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

Arquitetura da eficiência: análise de casos e a proposição de um plano de implementação progressiva (PIP) para contabilidade de custos no setor público

Roberto Rivelino Martins Ribeiro (UEM) - rivamga@hotmail.com

Iasmini Magnes Turci Borges (UEM) - iasminiborges@gmail.com

Juliane Andressa Pavão (UFPR) - julianepavao@hotmail.com

Kerla Mattiello (UEM) - kmattiello@uem.br

Lucas Vinicius Blaudson Costa (UEM) - lucas_blaudsoncosta@hotmail.com

Resumo:

A contabilidade de custos no setor público constitui instrumento fundamental para o aprimoramento da governança, da transparência e da eficiência na aplicação dos recursos públicos. Este artigo tem como objetivo analisar a maturidade das práticas de contabilidade de custos no setor público brasileiro, a partir de casos de referência, com vistas à proposição de um Plano de Implementação Progressiva (PIP) orientado à geração de valor público. Metodologicamente, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, exploratória, descritiva e aplicada, adotando como procedimento técnico o estudo de casos múltiplos, com suporte em pesquisa documental e bibliográfica. A análise fundamenta-se no arcabouço normativo brasileiro, especialmente na Lei nº 4.320/1964, na Lei Complementar nº 101/2000, na NBC TSP 34, no MCASP e no Decreto nº 10.540/2020, bem como em estudos científicos sobre sistemas de custos governamentais. Os resultados indicam que, embora exista normativas e avanços pontuais em diferentes esferas administrativas, a institucionalização da contabilidade de custos ainda enfrenta limitações relacionadas à integração tecnológica, à qualidade dos dados, à capacitação técnica e à baixa utilização gerencial das informações produzidas. A proposta do PIP busca responder a esses desafios por meio de fases graduais de mobilização, estruturação normativa, projeto piloto, integração sistêmica e monitoramento contínuo. Conclui-se que a efetividade da contabilidade de custos no setor público depende da articulação entre normas, tecnologia, pessoas e cultura organizacional, sendo essencial para fortalecer a accountability, a tomada de decisão baseada em evidências e a qualidade do gasto público.

Palavras-chave: *Contabilidade de custos. Setor público. Plano de Implementação Progressiva. Valor público.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Arquitetura da eficiência: análise de casos e a proposição de um plano de implementação progressiva (PIP) para contabilidade de custos no setor público

RESUMO

A contabilidade de custos no setor público constitui instrumento fundamental para o aprimoramento da governança, da transparência e da eficiência na aplicação dos recursos públicos. Este artigo tem como objetivo analisar a maturidade das práticas de contabilidade de custos no setor público brasileiro, a partir de casos de referência, com vistas à proposição de um Plano de Implementação Progressiva (PIP) orientado à geração de valor público. Metodologicamente, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, exploratória, descritiva e aplicada, adotando como procedimento técnico o estudo de casos múltiplos, com suporte em pesquisa documental e bibliográfica. A análise fundamenta-se no arcabouço normativo brasileiro, especialmente na Lei nº 4.320/1964, na Lei Complementar nº 101/2000, na NBC TSP 34, no MCASP e no Decreto nº 10.540/2020, bem como em estudos científicos sobre sistemas de custos governamentais. Os resultados indicam que, embora exista normativas e avanços pontuais em diferentes esferas administrativas, a institucionalização da contabilidade de custos ainda enfrenta limitações relacionadas à integração tecnológica, à qualidade dos dados, à capacitação técnica e à baixa utilização gerencial das informações produzidas. A proposta do PIP busca responder a esses desafios por meio de fases graduais de mobilização, estruturação normativa, projeto piloto, integração sistêmica e monitoramento contínuo. Conclui-se que a efetividade da contabilidade de custos no setor público depende da articulação entre normas, tecnologia, pessoas e cultura organizacional, sendo essencial para fortalecer a *accountability*, a tomada de decisão baseada em evidências e a qualidade do gasto público.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Setor público. Plano de Implementação Progressiva. Valor público.

Área Temática: Aspectos tributários e modelos de custeio aplicados ao setor público

1 INTRODUÇÃO

A administração pública contemporânea enfrenta o desafio de converter recursos financeiros escassos em serviços públicos de qualidade, em ambiente de crescente demanda por transparência, responsabilidade fiscal e avaliação de desempenho. Nesse contexto, a contabilidade de custos deixa de ser acessória à contabilidade financeira e passa a constituir instrumento estratégico para a criação de valor público, pois permite relacionar recursos consumidos, atividades realizadas e resultados entregues à sociedade (Moore, 1995). A evolução normativa brasileira, desde a Lei nº 4.320/1964 até a Lei de Responsabilidade Fiscal e a NBC TSP 34, demonstra a transição da obrigatoriedade formal para a necessidade gerencial da informação de custos (Brasil, 1964, 2000; Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2021).

