



08, 09, 10 e 11 de novembro de 2022
ISSN 2177-3866

Uso da informação de custos no processo gerencial do setor público: um panorama da pesquisa para a difusão desta prática

GISELI PEREIRA SARMENTO DA SILVA

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

DANIEL LUIZ DE OLIVEIRA

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

ARIEL BEHR

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

ANGELA ROZANE LEAL DE SOUZA

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM PANORAMA DA PESQUISA PARA A DIFUSÃO DESTA PRÁTICA

1 INTRODUÇÃO

A utilização da informação de custos no processo gerencial das organizações públicas tem se destacado como uma ferramenta útil diante de um cenário de estresse fiscal, especialmente após um período de recessão econômica (Mohr et al., 2021). O aumento da oferta de serviços públicos, em meio às restrições orçamentárias e financeiras, corrobora com as buscas por novas formas de gerenciamento desses serviços, a fim de maximizar a eficiência da gestão dos recursos públicos (Pérez-López et al., 2015). Neste contexto, são exigidas respostas rápidas às pressões financeiras impostas, e a contabilidade de custos fornece mecanismos que possibilitam a realização de ajustes, que fundamentam o planejamento e dão amparo ao controle e à tomada de decisão (Lapsley & Wright, 2004; Mohr et al., 2021).

No setor público brasileiro, desde a edição da Lei n.º 4.320/64 já se fala na determinação dos custos industriais. A publicação da Lei Complementar n.º 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), tornou obrigatória a manutenção de sistemas de custos pela Administração Pública, reforçada posteriormente por outros normativos (Cavalcante Mota et al., 2022). No entanto, a efetiva utilização da informação de custos encontra-se em fase embrionária, apesar da legislação existente, e ainda possui muitos desafios para a sua implantação, por tratar-se de um fato relativamente novo (Silva et al., 2008; Bitti et al., 2011; Carneiro et al., 2012; Cavichioli et al., 2018).

O uso da contabilidade de custos pelo setor privado já ocorre há muito tempo, o aspecto inovador em questão refere-se a utilização da informação de custos no processo decisório pelo setor público, para aumentar a eficiência e proporcionar uma gestão mais sólida (Caperchione et al., 2019). Desta forma, para que ocorra uma implementação em massa do sistema de informações de custos pelas entidades públicas brasileiras é necessário que os potenciais usuários (gestores públicos) percebam a utilidade dessa “inovação” (Cardoso et al., 2011), não bastando apenas as exigências legais e normativas (Verbeeten, 2011; Aguilà, 2016; Mättö & Sippola, 2016; Messias et al., 2018).

Nesse contexto, o problema desta pesquisa é: **quais as iniciativas de pesquisa associadas ao uso da informação de custos no setor público?** Considerando os aspectos abordados na construção do problema de pesquisa, o objetivo deste estudo é identificar quais as iniciativas de pesquisas associadas ao uso da informação de custos no setor público. Para atingir este objetivo foi definida como estratégia de pesquisa a revisão sistemática da literatura (RSL) no intuito de identificar o que tem sido produzido academicamente sobre o tema. Como interesses da pesquisa serão observados os seguintes tópicos: i) conceitos aplicados ao custo no setor público, ii) incentivos associados ao uso da informação, iii) pressupostos básicos da informação, iv) características qualitativas da informação de custo, v) metodologias de custeio utilizadas e vi) casos de uso da informação de custo em processos gerenciais no setor público.

Justifica-se a realização desta pesquisa, tendo em vista que, apesar das normativas e dos benefícios que a implantação do sistema de custo no setor público pode proporcionar, esta prática não é amplamente adotada no Brasil (Cavichioli et al., 2018). Além disso, mesmo que a pesquisa contábil neste tema tenha aumentado, os pesquisadores alegam que a produção científica acerca desta temática é escassa e necessita de mais estudos (Lorenzato et al., 2016). Adiciona-se a isso, a edição da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP n.º 34, publicada em 18 de novembro de 2021, que cita o progresso da pesquisa para auxiliar os gestores públicos neste processo de implementação do sistema de custos.

Assim, este estudo contribui com a teoria por sistematizar o conhecimento e fomentar a discussão sobre custos no setor público permitindo melhores condições para expandir o

conhecimento acerca dessa temática. Como contribuição prática, acadêmica e social, esta pesquisa pode auxiliar os gestores públicos no processo de adoção da contabilidade de custos e efetiva utilização da informação por ela fornecida no apoio à tomada de decisão, possibilitando melhoria da qualidade do gasto e otimização dos recursos públicos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta abordagem teórica foi desenvolvido conteúdos sobre a evolução da utilização da contabilidade de custos pelo setor público, e a necessidade de difusão desta prática.

2.1 Uso da informação de Custos nos processos gerenciais do setor público

Os gestores públicos, a fim de cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas, necessitam de um conjunto de informações gerenciais (Machado & Holanda, 2010), e a contabilidade de custos tem como objetivo principal fornecer informações relevantes para a tomada de decisão (Kaplan & Norton, 1992). As informações de custos, no processo decisório, fornecem dados significativos que auxiliam os gestores a decidir sobre investimentos e a estruturação de processos eficientes e eficazes (Shank & Govindarajan, 1997). Neste sentido, para atingir uma alocação eficiente de recursos no setor público, é fundamental o conhecimento dos seus custos. Somente haverá melhoria na qualidade dos serviços prestados a população, quando a administração pública conseguir ofertar os mesmos serviços, em quantidade e qualidade, a custos menores (Alonso, 1999).

A proposta de implementação da contabilidade de custos no setor público enquadra-se nas prerrogativas da New Public Management (NPM), que consiste em um conjunto de reformas administrativas, inseridas por muitos países anglo-saxões a partir da década de 70, que visa a utilização de práticas de gestão do setor privado na administração pública (Pereira & Romão, 2015; Cavichioli et al., 2018). A doutrina NPM busca a promoção da eficiência e eficácia no setor público por meio do uso de instrumentos de gestão (Hood, 1995; Hood & Peters, 2004; Pollitt & Bouckaert, 2011), e a contabilidade de custo, neste seguimento, auxilia no aumento da conscientização financeira das organizações públicas (Mohr et al., 2021).

