XXXIII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2026
- Porto de Galinhas / PE -

Adotada, mas não praticada: revisão sistemática de barreiras à contabilidade de custos no setor público (2021–2025)

Dayene Salles Almeida (UFRJ) - daysallesalmeida@gmail.com

Alana da Barra de Oliveira (UFRJ) - alanaboliv@gmail.com

Yara Consuelo Cintra (UFRJ) - yaracintra@facc.ufrj.br

Resumo:

A implementação da contabilidade de custos no setor público brasileiro segue marcada pelo descompasso entre o avanço normativo (da NBC T 16.11 à NBC TSP 34, obrigatória desde 2024) e sua efetivação. Este estudo identifica, classifica e sistematiza as barreiras a essa implementação, reportadas de 2021 a 2025. Foi feita uma revisão sistemática de literatura (PRISMA 2020), com busca em Scopus, SciELO e Spell,resultando em 56 artigos, submetidos à análise de conteúdo temática. O corpus reúne estudos custos-específicos (Categoria A, n=8) e sobre reformas habilitadoras (Categoria B, n=48). As barreiras foram classificadas em seis dimensões (técnica, institucional, cultural, organizacional, educacional e financeira) e interpretadas pela Nova Sociologia Institucional, articulando os isomorfismos de DiMaggio e Powell (1983) ao decoupling de Meyer e Rowan (1977). Predominam as barreiras institucionais (73,2%) e técnicas (66,1%) nos estudos custos-específicos sobressaem a técnica e a organizacional (ambas 75,0%). Conclui-se que superar o descolamento norma-prática exige menos normatização e mais profissionalização, estruturação organizacional e clarificação metodológica.

Palavras-chave: *Contabilidade de custos. Setor público. NBC TSP 34.*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

Adotada, mas não praticada: revisão sistemática de barreiras à contabilidade de custos no setor público (2021–2025)

RESUMO

A implementação da contabilidade de custos no setor público brasileiro segue marcada pelo descompasso entre o avanço normativo (da NBC T 16.11 à NBC TSP 34, obrigatória desde 2024) e sua efetivação. Este estudo identifica, classifica e sistematiza as barreiras a essa implementação, reportadas de 2021 a 2025. Foi feita uma revisão sistemática de literatura (PRISMA 2020), com busca em Scopus, SciELO e Spell,resultando em 56 artigos, submetidos à análise de conteúdo temática. O corpus reúne estudos custos-específicos (Categoria A, n=8) e sobre reformas habilitadoras (Categoria B, n=48). As barreiras foram classificadas em seis dimensões (técnica, institucional, cultural, organizacional, educacional e financeira) e interpretadas pela Nova Sociologia Institucional, articulando os isomorfismos de DiMaggio e Powell (1983) ao decoupling de Meyer e Rowan (1977). Predominam as barreiras institucionais (73,2%) e técnicas (66,1%) nos estudos custos-específicos sobressaem a técnica e a organizacional (ambas 75,0%). Conclui-se que superar o descolamento norma-prática exige menos normatização e mais profissionalização, estruturação organizacional e clarificação metodológica.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Setor público. NBC TSP 34.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos no setor público brasileiro tem raízes históricas profundas (Rezende et al., 2010), remontando à Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu as normas gerais de direito financeiro público e já previa a determinação dos custos dos serviços. Por décadas, contudo, a implementação de sistemas de custos permaneceu incipiente, refém de uma cultura administrativa burocrática e patrimonialista, centrada em formalidades legais em detrimento da eficiência e da transparência.

A lógica de eficiência, eficácia, economicidade e accountability foi trazida pela New Public Management (NPM) a partir dos anos 1990, exigindo ferramentas de mensuração de custos para subsidiar decisões, avaliar desempenho e prestar contas, o que no Brasil impulsionou reformas gerenciais inspiradas em experiências internacionais (Hood, 1991). O movimento consolidou-se com a convergência às normas internacionais (Slomski, 2013): em setembro de 2017, o CFC publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público NBC TSP - Estrutura Conceitual (Resolução CFC nº 1.768/2017) e NBC TSP 01 a 13, inaugurando a série convergente com as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

Em novembro de 2021, o CFC aprovou a NBC TSP 34, que disciplina o reconhecimento, a mensuração, a acumulação, a divulgação e a evidenciação dos custos nas entidades governamentais. Obrigatória desde janeiro de 2024, revogou a NBC T 16.11 (Resolução CFC nº 1.366/2011) e estabeleceu requisitos mais robustos e alinhados aos padrões internacionais.

Não obstante o avanço normativo, a literatura de mais de duas décadas evidencia que a implementação efetiva da contabilidade de custos e das reformas patrimoniais habilitadoras (IPSAS e regime de competência) enfrenta obstáculos persistentes. Hood (1995), ao revisitar a NPM, já advertia para variações relevantes na adoção dos instrumentos gerenciais entre jurisdições.

Estudos comparativos reforçaram essas dificuldades: Pina et al. (2009) mostraram, em governos locais europeus, que mesmo sob regime de competência persistem abordagens metodológicas heterogêneas; Christiaens et al. (2015) demonstraram que a adoção das IPSAS é fortemente mediada por fatores institucionais e organizacionais; e Brusca e Martínez (2016) caracterizaram-na como desafio simultâneo de modernização e harmonização.

A recorrência desses obstáculos sugere que a explicação não reside apenas em contingências técnicas, mas em dinâmicas institucionais que condicionam a relação entre norma e prática. Por isso, adota-se como lente a Nova Sociologia Institucional (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Scott, 1995), que desloca o foco da eficiência técnica para a busca de legitimidade: os três isomorfismos (coercitivo, normativo e mimético) explicam por que as normas de custos são formalmente adotadas, enquanto o decoupling elucida porque essa adoção, muitas vezes cerimonial, não se converte em implementação substantiva.