Apesar da estrutura legal e do detalhamento técnico oferecido pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e pela padronização tecnológica do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC), a implementação prática dos sistemas de custos permanece heterogênea. A literatura indica que normas e ferramentas tecnológicas não garantem,

isoladamente, a institucionalização de uma cultura de custos, sendo necessário integrar a informação produzida ao processo de tomada de decisão (Brasil, 2020; Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2024; Reis *et al.*, 2025; Souza, 2022).

Embora o Brasil disponha de arcabouço normativo detalhado, a aplicação dos conceitos de custos governamentais enfrenta gargalos relacionados à qualificação de pessoal, à resistência cultural, à baixa integração sistêmica e ao uso limitado da informação por gestores (Gumier, Ribeiro, & Raad, 2023; Nottar, 2022). Diante desse cenário, formula-se a seguinte questão norteadora: como a institucionalização da contabilidade de custos tem se desenvolvido nos diferentes níveis da administração pública brasileira e quais fatores condicionam o êxito ou a limitação de sua aplicação prática?

O objetivo geral do estudo é analisar a maturidade das práticas de contabilidade de custos no setor público brasileiro, a partir de casos de referência, visando propor um Plano de Implementação Progressiva (PIP) fundamentado na geração de valor público e na superação de gargalos institucionais e tecnológicos. A relevância do trabalho decorre da necessidade de superar a lacuna entre normatividade contábil e uso gerencial da informação, assim como da oportunidade de explorar modelos graduais e escaláveis, inclusive abordagens derivadas do *Time-Driven Activity-Based Costing*, em contextos públicos complexos (Kaplan & Anderson, 2004; Reis *et al.*, 2025).

Espera-se que o estudo contribua teoricamente ao consolidar evidências sobre a implementação de custos no Brasil e, de modo aplicado, ao apresentar um roteiro que auxilie gestores na estruturação de indicadores de eficiência, comparabilidade e transparência (Brandão, 2022; Messias, Ferreira, & Soutes, 2018). Assim, o estudo fortalece o debate sobre a utilidade da informação contábil como pilar da governança pública, da *accountability* e da qualidade do gasto público.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Fundamentos e normas da contabilidade de custos no setor público

A contabilidade de custos aplicada ao setor público consolida-se como instrumento de transparência, avaliação de desempenho institucional e eficiência na alocação de recursos escassos. A origem da obrigatoriedade de apuração de custos está na Lei nº 4.320/1964, especialmente nos dispositivos que preveem registros capazes de permitir a determinação dos custos dos serviços públicos e a avaliação dos resultados da gestão (Brasil, 1964). Posteriormente, a Lei Complementar nº 101/2000 reforçou a exigência de sistema de custos voltado ao acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 2000).

No plano técnico, a NBC TSP 34 define parâmetros para mensuração, reconhecimento e evidenciação da informação de custos no setor público, introduzindo conceitos como objetos de custo, centros de custos e métodos de custeio (CFC, 2021). Tais diretrizes são operacionalizadas pelo MCASP, que orienta a integração entre custos, orçamento, patrimônio e Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, permitindo que a despesa orçamentária seja analisada sob a ótica do consumo real de recursos (STN, 2024).

A modernização tecnológica necessária a essa integração foi reforçada pelo Decreto nº 10.540/2020, que instituiu o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. Ao exigir integração e rastreabilidade dos registros, o SIAFIC atua como infraestrutura

crítica para reduzir fragmentação de dados e ampliar a tempestividade das informações gerenciais (Brasil, 2020).

2.2 Modelos de custeio e eficiência na gestão pública

A eficiência na administração pública está vinculada à capacidade estatal de mensurar o consumo de recursos e convertê-lo em resultados sociais. Nessa perspectiva, os modelos de custeio tornam-se instrumentos de gestão estratégica, capazes de apoiar escolhas orçamentárias, avaliação de políticas públicas e prestação de contas (Moore, 1995).

A adoção de sistemas de custos no setor público enfrenta dificuldades associadas à integração com sistemas estruturantes, à complexidade dos processos, à baixa aderência cultural e à burocratização. Experiências nacionais e internacionais mostram que modelos excessivamente complexos, quando implantados sem adaptação institucional, tendem a produzir baixa utilização gerencial e risco de abandono (Messias *et al.*, 2018).

O *Activity-Based Costing* (ABC) contribuiu para aprimorar a alocação de custos indiretos, mas sua implementação pode ser onerosa e dependente de mapeamentos extensivos. Como alternativa, Kaplan e Anderson (2004) propuseram o *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), baseado em estimativas de tempo e capacidade instalada, com maior potencial de escalabilidade para organizações complexas. No setor público brasileiro, estudos municipais indicam que a eficiência não decorre apenas da escolha do método, mas da capacidade de integrar dados de custos ao processo decisório (Carvalho, Silva, Rosa, & Lunkes, 2017).

2.3 Pesquisas recentes e evidências empíricas

A literatura brasileira aponta avanços conceituais e barreiras persistentes na implantação dos sistemas de custos governamentais. Machado e Holanda (2010) discutiram diretrizes para o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, enfatizando a correlação entre políticas públicas, recursos consumidos e atividades realizadas. Cardoso, Aquino e Bitti (2011) defenderam a implantação gradual, flexível e baseada no regime de competência, destacando que a utilidade percebida pelos gestores é condição para a efetividade do sistema.