No Brasil, o tratamento gerencial aplicado aos custos aparece descrito primeiramente na Lei n.º 4.320/64, que o menciona em seus dispositivos para serviços industriais (Souza et al., 2018; Cavalcante Mota et al., 2022). Em seguida, reforçando a importância desta informação, houve a promulgação do Decreto-Lei n.º 200/1967, que por meio do artigo 79, expressa que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços a fim de evidenciar os resultados da gestão. Nesta mesma perspectiva, tratou o artigo 137 do Decreto nº 93.872/1986, especificando a forma pela qual a contabilidade deve apurar os custos dos serviços (Fernandes & Bezerra Filho, 2016).

Posteriormente, foi promulgada a Lei complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – outro importante dispositivo legal, que estabeleceu normas para a implementação do sistema de custos como ferramenta para acompanhar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, além de expandir o controle dos custos para todas as contas da administração pública (Souza et al., 2018; Cavalcante Mota et al., 2022). Conforme Mauss e Souza (2020) a contabilidade de custos é a base para mensurar a eficiência da gestão pública, trata-se de um instrumento de informação como determina a LRF, e ao mesmo tempo possibilita o controle como estabelece a Lei Federal 4.320/1964. Entretanto, apesar de haver previsão legal, a contabilidade de custos não era utilizada, salvo iniciativas isoladas, por não existir uma metodologia adequada e efetivo sistema, além da necessidade de adoção do regime de competência (Fernandes & Bezerra Filho, 2016).

A fim de suprir esta lacuna, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, dando continuidade ao processo de convergência das práticas contábeis brasileiras do setor público ao

padrão internacional, com o propósito ainda de fortalecer o enfoque patrimonial, editou a Resolução n.º 1366/11 que aprovou a NBC T 16.11, disciplinando a adoção do sistema de custos pelas entidades públicas (Fernandes & Bezerra Filho, 2016). Não obstante, em dezembro de 2021, o CFC aprovou a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público, que revoga, a partir de 1º de janeiro de 2024, a Resolução CFC nº 1.366/2011, e passa a substituir a NBC T 16.11. Esta norma tem por objetivo determinar diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos, e ainda, trata dos critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, destacando o papel considerável do gestor público na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.

Neste ponto de vista, Machado e Holanda (2010) relatam que o sucesso da implementação de um sistema de informação de custos não resulta apenas do cumprimento das exigências legais e nem do aprimoramento de sua estrutura conceitual, apesar de serem fatores importantes, mas primeiramente é necessário que os gestores percebam a utilidade das informações de custos para o controle e melhor gerenciamento das atividades, sendo, portanto, peça fundamental neste processo de adoção desta prática.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Tendo em vista o objetivo do estudo de identificar as iniciativas de pesquisas associadas ao uso da informação de custos no setor público, realizou-se uma Revisão Sistemática de Literatura com base nas diretrizes apresentadas por Webster e Watson (2002), a partir de uma abordagem qualitativa e descritiva. Foram utilizados os passos propostos por Wolfswinkel et al. (2013), composto de cinco etapas: (1) definição de critérios de inclusão e exclusão de literatura, (2) pesquisa de literatura, (3) refinamento de literatura, (4) análise de artigos selecionados e (5) apresentação dos resultados. A Figura 1 ilustra as cinco etapas executadas para a realização desta pesquisa.

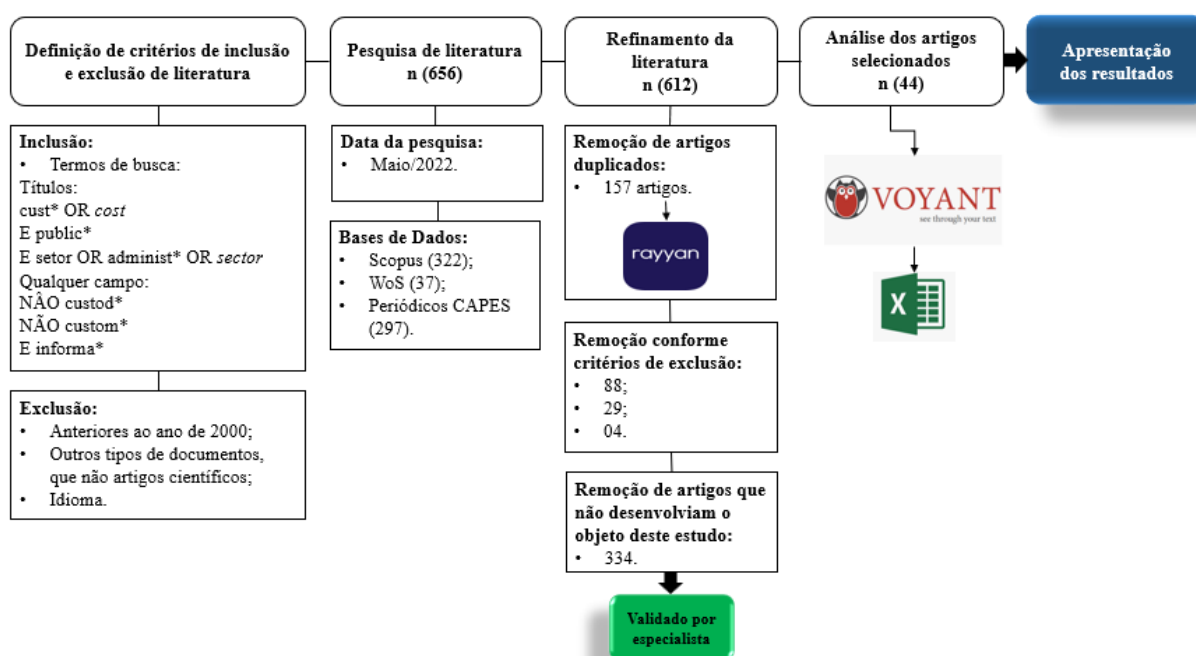


Figura 1. Etapas realizadas para a revisão de literatura

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Wolfswinkel et al. (2013)

A primeira etapa consistiu na **definição de critérios de inclusão e exclusão de literatura**. Seguindo as sugestões práticas de Webster e Watson (2002) sobre a melhor forma

de identificar quais artigos são relevantes, os critérios de inclusão na literatura buscaram por artigos científicos de maior rigor, sendo assim, incluiu-se apenas artigos de periódicos e excluiu-se dissertações, capítulos de livro e erratas, artigos de opinião (*reviews*), editoriais e índices de anais, bem como, foram excluídas as publicações que não estavam escritas em inglês, espanhol ou português.