Compreender sistematicamente quais barreiras têm sido reportadas pela literatura recente, no Brasil e internacionalmente, é agenda necessária para calibrar práticas e arranjos institucionais e orientar a pesquisa futura. Assim, a pesquisa busca responder: quais barreiras à implementação da contabilidade de custos no setor público são reportadas pela literatura de 2021 a 2025? O objetivo geral é identificar, classificar e sistematizar essas barreiras.

Como objetivos específicos, pretende-se mapear a produção científica do período; construir uma tipologia das barreiras (técnicas, institucionais, culturais, organizacionais, educacionais e financeiras); comparar os padrões entre Brasil e contexto internacional; e identificar lacunas para a agenda futura.

A relevância organiza-se em três frentes: no plano normativo, a vigência recente da NBC TSP 34 e das IPSAS torna oportuno um diagnóstico das dificuldades de implementação; no gerencial, a sistematização das barreiras permite antecipar entraves e desenhar estratégias de mitigação baseadas em evidências; e no acadêmico, a síntese comparativa Brasil–exterior distingue convergências universais de especificidades nacionais e sinaliza lacunas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade de custos no setor público

A contabilidade de custos no setor público é um ramo especializado da contabilidade aplicada (Slomski, 2013), cujo objeto é o registro, a mensuração, a acumulação, a análise e a evidenciação dos custos dos bens e serviços das entidades governamentais. Diferentemente do setor privado, não visa apurar lucro, mas subsidiar a decisão gerencial, a avaliação de eficiência, a transparência fiscal e o controle social (Drehmer & Raupp, 2016; Rezende et al., 2010). Sistemas como o SIC (2011) operacionalizam essa função, mas sua maturidade depende da infraestrutura digital e da qualidade dos dados.

A NBC TSP 34 estabelece princípios e requisitos para o reconhecimento, a mensuração, a acumulação, a divulgação e a evidenciação dos custos, alinhando-se à IPSAS 23 e disciplinando a distinção entre custos, gastos e desembolsos, o

reconhecimento de custos diretos e indiretos, os sistemas de acumulação (por processo, ordem de serviço e produto) e a divulgação em notas explicativas e relatórios de gestão (Conselho Federal de Contabilidade, 2021).

2.2 IPSAS e regime de competência como reforma habilitadora

A relação entre as IPSAS e a contabilidade de custos é de habilitação técnica e institucional: a apuração consistente de custos depende do reconhecimento patrimonial de ativos, da depreciação e do tratamento das despesas pelo regime de competência (accrual basis), consolidados com a adoção do conjunto normativo (Brusca & Martínez, 2016; Lapsley et al., 2009). A coexistência entre a lógica orçamentária (de caixa) e a patrimonial (de competência) gera tensões que condicionam o uso efetivo da informação.

A literatura comparada europeia mostra que governos locais que avançaram no regime de competência produzem informações de custos mais comparáveis, ainda que com métodos distintos (Pina et al., 2009), e que a adoção das IPSAS é fortemente mediada por fatores institucionais e organizacionais (Christiaens et al., 2015). No Brasil, a NBC TSP 34 integra o conjunto IPSAS-convergente e herda suas bases de reconhecimento patrimonial (Slomski, 2013). Por isso, estudos sobre barreiras à adoção das IPSAS e do regime de competência são tratados, nesta revisão, como literatura sobre reformas contábeis habilitadoras da contabilidade de custos.

2.3 Barreiras à implementação de reformas contábeis públicas

A literatura fundacional sobre reforma contábil pública identifica fatores que dificultam a implementação de novos sistemas contábeis, organizáveis em seis dimensões inter-relacionadas, aqui adotadas como categorias analíticas iniciais: técnica, institucional, cultural, organizacional, educacional e financeira (Jagalla et al., 2011; Lapsley et al., 2009).

As barreiras técnicas tratam da complexidade dos sistemas e das exigências de infraestrutura tecnológica para o registro patrimonial e a apuração de custos (Brusca & Martínez, 2016; Pina et al., 2009); as institucionais relacionam-se ao ambiente político-administrativo, às fragilidades de governança e ao desalinhamento entre incentivos (Brusca & Martínez, 2016; Christiaens et al., 2015).

As culturais abrangem a aversão à mudança e as tradições administrativas (Hood, 1995; Lapsley et al., 2009); as organizacionais incluem a cultura orçamentária, as tensões com práticas estabelecidas e o baixo suporte da alta gestão (Jagalla et al., 2011); as educacionais, a formação inadequada de contadores e gestores para os novos requisitos (Holanda et al., 2010; Mauss & Souza, 2008); e as financeiras, os custos de transição, treinamento, customização de sistemas e auditoria (Jagalla et al., 2011; Lapsley et al., 2009).

No Brasil, Drehmer e Raupp (2016) já evidenciavam essas dimensões em órgãos da União, autarquias, universidades federais, prefeituras e organizações da saúde, com profundidade variável. A literatura institucionalista, por sua vez, tem explorado custos de transação e estruturas de governança como determinantes desses arranjos, em diálogo com a análise comparativa das reformas gerenciais. Assim, esta revisão adota as seis dimensões como categorias iniciais para classificar

as barreiras da literatura de 2021 a 2025, admitindo a emergência de novas categorias durante a análise.

2.4 Lente teórica: a Nova Sociologia Institucional

As seis dimensões oferecem uma taxonomia dos obstáculos, mas não explicam por que reformas formalmente adotadas não se convertem em prática. Para isso, adota-se a Nova Sociologia Institucional (New Institutional Sociology – NIS), que desloca o eixo da eficiência técnica para a busca de legitimidade em ambientes densamente institucionalizados (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Scott, 1995).