Brandão (2022) observa que a ausência de uniformidade metodológica prejudica a comparabilidade e propõe estrutura baseada em custeio por atividades para geração de indicadores de eficiência. Em universidades federais, Nottar (2022) evidencia, sob a Teoria da Contingência, que inflexibilidade estrutural, carência de pessoal especializado e baixa demanda gerencial limitam a adoção plena de sistemas de custos. Resultados semelhantes foram encontrados em municípios de Minas Gerais, nos quais a qualificação dos recursos humanos foi indicada como dificuldade central (Gumier *et al.*, 2023).

A usabilidade e a dimensão tecnológica também são recorrentes. Souza e Rodrigues (2022) e Souza (2022) apontam que, embora as ferramentas disponíveis possam ser consideradas intuitivas, os maiores desafios residem na definição metodológica e na resistência cultural. Em nível estadual, Reis *et al.* (2025) identificaram a lacuna de conhecimento técnico entre agentes públicos, reforçando que a evolução normativa deve ser acompanhada por capacitação continuada e fortalecimento da demanda gerencial por informação de custos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como qualitativa, pois busca interpretar fenômenos complexos relacionados à institucionalização da contabilidade de custos, priorizando a compreensão de processos e significados (Gil, 2022). Quanto aos objetivos, é exploratória e descritiva, por examinar o estágio de maturidade das práticas de custos e identificar variáveis críticas para sua implementação. Quanto à natureza, é aplicada, uma vez que resulta na proposição de um modelo de intervenção: o Plano de Implementação Progressiva.

O procedimento técnico adotado é o estudo de casos múltiplos comparativos, abrangendo experiências em diferentes níveis federativos e esferas de atuação. A escolha por casos múltiplos permite análise transversal de convergências e divergências, ampliando a compreensão das barreiras e dos fatores de sucesso na aplicação da contabilidade de custos no setor público (Carvalho *et al.*, 2017; Nottar, 2022).

A coleta de dados fundamentou-se em pesquisa documental e bibliográfica. O *corpus* compreendeu legislação, normas contábeis, manuais técnicos, relatórios oficiais, documentos de fiscalização e estudos científicos que reportam casos, modelos e desafios de implementação (Machado & Holanda, 2010; Messias *et al.*, 2018). Para o tratamento dos dados, utilizou-se análise de conteúdo, organizada em pré-análise, exploração do material e interpretação dos resultados, conforme Bardin (2011). As categorias analíticas envolveram gargalos tecnológicos, apoio da alta gestão, metodologia de custeio, usabilidade da informação e cultura organizacional.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A institucionalização da informação de custos no Brasil foi estabelecida pela Lei nº 4.320/1964 e pela Lei Complementar nº 101/2000, passando a integrar estratégias de modernização da gestão pública em diferentes níveis federativos. Nesta seção, destacam-se casos de implementação de custos em entes nacionais e, em seguida, apresenta-se um Plano de Implementação Progressiva, respaldado pela visão estratégica de agregação de valor oriunda da matriz SWOT e do Canvas.

4.1 Mapeamento de iniciativas e casos de sucesso no Brasil

Para compreender a maturidade da contabilidade de custos no país, foram selecionados 10 casos que representam desde normatizações nacionais até implementações em municípios de pequeno e médio porte. O Quadro 1 sintetiza o escopo e as instituições responsáveis. Esses dados representam a realidade da gestão de custos no Brasil, permitindo uma visão entre a norma técnica e a prática nos entes federativos.

Caso	Ente federativo	Instituição	Detalhes descritivos
1	Federal	STN/Fazenda	Sistema estruturante que consolida dados de todo o Executivo Federal.
2	Nacional	CFC	Marco regulatório técnico que orienta a profissão contábil no setor público.
3	Estadual	SEFAZ-SP	Iniciativa de mensuração de custos finalísticos em serviços estaduais.
4	Municipal	Prefeitura de Salvador	Modernização da contabilidade municipal para gestão de resultados.
5	Federal	Banco Central	Sistema de alta maturidade focado em eficiência administrativa interna.

Caso	Ente federativo	Instituição	Detalhes descritivos
6	Municipal	Prefeitura de Sobral	Foco na adaptação da contabilidade para a realidade de municípios menores.
7	Federal	UnB (estudo)	Análise acadêmica sobre a utilidade real dos dados gerados pelo SIC.
8	Estadual	TCE-ES	Atuação do controle externo como indutor e orientador da gestão de custos.
9	Municipal	Pesquisadores (PR)	Diagnóstico regional sobre o gap de implementação em cidades do Paraná.
10	Municipal	Prefeitura de Uberlândia	Aplicação experimental de métodos avançados de custeio (ABC).

Quadro 1. Detalhes descritivos e entidades

Fonte: Elaborado pelos autores.

