



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE E SECRETARIADO - FEAAC
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E
CONTROLADORIA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

ANGELIANA FERREIRA DA SILVA

SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO NOS ESTADOS
BRASILEIROS

FORTALEZA

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- S578s Silva, Angeliana Ferreira da.
Sistema de Informação de Custos : Um estudo nos estados brasileiros / Angeliana Ferreira da Silva. –
2024.
104 f. : il.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração,
Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2024.
Orientação: Prof. Dr. Alessandra Carvalho de Vasconcelos.
1. Contabilidade aplicada ao setor público. 2. Custos no setor público. 3. Sistema de informação de
custos. I. Título.

CDD 658

ANGELIANA FERREIRA DA SILVA

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO NOS ESTADOS
BRASILEIROS**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do grau de mestre em Administração e Controladoria.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Alessandra Carvalho de Vasconcelos

FORTALEZA

2024

ANGELIANA FERREIRA DA SILVA

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO NOS ESTADOS
BRASILEIROS**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Aprovado em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Profª. Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos Adriano Santos Gomes Gordiano
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Paulo Roberto de Carvalho Nunes
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

Por isso me esforcei para compreender a sabedoria, bem como a loucura e a insensatez, mas aprendi que isso também é correr atrás do vento. Pois quanto maior a sabedoria, maior o sofrimento; e quanto maior o conhecimento, maior o desgosto. (Eclesiastes 1: 17-18)

RESUMO

No setor público brasileiro, a previsão do uso de informações de custos remonta desde a edição da Lei nº 4.320/1964. Com o objetivo de melhorar as práticas contábeis no setor público brasileiro, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou em 2021 a NBC TSP nº 34 - Custos no Setor Público, que deve ser aplicada a partir de 01/01/2024, e estabelece diretrizes e padrões para a implementação do sistema de informação de custos (SIC) no setor público. Nesse sentido, a presente pesquisa tem por objetivo geral investigar o processo de implantação do SIC nos estados brasileiros e no Distrito Federal, sob a ótica da NBC TSP 34. Para tanto, foi realizada pesquisa de campo, descritiva, de natureza quali-quantitativa, com aplicação de questionário estruturado. A análise dos dados coletados foi realizada por meio de estatística descritiva utilizando planilhas eletrônicas. Os resultados apontam como principais fatores para a alta dificuldade na implantação do SIC: não exclusividade de equipe para atuar no projeto de custos (acúmulo de atividades), quantidade insuficiente de integrantes da equipe técnica, e ausência de integração dos sistemas internos estruturantes. Verificou-se, quanto aos benefícios esperados da implantação do SIC: maior nível de concordância relacionada ao aumento da transparência pública, subsídios para melhorar a tomada de decisão dos gestores e a apresentação dos custos dos serviços públicos colocados à disposição dos usuários. Os resultados obtidos apontam que 66,7% da amostra encontra-se em fase de estudos relacionados ao SIC, mas ainda não iniciaram a implantação, e 25% possuem um sistema implantado, mas em estágio de aperfeiçoamento (teste-piloto). O estudo evidencia que as percepções sobre as dificuldades para a implantação de um SIC no setor público se relacionam a aspectos concretos, enquanto os benefícios são abstratos e precisam ser melhor detalhados e divulgados, de modo que essa implantação tem ocorrido de forma vagarosa, considerando a edição da NBC T 16.11 em 2011. Assim, enquanto não houver priorização por parte da alta gestão pública em relação ao efetivo conhecimento e ao desenvolvimento do sistema de custos, o tema provavelmente permanecerá sendo objeto de prorrogações de prazo. Sugere-se, portanto, que o SIC seja uma política de estado, apoiada pelo Governo Federal na qualidade de Governo Central, levando-se em consideração as particularidades, semelhanças e diferenças de cada Estado brasileiro.

Palavras-chave: Contabilidade aplicada ao setor público; Custos no setor público; Sistema de informação de custos.

ABSTRACT

In the Brazilian public sector, the use of cost information dates back to the publication of law nº 4.320/1964. With the aim of improving accounting practices in the Brazilian public sector, the Federal Accounting Council (CFC) published in 2021 NBC TSP nº 34 - Costs in the Public Sector, which must be applied from 01/01/2024, and establishes guidelines and standards for the implementation of the cost information system (SIC) in the public sector. Thus, the present research has the general objective of investigating the process of implementing the SIC in the Brazilian states and the Distrito Federal, from the perspective of NBC TSP 34. Therefore, descriptive field research of a qualitative and quantitative nature was carried out, using a structured questionnaire. The analysis of the collected data was carried out using descriptive statistics using electronic spreadsheets. The results point to the main factors for the high difficulty in implementing the SIC: non-exclusive team to work on the cost project (accumulation of activities), insufficient number of technical team members, and lack of integration of internal structuring systems. Regarding the expected benefits of implementing the SIC, it was verified: a higher level of agreement related to increased public transparency, subsidies to improve decision-making by managers and the presentation of the costs of public services made available to users. The results obtained indicate that 66.7% of the sample is in the study phase related to the SIC, but has not yet started implementation, and 25% have an implemented system, but in the improvement phase (pilot test). The study shows that perceptions about the difficulties in implementing a SIC in the public sector are related to concrete aspects, while the benefits are abstract and need to be better detailed and publicized, so that this implementation has occurred slowly, considering the edition of NBC T 16.11 in 2011. Therefore, as long as there is no prioritization by senior public management in relation to effective knowledge and development of the cost system, the topic will probably remain the subject of deadline extensions. It is therefore suggested that the SIC be a state policy, supported by the Federal Government as Central Government, taking into account the particularities, similarities and differences of each Brazilian State.

Keywords: Accounting applied to the public sector; Costs in the public sector; Cost information system.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura da informação de custos no Governo Federal	18
Figura 2 – Estágios do processo de desenvolvimento do SIC.....	27
Figura 3 – Codificação das percepções adicionais sobre dificuldades e desafios na implantação do SIC dos respondentes.....	65

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Etapas para o desenvolvimento do modelo de gerenciamento de custos - NBC TSP 34	22
Quadro 2 – Resumo das normas aplicáveis ao SIC no setor público	28
Quadro 3 – Principais dificuldades e desafios para a implantação do SIC no setor público identificados na revisão de literatura	34
Quadro 4 – Principais benefícios esperados da implantação do SIC no setor público identificados na revisão de literatura	40
Quadro 5 – Estudos correlatos sobre SIC no setor público	46
Quadro 6 – Perguntas enviadas via e-SIC	50
Quadro 7 – Detalhamento das variáveis para análise descritiva bivariada.....	55
Quadro 8 – Síntese das técnicas de análise de dados	56

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição da amostra da pesquisa	50
Tabela 2 – Situação das consultas via e-SIC	51
Tabela 3 – Faixa etária.....	57
Tabela 4 – Tempo de atuação na administração pública	57
Tabela 5 – Nível de escolaridade.....	58
Tabela 6 – Classificação da confiabilidade	59
Tabela 7 – Coeficiente alfa de Cronbach – Questionário.....	59
Tabela 8 – Estatística descritiva – Dificuldades e desafios para a implantação do SIC nos estados brasileiros.....	60
Tabela 12 – Estágio de implantação do SIC nos estados da amostra	72
Tabela 13 – Síntese dos estágios de implantação do SIC nos Estados.....	76
Tabela 14 – Síntese do nível percentual de implantação do SIC nos Estados da amostra	76
Tabela 15 – Distribuição da amostra por região, de acordo com os estágios de implantação do SIC	77
Tabela 17 – Teste de independência qui-quadrado com estágios de implantação do SIC	80

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 Contextualização.....	8
1.2 Questão de Pesquisa	13
1.3 Objetivos.....	13
1.3.1 <i>Objetivo geral</i>	13
1.3.2 <i>Objetivos específicos</i>	13
1.4 Justificativa	13
1.5 Estrutura da dissertação.....	16
2 REVISÃO DE LITERATURA	17
2.1 Sistema de informação de custos no setor público e normatização aplicável	17
2.1.1 <i>Sistema de Informação de Custos no setor público</i>	17
2.1.2 <i>Normatização aplicável ao SIC no setor público brasileiro</i>	24
2.2 Dificuldades e desafios para a implantação do sistema de informação de custos no setor público.....	29
2.3 Benefícios da implantação do sistema de informação de custos no setor público	35
2.4 Estudos correlatos sobre sistema de informação de custos no setor público	41
3 METODOLOGIA	48
3.1 Tipologia da pesquisa.....	48
3.2 População e amostra.....	49
3.3 Coleta de dados.....	50
3.4 Análise de dados.....	53
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	57
4.1 Perfil dos respondentes	57
4.2 Teste de confiabilidade da escala do instrumento de coleta de dados	58
4.3 Análise dos fatores que representam dificuldades e desafios para a implantação do SIC nos estados brasileiros	59
4.4 Análise dos fatores que representam benefícios esperados com a implantação do SIC nos estados brasileiros.....	66
4.5 Análise dos estágios de implantação do sistema de informação de custos nos Estados brasileiros	71
4.6 Análise descritiva bivariada (teste de independência qui-quadrado).....	78
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	82

REFERÊNCIAS.....	85
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	96
APÊNDICE B – ESTADOS DA AMOSTRA EM ORDEM ALFABÉTICA, FASE DE IMPLANTAÇÃO DO SIC E VARIÁVEIS SOCIOCONÔMICAS ANALISADAS	99

1 INTRODUÇÃO

Essa seção introdutória possibilita uma visão geral acerca dos elementos norteadores da pesquisa. Assim sendo, apresenta-se ordenada em quatro subseções sequenciais, dispostas da seguinte forma: (i) contextualização, na qual se aborda a problemática; (ii) questão de pesquisa propriamente dita; (iii) objetivos pretendidos, compreendendo objetivos geral e específicos; (iv) justificativa da realização da pesquisa, demonstrando-se sua importância acadêmica, social e prática; e (v) estrutura da dissertação, onde se apresentam as seções que compõem o presente trabalho de pesquisa.

1.1 Contextualização

No setor público brasileiro, a previsão do uso de informações de custos remonta desde a edição da Lei nº 4.320, em 17 de março de 1964, que preve em seu artigo 85 que os serviços de contabilidade devem permitir a determinação dos custos dos serviços industriais (Brasil, 1964). Esses serviços industriais, como esclarece Machado (2002), são aqueles que seriam custeados mediante tarifa e para os quais era necessário conhecer os custos para estabelecer o preço a ser pago pelo usuário.

Em um contexto de reforma e reorganização da administração pública federal, ainda na década de 1960, foi publicado o Decreto-Lei nº 200/1967 que sinaliza a importância da apuração e evidenciação dos custos para a melhoria do processo de avaliação da gestão pública. No entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o olhar atento para as informações de custos possibilita à gestão a identificação de pontos passíveis de melhoria e a adoção de práticas que evitem ou reduzam os desperdícios de recursos públicos (Brasil, 1967; STN, 2018).

Destaca-se que o desenvolvimento de metas sustentáveis, alicerçadas no equilíbrio das finanças públicas, foi instigado a partir das pressões sofridas pelo orçamento público em decorrência da crise fiscal que afetou o Estado brasileiro a partir dos anos 1980, como consequência do esgotamento dos instrumentos que estimularam a política de crescimento do país ao longo do período de 1967 a 1979 (Bresser-Pereira, 2023; STN, 2018).

Nesse cenário de restrições orçamentárias e pressão sobre os gastos públicos, é urgente a demanda pela busca de instrumentos que proporcionem informações que auxiliem os gestores públicos a planejarem e tomarem decisões e que possibilitem maior transparência quanto ao consumo dos recursos públicos. Todavia, embora os aspectos de custos estivessem

presentes na legislação brasileira desde a década de 1960, ações voltadas para a efetiva apuração dos custos no setor público só passaram a ser uma realidade ao longo das últimas duas décadas.

Com o intento de promover transparência e equilíbrio nas contas públicas, a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), prevê a implementação de um sistema de custos para acompanhamento e avaliação da gestão (Brasil, 2000; STN, 2018). Observa-se, então, que apesar dos dispositivos legais anteriores, na prática, foi a partir dos anos 2000 que se passou a discutir uma solução sistêmica para a questão dos custos no setor público.

Em junho de 2004, a Segunda Câmara do Tribunal de Contas da União (TCU) emitiu o Acórdão de nº 1.078, determinando que a administração pública federal adotasse medidas para dispor, com a maior brevidade possível, de sistema de custos, em cumprimento à Lei nº 10.707/2003 que estabeleceu a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para o ano de 2004 (TCU, 2004).

A LDO determinou que o Poder Executivo encaminhasse ao Congresso Nacional, até 30 de outubro de 2004, relatório sobre as medidas adotadas relativas ao desenvolvimento do sistema de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, conforme previsto na LRF (Brasil, 2003).

Com isso, em 26 de outubro de 2005, o Poder Executivo Federal editou a Portaria Interministerial nº 945/2005 formando Comissão com o objetivo de elaborar estudos e de propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal (Brasil, 2005).

Em seu relatório final, a Comissão Interministerial apontou como principal conclusão a imprescindibilidade da definição de uma política de custos que deixe claro quem deve fazer e o quê e como deve ser feito, dada a dimensão cultural do problema (STN, 2018). A Comissão recomendou, primeiramente, que o sistema de custos deveria ser sustentado por uma estrutura organizacional própria, pois, em caso contrário, seria percebido pelos órgãos e entidades como mais um encargo, além dos que já lhes são exigidos.