A adoção de sistemas de custos e das normas habilitadoras ocorre em um campo organizacional, entes governamentais, IPSASB, IFAC, Secretaria do Tesouro Nacional (STN), tribunais de contas, CFC e instituições de ensino (DiMaggio & Powell, 1983), cujas pressões moldam a estrutura formal das entidades independentemente de sua eficácia. Uma vez estruturado, o campo torna as organizações crescentemente semelhantes por três isomorfismos (coercitivo, normativo e mimético), aos quais Scott (1995) associa os pilares regulativo, normativo e cultural-cognitivo.

O isomorfismo coercitivo, decorrente de pressões de entes dos quais a organização depende (como por exemplo STN, tribunais de contas), corresponde à dimensão institucional (B2). O normativo, derivado da profissionalização veiculada por universidades, CFC, escolas de governo, IFAC e IPSASB, mapeia a educacional (B5). O mimético, resposta à incerteza sobre tecnologias e objetivos, ilumina a organizacional (B4), na qual cada entidade improvisa estruturas sem modelos consolidados a imitar, emergindo apenas nos níveis meso e micro.

O segundo componente, o decoupling (Meyer & Rowan, 1977), mostra como a adoção formal não se torna substantiva. As organizações incorporam estruturas de fachada para obter legitimidade e, quando estas conflitam com as rotinas, dissociam norma e prática, atendem à pressão coercitiva, mas não a convertem em estruturas dedicadas, capacitação e relatórios úteis, articulando-se à resistência cultural (B3), em que o orçamento persiste como referencial hegemônico. As dimensões técnica (B1) e financeira (B6) são condições transversais de recursos, não mecanismos isomórficos. Em síntese, os isomorfismos explicam por que as normas se difundem e o decoupling, por que essa difusão não se converte em implementação substantiva (Tabela 1).

Tabela 1

Articulação entre a lente da Nova Sociologia Institucional e as dimensões de barreira

Componente (NIS)	Mecanismo / conceito	Pilar (Scott, 1995)	Dimensão de barreira	Conteúdo empírico típico
Isomorfismo coercitivo	Pressões legais e de dependência (DiMaggio & Powell, 1983)	Regulativo	B2 — Institucional	STN, TCU, IPSASB, FMI/BM, UE; sanções; instabilidade normativa
Isomorfismo normativo	Profissionalização: educação e redes (DiMaggio & Powell, 1983)	Normativo	B5 — Educacional	Formação, currículo, certificação, treinamento, escolas de governo
Isomorfismo mimético	Imitação sob incerteza (DiMaggio & Powell, 1983)	Cultural-cognitivo	B4 — Organizacional	Ausência de modelos; liderança; rotinas; estruturas internas

Decoupling e legitimidade	Dissociação forma-prática (Meyer & Rowan, 1977)	Transversal aos pilares	B3 — Cultural	Cultura orçamentária; resistência; adoção cerimonial
Condições materiais	Infraestrutura e recursos (transversais)	—	B1 — Técnica e B6 — Financeira	Sistemas de TI; custos de transição; qualidade de dados

Fonte: Elaborado pelas autoras a partir de DiMaggio e Powell (1983), Meyer e Rowan (1977) e Scott (1995).

3 METODOLOGIA

Esta é uma revisão sistemática da literatura, de abordagem qualitativa (Gil, 2008), pois interpreta os achados em seu contexto normativo. Quanto aos fins, é descritiva e analítica (Babbie, 2013; Gil, 2008), voltada a caracterizar as barreiras reportadas pela literatura recente, identificando convergências, especificidades geográficas e lacunas. Quanto aos procedimentos, é bibliográfica (Gil, 2008), tomando como fonte artigos científicos, normas e documentos técnicos submetidos a critérios sistemáticos de seleção e análise.

A condução segue as diretrizes do protocolo PRISMA 2020, responsável por orientar as etapas de triagem, seleção, síntese e relato. Em complemento, adota-se o framework PICo para formular a pergunta e os descritores de busca, cujos elementos se refletem nos critérios de elegibilidade. Sendo a População as entidades do setor público, o Interesse as barreiras à implementação da contabilidade de custos e das reformas contábeis habilitadoras e o Contexto a produção científica de 2021 a 2025, no Brasil e internacionalmente.

O corpus reúne publicações indexadas nas bases Scopus, SciELO e Spell. A escolha conjunta atende à recomendação do PRISMA 2020 de usar mais de uma fonte, reduzindo o viés de publicação: Spell e SciELO asseguram a produção em português e latino-americana, e a Scopus, o alcance internacional. A relação completa dos 56 artigos que compõem o corpus está disponível sob solicitação. As buscas foram executadas em uma única data, 17 de junho de 2026, com o mesmo conjunto de descritores aplicado nas três bases, de modo a garantir a reprodutibilidade e a comparabilidade dos resultados.

As strings de busca foram construídas em dois idiomas, a partir do framework PICo, e organizadas em três blocos combinados pelo operador OR, com filtro de período entre 2021 e 2025. O Bloco 1 (português, tema) reuniu "custos no setor público" OR "contabilidade de custos no setor público" OR "sistema de custos governamental" OR "sistema de custos no setor público" OR "gestão de custos governamental" OR "gestão de custos no setor público" OR "custeio público" OR "informação de custos no setor público"; o Bloco 2 (normas habilitadoras) reuniu "NBC TSP 34" OR "NBC T 16.11" OR NBCASP OR IPSAS OR "accrual accounting" OR "regime de competência"; e o Bloco 3 (inglês, tema) reuniu "public sector cost accounting" OR "public sector costing" OR "cost accounting in the public sector" OR "cost accounting in government" OR "government cost accounting" OR "government cost management" OR "public sector cost management" OR "government cost information system" OR "public sector cost information system". Cada bloco foi executado separadamente em cada base, com exportação para tratamento posterior.

