



A Revista GESTO foi licenciada com uma Licença Creative Commons – Atribuição-NãoComercial-Compartilhável 4.0 Internacional.

UMA METANÁLISE QUALITATIVA DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL SOBRE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO, COM êNFASE NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO

A QUALITATIVE METANALYSIS OF NATIONAL SCIENTIFIC PRODUCTION ON COSTS IN THE PUBLIC SECTOR, WITH EMPHASIS ON EDUCATIONAL INSTITUTIONS

Udo Strassburg

Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil

Daiane Inacio da Silva Nottar

Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil

Eliane Margarete Antonio Bottcher

Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil

Dione Oleczuk Soutes

Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil

DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/gesto.v13i2.1703> Recebido em: 20.05.2024 Aceito em: 15.11.2025

RESUMO: A pesquisa objetivou dimensionar as experiências de implantação ou utilização de sistemas de custos no setor público com foco nas instituições de ensino, visando identificar metodologias, abordagens teóricas e ferramentas adequadas à mensuração do custo por aluno. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica descritiva com abordagem mista (quali-quantitativa), realizou-se o levantamento quantitativo das características das teses e dissertações nacionais sobre custos voltadas à área pública (50 estudos) e para análise aprofundada, a metanálise qualitativa ocorreu com base em 11 estudos, dentre os 50, que pesquisaram que tratavam sobre instituições de ensino públicas. Os principais achados apontam que há uma grande dificuldade em se apurar o custo/aluno e que grande parte dos estudos que propõem modelos de apuração de custos, apresentam a sua viabilidade, contudo não há estudos efetivos quanto a avaliação da operacionalidade, e se foram de fato implantadas. Não há unanimidade sobre os métodos de custeio abordados, variam-se entre Absorção, ABC e o SIC, contudo este último apresenta limitações no que tange à informação gerada. O estudo contribuiu para a contabilidade pública, tendo em vista que não há uma regulamentação específica sobre qual método ou sistema de custos as entidades públicas devem utilizar, assim, investigar as experiências das pesquisas sobre o fenômeno pode servir de subsídio aos gestores, contadores públicos e interessados na área.

PALAVRAS-CHAVE: Gestão de Custos. Setor Público. Instituição de Ensino.

ABSTRACT: The research aimed to measure the experiences of implementing or using cost systems in the public sector with a focus on educational institutions, aiming to identify methodologies, theoretical approaches and tools suitable for measuring the cost per student. dimension and investigate experiences on cost systems in the public sector, and in educational institutions. This is descriptive bibliographical

research with a mixed (quali-quantitative) approach, a quantitative survey of the characteristics of national theses and dissertations on costs focused on the public area (50 studies) was carried out and for in-depth analysis, the qualitative meta-analysis took place based on 11 studies, among the 50, aimed at those that dealt with public educational institutions. The main findings indicate that there is great difficulty in determining the cost/student and that most of the studies that propose cost calculation models present their feasibility, however there are no effective studies regarding the evaluation of operability, and whether they were implemented. There is no unanimity about the costing methods covered, they vary between Absorption, ABC and SIC, however the latter has limitations in terms of the information generated. The study contributed to public accounting, considering that there is no specific regulation on which method or cost system public entities should use, therefore, investigating the experiences of research on the phenomenon can serve as a subsidy for managers, public accountants and those interested in the area.

KEYWORDS: Cost Management. Public sector. Educational Institution.

1 Introdução

A crescente demanda da sociedade por maior transparência nos atos públicos passou a exigir de administradores públicos a busca por mecanismos que auxiliem na tomada de decisão e na utilização do recurso público com maior eficiência (Sousa, 2024). Nesse quesito, a contabilidade de custos apresenta-se como uma importante ferramenta gerencial utilizada pelas organizações com a finalidade de auxiliar gestores na tomada de decisão.

Na administração pública, a apuração do custo dos produtos e serviços faz-se necessária para que, por intermédio dos relatórios gerenciais fornecidos, os administradores desempenhem os atos públicos com maior eficácia, eficiência e efetividade (Machado & Holanda, 2010).

Devido ao processo de convergência às normas internacionais, diversos procedimentos foram impostos para a administração pública (Silva & Rosa, 2015), entre eles está a aprovação pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, também conhecidas como NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. Esta resolução orienta os gestores públicos quanto aos procedimentos relativos à mensuração dos custos no setor, como requisito para transparência e prestação de contas, devendo ser adotado por todas as entidades públicas.

Contudo, pesquisas na área pública demonstram a baixa adesão à implantação de sistemas de custos e sua precária utilização como instrumento de apoio para a tomada de decisão (Silva & Rosa, 2015; Padrones, Santos & Colares, 2017). A promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal aumentou a preocupação dos gestores quanto a questões sobre a implantação de sistemas de custos no setor público, porém, ainda é considerado um assunto relativamente novo (Fiirst, 2016).

Considerando que não há regulamentação específica sobre qual método de custeio ou sistema de custos as entidades públicas devem utilizar, verifica-se a relevância de investigar a condução dos trabalhos acadêmicos nesse setor, à medida que, ao identificar as experiências de implantação ou utilização dos sistemas e métodos de custeios, isso possa servir de subsídio aos administradores, gestores públicos e demais atores interessados no assunto.

Observa-se na literatura uma carência de pesquisas no setor público publicadas em periódicos, instaurando a inquietação para mais estudos nessa área (Bitti, Aquino & Cardoso,

2011). Carneiro, Silva Neto, Locks e Santos (2012), no intuito de avaliar a produção científica de custos no setor público apresentada nos anais dos eventos da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – (ANPAD), da Associação Brasileira de Custos – (ABC) e do congresso da Universidade de São Paulo, evidenciaram que o método de custeio mais abordado e sugerido nas pesquisas para o setor público diz respeito ao método ABC, e que as técnicas de pesquisa mais empregadas são entrevistas e análise documental. O período de investigação foi de 2000 a 2010. Há também o estudo de Drehmer e Raupp (2016), no qual, por meio da pesquisa bibliográfica, buscaram identificar a origem e o teor das publicações de teses e dissertações nacionais relativas a custos no setor público, constatando que houve crescimento de publicações a partir de 2005. Entretanto, sua delimitação temporal é até 2014.

No intuito de averiguar publicações de outros estudos bibliométricos no setor, realizaram-se buscas nas bases nacionais Spell e Scielo, utilizando-se as expressões: “custo E setor público”; “custo E administração pública”; “custeio E setor público”; “custeio E administração pública”. Contudo, não foram localizadas pesquisas (período de busca: 2015 a 2020) que identificassem o panorama da produção de conhecimento relativa aos custos no setor público.

