

ENSAIO TEÓRICO SOBRE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO NO CONTEXTO BRASILEIRO

GLEYDSON WILSON SANTOS DE SOUSA

Universidade Federal Rural da Amazônia

MAURICIO DIAS DA SILVA

Universidade Federal Rural da Amazônia

ANA PAULA DA COSTA EWERTON

Universidade Federal do Pará

Resumo

A gestão de custos é uma ferramenta considerada essencial dentro de uma instituição, visto que através dela é possível obter informações que irão auxiliar na tomada de decisão, no planejamento e na execução dos gastos, proporcionando condições para que os gestores possam analisar, por meio dos resultados, se o recurso foi aplicado de modo otimizado. A partir disso, a pesquisa tem como objetivo demonstrar a evolução da pesquisa em informações de custos no setor público a partir do contexto da literatura nacional. A relevância da pesquisa reside em oferecer um panorama teórico, com objetivo de auxiliar profissionais, gestores e acadêmicos sobre o estágio da pesquisa em informações de custos no setor público se estabeleceu nos últimos anos. A revisão bibliográfica contemplou um expressivo número de estudos, demonstrando o amadurecimento da discussão sobre informações de custos no âmbito do setor público. Sendo a contribuição do ensaio, além do mapeamento da evolução da literatura, destaca as lacunas existentes na qual foi identificado que a literatura nacional trata na grande maioria dos estudos quanto modelos conceituais e teóricos da implantação de sistema de informações de custos em organizações específicas da mesma forma que identificado por Bitti, Aquino & Cardoso (2011) ou quanto a percepção dos stakeholders da informação, além disso, nos últimos anos começaram o desenvolvimento de pesquisas em custos assimétricos na administração pública, referindo-se ao comportamento não proporcional entre custos e receitas, onde os custos aumentam mais rapidamente em uma alta da receita do que diminuem em uma queda de mesma magnitude.

Palavras chave: Gestão de Custos. Setor Público. Eficiência. Controle

1. INTRODUÇÃO

A gestão de custos é uma ferramenta considerada essencial dentro de uma instituição, visto que através dela é possível obter informações que irão auxiliar na tomada de decisão, no planejamento e na execução dos gastos, proporcionando condições para que os gestores possam analisar, por meio dos resultados, se o recurso foi aplicado de modo otimizado. (Xavier Junior, 2019).

No Brasil, a questão dos custos na gestão pública não é algo novo, tendo em vista que a Lei nº 4.320, de 1964, determinou a apuração de custos dos serviços, sendo retificado pelo Decreto-Lei nº 200/1967 que tratou sobre a apuração de custos, mas somente na esfera federal (ROSA FILHO; PEIXE, 2015). O controle dos gastos públicos teve uma evolução, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda e o desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), tornando o Brasil referência internacional no controle informatizado de gastos governamentais (ALONSO, 1999).

Apesar de a legislação já estabelecer a necessidade de adoção de Sistema de Custos no setor público desde 1964, conforme Machado e Holanda (2010), a Administração Pública, até 2010 (seja o Executivo, o Legislativo ou o Judiciário), não utilizava Sistema de Custos, a não ser por ações pontuais de alguns órgãos. Segundo Machado e Holanda (2010), a falta de cumprimento às determinações legais pelas entidades no setor público, no que compete à adoção de um Sistema de Custos, até 2010, está relacionada à falta de sistema e metodologia adequada para utilização por todo o governo federal.

A partir desse cenário, a presente pesquisa tem como objetivo demonstrar a evolução da pesquisa em informações de custos no setor público a partir do contexto da literatura nacional. A relevância da pesquisa reside em oferecer um panorama teórico, com objetivo de auxiliar profissionais, gestores e acadêmicos sobre o estágio da pesquisa em informações de custos no setor público se estabeleceu nos últimos anos.

Na próxima seção, será demonstrado brevemente a evolução da pesquisa de custos no setor público no contexto da literatura nacional, evidenciando seus objetivos e os respectivos achados da pesquisa, assim como, quando possível os métodos abordados.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para que o estudo de custos no setor público chegasse ao patamar atual, a Contabilidade de Custos primeiramente ganhou importância dentro das grandes indústrias, pois as informações de custos passaram a ser utilizadas como uma forma de auxílio no desempenho das funções gerenciais, possuindo duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões.