A combinação segue Bloco 1 OR Bloco 2 OR Bloco 3, com filtro de 2021 a 2025. Os critérios de inclusão e exclusão foram definidos a priori e aplicados sequencialmente, primeiro na triagem por título e resumo, depois na leitura do texto completo. Foram incluídos os trabalhos que atendiam, cumulativamente: publicados

entre janeiro de 2021 e dezembro de 2025 (CI1); indexados em SciELO, Spell e/ou Scopus (CI2); que abordam contabilidade, gestão ou sistemas de informação de custos no setor público (CI3); em português ou inglês (CI4); artigos científicos revisados por pares (CI5); disponíveis em texto completo (CI6); e que discutem barreiras, desafios ou fatores limitantes à implementação, adoção ou uso de sistemas de custos ou de reformas contábeis patrimoniais habilitadoras - IPSAS/regime de competência (CI7). Foram excluídos os trabalhos fora do período (CE1); não indexados nas três bases (CE2); sobre custos no setor privado ou terceiro setor sem interface com o setor público (CE3); duplicatas, mantida a versão mais completa (CE4); editoriais, resenhas, cartas ao editor e notas técnicas (CE5); com menção tangencial a custos, sem aprofundamento (CE6); sem metodologia explicitada (CE7); que apenas apuram custos específicos sem discutir a implementação do sistema (CE8); e revisões e estudos bibliométricos (CE9).

Dada a relação entre regime de competência, IPSAS e a viabilização da contabilidade de custos, incluíram-se estudos sobre barreiras à adoção de IPSAS ou do regime de competência, tratados como literatura sobre reformas habilitadoras. A organização dos registros, a remoção de duplicatas e a triagem em duas etapas foram apoiadas pelo aplicativo Rayyan (Ouzzani et al., 2016), em modo cego.

Para a classificação das barreiras, adotou-se a análise de conteúdo temática (Bardin, 2011), com categorização inicial nas seis dimensões e abertura à emergência de novas categorias. A confiabilidade foi assegurada por dupla revisão independente entre as autoras, com resolução formal de divergências por consenso, em coerência com as boas práticas do PRISMA 2020.

A operacionalização seguiu as três fases de Bardin (2011): pré-análise (leitura flutuante dos 63 artigos elegíveis e montagem da matriz de extração); exploração do material (codificação de cada artigo quanto à presença/ausência das seis dimensões, em dupla revisão independente); e tratamento dos resultados (frequências, cruzamento Brasil × internacional e categorias emergentes).

A concordância inicial entre as revisoras na triagem cega de 142 estudos situou-se ao nível do acaso ($\kappa = 0{,}0095$), decorrente de divergências de calibração. Essa inconsistência foi superada por consenso formal em ata, na qual as autoras reavaliaram as 84 divergências e fundamentaram cada decisão no critério correspondente.

4 RESULTADOS

O *corpus* final compõe-se de 56 artigos únicos codificados. A Figura 1 sintetiza o fluxograma PRISMA 2020 completo, com os motivos de exclusão discriminados em cada etapa. A distribuição anual concentra-se no início do recorte. 2021 (14; 25,0%), 2022 (20; 35,7%), 2023 (10; 17,9%), 2024 (9; 16,1%) e 2025 (3; 5,4%), com pico em 2022 e redução progressiva, refletindo o lag de indexação de buscas feitas em meados de 2026, que subestima os anos mais recentes.

A predominância de 2021 e 2022 (60,7%) coincide com o período posterior à NBC TSP 34 e ao debate sobre as European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). A distribuição geográfica é desequilibrada: dos 56 artigos, 45 (80,4%) são internacionais e 11 (19,6%) brasileiros. Por escopo da unidade de análise, observam-se cinco perfis: nacional (31; 55,4%), multinacional (15; 26,8%), supranacional (6; 10,7%), estadual/regional (3; 5,4%) e municipal isolado (1; 1,8%).

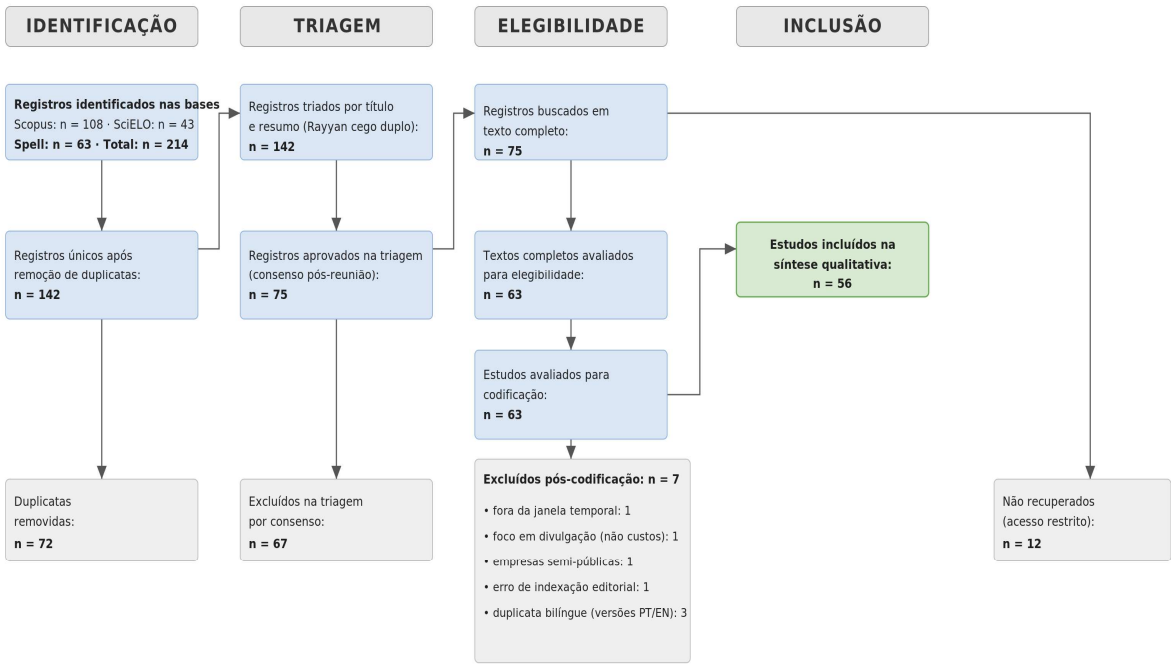


Figura 1. Fluxograma PRISMA 2020

Fonte: Elaborado pelas autoras com base no protocolo PRISMA 2020 (Page et al., 2021). Buscas executadas em 17/06/2026, nas bases Scopus, SciELO e Spell (2021 – 2025).

