

Custos no Setor Público: mapeamento bibliométrico e proposta de agenda de pesquisa

Costs in the Public Sector: bibliometric mapping and proposed research agenda

Costos en el Sector Público: mapeo bibliométrico y propuesta de agenda de investigación

Grupo Temático: GT02 - Finanças Públicas e Accountability

Gilceu Ferreira, Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

Fabiano Maury Raupp, Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

Ana Rita Silva Sacramento, Universidade Federal da Bahia (UFBA)

RESUMO

O artigo apresenta um estudo sobre o estado da arte do tema de Custos no Setor Público a partir de algumas bases de dados acadêmicas e a construção de uma agenda de pesquisa. O objetivo é analisar as contribuições dos achados identificado nas dimensões, categorias e subcategorias de publicações desse tema na proposição de uma agenda de pesquisa. É uma pesquisa qualitativa e quantitativa (mista), com predominância na qualitativa, exploratória e descritiva. Foram extraídos dados de 5 bases acadêmicas, totalizando 2.546 publicações. Após o processo de seleção, 328 publicações foram analisadas e classificadas. Para isso, elaborou-se um modelo de análise próprio para essa pesquisa e a partir dele foram desenvolvidos alguns indicadores bibliométricos (visão quantitativa) e um quadro temático (visão qualitativa), que serviram para a construção da agenda de pesquisa. A proposição da agenda foi realizada a partir de eixos orientativos para organização e agrupamento de uma série de direções propositivas, dispostas em cada eixo. Foi possível propor 24 direções propositivas para estudos do tema o que demonstra um grande potencial de desenvolvimento de pesquisas para Custos no Setor Público.

Palavras-chave: Custos; Bibliometria; Setor Público; Agenda de Pesquisa.

ABSTRACT

This article presents a study on the state of the art of the topic of Costs in the Public Sector based on several academic databases and the construction of a research agenda. The objective is to analyze the contributions of the findings identified in the dimensions, categories, and subcategories of publications on this topic in proposing a research agenda. It is a qualitative and quantitative (mixed) research, with a predominance of qualitative, exploratory and descriptive. Data were extracted from 5 academic databases, totaling 2,546 publications. After the selection process, 328 publications were analyzed and classified. For this purpose, a specific analysis model was developed for this research, and from it, some bibliometric indicators (quantitative perspective) and a thematic framework (qualitative perspective) were developed, which served to construct the research agenda. The agenda proposal was developed based on guiding principles for organizing and grouping a series of proposed directions, arranged within each axis. It was possible to propose 24 directions for studying the topic, demonstrating a great potential for developing research on Costs in the Public Sector.

Keywords: Costs; Bibliometrics; Public Sector; Research Agenda.

RESUMEN

Este artículo presenta un estudio sobre el estado del arte del tema de Costos en el Sector Público, basado en diversas bases de datos académicas, y la construcción de una agenda de investigación. El objetivo es analizar las contribuciones de los hallazgos identificados en las dimensiones, categorías y subcategorías de publicaciones sobre este tema para proponer una agenda de investigación. Se trata de una investigación cualitativa y cuantitativa (mixta), con predominio de enfoques cualitativos, exploratorios y descriptivos. Se extrajeron datos de cinco bases de datos académicas, con un total de 2546 publicaciones. Tras el proceso de selección, se analizaron y clasificaron 328 publicaciones. Para ello, se desarrolló un modelo de análisis específico para esta investigación, a partir del cual se desarrollaron diversos indicadores bibliométricos (perspectiva cuantitativa) y un marco temático (perspectiva cualitativa), que sirvieron para construir la agenda de investigación. Esta agenda se propuso mediante ejes rectores para organizar y agrupar una serie de direcciones propositivas, organizadas dentro de cada eje. Se propusieron 24 direcciones propositivas para estudios sobre el tema, lo que demuestra un gran potencial para el desarrollo de la investigación sobre Costos en el Sector Público.

Palabras clave: Costos; Bibliometría; Sector Público; Agenda de Investigación.

1. Introdução

A Contabilidade Pública vem passando por evoluções normativas e tecnológicas para atender as necessidades de usuários externos, motivados pela busca de padrões internacionais, transparência, *accountability* e para auxiliar a gestão pública em seus processos gerenciais (Antwi et al., 2025; International Public Sector Accounting Standards Board [IPSASB], 2021; Scannell & Tawiah, 2024). Esse cenário inclui a Contabilidade de Custos, que no campo gerencial consolida-se como uma área de conhecimento da Contabilidade Gerencial, voltada para informações para subsidiar a gestão no atendimento de objetivos organizacionais (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2021; Dos Santos *et al.*, 2006; Horngren, 2004). Quando voltada para o setor público, a Contabilidade de Custos insere-se nesse contexto, embora historicamente muitos governos não têm utilizado de maneira plena e incorporada de forma sistemática no processo decisório dada a predominância dos sistemas de contabilidade orçamentária e financeira (International Federation of Accountants [IFAC], 2000).

No Brasil, o marco legal do tema de Custos no Setor público pode ser referenciado pela Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que faz menção para a apuração de custos industriais da administração pública. No entanto, apesar de previsões legais e normativas, o desenvolvimento na área pública ainda é incipiente, muito embora a norma NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, de 18 de novembro de 2021 – vem impulsionado o desenvolvimento de sistemas de custos no país nos últimos anos, abrindo espaço para estudos e debates contemporâneos do tema (Alonso, 1999; Lei nº 4.320, 1964; CFC, 2021).

Por se tratar de um tema em expansão, o mapeamento da produção científica desempenha um papel importante para compreender o estado da arte, observando um conjunto de publicações que permite identificar temáticas, áreas, unidades de análise e outros indicativos da produção de um tema. O mapeamento também permite identificar lacunas, tendências e assuntos carentes que podem direcionar o desenvolvimento de novos estudos. Portanto, pode-se delinear Custos no Setor Público como um campo de conhecimento emergente que requer estudos para sua expansão, conhecimento e disseminação. Ao abordar os campos de conhecimento é oportuno constituir medidas ou quantidades que se referem aos objetos, fenômenos, fatos, relações, leis que dizem respeito ao particular (a metria propriamente dita) ou aos conjuntos (estatísticas). Uma das formas consolidadas de realizar a mensuração de um panorama de produção científica é por meio de bibliometria. A bibliometria é uma parte da bibliografia que se ocupa da medida ou quantidade aplicada nas publicações (Fonseca, 1986; Hayashi et al., 2013).

Conceitualmente, a Bibliometria é um campo de estudos que utiliza métodos quantitativos, como os estatísticos, que visam investigar e quantificar aspectos da produção científica, fornecendo um retrato objetivo dessa produção (Macias-chapula, 1998). Quando associada com técnicas qualitativas, como a análise temática, o mapeamento da produção científica amplia seu olhar, pois identifica outras facetas do campo de conhecimento, como as temáticas e assuntos principais do conjunto de publicações em análise (Braun & Clarke, 2006; Braun & Clarke, 2023; Souza, 2019). Com base nessas perspectivas, define-se a problemática desse estudo, vista sob a ótica de gerar proposições para o avanço do campo de conhecimento de custos, com a seguinte pergunta: como os achados temáticos e quantitativos de um panorama de produção científica sobre Custos no Setor Público podem contribuir para a proposição de uma agenda de pesquisa?

Sendo assim, para atender o problema citado o presente estudo tem como objetivo geral analisar as contribuições dos achados identificados nas dimensões, categorias e subcategorias das publicações sobre custos no setor público na proposição de uma agenda de pesquisa. Constituem-se os seguintes objetivos específicos: (i) formular um modelo de análise composto por dimensões, categorias e subcategorias para explorar informações das publicações selecionadas; (ii) descrever o panorama da produção científica sobre custos no setor público a partir do panorama constatado; (iii) desenvolver um quadro com categorias e subcategorias temáticas das publicações sobre custos no setor público; (iv) propor uma agenda de pesquisa a partir das evidências das dimensões, categorias e subcategorias. Com isso, espera-se contribuir de uma forma teórica com o tema de Custos no Setor Público, buscando incrementar a literatura a partir dos seguintes aspectos: a formulação do modelo de análise pressupõem que possa ser usado como referência para outros estudos bibliométricos; a demonstração de um panorama de evolução do tema por meio de indicadores bibliométricos retrata o contexto do ramo de conhecimento nas condições estabelecidas, situação que pode ser comparada, ratificada ou mostrado novas perspectivas frente a outros estudos; a apresentação de uma visão qualitativa das publicações a partir da análise e delineamento dos principais grupos e assuntos temáticos de publicações retrata linhas de pesquisa e tendências de desenvolvimento; por fim, a proposição da agenda de pesquisa contribui ao indicar caminhos de pesquisas futuras, pouco exploradas ou até mesmo não desenvolvidas até o momento, colaborando no processo acadêmico de fomentar novos estudos para o tema de Custos no Setor Público.