Assim, foram dimensionadas peculiaridades e abordagens sobre custos no setor público, em especial com relação às experiências concernentes ao processo de implantação ou utilização de custos nas instituições de ensino, visto a carência de estudos bibliométricos sobre o assunto. À vista disso, a presente pesquisa visa responder à seguinte indagação: **Quais metodologias e abordagens teóricas têm sido aplicadas e se mostrado mais adequadas à mensuração dos custos nas instituições de ensino, especialmente no que se refere ao custo por aluno?**

Tais questionamentos são relevantes, pois apurar os custos dos serviços fornecidos pelas entidades públicas é vital para o bom desenvolvimento de projetos, programas e ações do governo. Ao se identificar os gastos incorridos, é possível aferir quanto à exequibilidade de realização de determinada atividade (Fiirst, 2016), e a sintetização das experiências passadas possibilita o encurtamento no tempo para implantação e seleção de métodos e sistemas comprovadamente mais adequados.

Diante do exposto, o presente estudo tem por objetivo dimensionar as experiências de implantação ou utilização de sistemas de custos no setor público com foco nas instituições de ensino, visando identificar metodologias, abordagens teóricas e ferramentas adequadas à mensuração do custo por aluno.

A estrutura deste trabalho está dividida em seções, cada uma abordando um aspecto fundamental para a compreensão do tema proposto. Na primeira seção, foi realizada a introdução, contextualizando o tema. Em seguida, a segunda seção, denominada referencial teórico, apresenta os principais fundamentos sobre o assunto. A terceira seção trata dos procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento do trabalho. A quarta seção aborda a análise e discussão dos resultados, com ênfase na análise quantitativa e qualitativa. Por fim, a última seção apresenta as Considerações finais do trabalho.

2 Referencial teórico

2.1 Gestão de Custos

Com o surgimento do setor industrial, a contabilidade que até então havia desenvolvido sistemas que atendiam às empresas comerciais, que contabilizavam somente um insumo no custo da mercadoria, se depara com a necessidade de desenvolver uma área especializada para fazer a gestão econômica dos custos. Assim, as empresas industriais, que possuem diversos insumos para a elaboração de seus produtos, desenvolveram ferramentas e sistemas que fornecem informações dos custos iniciais de um produto até o momento de venda, com o objetivo de conhecer a rentabilidade dos produtos vendidos (Padoveze, 2016).

Com o desenvolvimento do setor industrial, o sistema produtivo foi se tornando cada vez mais complexo e as informações geradas pela contabilidade de custos passaram a ser essenciais para o controle e tomada de decisões gerenciais, auxiliando na identificação de desvios e comparações entre orçado e realizado (Bornia, 2010).

A contabilidade de custos é o processo de utilização de regras da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio. Estes custos podem ser totais e unitários e são oriundos da produção de um produto, prestação de serviço e custos de outras áreas da organização (Bruni & Famá, 2012).

Custos, para Padoveze (2016), é o valor que a empresa desembolsa para adquirir produtos, serviços e direitos. Blocher, Chen, Cokins e Lin (2007) definem ainda como a utilização de recursos que irá gerar efeitos no financeiro da empresa.

A ideia principal da contabilidade de custos é a mensuração dos custos de um produto ou serviço. Assim, é necessário conhecer os fundamentos básicos que a auxiliam, incluindo: métodos de custeamento, forma de custeio e sistema de acumulação. No quadro 1, é exposto um esquema que apresenta os três fundamentos de custo (Padoveze, 2016).

Quadro 1 - Os fundamentos de custos

| Método de Custeamento | Forma de Custeio | Sistema de Acumulação |
|---|--|--|
| Custeio Direto e Variável Custeio por Absorção | Custo Real custo histórico custo histórico corrigido custo de reposição Custo Prévio custo padrão custo orçado custo estimado | Acumulação por ordem Acumulação por processo Acumulação por atividades Acumulação híbrida |
| | | |

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Padoveze (2016).

Além do custeio variável e por absorção como métodos de custeamento, Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) citam o método de seções homogêneas (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* - RKW), custeio baseado em atividades (ABC) e método da unidade de esforço de produção (UEP). O objetivo da utilização dos métodos de custeio é obter informações dos valores dos custos de um produto, auxiliando na formação do preço, redução de custos, descontinuidade de um produto, cortes, melhorias e alterações necessárias na produção (Abbas et al., 2012), que

resultem na maximização da lucratividade do produto ou serviço e contribuam com informações relevantes para uma gestão eficaz.

A contabilidade de custos atua em duas grandes áreas: custo contábil e custo gerencial. A área do custo contábil visa atender às exigências legais e fiscais, enquanto a área gerencial está direcionada para o controle, a gestão estratégica e de desempenho da empresa, os quais auxiliam na tomada de decisão (Padoveze, 2016).

A função da contabilidade de custos é atender a três razões primárias, as quais são: (1) determinar o lucro, (2) controlar as operações e (3) auxiliar a tomada de decisões (Bruni & Famá, 2012). Padoveze (2016) inclui na abrangência da contabilidade de custos a avaliação de desempenho. Bornia (2010, p. 32) diz que o “sistema de gestão de custos deve estar em sintonia com o de gestão, para que as informações geradas produzam bons resultados”.

A gestão de custos “abrange tanto informações financeiras, sobre custos e receitas, como também relevantes informações não-financeiras, sobre produtividade, qualidade e outros fatores críticos de sucesso da empresa” (Blocher et al., 2007, p. 3). Complementam que, a informação financeira tem foco no curto prazo e a não-financeira no longo prazo, desta forma, é necessário, para a eficiência das decisões, que a gestão de custos utilize os dois tipos de informações.

A gestão de custos fornece informações primordiais para as quatro funções da gestão: gestão estratégica, planejamento e tomada de decisão, controle gerencial e operacional, e elaboração de demonstrações financeiras, as quais auxiliam na condução dos negócios, conforme, demonstra o Quadro 02.

Quadro 02 - Funções da gestão de custos

| Gestão Estratégica | Planejamento e tomada de decisão | Controle gerencial e operacional | Elaboração de demonstrações financeiras |
|---|---|---|--|
| a informação de gestão de custos é necessária para tomar decisões estratégicas sólidas em relação à escolha de produtos, métodos de produção, técnicas e canais de marketing e outras decisões de longo prazo | a informação de gestão de custos é essencial para apoiar as decisões recorrentes com respeito à substituição de equipamentos, gestão de fluxo de caixa, orçamento das compras e matérias-primas, programação da produção e determinação de preço. | a informação de gestão de custos é necessária para proporcionar uma base justa e eficaz para a identificação das operações ineficientes e para recompensar e motivar os gestores mais eficazes. | a informação de gestão de custos é importante para proporcionar uma contabilidade precisa do estoque e de outros ativos, de acordo com os requisitos, para elaboração dos demonstrativos financeiros e para uso nas outras três funções de gestão. |

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Blocher et al. (2007, p. 5).

Com a crescente competitividade, é necessário que as empresas se adaptem rapidamente às mudanças, elaborem e alterem estratégias em uma velocidade que até então não era vista, e sejam dinâmicas e assertivas nas decisões. Desta forma, a utilização da gestão estratégica de custos, tem papel fundamental na verificação do custo do produto e controle, com papel importantíssimo no auxílio da gestão estratégica para todos os tipos de organizações: empresas, órgãos governamentais e organizações não lucrativas (Blocher et al, 2007).