Como limite temporal, foram incluídas apenas as publicações que ocorreram a partir do ano de 2000, ano da publicação da LC n.º 101/2000, pois segundo Arruda e Callado (2018), em âmbito nacional são poucos os casos de implantação de sistema de custos no setor público, e as movimentações em torno da necessidade de implementação deste sistema cresceram nos últimos anos, principalmente após o advento da LRF. Os termos de buscas utilizados no “título” foram *cust** OR *cost*, *public**, *setor* OR *administ** OR *sector*. Já em “qualquer campo” optou-se por excluir os termos *custod** e *custom** por remeter a artigos que não correspondem a temática, e incluir o termo *informa** já que trata-se da análise do uso da informação de custos no setor público.

A **pesquisa de literatura** foi realizada no mês de maio de 2022 nas bases de dados Scopus, *Web of Science* (WoS) e Periódico CAPES. No total desta etapa, retornaram 656 resultados, sendo 322 artigos da Scopus, 37 da WoS e 297 do Periódico CAPES. O **refinamento da literatura** ocorreu com o auxílio do *software Rayyan*, por meio da remoção de 157 artigos duplicados e dos demais artigos que não atendiam aos critérios de inclusão, que totalizaram 121. Na sequência, partiu-se para a leitura dos títulos e resumos coletados a fim de identificar sua pertinência ao tema. Nesta análise, 334 artigos foram eliminados por pertencerem a outras áreas ou por não atenderem ao objetivo da pesquisa. A eliminação destes artigos foi validada por especialista. Ao final desta etapa restaram 44 artigos.

Para a **análise dos artigos selecionados** foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, que consiste em um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que por meio do uso de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo, permite a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção destas mensagens (Bardin, 2016). Esta etapa foi realizada com o suporte do *software Voyant Tools* e ainda foram utilizadas planilhas eletrônicas em Excel. O primeiro passo para análise de conteúdo consistiu na leitura completa de todos os artigos. A seguir, foram geradas tabelas síntese sobre os principais assuntos (códigos) abordados, bem como foram definidas as categorias para analisar as iniciativas do uso da informação de custos no processo gerencial do setor público. As categorias foram definidas por abordagem *theory driven*, tendo como base o framework de Cardoso et al. (2011). Já a categoria dos “casos de uso...” foi definida por abordagem *data driven*.



Figura 2. Produto gerado a partir da análise de conteúdo

Fonte: Elaborado pelos autores

Por fim, os resultados foram consolidados a partir das categorias, com o objetivo de gerar uma lista de conteúdos necessários sobre o tema para a disseminação deste conhecimento a fim de fomentar a difusão desta prática. Dessa forma, a próxima seção destina-se a descrição da **análise das fontes selecionadas e discussão dos resultados**.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Nesta seção são apresentados os resultados obtidos por meio da análise dos artigos, inicia-se pelo panorama descritivo da pesquisa e segue-se para a análise dos tópicos.

4.1 Panorama da pesquisa sobre custos no setor público

Na análise da distribuição de artigos por ano evidencia-se, considerando os termos de busca definidos para esta pesquisa, que os anos com o maior número de publicações foram 2010 e 2018, com 5 publicações e 6 em cada ano, respectivamente. No Brasil, o ano de 2010 antecedeu a publicação da NBC T 16.11, e estudos relevantes foram desenvolvidos neste ano, como o de Machado e Holanda (2010), que se tornou referência sobre o tema no cenário brasileiro. Não houveram publicações entre os anos de 2001, 2003, 2007 e 2014. Observa-se que mais da metade da amostra foi publicada nos últimos 10 anos, o que demonstra um crescente interesse sobre o tema.

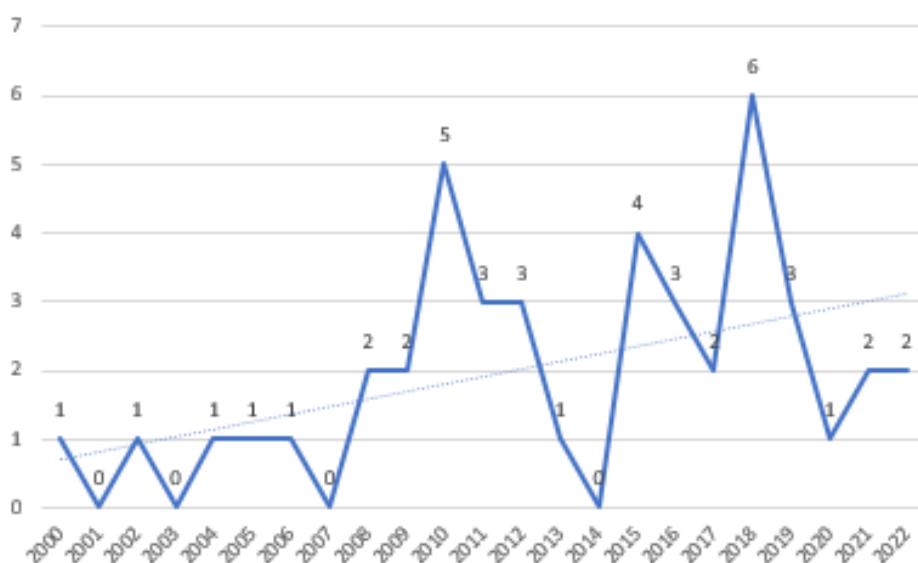


Figura 3. Distribuição da publicação por ano

Fonte: Elaborado pelos autores

Em relação à frequência de publicação, em âmbito nacional, a revista com maior número de publicações é a Revista de Administração Pública, com 10 artigos, seguida pela Revista do Serviço Público com 3 publicações e ASAA - *Advances in Scientific and Applied Accounting* com 2 publicações. Já a nível internacional, destaca-se a *Public Administration Review*, *International Journal of Public Sector Management* e *Organizacija*, com 2 publicações. A amostra totalizou 23 artigos nacionais e 21 internacionais.