A análise do Quadro 1 revela uma pluralidade de arranjos institucionais na implementação da contabilidade de custos no Brasil. Observa-se que a iniciativa não é exclusiva do Poder Executivo, estendendo-se a autarquias, órgãos de controle e entidades municipais, além do papel normatizador do CFC. Essa diversidade reflete a descentralização federativa e a busca por modelos que atendam tanto a administração direta quanto a indireta. A presença de estudos acadêmicos indica que a produção de conhecimento científico é suporte vital para validar a eficácia dessas políticas no campo prático.

O Quadro 2 apresenta o Sistema de custeio, os objetivos principais e as metas implementadas por cada um dos dez casos analisados.

Caso	Sistema de custeio	Objetivos principais	Metas implementadas
1	Absorção/direto	Integrar SIAFI e SIAPE.	Gerar relatórios de custos por órgão/unidade.
2	Normatização	Padronizar conceitos e métodos.	Unificação da linguagem contábil nacional.
3	Absorção/insumo-produto	Medir custo de serviços prestados.	Identificar eficiência por programa de governo.
4	Absorção	Transparência e suporte à decisão.	Publicação de demonstrativos de custos anuais.
5	ABC (atividades)	Gestão de processos e eficiência.	Otimização de recursos em processos internos.
6	Absorção adaptado	Melhorar controle de gastos diretos.	Evidenciar custo por aluno/paciente (social).
7	Avaliação	Mensurar utilidade percebida.	Identificar gargalos na usabilidade do sistema.
8	Orientativo	Padronizar implementação local.	100% dos municípios com plano de custos.
9	Diagnóstico	Mapear adoção regional.	Identificar causas da baixa adesão municipal.
10	ABC (atividades)	Apurar custos indiretos complexos.	Redução de custos operacionais via processos.

Quadro 2. Sistemas de custeio, objetivos e metas

Fonte: Elaborado pelos autores.

O Quadro 2 evidencia uma convergência técnica para o custeio por absorção, conforme preconizado pela NBC TSP 34. Contudo, iniciativas mais maduras, como as do Banco Central (caso 5) e de Uberlândia (caso 10), avançam para o Custeio Baseado em Atividades (ABC), buscando maior precisão na identificação de custos indiretos. Do ponto de vista teleológico, as políticas transitam do cumprimento da legalidade para a busca da eficiência alocativa, de modo que a informação de custo

deixa de ser dado contábil estático e se torna insumo estratégico para o ciclo orçamentário.

O Quadro 3 evidencia os desafios de implementação identifications nos casos analisados.

Desafios	Descrição
Caso 1 (SIC)	Qualidade da base de dados, com necessidade de saneamento de informações de sistemas legados.
Caso 3 (SP)	Dificuldade em correlacionar insumos de apoio com produtos finais específicos.
Caso 5 (BCB)	Resistência cultural à medição de tempos e movimentos em processos intelectuais.
Caso 8 (TCE-ES)	Falta de corpo técnico qualificado nos municípios pequenos para gerir o sistema.
Caso 9 (PR)	Ausência de sistemas de TI integrados que automatizem a coleta de dados.

Quadro 3. Desafios de implementação identificados

Fonte: Elaborado pelos autores.

A interpretação dos desafios de implementação demonstra que o maior obstáculo não é apenas a carência de tecnologia, mas a integridade e a integração dos dados. Os sistemas legados isolados, ou silos de informação, dificultam a apuração automática, exigindo esforços manuais que ampliam a margem de erro. Além disso, a carência de corpo técnico especializado nos pequenos entes federativos revela uma assimetria de capacidades estatais que compromete a uniformidade da reforma contábil no país.

O Quadro 4 identifica as boas práticas observadas nos casos analisados.

Práticas identificadas	Descrição
Apoio da alta gestão	Essencial para que a informação de custos seja vista como ferramenta de gestão, não apenas burocracia.
Integração de sistemas	O uso de *Data Warehousing*, como no SIC, evita retrabalho e divergência de dados.
Capacitação contínua	Formar gestores de custos, e não apenas contadores de custos.
Gradualismo	Iniciar com custos diretos e centros de custos administrativos antes de avançar para métodos complexos (ABC).

Quadro 4. Síntese das boas práticas identificadas

Fonte: Elaborado pelos autores.

As boas práticas sintetizadas corroboram a Nova Gestão Pública ao evidenciar que a integração sistêmica via *Data Warehousing* é apontada como solução técnica para a consistência informacional. No entanto, o fator crítico de sucesso reside no apoio da alta administração, sugerindo que a contabilidade de custos deve ser uma agenda política e não apenas projeto setorial da contabilidade. O gradualismo emerge como estratégia pragmática para vencer a curva de aprendizado institucional.

Tendências e elementos comuns	Descrição
Convergência às normas internacionais	Todos os casos buscam alinhamento com a NBC TSP 34 e padrões IPSAS.
Foco no usuário final	Transição da contabilidade “para o tribunal” para a contabilidade “para o gestor”.
Automatização	Uso intensivo de *Business Intelligence* (BI) para visualização de dados de custos.
Transparência	Publicação de custos em portais de transparência como forma de *accountability*.