Os estudos internacionais concentram-se em contextos europeus, asiáticos, africanos e latino-americanos; os brasileiros, no nível federal (SIC) e municipal (SICSP), com um estudo estadual e ausência de comparações interestaduais.

Quanto à abordagem, o corpus divide-se entre qualitativos (27; 48,2%), quantitativos (25; 44,6%) e mistos (4; 7,1%), predominando estudos de caso e análise documental no primeiro grupo e levantamentos com escalas Likert no segundo. Quanto ao nível de análise, predomina o macro (17; 29,3%), seguido de combinações macro-meso e micro-meso, refletindo a natureza multinível do fenômeno.

Um achado crítico é o escopo temático: a literatura empírica dedicada exclusivamente a sistemas de custos é numericamente restrita. Apenas oito artigos (14,3%) tratam do objeto stricto sensu (Categoria A) e os demais 48 (85,7%) são de convergência ampla (Categoria B): adoção de IPSAS, transição para o regime de competência, harmonização EPSAS e reformas correlatas.

Como a adoção do regime de competência é pré-condição para a apuração de custos (Rezende et al., 2010; Slomski, 2013), a Categoria B compõe o contexto institucional das barreiras, articulação aprofundada em 4.4. Contudo, sua predominância introduz imprecisão de constructo quando os achados agregados são generalizados para custos; por isso, as inferências sobre custos concentram-se na Categoria A.

4.1 Barreiras à implementação: as seis dimensões

A análise de conteúdo (Bardin, 2011) identificou barreiras em seis dimensões: técnica (B1), institucional (B2), cultural (B3), organizacional (B4), educacional (B5) e financeira (B6). Cada dimensão foi registrada como presente apenas quando o artigo trazia achado empírico próprio, admitindo-se codificação múltipla.

Cabe registrar que a métrica é binária (presença × ausência), assim, as frequências devem ser lidas como presença, e não como peso, uma barreira mencionada de passagem contribui igualmente a uma central. A Tabela 2 apresenta a frequência de cada dimensão e sua articulação com os três isomorfismos.

Tabela 2

Frequência das dimensões de barreira e vinculação teórica (n = 56)

Dimensão	n	% geral	Categoria A custos (n=8)	Categoria B reformas (n=48)	Isomorfismo / mecanismo predominante
B2 — Institucional	41	73,2%	5 (62,5%)	36 (75,0%)	Coercitivo
B1 — Técnica	37	66,1%	6 (75,0%)	31 (64,6%)	Transversal
B3 — Cultural	29	51,8%	3 (37,5%)	26 (54,2%)	Legitimidade / *decoupling*
B5 — Educacional	22	39,3%	3 (37,5%)	19 (39,6%)	Normativo
B4 — Organizacional	22	39,3%	6 (75,0%)	16 (33,3%)	Mimético
B6 — Financeira	22	39,3%	2 (25,0%)	20 (41,7%)	Transversal

Fonte: Elaborado pelas autoras a partir da matriz de codificação.

A desagregação por categoria mostra que a predominância institucional é própria da literatura habilitadora (Categoria B, 75%), não dos estudos custos-específicos (Categoria A, n=8), nos quais as dimensões mais frequentes são a técnica e a organizacional (ambas 75%) e a institucional recua para 62,5%, o que delimita o alcance das frequências agregadas, primariamente características do campo habilitador.

A dimensão institucional (73,2%) evidencia a centralidade dos fatores externos, pressões supranacionais, fragilidade de governança, ambiguidade normativa e tensões federativas, e a técnica (66,1%), as dificuldades com sistemas de informação, complexidade das normas e apropriação metodológica de custos. As demais situam-se entre 39% e 52%, nenhuma abaixo de um terço do corpus, evidenciando a natureza multifacetada do fenômeno: 47 artigos (83,9%) tiveram duas ou mais dimensões codificadas, com moda de três (35,7%) e média de 3,09.

4.1.1 Barreiras institucionais (B2)

As barreiras institucionais são a dimensão mais frequente e transversal (41 de 56; 73,2%), em três subtemas: a pressão coercitiva insuficiente de organismos multilaterais, Cohen et al. (2023), pela lente do garbage can, mostram que a UE não desenvolveu as EPSAS após uma década, pela oposição de Alemanha e França à obrigatoriedade; a ambiguidade normativa do standard-setter, cujos processos de emissão são marcados por recursividade; e a fragilidade institucional dos condutores da reforma, Sasso et al. (2023), em 88 municípios fluminenses, mostram que os tribunais de contas pesam mais na implementação patrimonial do que a qualificação da equipe local.

4.1.2 Barreiras técnicas (B1)

As barreiras técnicas (37 artigos; 66,1%) reúnem três subcategorias: a inadequação dos sistemas de informação abordado por Nascimento et al. (2025) que mostram que o Sistema Integrado de Administração de Serviços (SIADS) é

incompatível com a apuração de custos por competência exigida pela NBC TSP 34; a complexidade metodológica dos custos indiretos, onde Souza e Rodrigues (2022), via MCDA-C com gestores federais, apontam a Metodologia de Custos como critério de maior esforço, deslocando a barreira dominante da tecnologia para a metodologia; e a ambiguidade conceitual das normas, com a IPSAS programada no software convivendo com o não entendimento pelo contador.