E recomendou, ainda, dentre outras ações: (i) a criação do sítio “Custos Governamentais”, (ii) a elaboração do Manual de Custos do Poder Executivo Federal, (iii) a adoção de um plano de capacitação de servidores e de um sistema de incentivos associados ao desempenho auferido pelas instituições, e (iv) o fomento de projetos-piloto de sistemas de custos. Algumas dessas ações foram implementadas ao longo dos anos, como a criação do sítio eletrônico e o manual.

Todavia, a temática dos custos na administração pública passou a ser mais enfatizada a partir de 2008, quando a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) foi inserida em um contexto de mudanças visando à convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas a Setor Público, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país (STN, 2018), migrando de um enfoque essencialmente orçamentário para uma perspectiva mais voltada para a contabilidade patrimonial (Platt Neto; Cruz, 2022).

À vista disso, um marco importante foi a publicação, pelo Ministério da Fazenda (MF), da Portaria MF nº 184/2008, conhecida como Portaria da Convergência, determinando que ficaria sob responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a promoção da convergência das normas de contabilidade pública adotadas no Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e às normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (Ministério da Fazenda, 2008; Silva *et al.*, 2022; STN, 2013).

Dessa forma, com o objetivo de melhorar as práticas contábeis no setor público brasileiro, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou, a partir do ano de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Dentre essas normas, a NBC T 16.11, editada em novembro de 2011, estabeleceu conceitos e regras para mensurar e evidenciar os custos no setor público (CFC, 2012; Platt Neto; Cruz, 2022).

Além disso, a NBC T 16.11 reforça que os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em um sistema projetado para gerenciamento de custos, e apresenta o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) (CFC, 2012). E em novembro de 2021, após um intervalo de 10 anos, o CFC editou a NBC TSP nº 34, aplicada no setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, mesma data em que ficou revogada a NBC T 16.11 (CFC, 2021).

Assim como a norma anterior, a NBC TSP nº 34 trata o sistema de custos sob uma visão gerencial, com foco na busca pela eficiência, e, adicionalmente, estabelece diretrizes e padrões para a implementação do sistema de custos no setor público, apresenta novas definições de termos relacionados à temática, e traz aspectos mais procedimentais.

No entanto, apesar da previsão legal e das NBCASP, Monteiro (2018) ressalta que estudos anteriores têm apontado que a cultura de controle de custos ainda não é aplicada de forma efetiva no setor público brasileiro, e, por conseguinte, o desenvolvimento de sistemas de informação de custos é incipiente. De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, a temática de custos no setor público é um grande desafio e os avanços são graduais (STN, 2019).

Ademais, em 2020 foi publicado o Decreto Federal nº 10.540 que estabelece padrões mínimos de qualidade para um sistema que deve permitir a evidenciação de informações necessárias à apuração de custos do Governo e o acúmulo de registros contábeis por centro de custos (Brasil, 2023).

A obrigatoriedade da aplicação desse Decreto por todos os entes federativos deveria ser observada a partir de 1º de janeiro de 2023, porém até maio de 2021 os entes já deveriam estabelecer e divulgar um plano de ação para a implementação dos requisitos exigidos (Brasil, 2020). Não obstante, sob a justificativa de dificuldades no atendimento do prazo anterior, o Decreto nº 11.644, de 16 de agosto de 2023, concedeu prazo até fevereiro de 2024 para os entes estabelecerem o plano de ação (Brasil, 2023).

Cabe destacar que, com o processo de revisão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), a Demonstração do Resultado Econômico (DRE), prevista na NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis, de 21 de novembro de 2008, passou por alterações em sua forma de elaboração, de modo que na NBC TSP nº 11, de 18 de outubro de 2018, passou a ser chamada apenas de Demonstração do Resultado e não mais se mencionou a sua elaboração interligada com o sistema de custos (CFC, 2012, 2018).

A DRE foi apresentada por Slomski (1996), em sua dissertação de mestrado, e em 2008 foi adicionada pelo CFC no rol das demonstrações contábeis a serem elaboradas pelas entidades do setor público. Essa demonstração evidencia a criação de valor econômico para a sociedade por meio da verificação do custo do serviço disponibilizado pelo ente público confrontado com o custo de serviço similar oferecido pelo setor privado. Assim observa-se a eficiência na gestão dos recursos (Slomski *et al.*, 2010), e para tanto, faz-se essencial a apuração dos custos.

Souza e Rodrigues (2022) frisam a importância de diferenciar os conceitos de Sistemas de Custos e de Sistema de Informação de Custos (SIC). Na NBC TSP nº 34, o Sistema de Custos é abordado em uma visão ampla e global, e compreende o modelo de gerenciamento, o sistema de informação e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública (CFC, 2021).

Por sua vez, o Sistema de Informação de Custos (SIC) é tratado a partir de uma visão específica e ferramental, sendo o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos dos bens, serviços e demais objetos de custos (CFC, 2021; Souza; Rodrigues, 2022).

Em 2020 a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) aplicou uma pesquisa de maturidade em gestão de custos, com o uso do *Google Forms*, tendo como público alvo as

Setoriais/Seccionais da Administração Pública Federal. As respostas recebidas de esferas estadual e municipal não foram consideradas. Os resultados da pesquisa encontram-se divulgados por meio da ferramenta *Microsoft Power BI* no sítio eletrônico do Tesouro Nacional, disponível no endereço eletrônico <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/custos/publicacoes>.

Em linhas gerais, dos resultados dos 92 órgãos federais respondentes, 36 informaram ter estruturação de custos integral ou parcial em departamentos e processos, e destes 36, mais de 70% responderam que não possuem solução tecnológica específica aplicada na gestão de custos, não possuem manuais, guias ou normativos sobre custos, e não divulgam interna e externamente informações sobre seus custos.

Mais adiante, em 2022, por meio da Nota Técnica SEI nº 29142/2022/ME, o Ministério da Economia menciona que, apesar do vasto arcabouço legal brasileiro, não se observa a devida maturidade dos órgãos e entidades do setor público no desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos e, por esse motivo, publica o “Manual do Processo Gerenciar Custos” que teve como objetivo incentivar a inovação na gestão de custos mediante a implantação do sistema de custos (Ministério da Economia, 2022).

No âmbito dos Estados, foco da presente pesquisa, não foi identificada a aplicação de pesquisa semelhante à que ocorreu na Administração Federal. O mais próximo é o estudo de Costa, Raupp e Dias (2017), que avaliou a realidade da implantação do sistema de custos dos poderes executivos dos 27 estados brasileiros. O estudo identificou que até 2017 nenhum Estado havia conseguido finalizar efetivamente a implantação do sistema e que cerca de 29% não haviam iniciado qualquer ação nesse sentido (Costa; Raupp; Dias, 2017).

Assim, ao tratar sobre a temática da implantação do SIC no setor público brasileiro existem muitas questões relevantes a serem consideradas, dentre elas algumas dizem respeito ao nível de implantação, dificuldades, desafios e benefícios desse sistema para os gestores públicos.

Para tratar dessas questões, neste trabalho, toma-se como parâmetro os estudos de caso desenvolvidos por Lorenzato, Behr e Goulart (2016), Costa, Raupp e Dias (2017) e Padrones, Santos e Colares (2017), com foco em investigar, por meio de pesquisa de campo, como tem ocorrido a implantação do SIC nos estados brasileiros e no Distrito Federal.

Para tanto, a presente pesquisa foi realizada mediante a aplicação de um questionário estruturado, composto por questões adaptadas dos estudos de Borinelli *et al.* (2020), Diniz e Santos (2019), Drehmer, Raupp e Tezza (2016) e Souza, Ortiz e Almeida (2013), e os resultados foram comparados com algumas variáveis socioeconômicas dos entes

federativos, como o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), o Produto Interno Bruto (PIB), o rendimento mensal domiciliar *per capita* e o volume anual de receitas arrecadadas, em busca de analisar se existe alguma associação significativa.

1.2 Questão de Pesquisa

Diante do contexto apresentado sobre a importância da informação de custos como ferramenta para auxiliar decisões governamentais e as diretrizes e padrões estabelecidos pela NBC TSP nº 34 do CFC (2021) para a implementação do sistema de custos no setor público, este trabalho pretende responder à seguinte questão: **como tem ocorrido a implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) nos estados brasileiros e no Distrito Federal?**

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O presente trabalho tem por objetivo geral investigar o processo de implantação do SIC nos estados brasileiros e no Distrito Federal, sob a ótica da NBC TSP 34.

1.3.2 Objetivos específicos

Como objetivos específicos, buscar-se-á:

- (i) Verificar os fatores que representam as principais dificuldades e desafios para a implantação do SIC nesses entes federativos;
- (ii) Examinar os principais benefícios esperados com a implantação do SIC no setor público;
- (iii) Comparar os estágios de implantação do SIC entre estados e no Distrito Federal; e
- (iv) Analisar a associação entre a implantação do SIC nos estados e no Distrito Federal e variáveis socioeconômicas.

1.4 Justificativa

Diante de um cenário de escassez de recursos onde as demandas da sociedade são infinitas, os gestores são desafiados a buscarem por eficiência, eficácia e efetividade no planejamento e na execução das políticas públicas (Soares; Rosa; Zonatto, 2020).

Por isso, consolidar a informação de custos como uma ferramenta para fomentar a governança pública e a avaliação da qualidade do gasto público, e usar essa informação como insumo para retroalimentar o processo de elaboração dos planejamentos e orçamentos governamentais, são evoluções esperadas na adoção da sistemática de custos no setor público (STN, 2018).

Mohr (2019), ao estudar sistemas e práticas de contabilidade de custos nos Estados Unidos em busca de compreender a evolução dos custos e suas conexões com estratégias de sustentabilidade em organizações públicas, destaca que o ambiente desempenha provavelmente o papel mais importante no desenvolvimento, onde a escassez de recursos deve levar as organizações a fazerem maiores investimentos tanto nos seus sistemas de custos como nas suas práticas de contabilidade de custos.

Por sua vez, Alqudah, Mansor e Salleh (2022), ao estudarem os desafios envolvidos na implementação de um sistema de custos no setor público na Jordânia, mencionam que diversos fatores contribuem para que a temática dos custos no setor público permaneça pouco ou quase nada explorada. Dentre os fatores indicados pelos autores, destaca-se o fato de que as organizações públicas não vislumbram objetivos comerciais, e assim, por não sofrerem a pressão da competitividade do mercado, não buscam controlar os custos de forma tão sistemática como as empresas privadas.

Nesse contexto, o presente trabalho possui potencial para ampliar o aprofundamento da discussão sobre a adoção da sistemática de custos no setor público brasileiro analisando a implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) nos estados e no Distrito Federal, tendo em vista as exigências e prazos das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em especial da NBC TSP nº 34 publicada em 2021.

A norma de 2021 é importante nesse processo pois tem um caráter mais procedimental e orientativo do que conceitual, diferente da NBC T 16.11 de 2011. Além disso, a STN (2022) elaborou o Manual do Processo Gerenciar Custos alinhado às diretrizes e aos padrões estabelecidos na NBC TSP 34.

Destaca-se que pesquisas anteriores investigaram temáticas semelhantes em municípios, hospitais, instituições de ensino e outros tipos de entidades públicas brasileiras (Franco *et al.*, 2013; Roncalio *et al.*, 2012; Silva; Rosa; Soares, 2015; Soares; Parciannelo, 2018).

Os estudos mais correlatos a este são os de Costa, Raupp e Dias (2017) que, com dados coletados no mês de junho de 2017, analisaram a percepção dos responsáveis pelo SIC dos poderes executivos estaduais brasileiros, apresentando as principais dificuldades e contribuições resultantes desse processo de implantação sob a vigência da NBC T 16.11. E ainda, os de Ferreira, Meinheim e Raupp (2022) e Lorenzato, Behr e Goulart (2016) que realizaram estudo de caso nos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul, respectivamente.

Esta pesquisa se diferencia das demais ao realizar um estudo comparativo nos estados e Distrito Federal diante das diretrizes apresentadas pela nova NBC TSP nº 34 publicada em 2021, e pelos manuais da STN.

Ademais, nesta pesquisa, os estágios de implantação do SIC nas unidades federativas são comparadas com variáveis socioeconômicas como o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), o Produto Interno Bruto (PIB), o rendimento mensal domiciliar *per capita* e o volume anual de receitas orçamentárias realizadas pelo ente, adotadas frequentemente nas pesquisas acadêmicas, a fim de analisar se há alguma associação significativa entre elas.

A utilização de um SIC capaz de gerar relatórios analíticos sobre os custos governamentais pode contribuir para o aumento da transparência na gestão da coisa pública, visto que a avaliação das informações de custos auxilia no monitoramento e na identificação de pontos de melhoria e tratamento de desvios, evitando ou mitigando desperdícios de recursos, com vistas à execução do gasto com melhor qualidade (Kyriakidou; Vazakidis, 2020; STN, 2018).

Lau, Lonti e Schultz (2017), ao avaliarem os desafios na medição de produtividade do setor público nos países da OCDE, apontam que uma informação de custos confiável seria a chave para medir tal produtividade, fazendo-se necessária a concepção de um novo sistema de informação do setor público.

Nessa perspectiva, Caperchione *et al.* (2019) destacam que a responsabilização e a transparência estão estreitamente relacionadas com as ferramentas de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) e que tais ferramentas podem tornar-se facilitadores para se chegar aos destinatários da informação. No entanto, ao debaterem sobre as inovações contábeis no setor público, em especial nos países da União Europeia, comentam que a contabilidade de custos no setor público ainda está na sua infância.