Quadro 5. Principais tendências e elementos comuns

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se uma clara tendência de transição do foco puramente orçamentário para o foco patrimonial e gerencial. A inserção de ferramentas de *Business Intelligence* indica que a transparência pública evolui para transparência analítica, na qual cidadão e gestor podem interpretar o valor público gerado por cada unidade monetária investida. A convergência às normas internacionais atua como pano de fundo que favorece a comparabilidade dos dados brasileiros no cenário global.

Dificuldade	Descrição
Cultura organizacional	Visão do custo como punição ou corte, e não como eficiência.
Sistemas legados	Software de contabilidade orçamentária que não se comunica com o patrimonial.
Falta de incentivo	Ausência de sanções ou prêmios para gestores que usam ou não informações de custos.
Complexidade metodológica	Dificuldade em definir critérios de rateio para custos indiretos de forma justa.

Quadro 6. Principais dificuldades relatadas

Fonte: Elaborado pelos autores.

O Quadro 6 expõe o componente antropológico da gestão pública: a resistência cultural. A interpretação científica sugere que muitos gestores ainda percebem o sistema de custos como instrumento de fiscalização e punição, e não de apoio à decisão. A ausência de incentivos institucionais para a eficiência cria ambiente de desoneração de responsabilidade sobre os custos, o que explica a baixa adoção prática em municípios nos quais a Lei de Responsabilidade Fiscal é cumprida apenas formalmente.

Resultados e melhorias	Descrição
Governo Federal	Geração de relatórios periódicos de custos por ministério disponíveis para consulta pública.
Salvador	Melhoria na alocação de recursos em áreas críticas após identificação de gargalos financeiros.
Banco Central	Redução comprovada de desperdícios em processos administrativos internos mapeados pelo sistema.
Normatização	Existência de guia claro, emitido pelo CFC, que reduz a insegurança jurídica dos contadores públicos.

Quadro 7. Resultados e melhorias já realizadas

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os resultados demonstram que, quando o sistema é efetivamente implementado, há ganho tangível na qualidade do gasto. A visibilidade dos custos por ministério ou serviço municipal permite *benchmarking* interno e identificação de unidades subperformantes. O principal resultado observado é a mudança de patamar da transparência, que deixa de ser apenas exposição de notas empenhadas e passa a contemplar o detalhamento do custo real dos serviços públicos prestados.

Elementos adaptáveis	Descrição
Centros de custos por unidade administrativa	Adaptável a qualquer prefeitura para controle de gastos fixos.
Indicadores de custo unitário	Custo por refeição escolar ou por consulta, adaptável para avaliar eficiência social.
Modelos de guia de implantação (TCE-ES)	Pode ser replicado por outros Tribunais de Contas para auxiliar seus jurisdicionados.

Elementos adaptáveis	Descrição
Uso de BI para gestores	*Dashboards* simples que traduzem dados contábeis complexos em gráficos de decisão.

Quadro 8. Sugestões de elementos adaptáveis ao setor público

Fonte: Elaborado pelos autores.

A análise final sobre os elementos adaptáveis sugere um modelo de implantação modular. No contexto brasileiro, centros de custos administrativos e indicadores de custo unitário, como custo por aluno ou paciente, apresentam melhor custo-benefício imediato. A utilização dos Tribunais de Contas como indutores parece ser caminho viável para superar a inércia dos pequenos municípios, criando ambiente de cooperação técnica e padronização. A análise qualitativa revela dualidade metodológica, já que o Governo Federal foca na integração de grandes bases de dados, ao passo que municípios e órgãos de maior maturidade buscam a precisão do método ABC.

4.2 Proposta de Plano de Implementação Progressiva (PIP)

A partir das lacunas identificadas nos casos, especialmente nos municípios e na percepção dos gestores federais, propõe-se um Plano de Implementação Progressiva (PIP). Este plano não é meramente técnico, mas um roteiro de transição institucional fundamentado na NBC TSP 34 e no MCASP (STN, 2024). A proposta foi desenhada para servir como roteiro estratégico a entes públicos, sintetizando as lições aprendidas nos casos analisados e fundamentando-se no arcabouço jurídico brasileiro. O plano é dividido em cinco fases, permitindo que a instituição vença a resistência cultural e as limitações sistêmicas de forma gradual.

A fundamentação legal da proposta pauta-se na obrigatoriedade e nas diretrizes para a contabilidade de custos no Brasil. A Lei nº 4.320/1964 estabelece que os serviços de contabilidade sejam organizados de forma a permitir a determinação dos custos dos serviços públicos; a Lei Complementar nº 101/2000 determina a manutenção de sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão; a NBC TSP 34 padroniza conceitos, métodos e evidenciação; e o MCASP detalha procedimentos contábeis patrimoniais e de custos.