4.1.3 Barreiras culturais (B3)

A dimensão cultural (29 artigos; 51,8%) tem duas subcategorias: a resistência à transição do regime de caixa para o de competência abordado por Gomes et al. (2023), com 322 diretores financeiros municipais (CFOs) de Portugal e Espanha, evidenciam que o orçamento permanece como referencial dominante; e a cultura orçamentária como paradigma, no qual Nascimento et al. (2025) a identificam, em universidades federais, em detrimento da gestão de custos.

4.1.4 Barreiras organizacionais (B4)

As barreiras organizacionais (22 artigos; 39,3%) reúnem três subcategorias: a falta de apoio da alta gestão, apontada como condição decisiva para o uso da informação de custos; a sobrecarga e a insuficiência de recursos humanos, onde Gumier et al. (2022), em 106 prefeituras mineiras, apontam quadros reduzidos e ausência de unidade dedicada; e a falha na alocação interna de recursos, Sasso et al. (2023) identificam correlação negativa entre despesa administrativa e implementação patrimonial. A dimensão só emerge quando o desenho do estudo permite análise micro ou meso.

4.1.5 Barreiras educacionais (B5)

As barreiras educacionais (22 artigos; 39,3%) têm duas subcategorias: o déficit de formação em contabilidade pública nas universidades, frente ao domínio da lógica for-profit, Neves et al. (2022), com docentes de escolas de negócios brasileiras, mostram que as estruturas de incentivo não a favorecem; e o treinamento inadequado dos servidores, no qual Yen et al. (2024) registram que 61,8% dos respondentes vietnamitas não têm acesso a materiais sobre IPSAS, e Gumier et al. (2022), que 53,77% dos contadores municipais mineiros têm conhecimento regular, fraco ou nulo sobre a norma de custos.

4.1.6 Barreiras financeiras (B6)

As barreiras financeiras (22 artigos; 39,3%) contrariam a percepção intuitiva, pois o custo direto de transição raramente é o principal obstáculo. A primeira subcategoria é o custo de implementação e manutenção (software, consultoria, treinamento, auditoria). Cohen et al. (2023) o apontam como substancial e variável entre países da UE, e Yen et al. (2024) demonstram seu impacto negativo sobre a aplicação das normas no Vietnã; a segunda é a restrição orçamentária interna, na qual Gumier et al. (2022) mostram que cerca de metade das prefeituras mineiras não tem viabilidade para implantar o SICSP. A dimensão condiciona transversalmente as demais e deve ser lida com cautela, pois muitos estudos qualitativos a assumem como pano de fundo.

A análise agregada revela dois padrões convergentes: a predominância das barreiras institucionais e técnicas, com as dimensões macro prevalecendo sobre as micro mesmo quando os desenhos permitem capturá-las; e a superposição sistemática entre dimensões (83,9% dos artigos codificam duas ou mais), sinalizando que as barreiras raramente operam isoladamente. Registre-se ainda que quatro artigos (7,1%) apresentaram codificação nula, ou seja, estudos quantitativos ou conceituais voltados a testar fatores de sucesso da adoção IPSAS sem operacionalizar barreiras, o que sugere viés de publicação favorável às reformas e recomenda tratamento diferenciado na síntese.

4.3 Comparação Brasil - Internacional

A comparação entre estudos brasileiros (n = 11) e internacionais (n = 45) revela padrões parcialmente convergentes, com especificidades importantes (Tabela 3).

Tabela 3
Frequência de barreiras por origem geográfica

Dimensão	**Brasil (n = 11)**	**Internacional (n = 45)**	**Diferença (BR − INT)**
B1 — Técnica	9 (81,8%)	28 (62,2%)	+19,6 p.p.
B2 — Institucional	6 (54,5%)	35 (77,8%)	−23,3 p.p.
B3 — Cultural	4 (36,4%)	25 (55,6%)	−19,2 p.p.
B4 — Organizacional	8 (72,7%)	14 (31,1%)	+41,6 p.p.
B5 — Educacional	5 (45,5%)	17 (37,8%)	+7,7 p.p.
B6 — Financeira	2 (18,2%)	20 (44,4%)	−26,2 p.p.
Média Σ dimensões por artigo	3,09	3,09	0,00

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Quatro padrões diferenciais destacam-se. Primeiro, os estudos brasileiros codificam muito mais barreiras organizacionais (B4: +41,6 p.p.; 72,7%), reflexo de sua natureza micro-meso (prefeituras, universidades federais e órgãos federais), magnitude que deve ser lida com cautela dado o pequeno n do grupo Brasil.,

Segundo, também codificam mais barreiras educacionais (B5: +7,7 p.p.) e técnicas (B1: +19,6 p.p.). Terceiro, os internacionais codificam mais barreiras financeiras (B6: −26,2 p.p.) e institucionais (B2: −23,3 p.p.), refletindo o foco em custos de transição para IPSAS/EPSAS e nas tensões entre standard-setters globais e Estados nacionais. Quarto, a média de dimensões por artigo é idêntica (3,09 em ambos): a especificidade brasileira está na composição das dimensões, não em seu número.

Duas categorias emergentes reforçam a especificidade brasileira. A primeira, cultura orçamentária como paradigma dominante, articula achados da Marinha do Brasil, do Governo Federal e das universidades federais, manifestando o decoupling entre a norma (NBC TSP 34, IPSAS) e a prática (o orçamento como referencial hegemônico). A segunda, descolamento norma-prática sob obrigatoriedade sem viabilidade, capta o padrão de Gumier et al. (2022): 77,36% dos municípios mineiros não haviam iniciado a implantação do SICSP e nenhum a concluíra, apesar da obrigatoriedade da NBC T 16.11 desde 2011.

4.4 Foco analítico: artigos que tratam especificamente da implementação de custos

Dado o objeto stricto sensu da pergunta, esta subseção detém-se nos oito artigos da Categoria A, cujo objeto empírico central é a implementação, o uso ou a adoção de sistemas de contabilidade de custos (SIC, SICSP, ABC) e das normas NBC T 16.11 e NBC TSP 34 (Tabela 4).

