Revista Catarinense da CIÊNCIA CONTÁBIL
ISSN 2237-7662, v. 25, 1-19, e3737, 2026
https://doi.org/10.16930/2237-7662202637371
Disponível em http://revista.crcsc.org.br

PADRÕES E DIRETRIZES DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DE ESTADOS BRASILEIROS À LUZ DA NBC TSP 34

STANDARDS AND GUIDELINES FOR COST INFORMATION SYSTEMS IN BRAZILIAN STATES IN LIGHT OF NBC TSP 34

GRAZIELA LUIZA MEINCHEIM[1]
Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas, Departamento de Administração Empresarial, Florianópolis, SC, Brasil
https://orcid.org/0000-0002-4305-6798
grazielam.pesquisa@gmail.com

FABIANO MAURY RAUPP
Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas, Departamento de Administração Empresarial, Florianópolis, SC, Brasil
https://orcid.org/0000-0001-9533-2574
fabianoraupp@hotmail.com

ANA RITA SILVA SACRAMENTO
Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Departameto de Administração, Salvador, BA, Brasil
https://orcid.org/0000-0001-6739-5711
anasacramento@ufba.br

RESUMO

O objetivo do artigo consiste em caracterizar o atendimento aos padrões e às diretrizes estabelecidos na NBC TSP 34 pelos sistemas de informação de custos de estados brasileiros. Trata-se de uma pesquisa de campo, do tipo descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa. Para coleta de dados, foi enviado um questionário a todos os responsáveis pelo projeto de desenvolvimento dos SICs nos estados. Dos 25 estados respondentes, pode-se destacar positivamente o atendimento ou a intenção de atendimento à NBC TSP 34 quanto aos principais usuários dos SICs, que estão ligados às funções de gestão, controle e transparência; focos da geração das informações de custos, que estão relacionados aos processos de tomada de decisão, monitoramento e planejamento, bem como a previsão de disponibilização de relatórios gerenciais. Por outro lado, merecem atenção os SICs estaduais que apresentaram baixo atendimento à NBC TSP 34 em relação à observância aos aspectos qualitativos e às restrições da informação de custos; necessidade de divulgação dos relatórios de custos; ausência de identificação das variáveis físicas no SIC para permitir a correta mensuração do custo dos bens e serviços entregues; e, principalmente, falta de utilização das informações de custos pelos gestores. O estudo contribui, de forma teórica, com a ampliação dos estudos na área a partir do relato da situação atual dos sistemas de informação de custos nos estados brasileiros, demonstrando o seu atendimento à mais recente norma publicada sobre os sistemas de custos para os órgãos públicos, a NBC TSP 34. De

Editado em português e inglês. Versão original em português.

[1] **Endereço para correspondência:** Av. Madre Benvenuta, 2.037 | Itacorubi | 88035-901 | Florianópolis/SC | Brasil.

Recebido em 16/11/2025. **Última versão recebida em** 13/03/2026. **Aceito em** 01/04/2026 por Rogério João Lunkes (Editor-Chefe). **Publicado em** 08/05/2026.

Copyright © 2026 RCCC. Todos os direitos reservados. É permitida a citação de parte de artigos sem autorização prévia, desde que identificada a fonte.

(cc) BY

forma prática contribui por levantar a situação atual dos sistemas estaduais em relação ao que prevê a norma.

Palavras-chave: Implantação de sistema de custos, Custos do setor público, NBC TSP 34.

ABSTRACT

The objective of this article is to characterize the extent to which cost information systems in Brazilian states comply with the standards and guidelines established in NBC TSP 34. This is a field study of a descriptive nature, adopting both qualitative and quantitative approaches. Data were collected through a questionnaire sent to all individuals responsible for the development of Cost Information Systems (CIS) projects in the states. Among the 25 responding states, a positive aspect is the compliance, or intention to comply, with NBC TSP 34 regarding the main users of the CIS, who are associated with management, control, and transparency functions. Similarly, alignment is observed in relation to the focus of cost information generation, which is linked to decision-making processes, monitoring, and planning, as well as the anticipated provision of managerial reports. On the other hand, certain aspects require attention. Some state-level CIS show low compliance with NBC TSP 34 concerning adherence to the qualitative characteristics and constraints of cost information. There is also a need for greater dissemination of cost reports, as well as the identification of physical variables within the CIS to enable accurate measurement of the costs of goods and services delivered. Most notably, there is a lack of effective use of cost information by managers. From a theoretical perspective, this study contributes to the expansion of research in the field by presenting the current status of cost information systems in Brazilian states, demonstrating their level of compliance with the most recent standard issued for public sector cost systems, NBC TSP 34. From a practical standpoint, it contributes by identifying the current situation of state systems in relation to the requirements established by the standard.

Keywords*: Implementing a cost system, Public Sector Costs, NBC TSP 34.*

1 INTRODUÇÃO

As estruturas estatais criadas e mantidas para a prestação dos serviços públicos se apresentam, em geral, de forma robusta, burocrática e extremamente hierarquizada, voltadas mais para o cumprimento das exigências legais do que direcionadas à avaliação da qualidade dos serviços que são entregues aos cidadãos (Almeida et al., 2009). O administrador público carece de um instrumento gerencial que evidencie o grau de aproveitamento dos recursos sob sua responsabilidade e que permita a avaliação da eficiência no uso desses recursos para a entrega dos produtos e serviços destinados à sociedade (Moura et al., 2001).

O desafio que se expõe é identificar onde há desperdício de recursos e quais gastos podem ser cortados ou reduzidos sem que essa medida prejudique a quantidade e a qualidade dos serviços públicos prestados (Almeida et al., 2009), visto que o governo não sabe onde, eventualmente, há desperdício ou eficiência na aplicação dos recursos (Alonso, 1999). Com a apuração dos custos dos serviços e a utilização de indicadores de desempenho, a administração pública pode avaliar a relação entre custo e benefício das diversas políticas públicas ofertadas à população, permitindo assim que os bens e serviços públicos sejam disponibilizados com menor custo (Silva & Drumond, 2004).

Do ponto de vista legal, a obrigação da implantação de sistemas de custos e o consequente uso das informações pelos gestores públicos tem sido conteúdo de diversos instrumentos normativos, dentre os quais destacam-se as normas de contabilidade publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em especial a NBC T 16.11, de 25 de novembro de 2011, e a

NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021 (CFC, 2011, 2021).