Dito isto, a contribuição social desta pesquisa consiste em apresentar como os estados brasileiros e o Distrito Federal estão avançando no desenvolvimento e implantação de ferramenta sistêmica que permita a apuração e evidenciação de seus custos, tendo em vista a

existência de diversas dificuldades e desafios que permeiam a temática de custos como apontado em resultados de estudos anteriores.

Em termos práticos, o presente estudo foi realizado nos estados e no Distrito Federal, de modo que os gestores poderão utilizá-lo como fonte para identificar entes governamentais em estágio de maior ou de menor avanço de implantação do SIC, e com isso pode haver a realização de *benchmarking* no setor público. Ademais, os gestores municipais também poderão se utilizar dos resultados da pesquisa em busca de parâmetros para o desenvolvimento e implantação de seus sistemas.

1.5 Estrutura da dissertação

Esta dissertação está estruturada em cinco seções, incluindo esta primeira onde são apresentados os elementos de introdução norteadores da pesquisa. A segunda seção contempla a revisão da literatura que serviu de base para a pesquisa. E na terceira seção é abordada a metodologia utilizada na realização deste trabalho teórico-empírico.

Na sequência, a quarta seção apresenta a análise e discussão dos resultados obtidos a partir da aplicação dos procedimentos metodológicos abordados. E a quinta seção aborda as considerações finais da pesquisa, com destaque para os principais resultados encontrados, as contribuições da pesquisa, as principais limitações observadas e as sugestões para estudos futuros. Ao final desta dissertação são apresentadas as referências utilizadas na pesquisa e dois apêndices, sendo o primeiro com o instrumento de coleta de dados aplicado e o segundo com os estados da amostra, estágio de implantação do SIC e variáveis socioeconômicas analisadas.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção, serão abordados aspectos gerais sobre sistemas de informação de custos no setor público e sua adoção no Brasil, e se fará uma explanação da normatização aplicável no setor público brasileiro sobre sistema de informação de custos (SIC).

O segundo tópico aborda as dificuldades para a implantação do SIC no setor público, e o tópico seguinte apresenta os benefícios da implantação do SIC identificados por diversos autores. Por fim, o quarto e último tópico desta revisão de literatura apresenta resumidamente alguns estudos correlatos realizados sobre a temática abordada.

2.1 Sistema de informação de custos no setor público e normatização aplicável

Apresentam-se, a seguir, pesquisas acadêmicas e normas que tratam da implementação do SIC no setor público, por meio de relatos de estudos realizados também em outros países, e da normatização aplicável ao SIC no setor público brasileiro.

2.1.1 Sistema de Informação de Custos no setor público

O Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal brasileiro consiste em um banco de dados que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal e os organiza em uma única base de dados (*data warehouse*) para a geração de informações de custos.

Por meio do uso da sistemática contábil existente, o SIC possibilita mensurar os custos através da identificação das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), que correspondem ao consumo de recursos utilizados na produção de bens e serviços. Assim, o SIC é um sistema informacional utilizado para o processamento de consultas e não para a realização de transações (Ministério da Fazenda, 2023).

A Figura 1 representa a estrutura da informação de custos no Governo Federal, apresentando os sistemas estruturantes que fornecem dados para o SIC.

Figura 1 – Estrutura da informação de custos no Governo Federal



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2018).

Vê-se, a partir da Figura 1, que o SIC do Governo Federal é alimentado por dados de diversos sistemas, a exemplo dos detalhados a seguir. A partir dessa compreensão, estrutura semelhante à do Governo Federal pode ser utilizada pelos demais entes estatais com os seus sistemas estruturantes.

- a) Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo (SIORG), que contém informações sobre a estrutura organizacional das instituições do Poder Executivo Federal;
- b) Sistema de Planejamento e Orçamento (SIOP), que gerencia o processo de planejamento e orçamento federal;
- c) Sistema de Administração Financeira (SIAFI), que organiza a programação financeira da União dentro dos limites da receita e despesa públicas;
- d) Sistema de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), que consiste na ferramenta para a gestão do pessoal civil, por meio do qual são realizados, dentre outras funcionalidades, os pagamentos de salários; e,
- e) Outros sistemas que controlam atividades que incorrem em custos diretos ou indiretos.

No Brasil, a temática sobre SIC no setor público passou a ter mais ênfase em um contexto de mudanças pelas quais passava a Contabilidade Pública. O processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais mudou o foco da contabilidade

praticada no setor público, que deixou de ser essencialmente orçamentário e passou a ser mais patrimonial (Silva, 2011). E devido à necessidade de cumprimento de diversas leis fiscais e orçamentárias, o processo de convergência contábil no setor público passa por questões mais complexas que no setor privado (Cabello; Bilancieri; Azevedo, 2019).

O Ministério da Fazenda (2008) apontou as transformações verificadas pelo acelerado processo de globalização da economia e o estágio de desenvolvimento pelo qual passava o Brasil como motivadores da necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade.

Na oportunidade, foi considerada a importância de que entes públicos divulgassem informações contábeis que tivessem o atributo da comparabilidade, de modo a serem compreendidas pelos seus usuários (analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas) independentemente da origem e localização, tornando a informação mais transparente (Ministério da Fazenda, 2008).

Para a Secretaria do Tesouro Nacional (2013), as principais justificativas para a convergência contábil foram o resgate da essência da contabilidade aplicada ao setor público, dando o enfoque adequado ao seu objeto, o patrimônio público; e a consolidação das contas nacionais baseada em procedimentos e registros padronizados.

Citam-se como exemplos de benefícios a geração de informação útil para a tomada de decisão, comparabilidade entre os entes da federação e entre diferentes países, a melhoria no processo de prestação de contas, e a implantação de sistema de custos no setor público, conforme previsto na LRF (Secretaria do Tesouro Nacional, 2013).

Na visão do Ministério da Fazenda (MF), a adoção de boas práticas contábeis fortaleceria a credibilidade da informação, facilitaria o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, e possibilitaria a economicidade e eficiência na alocação de recursos.

Assim, o MF (2008), visando acompanhar a tendência mundial de aperfeiçoamento da contabilidade, editou a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, pela qual determinou à STN o desenvolvimento de ações com vistas à convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo CFC (Ministério da Fazenda, 2008).

Com isso, a partir do ano de 2008 o CFC aprovou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBC T) convergentes com as *International Public Sector*

Accounting Standards (IPSAS), as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (Platt Neto; Cruz, 2022).

Surge então a série das NBC T 16, tendo sido publicadas as NBC T 16.1 a 16.10 ainda em 2008, que tratam de diversos conceitos e procedimentos contábeis, e em 25 de novembro de 2011 o CFC publicou a Resolução nº 1.366, que aprovou a NBC T 16.11, a qual trata especificamente sobre o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (CFC, 2012).

Em nível internacional, diversos autores estudaram os fatores que influenciam a adoção, ou não, das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Babatunde (2017) investigou uma amostra de 232 profissionais do setor público na Nigéria e as conclusões do estudo mostraram que a adesão política dos funcionários do governo, como uma decisão coletiva, é um fator significativo para a lenta implementação das IPSAS no país.

O autor destaca que as IPSAS foram adotadas por muitas jurisdições devido às expectativas de benefícios na transparência e responsabilização, necessários para a boa governança, contudo tais benefícios podem permanecer inexplorados se a situação apontada no estudo não for contornada.

Christiaens *et al.* (2015) realizaram uma comparação com 59 países para examinar até que ponto as práticas contábeis encorajadas pelas IPSAS são adotadas. Com base na amostra pesquisada, 51% dos governos centrais desenvolveram seu sistema de contabilidade seguindo os padrões das IPSAS.

Os resultados de Christiaens *et al.* (2015) revelaram que, aparentemente, a maioria dos países que aplicam as IPSAS o faz com o objetivo de melhorar a comparabilidade nacional e internacional da informação financeira, facilitando também a consolidação das demonstrações, no entanto a transição para as IPSAS necessita ainda de um longo período de implementação.

Miraj e Wang (2019) pesquisaram sobre os fatores que afetam a implementação das IPSAS no Paquistão. Os resultados apontaram a existência de um baixo nível de conhecimento público sobre as IPSAS associado à formação insuficiente dos profissionais de contabilidade e ao pouco esforço do governo do Paquistão para a implementação das normas internacionais. Além disso, os autores mencionaram o elevado custo para a implantação das novas normas.

Por sua vez, Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2020) realizaram uma revisão sistemática da literatura sobre a adoção das IPSAS em diversos países e identificaram que entre os fatores que promovem a adoção das normas estão a vontade e o apoio políticos e o desejo de comparar informações, facilitar a consolidação das demonstrações e melhorar a credibilidade, o que corrobora os estudos de Christiaens *et al.* (2015).

Por outro lado, entre os fatores que dificultam a adoção estão o receio de perder a autoridade de definição de normas e os custos da adoção, além da falta de pressão para que os países modernizem seus sistemas contábeis (Schmidhuber; Hilgers; Hofmann, 2020).

E quanto à experiência do Brasil na implementação das IPSAS, os estudos de Lima e Lima (2019) apontam para a existência de diferentes motivações que impulsionaram os principais atores, quais sejam, o CFC e a STN, no processo de mudanças na contabilidade pública brasileira.

Segundo os autores, o CFC tinha interesse no tema devido a demandas de profissionais da contabilidade quanto à necessidade de regulamentação, enquanto a STN, delegada pelo Ministério da Economia, transparecia ter como gatilho as exigências do Fundo Monetário Internacional (FMI) quanto à elaboração de estatísticas fiscais e por isso a necessidade de padronização e consolidação das contas públicas (Lima; Lima, 2019).

Cabe ressaltar que apesar da ênfase dada à temática de custos no Brasil depois de iniciado o processo de convergência contábil aos padrões internacionais, não há a correspondência de nenhuma das IPSAS à NBC T 16.11 nem à NBC TSP 34, diferentemente das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Ademais, a criação de normas contábeis específicas para tratar sobre o sistema de custos no setor público não foi observada na literatura internacional.

Assim, antes da publicação da NBC T 16.11 pelo CFC, a STN editou, em 24 de outubro de 2011, a Portaria nº 716 na qual conceitua que o Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal é um sistema informacional com objetivo de permitir o acompanhamento, a avaliação e a gestão dos custos dos programas e unidades administrativas, bem como proporcionar conteúdo para subsidiar as decisões dos gestores quanto à alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para melhorar a qualidade do gasto público (STN, 2011).

Por sua vez, a NBC T 16.11 estabeleceu o conceito, objetivos e regras básicas com vistas à mensuração dos custos no setor público, e determinou que o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) deveria registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços disponibilizados para a sociedade pelos entes públicos. A norma editada pelo CFC em 25 de novembro de 2011 tinha sua aplicação prevista para iniciar a partir de 1º de janeiro de 2012 (CFC, 2012).

E embora o CFC determine na NBC T 16.11 que o SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público, mencione que ele deve ter como apoio o sistema de acumulação, o sistema de custeio e o método de custeio, e que traga ao longo de seu texto a conceituação de

diversos termos, os agentes públicos carecem de orientação de caráter técnico para que possam efetivamente implantar o sistema de custos (CFC, 2012; Platt Neto; Cruz, 2022).

Nesse sentido, Cabello, Bilancieri e Azevedo (2019) verificaram em suas pesquisas que há ainda pouca aderência por parte dos entes governamentais federal, estaduais e municipais no que diz respeito à obrigatoriedade de apuração de custos.

No contexto de evolução da temática, o CFC aprovou em 18 de novembro de 2021 a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica aplicada ao Setor Público nº 34 (NBC TSP 34 - Custos no Setor Público). Todavia, destaca-se o tempo decorrido de 10 anos para a atualização da NBC T 16.11.

A aplicação da nova norma pelas entidades do setor público passou a ser obrigatória somente a partir de 1º de janeiro de 2024, data em que ficou revogada a Resolução CFC nº 1.366/2011, que aprovou a NBC T 16.11.

Segundo o CFC, o objetivo da NBC TSP 34 é estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos (CFC, 2021). A nova norma exprime uma evolução conceitual, foca principalmente no uso da informação de custos para fins gerenciais e trata o tema de forma mais prática (Platt Neto; Cruz, 2022).

Assim, para o processo de desenvolvimento do modelo de gerenciamento de custos com vistas à implantação do sistema de informação de custos, a NBC TSP 34 recomenda que sejam observadas algumas diretrizes que se traduzem em etapas a serem percorridas pela entidade. Essas etapas são apresentadas de forma esquematizada e resumida no Quadro 1.

Quadro 1 – Etapas para o desenvolvimento do modelo de gerenciamento de custos - NBC TSP 34

(A) Planejamento	<ul style="list-style-type: none"> • apoio ativo da alta administração da entidade • equipe formalmente constituída, com poder de decisão e dedicação exclusiva e • definição dos centros de responsabilidade e os objetos de custos pela alta administração
(B) Estruturação	<ul style="list-style-type: none"> • conhecimento da estrutura organizacional • estudo dos processos internos • escolha do sistema de acumulação, do método de custeio e das bases de mensuração • mapeamento dos dados de entrada (<i>inputs</i>) do sistema de informação de custos e • identificação e segregação dos custos a serem mensurados
(C) Implantação	<ul style="list-style-type: none"> • capacitação da equipe • divulgação do modelo • utilização de projeto piloto para implementação gradual do modelo • mensuração e evidenciação dos custos e • verificação a conformidade das informações geradas
(D)	<ul style="list-style-type: none"> • avaliação das informações de custos geradas

Gestão	<ul style="list-style-type: none"> • utilização das informações de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho e • revisão do fluxo percorrido, visando a melhoria constante da gestão de custos
--------	--

Fonte: Elaborado pela autora (2024) com base no item 47 da NBC TSP 34 (CFC, 2021).

