São Paulo, v. 21, n. 69, mai./ago. 2016.

DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M.; TEZZA, R. Implantação de Sistema de Custos em prefeituras: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? *Revista da Universidade Vale do Rio Verde, Três Corações*, v. 15, n. 2, p. 449-463, ago./dez. 2017.

FILHO, J. S. C. Manual de Direito Administrativo. São Paulo: Editora Atlas, 2015. 28ª Edição revisão, ampliação e atualização até 31-12-2014. 1311 p.

FILHO, C. A. S.; SILVA, C. R. Contabilidade de Custos: uma análise sobre os métodos de custeio para o auxílio na tomada de decisões. *Revista Reiva*, Goiás, v. 5, n. 3, p. 1-21, 2022.

FONTES, J. I. O.; OLIVEIRA, T.; GURGEL, A. M. Avaliação do sistema de informação de custos em uma instituição federal de ensino: propostas de melhorias e aplicabilidade. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, Salvador, v. 10, n. 2, p. 39-59, mai./ago. 2020.

LOVATO, E. L. et al. Cost information systems in the public sector in Brazil: an analysis of user perception under the focus of government management. *Journal Globalization, Competitiveness and Governability*, v. 10, n. 3, p. 16-41, 2016.

MARTINEZ, A. L. Gestão de custos no setor governamental: experiência numa Secretaria Municipal de Educação. *Revista ABCustos*, São Leopoldo, v. 5, n. 3, p. 114-140, set./dez. 2010.

MATIAS-PEREIRA, J. Manual de Gestão Pública Contemporânea. São Paulo: (4. ed.), Atlas, 2012, 328 p.

MEDEIROS, A. L.; DUARTE, M. S. L. T. Modelo de Apuração de custos em Universidades Federais. Revista Observatório, Palmas, v. 4, n. 5, p. 813-848, ago. 2018.

MESSIAS, D.; FERREIRA, J. C.; SOUTES, D. O. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. Revista Serviço Público. Brasília, v. 69, n. 3, p. 585-604, jul./set. 2018.

MONTEIRO, R. P.; SOUZA, M. A. Análise do desempenho econômico da gestão pública: um estudo em uma Instituição Federal de Ensino localizada na região sul do Brasil. Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade, v. 2, n. 4, p. 67-87, 2014.

MONTEIRO, R. P.; PINHO, J. C. C. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. Revista ABCustos, São Leopoldo. v. 12, n. 1, p. 106-136, jan./abr. 2017.

MOTA, S. C. et al. Comparative Analysis of cost management in higher education brazilian federal institutions. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 73, n. 1, p. 112-135, jan./mar. 2022.

NEVES, R. B.; PEREIRA, V.; COSTA, H. G. Auxílio multicritério à decisão aplicado ao planejamento e gestão na indústria de petróleo e gás. Production, São Paulo, v. 25, n. 1, p. 43-53, jan./mar. 2015.

OLIVEIRA, E. D. et al. Inovação em custos na gestão pública: uma síntese do concurso promovido pela secretaria do tesouro nacional - STN. Revista de Gestão Estratégica de Organizações, Santo Ângelo, v. 12, n. 1, p. 63-86, jan/jun. 2024.

21

OSBORNE, D.; GAEBLE, T. Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector. Penguin Group, New York, 1992.

QUEIROZ, K. F. F. et al. Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo das Concepções sobre a Importância da Informação de Custos pelos Agentes Públicos. Revista ABCustos, São Leopoldo, v. 17, n. 3, p. 1-31, set./dez. 2022.

RODRIGUEZ, D. S. S.; COSTA, H. G.; CARMO, L. F. R. R. S. Métodos de auxílio multicritério à decisão aplicados a problemas de PCP: mapeamento da produção em periódicos publicados no Brasil. Gestão & Produção, São Carlos, v. 20, n. 1, p. 134-146, 2013.

SANTOS, L. M.; ANDRADE, A. M.; AZEVEDO, M. S. A importância da implementação do sistema de custos no setor público. Revista Foco, v. 17, n. 12, p. 01-14, 2024.

SILVA, S. P. et al. O Uso da Informação de Custos no Setor Público Brasileiro: uma Visão Bibliográfica. Revista ABCustos, v. 11, n.2, p. 1-27, mai./ago. 2016.

SILVA, A. M.; MIRANDA, R. L. Implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público: percepção dos contadores públicos do estado de Rondônia. Revista Estudo & Debate, Lajeado, v. 29, n. 4, 2022.

SILVA, A. F. et al. Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza. *Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, Ceará, v. 20 (esp.), p. 1-13, 2022.

SILVA, M. D.; VIDAL, J. P.; ELIAS, L. M. S. L. Gestão de custos na educação superior pública: análise das IFES do Pará. *Revista de Gestão e Secretariado*, São Paulo, v. 15, n. 12, p. 01-19, 2024.

SILVESTRE, R. F.; CARNEIRO, A. F.; NEVES, S. D. Análise da implantação do sistema de custos no Tribunal Regional da 1ª região e suas seções judiciárias. *Contemporânea*, v. 2, n.3, p. 351-385, 2022.

SOARES, C. S.; ROSA, F. S.; ZONATTO, V. C. S. Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Florianópolis, v. 19, p. 1-15, 2020.

SOUZA, G. J. et al. Fatores Críticos de Sucesso na Implementação do Sistema de Custos no Setor Público Federal. *Revista ABCustos*, São Leopoldo, v. 19, n. 1, p. 53-78, jan./abr. 2024.