Posteriormente, analisou-se a frequência das palavras, por meio das nuvens de palavras plotadas a partir dos títulos e das palavras-chave da amostra (Figuras 4 e 5), excluindo os termos de buscas ilustrados na Figura 1, limitadas às 25 palavras com maior frequência, a fim de apresentar um panorama dos estudos verificados. Os termos foram contados no idioma inglês e traduzidos para o português para gerar as Figuras 4 e 5.



Figura 4. Nuvem de palavras dos títulos
Fonte: Elaborado pelos autores



Figura 5. Nuvem de palavras das palavras-chave
Fonte: Elaborado pelos autores

Ao verificar as Figuras 4 e 5, constata-se que os termos de maior frequência são “contabilidade” e “gestão”, uma vez que a apuração de custos se refere a um ramo da Ciência Contábil que se destina a produzir informações úteis para melhorar a gestão das organizações. A presença do termo “custeio” diz respeito a estudos que analisam as metodologias de custeio utilizadas para a apuração de custos.

Nos títulos, os termos “federal”, “Brasil”, “universidades”, “hospital”, “municípios” e “ensino” indicam as unidades de análise da amostra, e “implantação”, “experiência” e “sistemas” remetem aos estudos que visam relatar as experiências de implantação do sistema de custos. Já nas palavras-chave, somam-se os termos “planejamento”, “orçamento” e “desempenho” demonstrando os estudos que visam relatar as finalidades e benefícios do uso da informação de custos pelo setor público.

4.2 Informação de custos no contexto público

Com o objetivo de sistematizar as iniciativas de pesquisa associadas ao uso da informação de custos no setor público constantes na amostra, optou-se pela categorização dos elementos em tópicos, com base no *framework* proposto no estudo de Cardoso et al. (2011), sendo as categorias apresentadas nas Subseções 4.2.1, 4.2.2, 4.2.3, 4.2.4 e 4.2.5. A definição de um *framework* (estrutura conceitual), segundo os autores, além de promover o aperfeiçoamento do nível de *accountability*, visa contribuir para a disseminação dos conceitos a outras partes interessadas, numa espécie de transferência de conhecimento. A subseção 4.2.6 apresenta os casos de uso da informação de custo em processos gerenciais no setor público.

4.2.1 Conceitos aplicados ao custo no setor público

Com base na análise dos artigos da amostra identificou-se os conceitos aplicados ao custo no setor público, conforme descrito na Tabela 1.

Tabela 1
Definição do conceito de custo aplicado ao setor público

Referência	Conceito
Tibério (2009)	Custo é o sacrifício econômico originado no desenvolvimento de uma determinada atividade.
Machado e Holanda (2010)	Custo — gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Pigatto et al. (2010)	Custo representa o valor que foi ou que deve ser utilizado ou sacrificado em favor de um objetivo em particular.
Soares & Parcianello (2018)	Considera-se todas as despesas públicas; todos os gastos patrimoniais; todos os gastos públicos que constituem valores relevantes; e todos os gastos com prestação de serviços à sociedade. Com relação aos gastos patrimoniais, estão incluídos os custos de depreciação e manutenção.

Na definição do conceito de custos, alguns estudos relataram que se trata do dispêndio de valor em prol de uma finalidade específica (Tibério, 2009; Pigatto et al., 2010; Machado & Holanda, 2010; Soares & Parcianello, 2018). No estudo de Machado e Holanda (2010), também foram apresentados conceitos com base em Martins (2003), que objetivou uma aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade governamental e a de custos, afim de que seja possível o uso das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos, tendo em vista que o setor público possui um ciclo próprio para as despesas orçamentárias. A Figura 6 ilustra um resumo dessa correspondência terminológica.

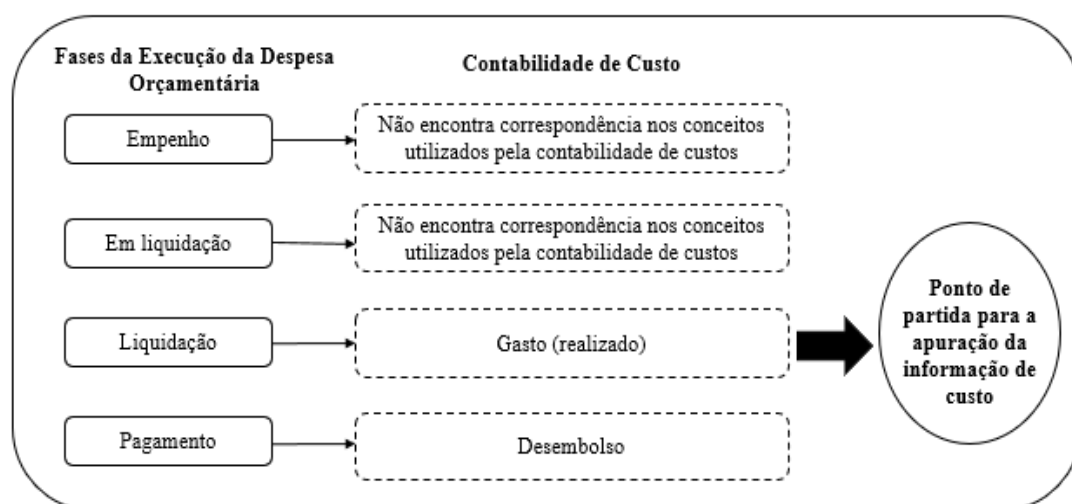


Figura 6. Correspondência terminológica entre Fases da Despesa e Contabilidade de Custo

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Machado e Holanda (2010) e MCASP (2021)

Assumindo, então, que os conceitos de “gastos” e valores “liquidados” se equivalem, pode-se afirmar que no setor público, a despesa liquidada é a variável a partir da qual deve-se realizar os ajustes conceituais necessários para se chegar à informação de custos, funcionando como elo conceitual e metodológico para apuração dos custos (Machado & Holanda, 2010).

Desta forma, na apuração dos custos, deve-se considerar todas as despesas diretas liquidadas por centro de custos, o gasto de pessoal com seus respectivos encargos previdenciários gerados pelo sistema de folha de pagamento, os gastos com materiais diretos, emitidos pelo Setor de Almoxarifado, empregados na prestação do serviço, e demais gastos como energia e comunicações (Rezende et al., 2010; Soares & Parcianello, 2018). A depreciação de bens móveis e imóveis (equipamentos e instalações) apurados pelo setor de patrimônio, também deve ser considerada na apuração dos custos (Machado & Holanda, 2010; Pigatto et al., 2010; Rezende et al., 2010; Soares & Parcianello, 2018).