Fase	Objetivo	Base legal	Ações críticas
1. Mobilização e diagnóstico (mês 1-3)	Garantir apoio da alta gestão e identificar gaps tecnológicos/humanos.	Art. 74 da CF/1988.	Criação de comitê intersetorial; inventário de sistemas legados; sensibilização dos secretários.
2. Estruturação normativa (mês 4-8)	Definir o modelo metodológico e organizar a estrutura administrativa para custos.	NBC TSP 34.	Mapeamento de centros de custos; definição do método de custeio; normatização do fluxo de informações.
3. Projeto piloto (mês 9-14)	Implementar em áreas-chave, como saúde e educação, para gerar *quick wins*.	Lei nº 4.320/1964.	Definição de objetos de custos; saneamento de dados de almoxarifado e folha; treinamento das equipes.
4. Integração e automatização (mês 15-20)	Eliminar planilhas paralelas e integrar ao sistema contábil principal.	Decreto nº 10.540/2020.	Regras de rateio automáticas; integração do módulo de patrimônio; *dashboards* de BI.
5. Monitoramento, transparência e melhoria contínua	Consolidar cultura de eficiência e prestar contas à sociedade.	Lei nº 12.527/2011 e LRF.	Relatórios no Portal da Transparência; análise de variância; expansão para custeio ABC em processos complexos.

Quadro 9. Proposta de Plano de Implementação Progressiva (PIP)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Fator crítico	Resposta do Plano (PIP)
Resistência cultural	Campanhas de comunicação interna focadas em eficiência e não em corte.
Qualidade dos dados	Fase de saneamento obrigatória antes da integração total.
Escassez de pessoal	Parcerias com universidades locais e uso de orientações de Tribunais de Contas.

Quadro 10. Fatores críticos e respostas estratégicas

Fonte: Elaborado pelos autores.

A síntese da estrutura do PIP envolve: fase de mobilização, com diagnóstico de TI e formação de comitê de custos; fase normativa, com criação de centros de custos e portarias de fluxos; fase piloto, com aplicação em áreas finalísticas; fase de integração, com automatização via SIAFIC; e fase de monitoramento, com transparência analítica e BI para tomada de decisão. A análise sugere que o sucesso da contabilidade de custos no Brasil depende da interoperabilidade de sistemas. O SIAFIC torna-se infraestrutura crítica para permitir a saída dos dados contábeis para o módulo de custos sem redigitação, mitigando o erro humano identificado nos casos.

4.3 Elementos estratégicos: Matriz SWOT e Canvas de valor público

Para assegurar a exequibilidade do plano PIP, as ferramentas SWOT e Canvas são utilizadas para integrar o diagnóstico dos casos com as metas de gestão. A SWOT revela que a principal força do setor público brasileiro é a estrutura normativa, enquanto a maior fraqueza é a ausência de incentivos para o uso da informação. A estratégia proposta utiliza a oportunidade de digitalização dos serviços públicos para corrigir a ameaça de descontinuidade administrativa. O Canvas, adaptado da metodologia de Osterwalder e Pigneur (2011), traduz os casos práticos em ferramenta de planejamento de alto nível para qualquer ente que pretenda implementar o PIP.

Pontos fortes (*Strengths*)	**Pontos fracos (*Weaknesses*)**
Arcabouço legal robusto (LRF, NBC TSP 34).	Baixa qualidade/integridade dos dados divulgados.
Existência de casos de sucesso (SIC, BCB).	Cultura organizacional avessa à medição.
Disponibilidade de manuais técnicos (STN/MCASP).	Carência de sistemas de TI integrados (SIAFIC).
Comprometimento técnico do CFC e Tribunais.	Escassez de pessoal especializado em custos.
Oportunidades (*Opportunities*)	**Ameaças (*Threats*)**
Avanço das ferramentas de BI e inteligência artificial.	Descontinuidade política em trocas de gestão.
Pressão social por transparência e eficiência.	Contingenciamento de recursos para reformas.
Integração federativa via decretos de padronização.	Complexidade metodológica gerando abandono.
Parcerias com universidades, pesquisa e extensão.	Resistência corporativista ao controle de gastos.

Quadro 11. Matriz SWOT: Análise crítica do ambiente

Fonte: Elaborado pelos autores.

A interpretação da Matriz SWOT revela que o Brasil possui ambiente institucional favorável do ponto de vista normativo, mas enfrenta barreiras operacionais severas. A força advinda da legislação é muitas vezes neutralizada pela fraqueza da fragmentação sistêmica. Cientificamente, observa-se que o sucesso da implementação depende da capacidade do ente em converter oportunidades tecnológicas em soluções para suas fraquezas de pessoal. A estratégia deve focar no

uso de BI para reduzir esforço manual e mitigar a carência de especialistas, blindando o projeto contra ameaças de descontinuidade por meio da institucionalização por portarias e leis locais.

Parceiros-chave	**Atividades-chave**	**Proposta de valor**	**Relacionamento**	**Segmentos de beneficiários**
CFC/TCEs; secretarias de TI; fornecedores de software; universidades.	Saneamento de dados; mapeamento de processos; apuração de custos unitários.	Tomada de decisão baseada em dados; otimização do gasto público; *accountability* social.	Transparência ativa; suporte técnico interno; capacitação contínua.	Gestores públicos; órgãos de controle; cidadãos/socieda de civil.
Recursos-chave	**Canais**	**Estrutura de custos (investimento)**	**Fontes de benefício (retorno)**	
Sistemas SIAFIC; equipe contábil; metodologia PIP.	Portais de transparência; dashboards gerenciais.	Licenciamento de softwares e infraestrutura de dados; horas técnicas de treinamento e consultoria.	Redução de desperdícios e duplicidade de gastos; melhoria nos indicadores sociais e na eficiência da despesa.	