Como observa-se no Quadro 1, a nova norma do CFC traz uma trilha a ser seguida pelas entidades públicas, que se inicia pela etapa do planejamento. A norma aponta em seus objetivos que o apoio da alta administração é imprescindível para implementação do modelo de gerenciamento de custos, cabendo a esta estabelecer as diretrizes para o desenvolvimento do modelo (CFC, 2021, itens 2 e 14).

Na sequência, a norma recomenda que seja executada a etapa de estruturação na qual o objetivo principal é identificar os custos a serem mensurados para definir como eles serão mensurados e geridos.

A etapa seguinte é a implantação do gerenciamento, onde recomenda-se a utilização de um projeto piloto para a implementação gradual. E em seguida, na fase de gestão, os resultados das etapas anteriores devem ser avaliados e revisados, visando à melhoria contínua, ou seja, o fluxo não se encerra, ele deve ser reavaliado para que a gestão dos custos seja constantemente melhorada (CFC, 2021).

Nesse esteio, em junho de 2022 a STN publica a 1ª edição de um novo manual, o Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal, com o intuito de descrever procedimentos recomendados para o gerenciamento de custos no âmbito dos órgãos e entidades do setor público (STN, 2022).

Em Nota Técnica à 1ª edição do referido manual, a equipe técnica do Ministério da Economia menciona que não se observa ainda na Administração Pública a devida maturidade no desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, por isso a necessidade desse novo manual alinhado às diretrizes NBC TSP 34 (Ministério da Economia, 2022 [Nota Técnica SEI nº 29142/2022/ME]).

O objetivo do Manual do Processo Gerenciar Custos é incentivar a implantação do sistema de custos e, para tanto, o processo gerenciar custos desdobra-se de forma organizada, interligada e sequenciada em processos de trabalho, atividades e tarefas. Assim, os processos de trabalho se iniciam com estabelecimento das diretrizes do planejamento e com a estruturação, na sequência tem-se a implantação do modelo, e por fim ocorre a gestão, fase na qual se revisa o fluxo percorrido com vistas à melhoria contínua (STN, 2022).

Cavichioli *et al.* (2018), ao analisarem os fatores contingenciais que afetam a implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), destacam que

no setor privado o controle de custos por meio de sistemas informacionais é utilizado para a tomada de decisões dos gestores, visando eficiência e lucratividade, enquanto no setor público o uso da informação de custos é ainda incipiente e embrionário.

A distinção entre a iniciativa pública e a privada é inegável em muitos aspectos, dentre eles o fato de que a Administração Pública somente poderá fazer aquilo que lhe é autorizado por lei, devido o princípio da legalidade consagrado na Constituição Federal do Brasil, enquanto ao particular é lícito fazer aquilo que a lei não o proíbe (Meirelles, 2009).

Desse modo, considerando que a implantação de sistemas de informação de custos no setor público deve ser precedida de legislação que lhe dê suporte e embasamento, constitui-se em uma obrigação legal e não uma faculdade do gestor (Silva *et al.*, 2022).

2.1.2 Normatização aplicável ao SIC no setor público brasileiro

Especificamente sobre a normatização aplicável a sistemas de informação de custos no setor público, Souza e Rodrigues (2022) mencionam que a obrigatoriedade da apuração de custos no setor público iniciou em 1964 com a Lei nº 4.320, e que, após esse período, foram emitidas diversas leis, decretos, portarias, resoluções, acórdãos e relatórios normatizando e evoluindo a temática para a apuração, evidenciação e gerenciamento de custos no setor público.

Entretanto, apesar do vasto arcabouço legal, nota-se que tais normatizações parecem não ter sido efetivas, e como menciona o Ministério da Economia (2022), não se observa a devida maturidade dos órgãos e entidades do setor público no desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos.

De fato, a legislação brasileira, desde 1964, previa a obrigatoriedade do uso de informações de custos no setor público. A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, traz no texto de seu 85º artigo que os setores contábeis dos órgãos e entidades devem atuar de forma a permitir a determinação dos custos dos serviços industriais (Brasil, 1964).

Os serviços industriais mencionados na Lei referiam-se a fornecimento de água, coleta e tratamento de esgoto, geração e distribuição de energia, dos quais se fazia necessário conhecer os custos incorridos para que fosse determinado o preço a ser pago pelo usuário (Machado, 2002).

Segundo Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), para muitos autores o termo custos, bem como toda a sua problemática, é originário do setor privado e da visão capitalista, centrados na noção dos custos dos produtos com vistas ao lucro, e por esse motivo, a aplicação desse conceito à contabilidade pública seria demasiadamente difícil, fato

corroborado pela aplicação trazida pela Lei nº 4.320/1964, quando se refere aos custos das atividades industriais.

Em 1967 o Governo promulga o Decreto-Lei nº 200, editado com o condão de estabelecer diretrizes para a Reforma Administrativa. Com uma visão mais gerencial, a nova norma trouxe a previsão de que a contabilidade deve apurar os custos dos serviços de modo que possam ser evidenciados os resultados da gestão, e estabeleceu o acompanhamento e redução dos custos governamentais com a finalidade de atingir uma prestação econômica de serviços. (Brasil, 1967). Essa visão aponta para o uso dos custos no processo de tomada de decisão e de avaliação da gestão pública (STN, 2018).

Mais adiante, em 1986, o Decreto nº 93.872 reforça os termos estabelecidos no Decreto-Lei nº 200/1967 e acrescenta que a contabilidade deve apurar e evidenciar o custo dos projetos e atividades do governo, e que estes custos deverão ser auditados, verificando-se o alcance dos objetivos, confrontando o que foi executado com o que foi programado, demonstrando a preocupação com a eficiência do gasto do governo (Brasil, 1986).

Segundo Vargas e Felipe (2015), a década de 1980 se caracterizou por grandes transformações no cenário econômico internacional e nacional. Bresser-Pereira (2023) esclarece que a elevação da taxa de juros internacional, a partir de 1979, acarretou profunda crise da dívida externa dos países em desenvolvimento, o que no Brasil foi agravado devido à política de crescimento com endividamento externo, gerando alta inflação, tendo sido aplicados diversos planos de recuperação fiscal.

Pigatto *et al.* (2010) mencionam que é nesse contexto de agravamento de crise fiscal brasileira que ocorreu a edição da Lei Complementar no 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa Lei tem como premissa a responsabilidade na gestão fiscal, e para tanto, uns dos instrumentos previstos trata da implementação do sistema de custos como ferramenta de acompanhamento e avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 2000).

Messias, Ferreira e Soutes (2018) reforçam que o orçamento público é usado pelo governo brasileiro como ferramenta gerencial, com predominância de ações de controle orçamentário e financeiro, sem, no entanto, medir nem garantir a eficiência do gasto executado. Assim, em busca de sanar essa lacuna, instituindo-se o monitoramento e a responsabilização dos gestores, ao menos parcialmente, pelos atos que tenham praticado, foi editada a LRF.

Machado (2002) observa que na LRF a preocupação com os custos não está mais ligada à precificação dos serviços, como na Lei 4.320/64, de modo que a legislação de 2000 pressupõe o desenvolvimento, implantação e manutenção permanente de um sistema para

apuração e gestão de custos. Note-se que dentre as legislações citadas anteriormente, a LRF é a primeira a mencionar um sistema de custos (Franco *et al.*, 2013), sendo clara em seu artigo 50 ao expressar que esse sistema deve permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão (Brasil, 2000).

Após décadas de diversos dispositivos legais tratando sobre o dever dos entes públicos de apurarem e evidenciarem os seus custos, em 2004 a segunda câmara do Tribunal de Contas da União (TCU) emitiu o Acórdão nº 1.078.

Nesse Acórdão, o TCU determina que a Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF) do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) adote providências, com a maior brevidade possível, para que a administração pública federal disponha de sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão nos termos da LRF (TCU, 2004).

Em decorrência do Acórdão nº 1.078/2004 do TCU, em outubro de 2005 o MPOG, o Ministério da Fazenda e a CGU editaram a Portaria Interministerial nº 945, por meio da qual foi constituída Comissão com o objetivo de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal (Brasil, 2005).

Em seu relatório final, a Comissão aponta como principal conclusão a imprescindibilidade da definição de uma Política de Custos que deixe claro quem deve fazer o quê e como deve ser feito, dada a dimensão cultural do problema (STN, 2018).

Em nível Federal, a Lei nº 10.180 de 2001 organizou sob a forma de sistemas as atividades de planejamento e orçamento, administração financeira, contabilidade e controle interno, determinando que o sistema de contabilidade deve evidenciar a informação de custos das entidades administrativas bem como dos projetos e atividades desenvolvidos por estas (Brasil, 2001). Porém, apenas em 2009 foi publicado o Decreto nº 6.976 que regulamentou o Sistema de Contabilidade Federal (Brasil, 2009).

O Decreto nº 6.976/2009, assim como as legislações anteriores, prevê em seu texto a evidenciação dos custos dos programas e das unidades da administração pública, e estabelece que compete à STN, no papel de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 2009), cabendo destacar que o termo Sistema de Contabilidade aqui tratado não se refere à visão ferramental de um sistema computacional, mas sim à visão sistêmica de um conjunto formado por um órgão central e órgãos setoriais.

Em março de 2011, considerando a Lei nº 10.180/2001 e o Decreto nº 6.976/2009, a STN, através da Portaria nº 157, dispôs sobre a criação do Sistema de Custos do Governo

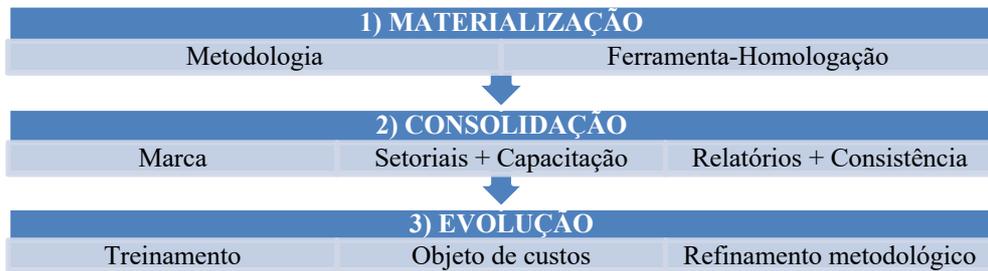
Federal (sistema estruturante), constituído pela própria STN, como órgão central, e por órgão setoriais, com o objetivo de proporcionar conteúdo informacional para subsidiar decisões governamentais quanto à alocação mais eficiente de recursos e gerar condições para a melhoria da qualidade do gasto público (STN, 2011).

A Portaria nº 157/2011 menciona ainda que os órgãos setoriais são os responsáveis pelo acompanhamento dos custos no Sistema de Informação de Custos (SIC), sendo o SIC o sistema informacional.

Mais à frente, em 2018, por meio da Portaria nº 518, a STN aprovou a publicação da 1ª edição do Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC), no qual relata a experiência da União no desenvolvimento e disponibilização do SIC do Governo Federal, apresenta alguns aspectos operacionais sobre o uso do SIC, e descreve que o processo de desenvolvimento do SIC está dividido em estágios ou fases principais: materialização, consolidação e evolução (STN, 2018).

A Figura 2 mostra de forma resumida o que compõe cada um desses estágios ou fases.

Figura 2 – Estágios do processo de desenvolvimento do SIC



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2018).

No estágio da materialização são estabelecidos os pilares metodológicos legais, conceituais e operacionais para viabilização da construção do sistema de custos capaz de atender aos requisitos do setor público. Nesse estágio o SIC foi concebido.

Na sequência, há a necessidade de consolidar a eficiência e a confiabilidade da ferramenta desenvolvida, e para tanto, foi desenvolvida uma logomarca que identificasse o sistema visualmente e remetesse o usuário à temática de custos; foram criadas setoriais de custos nos órgãos para serem capacitadas quanto ao uso do sistema e geração de relatórios; e por fim, a consistência dos relatórios emitidos pelo SIC foi verificada.

O terceiro estágio trata da evolução do SIC, visto que a partir dos treinamentos e da disseminação da ferramenta, surgem novas demandas e, naturalmente, a necessidade de refinamento da metodologia em processo contínuo de melhoria.

A publicação de um manual como o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC), o qual apresenta informações sobre a modelagem de custos para o desenvolvimento do SIC e aspectos operacionais sobre o uso do sistema, possui elevada importância, considerando que Costa, Gonçalves e Raupp (2018) identificaram em suas pesquisas que a falta de um modelo para a implementação do sistema de custos era um dos fatores de dificuldade apontados com maior recorrência nos resultados dos estudos realizados entre 2009 e 2015.

Nesse sentido, em 2022, a STN publicou através da Portaria nº 1.470 o Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal, que se propõe a auxiliar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, a seleção de sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais, alinhado com as diretrizes e os padrões apresentados na Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34 - Custos no Setor Público (STN, 2022).