Nesta perspectiva, a NBC TSP n.º 34 esclarece que os recursos consumidos podem ser decorrentes diretamente da execução do orçamento, coincidindo com o momento da liquidação, ou independentes da execução orçamentária, em que o fato gerador ocorre em momento distinto da liquidação.

Constata-se também, no estudo de Soares e Parcianello (2018), que na análise de quais gastos devem ser considerados na apuração dos custos, houve dificuldade dos respondentes em

classificar os gastos públicos como custos, e a maioria deles não apresentou convergência nas respostas, demonstrando que interpretam o tema de maneira diferente, inferindo-se assim, que as ações em prol do desenvolvimento e implementação de um sistema de custos dependem diretamente do conhecimento dos envolvidos no projeto.

4.2.2 Incentivos associados ao uso da informação

Visando destacar os incentivos associados ao uso da informação, a Tabela 2 indica as finalidades do uso da informação de custos no setor público.

Tabela 2

Finalidades do uso da informação de custos no setor público

Referência	Finalidades
Almeida et al. (2009)	Permitir uma maior economicidade na aplicação dos recursos tendo em vista a insuficiência de verbas. Nutrir o processo de avaliação de gestão de qualquer organização.
Machado e Holanda (2010)	Maior eficiência operacional e processo alocativo de recursos. Subsidiar o processo de planejamento e orçamentação. Apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade.
Rezende et al. (2010)	Melhorar a qualidade e a transparência do gasto público, e possibilitar um melhor controle democrático sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados. Evitar o descontrole das finanças públicas e o recurso a aumento de impostos para cobrir decisões irresponsáveis e desperdícios.
Verbeeten (2011)	Fornecer insights para reduzir custos, descentralizar atividades, oportunidades para gestão de desempenho e aumento da responsabilidade gerencial.
Lutitsky et al. (2012)	Base de informações para a tomada de decisões (ou seja, decisões sobre preços de serviços, criação de novos programas, novas direções para um programa específico, introdução de novos serviços, etc.).
Rosa et al. (2015)	Útil tanto no planejamento orçamentário, quanto nas demais fases de atuação da administração pública, como na tomada de decisões e na busca pela transparência.
Fernandes e Bezerra Filho (2016)	Contribuir para o processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social, bem como servir de apoio ao processo de gestão e análise de custos. Auxiliar os gestores públicos na administração dos recursos públicos.
Lovato et al. (2016)	Fornecimento de subsídios para a melhor tomada de decisão, quanto para a elaboração de políticas públicas de desenvolvimento local.
Matteo & Sipola (2016)	Busca pela eficiência do setor público.
Padrones et al. (2017)	Subsidiar a tomada de decisão.
Soares (2017)	Auxiliar na medição da eficiência dos serviços públicos. Auxiliar no processo decisório e apoio à gestão. Medir e avaliar desempenho; indicador de desempenho. Reduzir e melhorar os gastos públicos, auxiliando no planejamento orçamentário e no controle social. Criar maior valor para o Setor público.
Monteiro (2018)	Melhoria da informação para a tomada de decisão, planejamento orçamentário e financeiro, e transparência pública. Apoio a implementação de política públicas.
Monteiro e Pinho (2018)	Melhoria no planejamento financeiro, orçamentário, controle de custos e preço de serviços.
Soares e Parciannelo (2018)	Suporte à tomada de decisões; auxílio ao planejamento e controle orçamentário; informação gerada serviria de instrumento para avaliação da eficiência e eficácia dos serviços públicos, auxiliando na qualidade do gasto; apoio às atividades financeiras como compras, vendas, investimentos e terceirizações; exercer a transparência nos gastos públicos.
Mohr et al. (2021)	Monitorar as estruturas descentralizadas e aliviar possíveis assimetrias informacionais para a tomada de decisão.

Rogošlj (2021)	Útil para o planejamento dos custos na elaboração do orçamento, que possui papel fundamental nas finanças públicas.
Kuroki & Motokawa (2022)	Governos locais que enfrentam severas restrições fiscais podem suprimir orçamentos incrementais adotando informações sobre os custos e o desempenho não financeiro de cada projeto.

Constata-se que apoio à tomada de decisão, melhoria no planejamento orçamentário e financeiro, e aumento da qualidade do gasto público e da transparência são os benefícios mais destacados pelos autores associados ao uso da informação de custo no setor público. Rezende et al. (2010) considera que sem o conhecimento dos custos pelo setor público é impossível saber se o dinheiro do contribuinte está sendo bem utilizado. Com a redução de desperdícios e melhora da qualidade do gasto, é possível baixar a arrecadação sem comprometer os serviços essenciais e os programas sociais. Cabe ressaltar, que decisões relacionadas a investimentos, por exemplo, geram gastos futuros com o custeio dos serviços e a manutenção de equipamentos que devem ser considerados, caso o contrário, provocarão desequilíbrios financeiros severos a organização (Rezende et al., 2010).

4.2.3 Pressupostos básicos da informação

Os pressupostos básicos servem para nortear o usuário quanto às premissas fundamentais de acordo com as quais a informação de custos deve ser elaborada. A Tabela 3 sintetiza os pressupostos mais citados pelos artigos da amostra.

Tabela 3

Pressuposto básicos da informação de custos no setor público

Referência	Conceito
Machado e Holanda (2010)	A geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência. Enquanto a contabilidade governamental não o adotar na sua plenitude, serão necessários a realização de “ajustes contábeis”.
Rezende et al. (2010)	Sem a adoção da contabilidade de competência é impossível avançar na implementação de uma reforma na gestão pública, por isso, ela constitui um passo essencial.
Cardoso et al. (2011)	A geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência pelos sistemas estruturantes. Podem-se depreender dois pressupostos básicos da informação de custos (regime de competência e flexibilização) e um pressuposto do processo de implantação do sistema (gradualismo).
Lutisky et al. (2012)	O método de alocação de custos pode ser implementado se o regime de competência total for usado, o que garantiria que a base para relatórios internos e externos seja a mesma.
Fernandes e Bezerra Filho (2016)	Deve-se registrar as variações patrimoniais que afetam o patrimônio de forma completa e no momento em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento, ou seja, pelo princípio da competência contábil.