A gestão de custos denota um papel fundamental para a administração pública, onde as funções de planejamento e controle gerencial ficam em evidência para que haja um bom

desenvolvimento institucional. À vista disso, a próxima seção apresenta de forma sucinta como a legislação retrata sobre a contabilidade e gestão de custos no setor público.

2.2 Gestão de Custos no Setor Público

Para que haja um desenvolvimento adequado nos projetos, programas e serviços fornecidos pela administração pública é essencial o uso das informações sobre os custos de tais atividades (Fiirst, 2016). No Brasil, a questão sobre a mensuração de custos é abordada desde a Lei 4.320/1964, em seu art. 85, o qual informa que os serviços contábeis devem permitir o acompanhamento orçamentário, com o intuito de proporcionar a análise dos resultados e a determinação dos custos dos serviços industriais.

Posteriormente, outras regulamentações, como a Lei 200/1967 e o Decreto 93.872/1986, estenderam sua aplicação, em que estabeleceram a apuração dos custos dos serviços (Brasil, 1967) e mais adiante, a mensuração dos custos dos projetos e atividades (Brasil, 1986).

Todavia, foi a partir da promulgação da Lei Complementar 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que a legislação passa a abordar custos no setor público através de sistemas de custeios (Fiorin, 2017), em que a LRF determina em seu parágrafo 3 que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (Brasil, 2000).

Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as NBC TSP, o que, proveniente do processo de harmonização às normas internacionais, acarretou diversos procedimentos a serem observados pela administração pública (Silva & Rosa, 2015).

Com a publicação da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP 34 - 2021), que trata especificamente dos Custos do Setor Público, a qual objetivou estabelecer “diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos” (CFC, 2021, p. 2).

A gestão de custos no setor público, até 2010, era realizada apenas por iniciativa própria da instituição, tendo em vista a não regulamentação e orientação adequada capaz de uniformizar os sistemas e metodologias para a administração pública em geral (Machado & Holanda, 2010). A NBC TSP 34 apresenta aos entes da administração o uso da informação para fins gerenciais como mecanismo de avaliação de desempenho, transparência e prestação de contas, sendo obrigatório a todas as entidades do setor público.

“O sistema de custos deve ser organizado de forma a propiciar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos fundamentados nas diretrizes da alta administração de cada entidade, que norteiem os aspectos conceituais e sistêmicos para o seu desenvolvimento e implantação”. (CFC, 2021, p. 5).

Já o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal tem por principais objetivos proporcionar elevação na eficiência operacional e no processo alocativo, otimização no estabelecimento de preços e taxas públicas, bem como auxiliar no processo de planejamento e orçamentação das instituições (Machado & Holanda, 2010). Verifica-se relevância da contabilidade de custos no setor público, pois auxilia os gestores na tomada de decisão, visando um melhor aproveitamento na utilização dos recursos públicos (Monteiro & Pinho, 2018).

Considerando que, não há regulamentação legal quanto a qual método de custeio as entidades públicas devem adotar (Machado & Holanda, 2010), observa-se a profunda dificuldade das instituições públicas em se adequarem com a regulamentação na adoção de sistemas de custeos. Observa-se ainda que sua adoção e utilização como ferramenta gerencial é precária no país (Silva & Rosa, 2015; Padrones et al., 2017).

Lovato, Oliveira, Guimarães e Catapan (2016) destacam a importância da implementação de um sistema de custos que atenda aos objetivos e necessidades de cada instituição, à medida que, de maneira sistemática e gradual, satisfaçam aos requisitos de transparência e controle social, sob uma abordagem favorável de custo/benefício.

Machado e Holanda (2010, p. 797) descrevem que um dos principais desafios da contabilidade de custos no setor público é “que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório”.

Através da mensuração dos custos, tem-se como resultado a maior qualidade no dispêndio do recurso público, avaliando o desempenho governamental, impactando na gestão pública, tendo em vista o auxílio fundamental no processo de planejamento e avaliação dos programas e políticas públicas ofertados pelo governo (Monteiro, Pereira, Santos & Holanda, 2010). Deste modo, a utilização dos sistemas de custos não deve ser apenas para atendimento à legislação, mas sim, deve servir como uma ferramenta de apoio à gestão (Fiirst, 2016).

À vista disso, retratar o cenário de como a produção científica caminha, e investigar as experiências de sua implementação, é um passo importante para identificar os métodos e procedimentos que são utilizados e se mostram mais adequados, mapeando como os estudos estão sendo conduzidos.

3 Procedimentos metodológicos

3.1 Classificação e Amostra da Pesquisa

A pesquisa caracteriza-se quanto a seus objetivos como descritiva, por apresentar e relatar os principais achados dos estudos selecionados na amostra; quanto aos procedimentos, com a finalidade de atendimento ao objetivo proposto ao compilar informações acerca do tema, utilizou-se da técnica de revisão sistemática e metanálise qualitativa. O estudo classifica-se quanto a sua abordagem como misto, porque se utiliza de tratamentos quantitativos e qualitativos. O estudo teve por enfoque o dimensionamento e investigação da produção científica nacional através da análise de teses e dissertações. Os dados verificados foram coletados na base de dados da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações - BDTD, base que integra o arcabouço das teses e dissertações defendidas no Brasil e é disponibilizado pelo IBICT. Para tanto, delimitou-se um recorte longitudinal de cinco anos, relativos ao período de 2015 a 2020.

Os critérios utilizados para a busca foram:

1. Utilização dos termos de busca em todos os campos: “sistema de custo” OU “método de custeio” OU “gestão de custo” OU “subsistema de informação de custo”;
2. Delimitação longitudinal: 2015 a 2020. A busca foi realizada no mês de maio/2020.

A busca retornou em 140 arquivos referentes a teses e dissertações, de diversas instituições e universidades nacionais. No segundo passo, realizou-se a análise dos títulos e resumos das publicações, com a exclusão de artigos conforme o seguinte critério: foram excluídos aqueles que não se referiam a estudos cujo objeto fossem entidades públicas. Assim, foram eliminados os 88 estudos. Dentre os estudos sobre a área pública, 2 trabalhos foram eliminados, considerando que não foi possível a visualização completa do arquivo para tabulação das informações necessárias. Sendo assim, a amostra final foi composta por 50 estudos entre teses e dissertações nacionais.

3.2 Procedimentos quanto à Análise dos Dados

A pesquisa foi conduzida sob duas etapas: a primeira, com abordagem quantitativa, e a segunda qualitativa. Na etapa quantitativa, com a finalidade de dimensionar as características das pesquisas, foi realizado o levantamento dos dados dos 50 (cinquenta) estudos que o enfoque era a área pública como um todo. Os dados foram tabulados com o auxílio de planilha eletrônica, identificando e mensurando-os quanto aos seus objetivos gerais, abordagens, metodologias, teorias e áreas de pesquisas abrangidas. Dentre os 50 estudos analisados, somente 11 tinham como base instituições de ensino públicas.