Tabela 4

Categoria A: artigos custos-específicos (n = 8)

Autor(es) / ano	Contexto	Método	Σ dim.
Rogošić (2021)	Croácia (nacional)	Survey — 178 contadores	4
Mohr, Raudla & Douglas (2021)	19 países europeus	Análise secundária COCOPS (Coordinating for Cohesion in the Public Sector of the Future)	3
Souza & Rodrigues (2022)	Brasil (federal)	MCDA-C — 31 respondentes	1
Brandão (2022)	Brasil (multinível)	Ensaio conceitual	1
Gumier, Ribeiro & Raad (2022)	Brasil (municípios de Minas Gerais - MG)	Survey — 106 municípios	4
A. F. Silva et al. (2022)	Brasil (Prefeitura Municipal de Fortaleza - PMF)	Estudo de caso	2
Cardoso & Rodrigues (2024)	Brasil (federal)	MCDA-C — 39 gestores	5
Nascimento, Soares & Ferreira (2025)	Brasil (universidades federais - UFs)	Análise de conteúdo — 38 UFs	5

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Dois padrões destacam-se, o primeiro é a concentração brasileira, onde seis dos oito artigos (75,0%) tratam do contexto brasileiro e a escassez internacional de estudos empíricos sobre sistemas de custos stricto sensu. O segundo é a frequência elevada das dimensões organizacional (B4) e educacional (B5).

Nos artigos brasileiros custos-específicos, as dimensões organizacional (B4) e educacional (B5) aparecem em cinco de seis (83,3%), muito acima da média, reforçando que as barreiras são predominantemente internas e humanas; a dimensão financeira aparece em apenas um dos oito artigos, ou seja, a barreira dominante não é a aquisição de sistemas, mas a existência de estruturas e pessoas capacitadas para operá-los.

O achado central do subgrupo, de Souza e Rodrigues (2022), sintetiza um deslocamento conceitual: o esforço dominante concentra-se na Metodologia de Custos, na cadeia de valor e no tratamento dos custos indiretos. Os avanços tecnológicos (SIC, Tesouro Gerencial, SIAFI) reduziram as barreiras de infraestrutura, mas persiste a complexidade metodológica intrínseca do custeio no setor público.

Ademais, Nascimento et al. (2025) consolidam o padrão. Das 38 universidades federais que abordaram gestão de custos em seus relatórios de 2023, ano anterior à vigência obrigatória da NBC TSP 34, nenhuma alcançara o estágio de gestão definido pela norma (31,58% em planejamento e 21,05% em implantação), sob dominância de fatores culturais, organizacionais e educacionais.

Portanto, a implementação da contabilidade de custos no setor público brasileiro caracteriza-se por um descolamento sistemático entre a existência formal do arcabouço normativo e sua efetivação substantiva, cuja superação, segundo os próprios estudos, exigirá menos ênfase na normatização e mais investimento em capacitação, estruturação organizacional e clarificação metodológica.

5 DISCUSSÃO

Sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, a primazia da dimensão coercitiva (73,2%) evidencia que a adoção das normas de custos na contabilidade pública ocorre predominantemente por imposição de órgãos reguladores e multilaterais. Contudo, essa força coercitiva gera apenas adesão formal, e não uso substantivo, resultando no fenômeno do *decoupling* (Meyer & Rowan, 1977), na qual ocorre a dissociação entre a estrutura normativa e a prática cotidiana.

Esse descompasso ocorre porque os pilares normativo e mimético permanecem frágeis: faltam profissionais capacitados e modelos organizacionais consolidados a serem imitados. Esse cenário é comprovado empiricamente no Brasil, onde 77,36% dos municípios mineiros não implantaram o SICSP apesar da obrigatoriedade desde 2011 (Gumier et al., 2022), e respaldado por evidências internacionais (Cohen et al., 2023), enquanto os fatores técnicos e financeiros atuam como condições materiais transversais a esse processo.

A principal implicação desse diagnóstico é o deslocamento das estratégias de política pública, uma vez que o problema não reside na escassez de regras, novas exigências legais tendem apenas a reforçar a adoção cerimonial do sistema. Para superar a cultura orçamentária dominante e viabilizar a implementação efetiva da gestão de custos, a solução requer o fortalecimento das bases que sustentam a mudança prática. Isso exige investir na profissionalização dos contadores e gestores públicos para consolidar o isomorfismo normativo, além de difundir modelos organizacionais de referência para impulsionar o isomorfismo mimético.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da revisão sistemática de 56 artigos (2021–2025), conduzida segundo o PRISMA 2020, identificaram-se, classificaram-se e sistematizaram-se as barreiras à implementação da contabilidade de custos no setor público, em seis dimensões, com primazia da institucional (73,2%) e da técnica (66,1%). Mais do que uma hierarquia de frequências, o achado central é qualitativo: um desacoplamento sistemático entre a adoção formal das normas e sua efetivação substantiva, que opera sobre todas as dimensões.

A contribuição teórica reside em articular, de forma parcimoniosa, as barreiras à lente da Nova Sociologia Institucional. Os três isomorfismos de DiMaggio e Powell (1983) explicam os vetores da adoção formal, o coercitivo mapeando a dimensão institucional, o normativo a educacional e o mimético a organizacional, enquanto o decoupling de Meyer e Rowan (1977), amparado no conceito de legitimidade (Scott, 1995), explicita como a adoção não se converte em uso efetivo.

No plano gerencial e de política pública, com recomendações voltadas primariamente ao Brasil, ainda que de lógica institucional mais ampla, sugere-se menos ênfase na produção de novas normas, que intensifica uma pressão coercitiva já dominante, e mais investimento na profissionalização de contadores e gestores, em estruturas dedicadas à gestão de custos e na clarificação metodológica quanto à

apropriação de custos indiretos e à integração com a cadeia de valor das políticas públicas.