Conforme pode-se observar na Tabela 3, é unânime entre os estudos destacados que a adoção do regime de competência é um pressuposto fundamental para a geração da informação de custos no setor público, corroborando com Rezende et al. (2010), que evidenciou o mesmo fato em todas as experiências internacionais analisadas em seu estudo. Consoante a este ponto de vista, a NBC TSP n.º 34 orienta que o custo do período deve ser apurado pelo regime de competência, pois o fato gerador do custo do período é o momento do consumo.

Segundo Pigatto et al. (2010), o uso do regime de caixa ou financeiro, isoladamente, distorce o valor do custo das operações governamentais, uma vez que atribui ao período gastos que não deveriam ser reconhecidos como “custos do período”, como por exemplo, aquisição de materiais que ficam estocados e não são de consumo imediato, o mesmo pode se dizer a respeito

Atividade (Arruda & Calado, 2018; Sá et al., 2019). Neste sentido, Lutilsky et al. (2012) recomendam a utilização do método ABC no setor público, considerando seus processos e a natureza dos programas, uma vez que este método aloca todos os custos ocorridos com base nas atividades, e assim, permitiria que o governo cobrasse os preços dos serviços prestados com base nos custos ocorridos.

O estudo de Bonacim e Araújo (2010) demonstrou as vantagens de se ter um custo mais adequado à realidade e com maiores perspectivas para a gestão de recursos, no entanto, relataram na prática as dificuldades de implantação do sistema ABC em um órgão prestador de serviços hospitalares do setor público. Nos casos examinados por Výstupová et al. (2020), tanto no setor privado quanto no público, o método ABC não era utilizado devido às dificuldades e as demandas financeiras relacionadas à aplicação a este método, alinhando-se com o resultado do estudo de Verbeeten (2011), que indicou que o custeio baseado em atividades não é usado em larga escala na Holanda.

As dificuldades na definição do método, devido à complexidade na identificação e alocação dos custos, além da falta de envolvimento das pessoas, dos sistemas e da cultura organizacional foram relatadas na pesquisa realizada por Soares e Parcianello (2018), em que não houve consenso quanto ao método a ser utilizado, destacando-se o custeio Direto, por Absorção e o ABC. Já para Martins e Rosa (2015), o método de custeio padrão deve ser aplicado na fase de planejamento, enquanto os métodos de custeio direto, por absorção e ABC devem ser aplicados após a execução do orçamento.

Desta forma, infere-se que a escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, uma vez que há defensores para quase todos os métodos, muitas das vezes motivados por experiências de sucesso de implantação de determinado método em entidades com perfil semelhantes, sendo assim, pode ser adotado qualquer um dos cinco métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto). Contudo, os autores defendem que a informação de custos poderá ser inicialmente baseada em custo diretos, e em um segundo momento, gradualmente, ser implantado outros métodos como o ABC, tendo em vistas as dificuldades elencadas (Machado & Holanda, 2010; Cardoso et al., 2011). Evidencia-se que tal recomendação é também dada pela NBC TSP n.º 34.

4.2.6 Casos de uso da informação de custo em processos gerencias no setor público

Para que ocorra a efetiva adoção de uma inovação é necessário o real conhecimento por parte dos adotantes, caso contrário, haverá descontinuação da prática adotada (Rogers, 1983, 1985). Alguns estudos descrevem ainda, que a busca por legitimação por parte dos gestores públicos, também causa prejuízos à continuação do uso de uma inovação (Cardoso et al., 2011; Verbeeten, 2011; Messias et al., 2018). Portanto, para proporcionar a adoção e concreta utilização da informação de custos pelo setor público, é essencial que os usuários percebam sua relevância, por meio da sua difusão, de forma gradual, flexível, e com os conhecimentos advindos de um *framework* único e comum a todas as entidades (Machado e Holanda, 2010).

Com o intuito de evidenciar casos de uso da informação de custos em processos gerenciais no setor público, de modo que seus resultados possam vir a ilustrar para os demais gestores o uso dessas informações no processo de gestão, o Quadro 01 apresenta os estudos que tratam deste tema.

Referências	Objetivos	Conclusões
Kulmala et al. (2006)	Criar uma estrutura na qual o comportamento dos custos unitários em situações de terceirização do setor público possa ser analisado.	As organizações do setor público não se concentraram em analisar ou modelar o comportamento do custo unitário em situações de terceirização. A falta de ferramentas sistemáticas de gestão de custos parece levar a projetos de terceirização mal gerenciados e não

		rentáveis ou ao desconhecimento das possibilidades de terceirização.
Silva et al. (2008)	Descrever um processo de reorganização da informação de custos na Marinha do Brasil.	Verificou-se que o emprego de preceitos teóricos contidos na contabilidade de custos, apresentou-se como ferramenta adequada ao oferecimento de informações que permitam uma melhora tomada de decisão.
Magalhães et al. (2010)	Apurar o custo por aluno no ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa (UFV)	A mensuração de custo por aluno da UFV fornece orientação quanto ao modo de a instituição se expandir sem se onerar, bem como a melhor forma de aproveitar sua estrutura física.
Caldeira e Caldeira (2019)	Verificar se a terceirização de serviços é economicamente mais vantajosa do que a manutenção de servidores públicos federais no cargo de motorista.	Os resultados demonstraram que para o cargo de motorista, a terceirização envolve uma redução de custos anuais e que os altos custos verificados nas folhas de pagamento dos servidores decorrem, principalmente, dos adicionais e auxílios aos quais têm direito, de acordo com a Lei n. 8.112 (1990).
Ferreira et al. (2019)	Mensurar a relação das variáveis de custos, socioeconômicas e pedagógica no desempenho dos alunos do Ensino Fundamental de Luziânia – GO.	Apesar de não ter sido encontrado uma correlação significativamente estatística entre os custos com o desempenho escolar, foi possível observar, que existe uma divergência no recurso investido nas unidades escolares no município de Luziânia-GO.
Kuroki e Motokawa (2022)	Fornecer evidências de como os responsáveis pelo orçamento usam informações de custos não financeiros e de competência no processo orçamentário e como o uso dessas informações é influenciado por restrições financeiras.	Concluíram que os responsáveis pelo orçamento suprimem os valores orçamentários com base em informações não financeiras de bons desempenhos. Sob restrições fiscais, os oficiais reduzem ainda mais os valores orçamentários usando informações sobre altos custos de competência e baixo desempenho não financeiro

Quadro 1. Casos de uso da informação de custo no setor público

Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se, na análise do Quadro 1, que a informação de custos proporciona o exame profundo de diversas ocasiões, evidenciando situações e possibilidades que subsidiam a correta tomada de decisão, amparada em dados reais e concretos, o que valida as finalidades elencadas pelos artigos da amostra, sintetizadas na Tabela 2, e demonstra assim, a necessidade de adoção e efetiva utilização desta prática pelo setor público.