No segundo momento, realizou-se a análise qualitativa dos 11 (onze) estudos relacionados às instituições de ensino. Com a amostra definida, foi realizada uma meta-análise qualitativa, pela análise de conteúdo por categorização. A metanálise refere-se ao estudo completo da análise e interpretação aprofundada dos resultados obtidos por outras pesquisas (Hoeck, 2006), e é vista “como um método ou paradigma, a partir do qual o pesquisador adota um novo enfoque ao reunir resultados e conclusões alheias” (Pinto, 2013, p. 1034).

A metanálise é considerada um método eminentemente às revisões tradicionais, por aferir com maior precisão os tratamentos empregados nos estudos (Lovatto et al., 2007). Na metanálise qualitativa, o pesquisador verifica as relações e diferenças entre os estudos analisados, por um processo interpretativista, direcionado por categorias, onde incluem-se perspectivas teóricas e demais descrições pertinentes à análise (Pinto, 2013).

Deste modo, utilizou-se dessa temática para a análise minuciosa quanto às experiências obtidas pelas instituições de ensino, no que tange às metodologias e abordagens retratadas pelos estudos para mensuração dos custos. Para atingir o objetivo proposto, foram extraídas as informações de cada estudo, e segregadas em categorias: (a) justificativa dos estudos; (b) o objetivo e objeto de análise; (c) base teórica utilizada: método de custeio e função da gestão de custos; (d) metodologia para coleta e análise de dados; (e) resultados obtidos; (f) sugestões para pesquisas futuras; (g) viabilidade de implantação do método abordado no estudo; e (h) nível de apuração dos custos alcançado: departamentalização, custo por aluno.

4 Análise e discussão dos resultados

4.1 Análise Quantitativa

Nesta etapa, são retratados os panoramas dos estudos relacionados a teses e dissertações sobre a área pública, no período de 2015 a 2020. Apresentam-se resultados quantitativos

referentes aos objetivos gerais, à abordagem do estudo, método de pesquisa, à teoria, ao método de custeio e à área de pesquisa abrangida.

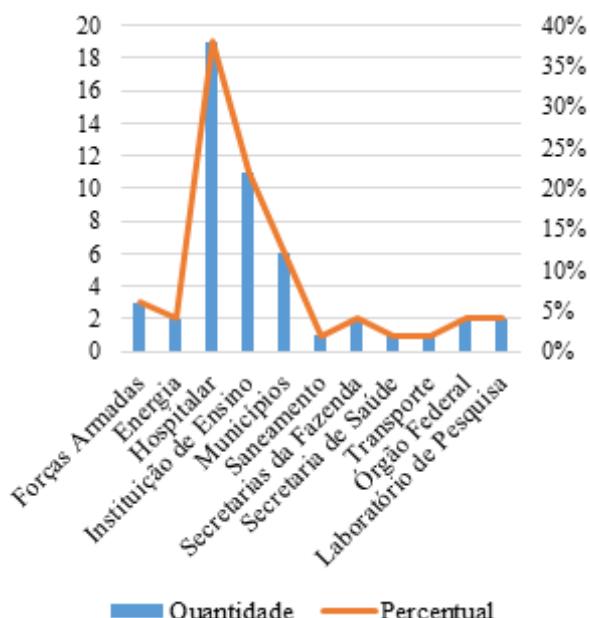
Quanto à abordagem de pesquisa, constatou-se que 38% das pesquisas realizadas foram classificadas como pesquisas quantitativas, 38% como qualitativas e o restante (24%) como pesquisas mistas, onde utilizam as duas metodologias. Verifica-se um equilíbrio quanto à abordagem, considerando a igualdade das pesquisas qualitativas e quantitativas. Dentre os 50 estudos analisados, 96% dos trabalhos referem-se a dissertações de mestrado, e somente 4% são teses de doutorado.

Quanto aos objetivos, o mais utilizado foi a pesquisa descritiva, com 50% (25 trabalhos) dos trabalhos analisados, 22% (11 trabalhos) foram pesquisas exploratórias, 20% (10 trabalhos) descritivas e exploratórias, e 8% para os demais métodos de pesquisa, como descritiva e explicativa (1 trabalho), explicativa e exploratória (1 trabalho) e explicativa (2 trabalhos).

As teorias utilizadas nos trabalhos foram diversas, mas poucos deles - se referem à aplicação do conteúdo de custos a uma teoria específica. Verificou-se que 60%, ou seja, 30 pesquisas - não utilizaram nenhuma teoria como embasamento. Já 6% (3 pesquisas) citaram a teoria contingencial. As teorias da administração, da agência, econômica e institucional foram citadas em 2 estudos cada, o que equivalente a 4% de cada uma. As demais teorias abordadas - entre elas: dissonância cognitiva, inovação, alavancas de controle, filas, restrições, teoria do estado, custos de transação, sistemas sociais e stakeholders, foram citadas uma única vez, representando, juntas, 18% da amostra total.

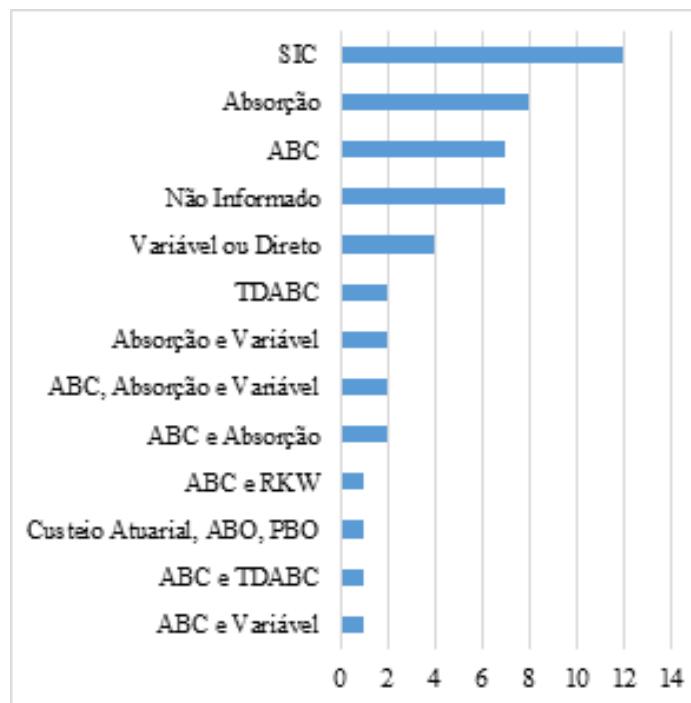
Observou-se que os estudos sobre custos são realizados em diversas áreas. Os setores com destaque foram: hospitais, instituições de ensino e municípios, com uma representação de 72% da amostra, ou seja, 36 trabalhos; as demais áreas analisadas composta por 14 estudos (28%), foram forças armadas com 6% (3 estudos), setor de energia, secretarias da fazenda, órgão federal e laboratório de pesquisa que contou com 4% (2 estudos em cada setor); saneamento, secretaria da saúde e transporte com 2% (1 estudo). Dentre os setores analisados, 82% são do setor público e 18% se referem ao setor público e privado, ou seja, de economia mista, conforme Figura 1.