Considerando a recente publicação da NBC TSP 34, formulou-se a seguinte questão-problema: *Como se caracteriza o atendimento aos padrões e às diretrizes estabelecidos na NBC TSP 34 pelos sistemas de informação de custos de estados brasileiros?* O objetivo do artigo consiste em caracterizar o atendimento aos padrões e às diretrizes estabelecidos na NBC TSP 34 pelos sistemas de informação de custos de estados brasileiros. O estudo contribui, de forma teórica, com a ampliação dos estudos na área, visto a lacuna presente na literatura, qual seja, a existência de poucos trabalhos sobre a temática (Guinness et al., 2022; Antwi et al., 2025; Scannell & Tawiah, 2024; Sonjaya, 2024; Prinja et al., 2023; Chugh et al., 2024), de modo particular sobre a adoção da NBC TSP 34, considerando sua importância para a administração pública (Silva, 2024). Dada a centralidade e importância da norma na prática da contabilidade aplicada ao setor público, o estudo pode contribuir por meio do relato da situação atual dos sistemas de informação de custos nos estados brasileiros, demonstrando o seu atendimento à mais recente norma publicada sobre os sistemas de custos para os órgãos públicos, a NBC TSP 34.

2 O QUE DIZEM AS PESQUISAS ANTERIORES?

Fazer uso da informação de custos como ferramenta de apoio à gestão pode contribuir para a mudança do padrão burocrático de gestão do estado para um padrão gerencial proativo, objetivando orientar a execução do gasto mais eficiente e com melhor qualidade (Brasil, 2018; Guinness et al., 2022; Antwi et al., 2025; Scannell & Tawiah, 2024; Sonjaya, 2024), tendo como base dados de custos mais precisos (Prinja et al., 2023; Chugh et al., 2024). Os gestores públicos podem utilizar as informações de custos como instrumento de governança e legitimação social, potencializando a transparência, a confiança cidadã e a formulação de políticas mais eficazes (Alonso, 1999; Davi e Rodrigues, 2025).

Apesar das diversas previsões na legislação desde a década de 1960, ainda se verificam poucas iniciativas de implementação do sistema de custos nos entes federativos brasileiros (Costa et al., 2017; Machado & Holanda, 2010; Rosa et al., 2015; Silva, 2024). Segundo Machado e Holanda (2010), o governo federal, por exemplo, salvo algumas iniciativas isoladas de certos órgãos, não utilizava sistema de custos até 2010. Para esses autores, os motivos não se restringiam apenas à falta de um sistema, mas também à ausência de um método adequado e uniforme para toda a administração pública federal.

Sobre o uso do SIC do governo federal, a pesquisa de Santos e Voese (2019), ao avaliar o uso do sistema a partir da análise das justificativas apresentadas nos Relatórios de Gestão de instituições públicas federais disponibilizados no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017, identificou a falta de institucionalização do uso de sistema de custos. Souza e Rodrigues (2022) analisaram a percepção de usabilidade dos sistemas de informação de custos pelos gestores e usuários das informações de custos do Governo Federal, ficando nítido o esforço para obter uma metodologia aderente às especificidades do órgão, mais do que as ferramentas tecnológicas disponíveis.

Costa et al. (2017) investigaram o uso de sistemas de custos pelos estados brasileiros e constataram que nenhum havia implantado totalmente o sistema. Esta situação evolui timidamente no estudo apresentado por Silva (2024), identificando somente um estado com o sistema totalmente implantado. As principais dificuldades identificadas por Costa et al. (2017) continuam em destaque no estudo de Silva (2024). Acrescenta-se o estudo realizado por Meincheim et al. (2022), que analisaram a experiência de Santa Catarina, descrevendo como se deu o desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos do Poder Executivo Catarinense (SICSC), os resultados alcançados até 2022 e os desafios s futuros para uso do sistema.

Já nos entes municipais, traz-se como exemplo a pesquisa conduzida por Rosa et al. (2015) que verificou a implantação dos sistemas de informações de custos em uma amostra de municípios

do estado de Santa Catarina. Os resultados dessa pesquisa evidenciaram que, embora os contadores municipais reconhecessem a relevância de um sistema de custos para a gestão pública, apenas 1 (uma) prefeitura municipal havia implantado um sistema de custos e 14 (quatorze) estavam em processo de implantação na época. Soares et al. (2020) avaliaram as repercussões na qualidade da gestão pública, em virtude do uso do sistema de custos no município de Santa Maria/RS. A pesquisa concluiu que o uso do sistema de custos na administração municipal depende, essencialmente, da decisão dos gestores.

As experiências internacionais na área de gestão de custos são também ainda muito incipientes se comparadas às demais áreas das finanças públicas (Brasil, 2018; Messias et al., 2018). Para citar alguns dos estudos relacionados à implementação de sistemas de custos em outros países, destaca-se a pesquisa conduzida por Verbeeten (2011), aplicada em instituições governamentais da Holanda, a qual concluiu que as informações de custos são utilizadas para legitimar as atividades da instituição perante as partes interessadas externas. Na gestão das instituições, somente os gestores financeiros usaram as informações de custos no apoio à tomada de decisão, o que possibilitou, por exemplo, avaliar programas e projetos já concluídos por meio de *benchmarking*.

Gosselin et al. (2015) aplicaram seu estudo em um órgão descentralizado canadense que implementou um sistema de custeio para aferir os custos das prestações de serviços e avaliar possíveis ajustamentos de tarifas. Os autores concluíram que, na avaliação dos gestores, o sistema de informação de custos teve sua utilidade relacionada à legitimação para o aumento das tarifas, e não pela busca de uma gestão mais eficiente. Gosselin et al. (2015) sustentam ainda que a probabilidade de sucesso de reformas da gestão pública aumenta quando as organizações estão sujeitas a fortes pressões ou ameaças externas.

Mättö e Sippola (2016), numa pesquisa aplicada em municípios finlandeses, implementaram um projeto colaborativo de gestão dos custos para conhecer possíveis desperdícios e separar os custos essenciais à consecução dos objetivos organizacionais. Na avaliação dos autores, na fase de implementação do sistema, percebeu-se a ajuda na tomada de decisão dos gestores, a otimização dos gastos públicos, bem como a contribuição para o alcance dos resultados dos programas governamentais. Todavia, ao investigar o uso da informação subsequente ao processo de implementação, os autores constataram que a ferramenta permaneceu parcialmente inutilizada, apesar de ser reconhecida a sua relevância.