Quadro 12. Canvas de valor público: Modelo de gestão de custos

Fonte: Elaborado pelos autores.

O Canvas demonstra que a proposta de valor da contabilidade de custos não se limita ao aspecto contábil, sendo também política e gerencial ao transformar dados em informação útil. Os segmentos de beneficiários indicam que o sistema deve atender a necessidades distintas, já que o gestor busca eficiência alocativa, enquanto o cidadão busca transparência. Um ponto crítico revelado é a dependência dos parceiros-chave. A falta de integração com sistemas de TI e a ausência de apoio dos órgãos de controle isolam o projeto no setor contábil, comprometendo sua utilidade gerencial.O modelo de fontes de benefício reforça que o sistema se paga pela identificação de ineficiências, alinhando-se aos princípios da gestão pública voltada a resultados tangíveis para a sociedade (Moore, 1995).

A integração da SWOT com o Canvas permite concluir que a implementação de sistemas de custos no setor público brasileiro exige abordagem de ecossistema. Não basta a norma; é necessário alinhamento entre tecnologia, pessoas e processos. Nesse sentido, os dados corroboram Slomski (2023) e Mauss e Souza (2008), indicando que a contabilidade de custos evoluiu de obrigação formal para ferramenta de governança. A análise textual interpretativa dos casos permite concluir que a padronização via NBC TSP 34 é alicerce para comparabilidade entre entes; a indução pelos órgãos de controle é mais eficaz que a simples imposição legal; e o uso de ferramentas visuais, como BI, é fator determinante para o uso prático da informação pelo gestor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar a maturidade das práticas de contabilidade de custos no setor público brasileiro a partir de casos de referência, com o propósito de propor um Plano de Implementação Progressiva (PIP) que se fundamentasse na geração de valor público e na superação dos gargalos

institucionais e tecnológicos que ainda limitam o pleno funcionamento dos sistemas de custos no âmbito governamental. Com base na análise dos casos empíricos, evidenciou que as práticas de mensuração e utilização das informações de custos no setor público brasileiro encontram-se em estágios heterogêneos de desenvolvimento. Contudo, enquanto algumas instituições, como o Banco Central, o Tribunal de Contas do Espírito Santo e a Prefeitura de Uberlândia, já operam sistemas estruturados de custeio e utilizam as informações para fins de planejamento e avaliação de desempenho, a maior parte dos entes analisados ainda apresenta baixo grau de institucionalização contábil, com a contabilidade de custos restrita a exigências legais e registros orçamentários de caráter declaratório.

Esse cenário revela a persistência de uma lacuna entre a normatividade contábil e a prática administrativa, como apontam Mauss e Souza (2015) e Slomski (2023), refletindo as dificuldades históricas de consolidação de uma cultura gerencial no setor público. A despeito do arcabouço normativo, composto pela Lei nº 4.320/1964 (arts. 85 e 99), pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF, art. 50, §3º), pela NBC TSP 34 e pelas diretrizes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP - STN, 2024), observa-se que a efetividade dos sistemas de custos depende menos de sua obrigatoriedade legal e mais da maturidade institucional, da integração tecnológica (SIAFIC) e da capacitação técnica das equipes contábeis.

Os resultados empíricos reforçam a necessidade de avançar do cumprimento normativo para a gestão estratégica da informação de custos, consolidando a contabilidade pública como instrumento de governança e geração de valor público (Slomski, 2023). A análise dos casos demonstrou que, onde há investimento em tecnologia, padronização de processos e capacitação, a contabilidade de custos passou a exercer papel essencial no planejamento orçamentário, na avaliação de desempenho e na alocação eficiente de recursos. Essa constatação confirma a visão de Kaplan e Anderson (2007) sobre o potencial do custeio baseado em atividades (ABC) como ferramenta de aperfeiçoamento da gestão pública, especialmente quando adaptado aos princípios da NBC-T 16.11, que enfatiza a relevância do sistema de informação de custos como subsídio para a eficiência, eficácia e economicidade das ações governamentais.

A proposição do Plano de Implementação Progressiva (PIP), sustentada pela análise comparada dos casos, emerge como um instrumento de transição metodológica e institucional, destinado a apoiar os entes públicos na adoção gradual de sistemas de custos. O modelo propõe fases sucessivas de implantação, como diagnóstico, estruturação, capacitação e uso gerencial, priorizando a integração entre contabilidade, planejamento e controle interno. Essa proposta está em consonância com o art. 59 da LRF, que determina o aperfeiçoamento dos instrumentos de transparência e de avaliação fiscal, e com o Decreto nº 10.540/2020, que institui o padrão mínimo do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC).