O Quadro 2 traz um resumo das normas apresentadas, que são aplicadas à temática do Sistema de Informação de Custos no setor público.

Quadro 2 – Resumo das normas aplicáveis ao SIC no setor público

Ano	Norma	Ementa	Artigo
1964	Lei nº 4.320	Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal	Art. 22, IV; 85; 99; 106
1967	Decreto-Lei nº 200	Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências	Art. 25, IX; 30; 79
1986	Decreto nº 93.872	Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências	Art. 23; 137, §1º; 142, §1º
2000	Lei Complementar nº 101	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências	Art. 4º, I, e; 14, §3º, II; 50, §3º; 59, §1º, V
2001	Lei nº 10.180	Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências	Art. 15, V; 35, §1º
2004	Acórdão nº 1.078 – TCU	Determinar à Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos (...)	
2005	Portaria Interministerial nº 945	Constitui Comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal	
2009	Decreto nº 6.976	Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências	
2011	Portaria nº 157 – STN	Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal	
2018	Portaria nº 518 – STN	Aprova o Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC	

2022	Portaria nº 1.470 – STN	Aprova o Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal	
------	----------------------------	---	--

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Perante o exposto, considerando as iniciativas normativas voltadas para a temática de custos aplicados ao setor público, depreende-se que o processo de implantação do SIC em todas as organizações públicas ainda será longo, mesmo com a obrigatoriedade legal. No entanto, percebe-se que é preciso mudança cultural no setor público em relação a valorização da informação de custos para a gestão, e que a devida cobrança dos órgãos de controle pode ajudar a mudar esse cenário (Monteiro, 2018).

2.2 Dificuldades e desafios para a implantação do sistema de informação de custos no setor público

Diante da verificação da existência de diversos normativos que preveem, estimulam, exigem e regulam a apuração, a evidenciação e a gestão dos custos públicos, e estabelecem conceitos e diretrizes para a implantação de sistema de informação para o atingimento dessas finalidades, faz-se importante identificar os fatores que representam dificuldades, limitações, barreiras e desafios para a implantação do sistema de informação de custos no setor público.

O próprio Ministério da Economia (2022) reconhece que na Administração Pública brasileira não se observa ainda a devida maturidade no desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos.

Monteiro *et al.* (2010) constataram que gestores se sentem desconfortáveis com a possibilidade de avaliação do seu desempenho e das suas decisões de alocação de recursos, não sendo incentivados adotarem meios para essa avaliação devido à ausência de responsabilização, e isso converge para a falta de cultura de custos no setor público, persistindo a tradição brasileira de enfatizar controles financeiros e orçamentários em detrimento da produtividade.

Os autores mencionam que havia uma lacuna de informações ao cidadão a respeito de custos que começou a ser minimizada a partir de 2010 com a homologação do SIC do Governo Federal. Não obstante, os estudos de Franco *et al.* (2013) mostraram a existência de limitações quanto ao conhecimento por parte dos agentes públicos, à viabilidade orçamentária e financeira e à ausência de profissional especializado em custos para atuar na implementação do SIC em um Governo Estadual.

Lorenzato, Behr e Goulart (2016) identificaram que a implantação de um SIC Estadual esbarra em dificuldades, dentre as quais se destacam: i) a desatualização da estrutura hierárquica e a falta de padronização dos organogramas dos órgãos e entidades que compõem o Estado, de modo que se torna difícil a integração dos sistemas já existentes; ii) o pouco efetivo de servidores nos órgãos; iii) a falta de equipe específica para o projeto, que faz com que os servidores acumulem as atividades de custos a outras funções já exercidas por eles, não havendo dedicação exclusiva ao desenvolvimento do projeto; e iv) o pouco conhecimento dos gestores quanto à ferramenta de custos e seus benefícios de forma que ela não é priorizada.

Nessa linha, Soares e Parcianello (2018) destacam que o desenvolvimento e a implementação de um sistema de custos dependem do conhecimento dos envolvidos no projeto, tanto sobre custos quanto sobre sistemas. Os achados de seus estudos mostram que a falta de definição do método de custeio a ser adotado no ente e a ausência de um modelo de sistema a ser seguido constituem elementos que dificultam a adoção do SIC.

Além desses, foram observadas outras dificuldades para a adoção do SIC, como a resistência a mudanças por parte de servidores e gestores, característica da cultura organizacional burocrática e engessada da administração pública; e, a pouca capacidade das equipes de tecnologia da informação para o desenvolvimento de sistemas capazes de atender às demandas internas dos órgãos, aliada à dificuldade de encontrar fornecedores com *expertise* para desenvolver um sistema de custos (sistema terceirizado) com as especificidades da área pública (Soares; Parcianello, 2018).

Colussi e Souza (2018), por sua vez, expõem que a principal dificuldade identificada em seu estudo para a implantação do SIC é a falta de orçamento destinado para essa finalidade. A falta de orçamento desestimula investimentos internos em pesquisa e desenvolvimento e limita a possibilidade de aquisição de um sistema pronto.

Aliado à falta de orçamento, os autores identificam também a escassez de conhecimento dos gestores sobre os benefícios gerados por um sistema de apuração de custos e, conseqüentemente, a falta de divulgação da ferramenta e de incentivo do uso das informações por parte da administração. Além disso, os autores também mencionam a necessidade de criação de uma unidade exclusiva para o projeto de gerenciamento de custos (Colussi; Souza, 2018).

Borinelli *et al.* (2020) apresentam em seus estudos que questões ligadas à legislação engessam o setor público e dificultam a implantação de novas ferramentas e mencionam a dificuldade de licitação de empresa para o desenvolvimento do sistema de custos bem como para aquisição de bens e serviços complementares ao sistema.

Os autores também apontam que a influência política, que causa incertezas e instabilidade administrativa, a ausência de mapeamento de processos, a necessidade de integração entre os sistemas já existentes, a carência de recursos humanos tanto da área técnica quanto da área de desenvolvimento e a falta de priorização representam entraves para a efetiva implantação do SIC (Borinelli *et al.*, 2020).

Outro ponto destacado por Borinelli *et al.* (2020) trata da dificuldade na correta alocação aos centros de custos, considerando que, por vezes, o local onde os recursos são consumidos é diferente do local de registro e pagamento dos valores de tais recursos, por não estarem formalmente vinculados às unidades, como por exemplo no caso de um colaborador alocado formalmente em uma unidade, porém executando as atividades em outra.

Somado a isso, há falta de uniformização das unidades quanto a processos, fluxos de trabalho, serviços prestados, materiais utilizados e estrutura física, que consistem em dificuldades para se conceber um único sistema que atenda a todas as unidades em todas as suas especificidades (Borinelli *et al.*, 2020).

Santos e Voese (2019) apresentam como fatores limitadores da implantação do SIC a falta de mapeamento e padronização de processos e estruturas organizacionais, as dificuldades de parametrização de sistemas, a falta de servidores e de recursos, e a estrutura tecnológica inadequada. Souza e Rodrigues (2022), por sua vez, identificaram em seus estudos que o fator apontado como maior desafio foi a definição da metodologia de custos a ser adotada para a apuração dos custos e conseqüentemente para o desenvolvimento e implantação do SIC.

Monteiro (2018) identificou nos achados das pesquisas publicadas no Congresso Brasileiro de Custos entre os anos de 2012 e 2016 quais eram os fatores apontados como barreiras, dificuldades e limitações da adoção do sistema de informação de custos do setor público.

O autor destaca como limitações materiais a falta de pessoas capacitadas e de treinamentos, a falta de sistemas adequados, e os custos com a identificação e avaliação dos ativos e com consultorias. E como fatores imateriais o autor identificou a falta de cultura de controle de custos, a resistência a mudanças, normas inadequadas ou inexistentes, aspectos políticos, além de pouca autonomia dos profissionais de contabilidade (Monteiro, 2018).

Pereira e Romão (2016) identificaram que o principal obstáculo à implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses foi a resistência por parte dos funcionários públicos ao controle inerente advindo do sistema de custos e a falta de recursos humanos.

Enquanto Moraes *et al.* (2016) apontam como fator de dificuldade para a efetiva utilização e operação do SIC a falta de preparo do ente governamental estudado para operacionalização sistemas informacionais para análise de custos, reforçada pela ausência de treinamento adequado dos servidores.

Drehmer, Raupp e Tezza (2016) abordam que a pouca quantidade de integrantes da equipe técnica para atuação no projeto do sistema de custos é o fator que mais dificulta o processo de implantação do SIC nos municípios objeto de seus estudos. Foram apontados também como limitadores a baixa qualificação da equipe técnica sobre custos e a falta de recursos financeiros.

Para os autores, a efetiva implantação do SIC pelas entidades públicas brasileiras não carece somente de exigência legal ou de definição de um *framework* a ser seguido, sendo essencial que os potenciais usuários se conscientizem sobre a relevância da informação que o sistema é capaz de lhes fornecer (Drehmer; Raupp; Tezza, 2016).

Costa, Raupp e Dias (2017), ao analisarem a percepção dos responsáveis pelo sistema de informação de custos dos poderes executivos estaduais brasileiros, verificaram que entre as dificuldades mais citadas, foi enfatizada a carência na quantidade de integrantes da equipe técnica e a necessidade de recursos financeiros. Foram identificadas também dificuldades com metodologias e conceitos, desconhecimento dos benefícios do sistema, problemas na integração entre os sistemas estruturantes, equipe técnica reduzida e falta de uma cultura de custos no setor público.

Messias, Ferreira e Soutes (2018) investigaram, por meio da bibliometria, experiências internacionais, identificando que a implantação de sistemas e ferramentas de informação e gestão de custos é dificultada, principalmente, pela falta de integração do sistema de custos com os demais sistemas estruturantes.

Outros fatores apontados na pesquisa foram a escassez de recursos financeiros, humanos e de infraestrutura necessários para a viabilização e manutenção dos projetos, e o engessamento burocrático e normativo do setor público. Também foi constatado que a busca dos gestores por legitimação política e social causa prejuízos ao avanço da gestão pública (Messias; Ferreira; Soutes, 2018).

Ramos *et al.* (2020) apontam que para que ocorra a implantação eficiente do sistema de custos a administração pública precisa superar entraves ligados à estrutura organizacional e administrativa, resistência à cultura de custos, falta de profissionais qualificados e conhecimento sobre custos no setor público ainda incipiente. Com isso os autores destacam que

para o sistema de custos trazer os benefícios propostos na literatura faz-se necessária a realização de capacitações e treinamentos contínuos (Ramos *et al.*, 2020).

No contexto internacional, Rogošić (2021) investigou os obstáculos para o desenvolvimento da contabilidade de custos no setor público na Croácia a partir da perspectiva dos contabilistas. Os resultados apontaram que a principal dificuldade no setor público Croata é a falta de recursos financeiros, seguido da falta de apoio informático e da influência política, sendo que estes dois últimos são considerados dificuldades em grau moderado. A falta de apoio dos gestores públicos e dos governantes foi levemente percebida pelos respondentes.

Na Holanda, Verbeeten (2011) buscou validar a afirmação de que os desenvolvimentos ocorridos no setor público aumentaram a procura e a utilização de informação de gestão de custos nas organizações públicas. Os resultados sugeriram que as informações dos sistemas de gestão de custos eram utilizadas para legitimar as atividades da organização perante partes interessadas externas, e não para gerir as organizações públicas. Como implicação prática, o autor aponta que os requisitos legais e regulamentares relativos à utilização de informações de custos podem não produzir os efeitos pretendidos.

Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), por sua vez, estudaram o uso das informações de custos em municípios Portugueses e identificaram que os municípios que enfrentam maior pressão do ambiente institucional (externo) são mais aptos a reportar informação de custos às partes interessadas para legitimar suas atividades. Ademais, o estudo constatou que a influência do contexto organizacional (interno), em especial a falta de apoio para implementar o sistema de custos, afeta negativamente o uso da informação para fins internos.

Alqudah, Mansor e Salleh (2022) analisaram desafios envolvidos na implementação do sistema de custos no serviço público na Jordânia e, dentre as dificuldades mais apontadas, identificaram: (i) a ausência de legislação que apoie a implantação da apuração dos custos no setor governamental; (ii) a heterogeneidade dos tipos de serviços públicos fornecidos e a existência de custos compartilhados por mais de uma instituição dificultando a sua correta alocação; (iii) a ausência de integração entre os sistemas; a falta de cooperação entre os funcionários das instituições; (iv) a escassez de profissionais especialistas com conhecimento técnico em custos e de programas de treinamento; e (v) a cultura organizacional.

No Brasil, Silva *et al.* (2022) apontam em seu estudo que os desafios na implantação do SIC relacionam-se com a ausência de manuais e padronização de atividades, falta de priorização do projeto, definição da metodologia de custeio, complexidade do serviço levando-se em conta o número de secretarias no ente investigado e a diversidade de serviços, falta de integração dos sistemas estruturantes com um sistema central, bem como à utilização de uma

única base de dados, ausência de padronização da estrutura organizacional das unidades, e insuficiência de profissionais, tanto da área de TI quanto das áreas de negócios.

Ao mesmo tempo, Ferreira, Meinheim e Raupp (2022) defendem que para efetivar a implantação plena de um sistema de custos nas entidades estaduais, é necessário transpor dificuldades como: (i) o grande volume de tarefas para validação dos dados e a ausência de equipes com dedicação integral para as atividades de custos; (ii) o desconhecimento pelos gestores da utilidade da informação de custos possuindo uma visão voltada ainda para a execução orçamentária; (iii) a ausência de mapeamento de processos para melhor identificação dos custos envolvidos nas atividades; e (iv) a falta de cultura de custos, além da baixa capacidade das empresas contratadas para desenvolvimento de *softwares* desse tipo.