Chugh et al. (2024) analisaram o papel das informações de custos na definição de taxas de reembolso em planos de saúde indianos. Concluem que os sistemas de contabilidade de custos na área da saúde na Índia, com algumas exceções, são rudimentares, o que dificulta a obtenção de dados de forma sustentável. Entendem que o fortalecimento dos sistemas de contabilidade de custos na Índia exigirá formatos de dados padronizados, integrados aos sistemas de gerenciamento de dados existentes, que atendam às necessidades dos formuladores de políticas e sejam aceitáveis para os prestadores de serviços hospitalares. Constata-se, portanto, que o ponto de convergência entre esses estudos está no relato de práticas verificadas nos órgãos federais, entes estaduais e municipais brasileiros, assim como nas experiências internacionais, com o levantamento das dificuldades e barreiras relacionadas à implantação dos sistemas de informação de custos.

3 A NBC TSP 34

Para Costa et al. (2024), a obrigatoriedade de implantação de um Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) aparece em termos legais pela primeira vez na década de 1960, através da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Após, vários textos normativos foram publicados, sendo que, atualmente, a exigência para a implementação de SICSP encontra amparo na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 1.366, de 2011, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 16.11 – SICSP, substituída pela Norma Brasileira de

Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) 34, datada de 18 de novembro de 2021.

Enquanto a NBC T 16.11 trouxe um enfoque mais conceitual para a apuração dos custos no setor público, a nova norma (NBC TSP 34) apresenta uma vertente mais gerencial. Segundo os autores, as alterações nas normas representam uma melhoria conceitual e de enfoque que podem auxiliar no alcance dos objetivos da contabilidade aplicada ao setor público, com benefícios tanto no seu campo de aplicação quanto para os usuários da informação contábil. Além de definir as diretrizes e os padrões a serem observados no desenvolvimento dos sistemas de custos pelos entes públicos, a NBC TSP 34 destaca como método recomendado o uso de projeto piloto e implantação gradual nas entidades (Platt Neto & Cruz, 2022). Na Tabela 1 são apresentadas diferenças entre a NBC T 16.11 e a NBC TSP 34 em termos de objetivo, alcance e enfoque.

Tabela 1

Objetivo, alcance e enfoque da NBC T 16.11 e da NBC TSP 34

Aspectos	NBC T 16.11	NBC TSP 34
Objetivo da norma	"1. Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresenta, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)."	"1. Esta Norma tem por objetivo estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação de sistemas de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos."
Alcance	"7. O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público."	"3. Esta Norma se aplica às entidades do setor público, conforme alcance definido na NBC TSP Estrutura Conceitual."
Aplicação/ enfoque	"8. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade."	"2. O apoio da alta administração é imprescindível para implementar modelo de gerenciamento de custos que propicie a utilização da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização. 4. Esta Norma trata principalmente do uso da informação de custos para fins gerenciais."

Fonte: Platt Neto e Cruz (2022, p. 78).

Segundo Platt Neto e Cruz (2022), ainda que a NBC T 16.11 também aborde fins gerenciais, esta norma é mais conceitual, já a NBC TSP 34 tem maior enfoque sobre a implementação e o gerenciamento de custos. Complementam os autores que "seus campos de aplicação são similares, ou seja, ambas se destinam às entidades do setor público. Nesse ponto, o diferencial da NBC TSP 34 é fazer menção à Estrutura Conceitual, visto que se coloca entre as normas de nova geração (Platt Neto & Cruz, 2022, p. 79).

Destaca-se que as disposições da NBC TSP 34 foram utilizadas como referência para a construção do modelo de análise da pesquisa, particularmente em relação às dimensões *informação de custos*, *sistema de informação de custos* e *gestão de custos.* Nesse sentido, a presente pesquisa pretende contribuir com a ampliação dos estudos na área a partir do relato do cenário dos sistemas de informação de custos nos estados brasileiros, notadamente o seu atendimento à mais recente norma publicada sobre os sistemas de custos para os órgãos públicos, a NBC TSP 34.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa empreendida é do tipo descritiva, realizada a partir de uma pesquisa de campo, com abordagem qualitativa e quantitativa. A Tabela 2 apresenta o resumo do modelo de análise composto por dimensões e suas respectivas categorias definidas a partir de normas e literatura especializada.

Tabela 2
Modelo de análise

Dimensões	Categorias	Questões	Normas e Literatura especializada
Informação de custos	Usuários da informação de custos	Q1; Q2; Q3	Araújo et al. (2015); Cardoso et al. (2011); Machado e Holanda (2010); Monteiro et al. (2014); NBC TSP 34 (CFC, 2021); Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2018); Suzart (2012).
	Características qualitativas	Q4; Q6; Q7; Q11	
	Análise comparativa	Q8; Q9; Q10	
	Definição dos objetos de custos	Q5; Q12; Q13	
	Geração das informações de custos	Q14	
	Divulgação das informações de custos	Q15; Q16; Q17; Q18	
Sistema de informação de custos	Objetivos do sistema de custos	Q19	Bonacim e Araujo (2010); Cardoso et al. (2011); Lorenzato et al. (2016); Machado (2002); Martins (2022); NBC TSP 34 (CFC, 2021); Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2018); Silva e Drumond (2004); Suzart (2012).
	Contextualização do sistema de custos	Q20; Q21; Q22; Q23	
	Centros de responsabilidade	Q24; Q25; Q26	
	Método de custeio	Q27; Q28; Q29, Q30	
	Classificação dos custos	Q31	
	Atribuição dos custos	Q32; Q33	
	Integração com outras bases de dados	Q34, Q35	
	Implantação do modelo de gerenciamento e do sistema de informação de custos	Q36; Q37; Q38	
Gestão de custos	Utilização da informação de custos para a gestão	Q39; Q40	Cardoso et al. (2011); Bonacim e Araujo (2010); Martins (2022); Monteiro et al. (2014); NBC TSP 34 (CFC, 2021); Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2018).

Fonte: Elaborado pelos autores (2023).

A pesquisa foi aplicada por meio de questionários, cuja coleta de dados ocorreu por meio de formulário eletrônico enviado via correio eletrônico aos profissionais envolvidos no tema. Buscou-se confirmar quais os responsáveis pela implantação do sistema de custos estaduais para o correto direcionamento do instrumento de coleta de dados. Antes do envio do questionário, realizou-se um contato telefônico para apresentação dos objetivos e da relevância da pesquisa.

As questões elaboradas seguiram um modelo analítico previamente definido (o modelo de análise) e foram fundamentadas principalmente nas disposições da NBC TSP 34, bem como na pesquisa bibliográfica. O questionário foi formado por 40 questões, cuja quantidade por categoria está identificada na Tabela 2, distribuídas em questões objetivas abertas, de múltipla escolha, de seleção e de escala tipo Likert de cinco pontos. Cabe destacar que o instrumento de coleta não foi submetido ao Comitê de Ética em Pesquisas.