2. Fundamentação Teórica

Os estudos e publicações de Custos no Setor Público voltam-se para o âmbito da aplicação dos recursos públicos, tendo como essência a compreensão conceitual do fenômeno do custo. “Custo é o consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços” (CFC, 2021, item 5). Custo é um gasto que se materializa no momento em que é utilizado para o fornecimento ou fabricação de um bem ou para a execução de um serviço (Martins, 2010; Mauss & Souza, 2020). Os conceitos mostram que os custos representam o consumo efetivo de recursos, independente do desembolso (pagamento) de recursos monetários (CFC, 2021; Martins, 2010).

No setor público pode-se dizer que os principais usuários da informação de custos são os gestores públicos, embora existam demandas informacionais dos órgãos de controle, pesquisadores, meios de comunicação, cidadãos e outros interessados pelos resultados da gestão dos recursos públicos (CFC, 2021). O atendimento para a gestão pública de forma mais abrangente é natural dada a diversidade de utilização da informação de custos para auxiliar na gestão para guiar avaliações, comparações, previsões, controles, monitoramentos e mensurações (CFC, 2021).

Nesse sentido, a utilização de informações de custos no setor público pode ser elencada a partir da literatura trazida por alguns autores, que traduzem a diversidade de possibilidades que elas podem ser utilizadas, como elencado a seguir: monitoramento e controle de padrões e metas; controle e redução de custos; mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia, qualidade); administração dos insumos, contemplando melhoria da alocação dos recursos; elaboração de técnicas e conceitos para formar e administrar preços, como para taxas e tarifas; estruturação de modelos e conceitos para a determinar o custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços; criação de alternativas para decisão de produzir, comprar, alugar, terceirizar ou privatizar um bem ou serviço; comparação de custos dos bens e serviços fornecidos pelas unidades governamentais com os fornecidos pelo setor privado; subsídio à formulação de planejamento e orçamento; subsídio à avaliação de políticas públicas; fundamentação econômica de decisões de gestão com base em custos; transparência pública; prestação de contas e responsabilização (Cardoso et al., 2011; CFC, 2021; Decreto-Lei n.º 192/2015, 2015; IFAC, 2000; Machado et al., 2018; Mauss & Souza, 2020; Rogošić, 2021; Slomski, 2013). Portanto, dada a diversidade de possibilidades de uso da informação de custos, a gestão pública necessita estruturar um Sistema de Custos para atender as necessidades gerenciais e diretrizes da alta gestão.

O Sistema de Custos compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública (CFC, 2021). O conceito traz a amplitude do Sistema de Custos, sendo utilizado como um instrumento para apoiar a gestão pública a partir das suas informações, incorporando três componentes para efetivar o processo informacional para as entidades públicas. O primeiro componente, o modelo de gerenciamento de custos, reúne um conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo, sistema de acumulação, método de custeio, bases de mensuração e outros elementos que irão direcionar o que será medido e como será medido para atender as necessidades gerenciais (CFC, 2021; Martinho, 2024).

O Sistema de Informação de Custos (SIC), representa a parte tecnológica, compreendendo todos os elementos que registram, processam e evidenciam a composição dos custos dentro daquilo que se pretende mensurar (objetos de custos). O SIC é o componente que materializa os modelos de gerenciamento de custos para fornecer as informações de custos. Caracteriza-se por um sistema gerencial que integra uma diversidade de dados para responder com tempestividade, rastreabilidade, usabilidade e confiabilidade (CFC, 2021; Martinho, 2024).

O último componente se refere à definição de funções e responsabilidades organizacionais, que representa o *modus operandi* da entidade pública, ou seja, as atribuições dos entes públicos e suas áreas perante ao sistema e a forma com que ocorrerá para a geração de informações de custos. A NBC TSP 34 traz alguns pontos orientativos, destacando-se: a atribuição da geração de informações de custos ser de responsabilidade de um profissional da contabilidade; a integridade e fidedignidade dos dados de origem ser da responsabilidade dos gestores dos sistemas integrados ao SIC; a atuação da alta administração junto aos gestores em função da responsabilidade pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios. (CFC, 2021; Martinho, 2024).

Considerando os aspectos teóricos mencionados nesta seção a respeito de Custos no Setor Público, vislumbra-se que existam estudos direcionados para os componentes do Sistema de Custos, de forma especial em pesquisas de soluções para as demandas gerenciais a partir da estruturação de *frameworks*, modelos e métodos (linha conceitual) e aquelas voltadas para o SIC (linha pragmática). Além disso, a fundamentação teórica retrata a diversidade de utilização das informações de custos o que transmite existirem pesquisas empíricas para demonstrar a aplicabilidade do tema de Custos no Setor Público de acordo com o objetivo e necessidade requeridos.

3. Procedimentos Metodológicos

3.1 Tipologias da pesquisa

A pesquisa possui uma abordagem do problema qualitativa e quantitativa (mista), com predominância na qualitativa (Raupp & Beuren, 2012). Sob a ótica quantitativa, o estudo mensura, analisa e apresenta alguns indicadores bibliométricos por meio da Estatística Descritiva, utilizada para mostrar o panorama da produção científica em quantidades, percentuais e tendências extraídas de bases acadêmicas. A abordagem qualitativa busca conhecer, entender e interpretar de forma subjetiva os aspectos temáticos das publicações, amparados pela fundamentação teórica e pelo conhecimento do pesquisador que atua na área. Essa abordagem é aplicada na formulação do modelo de análise, na elaboração do quadro temático e na proposição da agenda de pesquisa.

Em relação aos objetivos, a pesquisa é exploratória pois visa conhecer com maior profundidade o estado da arte do fenômeno de Custos no Setor Público com base em algumas bases de dados acadêmicas (Raupp & Beuren, 2012). A intenção se volta para a descoberta das publicações do fenômeno e obter maior familiaridade com esse universo. A visão global do fenômeno é vista ao identificar publicações a nível internacional, ao mesmo tempo que se explora o resultado nacional, quando inclui duas bases de dados com foco em artigos, teses e dissertações do Brasil. A tipologia quanto aos objetivos também é descritiva, pois descreve as características das publicações em termos quantitativos (estatísticas) e qualitativos quando explana os achados por meio de categorias e subcategorias temáticas, assim como da apresentação da agenda de pesquisa (Raupp & Beuren, 2012).

3.2 Técnicas de coleta e de análise de dados

A técnica de coleta de dados utilizou a pesquisa bibliográfica e foi baseada em materiais já publicados, como artigos, dissertações e teses (Gil, 2010; Marconi & Lakatos, 2012), com foco em um conjunto de publicações de algumas bases acadêmicas selecionadas. A coleta foi no formato digital para facilitar o *upload* dos dados e na organização, consolidação e análise de dados. Utilizou-se da ferramenta EndNote® para apoiar os trabalhos.