Com isso, pode-se evidenciar que: i) a definição do conceito de custo aplicado ao setor público e sua correspondência terminológica entre as fases da despesa; ii) a demonstração das finalidades do uso da informação de custos por este setor, destacando-se o apoio a tomada de decisão; iii) a melhoria no planejamento orçamentário e financeiro; iv) o aumento da qualidade do gasto público; v) a compreensão de pressupostos básicos, como regime de competência; vi) a identificação das características da informação de custos, no sentido do que se espera em termos de qualidade da informação; (vii) a determinação de uma metodologia de custeio, podendo ser inicialmente baseada em custos diretos e gradualmente ser implantados outro métodos; e (viii) o exemplo de uso desta informação no processo decisório são questões básicas que devem compor a lista de conteúdos necessários para se ter um entendimento sobre a aplicação do uso da informação de custo pelo setor público.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve por objetivo identificar as iniciativas de pesquisas associadas ao uso da informação de custos no setor público, a partir de uma Revisão Sistemática de Literatura realizada nas bases de dados Scopus, *Web of Science* (WoS) e Periódico CAPES. Ao todo, foram

identificados 44 artigos científicos publicados sobre o assunto. A temática de custo no setor público mostra-se aquecida, numa crescente de publicações desde a última década.

Para se atingir o objetivo proposto, foi realizada uma análise de conteúdo sobre os elementos da amostra, em que ocorreu a sistematização das iniciativas de pesquisa associadas ao uso da informação de custos no setor, por meio da categorização dos elementos em tópicos, com base no *framework* proposto no estudo de Cardoso et al. (2011), bem como, na demonstração de casos de uso da informação de custo em processos gerenciais no setor público.

Como evidenciado na análise, os estudos encontrados relatam que a apuração de custos pelo setor público visa produzir informações úteis para melhorar a gestão, e apresentam as experiências de implantação do sistema de custos no setor público, seus desafios e finalidades. Como benefícios esperados pelo uso da informação de custos no setor público, os autores destacam o apoio à tomada de decisão, melhoria no planejamento orçamentário e financeiro, e aumento da qualidade do gasto público e da transparência. A adoção do regime de competência é caracterizada como um pressuposto fundamental para a geração da informação de custos no setor público, no entanto, torna as informações mais difíceis de serem compreendidas. Os autores defendem que essa informação poderá ser inicialmente baseada em custo diretos, e gradualmente, ser implantado outros métodos de custeio, como o ABC. Por fim, as ações em prol do desenvolvimento, implementação de um sistema e uso da informação de custos pelo setor público dependem do conhecimento dos seus usuários.

Como limitações desta pesquisa destaca-se a definição dos termos de busca, bases de dados e artigos analisados. Portanto, para estudos futuros sugere-se a utilização de outras estratégias de pesquisa como, por exemplo, utilizar outros termos de buscas, mais bases de dados e outros tipos de publicações, onde informações complementares podem ser encontradas. Sugere-se também, a averiguação das necessidades de decisões rotineiras dos gestores públicos e as necessidades de informação de custos adequadas para estas decisões.

REFERÊNCIAS

- Aguilà, S. (2016). In search of financial sufficiency in the Spanish public university: from financing to the cost control and cost management. *Intangible Capital*, 12 (1),17-50.
- Almeida, A. G. de, Borba, J. A., & Flores, L. C. da S. (2009). A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: Um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 43(3), 579–607.
- Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50(1), 37–63.
- Arruda, L. de S., & Callado, A. A. C. (2018). Custeio baseado em atividade: análise das atividades realizadas no setor de nutrição de um hospital público universitário. *Revista de Informação Contábil*, 12 (13) 18-30.
- Bardin, L. (2016). *Análise de Conteúdo*. 1 ed. Edições 70.
- Bitti, E. J. S., Aquino, A. C. B. de, & Cardoso, R. L. (2011). The adoption of costs systems in the public sector: reflexions on the brazilian literature published in academic journals. *Revista Universo Contábil*, 06–24.
- Bonacim, C. A. G., & Araújo, A. M. P. de. (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.
- Caldeira, L. B., & Caldeira, P. Z. (2019). Comparação de custos com motoristas em universidade federal: Servidores públicos vs terceirizados. *Revista de Administração Pública*, 53(4), 780–790.
- Caperchione, E., Cohen, S., Manes-Rossi, F., & Brusca, I. (2019). Editorial: Innovations in public sector financial and management accounting—for better or worse? *Public Money*