O questionário foi encaminhado ao responsável pela implantação do sistema de informação de custos de cada um dos 26 estados e do Distrito Federal, neste caso os contadores-gerais, com um tempo médio de 10 anos no cargo, sendo os mesmos alertados sobre o prazo de 30 dias para recebimento das respostas. O envio dos questionários ocorreu entre os dias 17 de julho e 14 de

agosto de 2023. Ao todo, 24 estados e o Distrito Federal responderam à pesquisa, faltando apenas Minas Gerais e Paraíba. Para fins de análise, o Distrito Federal foi tratado como estado nesta pesquisa.

A compilação das respostas foi feita via formulário Google Forms, um aplicativo de gerenciamento de pesquisas da empresa Google, tendo a análise descritiva como técnica de análise dos dados. Na análise quantitativa fez-se uso das ferramentas Tabela Dinâmica e Análise Descritiva do Excel, de modo que fosse possível retratar a posição dos estados para cada quesito avaliado nas questões a partir de resultados percentuais. Na análise qualitativa, as respostas às questões foram tratadas por meio da análise interpretativa simples.

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

5.1 Primeira dimensão: informações de custos

Na primeira categoria da dimensão Informação de Custos foram identificados, inicialmente, quais usuários os sistemas de informação de custos dos estados pretendem atender e gerar informações. Na Tabela 3 constata-se que a maior parte dos estados (84%) definiu os gestores como principais usuários das informações de custos. Esse achado da pesquisa vai ao encontro do previsto no item 8 da NBC TSP 34, que estabelece que os gestores são os principais usuários das informações de custos, pois são eles os responsáveis pela gestão dos recursos públicos e por avaliar os resultados obtidos em relação aos objetivos delineados, mesmo distribuindo-se para outros atores, como é o caso das áreas específicas (Martinho, 2024).

Tabela 3
Usuários das informações dos SICs

Usuários	n.	%
Gestores	21	84%
Alta administração (governador, secretários e seus assessores)	14	56%
Órgãos de controle interno e externo (TCE e CGE)	14	56%
Contadores	12	48%
Cidadãos	11	44%
Acadêmicos	8	32%
Pesquisadores	8	32%
Membros do Poder Legislativo	6	24%
Organizações Sociais	6	24%
Veículos de comunicação	6	24%
Outros	1	4%
Não há estudos desenvolvidos	3	12%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Partindo-se para a análise da segunda categoria da dimensão Informação de custos, buscou-se identificar, na percepção dos respondentes, o atendimento às características qualitativas da informação de custos disponibilizada pelos SICs dos estados, conforme prevê a NBC TSP 34, quais sejam, a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade. Segundo os dados da Tabela 4, em relação à relevância, a maior parte dos respondentes (48%) considerou, ainda que parcialmente, que as informações de custos já disponibilizadas ou previstas para serem disponibilizadas aos usuários são relevantes. Por outro lado, 36% discordaram de tal afirmação.

Para complementar essa análise e apurar de que forma a informação de custos está estruturada nos sistemas a fim de gerar informações relevantes aos seus usuários, questionou-se se a definição dos objetos de custos nos SICs considera as necessidades dos usuários da informação segundo o que dispõe a NBC TSP 34. De acordo com os dados, 52% concordaram, ainda que

parcialmente, que os objetos de custos definidos nos SICs consideram ou devem considerar as necessidades dos usuários. A utilidade e a importância das informações de custos estão diretamente ligadas ao atendimento das necessidades dos usuários da informação (Cardoso et al., 2011), sendo esse quesito de extrema importância a ser observado.

Quanto à compreensibilidade das informações de custos, 44% dos respondentes manifestaram concordância total e parcial sobre a disponibilização de informações compreensíveis pelos SICs, 32% não tinham opinião formada e 24% discordaram. Já no quesito tempestividade, 36% concordaram quanto à disponibilização ou intenção de disponibilização de informações tempestivas pelos SICs, 32% não tinham opinião formada e 32% discordaram.

Tabela 4

Aspectos qualitativos da informação de custos

Fator	Grau de concordância (Frequência - Percentual)					
	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não Concordo/ discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Total
As informações disponibilizadas aos usuários são relevantes.	7 (28%)	2 (8%)	4 (16%)	9 (36%)	3 (12%)	25 (100%)
A definição dos objetos de custos considera as necessidades e os propósitos dos usuários da informação.	5 (20%)	2 (8%)	5 (20%)	10 (40%)	3 (12%)	25 (100%)
As informações disponibilizadas pelo SIC são compreensíveis.	5 (20%)	1 (4%)	8 (32%)	8 (32%)	3 (12%)	25 (100%)
As informações de custos disponibilizadas pelo SIC são tempestivas.	8 (32%)	-	8 (32%)	7 (28%)	2 (8%)	25 (100%)

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Para aferir o quesito comparabilidade, questionou-se inicialmente a percepção dos respondentes sobre a consistência na aplicação das normas e políticas contábeis. Segundo a NBC TSP 34, isso está relacionado diretamente à qualidade da informação ao considerar os fenômenos contábeis de forma padronizada e permitir conhecer fatores ligados ao desempenho. Quanto à consistência na aplicação das normas e das políticas contábeis para permitir a comparabilidade, 72% dos respondentes confirmaram, ainda que parcialmente, que o seu estado aplica de forma consistente as normas e políticas contábeis, e 28% discordaram.

Partindo-se para a análise quanto aos objetos de custos, definidos com base nas necessidades e nos propósitos dos usuários da informação, segundo a NBC TSP 34 buscou-se verificar se os SICs dos estados observam a classificação prevista na norma. Considerando-se essa classificação, conforme os dados compilados na Tabela 5, constatou-se que 48% dos SICs estaduais proporcionam ou devem proporcionar a classificação tanto dos objetos de custos intermediários quanto dos finais, 3% permitem ou devem permitir apenas a classificação dos objetos de custos finais e 40% não permitem a classificação.