A análise de dados foi realizada por meio da combinação da análise documental, temática e bibliometria (Braun & Clarke, 2006; Fonseca, 1986; Raupp & Beuren, 2012). Inicialmente, procedeu-se a análise documental das bases acadêmicas com o EndNote® (descrito na seção 3.4), estruturando um banco de publicações (planilha eletrônica) com alguns dados extraídos e outros a serem preenchidos (subcategorias). A análise documental permitiu formular um modelo de análise e classificar os dados da dimensão “Contexto” do modelo. Na análise temática, procedeu-se a identificação, análise, interpretação e relato de padrões a partir dos dados qualitativos, dentro de uma abordagem dedutiva ou teórica partindo de um conjunto de conceitos, aliados a experiência profissional do pesquisador (Braun & Clarke, 2006; Souza, 2019). Ela foi aplicada na dimensão “Temática” do modelo, criando os grupos e assuntos temáticos iniciais, aprimorados conforme a execução da análise. A abordagem do tipo *Reflexive* da análise temática foi adotada, pois é aquela em que a codificação é fluida e flexível, tendo como ponto principal a imersão e engajamento com os dados (Braun & Clarke, 2006; Souza, 2019). Com as publicações classificadas aplicou-se a análise bibliométrica para realizar a mensuração dos dados com alguns indicadores bibliométricos. Por fim, a análise temática foi aplicada para interpretar o conjunto de informações resultantes da classificação quantitativa e qualitativa no sentido de gerar proposições para agenda de pesquisa.

3.3 Etapas da pesquisa

As etapas da pesquisa estão apresentadas no Quadro 1, que faz o relacionamento com os objetivos específicos, as técnicas de coleta e análise de dados, assim como os produtos principais gerados em cada etapa. A intenção do quadro é sumarizar e mostrar o percurso do estudo em cinco etapas, definidas a partir dos objetivos traçados (o que fazer), das técnicas de coleta e análise utilizadas (como fazer) e por fim, dos resultados gerados em termos de entregas (produtos).

Quadro 1 – Etapas da Pesquisa, Técnicas de Análise e Coleta de Dados, Produtos

Etapas da Pesquisa	Objetivos Específicos	Técnica de Coleta	Técnica de Análise	Produtos
Etapas 1: Formulação do Modelo de	1) Formular um modelo de análise composto de dimensões, categorias e	Pesquisa Bibliográfica: identificação de	Análise Documental: análise preliminar de dados das publicações	Modelo de Análise (dimensões,

Análise	subcategorias para explorar informações das publicações selecionadas	conceitos na literatura e por amostragem nas publicações.		categorias e subcategorias)
Etapa 2: Classificação e Descrição Quantitativa das Publicações	2) Descrever o panorama da produção científica sobre custos no setor público do panorama constatado	Pesquisa Bibliográfica: Identificação de dados a partir da Base de Dados Acadêmicas, orientadas pelo Modelo de Análise	Análise Documental: análise e classificação de dados a partir do modelo de análise Análise Bibliométrica: análise e apresentação dos dados utilizando estatística descritiva	Banco de Publicações (Planilha Eletrônica) Indicadores Bibliométricos
Etapa 3: Estruturação temática das publicações	3) Desenvolver um quadro com categorias e subcategorias temáticas das publicações sobre custos no setor público	Pesquisa Bibliográfica: levantamento de informações das categorias e subcategorias temáticas	Análise Temática: interpretação, categorização e consolidação das publicações em Grupos e Assuntos Temáticos	Quadro Temático
Etapa 4: Síntese Propositiva	4) Propor uma agenda de pesquisa a partir das evidências das dimensões, categorias e subcategorias	Pesquisa Bibliográfica: levantamento de informações a partir do Banco de Publicações; acesso e verificação do conteúdo das publicações	Análise Temática: análise interpretativa para identificação de lacunas e gerar proposições	Agenda de Pesquisa

Fonte: Elaborado pelos autores, 2026.

3.4 Processo de levantamento e seleção de publicações

A pesquisa de levantamento e seleção de publicações realizou-se entre outubro de 2024 e novembro de 2025. Até janeiro de 2025 foram feitas definições das bases de dados, descritores aplicados, filtros e testes, incluindo o conhecimento da ferramenta para gerenciamento das referências bibliográficas EndNote®. Os dados foram gerados em fevereiro de 2025 com a opção de filtro nas bases até 2024 (ano fechado). Essa pesquisa utilizou-se de duas referências para a execução: o guia de oito passos de Okoli (Okoli, 2015) e as orientações do Prisma - *Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses* - (Page *et al.*, 2021).

As diretrizes Prisma 2020 orientaram o processo de levantamento e seleção por meio de um fluxograma de três fases, conforme o fluxograma do site da Prisma, que determina a execução em três fases: *Identification* (Identificação), *Screening* (Triagem) e *Included* (Inclusão) (Page *et al.*, 2021; Prisma Statement, 2025). Os passos de Okoli (2015) forneceram as diretrizes gerais, aderentes ao Prisma 2020, mas que incluem etapas complementares. As etapas com base nos oito passos de Okoli e o Prisma 2020 estão apresentadas Quadro 2.

Quadro 2 – Etapas de Levantamento e Classificação das Publicações

Etapas	Referências	Atividades
1. Planejamento	Okoli (1- identificar o propósito; 2 - elaborar o protocolo e treinar a equipe), com 2 não aplicável	Definição de propósito e objetivos
2. Busca e Seleção	Okoli (3 - aplicar a triagem prática; 4 - busca bibliográfica) + Prisma (1- Identificação; 2 - Triagem; 3 - Inclusão)	Busca e seleção de publicações
3. Extração de Dados	Okoli (5 - extração de dados; 6 - avaliar a qualidade), com 6 não aplicável	Mapeamento e coleta de dados de interesse do estudo
4. Análise e Classificação	Okoli (7 - sintetizar os estudos)	Classificação, agrupamento e análises bibliométricas e temáticas
5. Redação e Apresentação	Okoli (8 - redigir a revisão)	Relatar a metodologia e os resultados das etapas 2, 3 e 4

Fonte: elaborado pelos autores, 2026, com base em Okoli (2015) e (Page *et al.*, 2021).

Assim, a etapa 1 foi guiada pelo passo 1 de Okoli (2015) que prevê a identificação do propósito e dos objetivos desse processo, tendo uma caráter de realizar um planejamento inicial do estudo. O propósito é compreender e sistematizar o conhecimento das publicações de custos no setor público, de modo a se obter uma visão estruturada do estado da arte. O objetivo geral foi de identificar o cenário de produção científica de custos do setor público. O passo 2 não foi necessário no estudo, haja vista que o estudo não envolveu revisores. Na sequência, a etapa 2 seguiu os passos 3 e 4 de Okoli (2015) assemelham-se a execução das três fases do Prisma 2020. É um momento que são definidas as bases de consulta, aplicados os descritores, filtros, critérios de elegibilidade, exclusões com o intuito de executar um refinamento da base de dados de análise. Para o Prisma 2020, o resultado da seleção representa a fase 3 (inclusão), contendo a relação de publicações para posterior análise.

Partindo-se das diretrizes do Prisma 2020, na fase 1 (foram definidas cinco bases de dados de publicações conhecidas na academia e com estudos dirigido na área de Administração e Finanças Públicas: Biblioteca Eletrônica Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL); Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD); Elton B. Stephens Company (EBSCO); Web of Science; Scopus. Realizaram-se testes e amostragem de resultados até serem definidos descritores e filtros para cada bases de dados, conforme apresentados no Quadro 3.

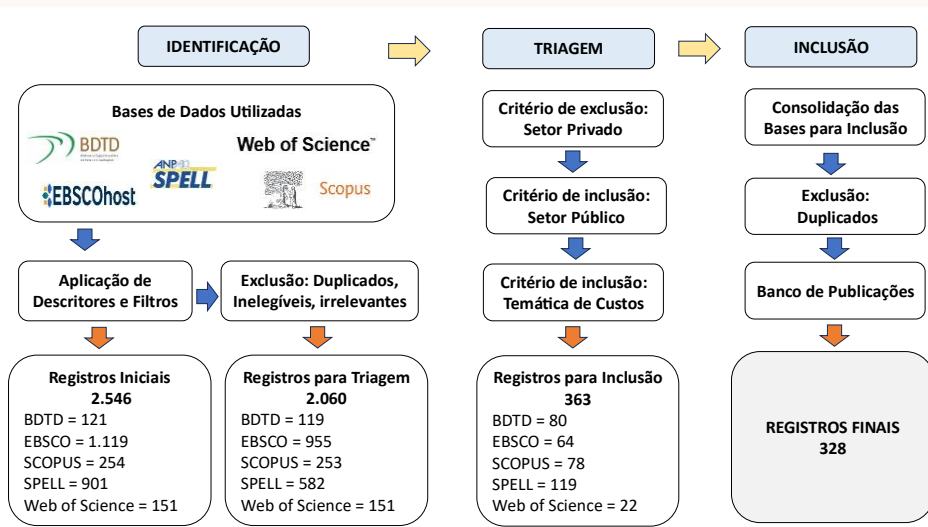
Quadro 3 – Estratégias de Busca nas Bases de Dados