O Quadro 3 apresenta as principais dificuldades e desafios para a implantação do sistema de informação de custos (SIC) no setor público brasileiro identificados durante a revisão de literatura.

Quadro 3 – Principais dificuldades e desafios para a implantação do SIC no setor público identificados na revisão de literatura

Dificuldades e desafios apontados	Autor (Ano)
Limitações quanto ao conhecimento por parte dos agentes públicos	Colussi e Souza (2018); Costa, Raupp e Dias (2017); Drehmer, Raupp e Tezza (2016); Franco <i>et al.</i> (2013); Lorenzato, Behr e Goulart (2016); Ramos <i>et al.</i> (2020); Soares e Parciannelo (2018)
Viabilidade orçamentária e/ou financeira para a adoção de sistemas de custos	Colussi e Souza (2018); Costa, Raupp e Dias (2017); Drehmer, Raupp e Tezza (2016); Franco <i>et al.</i> (2013); Messias, Ferreira e Soutes (2018); Santos e Voese (2019)
Gestores se sentem desconfortáveis com a possibilidade de avaliação do seu desempenho e das suas decisões de alocação de recursos	Monteiro <i>et al.</i> (2010); Pereira e Romão (2016)
Cultura organizacional e resistência a mudanças, além do engessamento burocrático	Borinelli <i>et al.</i> (2020); Colussi e Souza (2018); Costa, Raupp e Dias (2017); Ferreira, Meinheim e Raupp (2022); Messias, Ferreira e Soutes (2018); Monteiro (2018); Ramos <i>et al.</i> (2020); Soares e Parciannelo (2018);
Desatualização da estrutura hierárquica e falta de padronização dos organogramas	Lorenzato, Behr e Goulart (2016); Ramos <i>et al.</i> (2020); Santos e Voese (2019)
Ausência de profissional especializado em custos para atuar na implementação do sistema e pouca oferta de capacitação	Franco <i>et al.</i> (2013); Lorenzato, Behr e Goulart (2016); Monteiro (2018); Moraes <i>et al.</i> (2016); Ramos <i>et al.</i> (2020); Soares e Parciannelo (2018)
Falta de equipe específica para o projeto (não há dedicação exclusiva, e sim acúmulo de funções) e pouca quantidade de integrantes da equipe técnica	Behr e Goulart (2016); Borinelli <i>et al.</i> (2020); Colussi e Souza (2018); Costa, Raupp e Dias (2017); Drehmer, Raupp e Tezza (2016); Ferreira, Meinheim e Raupp (2022); Lorenzato, Soares e Parciannelo (2018); Messias, Ferreira e Soutes (2018); Pereira e Romão (2016); Santos e Voese (2019); Silva <i>et al.</i> (2022)
Definição do método de custeio a ser adotado	Costa, Raupp e Dias (2017); Silva <i>et al.</i> (2022); Soares e Parciannelo (2018); Souza e Rodrigues (2022)
Dificuldade na integração dos sistemas já existentes	Borinelli <i>et al.</i> (2020); Costa, Raupp e Dias (2017); Lorenzato, Behr e Goulart (2016); Messias, Ferreira e Soutes (2018); Santos e Voese (2019); Silva <i>et al.</i> (2022)

Dificuldades e desafios apontados	Autor (Ano)
Dificuldade de encontrar fornecedores de sistemas de custos, falta de um modelo de sistema a ser seguido, e falta de sistemas específicos	Borinelli <i>et al.</i> (2020); Colussi e Souza (2018); Monteiro (2018); Soares e Parcianello (2018)
Ausência de mapeamento e padronização de processos	Borinelli <i>et al.</i> (2020); Ferreira, Meinheim e Raupp (2022); Santos e Voese (2019); Silva <i>et al.</i> (2022)
Falta de priorização	Borinelli <i>et al.</i> (2020); Silva <i>et al.</i> (2022)

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

A despeito das dificuldades e desafios apresentados, constata-se que existem iniciativas diversas para a implantação de sistemas de custos em diferentes secretarias e repartições públicas, e em diferentes níveis de governo, de modo que as experiências podem ser trocadas para um aprendizado mútuo.

Oliveira, Carneiro e Cescon (2023) ressaltam, no entanto, que estudos têm demonstrado que a implantação de sistemas de informação de custos não é, por si só, suficiente para que os órgãos públicos alcancem os benefícios advindos do sistema, fazendo-se necessário a efetiva adoção do sistema como ferramenta de gestão pelos usuários das informações de custos.

2.3 Benefícios da implantação do sistema de informação de custos no setor público

A partir da década de 1980 deu-se início ao movimento da nova administração pública, a qual propôs e modificou a forma de atuação do Estado, exigindo-se uma gestão fiscal responsável dos recursos públicos. Essa mudança trouxe a demanda por informações não mais relacionadas apenas a quanto pretende-se arrecadar e quanto pretende-se gastar, sendo importante controlar os custos das atividades governamentais. E para o atendimento dessas novas demandas a contabilidade de custos se apresenta como instrumento de apuração de resultados das atividades desenvolvidas pelos governos (Pigatto *et al.*, 2010).

Nesse contexto, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) mencionam que foram adotadas em diversos países mudanças importantes nos métodos usados para aferição dos custos das ações públicas, como uma reação às exigências de responsabilidade fiscal dos Estados.

Segundo os autores, o controle do crescimento dos gastos, embasado no conhecimento sobre onde economizar sem que seja comprometida a provisão de serviços essenciais, evita os prejuízos provocados por aumentos na carga tributária que seriam adotados para promover o ajuste fiscal (Rezende; Cunha; Bevilacqua, 2010).

A crescente demanda pelo fornecimento de bens e serviços públicos à sociedade, aliada a cenários de escassez de recursos comuns a diversos países desenvolvidos ou em desenvolvimento, faz com que metodologias e ferramentas que permitam o controle, a redução e a gestão dos custos tenham destaque, com vistas à otimização do recurso público (Messias; Ferreira; Soutes, 2018).

Corroborando esse entendimento, Kyriakidou e Vazakidis (2020) analisaram reformas estruturais implementadas no setor público da Grécia após a crise fiscal de 2008. Segundos os autores, a crescente demanda mundial por melhor transparência e qualidade no setor público exige técnicas para controle dos gastos e leva os governos a repensarem seus modelos de gestão para satisfazerem as necessidades dos seus cidadãos/consumidores de bens e serviços públicos e disseminarem uma cultura de custos na administração pública.

Assim, para uma alocação eficiente dos recursos faz-se necessário conhecer os custos reais, e, para isso, o estabelecimento de sistemas que permitam ao gestor público determinar um custo por unidade de serviço prestado (Kyriakidou; Vazakidis, 2020).

Franco *et al.* (2013) destacam o fato de que os sistemas de custos, que há tempos são instrumentos fundamentais na iniciativa privada para as tomadas de decisões, passam agora a ser elemento obrigatório para uma gestão responsável dos recursos públicos. Nesse sentido, estudos têm sido realizados por diversos autores e em variados contextos, em busca de identificar de forma objetiva os benefícios gerados pela implantação do SIC no setor público.

À vista disso, Souza, Ortiz e Almeida (2013) investigaram a percepção de gestores municipais do Estado do Mato Grosso sobre as principais características esperadas de um sistema público de custos. Os principais achados da pesquisa evidenciam maiores percentuais de concordância dos gestores nos seguintes itens: possibilitar ao gestor medir o impacto das decisões antes de serem tomadas; disponibilizar informações que subsidiem a elaboração do PPA, LDO e LOA; fornecer subsídios para melhorar as decisões dos gestores; e munir o gestor público de informações que embasem estudos de viabilidade econômica de investimentos.

Por sua vez, Lorenzato, Behr e Goulart (2016) verificaram no Estado do Rio Grande do Sul que o grande diferencial do SIC consiste na possibilidade de medir a eficiência dos custos, focando na qualidade do gasto dos recursos (produzir mais com o mesmo custo). O gestor passa a conhecer o custo efetivamente empregado nos serviços, e com isso o planejamento orçamentário, por exemplo, poderá ser embasado por dados reais, proporcionando uma gestão mais efetiva.

Os achados de Lorenzato, Behr e Goulart (2016) são semelhantes aos apontados por Lovato *et al.* (2016) que ao investigarem a percepção dos responsáveis pela implantação e

utilização do sistema de custos em municípios do Paraná, constataram que o SIC contribui significativamente tanto para os instrumentos de gestão e planejamento quanto para as ações gerenciais.

Os estudos de Costa, Raupp e Dias (2017) demonstram que os respondentes dos diversos Estados brasileiros concordam que a implantação de um SIC no setor público pode trazer benefícios. Dentre os benefícios apontados pelos respondentes, destacam-se:

(i) a melhoria nos controles de modo a evitar desperdícios de recursos, aumentar a eficiência nos resultados e a transparência pública, tendo em vista que os custos dos bens e serviços serão conhecidos, a exemplo do custo do aluno em uma escola ou o custo do paciente em um hospital;

(ii) o auxílio aos gestores com fornecimento de informações mais fidedignas, levando-se em conta que o SIC é alimentado por sistemas estruturantes integrados, o que diminui a necessidade de tratamento de dados de forma manual; e

(iii) o auxílio na elaboração do planejamento e do orçamento público visto que ao ter mensurados os custos é possível planejar melhor a alocação dos recursos públicos.

Padrones, Santos e Colares (2017) identificaram em suas pesquisas os seguintes benefícios da implantação do SIC: a prevenção ao mau uso do recurso público, a comparabilidade de informações tanto entre secretarias do mesmo ente quanto entre diferentes entes; o fornecimento de informações tempestivas, oportunas e confiáveis, visto que uma vez extraídas de um sistema integrado, reduz-se a interferência humana sobre os dados; e a possibilidade de responsabilização dos maus gestores.

Em outras palavras, se é possível mensurar o custo da prestação do serviço público, torna-se possível estabelecer padrões de gastos, e, respeitando as peculiaridades de cada cidade e de cada órgão, é possível avaliar onde o recurso está sendo aplicado de forma mais eficiente e onde os custos estão acima do padrão.

De forma complementar, Monteiro e Pinho (2017) destacaram que as principais contribuições da implantação efetiva da análise de custos são a evidenciação dos custos de bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade, permitindo-se a comparação entre os impostos recolhidos e os retornos para a sociedade, servindo como medidas para a economicidade, eficiência, eficácia, produtividade e transparência, além de permitir que gestores tomem decisões mais seguras a partir de um controle financeiro efetivo.

Para Colussi e Souza (2018), o uso do SIC como ferramenta gerencial proporciona uma gestão mais eficiente, eficaz e econômica. As informações geradas pelo sistema auxiliam o processo de decisão, além da elaboração do planejamento e do orçamento público, uma vez

que, conhecendo o custo dos bens e serviços públicos, torna-se mais assertiva a decisão quanto à alocação dos recursos arrecadados.

Os autores citam ainda que o SIC promove maior transparência das atividades e dos gastos das organizações, pois permite que a sociedade faça comparações quanto ao uso dos recursos (Colussi; Souza, 2018).

Com o objetivo de identificar a percepção de gestores municipais no Estado da Paraíba sobre benefícios relacionados ao sistema de custos no âmbito público, Diniz e Santos (2019) revelam em seus estudos maior nível de concordância dos respondentes nas seguintes proposições: a decisão de comprar ou produzir, fornecer ou terceirizar, construir ou alugar, deve ser precedida de um levantamento de custo; a análise dos custos dos produtos e serviços permite a economia de recursos; o conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação; e a existência de um sistema de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.

Soares, Rosa e Zonatto (2020) identificam resultados semelhantes entre gestores municipais de Santa Maria no Rio Grande do Sul, e apontam como benefícios do SIC a busca pela eficiência e os dados gerados pelo sistema de custos que auxiliam os gestores a decidirem sobre a continuidade do serviço público, o incremento de gastos, investimentos, aquisição de produtos e serviços, realização de concurso público e nomeação de novos servidores, ou a sua paralisação.

E dentre os benefícios da implantação do SIC, identificados por Ramos *et al.* (2020) no Instituto Federal do Rio Grande do Norte, destacam-se o uso da informação de custos como ferramenta para o controle da gestão pública, visando a economia dos recursos financeiros, além de impedir desperdícios e ineficiências, e como medida de avaliação dos resultados dos gestores e dos entes.

Ferreira, Meinheim e Raupp (2022) mencionam em seus estudos um projeto experimental de apuração de custos dos serviços de educação no Estado de Santa Catarina, que objetivou apurar os custos em 30 unidades escolares da rede estadual de ensino. Os cálculos foram feitos em planilhas a partir de dados coletados de sistemas estruturantes do Estado. Da análise dos resultados não foi verificada relação direta entre o custo por aluno e o desempenho da escola no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB).

Destaca-se que o resultado a que chegou o projeto experimental de Santa Catarina consiste em um dos benefícios que um SIC oferece, por meio do qual seria possível obter os dados de forma mais rápida e fidedigna. É essa uma das utilidades do SIC, permitir que seja realizada esse tipo de apuração e análise, demonstrando constatações desse tipo, com o objetivo

de que os gestores públicos avaliem a eficiência dos recursos públicos empregados na prestação dos serviços.