Tabela 5

Classificação dos objetos de custos

Classificação dos objetos de custos	n.	%
Permite a classificação apenas dos objetos de custos finais.	3	12%
Permite a classificação apenas dos objetos de custos intermediários.	0	0%
Permite a classificação de ambos.	12	48%
Não permite a classificação dos objetos de custos.	10	40%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Conforme se verifica na Tabela 6, 32% dos estados definiram ou pretendem definir nos seus SICs como objetos de custos finais os bens e serviços de educação, e 24% os bens e serviços de saúde e também os bens e serviços de segurança pública. Em relação aos objetos de custos intermediários, 44% dos respondentes definiram ou pretendem definir as unidades organizacionais, 16% os bens e serviços consumidos internamente bem como os programas constantes nos planos de governo, e 12% os projetos para o alcance da missão institucional. Observa-se que em relação aos estados que definiram os objetos de custos intermediários e finais nos seus SICs, embora estejam em aderência ao que prevê a NBC TSP 34, o percentual encontrado ainda representa menos do que a metade dos respondentes.

Tabela 6
Objetos de custos definidos no SIC

Exemplos de objetos de custos definidos no SIC	n.	%
Objetos de custos finais		
Bens e serviços de educação	8	32%
Bens e serviços de saúde	6	24%
Bens e serviços de segurança pública	6	24%
Outros	2	8%
Objetos de custos intermediários		
Unidades organizacionais	11	44%
Bens e serviços consumidos internamente na estrutura estatal	4	16%
Programas elencados nos planos de governo	4	16%
Projetos para o alcance da missão institucional	3	12%
Não definido	10	40%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No que diz respeito à elaboração da informação de custos, de acordo com a NBC TSP 34, deve-se ter como foco os seguintes processos: planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização. De acordo com os dados apresentados na Tabela 7, o processo de tomada de decisão é o maior foco na geração de informações de custos nos SICs, conforme indicado por 68% dos estados respondentes. Na sequência, foram indicados os processos de monitoramento (60%), de planejamento (52%) e de avaliação de desempenho (44%). O resultado está alinhado com a orientação da Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2018) em relação ao uso da informação de custos como ferramenta de apoio à gestão, contribuindo para a mudança do padrão burocrático de gestão do estado para um padrão gerencial proativo e orientando a execução do gasto com melhor qualidade.

Tabela 7
Focos da informação de custos

Focos	n.	%
Tomada de decisão	17	68%
Monitoramento	15	60%
Processos de planejamento	13	52%
Transparência	12	48%
Avaliação de desempenho	11	44%
Prestação de contas	8	32%
Responsabilização	6	24%
Não definido	5	20%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No que se refere à disponibilização de relatórios gerenciais, a NBC TSP 34 estabelece que é recomendável a entidade divulgar relatório de custos, no mínimo, anualmente. Na avaliação

desse quesito, a maior parte dos estados respondentes(80%) afirmou que seu SIC prevê ou deve prever a disponibilização de relatórios gerenciais. Contudo, no tocante à divulgação desses relatórios, apenas 32% afirmaram que a fazem ou pretendem fazê-la com periodicidade mínima anual.

5.2 Segunda dimensão: sistema de informação de custos

Passando-se para a análise da segunda dimensão buscou-se identificar inicialmente os objetivos pretendidos nos SICs dos estados. Além dos objetivos definidos na NBC TSP 34, os estados foram questionados também se um dos objetivos do SIC estaria relacionado ao cumprimento dessa norma e de demais normativos legais atrelados ao tema ou a determinações do Tribunal de Contas Estadual. Constata-se que os objetivos pretendidos para os SICs da maior parte dos estados respondentes estão alinhados com os objetivos estabelecidos na NBC TSP 34.

Tabela 8
Objetivos atuais pretendidos para o SIC

Objetivos atuais pretendidos para o SIC	n.	%
Apresentar os custos apurados em determinado período.	16	64%
Subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, por exemplo.	16	64%
Apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços.	15	60%
Mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade.	15	60%
Subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto.	15	60%
Produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade.	14	56%
Cumprir as exigências legais sobre a apuração dos custos dos serviços públicos.	14	56%
Subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e nas entidades do setor público.	13	52%
Apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas.	12	48%
Atender às exigências do Tribunal de Contas.	12	48%
Apoiar o monitoramento do planejamento estratégico.	9	36%
Direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos.	8	32%
Não definido	6	24%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A Tabela 9 reúne as variáveis físicas identificadas nos SICs estaduais. A grande maioria dos estados (68%) não desenvolveu ou não dispõe da identificação das variáveis físicas no SIC, ponto que carece de maior atenção por parte dos estados, dada a relevância desse quesito para a perfeita mensuração do custo dos bens e serviços entregues segundo o que estabelece a NBC TSP 34. Na linha do que defendem Silva e Drumond (2004), a situação encontrada pode prejudicar a adequada análise da eficiência e a qualidade do gasto.

Tabela 9
Variáveis físicas identificadas no SIC

Variáveis físicas identificadas no SIC	n.	%
Custo por item disponibilizado	6	24%
Custo por cidadão atendido	5	20%
Custo por hora de trabalho do servidor ou do departamento	5	20%
Custo por hora-máquina	2	8%
Custo por metro quadrado construído	2	8%
Custo por tonelada	2	8%
Variáveis físicas não desenvolvidas no SIC	17	68%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

De acordo com os dados apresentados na Tabela 10, verificou-se que os centros de responsabilidade definidos nos SICs de 52% dos estados respondentes preveem a identificação e a acumulação do custo dos objetos. Ainda, 36% quantificam ou pretendem quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração das entregas, 32% calculam ou têm a intenção de calcular o custo unitário de cada tipo de entrega e 24% quantificam ou devem quantificar cada tipo de entrega em unidades físicas. Por outro lado, 36% desses estados ainda não desenvolveram o controle e a identificação dos centros de responsabilidade nos seus SICs. Verifica-se, portanto, a intenção da maior parte dos estados no atendimento a esse quesito da NBC TSP 34.

Tabela 10
Identificação dos centros de responsabilidade

Identificações dos centros de responsabilidade	n.	%
Acumular o custo dos objetos.	13	52%
Quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração das entregas.	9	36%
Calcular o custo unitário de cada tipo de entrega.	8	32%
Quantificar cada tipo de entrega em unidades físicas.	6	24%
Não desenvolvido no SIC	9	36%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

O método de custeio, de acordo com a NBC TSP 34, refere-se ao método de atribuição de custos, por meio do qual os custos dos recursos utilizados ou consumidos, direta ou indiretamente, são identificados, atribuídos e acumulados ao objeto que está sendo custeado, segundo o disposto no modelo de gerenciamento de custos. Os mais conhecidos métodos de custeio são: direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno).

Dessa forma, buscou-se verificar a adoção do custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno) para os custos indiretos relevantes nos SICs dos estados. Observou-se, a partir dos dados, que 44% dos estados respondentes adotam ou pretendem utilizar o custeio por absorção parcial ou integral para os custos indiretos relevantes. A maior parte, porém, ainda não o adota ou não pretende adotar esse método. Tal resultado está diretamente ligado ao estágio inicial do grau de desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos.