- & *Management*, 39(6), 385–388.
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B. de, & Bitti, E. J. da S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45(5), 1565–1586.
- Carneiro, A. D. F., Da Silva Neto, J. M., Locks, R., & Dos Santos, M. M. A. (2012). Custos na Administração Pública: Revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 3–22.
- Cavalcante Mota, S., Valério de Oliveira, A. R., Sousa Nunes, N. T., & Santana de Figueirêdo Junior, H. (2022). Análise comparativa da gestão de custos nas instituições federais brasileiras de ensino superior. *Revista do Serviço Público*, 73(1), 112–135.
- Cavichioli, D., Dall’asta, D., Fiirst, C., & Francisco Baldissera, J. (2018). Fatores contingenciais que afetam a implementação do subsistema de informação de custos do setor público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(2), 188–204.
- Fernandes, E.S., & Bezerra Filho, J. E. (2016). Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base na contabilidade por competência. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), 204–223.
- Ferreira, T. S., Ferri, C. M., Amâncio Vieira, S. F., Vinsentin, I. C., & Capucho, P. H. P. (2019). Custos na administração pública: análise dos custos educacionais em Luziânia/go. *Revista Contabilidade e Controladoria*.
- Hood, C. (1995) A "Nova Gestão pública" na década de 1980: Variações sobre um Tema. *Contabilidade, Organizações e Sociedade*, 20 (2-3), 93-109.
- Hood, C., & Peters, G. (2004). A idade média da Nova Gestão Pública: até a era do paradoxo? *Journal of Public Administration Research na Theory*, 14(3), 267-282.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1992) O Balanced Scorecard — Medidas que impulsionam o desempenho. *Harvard Business Review*, 79.
- Kulmala, H. I., Ojala, M., Ahoniemi, L., & Uusi-Rauva, E. (2006). Unit cost behaviour in public sector outsourcing. *International Journal of Public Sector Management*, 19(2), 130–149.
- Kuroki, M., & Motokawa, K. (2022). Do non-financial performance and accrual-based cost information affect public sector budgeting? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(6), 95–116.
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). A difusão das inovações da contabilidade gerencial no setor público: Uma agenda de pesquisa. *Management Accounting Research*, 20.
- Lorenzato, N. T., Behr, A., & Goularte, J. L. L. (2016). Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no Estado do Rio Grande do Sul. *Revista ConTexto*, 16(32), 16.
- Lovato, L., Oliveira, E. G., Guimarães, I. A., & Capatan, A. (2016). Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. *Revista de Globalización, Competitividad & Gobernabilidad*, 10(1).
- Luque, C. A., Cruz, H. N., Amaral, C. M., Bender, S., & Santos, P. M. dos. (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.
- Lutilsky, I. D., Vašiček, V., & Vašiček, D. (2012). Cost Planning and Control in Croatian Public Sector. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 25(2), 413–434.
- Machado, N., & Holanda, V. B. de. (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.

- Magalhães, E. A. de, Silveira, S. de F. R., Abrantes, L. A., Ferreira, M. A. M., & Wakim, V. R. (2010). Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: O caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, 44(3), 637–666.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos*. 9 ed. São Paulo, Atlas.
- Martins, J. A. S., & Rosa, F. S. da. (2015). Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do maranhão. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 66, 57-79.
- Mätteö, T., & Sippola, K. Cost management in the public sector: legitimation behaviour and relevant decision making. (2016) *Financial Accountability & Management*, v. 32, n. 2, p. 179-201.
- Mauss, C. V., & Souza, M. A. de. (2020). *Gestão de custos aplicada ao setor público*, 2 ed. Curitiba, Juruá.
- 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.
- Mohr, Z. T., Raudla, R., & Douglas, J. W. (2021). Comparing Cost Accounting Use across European Countries: The Role of Administrative Traditions, NPM Instruments, and Fiscal Stress. *Public Administration Review*, 81(2), 299–307.
- Monteiro, R. (2018). Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4(1), 71–89.
- Monteiro, R. P., & Pinho, J. C. da C. (2018). Contabilidade de custos: uma análise da realidade do setor municipal de um estado do Brasil. *Revista Espacios*, 39(3), 31.
- NBC TSP 34, Novembro 2021. Custos no setor público. <https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>.
- Padrones, K. G. de S. A., Santos, W. J. L., & Colares, A. C. V. (2017). Implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público: A experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, 2(1), 68-98.
- Pereira, A. L., & Romão, A. L. (2015). A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(27), 165.
- Pérez-López, G., Prior, D., & Zafra-Gómez, J. L. (2015). Rethinking New Public Management Delivery Forms and Efficiency: Long-Term Effects in Spanish Local Government: Table 1. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 25(4), 1157–1183.
- Pigatto, J. A. M., Holanda, V. B. de, Moreira, C. R., & Carvalho, F. A. (2010). A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 821–837.
- Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: Lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 959–992.
- Rogers, E.M. (1983). *Difusão de Inovações*, 3 ed. Nova York, The Free Press.
- Rogers, E.M. (1995). *Difusão de Inovações*, 4 ed. Nova York, The Free Press.
- Rogošlŷ, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 45(2), 209-227.
- Rosa, F. S. da, Silva, L. C. da, & Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidad y Negocios*, 19(10), 27-42.
- Sá, C. B. de, Callado, A. A. C., Arruda, L. de S., & Callado, A. L. C. (2019). Relações entre

- direcionadores de custos e a intensidade do uso de recursos humanos a partir do custeio abc no contexto de um hospital público universitário. *RAHIS- Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 16(2), 110–125.
- Shank, J., & Govindarajan V. (1997). *A Revolução dos Custos: Como Reinventar e Redefinir sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos*. Editora Campus.
- Silva, A. S., Davis, M. D., & Viveiros, A. R. (2008). Contabilidade de Custos na Administração Pública: O Estabelecimento dos Gatos de Posse Estratégica na Marinha do Brasil. *Revista do Serviço Público*, 59(4), 421–440.
- Soares, C. S. (2017). Sistemas de custos nos setores público e privado: uma análise a partir de um fragmento da literatura teórica e empírica. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 11, 74.
- Soares, C. S., & Parcianello, E. (2018). A implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do RS. *Revista GESTO*, 6(1), 2.
- Souza, K. D. B. de Leismann, E. L., & Brandalise, L. T. (2018). Custos para o setor público na atuação como mercado para agricultura familiar no PAA em Toledo-PR. *Novos Cadernos NAEA*, 21(3).
- STN. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no dia 04 de novembro. MCASP, 2021, 9ª edição. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943
- Tibério, J. C. (2009). Custo no setor público: importância do relacionamento com o orçamento. *Visão do Futuro*, 11(1).
- Webster, J. & Watsom, R.T. (2002). Analyzing the past to prepare for the future: Writing a literature review. *MIS Quarterly*, 26(2), p.13-23.
- Wolfswinkel, J. F., Furtmueller, E., & Wilderom, C.P. M. (2013). Using grounded theory as a method for rigorously reviewing literature. *European Journal of Information Systems*, 22, 45–55.
- Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492–506.
- Výstupová, L., Zámečník, R., & Kozubíková, L. (2020). The sustainability of the existing cost management system with an emphasis on the public sector. *Scientific Papers of the University of Pardubice*, 28 (1).