No que se refere ao Controle, fornece dados para estabelecer padrões, orçamentos e outras formas de previsão, para que se possa acompanhar o efetivamente acontecido e realizar as comparações, ou seja, avaliar o cumprimento das metas estabelecidas previamente. Quanto à tomada de decisões, seu papel é alimentar as informações relevantes sobre os impactos de curto e longo prazo Martins (2003).

Do ponto de vista de custos na administração pública, o primeiro artigo foi de Alonso (1999), no qual caracterizou a evolução legislativa e operacional quanto ao sistema de custos do governo federal e recomendou a aplicação do Activity Based Costing nas unidades do governo federal visando uma maior capacidade gerencial do governo.

Contudo, no contexto da literatura nacional, os primeiros artigos sobre custos se dedicaram na apresentação de uma abordagem da Nova Economia Institucional, trabalhando os conceitos, com ênfase na análise de seus atores, custos de transação e de

outras particularidades relevantes que afetam a definição de sua estrutura de governança, enfatizando a necessidade de se estabelecer mecanismos externos de incentivo e supervisão para a boa gestão pública (Herrmann, 1999; Peres, 2007; Slomski, Camargo, Amaral Filho & Slomski, 2010).

Tendo como vista os mecanismos de eficiência e controle, Eyerkauffer, Boff, Olinquevitch & Gauer (2008) identificaram o custo da prestação de serviço público do transporte de pacientes para fora do Município da São João do Oeste – SC visando concluir pela sua manutenção sob responsabilidade direta, ou pela sua terceirização, concluindo-se que o custo da prestação do serviço público de transporte de pacientes é elevado, porém, está abaixo do custo orçado para a terceirização, devendo optar pela manutenção do serviço.

Luque, Cruz, Amaral, Bender & Santos (2008) desenvolveram uma sistemática de análise e apuração de custos de serviços públicos que seja adaptada ao processo orçamentário do setor público brasileiro e, assim, contribuíram para a obtenção da eficiência alocativa e operacional. A sistemática de apuração de custos proposta é totalmente compatível com os sistemas gerenciais de informação utilizados pelo Governo e tem baixo custo de operacionalização porque não implica mudanças apreciáveis nos sistemas de informação em uso e na forma de registro das informações na contabilidade pública.

Bonacim & Araujo (2010) apresentaram a experiência de implantação da metodologia de custos baseada em atividades (ABC) do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, por meio de um estudo de caso, num período de cinco anos, associando as dificuldades de financiamento de suas atividades, a uma completa reestruturação em seu modelo de atendimento vinculado ao Sistema Único de Saúde, impulsionaram a adoção do mapeamento de custos por atividades, para demonstrar, de forma adequada, como pode ser mensurado o impacto do ensino nos custos assistenciais.

O primeiro estudo quanto ao desenvolvimento da informação de custos, com o modelo teórico-aplicado para a gestão pública foi desenvolvido por Machado & Holanda (2010), neste artigo apresentou-se o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, descrevendo o modelo e suas principais características, desde o conceito até a finalidade e os grupos de usuários, demonstrando o relacionamento entre as políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo. Além disso, apresenta o modelo teórico-conceitual, as diretrizes que sustentaram a sua concepção e a descrição do seu processo de implantação, e estimula o debate sobre mensuração de custos, enfatizando o sistema como elemento de melhoria da qualidade do gasto no setor público.

A partir do modelo teórico-conceitual, no ano de 2011, foi publicada a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº157, que dispunha sobre a criação do Sistema de Informações de Custos - SIC e veio normatizar as atribuições e abrangências do sistema, tendo por objetivo o acompanhamento, a avaliação e a gestão de custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e o apoio aos gestores no processo decisório.

Martinez & Alves Filho (2011), trataram do planejamento e organização de um Sistema de Informações orientado para a Gestão de Custos (SGC) na área pública. As análises foram desenvolvidas com foco no município. Após exposição das características e condições necessárias para um SGC, esboça-se a especificação preliminar do sistema de informações com esse perfil.