Conforme a Tabela 11, identificou-se que 36% dos estados preveem ou devem prever nos seus SICs a classificação dos custos em direto e indireto, 32% em fixo e variável, e também em finalístico e de suporte, e apenas 16% em controlável e não controlável. De outro modo, 44% dos estados não preveem ou não desenvolveram métodos para classificações de custos no seu SIC, o que pode prejudicar o processo de atribuição dos custos, segundo o que dispõe a NBC TSP 34.

Tabela 11
Tipos de classificações de custos utilizados no SIC

Tipos	n.	%
Direto e indireto	9	36%
Finalístico e de suporte	8	32%
Fixo e variável	8	32%
Controlável e não controlável	4	16%
Não há classificações de custo	11	44%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

De acordo com os dados constantes na Tabela 12, constatou-se que 56% dos estados realizam ou devem realizar a apropriação dos custos diretos, 24% fazem ou pretendem fazer a apropriação de custos indiretos utilizando-se direcionadores de custos (rastreamento), e 16% procedem ou devem proceder à apropriação dos custos indiretos restantes por meio de rateio.

Acrescenta-se o método de atribuição dos custos adotado pelo Distrito Federal, que utiliza as atividades como centro de custos por meio de índices que aferem o consumo de cada atividade por centros de custos.

Tabela 12
Processo de atribuição dos custos

Processo de atribuição dos custos	n.	%
Apropriação dos custos diretos	14	56%
Alocação de custos indiretos mediante direcionadores de custos (rastreamento)	6	24%
Alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes	4	16%
Outro	1	4%
Não há processo de atribuições dos custos definido	9	36%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quanto à integração das bases de dados indispensáveis à elaboração da informação de custos no sistema de informação de custos, a NBC TSP 34 prevê que devem ser utilizadas para extrair os *inputs* que subsidiarão a geração das informações de custos que permitam a compreensibilidade e a análise pelos usuários. Entre as bases de dados dos sistemas estruturantes, verificou-se que 64% dos SICs dos estados preveem a integração com o Sistema de Contabilidade, 60% com o Sistema de Execução Orçamentária e Financeira e com o Sistema de Folha de Pagamento, 52% com o Sistema de Controle Patrimonial Bens Móveis e 44% com o Sistema de Controle Patrimonial Bens Imóveis.

Tabela 13
Integração com outras bases de dados

Sistemas estruturantes integrados ao SIC	n.	%
Sistema de Contabilidade	16	64%
Sistema de Execução Orçamentária e Financeira	15	60%
Sistema de Processamento da Folha de Pagamento	15	60%
Sistema de Controle Patrimonial Bens Móveis	13	52%
Sistema de Controle Patrimonial Bens Imóveis	11	44%
Sistema de Controle de Contratos	9	36%
Integração por Planilhas Eletrônicas	7	28%
Sistema de Planejamento Orçamentário	5	20%
Sistema de Controle Patrimonial Bens Intangíveis	4	16%
Sistema de Controle de Transferências Voluntárias	4	16%
Outro	2	8%
Não definido	7	28%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Observou-se que o SIC da maior parte dos estados (60%) permite ou deve permitir o rastreamento da base de dados de origem, garantindo a verificabilidade e a representação fidedigna da informação de custos. Pelos dados da pesquisa expostos na Tabela 14, verificou-se que 60% dos estados adotaram ou pretendem adotar como estratégia para a implantação do modelo de gerenciamento a utilização de projeto piloto e 16% optaram ou devem fazer a implantação de forma gradual. Já 12% informaram que a implantação ocorreu ou deve ocorrer de forma compulsória para todas as unidades, sendo essa opção escolhida por dois estados em estágio mais avançado de implantação.

Tabela 14
Estratégias para a implantação do modelo de gerenciamento

Estratégias	n.	%
Utilização de projeto piloto	15	60%
Implantação gradual	4	16%
Implantação obrigatória para todos os órgãos e entidades	3	12%
Não foram definidas estratégias	8	32%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A Tabela 15 demonstra que 64% dos estados consideraram ou devem considerar a estrutura organizacional nos estudos, no desenvolvimento ou na implantação do modelo de gerenciamento de custos dos seus SICs, 32% levaram ou devem levar em conta a transparência e o controle social, 28% consideraram ou devem considerar os objetivos organizacionais e 24% observaram ou devem observar os diferentes grupos de usuários da informação. De outro modo, 28% dos estados ainda não definiram os quesitos que serão considerados na definição do modelo de gerenciamento de custos dos seus SICs.

Tabela 15
Quesitos considerados no processo de implantação

Quesitos	n.	%
Estrutura organizacional	16	64%
Critérios de transparência e controle social	8	32%
Objetivos organizacionais	7	28%
Diferentes grupos de usuários da informação	6	24%
SIC não implantado	7	28%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Conforme os dados da Tabela 16, verifica-se que 60% dos estados observaram ou devem observar os sistemas ou bases de dados a serem interligados no seu processo de implantação do SIC, 36% avaliaram ou devem avaliar a viabilidade prática da compilação e do processamento dos dados, 28% consideraram ou devem considerar as ferramentas de tratamento de dados e apenas 12% levaram ou devem levar em conta a estimativa do custo de instalação, treinamento, operação e manutenção. Portanto, a maior parte dos estados está aderente ao que prevê a NBC TSP 34 em relação aos fundamentos para a implantação do sistema de informação de custos. Por outro lado, 36% dos estados ainda não definiram estratégias por estarem num estágio menos avançado de estudos e de desenvolvimento dos seus sistemas.

Tabela 16
Aspectos observados na implantação do SIC

Aspectos observados na implantação do SIC	n.	%
Definição dos sistemas ou bases de dados a serem integrados	15	60%
Viabilidade prática da compilação e do processamento dos dados	9	36%
Disponibilidade de ferramentas de tratamento de dados	7	28%
Estimativa do custo de instalação, treinamento, operação e manutenção	3	12%
SIC não implantado	9	36%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

5.3 Terceira dimensão: gestão de custos

No tocante à última dimensão, a NBC TSP 34 estabelece que a gestão de custos está voltada à melhora alocativa dos recursos e à mensuração das entregas, com destaque na análise de desempenho. Segundo a norma, a utilização das informações de custos auxilia os usuários o planejamento, a tomada de decisão, o monitoramento, a avaliação de desempenho, a transparência,

a prestação de contas e a responsabilização. Além disso, a informação de custos subsidia a aferição das políticas públicas, demonstrando os resultados obtidos por meio dos indicadores de desempenho. Desse modo, a NBC TSP 34 dispõe que as informações de custos deverão contribuir para a governança pública, colaborando para a qualificação do gasto público.