Base	Descritores	Filtros e Detalhamento
SPELL	"custos no setor público" OR "sistema de custos" OR "sistema de informação de custos" OR "sistema de contabilidade de custos" AND "público"	Incluído os filtros de documento para Teses e Dissertações.
BDTD	custos no setor público OU sistema de custos OU sistema de Informação de custos OU sistema de contabilidade de custos E público	Utilizado a busca livre para os descritores (aplicado "selecione um campo não definido") e não utilizado o operador AND "público" (o filtro secundário exige definir um campo). Foi incluído o tipo de filtro de documento do tipo "artigo"
EBSCO	"cost in the public sector" OR "cost system" OR "cost information system" OR "cost accounting system" AND "public"	Utilizado a busca livre e aplicado "Selecionar um campo (opcional)", com os seguintes valores: Cost accounting, Cost control, Cost analysis, Cost effectiveness, Cost system Accounting, Public sector, corona_pandemic cost_of_corona_treatment, Health_care, Health_cost, Hospitals accounting, Activity-based costing, Government accounting Local government, Cost estimates, Accounting methods, Accounting standards, Cost accounting, Hospitals, Medical care, Management, decision-making
Web of Science	"cost in the public sector" OR "cost system" OR "cost information system" OR "cost accounting system" AND "public"	utilizado busca livre (aplicado "All Fields"), com posterior aplicação do filtro de seleção de categorias da consulta geral, selecionando: Business Finance, Business, Economics, Education Educational Research, Health Policy Services, Management, Public Administration
Scopus	"cost in the public sector" OR "cost system" OR "cost information system" OR "cost accounting system" AND "public"	utilizado busca livre (aplicado "Search Within = Article Title, Abstract, Keywords)

Fonte: Elaborado pelos autores, 2026.

A partir dos dados gerados pela aplicação dos descritores e filtros foi dado prosseguimento tendo como apoio a ferramenta EndNote®. Com isso, os resultados das pesquisas das bases de dados foram exportados em arquivos no formato "ris" e importados para o EndNote®, seguindo um fluxograma de seleção de publicações que pode ser visualizado na Figura 1.

Figura 1 – Fluxograma de Seleção de Publicações



Fonte: elaborado pelos autores, 2026, com base em Prisma Statement (2025)

Utilizando-se o EndNote® foram importadas as bases de dados e criados grupos separados para análise, totalizando 2.546 registros. A primeira exclusão de registros foi feita pela funcionalidade “*Find Duplicates*” e pela análise de títulos iguais para identificar publicações repetidas. Outras exclusões na etapa de Identificação foram feitas: alguns artigos do ano de 2025, publicações inelegíveis (outras línguas sem resumo em inglês, português, espanhol) e aquelas irrelevantes (notícias, relatos e outras sem características científicas). Ao término da fase 1 totalizaram-se 2.060 publicações para a fase de triagem. Na fase 2 (Triagem) foram analisadas as publicações por meio de leituras dos títulos, resumos e alguns conteúdos completos, considerando o critério de exclusão do setor privado, inclusão do setor público e posteriormente, inclusão de publicações que tratavam da temática de custos no setor público. Foram selecionadas 365 publicações após a triagem de cada base. Na fase 3 (Inclusão) consolidou-se as cinco bases de dados, excluindo os registros duplicados. O processo de seleção totalizou 328 publicações, gerando um Banco de Publicações do período compreendido até o ano de 2024.

Na etapa 3, observou-se o passo 5 (extração de dados) de Okoli (2015) a partir das 328 publicações. O passo 6 não foi aplicado, pois nesse estudo não se procura avaliar o rigor metodológico dos estudos, mas explorar o estado da arte e obter um panorama geral da produção científica de custos no setor público. A confiabilidade foi assegurada pela seleção de bases selecionadas e dos critérios de inclusão e exclusão. No passo 5 realizou-se um mapeamento de dados de interesse do estudo e foram coletados os dados das publicações. A etapa 4 seguiu o passo 7 (sintetizar os estudos) de Okoli (2015), realizada pelas dimensões, categorias e subcategorias definidas no Modelo de Análise. Procedeu-se a classificação, o agrupamento e análises bibliométricas e temáticas. Assim, cada uma das 328 publicações foi analisada e classificada gerando um banco de publicações com dados bibliométricos e temáticos. A última etapa seguiu o passo 8 (redigir a revisão) de Okoli (2015), tendo como intuito descrever a metodologia e resultados do levantamento e seleção. A descrição da metodologia está contida nessa seção, explanando o caminho percorrido e detalhes metodológicos. Já os resultados do aspecto quantitativo e qualitativo encontram-se na seção de resultados. O modelo de análise segue descrito na próxima seção.

3.5 Modelo de análise

O Modelo de Análise desse estudo é composto por dimensões, categorias e subcategorias apresentadas no Quadro 4. Trata-se de um modelo que foi estruturado com base em publicações bibliométricas e no referencial teórico de Custos no Setor Público (Bitti et al., 2011; CFC, 2021; Drehmer & Raupp, 2016; Mauss & Souza, 2020; Messias et. al., 2018; Oliveira et al., 2023; Roza, 2024; Sicília et al., 2025; Vysochan et al., 2021). O objetivo foi categorizar as publicações para obter indicadores bibliométricos e informações das temáticas envolvidas. Para isso, definiu-se um modelo de análise composto pelas dimensões Contexto e Temática, que se desdobram em categorias e subcategorias.

Quadro 4 – Modelo de Análise

Dimensões	Categorias	Subcategorias
Contexto: categoriza as publicações em relação ao aspecto temporal, identificação geográfica e aplicação.	Aspecto Temporal: especifica as publicações pelo ano de publicação.	Ano: classifica pelo ano de publicação do estudo (2024, etc.)
	Identificação Geográfica: identifica a publicação pela abrangência geográfica e o país.	Origem: classifica pela origem da produção científica (nacional ou internacional).
	Aplicação: informa o âmbito de análise, a área temática e a unidade de análise das publicações.	País: classifica pelo país de realização do estudo (Brasil, Holanda, etc.)
		Âmbito de Análise: classifica pela escala administrativa que o estudo está focado (Global, Nacional, Governo Central, Subnacional, Local, Entidade)
		Área Temática: classifica pela área temática do estudo (saúde, educação, etc.)
Temática: estrutura as principais temáticas das publicações do tema Custos no Serviço Público.	Grupo Temático: define e nomeia os grupos temáticos, partindo da teoria e amostragem de publicações, com revisão durante o processo de classificação (Quadro Temático)	Unidade de Análise: classifica pela unidade de análise da pesquisa (escola, hospital, universidade, município, país, etc.).
		Assunto Temático: classifica e nomeia os assuntos temáticos, partindo da teoria e amostragem de publicações, com revisão durante o processo de classificação (Quadro Temático), e incorpora cada assunto em um Grupo Temático.
	Grupos Iniciais: 1. Bibliometria e Revisão de Literatura 2. Frameworks, Modelos e Métodos 3. Gestão de Custos 4. Sistema de Informação de Custos 5. Custos dos Serviços Públicos 6. Indicadores de Custo	Assuntos Iniciais: 1.1. Estudos de Custos no Setor Público 2.1 Modelo Conceitual 2.2 Framework Conceitual 2.3 Métodos de Custeio 3.1 Administração de Recursos 3.2 Avaliação de Desempenho 3.3 Planejamento e Orçamento 3.4 Precificação 3.5 Utilidade da Informação de Custos 4.1 Viabilidade e Proposições 4.2 Desenvolvimento e Implantação 4.3 Utilização e Avaliação 5.1 Custos de Procedimentos de Saúde 5.2 Custos de Administração Tributária 6.1 Custo do Aluno

Fonte: Elaborado pelos autores, 2026.