Para Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), em um modelo de administração moderno baseado em princípios gerenciais e de eficiência, é inadmissível que decisões sejam tomadas sem que se conheçam as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios.

Para tanto, impõem-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar em decisões como comprar ou alugar, prestar diretamente ou terceirizar determinada atividade, além de permitir comparações entre os custos produzidos por unidades organizacionais diferentes, com o objetivo de conhecer e estimular melhorias na *performance* de seus dirigentes (Machado; Holanda, 2010).

Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) destacam a necessidade de desenvolvimento de um sistema de informações que permita avaliar os custos dos programas e atividades mantidos pelo governo, visto que não é suficiente saber quanto o governo gasta para promover bens e serviços, é importante conhecer o resultado gerado por esse gasto e avaliar se esse mesmo resultado poderia ser alcançado com menores custos.

Brandão (2022) aponta, no entanto, que embora o Sistema Integrado de Custos do Governo Federal represente um avanço na discussão sobre custos no setor público, a questão dos custos indiretos é um fator que dificulta a mensuração real dos custos dos bens e serviços prestados à sociedade.

A complexidade dos processos executados em um aparelho estatal de grandes dimensões e responsabilidades, como o Brasil, pode ser tornada mais transparente e compreensível aos cidadãos na medida em que sejam disponibilizadas as informações de quanto custam os serviços, atividades e produtos prestados pelos poderes públicos. Com isso, atende-se e aprimora-se a prestação de contas e a *accountability* (Holanda; Lattman-Weltman; Guimarães, 2010).

Para o Tribunal de Contas da União, o SIC a ser implantado no setor público deve ser capaz de gerar informações que demonstrem o montante de recursos gastos diretamente com a produção de bens e serviços ofertados e o montante gasto com despesas administrativas, permitindo o controle dos custos das ações e a transparência dos gastos públicos (TCU, 2004).

Kladi e Ferrari (2011), por sua vez, apresentam um ponto de vista no qual ressaltam que a maior aplicação da informação de custos, em outras palavras, o maior benefício advindo da implantação de um SIC, consiste no ganho de eficiência, na redução de custos e no aumento da qualidade do gasto público, e não no controle. Para os autores, o controle é secundário.

O estudo de Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) buscou extrair das experiências internacionais aprendizados necessários para o Brasil no que diz respeito à adoção de métodos contábeis para a aferição dos custos governamentais. Os autores analisaram as iniciativas da Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido, Dinamarca, Suíça, Suécia, Holanda, Estados Unidos e Canadá. Eles apontam que o conhecimento dos custos é indispensável para que o governo adote providências para melhorar a qualidade do gasto público, reduza desperdícios e torne possível reduzir impostos sem comprometer os serviços essenciais e os programas sociais.

No Brasil, Fernando Rezende e Armando Cunha participaram de consultoria prestada pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) ao Ministério da Fazenda com o objetivo de mapear experiências nacionais e internacionais quanto ao uso do sistema de custos no setor público (Holanda; Lattman-Weltman; Guimarães, 2010).

Machado e Holanda (2010) examinaram as diretrizes e o modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal brasileiro e apontam os fatores que representam as principais finalidades do SIC. Segundo os autores, um SIC deve subsidiar a fixação de preços públicos e taxas, pois o conhecimento do custo dos produtos é essencial para que se estabeleça o preço justo a ser cobrado; além disso deve permitir avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes.

Cabe mencionar que Nelson Machado e Vitor Holanda atuaram no Ministério da Fazenda, sendo Vitor Holanda diretor de gestão estratégica do Ministério, e Nelson Machado secretário executivo, e seus trabalhos acadêmicos contribuíram metodologicamente para o processo de implantação do SIC do Governo Federal (Holanda; Lattman-Weltman; Guimarães, 2010).

Kladi e Ferrari (2011) comentam que a resistência da burocracia pública por motivos de receios e preconceitos sobre a mensuração de custos tem sido um desafio a ser superado. Sobre o assunto, o Ministério da Economia (2022) reforça que o uso da informação de custos como ferramenta de apoio à gestão contribui para mudar o padrão burocrático do Estado para um padrão mais gerencial e proativo, orientado à execução do gasto público com melhor qualidade (Ministério da Economia, 2022 [Nota Técnica SEI nº 29142/2022/ME]).

O Quadro 4 apresenta os principais fatores de importância, finalidade e benefícios esperados da implantação do SIC no setor público brasileiro mencionados em estudos anteriores identificados durante a revisão de literatura.

Quadro 4 – Principais benefícios esperados da implantação do SIC no setor público identificados na revisão de literatura

Benefícios apontados	Autor (Ano)
----------------------	-------------

Medir a eficiência dos custos, focando na qualidade do gasto dos recursos (produzir mais com o mesmo custo)	Lorenzato, Behr e Goulart (2016); Costa, Raupp e Dias (2017); Monteiro e Pinho (2017); Colussi e Souza (2018); Ramos <i>et al.</i> (2020); Soares, Rosa e Zonatto (2020); Ferreira, Meinheim e Raupp (2022); Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010); Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010); Machado e Holanda (2010); Kladi e Ferrari (2011)
Fornecimento de informações mais fidedignas para a tomada de decisões mais assertivas	Costa, Raupp e Dias (2017); Padrones, Santos e Colares (2017); Monteiro e Pinho (2017); Colussi e Souza (2018); Soares, Rosa e Zonatto (2020); Ferreira, Meinheim e Raupp (2022); Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010); Machado e Holanda (2010)
Melhoria na transparência pública	Costa, Raupp e Dias (2017); Monteiro e Pinho (2017); Colussi e Souza (2018); Souza, Ortiz e Almeida (2013); Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010)
Auxílio na elaboração do planejamento e do orçamento público	Lorenzato, Behr e Goulart (2016); Drehmer, Raupp e Tezza (2016); Costa, Raupp e Dias (2017); Colussi e Souza (2018); Souza, Ortiz e Almeida (2013); Machado e Holanda (2010)
Comparabilidade de informações (tanto entre secretarias do mesmo ente quanto entre diferentes entes)	Soares, Rosa e Zonatto (2020); Padrones, Santos e Colares (2017); Ramos <i>et al.</i> (2020); Machado e Holanda (2010); Diniz e Santos (2019)
Evidenciação dos custos de bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade, por exemplo custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; custo por beneficiário, na assistência social	Costa, Raupp e Dias (2017); Monteiro e Pinho (2017); Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010); Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010)
Subsidiar decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, incrementá-lo ou paralisá-lo/entregá-lo a entidades externas	Machado e Holanda (2010); Soares, Rosa e Zonatto (2020); Diniz e Santos (2019)
Prevenção ao mau uso do recurso público	Padrones, Santos e Colares (2017); Diniz e Santos (2019); Ramos <i>et al.</i> (2020)

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Em suma, da análise dos estudos técnicos e científicos mencionados, verifica-se que os benefícios com a implantação de um sistema de informação de custos relatados com maior recorrência foram: (i) a possibilidade de medir a eficiência dos custos, tendo como foco qualidade do gasto, visando a economicidade e a eficácia na aplicação dos recursos; (ii) o fornecimento de informações mais fidedignas para os gestores tomarem decisões mais assertivas; e (iii) a melhora na transparência pública.

Nesse sentido, Brandão (2022) ressalta que é evidente a necessidade da implantação de sistema de informação de custos (SIC) em toda a administração pública brasileira, contudo no que se refere à efetiva implantação do SIC, o autor relata que o que se tem observado são experiências isoladas, com o uso de diferentes metodologias de custo, baseando-se, muitas vezes, nos dados da execução orçamentária, o que não evidencia o real consumo dos recursos empregados.

2.4 Estudos correlatos sobre sistema de informação de custos no setor público

Por meio da revisão da literatura nacional, identificaram-se diversas pesquisas que realizaram estudo de caso com foco em analisar a situação de implantação do SIC em entidades específicas, algumas pesquisas que buscaram analisar a percepção dos gestores sobre a importância da informação de custos, outras que tiveram como objetivo identificar as dificuldades e limitações enfrentadas por algum ente ou órgão específico, e ainda, estudos que visaram a elaboração de Plano de Ação para a implantação do SIC. Dentre estas pesquisas, algumas são brevemente descritas a seguir.

Oliveira, Aquino e Cescon (2023) identificaram, na percepção dos gestores da Universidade Federal de Integração Latino Americana (UNILA), em que medida as informações de custos são efetivamente usadas como ferramenta de apoio à tomada de decisão. Os resultados da pesquisa mostraram que 37,32% dos respondentes consideram alta a utilização das informações de custos nos processos de gestão. Os autores verificaram também que as informações de custos disponibilizadas pela instituição possuem atributos de relevância e utilidade, porém carecem de sistematização da frequência e regularidade no seu fornecimento.

Freitas *et al.* (2022) elaboraram um plano de ação para implantação do sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA). Para alcance do objetivo, os autores adotaram como primeiro passo a descrição do modelo de apuração de custos da UFERSA; o segundo passo foi o levantamento dos fluxos de informações da instituição; e no terceiro passo, analisaram como as informações devem ser tratadas para compor a matriz de custos e alimentar o sistema de apuração de custos. Os resultados do estudo permitiram a propositura do Plano de Ação para a implantação do sistema na instituição.

Ferreira, Meinheim e Raupp (2022), em um estudo de caso, buscaram analisar o processo de desenvolvimento do SIC do Poder Executivo de Santa Catarina (SIC/SC). Por meio de pesquisa documental e participante, e de entrevistas semiestruturadas com servidores da diretoria responsável pelo SIC/SC, foram destacadas as etapas percorridas até 2022.

Os resultados mostraram que o sistema estava em implantação em três entidades selecionadas como unidades-piloto. Quanto às perspectivas para uso pleno do SIC/SC os autores destacaram a necessidade de treinamentos dos usuários, maior divulgação de informações de custos e regulamentação do sistema de custos por meio de decreto estadual.

Queiroz *et al.* (2022) verificaram a percepção dos agentes públicos do município de Salvador sobre a importância da informação de custos na gestão pública frente ao contexto de obrigatoriedade de adoção de sistema de custos. Os resultados indicaram discrepância na percepção dos agentes, onde a alta gestão possui visão mais aprofundada sobre custos e os

servidores de cargos hierarquicamente inferiores têm visão superficial, entretanto houve alinhamento quanto ao entendimento da importância das informações do sistema de custos para uma gestão pública mais eficiente.

Souza e Rodrigues (2022) identificaram qual a percepção de usabilidade dos sistemas de custos do Setor Público Federal por parte dos gestores e usuários das informações de custos. Os autores realizaram uma pesquisa junto a setoriais e seccionais de custos do Governo Federal, mediante a aplicação de questionário que foi validado por *brainstorming* e por grupo focal.

Os resultados de Souza e Rodrigues (2022) evidenciaram que nove critérios atingiram os pontos ótimos, alcançando nível excelente de usabilidade, considerados como muito significativo para alcance dos objetivos de uso dos sistemas de custos. Em termos práticos, foi evidenciado que o esforço em buscar uma metodologia de custos pertinentes aos objetivos do órgão é maior que as ferramentas tecnológicas atualmente disponíveis.

Borinelli *et al.* (2020) identificaram as causas dos principais desafios enfrentados na concepção, desenvolvimento e implantação de sistemas de custos em hospitais universitários brasileiros e exploraram possíveis alternativas para solucioná-los. Para tanto, utilizaram-se do método pesquisa-ação dividido em cinco etapas ao longo de cinco anos, na segunda década dos anos 2000.

Os resultados de Borinelli *et al.* (2020) revelaram cinco categorias nas quais tais desafios podem ser resumidos: (i) características organizacionais e da gestão; (ii) aspectos legais e normativos inerentes ao setor público; (iii) diversidade de porte e de níveis de complexidade dos hospitais; (iv) diversidade de objetos de custeio e de propósitos de uso das informações; e (v) escala de prioridades da área de tecnologia de informação.

Soares, Rosa e Zonatto (2020) analisaram os reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão no município de Santa Maria, no Rio Grande do Sul. Para tanto, os autores coletaram dados por meio de análise documental, observação e entrevistas a 12 gestores públicos, sendo seis gestores políticos de nível estratégico e seis servidores públicos de carreira que ocupam cargos de gestão.

Os resultados obtidos por Soares, Rosa e Zonatto (2020) evidenciaram que o uso do SIC na administração pública municipal possui dependência da vontade dos gestores para sua implementação, e que os reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública são destacados pelos gestores com base no planejamento e nos indicadores de desempenho gerados.

Soares e Parcianello (2018) buscaram identificar iniciativas inovadoras para a implantação de sistemas de custos nos municípios da região central do Rio Grande do Sul. Entretanto, os resultados de sua pesquisa demonstraram que poucas ações efetivas foram desenvolvidas na maioria dos municípios da região, destacando-se a falta de sistemas de custos capazes de permitir a integração dos sistemas contábeis em uso com as informações de custos.

A pesquisa de Soares e Parcianello (2018) destaca dificuldades relacionadas à resistência das pessoas à mudança, à qualificação de pessoal e ao envolvimento dos gestores no processo de implantação do sistema de custos.

Colussi e Souza (2018) demonstraram os desafios para a implantação do SIC do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (TRT4). Os autores realizaram entrevistas com os gestores do TRT4 e pesquisa documental a partir das premissas básicas do sistema de informação de custos da Justiça do Trabalho (SICJT). Os resultados da pesquisa apontaram que os principais desafios para a implantação estão relacionados com questões orçamentárias, escassez de conhecimento e resistência a mudanças.