Bitti, Aquino & Cardoso (2011), desenvolveram uma análise temática dos estudos sobre a aplicação de sistemas de custos no setor público brasileiro. Em geral, os artigos publicados no exterior utilizam levantamentos (surveys) baseados em abordagens teóricas

pluralistas (contingenciais e institucionais). Os resultados da análise temática indicam que os estudos publicados no Brasil, ao contrário da tendência estrangeira, utilizavam estudos de caso descritivos ou propõem modelos prescritivos de gestão e mensuração de custos; adicionalmente, desconsideram os achados de estudos empíricos anteriores. Conclui-se que, por estas características, torna-se difícil consolidar e comparar resultados, assim como construir teorias no contexto brasileiro.

Ching, Silveira & Freire (2011) relataram as experiências com a implantação de um sistema de custos pelo Governo da Bahia e pelo Banco Central do Brasil, seus diferentes formatos, análises e relatórios produzidos, a partir do estudo de caso com relato das etapas envolvidas, benefícios esperados e resultados alcançados, bem como das dificuldades encontradas. As análises indicaram que os aperfeiçoamentos que aumentem a utilização gerencial do sistema de custos e a aderência do sistema ao plano teórico não são apenas possíveis como são necessários e demonstraram como vem sendo implantado o sistema de custos em organizações públicas em geral no Brasil e, em particular, nas duas organizações.

Carneiro, Silva Neto, Locks & Santos (2012), realizaram um trabalho com o objetivo de dimensionar e revisar de forma descritiva a produção científica sobre custos no setor público, no período de 2000 a 2010, nos anais eletrônicos dos eventos brasileiros 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). Essa revisão evidenciou que as técnicas de pesquisas mais utilizadas nas publicações foram as entrevistas e a análise documental e que o método de custeio mais discutido e sugerido para o setor público foi o Activity-Based Cost (ABC).

Para Franco, Nascimento, Espejo, & Voese (2013), desenvolveu estudo com objetivo de conhecer o nível de entendimento e de adoção quanto aos sistemas de custos por parte dos municípios do Paraná. A coleta de dados ocorreu mediante aplicação de um questionário em 67 municípios do Estado do Paraná. Executou-se análise descritiva e aplicou-se o teste estatístico de correlação do coeficiente de Spearman para fins de atender o objetivo, os resultados apontaram a incipiência do conhecimento acerca da importância, viabilidade e utilidade de um sistema de custos, embasado por limitações no conhecimento por parte dos agentes públicos, sobretudo, nos tópicos que tratam de viabilidade orçamentária e financeira da adoção de sistemas de custos.

Amaral, Bolfe, Borgert, & Vicente (2014), investigaram nesta pesquisa a percepção dos contadores públicos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) sobre suas contribuições e responsabilidades pelas informações de custos geradas no SIC, por meio de um questionário com perguntas que relacionam a metodologia do SIC, os Sistemas Estruturantes do Governo Federal e a norma sobre custos no setor público com as responsabilidades dos contadores das IFES. Os resultados indicaram que a maioria dos respondentes não acredita na possibilidade de o SIC resgatar as informações físico-financeiras dos Sistemas Estruturantes e não considera que a estrutura orçamentária seja válida para obter os custos diretos dos serviços públicos. Com isso, consideram reduzida sua responsabilidade pela inclusão de dados e pelas informações de custos que serão geradas no relatório do SIC.

Araújo, Carneiro, & Santana (2015), analisaram o nível de entendimento e implantação do sistema de custos na gestão pública dos municípios de Rondônia. O estudo concluiu que os municípios rondonienses não tinham ocorrido a implementação de sistemas de custos até o final de 2014 e os contadores públicos apresentaram pouca manifestação de preocupação sobre ela. Isso porque há certa discordância e indecisão por parte dos respondentes quanto à existência de um cronograma de implantação e inexistência de disponibilidade orçamentária e financeira para que esse sistema fosse implantado, esses

resultados aproximaram-se dos estudos realizados, mas considera-se a realidade dos municípios de Rondônia mais agravada.

Lorenzato, Behr & Goularte (2016), buscaram identificar os benefícios e os problemas na implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul, baseando-se nos requisitos impostos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). Utilizou-se das entrevistas semiestruturadas para a coleta de dados e análise de conteúdo para a análise deles. Os resultados do trabalho indicam que o SIC começou a ser visto como uma ferramenta necessária e importante para o Setor Público. Sendo o SIC um instrumento eficiente que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, o aperfeiçoamento da gestão, a qualidade e a transparência do gasto público, mas que enfrenta problemas, como falta de servidores capacitados e pouco conhecimento sobre custos.