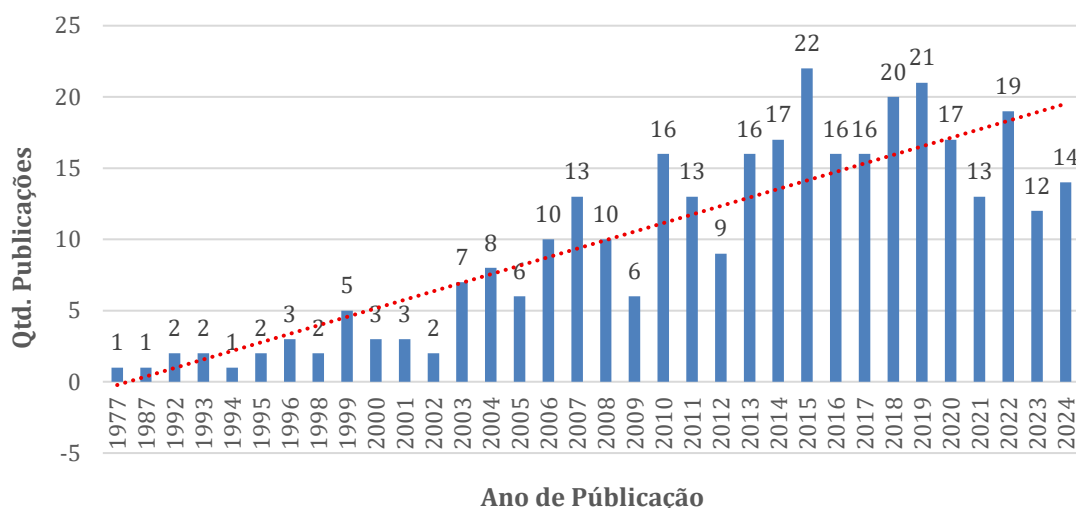
A dimensão Contexto caracteriza as publicações em relação ao aspecto temporal, a identificação geográfica e a aplicação do estudo, que correspondem as suas categorias. Subdividem-se em seis subcategorias: ano, origem, país, âmbito de análise, área temática, unidade de análise. A dimensão Temática volta-se para estruturar os principais grupos e assuntos temáticas das publicações de Custos no Serviço Público. O modelo foi elaborado com base na amostragem de algumas publicações, a partir da teoria do tema e contou com a experiência do pesquisador que trabalha na área de Custos no Setor Público. Com isso, pôde-se constituir a composição inicial do modelo (Quadro 4) que sofreu atualizações nos grupos e assuntos temáticos, apresentadas no Quadro Temático.

4. Resultados

4.1 Indicadores bibliométricos

Inicia-se a descrição dos resultados pela dimensão Contexto, obtida pela análise e classificação das 328 publicações selecionadas para trazer uma visão quantitativa dos estudos. Explotou-se o aspecto temporal (ano de publicação), a identificação geográfica (origem da produção e país de realização do estudo) e a aplicação do estudo (âmbito de análise, área temática, unidade de análise). O aspecto temporal está demonstrado pelo Indicador de Ano (Figura 2), que mostra a distribuição temporal das publicações ao longo dos anos.

Figura 2 – Indicador de Ano - Distribuição Temporal das Publicações



Fonte: elaborado pelos autores, 2026.

Observa-se que o conjunto das 328 publicações se distribui ao longo do tempo a partir no final do século passado dentro de um processo de crescimento, confirmado pela linha de tendência que percorre as barras. A partir da segunda década do século atual infere-se uma tendência de publicações em números superiores ao passado, com quantidades que não oscilaram tanto. De forma geral, vislumbra-se uma tendência de crescimento de publicações de forma equilibrada nos próximos anos a partir da amostragem desse estudo.

Em relação a identificação geográfica, as publicações foram classificadas em nacionais e internacionais por meio do Indicador de Origem. O volume nacional correspondeu a 64% (211 publicações), ficando superior em relação ao internacional que foi de 117 publicações (36%). A superioridade nacional já era prevista no início do estudo dada a escolha das bases de dados “Biblioteca Eletrônica Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL)” e “Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD)” que tem predominância em publicações brasileiras. Essa escolha foi intencional para ampliar o conhecimento do panorama nacional.

O Indicador de País apresenta o panorama dos países que tiveram os estudos aplicados. O Brasil aparece com o maior percentual (64%) com uma quantidade de 211 publicações, motivado pelas bases de dados escolhidas, como explanado anteriormente. No universo internacional, os Estados Unidos tiveram 25 publicações (8%), seguido da Espanha (16 publicações – 5%) e Portugal (11 publicações – 3%). Os quatro países com maior número de publicações têm uma representatividade de 80% dos estudos o que equivale a 263 publicações. Os outros 20% (65 publicações) foram aplicados em outros países ou em dois ou mais países, como segue: 1) Em um país: Polônia, Reino Unido (5 publicações cada – 3%); Índia (4 publicações – 1%); Itália, China, Alemanha, Estônia, França (3 publicações cada – 5%); Vietnã, Cuba, México, África do Sul, Canadá, Holanda, Irã, Jordânia (2 publicações cada – 5%); Burkina Faso, Japão, Grécia, Chile, Argélia, Marrocos, Quênia, Finlândia, Croácia, Austrália, Nova Zelândia (1 publicação cada – 3%). 2) Em dois países: 2.1 Polônia e Inglaterra; 2.2 Croácia e Eslovênia; 2.3. Itália e Croácia; 2.4. Jamaica e Trinidad e Tobago (1 publicação cada – 1%); 3) Em Multipaíses: 3.1 Bósnia e Herzegovina, Croácia, Eslovênia; 3.2 Áustria, Inglaterra, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Irlanda, Países Baixos, Polônia, Portugal, Espanha/Catalunha e Suécia; 3.3. Benin, Camarões, República Centro-Africana, Congo, Costa do Marfim, República Democrática do Congo, Gana, Indonésia, Papua Nova Guiné, Ilhas Salomão, Togo, Vanuatu; 3.4. Áustria, Bélgica, Dinamarca, Finlândia, Alemanha, Itália, Países Baixos, Portugal, Suécia, Suíça e Reino Unido. 3.5. Alemanha, Áustria, Bélgica, Bielorrússia, Bulgária, Dinamarca, Espanha, Eslováquia, Eslovênia, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, Romênia, Suécia, Suíça, Turquia (1 publicação cada – 2%).

O Indicador de Âmbito de Análise é um indicador que classifica a escala administrativa que o estudo foi dirigido. Os resultados indicam que os estudos se concentraram em maior volume em nível de entidade pública (178 publicações – 54%), ou seja, dentro de um patamar mais específico e direcionado. Em seguida, seguem os estudos gerais a nível nacional de um país (54 publicações – 16%) e de abrangência local para os municípios (46

publicações – 14%). Em volume menor foi constatado no âmbito dos Governos Centrais (23 publicações - 7%), subnacionais (14 publicações - 4%) para os estados e províncias e, por fim, no âmbito global (13 publicações - 4%) quando envolvem mais de um país.

O Indicador de Área Temática mostra as áreas funcionais públicas da aplicação dos estudos. A predominância está na área da Saúde com 43% (142 publicações), seguida da Gestão Pública (64 publicações - 20%), Educação (56 publicações – 17%). As três áreas respondem por 80% do total de publicações. Na sequência, com volumes menores estão a área de Contabilidade e Economia (16 publicações – 5%), Segurança Pública (14 publicações – 4%) e Infraestrutura e Transportes (11 publicações – 3%). As demais áreas responderam por 8% (25 publicações), classificadas em Meio Ambiente e Saneamento (7 publicações); Administração Tributária, Controle Externo (4 publicações); Judiciário (3 publicações); Água e Saneamento (2 publicações); Minas e Energia, Controle Interno, Comunicações, Geografia e Estatística, Agricultura e Pecuária (uma publicação).