Figura 1: Área de pesquisa abrangida



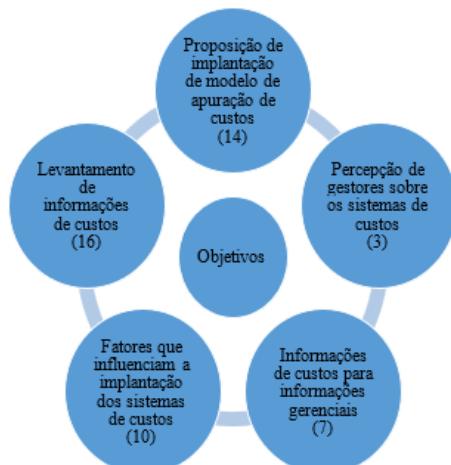
Dentre os métodos de custeio abordados, destacam-se o Sistema de Informação de Custos (SIC) com 24% (12 pesquisas), seguido pelo custeio por Absorção com 16% (8 estudos), e custeio ABC com 14% (7 estudos). Houve ainda estudos que não retrataram qual metodologia de custo foi utilizada, o que representou 14% (7 pesquisas) da amostra. O custeio variável, ou direto, foi retratado por 8% (4 estudos), e o TDABC, por 4% (2 estudos). Há estudos que apresentam mais de um método em cada pesquisa, no qual foi segregado e quantificado de acordo com cada temática conforme a Figura 2:

Figura 2: Métodos de custeio abordados



A Figura 3 foi elaborada para exibir os objetivos encontrados nos estudos. Desta forma, os objetivos principais foram identificados e agregados nas seguintes categorias: levantamento de informações de custos 32% (16 trabalhos); proposição de implantação de modelo de apuração de custos 28% (14 trabalhos); fatores que influenciam a implantação dos sistemas de custos 20% (10 trabalhos); informações de custos para informações gerenciais 14% (7 trabalhos); e percepção de gestores sobre os sistemas de custos 6% (3 trabalhos).

Figura 3: Objetivos dos estudos



Dimensionar os estudos, de maneira a identificar como as pesquisas são conduzidas, auxilia na obtenção de informações de como está o desenvolvimento destas pesquisas em determinado segmento, como no presente estudo, na área de custos no setor público. Foi identificado que as produções acadêmicas sobre a temática estão mais voltadas para a proposição de implantação dos sistemas de custos e para contribuições à gestão da informação. No entanto, há poucos sobre os métodos de custeio, e ainda menos pesquisas utilizam bases teóricas como embasamento.

Após a quantificação dos dados das teses e dissertações relacionadas ao setor público, segue-se para a próxima seção, na qual são retratados, por meio de uma metanálise qualitativa, os estudos voltados às instituições de ensino. Por meio de uma análise de conteúdo aprofundada, esses estudos são abordados quanto aos seus objetivos, metodologias, métodos de custeio e conclusões, com o intuito de identificar experiências bem-sucedidas no setor, especialmente no que diz respeito à mensuração do custo por aluno.

4.2 Análise Qualitativa

4.2.1 Síntese dos Estudos Analisados

Os onze estudos voltados às instituições de ensino tiveram como objetivo central: (a) a proposição de implantação de modelo de apuração de custos (07), (b) o levantamento de informações sobre custos (03) e (c) a verificação da percepção dos gestores sobre os sistemas de custos (01).

Para facilitar a compreensão, os estudos foram apresentados considerando a segregação e a síntese, exibindo as abordagens e experiências retratadas pelas pesquisas.

No intuito de aferir a viabilidade sobre a implantação de um módulo de informação de custos no Sistema Unificado de Administração Pública (SUAP) do Instituto Federal de Roraima, Matias (2018) investigou junto ao representante da área de Tecnologia da Informação - TI sobre os aspectos a serem observados na implantação de um módulo adicional do sistema, verificou-se ainda junto aos gestores de diversas áreas (administração, ensino, pesquisa, extensão, gestão de pessoas, TI, entre outras) quanto à relevância que um módulo de sistema de custos teria para a tomada de decisão e se os mesmos obtinham conhecimento sobre o SIC. Os achados indicam que a maior parte dos gestores pesquisados não o conhece os sistemas, mas considera importantes as ferramentas que auxiliam na tomada de decisão. Quanto à viabilidade de implantação do novo módulo, os resultados apontam que ela é possível; contudo, exige esforços de diversas áreas envolvidas para que haja planejamento, elaboração e, por fim, a implantação do módulo.

Costa Junior (2016), na busca por melhorar os processos de tomada de decisão do Instituto Federal de Paraíba, investigou os sistemas contábil/financeiro existentes na instituição, e propôs a utilização do SIC como ferramenta para apoio gerencial. Concluiu-se que a implementação do sistema é viável; contudo, trata-se de um processo complexo, que necessita uma transformação nos aspectos culturais dos servidores, ajustes nos sistemas de informações existentes, e comprometimento da gestão. O autor identificou, ainda, que para a efetiva implantação do SIC é primordial a verificação de alguns pontos, como a padronização dos lançamentos, reestruturação do sistema patrimonial e a elaboração de um modelo único de sistema de custo a ser utilizado por todos os campi.

Com o objetivo de analisar e projetar um modelo de apuração de custos a partir do sistema de custeio ABC, para os cursos de licenciatura no campus de Barbacena do Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais, Costa (2019) conseguiu demonstrar que o custeio ABC, auxilia a calcular os custos dos cursos de licenciatura, podendo ser estendido aos demais cursos e áreas da instituição e a também para instituições semelhantes. O modelo também contribui na análise das atividades ofertadas, que agregam ou não valor, facilita na organização e planejamento de horas/aula, alocar recursos orçamentários de forma eficiente, melhorar a qualidade da comunicação entre setores, acompanhar a execução das atividades planejadas, tornando a gestão eficaz e facilitando na tomada de decisão mais assertiva e eficiente. Como alguns departamentos não conseguiram fornecer dados dentro do prazo da realização da pesquisa, faltaram informações relevantes para complementar o sistema de custo proposto. É importante que se faça uma sondagem, do nível de eficiência atingido após a implantação do custeio ABC nas instituições de ensino.

Neste mesmo propósito, com a finalidade de calcular o custo do ensino da graduação por departamento, Carvalho (2017) aplica um estudo de caso na Universidade Federal da Paraíba. Com a adoção do custeio por absorção, foi possível identificar e demonstrar os custos por departamentos, por centros e o custo médio por aluno, sendo que esses valores variam dependendo do curso. A autora conclui que a utilização do método de custeio é uma forma eficiente de a instituição gerir seus recursos, realizar a alocação adequada de custos por departamentos e centros, reduzir ou redistribuir custos e pessoal, definir o número de vagas necessárias por curso e avaliar a viabilidade de continuidade de oferta de cada curso. Enfim, trata-se de um instrumento que orienta os gestores das instituições de ensino no gerenciamento e planejamento de suas atividades. Em razão da estrutura da UFPB, não foi possível aplicar certas metodologias de apropriação de custos e inserir de algumas informações, o que impediu a realização de uma análise econometrífica por departamento e resultado. Dessa forma, foi possível evidenciar apenas, de forma geral, os sistemas de custeio utilizados pela IES.