Drehmer & Raupp (2016) buscaram identificar a origem e o teor da produção do conhecimento com base em teses e dissertações que se propuseram a investigar a temática de custos no setor público. Para tanto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações, onde foram localizados 41 trabalhos na área. Após a análise dos trabalhos, identificou-se, entre outros fatores, que: a partir de 2005, houve crescimento na quantidade de pesquisas sobre a temática; a origem dos estudos é, principalmente, da área de Administração e Contabilidade; a Saúde e a Educação destacam-se entre as áreas de aplicação das pesquisas; a maioria das pesquisas tem como escopos a realização de diagnóstico em organização, o levantamento de informações de custos e a proposta de um sistema de custos. Por fim, foi possível identificar lacunas e oportunidades de desenvolvimento de futuras pesquisas.

Cavichioli, Dall'asta, Fiirst, & Baldissera (2018) identificaram a influência e a relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP. A partir de uma amostra de 203 respondentes e a aplicação de um questionário estruturado, foram realizados os procedimentos estatísticos de correlação de Spearman e regressão linear múltipla. Os principais resultados encontrados apontam para a existência de influência dos fatores Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia e Estratégia na implementação do SICSP. Além disso, não existem relações consideráveis entre os fatores contingenciais e a implementação do SICSP.

Messias, Ferreira, & Soutes (2018) investigaram experiências internacionais relativas à implementação de sistemas e ferramentas de gestão de custos, de forma a identificar as principais dificuldades enfrentadas pelos entes governamentais no processo, além dos benefícios proporcionados à gestão. Por meio de bibliometria e análise de conteúdo, foram visitados 17 (dezessete) artigos internacionais que apresentavam cases de implantação ou discutiam a temática sob outra ótica e metodologia, indicando que os projetos de adoção de técnicas de gerenciamento de custos são dificultados pela não integração com os demais sistemas estruturantes organizacionais, com o planejamento estratégico, com a escassez de recursos para viabilização e manutenção dos projetos, alta burocratização e normatização características do setor público.

Mota, Oliveira, Nunes, & Figueirêdo Junior (2022), investigaram as experiências recentes de gestão de custos nas instituições federais de ensino superior (IFES) brasileiras. Trata-se de análise qualitativa de conteúdo de relatórios de gestão das IFES, com o software Atlas.ti. A análise revela que 40% das IFES estudadas não utilizam sistema de avaliação de custos e que barreiras de integração com sistemas de informações de suporte complicam o gerenciamento de custos. A inserção obrigatória de informações sobre centros de custo e os requisitos legais são as principais motivações para as IFES avaliarem seus custos. A apresentação de informações do portal de custos do Governo Federal foi recorrente nos

relatórios de gestão. É evidente a necessidade de padronizar a metodologia de avaliação de custos e capacitar o pessoal das IFES. A partir deste estudo, percebe-se a magnitude do desafio para as IFES se adaptarem a restrições financeiras no Brasil.

Campagnoni, Borgert & Rover (2021) o presente estudo tem como objetivo analisar o comportamento dos custos nos governos locais de Santa Catarina, na perspectiva dos cost stickiness. Trata-se de uma pesquisa empírica, quantitativa e documental, que utilizou como população os 295 municípios catarinenses, durante o lapso temporal de 20 anos, cuja transposição do modelo de análise foi adaptada para o setor público. Os custos foram agrupados em blocos, com a proposição de nove modelos de regressão com dados em painel, dos quais oito corroboram o fenômeno cost stickiness. Ainda, os resultados indicam similaridade com o fenômeno flypaper, típico do setor público, que utiliza parte da receita para o cálculo da assimetria, em que, dos três tipos de análises realizadas, a utilização da receita vinculada é a que resultou em maior sticky. Por fim, oferece subsídios para a aplicação da TCS ao setor público, mesmo se tratando de um fenômeno típico de entidades com fins lucrativos, e conclui que, com a utilização da receita fracionada (assim como no fenômeno flypaper) para os governos locais de Santa Catarina, o comportamento dos custos aparenta maior grudência.