O Indicador de Unidade de Análise mostra que o maior volume de publicações foi aplicado em hospitais (95 publicações – 29%), o que vai de encontro com a área de maior publicação (Saúde). Em seguida, o quantitativo reúne as unidades País (48 publicações – 15%) e Municípios (35 publicações – 11%) que demonstram os estudos gerais aplicados nestas unidades. A unidade Instituições de Ensino Superior, que agrupa as universidades e outras instituições de ensino superior, representou 10% do total (34 publicações). Essas quatro unidades de análise citadas responderam por 65% do total de publicações. O restante de publicações (35%) ficou distribuído da seguinte forma: Governo Federal (19 publicações – 6%); Demais Unidades de Saúde (11 publicações – 3%); Institutos Federais (10 publicações – 3%); Secretarias (9 publicações – 3%); Marinha (9 publicações – 3%); Empresas Públicas (8 publicações – 2%); Outras Unidades (50 publicações – 15%), estratificadas nas unidades: Exército, Estados, Fundações, Escolas, Autarquias, Policlínicas, Câmara Municipal, Portos, Creches, Rodovias, Bibliotecas Públicas, Hemocentro, Edificações Públicas, Casas de Repouso, Centros de Serviços, Colégio Militar, Organizações Esportivas Públicas, Procuradorias Gerais, Aeronáutica, Diversas Unidades de Educação, Aterros Sanitários, Tribunais do Trabalho, Judiciário Federal, Tribunais de Contas, Entidades de Água, Unidades de Vigilância Sindrômica, Ministérios Federais, Ministérios Públicos de Contas.

4.2 Quadro temático

O Quadro Temático é apresentado no Quadro 5, sendo composto de grupos e assuntos temáticos que mostram o resultado de um processo de análise e categorização das 328 publicações selecionadas.

Quadro 5 – Quadro Temático

Grupo Temático	Assunto Temático
Custos de Entidades Públicas	Custos de Hospitais e Unidades de Saúde; Custos de Institutos Federais; Custos de Municípios; Custos de Unidades de Vigilância Sindrômica
Custos de Serviços Públicos	Custos da Atenção Primária de Saúde; Custos de Abastecimento de Água; Custos de Administração Tributária; Custos de Aterros Sanitários; Custos de Exames Médicos; Custos de Manutenção de Rodovias; Custos de Pesquisas Nacionais; Custos de Prevenção e Vacinação; Custos de Processos Judiciais; Custos de Refeições em Restaurante Universitários; Custos de Saúde Mental; Custos de Serviços Administrativos; Custos de Serviços Educacionais; Custos de Tratamento e Procedimentos de Saúde
Frameworks, Modelos e Métodos	Frameworks Conceituais; Métodos de Mensuração Econômicos; Métodos de Mensuração Contábeis; Modelos Conceituais
Gestão de Custos	<i>Accountability</i> e Transparência Pública; Administração de Recursos; Análise de Terceirização; Análise Econômica de Custos; Avaliação de Desempenho; Gestão de Aquisições; Gestão de Projetos; Gestão de Resíduos; Gestão Estratégica; Planejamento e Orçamento; Precificação Programas de Governo; Utilidade da Informação de Custos
Indicadores de Custos	Custos Ambientais; Custos de Aluno; Custos de Obras Públicas; Custos de Paciente; Custos de Qualidade de Casas de Repouso; Custos de Transação; Custos do Feminicídio; Custos Ocultos; Custos Padrão e Custos Meta
Bibliometria e Revisões de Literatura	Revisões Gerais de Custos no Setor Público; Revisões de Métodos de Custeio; Revisões de Precificação na Saúde
Sistema de Informação de Custos	Comparativos; Desenvolvimento e Implantação; Percepção de Usuários; Utilização e Avaliação; Viabilidade e Proposições

Fonte: elaborado pelos autores, 2026.

O Quadro Temático apresenta o resultado da dimensão Temática, prevista para estruturar as publicações em grupos e assuntos temáticos. A análise do grupo temático permitiu ter uma visão geral do estado da arte. Nele se encontram estudos específicos do Sistema de Informação de Custos; pesquisas mais amplas voltadas para a gestão de custos; outras com o objetivo de apurar determinados custos de serviços públicos; publicações que geram informações dentro de uma visão de indicadores de custos; estudos teóricos propondo *frameworks*, modelos e métodos; pesquisas de apurar os custos de entidades públicas; e publicações que trazem estudos bibliométricos e revisões de literatura.

Em relação ao volume de publicações dos grupos temáticos, constatou-se que as publicações relacionadas ao Sistema de Informação de Custos (125 publicações – 38%), seguidas de Gestão de Custos (78 publicações – 24%) e de Custos de Serviços Públicos (64 publicações – 20%), que somadas responderam por 82% do total de publicações. Os demais grupos temáticos tiveram publicações em níveis inferiores: Indicadores de Custos (22 publicações – 7%), *Frameworks*, Modelos e Métodos (16 publicações – 5%), Custos de Entidades Públicas (13 publicações – 4%) e Bibliometria e Revisões de Literatura (10 publicações – 3%).

Nos grupos temáticos foram relacionados os assuntos temáticos de forma a discriminar as principais finalidades dos estudos. Foi possível obter uma visão da diversidade e potencialidade da área em termos de estudos gerais e específicos. Os assuntos que tiveram maiores publicações foram: no grupo de Sistemas de Informação de Custos, o assunto maior foi Utilização e Avaliação (37 publicações – 30%); em Custos dos Serviços Públicos predominou o assunto Custos de Tratamento e Procedimentos de Saúde (36 publicações – 56%); em Gestão de Custos sobressaiu-se o assunto Precificação (16 publicações – 21%); para Indicadores de Custo, o volume maior foi do assunto Custos de Aluno (5 publicações – 23%); no grupo Frameworks, Modelos e Métodos sobressaiu-se os Modelos Conceituais (7 publicações – 44%); para Custos de Entidades Públicas a maioria das publicações foi para Custos de Hospitais e Unidades de Saúde (7 publicações – 54%) e, para Bibliometria e Revisões de Literatura predominou o assunto Revisões Gerais de Custos no Setor Público (6 publicações – 60%).

Nesse sentido, foi possível apresentar alguns indicadores bibliométricos (dimensão Contexto) e o Quadro Temático (dimensão Temática) para descrever os resultados da pesquisa e compreender o estado da arte em termos de um panorama geral de Custos no Setor Público. A partir desses resultados foi possível identificar lacunas, tendências e assuntos carentes que podem ser consolidados para a proposição de uma Agenda de Pesquisa.

4.3 Agenda de pesquisa

A agenda de pesquisa reúne uma série de proposições a partir das lacunas identificadas na análise de categorias e subcategorias do modelo de análise. Essas lacunas buscam retratar as carências dentro daquilo que falta ou está pouco desenvolvido em Custos no Setor Público. A proposição da agenda é realizada a partir de eixos orientativos para organizar a agenda e agrupar as proposições. A partir dessa organização, elencam-se as direções propositivas dentro de cada eixo orientativo, como segue no Quadro 6.

Quadro 6 – Agenda de Pesquisa

Eixo Orientativo	Origem Observada	Lacuna Observada	Direção Propositiva
Crescimento de Publicações	Indicador de Ano	Escassez de publicações até 2009, com distribuição temporal tendo uma média de 5 publicações	Potencialidade de estudos dirigidos de resgates históricos da evolução temporal, das temáticas, limitações e dificuldades de ordem prática e conceitual do tema.
Crescimento de Publicações	Indicador de Ano	Crescimento de publicações partir de 2010, com distribuição temporal com volumes superiores (média de 16)	Investigar fatores que ampliaram o crescimento do tema no setor público em termos de produção científica, explorando as temáticas e tendências.
Ampliação Geográfica	Indicador de País	Carência de pesquisas entre países (dois ou mais países) que responderam por 3% do total.	Estabelecer como população dois ou mais países, para estudos comparativos e obtenção de novas percepções.
Ampliação Geográfica	Indicador de País	Concentração de estudos na Europa (Portugal e Espanha – 8%) e Estados Unidos (8%).	Projetar estudos no âmbito de outros países, como países da América Latina e explorar o tema aplicado em Portugal, Espanha e Estados Unidos.