Oliveira (2019) baseado no sistema de informação de custos do Governo Federal e na análise e interpretação de pesquisas anteriores, desenvolve e sugere um modelo de “identificação, mensuração e acumulação” de custos, utilizando o método de custeio por absorção com departamentalização, o sistema de acumulação de custos por processo, e como sistema de custeio, o custo histórico, para ser aplicado na Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF). O estudo resultou em 12 grupos de custos e dezenas de centros de custos vinculados a estes grupos, que visam facilitar a implantação do sistema de custos de forma progressiva, acompanhada de maturidade na mensuração e apuração dos custos, produzindo informações aos gestores e ao público externo, certificando a transparência e controle social. A pesquisa conseguiu atender aos objetivos, elaborando um modelo prático e que atende às necessidades da UFJF. No entanto, é necessário, em pesquisa futuras, analisar o processo de implantação e utilização do SIC, confrontando-o com as demais instituições de ensino públicas, além de calcular indicadores que possam ser comparados com os relatos integrados do Tribunal de Contas da União.

A pesquisa de Kawahara (2019) também buscou avaliar e comparar em cada departamento, de uma instituição de ensino, os subprocessos, o tempo gasto nas atividades e o número de pessoas envolvidas, fundamentado no método de custeio gerencial ABC, mensurando o tempo e o volume de cada atividade. Os resultados apontaram que alguns subprocessos demandam mais tempo de trabalho que outros, e que alguns utilizam apenas 25% da capacidade de mão de obra disponível. Foram identificados fatores que prejudicam o processo e que exigem atenção dos gestores para otimizar os processos e o uso das pessoas. O autor conclui que o custeio ABC

e o mapeamento de processos fornecem recursos e subsídios que auxiliam a administração a gerenciar de forma efetiva o setor público. O estudo abordou somente cinco processos principais, sendo substancial a análise de todos os setores. Para pesquisas futuras, necessário o levantamento do tempo médio de desempenho dos servidores, dos custos dos serviços e a elaboração de um plano de ação de melhorias.

Por meio da lacuna de pesquisa relacionada à avaliação da eficiência econômica das Instituições de Ensino Superior Pública - em especial, as ferramentas de gestão de custos - Ostroski (2019) destacou a dificuldade em mensurar os gastos por aluno nessas instituições e apresentou uma proposição de sistemática para apuração dos custos, com o objetivo de melhorar a eficiência das entidades. O estudo foi realizado em uma unidade ensino da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, onde optou-se pela utilização do método dos centros de custos baseados nos custos diretos, e teve por princípios o método de custeio por absorção total e parcial. Os resultados apontaram que o modelo proposto é insustentável, neste caso em específico, onde não foi possível o levantamento dos dados necessários, sem operacionalização do modelo proposto.

Na mesma perspectiva de avaliar o custo por aluno das instituições, Zuliani (2019) sugere uma metodologia de apuração de custos baseada nos métodos de custeio por Absorção e ABC. O levantamento dos dados ocorreu em 2017 na Universidade Federal do Triângulo Mineiro para os cursos de graduação e técnico. Os achados apontam quanto a viabilidade do modelo proposto; contudo, apresentam como limitações o fato de a pesquisa ter considerado apenas os gastos orçamentários, excluindo a questão da depreciação/amortização, além de não incluir as despesas com investimentos. Outra limitação diz respeito ao fato de que a pesquisa avaliou a apuração dos custos por unidade acadêmica, e não por curso específico.

Bentes (2015), sob a mesma ótica, buscou apurar o custo por aluno nos cursos de Tecnologia em Agroecologia e Técnico em Agropecuária do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas, no ano de 2014, por meio do método de custeio ABC. Isso se deve ao fato de que o sistema de apuração apresentado pelo Governo Federal, o SIC, nem sempre atende às necessidades de informação gerencial dos institutos e universidades. O estudo identificou 37 atividades, sendo 7 atividades fins que representaram a coordenação (cursos) e 30 atividades meio que tiveram seus custos partilhados nas atividades fins. O método se mostrou viável ao atingir o objetivo proposto e mensurar o custo aluno das unidades almejadas, e identificou que o curso de agroecologia possui um custo/aluno acima do proposto pelo MEC, ao contrário do curso de agropecuária que identificou um custo menor do que o esperado.

Mediante a necessidade de enquadramento das universidades à emenda constitucional nº 55, que limitam os gastos públicos e exigem informações confiáveis e fidedignas aos órgãos reguladores, e que demanda uma gestão mais eficiente dos gestores dos gastos e redução dos custos, Martins (2018) utiliza os dados dos sistemas de informação de custos para calcular o valor da refeição do restaurante universitário da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. A pesquisa identifica que existe uma desconformidade entre o sistema do governo e da instituição, gerando vários problemas de dados, informações, resistência às mudanças e engajamento por parte dos servidores. O autor conclui que é necessário que a instituição adote um sistema de informações de custos compatível com os objetivos estabelecidos pelas normas, que atenda aos sistemas de acumulação de custos por processo, ao custeio histórico e rateio de custos indiretos. Além disso, o sistema deve proporcionar informações transparentes, produtivas, comparáveis, promover a redução de gastos e facilitar a elaboração do planejamento e do orçamento, auxiliando a gestão na tomada de decisões.

Fiorin (2017) realizou um estudo na Universidade Federal do Espírito Santo, com o objetivo de identificar qual é a percepção dos contadores e gestores quanto a adoção de um sistema que mensure os custos da entidade. A pesquisa foi realizada com 12 contadores e 22 gestores. Os achados revelam que ambos os públicos consideram relevante a implementação de um sistema de custos e possuem percepções conceituais semelhantes sobre a temática. A pesquisa sugere, para estudos futuros, a investigação de fatores que possam comprometer a implementação do sistema de custo na universidade.

4.2.2 Metanálise Qualitativa por Categorização

A observação por categorias possibilitou análise detalhada e aprofundada dos estudos selecionados, permitiu verificar as justificativas, objetivos, contribuições e lacunas para estudos futuros. Os trabalhos realizados se justificam não só em cumprimento de normativas, mas pela melhor utilização dos sistemas de informações de custos, geração de informações transparentes e confiáveis, que facilitem e auxiliem a tomada de decisão gerencial e estratégicas das universidades, e para melhor eficiência na gestão, aplicação e alocação dos recursos disponíveis, logo, vinculam-se em suas essências, às funções da gestão de custos de controle, planejamento e tomada de decisão.