Brandão (2022), propõe um modelo conceitual de sistema de informações de custos que pode ser aplicado ao setor público brasileiro. Com base nas experiências do Banco Central do Brasil, da Secretaria de Finanças do Rio Grande do Sul e do Governo Federal do Brasil, o modelo proposto foi construído seguindo a metodologia do custeio baseado em atividades. Esse modelo mede os recursos consumidos por cada setor da estrutura organizacional da entidade, os custos das atividades realizadas em cada setor e os objetos de custo finais (produtos e serviços), além de indicadores de eficiência no uso de recursos públicos. O uso de sistemas de informação de custos com modelos conceituais padronizados, como o proposto neste estudo, favorece a comparabilidade do desempenho das diversas entidades do setor público, contribuindo para a transparência, o controle externo e a tomada de decisões gerenciais.

Fabre & Borgert (2022) analisou de forma inédita o comportamento dos custos nos governos locais, visto que a literatura atual é incipiente e o fenômeno cost stickiness ainda gera dúvidas sobre sua aplicação ao setor público puro. Analisaram-se 295 governos locais no sul do Brasil ao longo de um período de 16 anos, resultando em 141.600 observações. Todos os 32 modelos analisados apresentaram comportamento assimétrico de custos públicos, com 75% sendo caracterizados como cost stickiness (47%, sticky, e 28%, anti-sticky) e 25% como reverse cost (um novo fenômeno identificado, típico do setor público, mas que pode ocorrer no setor privado).

Silva, Steindorfer, Bringel, Nobre & Vasconcelos (2022) investigaram os desafios e limitações enfrentados durante a implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) na Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF), a partir da aplicação de questionário eletrônico junto aos gestores e técnicos que participaram da implantação do SIC na prefeitura. Os resultados indicam que a integração e a customização dos sistemas e os aspectos relativos às estruturas organizacionais são os principais desafios da prefeitura municipal, enquanto as principais limitações à implantação do Sistema de informações de custos relacionam-se ao escopo e à equipe envolvida.

Sousa & Bezerra, (2023), identificou um comportamento assimétrico entre as variações de arrecadações e os custos públicos nos municípios maranhenses. Para a apuração dos custos dos municípios maranhenses, foi utilizado a metodologia de Machado e Holanda (2010). Os resultados evidenciaram que para um aumento de 1% na receita pública há um

aumento no custo do município de 0,429% e para uma diminuição de 1% na receita pública o custo dos municípios diminuem em média 0,262%. Identificando assimetria de custos.

Pessoa, & Callado (2023) analisaram a significância das relações entre características dos servidores e fatores que geram custos ocultos comportamentais, decorrentes da má gestão do capital intelectual no setor público, a partir de uma pesquisa exploratória e descritiva com abordagem quantitativa no âmbito de uma Autarquia Estadual. Foram coletados dados referentes às características dos servidores e elementos de custos ocultos associados ao capital humano, organização interna, relações externas, qualidade e transparência. Com isso, foi evidenciado a presença de relações estatisticamente significativas entre características dos servidores e alguns dos elementos que geram custos ocultos associados ao capital intelectual.

Cardoso & Rodrigues (2024) investigou a utilidade da informação de custos no governo federal brasileiro, mediante observação e análise empírica da percepção dos gestores públicos. Os dados coletados junto a gestores de distintas entidades do Governo Federal foram tratados mediante metodologia Multicriteria Decision Aid (MCDA). Os resultados demonstraram amplo reconhecimento dos gestores sobre a utilidade da informação, desencadeando a discussão de que a vasta normatização, a busca por melhorias nos padrões contábeis e os avanços tecnológicos não são suficientes para que práticas inovadoras de gestão de custos sejam bem-sucedidas nas organizações públicas, indicando a necessidade de alinhamento entre informações geradas pelo sistema de custos e seus usuários, para que a institucionalização do sistema não se traduza em mero formalismo.

Sell & Zonatto (2024) analisaram a influência de conhecimentos e crenças prévias sobre a escolha do sistema de informação de custos no setor público. Tendo como metodologia o survey single entity aplicado em servidores do estado do Rio Grande do Sul (RS) que possuem relação direta com a utilização das informações geradas pelo Sistema de Informação de Custos (SIC). Os resultados evidenciaram que os conhecimentos prévios sobre custos influenciam diretamente e positivamente a escolha do novo SIC. Assim, revelam importantes efeitos de elementos cognitivos relacionados aos conhecimentos adquiridos no processo de escolha do novo instrumento de controle gerencial e sua aceitação, o que atua como um elemento inibidor de fontes de resistência a mudança.