De acordo com os dados levantados na pesquisa, consolidados na Tabela 17, 32% dos estados utilizam ou pretendem utilizar as informações de custos para auxiliar na tomada de decisão, melhorar a alocação dos recursos e monitorar os custos, 24% usam ou devem usar essas informações para identificar e mensurar as entregas e 20% para auxiliar nos processos de planejamento, bem como para transparência e prestação de contas. Por outro lado, a maior parte dos estados (64%) informou que os gestores ainda não utilizam as informações de custos ou ainda não implantaram o SIC.

Tabela 17
Utilização das informações de custos

Utilização das informações de custos	n.	%
Auxílio à tomada de decisão	8	32%
Melhoria da alocação dos recursos	8	32%
Monitoramento dos custos	8	32%
Identificação e mensuração das entregas	6	24%
Auxílio aos processos de planejamento	5	20%
Prestação de contas	5	20%
Avaliação das políticas públicas	4	16%
Transparência	4	16%
Avaliação de desempenho	3	12%
Responsabilização	0	0%
Não utilizam e SIC não implantado	16	64%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Alerta-se que o uso das informações de custos pelos gestores é um dos maiores desafios do sistema de custos implantado (Monteiro et al., 2014), mesmo que a NBC TSP 34 traga um detalhamento para tal (Martinho, 2024). Dessa maneira, este é um dos quesitos de extrema importância a ser observado pelos entes públicos no processo de desenvolvimento e implantação dos sistemas de custos, de forma que os gestores possam perceber a utilidade e a relevância da informação de custos para a sua tomada de decisão (Cardoso et al., 2011).

Para que ocorra a efetiva implantação dos sistemas de custos nos entes públicos, recomenda-se a análise das boas práticas adotadas pelos entes que se encontram em estágio mais evoluído de desenvolvimento e de implantação dos sistemas, conforme os resultados apresentados nesta pesquisa. Essa estratégia permite que os envolvidos conheçam os caminhos trilhados e os resultados já alcançados, e com isso obtenham maior agilidade na execução do cronograma do projeto de implantação do sistema.

Também se sugere o equacionamento das eventuais barreiras e dificuldades observadas nos entes que impedem a implantação dos sistemas, como a falta de pessoal ou de alocação de recursos financeiros suficientes (Costa et al., 2017; Lorenzato et al., 2016; Alqudah et al., 2022). Sem solucionar esses entraves, que são essenciais para a implantação de qualquer projeto, entende-se que os objetivos pretendidos pela NBC TSP 34, ao estabelecer diretrizes e padrões para a apuração dos custos e assim incentivar a mudança para um modelo gerencial, com a avaliação da eficiência dos serviços públicos, não serão atendidos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do artigo consistiu em caracterizar o atendimento aos padrões e às diretrizes estabelecidos na NBC TSP 34 pelos sistemas de informação de custos de estados brasileiros.

Considerando-se que a maior parte dos estados se encontra em estudos, em desenvolvimento ou em implantação, pode-se destacar positivamente o atendimento ou a intenção de atendimento às diretrizes e aos padrões da NBC TSP 34 nos seguintes quesitos: principais usuários dos SICs que estão relacionados às funções de gestão, controle e transparência; focos da geração das informações de custos, que estão relacionados aos processos de tomada de decisão, monitoramento e planejamento, ou seja, atendendo diretamente as necessidades de informação dos gestores; previsão de disponibilização de relatórios gerenciais; objetivos pretendidos para os SICs, que são apresentar os custos apurados em determinado período bem como subsidiar a tomada de decisão em processos; previsão de integrações com os sistemas estruturantes, em especial com o Sistema de Contabilidade, de Execução Orçamentária e Financeira e de Processamento da Folha de Pagamento; e estratégia para a implantação gradual do modelo de gerenciamento.

Por outro lado, merecem atenção os SICs estaduais que apresentaram baixo nível de atendimento à NBC TSP 34 em relação aos seguintes pontos: observância aos aspectos qualitativos e às restrições da informação de custos; necessidade de divulgação dos relatórios de custos; ausência de identificação das variáveis físicas no SIC para permitir a correta mensuração do custo dos bens e serviços entregues; e, principalmente, falta de utilização das informações de custos pelos gestores para auxiliar a tomada de decisão, melhorar a alocação dos recursos e monitorar os custos. Constata-se, portanto, que embora a maior parte dos estados esteja atenta e pretenda atender os dispositivos de maior destaque previstos na NBC TSP 34 tratados nesta pesquisa, em virtude do baixo percentual de sistemas já implantados, no geral, o atendimento às diretrizes e aos padrões estabelecidos na norma pode ser considerado ainda incipiente.

A apuração dos custos dos serviços públicos pode contribuir para que seja possível conhecer onde eventualmente há desperdício de recursos públicos, identificar quais medidas de restrições de gastos podem ser adotadas sem prejudicar a entrega dos serviços públicos, assim como avaliar a relação custo-benefício das políticas públicas implementadas, principalmente em períodos de crise fiscal, em que são impostas limitações e restrições orçamentárias. É fato que os sistemas de informação de planejamento e execução orçamentária existentes no setor público brasileiro não atendem às necessidades de informação dos gestores sobre quanto custam os serviços públicos e em que medida cada despesa contribui para o alcance dos resultados do governo. Os sistemas de informação de custos vêm justamente para atender a essas necessidades, fornecendo informações para subsidiar o planejamento governamental e o processo decisório dos gestores.

Mesmo entendendo que não comprometem o trabalho, as limitações relacionadas à pesquisa em tela devem ser destacadas. Inicialmente cita-se o número reduzido de estudos que relatam experiências práticas, fato que limita comparativos com outras pesquisas. Além disso, identificou-se que o instrumento de coleta dos dados, pela sua própria natureza, não permitiu explorar com maior profundidade como ocorreu o processo de desenvolvimento e de implantação dos sistemas de informação de custos nos estados brasileiros. Decorrentes das lacunas identificadas, futuras pesquisas são encorajadas. Considerando que o instrumento de pesquisa foi respondido pelo responsável na implantação do sistema de informação de custos, outras pesquisas poderiam ser feitas de forma que pudessem captar a visão dos usuários das informações de custos. Comparativos entre a realidade brasileira e experiências internacionais também podem contribuir de forma teórica e prática com a temática investigada.