Os objetivos das pesquisas centram-se nas percepções dos gestores quanto aos sistemas de custos, levantamento de informações de custos e proposições de modelos para implantação de apuração de custos. Verificou-se uma lacuna nas pesquisas quanto a avaliação de sistemas já implantados, sua efetividade e eficácia, e que possam contribuir para os fundamentos dos sistemas de custos na gestão pública. Constatou-se que as pesquisas se baseiam em proposições de implantação e utilização dos sistemas SIC, ABC e por absorção, mas não há estudos que avaliem os sistemas de custeio após a sugestão de implantação - para verificar se foram implementados e, em caso positivo, se estão sendo operacionalizada de maneira adequada, sendo úteis para os gestores na tomada de decisão.

As metodologias adotadas baseiam-se em aplicação de questionários, entrevistas com contadores e gestores de diversos setores, além de levantamentos de dados e informações dos sistemas de custos das instituições. Apenas um estudo realiza um comparativo com o sistema utilizado pela IES e pelo SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - instrumento utilizado pelo governo para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial. Esse estudo identifica discordâncias entre os sistemas, o que dificulta o envio e a gestão das informações.

Na análise sobre o nível de apuração alcançado, verificou-se grande dificuldade em se levantar os dados, de forma que se chegue ao efetivo custo por aluno das instituições. Dentre os estudos de proposições de implantação de um sistema de custos, apenas três atingiram tal premissa, sendo que dois destes evidenciaram o custo médio por base na unidade acadêmica e não por curso em específico. Os demais trabalhos chegaram apenas ao nível de evidenciação por centros de custos ou departamentos. Esse quesito é de extrema relevância, pois a apuração adequada do custo por aluno nas instituições de ensino, permite verificar dos gastos efetivos com cada curso e auxilia na comparação entre os custos inter organizacionais, tornando possível a análise da eficiência dos recursos empregados e, consequentemente, promovendo maior transparência para a população.

Observou-se ainda, quanto ao Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, que, conforme ressaltado por Bentes (2015), este se apresenta como um sistema simplório, ao passo que, a verificação dos custos não se chega a um nível de evidenciação desejado pelas instituições de ensino, por apresentarem apenas informações de custos sobre ações orçamentárias, nível de ensino ou unidades gestoras, prejudicando a qualidade da informação para os gestores das instituições, por não propiciar relatórios em níveis de cursos, por exemplo.

Nota-se nas pesquisas em geral, que os gestores são conscientes sobre a importância e os benefícios que um sistema de custo pode propiciar para a gestão, mas ainda percebe-se certa dificuldade na implantação e aperfeiçoamento dos sistemas de custos, que venham contribuir na alocação correta dos custos, na formação dos custos por departamento, por curso, rateio dos custos indiretos, identificação das atividades que precisam ser adaptadas, remodeladas, agilizando os processos e as atividades (Carvalho, 2017), tornando a gestão orçamentária e desenvolvimento do planejamento das instituições de ensino dentro do esperado. Conforme pesquisa de Kawahara (2019), existem departamentos com ociosidade de pessoal e, em contrapartida, setores sobrecarregados de atividades. Há também a necessidade de o SIC dialogar com os sistemas de custos sugeridos pelo Governo Federal, conforme proposto no trabalho de Oliveira (2019).

Desta forma, percebe-se a dificuldade das instituições de ensino na adaptação das mudanças em cumprimento às normativas. Observa-se a necessidade de os sistemas serem compatíveis entre si, para que possam gerar e fornecer informações que auxiliem na formação dos custos por centros, departamentos e em especial, o custo por aluno, que irá conduzir as instituições a gerir e alocar de forma mais adequada o orçamento, facilitando o processo de implantação, redução de custos, motivação e interação dos departamentos.

5 Considerações finais

A gestão de custos se mostra essencial ao setor público pela sua utilidade no planejamento e controle orçamentário, e, como instrumento de transparência para a sociedade. O presente estudo foi orientado pela seguinte questão de pesquisa: Quais metodologias e abordagens teóricas têm sido aplicadas e se mostrado adequadas à mensuração dos custos nas instituições de ensino, especialmente no que se refere ao custo por aluno? Assim, buscou-se dimensionar as experiências de implantação ou utilização de sistemas de custos no setor público com foco nas instituições de ensino, visando identificar metodologias, abordagens teóricas e ferramentas adequadas à mensuração do custo por aluno. A investigação ocorreu por meio da metanálise quali-quantitativa de teses e dissertações, publicadas entre 2015 e 2020.

Em resposta à pergunta de pesquisa, pode-se concluir que há grande dificuldade na apuração do custo por aluno nas instituições de ensino; poucos estudos conseguiram alcançar tal nível de detalhamento. Os métodos utilizados que se mostraram eficientes para esse nível foram o método ABC e por um modelo que integra o custeio por Absorção e ABC. O SIC, que é o sistema de apuração retratado pelo Governo Federal, mostrou-se insuficiente, por não apresentar relatórios detalhados sobre os custos das instituições, como, por exemplo, em nível de cursos.

Em relação ao objetivo do estudo, constatou-se que ele foi totalmente atingido considerando que, ainda que o universo tenha sido de 11 estudos analisados em um período de 6 anos – resultado de busca por dissertações e teses sobre custos em instituições de ensino públicas escasso – foi possível verificar que: métodos como ABC e método de Absorção são

potencialmente viáveis para apuração do custo/aluno, bastante impactados por desafios operacionais, como a coleta de dados, SIC - Sistema de Informação de Custos do Governo Federal é limitado para a granularidade exigida pelas instituições de ensino; e inexistência de consenso teórico ou metodológico sobre a melhor ferramenta, desta forma, evidenciando a necessidade de padronização e avaliação pós-implantação. A pesquisa cumpriu seu propósito ao mapear lacunas críticas e oferecer subsídios para gestores públicos, contadores e pesquisadores. Entretanto, no momento, espera-se que existam estudos que avaliem a efetividade dos modelos já sugeridos, bem como sua aplicabilidade em diferentes contextos institucionais.

Observou-se ainda que há uma inquietação para se julgar quais ferramentas de custos são ou não eficientes, tendo em vista que em grande parte os estudos identificam a viabilidade de implantação, contudo, não há estudos que avaliem a operacionalidade no período futuro, nem tampouco os estudos abarcam sobre a efetiva implantação.

Em geral, os estudos apresentaram modelos que variam desde a utilização do SIC até a apuração pelo método ABC ou por Absorção. No entanto, ainda não há consenso sobre qual seria o método mais adequado a ser utilizado, levando em conta que as implementações não foram avaliadas com o intuito de verificar a eficiência e eficácia dos modelos propostos. À vista disso, constata-se que as pesquisas no setor público sobre gestão de custos encontram-se em fase embrionária, e ainda não há consenso sobre qual melhor método a ser utilizado, nem sobre qual ferramenta seria mais adequada para mensuração do custo por aluno. Isto posto, a literatura carece de mais estudos e aprofundamentos que venham a contribuir com a contabilidade pública brasileira.