Nascimento, Soares, & Ferreira (2025), investigaram as dificuldades enfrentadas pelos gestores das Universidades Públicas Federais no processo de implementação do sistema de gerenciamento de custos, analisando os Relatórios de Gestão das referidas instituições de ensino relativos ao exercício financeiro de 2023. Foram identificados quatorze fatores de dificuldades enfrentadas pelos gestores dessas instituições de ensino. Dentre esses fatores, tem-se a cultura organizacional voltada estritamente à gestão orçamentária em detrimento da gestão de custos. Além disso, a ausência de servidores capacitados e o reduzido quadro de colaboradores também são fatores que comprometem a efetiva implementação do sistema de gerenciamento de custos pelas Universidades.

3. CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo demonstrar a evolução da pesquisa em informações de custos no setor público a partir do contexto da literatura nacional. O estudo proposto tem por sua relevância a análise da literatura nacional, especialmente no contexto de crescente demanda social por transparência, avaliação e eficiência das políticas públicas. A revisão bibliográfica contemplou um expressivo número de estudos, demonstrando o amadurecimento da discussão sobre informações de custos no âmbito do setor público.

Sendo a contribuição do ensaio, além do mapeamento da evolução da literatura, destaca as lacunas existentes na qual foi identificado que a literatura nacional trata na grande

maioria dos estudos quanto modelos conceituais e teóricos da implantação de sistema de informações de custos em organizações específicas da mesma forma que identificado por Bitti, Aquino & Cardoso (2011) ou quanto a percepção dos stakeholders da informação, além disso, nos últimos anos começaram o desenvolvimento de pesquisas em custos assimétricos na administração pública, referindo-se ao comportamento não proporcional entre custos e receitas, onde os custos aumentam mais rapidamente em uma alta da receita do que diminuem em uma queda de mesma magnitude.

Sugere-se para as pesquisas futuras sobre informações de custos no setor público, em função de uma lacuna na literatura nacional, sobre a influência das informações de custos na avaliação de políticas públicas de governos locais e subnacionais ou quanto as práticas e ações de controle de custos pelas organizações e se seu reflexo na prestação dos serviços públicos e na eficiência da aplicação de políticas públicas, assim como, a relação das informações de custos com as práticas de revisão de gastos (*Spending Review*) pelos países, governos locais e organizações públicas.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Brandão, I. F. (2022). Modelo conceitual de sistema de informação de custos aplicado ao setor público brasileiro . *Pensar Contábil*, 24(84), 41-50.
- Borgert, A., Alves, R. V., & Schultz, C. A. (2010). Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(14), 97-120.
- Bonacim, C. A. G., & Araujo, A. M. P. (2010). Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 903-931.
- Borges, T. B.; Mario, P. C.; Carneiro, R (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública - RAP*, Rio de Janeiro 47(2): 469-491.
- Campagnoni, M., Fabre, V. V., Borgert, A., & Rover, S. (2021). Cost Stickiness nos Governos Locais de Santa Catarina. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 20(1), 1-15.
- Carvalho Neto, A. M.(1997). O Estado Concorrencial e as mudanças na natureza do trabalho no setor público. *Revista de Administração Contemporânea*, 1(2), 25-43.
- Cardoso, G., & Rodrigues, E. (2024). Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos. *Brazilian Business Review*, 21(1), 1-22.
- Ching, H. Y., Silveira, H. F. R., & Freire, F. S. (2011). Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. *Revista de Economia e Administração*, 10(2), 262-284
- Eyerkauffer, M. L., Boff, M. L., Olinquevitch, J. L., & Gauer, J. R. B. (2008). Custos na prestação de serviço público de saúde do município de São João do Oeste - SC: um estudo empírico. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 7(19), 33-46.
- Fabre, V. V., & Borgert, A. (2022). Comportamento dos custos nos governos locais sob a ótica da teoria das finanças públicas. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 24(4), 723-738.
- Gumier, E. S. L., Ribeiro, L. M. P., & Raad, L. V. V. (2022). Uma análise dos fatores que influenciam a implantação e utilização do sistema de informação de custos no setor público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais de Minas Gerais. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (Online)*, 27(3), 100-118.
- Herrmann, I.(1999). Licitações públicas no Brasil: explorando o conceito de ineficiência por desenho. *RAUSP Management Journal*, 34(2), 29-38