Dentre os achados, destacam-se três elementos estruturantes para a maturidade dos sistemas de custos públicos no Brasil:

a. Governança e institucionalização contábil: a existência de normativos internos, unidades gestoras de custos e integração entre contabilidade, orçamento e planejamento é determinante para a sustentabilidade dos sistemas;
b. Capacitação e cultura de custos: o desenvolvimento técnico dos profissionais e a sensibilização das lideranças sobre o uso gerencial da informação contábil são condições indispensáveis à internalização do custeio como ferramenta de decisão;

c. Integração tecnológica e interoperabilidade: a adoção de sistemas de informação integrados, especialmente o SIAFIC, constitui base essencial para o registro, análise e disponibilização das informações de custos de forma tempestiva e fidedigna.

Esses fatores reforçam que a maturidade das práticas de custos é tanto uma questão de estrutura técnica quanto de cultura organizacional, exigindo visão sistêmica e compromisso institucional com a transparência e a eficiência.

Com base nas evidências levantadas, recomenda-se que os entes públicos brasileiros:

a. Institucionalizem formalmente o Sistema de Informações de Custos (SICSP), integrando-o ao SIAFIC e às rotinas contábeis, conforme a NBC TSP 34 e o MCASP.
b. Elaborem um Plano de Implementação Progressiva (PIP) próprio, com cronograma e metas anuais de maturidade.
c. Invistam em capacitação técnica de contadores, controladores e gestores públicos, fomentando a cultura de custos e o uso das informações para subsidiar a tomada de decisão.
d. Divulguem periodicamente relatórios de custos e desempenho, em observância aos princípios da transparência ativa (art. 48 da LRF) e da *accountability* democrática.
e. Estimulem a integração entre órgãos de controle interno e externo, compartilhando boas práticas e experiências de implementação de sistemas de custos.

Diante das lacunas teóricas e empíricas ainda existentes, propõem-se futuras investigações nas seguintes direções: Estudos comparativos entre níveis de governo (União, Estados e Municípios), para identificar padrões de maturidade e fatores condicionantes do sucesso na implantação dos sistemas de custos; Análises longitudinais sobre o impacto da implementação dos sistemas de custos na eficiência e eficácia das políticas públicas; Pesquisas sobre a integração do custeio ABC e indicadores de desempenho, especialmente em áreas finalísticas como educação, saúde e infraestrutura; Exploração de modelos preditivos de custos públicos, utilizando técnicas de ciência de dados e inteligência artificial para projeção e simulação orçamentária. Essas linhas de pesquisa podem contribuir para consolidar um campo de conhecimento aplicado à contabilidade pública, fortalecendo o papel da informação contábil como instrumento de governança, transparência e valorização do gasto público.

REFERÊNCIAS

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

Brandão, I. D. F. (2022). Modelo conceitual de sistema de informação de custos aplicado ao setor público brasileiro. *Pensar Contábil, 24*(84).

Brasil. (1964). *Lei nº 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. Diário Oficial da União.

Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.* Presidência da República.

Brasil. (2000). *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.* Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Diário Oficial da União.

Brasil. (2011). *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso a informações. Diário Oficial da União.

Brasil. (2020). *Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020*. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. Diário Oficial da União.

Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B., & Bitti, E. J. S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública, 45*(5), 1565-1586.

Carvalho, M. V., Silva, D. R. F., Rosa, F. S., & Lunkes, R. J. (2017). *Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do estado do Rio de Janeiro*. Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *NBC TSP 34: Informação de custos no setor público*. CFC.

Gil, A. C. (2022). *Como elaborar projetos de pesquisa* (7a ed.). Atlas.

Gumier, E. L., Ribeiro, L. M. P., & Raad, L. V. V. (2023). 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, 27*(3), 100-118.

Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review, 82*(11), 131-138.

Machado, N., & Holanda, V. B. (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.

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.

Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público, 69*(3), 583-606. https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961

Moore, M. H. (1995). *Creating public value*: Strategic management in government. Harvard University Press.

Nottar, D. I. S. (2022). *Contabilidade de custos no setor público: fatores contingenciais que afetam sua implantação nas universidades federais brasileiras* [Dissertação de mestrado, Universidade Estadual do Oeste do Paraná].

Osterwalder, A., & Pigneur, Y. (2011). *Business model generation*: inovação em modelos de negócios. Alta Books.

Reis, J. P. L. F., Silva, M. V. C., Santos Filho, M. R., & Silva, F. C. C. (2025). Adoção do sistema de custos no setor público: quais as concepções dos agentes públicos da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia - SEFAZ/BA sobre a importância da informação de custos? *Revista Delos, 18*(75), e7902.

Secretaria do Tesouro Nacional. (2024). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público* (10a ed.). Ministério da Fazenda.

Slomski, V. (2023). Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal (4a ed.). Atlas.

Souza, E. A. (2022). *Informações de custos no setor público federal*: um olhar sistêmico da usabilidade e implantação [Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília].

Souza, E. A., & Rodrigues, E. C. C. (2022). Usabilidade dos sistemas de custos no setor público federal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil, 21*, 1-15.