Assim, este estudo traz as devidas contribuições à contabilidade pública ao agregar experiências no país, apresentar um quadro dos desafios na mensuração dos custos da educação e realçar a necessidade de sincronização entre os sistemas governamentais e as peculiaridades das demandas gerenciais institucionais.

Como sugestões para pesquisas futuras, tem-se a realização de entrevistas, com o objetivo de verificar se os modelos propostos pelas pesquisas foram implementados e, em caso positivo, se estão atendendo às necessidades dos usuários da informação. Cabe ainda a investigação sob uma lente teórica, como, por exemplo, a Teoria Institucional ou a Teoria da Contingência. Outra sugestão diz respeito a elaboração de um modelo de apuração de custos padronizado para as instituições de ensino que contribuiria para a comparabilidade Inter organizacional.

Referências

Abbas, K., Gonçalves, M. N., & Leoncine, M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Contexto*, 12(22), 145-159.

Bentes, A. C. L. (2015). Um modelo de apuração de custos/aluno aplicado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas - IFAM (Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Amazonas). Recuperado de <https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/5108>

- Bitti, E. J. S., Aquino, A. C. B., & Cardoso, R. L. (2011). Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, 7(3), 06-24.
- Blocher, E. J., Chen, K. H., Cokins, G., & Lin, T. W. (2007). Gestão estratégica de custos. 3a ed. São Paulo, SP: McGraw-Hill.
- Bornia, A. C. (2010). Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. 3a ed. São Paulo, SP: Atlas.
- Brasil (1964). Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado em 18 de maio de 2020 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Brasil (1967). Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Recuperado em 18 de maio de 2020 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm
- Brasil (1986). Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Recuperado em 18 de maio de 2020 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm
- Brasil (2000). Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado 18 de maio de 2020 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Bruni, A. L., & Famá, R. (2012). Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 6a ed. São Paulo, SP: Atlas.
- Carneiro, A. F., Silva Neto, J. M., Locks, R., & Santos, M. M. A. D. (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.
- Carvalho, T. S. F. (2017). Custo do ensino da graduação na UFPB: uma análise da evolução dos custos por departamento no Campus I (Dissertação de mestrado, Universidade Federal da Paraíba). Recuperado de <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/14538>
- CFC (2021). NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. Aprova a NBC TSP 34 –Custos no Setor Público. Recuperado em 10 de novembro de 2025 de <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP34.pdf>
- Costa Júnior, F. T. (2016). Gestão de custos no setor público: análise da viabilidade de implantação do sistema de informações de custo do Governo Federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB) (Dissertação de mestrado profissional, Universidade Federal do Rio Grande do Norte). Recuperado de <https://repositorio.ufrn.br/jspui/handle/123456789/21354>

Costa, A. P. (2019). Gestão de custos em uma instituição federal de ensino: proposta de modelo de apuração com base no custeio ABC (Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Alfenas). Recuperado de <https://bdtd.unifal-mg.edu.br:8443/handle/tede/1371>

Drehmer, A. F., & Raupp, F. M. (2016). Origem e teor da produção do conhecimento a partir de teses e dissertações nacionais sobre custos no setor público. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 21(69).

Fiirst, C. (2016). Contradições, práxis e forças externas que impulsionaram a gêneses da mudança institucional para implantação do sistema de custos em um município brasileiro. (Dissertação de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau). Recuperado de http://www.bc.furb.br/docs/DS/2016/362369_1_1.pdf

Fiorin, I. (2017). Percepções sobre sistemas de custo aplicado ao setor público: uma análise na Universidade Federal do Espírito Santo (Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Espírito Santo). Recuperado de <http://repositorio.ufes.br/handle/10/8867>

Hoeck, B. (2006). Qualitative evidence in evidence-based (nursing practice). In *INTERNATIONAL CONGRESS OF QUALITATIVE INQUIRY, 2nd.*

Kawahara, L. K. (2019). Análise dos subprocessos de um departamento para verificação da distribuição de técnicos administrativos: um estudo de caso em uma instituição pública de ensino superior (Dissertação de mestrado, Universidade Estadual do Oeste do Paraná). Recuperado de <http://tede.unioeste.br/handle/tede/4352>

Lovato, E. L., de Oliveira, A. G., Guimarães, I. A., & Catapan, A. (2016). Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. *Journal of Globalization, Competitiveness & Governability/Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad/Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade*, 10(1), 16-41.

Lovatto, P.A., Lehen, C.R., Andretta, I., Carvalho, A.D., & Hauschild, L. (2007). Meta-análise em pesquisas científicas: enfoque em metodologias. *Revista Brasileira de Zootecnia*, 36(Suppl.), 285-294. <https://doi.org/10.1590/S1516-35982007001000026>

Machado, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820

Martins, G. L. (2018). Análise do atual sistema de custos nos restaurantes universitários e estudo das diretrizes para seu aperfeiçoamento na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) (Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul). Recuperado de <http://hdl.handle.net/10183/182352>

Matias, G. M. G. (2018). Informação de custos em instituições públicas de ensino técnico e tecnológico: um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão (Dissertação de mestrado, Universidade Estadual Paulista). Recuperado de <http://hdl.handle.net/11449/180639>

Monteiro, B. R. P., Pereira, M. C. E., Santos, W. V., & Holanda, V. B. (2011). O processo de implantação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil. In *Anais I Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público* (pp. 1-14).

Monteiro, R. P., Pinho, J. C. C. (2018), Contabilidade de custos: uma análise da realidade do setor municipal de um estado do Brasil. *Revista Espacios*. V. 39, n. 03, p. 31.

Oliveira, I. R. (2019). Proposta de um modelo de identificação, mensuração e acumulação de custos para a Universidade Federal de Juiz de Fora (Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Juiz de Fora). Recuperado de <https://repositorio.ufjf.br/jspui/handle/ufjf/11453>

Ostroski, J. (2019). Gestão econômica da estrutura administrativa de uma unidade de ensino superior pública: uma abordagem fundamentada na análise de custos (Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul). Recuperado de <http://hdl.handle.net/10183/197209>

Padoveze, C. L. (2016). Contabilidade de custos: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP). São Paulo, SP: Cengage Learning.

Padrones, K. G. D. S. A., Santos, W. J. L., & Colares, A. C. V. (2017). Implantación del sistema de información de costos en el sector público: la experiencia del Gobierno Federal Brasileño. *Science of Human Action*, 2(1), 68-98.

Pinto, C. M. (2013). Metanálise qualitativa como abordagem metodológica para pesquisas em letras. *Atos de pesquisa em educação*, 8(3), 1033-1048.

Silva, L. C., & Rosa, F. S. (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. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Sousa, (2024). Eficiência e Transparéncia na Administração Pública: Desafios e Perspectivas para uma Gestão Responsável e Inovadora. *Revista Foco*, v. 17 n. 11, p. 01–22.

Zuliani, M. H. (2019). Custo por aluno de graduação e de cursos técnicos em uma universidade federal: um estudo de caso (Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Triângulo Mineiro). Recuperado de <http://bdtd.ufmt.edu.br/handle/tede/719>