REFERÊNCIAS

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 dos serviços públicos. *Revista do Serviço Público*, *50*(1), 37–63.

Alqudah, O. M., Mansor, N., & Mohd Salleh, S. I. (2022). Difficulties in accounting system implementation for service costs in the public sector. *Cogent Business & Management, 9*(1), 2150119. https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2150119

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. https://doi.org/10.4236/oalib.1113859

Araújo, C. A. de, Carneiro, A. de F., & Santana, A. F. B. (2015). Sistemas de custos públicos: Entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, 20*(2), 66–84. https://doi.org/10.12979/15009

Bonacim, C. A. G., & Araujo, 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. https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400007

Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B. de, & Bitti, E. J. da Silva. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública, 45*(5), 1565–1586. https://doi.org/10.1590/S0034-76122011000500014

Conselho Federal de Contabilidade. (2011). *Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011: Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de informação de custos do setor público*. http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366

Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021: Custos no setor público*. Diário Oficial da União. https://in.gov.br/en/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719

Costa, B. dos S., Raupp, F. M., & Dias, J. da S. (2017). Sistema de custos no setor público: Um estudo nos estados brasileiros face à realidade de implantação. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos* (42.).

Costa, R., Raupp, F. M., & Schommer, P. C. (2024). Sistemas de informação de custos no setor público: Atuação do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. *Revista Brasileira de Contabilidade, 53*, 23–37.

Chugh, Y., Sharma, S., Mehndiratta, A., & Sharma, D. (2024). Health care cost accounting in the Indian hospital sector. *Health Policy and Planning, 39*(7), 731–740. https://doi.org/10.1093/heapol/czae040

Davi, L. E. C., & Rodrigues, E. C. C. (2025). Estudo bibliométrico quantitativo e qualitativo da contabilidade de custos no setor público no século 21. *Revista Catarinense da Ciência Contábil, 24*, e3616. https://doi.org/10.16930/2237-766220253616

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). https://doi.org/10.12660/cgpc.v21n69.60047

Gosselin, M., Henri, J. F., & Laurin, C. (2015). Costing governmental services in a reformed environment: Unreachable goal or unfinished business? *Canadian Public Administration, 58*(3), 384–405. https://doi.org/10.1111/capa.12116

Guinness, L., Ghosh, S., Mehndiratta, A., & Shah, H. A. (2022). Role of healthcare cost accounting in pricing and reimbursement in low- and middle-income countries: A scoping review. *BMJ Open, 12*(9). https://doi.org/10.1136/bmjopen-2022-065019

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. *ConTexto, 16*(32), 126–141.

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.

Martinho, M. R. (2024). *Custos no setor público: NBC TSP 34*. Amazon Kindle Direct Publishing.

Martins, E. (2022). *Contabilidade de custos*. Atlas.

Mättö, T., & Sippola, K. (2016). Cost management in the public sector: Legitimation behaviour and relevant decision making. *Financial Accountability & Management, 32*(2), 179–201. https://doi.org/10.1111/faam.12085

Meincheim, G. L., Ferreira, G., & Raupp, F. M. (2022). Sistema de informação de custos do Poder Executivo de Santa Catarina: Processo de desenvolvimento e perspectivas futuras. *Revista Informação Contábil, 16*, e-022010. https://doi.org/10.34629/ufpe-iscal/1982-3967.2022.v16.e-022010

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), 63–82. https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961

Monteiro, P., Pereira, M. C. E., Santos, W., & Holanda, B. (2014). O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:4791

Moura, R. de A., Cheibub, T. P., & Costa Neto, E. S. (2001). Gestão de custos no setor público. In *Congresso Brasileiro de Custos* (7.).

Platt Neto, O. A., & Cruz, F. da. (2022). NBC T 16.11 versus NBC TSP 34: As principais mudanças nas normas brasileiras de contabilidade sobre custos no setor público. *Revista Brasileira de Contabilidade, 258*, 71–85.

Prinja, S., Chugh, Y., Garg, B., & Guinness, L. (2023). National hospital costing systems matter for universal healthcare: The India PM-JAY experience. *BMJ Global Health, 8*(11). https://doi.org/10.1136/bmjgh-2023-012987

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, 10*(19), 27–42. https://doi.org/10.18800/contabilidad.201501.002

Santos, M. R. dos, & Voese, S. B. (2019). Gestão de custos no governo federal brasileiro. In *Congresso Brasileiro de Custos*.

Scannell, S., & Tawiah, V. (2024). A thematic literature review on international public sector accounting standards (IPSAS). *Public Organization Review, 24*(3), 1053–1075. https://doi.org/10.1007/s11115-024-00773-1

Secretaria do Tesouro Nacional. (2018). *Manual de informação de custos do governo federal*. https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26

Silva, A. F. D. (2024). *Sistema de informação de custos: Um estudo nos estados brasileiros* (Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Ceará).

Silva, I. L. da, & Drumond, R. B. (2004). A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (4.).

Soares, C. S., Rosa, F. S. da, & Zonatto, V. C. da S. (2020). Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. *Revista Catarinense da Ciência Contábil, 19*. https://doi.org/10.16930/2237-766220203103

Sonjaya, Y. (2024). Evolving perspectives on public sector accounting practices. *Advances in Applied Accounting Research, 2*(2), 110–122. https://doi.org/10.60079/aaar.v2i2.175

Souza, E. A. de, & Rodrigues, E. C. C. (2022). Usabilidade dos sistemas de custos no setor público federal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil, 21*, e3224. https://doi.org/10.16930/2237-766220223224

Suzart, J. A. da S. (2012). Sistema federal brasileiro de custos: Uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. In *Congresso Brasileiro de Custos* (17.).

Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in the Netherlands. *International Journal of Public Sector Management, 24*(6), 492–506. https://doi.org/10.1108/09513551111163620

CONFLITO DE INTERESSES

Os autores afirmam não haver conflito de interesses.

DISPONIBILIDADE DOS DADOS

O conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo não está disponível publicamente.

CONTRIBUIÇÕES DOS AUTORES

Funções	1ª autora	2º autor	3ª autora
Conceituação	♦	♦	♦
Curadoria de dados	♦		
Análise Formal	♦	♦	♦
Obtenção de financiamento	♦		
Investigação	♦		
Metodologia	♦	♦	
Administração do projeto	♦		
Recursos	♦		
Software	♦		
Supervisão	♦	♦	
Validação	♦	♦	♦
Visualização	♦	♦	♦
Escrita – primeira redação	♦		
Escrita – revisão e edição	♦		