EBAP

Encontro Brasileiro de Administração Pública
XIII EBAP, Junho de 2026, Brasília-DF, Brasil

ARTIGO

Ampliação do Escopo Geográfico	Indicador de Âmbito de Análise	Escassez de estudos de governos centrais (7% do total e globais (4% do total)	Realização de estudos direcionados aos governos centrais dos países, incluindo pesquisas envolvendo comparações e descrições em um ou mais países.
Ampliação do Escopo Geográfico	Indicador de Âmbito de Análise	Escassez de estudos no âmbito subnacional (4% do total).	Realização de estudos comparativos e descritivos de temáticas de custos interestaduais.
Ampliação do Escopo Geográfico	Indicador de Âmbito de Análise	Concentração de estudos em entidades públicas específicas (pesquisas direcionadas, com aplicação própria), com 54% do total.	Geração de pesquisas com foco interinstitucional (mais de uma entidade), setorial (funções/setores) e multiescalar (níveis de governo), comparativas e descritivas.
Ampliação de Áreas de Aplicação	Indicador de Área Temática	Concentração de publicações nas áreas de Saúde, Gestão Pública e Educação, com 80% do total.	Desenvolver pesquisas em áreas não identificadas nessa pesquisa, como: Defesa Civil, Previdência Social, Esporte, Cultura, Ciência e Tecnologia, Assistência Social.
Ampliação de Áreas de Aplicação	Indicador de Área Temática	Carência de pesquisas em várias áreas que responderam por 20% das publicações.	Ampliar estudos em áreas pouco identificadas, como Segurança Pública, Infraestrutura e Transporte, Controle Externo, Agricultura e Pecuária.
Ampliação de Unidades de Análise	Indicador de Unidade de Análise	Concentração de pesquisa em Hospitais, Países, Municípios, Instituições de Ensino Superior, concentrando 65% do total.	Diversificar em unidades de interesse público não observadas, como: penitenciárias, unidades de cultura, esportivas, socioeducativas, batalhões, unidades administrativas.
Ampliação de Unidades de Análise	Indicador de Unidade de Análise	Diversas unidades ficaram com patamares pequenos, dentro de um volume de 15% do total.	Ampliar estudos nas unidades com pouca representatividade, apontadas na pesquisa, como Estados, Escolas, Tribunais de Contas, Ministérios.
Abordagem do Sistema de Custos	Grupo Temático Sistema de Informação de Custos	Carência de estudos abordando o Sistema de Custos como um todo (ênfase no Sistema de Informação de Custos).	Desenvolver estudos amplos para entendimento do Sistema de Custos em seus três componentes (Modelo de Gerenciamento, Sistema de Informação de Custos e papéis/responsabilidades).
Abordagem do Sistema de Custos	Assuntos Temáticos Sistema de Informação de Custos	Aprofundar necessidades de estudos do SIC, tendo em vista o interesse gerado pelo volume de publicações identificadas (38% do total).	Realizar estudos dirigidos para compreender as carências, necessidades e propostas identificadas na temática do Sistema de Informação de Custos (SIC).
Aprimoramento da Gestão Pública	Grupo Temático Gestão Pública	Volume de 24% do total de publicações no grupo Gestão Pública potencializa ampliação.	Desenvolver estudos empíricos junto a gestores para compreender e identificar assuntos pouco ou não abordados, que direcionarão nova pesquisas.
Aprimoramento da Gestão Pública	Assuntos Temáticos Gestão Pública	Identificado 13 subcategorias no Grupo Gestão de Custos, demonstrando a variedade de assuntos no contexto da Gestão Pública geral.	Perspectivas de ampliar e aprimorar estudos em diversos segmentos da gestão pública, como os assuntos citados no grupo, dentre eles da administração de recursos, transparência e análise de terceirização.
Aprimoramento da Gestão Pública	Grupo Temático Indicadores de Custo	Representatividade baixa de publicações de indicadores de custo (7% do total).	Ampliar pesquisas com base nos indicadores de custos já constituídos e elencados, como de custos de aluno, custos de paciente.

Aprimoramento da Gestão Pública	Assuntos Temáticos Indicadores de Custo	Identificado 9 tipos de indicadores de custos (quantidade de assuntos temáticos categorizados)	Desenvolver estudos propositivos de novos indicadores, tanto em nível geral (aplicados em várias áreas) como específicos de uma área.
Aprimoramento Conceitual	Grupo Temático Frameworks, Modelos e Métodos	Carência de publicações de Frameworks, Modelos e Métodos (5% do total).	Desenvolver pesquisas com caráter orientativo, conceitual e teórico na temática de custos.
Ampliação da Apuração de Custos de Entidades Públicas	Grupo Temático Entidades Públicas	Carência de publicações na apuração de Custos de Entidades Públicas (4% do total).	Ampliar estudos das entidades identificadas, prevendo pesquisas comparativas do mesmo tipo, área, perfil.
Ampliação da Apuração de Custos de Entidades Públicas	Assuntos Temáticos Entidades Públicas	Identificado 4 tipos de Entidades Públicas (quantidade de assuntos temáticos categorizados)	Desenvolver estudos voltados para apuração de custos em entidades não identificadas nesse estudo.
Ampliação de Estudos de Bibliometria e Revisões de Literatura	Grupo Temático Bibliometria e Revisões de Literatura	Representatividade baixa do Grupo de Bibliometria e Revisões de Literatura (3% do total).	Desenvolver estudos bibliométricos em diferentes bases acadêmicas, preferencialmente com volumes grandes de publicações.
Ampliação de Estudos de Bibliometria e Revisões de Literatura	Assuntos Temáticos Bibliometria e Revisões de Literatura	Identificado 3 tipos de assuntos do grupo Custos de Bibliometria e Revisões de Literatura, sendo um deles do tema geral de Custos no Setor Público.	Possibilidade de estudos bibliométricos dirigidos para temáticas específicas do tema Custos no Setor Público.
Ampliação estudos de Custos de Serviços Públicos	Grupo Temático Custos de Serviços Públicos	Volume de 20% do total de publicações no grupo Custos de Serviços Públicos indica potencialidade de ampliação.	Ampliar estudos empíricos para apuração dos serviços públicos que tendem a ter grande impacto para a gestão e conhecimento da sociedade.
Ampliação estudos de Custos de Serviços Públicos	Assuntos Temáticos Custos de Serviços Públicos	A diversidade de 14 assuntos identificados no grupo Custos de Serviços Públicos demonstra o potencial de novos estudos não abordados.	Diversificar estudos empíricos para mostrar aplicações e resultados da apuração de custos dos serviços públicos em diversas áreas pouco exploradas.

Fonte: elaborado pelos autores, 2026.

Na agenda de pesquisa foi possível reunir 24 direções propositivas, organizadas em eixos orientativos, que em termos gerais sugerem a ampliação de estudos. Mostraram-se carentes estudos dentro de um âmbito mais geral da área, haja vista uma tendência por estudos empíricos aplicados em determinadas entidades (grande volume no Indicador Âmbito de Análise). Isso é refletido em lacunas de desenvolvimento de estudos de *Frameworks*, Modelos e Métodos e de Bibliometria e Revisões de Literatura, com volumes abaixo de publicações. A agenda apresenta também proposições para a diversificação de pesquisas, uma vez que ocorreu concentração em poucos objetos de estudo, como é concentração na área de Saúde, Gestão Pública e Educação, o que reflete, por exemplo, na unidade de análise Hospitais que foi a mais explorada. Estudos transversais a partir de múltiplos países, estados e outros objetos compõem as proposições da agenda. Nesse sentido, o conjunto de direções propositivas demonstra uma série de potencialidades do tema Custos no Setor Público a ser explorado em pesquisas futuras na área.

5. Considerações Finais

A pesquisa teve como objetivo geral analisar as contribuições dos achados identificados nas dimensões, categorias e subcategorias das publicações sobre custos no setor público na proposição de uma agenda de pesquisa. Para isso, foi formulado um modelo de análise próprio para essa pesquisa para guiar o estudo bibliométrico e temático de um conjunto de 328 publicações extraídas de 5 bases de dados acadêmicas.