- Lima, R. L., Lima, D. V., Varela, P. S., & Cruz, C. F. (2022). Aprendendo com as Experiências Internacionais: Normas Contábeis Diferenciadas para Entidades do Setor Público. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 25(es), 0-0.
- Luque, C., Cruz, H., Amaral, C., Bender, S., & Santos, P. D. (2008). O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. *Revista do Serviço Público*, 59(3), 309-331.
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820.
- Martins, E. Contabilidade de Custos. São Paulo, SP: Atlas, 2008.
- Mintzberg, H. Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações. 2. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2003.
- Miranda, R. B.; Rocha, F.; Rodopoulos, F. (Org.). Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.
- Melo, S. R. P., Oliveira, S. R. L., & Almeida, P. C. G. (2001). A importância de um sistema de apuração de custos no setor público. *Revista Mineira de Contabilidade*, 2(3), 18-20.
- Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de Custos no Setor Público: Um Panorama de Experiências Internacionais. *Revista do Serviço Público*, 69(3), 585-604.
- Mota, S. C., Oliveira, A. R. V., Nunes, N. T. S., & Figueirêdo Junior, H. S. (2022). Comparative analysis of cost management in higher education brazilian federal institutions. *Revista do Serviço Público*, 73(1), 112-135.
- Monteiro, A. F., Souza, M. A., Matos, N. B., & Lima, V. G. M. (2020). Hidden Costs: A Case Study in an Internal Audit Unit of the Public Sector. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 23(2), 276-293.
- Nascimento, D. S., Soares, M. F., & Ferreira, K. S. (2025). Implementação do sistema de gerenciamento de custos nas universidades federais: Dificuldades enfrentadas pelos gestores. *Desenvolvimento em Questão*, 23(62), 0-0.
- Ramos, A. L. M. Gestão de custos aplicada ao setor público: estudo de caso no instituto federal de educação, ciência e tecnologia do Rio Grande do Norte. 2013. 87 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Administração, Universidade Potiguar, Natal, 2013.
- Rangel, T. P. A influência da cultura organizacional na gestão de custos: um estudo de caso na administração pública. 2016. 120 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.
- Rezende, S. F., Cunha, A., & Cardoso, R. L. (2010). Custos no setor público. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 789-790.
- Roza, E. A. (2024). A pesquisa científica brasileira em Contabilidade Pública. *Revista Capital Científico - Eletrônica*, 22(1), 25-41.
- Sell, F. F., & Zonatto, V. C. S. (2024). Evidências da Influência de Conhecimentos e Crenças na Escolha do Sistema de Informação de Custos no Setor Público. *Amazônia, Organizações e Sustentabilidade*, 13(1), 0-0.
- Silva, A. F., Steindorfer, I. B., Bringel, J. H. F. A., Nobre, J. G., & Vasconcelos, A. C. (2022). Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza. *Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 20(esp.), 1-13.
- Sousa, H. M. S., & Bezerra, F. A. (2023). Comportamento Assimétrico dos Custos no Setor Público. *Revista Gestão & Tecnologia*, 23(3), 62-84.
- Souza, E. A., & Rodrigues, E. C. C. (2022). Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 21(1), 1-20.

- Struett, M. A. M., Souza, A. A., & Raimundini, S. L. (2004). Análise da Aplicabilidade do Sistema de Custeio Baseado em Atividades em um Hospital Público. *Contabilidade Vista & Revista*, 15(2), 85-105.
- Pacheco, A. O., & Souza, R. L. (2025). Custos no setor público: o custo do absenteísmo nas unidades básicas de saúde. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 30(fluxo contínuo), 0-0.
- Paes de Paula, A. P. Por uma nova gestão pública. Rio de Janeiro: FGV, 2005.
- Paula, A. R. Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea. Rio de Janeiro: Ed. da FGV, 2005.
- Pessoa, M. S. C. M., & Callado, A. A. C. (2023). Custos ocultos comportamentais no setor público: Uma abordagem a partir do capital intelectual. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 15(1), 7-96.
- Peres, u. D. Custos de transação e estrutura de governança no setor público. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 9, n. 24, p. 15-30, 2007.