As limitações incluem a restrição a artigos revisados por pares, indexados em três bases e em português e inglês; a predominância de estudos internacionais de escopo macro e um subgrupo pró-adoção normativo-descritivo sinalizam viés de publicação, recomendando cautela na leitura das frequências, que caracterizam primariamente a Categoria B, apoiando-se as inferências sobre custos stricto sensu nos oito estudos da Categoria A. A codificação binária (presença × ausência) não capta a intensidade das barreiras e tende a inflar as transversais (técnica e financeira); a comparação Brasil × internacional, com n = 11, é sensível a alterações unitárias (~9 p.p. por artigo). A concordância inicial na triagem situou-se no nível do acaso (κ = 0,0095), depois uniformizada por consenso formal, sem rodada-piloto de calibração nem pré-registro.

Como agenda futura, recomendam-se estudos longitudinais sobre a trajetória do decoupling após a vigência obrigatória da NBC TSP 34 (2024); investigações sobre intervenções de fortalecimento normativo e mimético (capacitação e difusão de modelos de referência) na implementação substantiva; e análises comparativas interestaduais no Brasil, ausentes no corpus. A própria escassez de estudos empíricos sobre sistemas de custos stricto sensu, apenas oito no quinquênio, é, em si, um achado e uma lacuna prioritária.

REFERÊNCIAS

Babbie, E. (2013). *The practice of social research* (13th ed.). Wadsworth Cengage Learning.

Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. Edições 70.

Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences, 82*(4), 724–744. https://doi.org/10.1177/0020852315600232

Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences, 81*(1), 158–177. https://doi.org/10.1177/0020852314546580

Cohen, S., Manes Rossi, F., & Brusca, I. (2023). Public sector accounting harmonization in the European Union through the lens of the garbage can model. Financial Accountability and Management. https://doi.org/10.1111/faam.12348

Conselho Federal de Contabilidade. (2011). *Resolução CFC nº 1.366/2011: Aprova a NBC T 16.11 — Sistema de informação de custos do setor público*.

Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *NBC TSP 34 — Custos no setor público*. Diário Oficial da União, Seção 1, 10 dez. 2021.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review, 48*(2), 147–160. https://doi.org/10.2307/2095101

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), 121–138. https://doi.org/10.12660/cgpc.v21n69.60047

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6ª ed.). Atlas.

Gomes, P., Brusca, I., Fernandes, M. J., & Vilhena, E. (2023). The IPSAS implementation and the use and usefulness of accounting information: a comparative analysis in the Iberian Peninsula. Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-12-2021-0169

Gumier, E. S. L., Ribeiro, L. M. P., & Raad, L. V. V. (2022). Uma análise dos fatores que influenciam a implantação e utilização do sistema de informação de custos no setor público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais de Minas Gerais. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (Online). https://doi.org/10.12979.rcmccuerj.2022.59489

Holanda, V. B. de, Lattman-Weltman, F., & Guimarães, F. (Orgs.). (2010). *Sistema de informação de custos na administração pública federal: Uma política de Estado*. Editora FGV.

Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration, 69*(1), 3–19. https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x

Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society, 20*(2–3), 93–109. https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W

Jagalla, T., Becker, S. D., & Weber, J. (2011). A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: Evidence from German states. *Financial Accountability & Management, 27*(2), 134–165. https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00520.x

Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review, 18*(4), 719–723. https://doi.org/10.1080/09638180903334960

Mauss, C. V., & Souza, M. A. (2008). *Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. Atlas.

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology, 83*(2), 340–363. https://doi.org/10.1086/226550

Nascimento, D. S., Soares, M. F., & Ferreira, K. S. (2025). Implementação do sistema de gerenciamento de custos nas universidades federais: Dificuldades enfrentadas pelos gestores. Desenvolvimento em Questão. https://doi.org/10.21527/2237-6453.2025.62.17195

Neves, F. R., de Aquino, A. C. B., & da Silva, P. B. (2022). New development: The challenges of public sector accounting education in business schools. Public Money and Management. https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2066820

Ouzzani, M., Hammady, H., Fedorowicz, Z., & Elmagarmid, A. (2016). Rayyan — A web and mobile app for systematic reviews. *Systematic Reviews, 5*(1), Article 210. https://doi.org/10.1186/s13643-016-0384-4

Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., Boutron, I., Hoffmann, T. C., Mulrow, C. D., Shamseer, L., Tetzlaff, J. M., Akl, E. A., Brennan, S. E., Chou, R., Glanville, J., Grimshaw, J. M., Hróbjartsson, A., Lalu, M. M., Li, T., Loder, E. W., Mayo-Wilson, E., McDonald, S., … Moher, D. (2021). The PRISMA 2020 statement: An updated guideline for reporting systematic reviews. *BMJ, 372*, Article n71. https://doi.org/10.1136/bmj.n71

Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review, 18*(4), 765–807. https://doi.org/10.1080/09638180903118694

Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: Lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública, 44*(4), 959–992. https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400009

Robalo, R., & Matos, D. (2024). The role of consensus mobilization in the adoption of the new accounting system in the Portuguese public sector. *Meditari Accountancy Research, 32*(3), 823–854.

Sasso, M., Ramos, R. P., & Varela, P. S. (2023). Conformidade contábil e a implementação de procedimentos contábeis patrimoniais: análise dos municípios do estado do Rio de Janeiro. Advances in Scientific and Applied Accounting. https://doi.org/10.14392/asaa.2022160102

Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations*. Sage.

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

Souza, E. A., & Rodrigues, E. C. C. (2022). Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal. Revista Catarinense da Ciência Contábil. https://doi.org/10.16930/2237-7662202232241

Yen, L., Hang, B. T., & Hong, N. T. T. (2024). Fatores que afetam a conscientização das unidades públicas no vietnã ao aplicar as normas internacionais de contabilidade pública. Revista Gestão & Tecnologia. https://doi.org/10.20397/2177-6652/2024.v24i1.2295