O estudo possibilitou, num primeiro momento, com base em um conjunto amplo de publicações selecionados, apresentar uma visão quantitativa e qualitativa do tema de Custos no Setor Público. As informações quantitativas foram feitas a partir de 6 indicadores bibliométricos. O Indicador de Ano tratou o aspecto temporal da distribuição ao longo dos anos das publicações. O Indicador de Identificação de Origem e o Indicador de País trataram de abordar a identificação geográfica de realização dos estudos. Os Indicadores de Âmbito de Análise,

Área Temática e Unidade Análise apresentaram dados referente a aplicação dos estudos. Para as informações qualitativas foram agrupadas em um Quadro Temático composto de grupos e assuntos temáticos, resultantes de um processo de classificações das publicações. Foram definidos 7 grupos temáticos que agruparam assuntos de interesse para discriminar o teor dos estudos, sendo os seguintes grupos: Sistema de Informação de Custos; Gestão de Custos; Custos de Serviços Públicos; Indicadores de Custos. *Frameworks*, Modelos e Métodos; Custos de Entidades Públicas e Bibliometria e Revisões de Literatura.

A análise dos aspectos quantitativos e qualitativos permitiu que fossem identificadas lacunas que permitiram a proposição de uma agenda de pesquisa a fim de cumprir o objetivo geral do estudo. A agenda foi realizada a partir de eixos orientativos para organização e agrupamento de uma série de direções propositivas, dispostas em cada eixo. Foi possível propor 24 direções propositivas para estudos do tema o que demonstra um grande potencial de desenvolvimento de pesquisas para Custos no Setor Público. Em termos gerais, a agenda sugere a ampliação de estudos em termos geográficos, de áreas, de unidades de análise, de indicadores de custos, assim nos estudos de *Frameworks*, Modelos e Métodos e de Bibliometria e Revisões de Literatura, considerando pequeno volume de publicações. A agenda apresenta também proposições para a diversificação de pesquisas, uma vez que foi identificada concentração em objetos de estudo, como nas áreas de Saúde, Gestão Pública e Educação; na unidade de análise Hospitais; nos custos dos serviços públicos os de tratamento e procedimentos de Saúde. Estudos transversais a partir de múltiplos países, estados e outros objetos estão no rol de proposições da agenda. A agenda indica possibilidades de pesquisas dentro de um âmbito mais geral, haja vista uma tendência por estudos empíricos específicos, aplicados para determinadas entidades.

Nesse sentido, foi possível contribuir com o fomento do tema Custos no Setor Público por meio da descrição de um panorama de publicações do tema e pela agenda de pesquisa que apresenta caminhos de estudos futuros, pouco explorados ou até mesmo não desenvolvidas até o momento, colaborando com o processo acadêmico para fomentar novas pesquisas para esse tema. As limitações da pesquisa voltam-se para o universo de bases de dados acadêmicas exploradas, que foram escolhidas por interesse do pesquisador, assim como da estruturação do modelo de análise que se limitou aos indicadores estabelecidos. O processo de classificação das publicações, por apresentar uma essência subjetiva e prever o agrupamento das publicações, pôde limitar algum tipo de detalhamento. Como sugestão para pesquisas futuras, além da própria agenda proposta, recomendam-se estudos para ampliar a análise de um maior número de publicações, assim como de bases de dados distintas das tratadas nesse estudo. Isso pode gerar novas percepções que podem ser comparadas com as apresentadas aqui, ratificando direções propositivas ou trazendo novos olhares não elencadas nesse estudo. Isso contribuirá para definir futuras pesquisas na área, diminuindo o caminho a ser percorrido por pesquisadores que vislumbram explorar estudos em Custos no Setor Público.

Referências

- Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 73 (b), 37-63.
- Antwi, S., Ocansey, E. O. N. D., & Oppong, D. (2025). International analysis of public sector accounting and fiscal governance: a systematic literature review. *Open Access Library Journal*, 12, 1-18.
- Bitti, E. J. S., Aquino, A. C. B., & Cardoso, R. L. (2011). Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, 7 (3), 6-24.
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3 (2), 77-101.
- Braun, V., & Clarke, V. (2023). Toward good practice in thematic analysis: Avoiding common problems and be(com)ing a knowing researcher. *International Journal of Transgender Health*, 24 (1), 1-6.
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B., & Bitti, E. J. S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45 (5), 1565-1586.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2021). Norma Brasileira de Contabilidade, de 18 de novembro de 2021. Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público (NBC TSP 34).

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. (2015). Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) e revoga o Plano Oficial de Contabilidade Pública. Portugal. Diário da República, 177, 7584-7828.

Dos Santos, A. R., Cordeiro, A. A. L., De Souza, D. C., Kühl, M. R. *et al.* (2006). Um novo conceito para a Contabilidade Gerencial? *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, Belo Horizonte.

Drehmer, A. F., & Raupp, F. M. (2016). Origem e Teor da Produção do Conhecimento com Base em Teses e Dissertações Nacionais sobre Custos no Setor Público. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 21 (69), 121-138.

Fonseca, E. N. D. (1986). *Bibliometria: teoria e prática*. Textos de Paul Otlet [et al.]. Tradução: Baltar, A., & Rolim, I. F. C., *et al.* Cultrix.

Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa* (5 ed). Atlas.

Hayashi, M. C. P. I., Mugnaini, R., & Hayashi, C. R. M. (2013). *Bibliometria e Cientometria: metodologias e aplicações*. Pedro e João.

Horngren, C. T. S., G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial*. Pearson, E-book.

International Federation of Accountants. (2000). International Public Sector Study. *Perspectives on cost accounting for government*. (12), 1-61.

International Public Sector Accounting Standards Board. (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*.

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. (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. Presidência da República.

Machado, N., Holanda, V. B., & Bezerra Filho, J. E. (2018). *Sistema de informação de custos: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. Instituto Social Iris.

Macias-Chapula, C. A. (1998). O papel da informetria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. *Ciência da Informação*, 27 (2), 134-140.

Marconi, M. D. A., & Lakatos, E. M. (2012). *Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados* (7 ed). Atlas.

Martinho, M. R. (2024). *Custos no setor público*: NBC TSP 34. [S.l.]: Amazon Kindle Direct Publishing. E-book Kindle.

Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos* (10 ed). Atlas.

Mauss, C. V., & Souza, M. A. (2020). *Gestão de custos aplicada ao setor público. Inclui 12 casos de aplicação prática de mensuração de custos e resultados em entidades públicas* (2 ed.) Curitiba.

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.

Okoli, C. A. (2015). Guide to Conducting a Standalone Systematic Literature Review. *Communications of the Association for Information Systems*, 37 (43), 879-910.

Oliveira, A. M. D., Rodrigues, R. R. F., Diniz, S. M., & Cabral, L. M. M. A. C. et al. (2023). Contabilidade gerencial: perfil bibliométrico da produção científica dos periódicos listados na ANPCONT (Associação Nacional dos Programas de Pós Graduação de Ciências Contábeis), entre 2015 e 2019. *GeSec - Revista de Gestão e Secretariado*, 14 (5).

Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., & Boutron, I. (2021). The PRISMA 2020 statement: an updated guideline for reporting systematic reviews. *BMJ*, 372 (71), 1-9.

Prisma Statement. (2025). *PRISMA 2020 flow diagram*.

Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2012). *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*. In: Beuren, I. M., Longaray, A. A., et al (Orgs.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (3 ed.), Atlas, 76-97.

Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 2 (45), 209-227.

Roza, E. A. (2024). A pesquisa científica brasileira em Contabilidade Pública. *Revista Capital Científico - Eletrônica*, 22 (1), 25-41.

Scannell, S., & Tawiah, V. (2024). A thematic literature review on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Public Organization Review*, 24 (3), 1053–1075.

Sicilia, M., Steccolini, I., Grossi, G., & Van Helden, J. et al. (2025). Half a century of public sector accounting research through bibliometric analysis. *Financial Accountability & Management*, 41 (1), 3-32.

Slomski, V. (2013). *Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC)*. (3 ed.), Atlas.

Souza, L. K. D. (2019). Pesquisa com análise qualitativa de dados: conhecendo a Análise Temática. *Arquivos Brasileiros de Psicologia*, 71 (2), 51-67.

Vysochan, O., Hyk, V., Vysochan, O., & Olshanska, M. (2021). Sustainability Accounting: Systematic Literature Review and Bibliometric Analysis. *Quality - Access to Success*, 22 (185), 95-104.