Costa, Raupp e Dias (2017) analisaram a percepção dos responsáveis pelo SIC dos poderes executivos estaduais, apresentando as principais dificuldades e contribuições resultantes desse processo de implantação. Os resultados do estudo evidenciam que até o ano de 2017 nenhum Estado brasileiro possuía um SIC totalmente implantado. E a carência do número de integrantes da equipe técnica e a necessidade relacionada aos recursos financeiros foram as dificuldades mais citadas pelos respondentes.

Padrones, Santos e Colares (2017) realizaram entrevistas e aplicaram questionários aos órgãos usuários do SIC do Governo Federal com o objetivo de relatar a experiência, as expectativas para a utilização e as dificuldades no processo de implantação do SIC. Os autores verificaram que poucos órgãos estavam estruturados para utilizarem as informações extraídas do SIC para tomada de decisão, e mesmo os que estavam ainda o utilizavam de forma incipiente devido à baixa demanda do gestor, concluindo-se que há necessidade de desenvolvimento da cultura organizacional.

Drehmer, Raupp e Tezza (2016) buscaram identificar dificuldades e contribuições decorrentes da implantação do sistema de custos em municípios catarinenses. Os autores identificaram que a quantidade de integrantes da equipe técnica é o fator que mais dificulta o processo de implantação do sistema, na percepção dos respondentes.

Além disso, identificaram que a utilização do SIC pode proporcionar aos gestores informações que contribuem para o processo decisório, o controle e economia de recursos financeiros, a elaboração de planejamento e o aumento da eficiência na prestação do serviço

público, porém a implantação do SIC ainda não é uma realidade nos municípios catarinenses investigados.

Por sua vez, Lorenzato, Behr e Goularte (2016) identificaram quais os benefícios e os problemas na implantação de um SIC na Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul e constataram que o SIC começou a ser visto como uma ferramenta que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, e a qualidade e a transparência do gasto público, mas que enfrenta problemas como a falta de servidores capacitados e pouco conhecimento sobre custos.

Pereira e Araujo (2016) analisaram, sob a percepção dos auditores e analistas das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) distribuídas em todas as regiões do Brasil, se o Sistema de Custos Gerencial (SISCUSTOS) utilizado pelo Exército Brasileiro gera informações relevantes sobre a apuração de custos.

Por meio de método indutivo, os autores concluem ser possível considerar que, na percepção dos profissionais das ICFEx, as informações geradas pelo SISCUSTOS são úteis, permitem a comparação dos custos entre Organizações Militares e a análise de desempenho entre órgãos, e que o sistema se adequa aos requisitos propostos pelas normas de contabilidade pública.

Andrade *et al.* (2015) elaboraram um modelo conceitual de SIC para a Secretaria de Educação de Itaguari, município do Estado de Goiás. Os autores utilizaram informações do banco de dados dos registros contábeis do Sistema de Gestão Pública – Megasoft, aplicaram o método de custeio por absorção, e partiram de premissas às quais chamaram de Plano Sequencial de Custeio. A pesquisa apresentou um modelo de mensuração de custos e ao final conclui ter sido demonstrada a possibilidade de implantação do SIC.

Rosa, Silva e Soares (2015) identificaram a percepção de contadores de prefeituras do Estado de Santa Catarina sobre a implantação de um sistema de informação custos para a administração pública. Os resultados da pesquisa evidenciaram uma percepção positiva dos profissionais de contabilidade quanto à importância da implantação de um SIC para o setor público. No entanto, apenas uma prefeitura de Santa Catarina havia implantado um SIC à época da pesquisa, e quatorze estavam em processo de implantação.

Diante do prazo fixado pela STN em 2011 para que no início de 2013 os municípios brasileiros adotassem o sistema de custos, Souza, Ortiz e Almeida (2013) buscaram investigar a percepção dos gestores municipais da Região Sudoeste do Estado de Mato Grosso quanto à adoção de um sistema dessa natureza.

A pesquisa de Souza, Ortiz e Almeida (2013) foi aplicada nos 22 municípios que compõem a citada região, e para os respondentes (prefeitos, secretários, controladores e contadores) é necessário conceber estratégias para a instalação de uma área de custos, com espaço físico, recursos de informática e, principalmente, contratação de pessoal com perfil adequado às novas funções.

Franco *et al.* (2013), diante do cenário de obrigatoriedade de implantação de um sistema de custos, trazido pelas NBCASP, buscaram conhecer o nível de entendimento e de adoção quanto aos sistemas de custos por parte dos municípios do Estado do Paraná. Os autores aplicaram um questionário *survey* em 67 municípios e destacam como principais resultados a incipiência do conhecimento por parte dos agentes públicos acerca da importância, da viabilidade orçamentária e financeira e da utilidade de um sistema de custos. Porém, entre os respondentes, foi verificada concordância quanto à existência de controle de custos por meio de planilhas.

Roncalio *et al.* (2012), considerando as exigências da LRF, verificaram a adoção de controles de custos pelas administrações dos municípios catarinenses. Os autores compararam as informações obtidas da análise de conteúdo das Leis de Diretrizes Orçamentárias - LDOs de 19 municípios com as informações coletadas através de questionários respondidos por contadores destas prefeituras. Os resultados da pesquisa demonstram ser ainda incipiente a efetiva implantação de controles e sistemas de custos nos municípios catarinenses.

No Quadro 5 são organizados estudos correlatos desenvolvidos nas esferas federal, estadual e municipal, especificamente no Poder Executivo desses entes federativos, a respeito do sistema de informação de custos no setor público.

Quadro 5 – Estudos correlatos sobre SIC no setor público

Autoria (Ano)	Objetivo	Principais resultados
Ferreira, Meinheim e Raupp (2022)	Analisar o processo de desenvolvimento do SIC do Poder Executivo de Santa Catarina (SIC/SC)	Os resultados mostraram que o sistema estava em implantação em três entidades selecionadas como unidades-piloto. Os autores destacaram a necessidade de treinamentos dos usuários, maior divulgação de informações de custos e regulamentação do sistema de custos por meio de decreto estadual.
Queiroz <i>et al.</i> (2022)	Verificar a percepção dos agentes públicos do município de Salvador sobre a importância da informação de custos na gestão pública frente ao contexto de obrigatoriedade de adoção de sistema de custos	Os resultados indicaram discrepância na percepção dos agentes, onde a alta gestão possui visão mais aprofundada sobre custos e os servidores de cargos hierarquicamente inferiores têm visão superficial, entretanto houve alinhamento quanto ao entendimento da importância das informações do sistema de custos para uma gestão pública mais eficiente.
Souza e Rodrigues (2022)	Identificar qual a percepção de usabilidade dos sistemas de custos do Setor Público Federal	Em termos práticos, foi evidenciado que o esforço em buscar uma metodologia de custos pertinentes aos objetivos do órgão é maior que as ferramentas tecnológicas atualmente disponíveis.

Autoria (Ano)	Objetivo	Principais resultados
	por parte dos gestores e usuários das informações de custos	
Soares, Rosa e Zonatto (2020)	Analisar os reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão no município de Santa Maria, no Rio Grande do Sul	Os resultados obtidos evidenciaram que o uso do SIC na administração pública municipal possui dependência da vontade dos gestores para sua implementação, e que os reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública são destacados pelos gestores com base no planejamento e nos indicadores de desempenho gerados.
Soares e Parcianello (2018)	Identificar iniciativas inovadoras para implantação de sistemas de custos nos municípios da região central do Rio Grande do Sul	Os resultados demonstraram que poucas ações efetivas foram desenvolvidas na maioria dos municípios da região, destacando-se a falta de sistemas de custos capazes de permitir a integração dos sistemas contábeis em uso com as informações de custos. Além disso, a pesquisa destaca dificuldades relacionadas à resistência das pessoas à mudança, à qualificação de pessoal e ao envolvimento dos gestores no processo de implantação do sistema de custos.
Costa, Raupp e Dias (2017)	Analisar a percepção dos responsáveis pelo SIC dos poderes executivos estaduais, apresentando as principais dificuldades e contribuições resultantes desse processo de implantação	Os resultados do estudo evidenciam que até o ano de 2017 nenhum Estado brasileiro possuía um SIC totalmente implantado. E a carência do número de integrantes da equipe técnica e a necessidade relacionada aos recursos financeiros foram as dificuldades mais citadas pelos respondentes.
Padrones, Santos e Colares (2017)	Relatar a experiência, as expectativas para a utilização e as dificuldades no processo de implantação do SIC no Governo Federal	Os autores verificaram que poucos órgãos estavam estruturados para utilizarem as informações extraídas do SIC para tomada de decisão, e mesmo os que estavam ainda o utilizavam de forma incipiente devido à baixa demanda do gestor, concluindo-se que há necessidade de desenvolvimento da cultura organizacional.
Lorenzato, Behr e Goularte (2016)	Identificar quais os benefícios e problemas na implantação de um SIC na Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul	Os autores constataram que o SIC começou a ser visto como uma ferramenta que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, e a qualidade e a transparência do gasto público, mas que enfrenta problemas como a falta de servidores capacitados e pouco conhecimento sobre custos.
Drehmer, Raupp e Tezza (2016)	Identificar a percepção dos contadores de municípios catarinenses sobre as dificuldades e contribuições decorrentes da implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)	A implantação do SICSP ainda não é uma realidade nos municípios investigados. E em termos de dificuldades na implantação, foi destacada a quantidade de integrantes da equipe técnica. Quanto às contribuições, foi dada ênfase para o apoio na elaboração do PPA, LDO e LOA.
Lovato <i>et al.</i> (2016)	Investigar a percepção dos responsáveis pela implantação e utilização do Sistema de Informações de Custos no Setor Público (SICSP) em prefeituras paranaenses	Quanto à implantação do SICSP, apenas 10% dos participantes sinalizaram ter concluído o processo e 40% estavam no estágio ou fase zero. Constatou-se que 64% consideraram a quantidade de pessoal como um recurso de alto e extremo grau de dificuldade para a implantação do sistema.

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Dentro do contexto abordado, é possível perceber o diferencial proposto no presente estudo, uma vez que esta pesquisa se diferencia das demais ao realizar um estudo comparativo nos estados brasileiros e Distrito Federal com vistas a investigar o processo de implantação do SIC nos entes, sob a ótica da NBC TSP 34.

3 METODOLOGIA

A escolha da metodologia da pesquisa é determinada por uma combinação de vários fatores e é influenciada pela inclinação da pesquisa a uma perspectiva positivista, interpretativista ou outra (Gray, 2012). Esta seção apresenta o detalhamento dos procedimentos metodológicos adotados para o desenvolvimento da pesquisa a fim de alcançar seus objetivos, na qual são abordados os seguintes pontos: tipologia da pesquisa, população e amostra, coleta dos dados e análise dos dados.

3.1 Tipologia da pesquisa

O estudo proposto se caracteriza como descritivo, tendo em vista o seu propósito de descrever como tem ocorrido o processo de implantação do SIC nos estados brasileiros e no Distrito Federal, sob a ótica da NBC TSP 34.

Na pesquisa descritiva busca-se ““desenhar um quadro’ de uma situação, de uma pessoa ou evento, ou mostrar como as coisas estão relacionadas entre si” (Gray, 2012, p. 36). Nos estudos com esse propósito, o pesquisador registra e descreve os fatos estudados sem exercer interferência neles, e observa, registra, analisa e ordena dados, sem manipulá-los (Prodanov; Freitas, 2009).

O delineamento da pesquisa, segundo Prodanov e Freitas (2009), refere-se ao planejamento das etapas da pesquisa em sentido amplo, e o elemento considerado mais importante pelos autores para um adequado delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados. O procedimento é “a maneira pela qual obtemos os dados necessários para a elaboração da pesquisa” (Prodanov; Freitas, 2009, p. 54).

O presente estudo, no que tange aos procedimentos, se caracteriza pela pesquisa de campo e faz uso de triangulação. Segundo Martins (2002, p. 36), a pesquisa de campo “corresponde à coleta direta de informação no local em que acontecem os fenômenos.” e neste estudo a técnica de coleta de dados utilizada na pesquisa de campo será o questionário.

No âmbito das Ciências Sociais, a triangulação pode ser definida como uma estratégia de pesquisa baseada no uso de diferentes métodos para investigar um mesmo fenômeno (Vergara, 2005), na qual “as informações são coletadas de várias fontes, mas tendo em vista a corroboração do mesmo fato ou fenômeno” (Yin, 2001, p. 121).

A abordagem de pesquisa qualitativa consiste em uma investigação interpretativa na qual o pesquisador faz uma interpretação do que enxerga, ouve e entende, e essas interpretações são diretamente afetadas pelas origens, histórias, contextos e entendimentos anteriores do pesquisador, não podendo delas se dissociar (Creswell, 2010).

A pesquisa qualitativa pode adotar várias posturas e métodos, incluindo o uso de observações, entrevistas, questionários e análise de documentos (Gray, 2012) e contempla a subjetividade e a valorização da percepção e visão de mundo dos sujeitos pesquisados (Vergara, 2005). Por sua vez, a pesquisa quantitativa busca traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las, requerendo o uso de recursos estatísticos como percentagem, média, entre outros (Prodanov; Freitas, 2009).

Creswell (2010) menciona que a pesquisa quantitativa é um meio para testar teorias objetivas, examinando a existência ou não de relação entre variáveis, e essas variáveis podem ser medidas para que os dados numéricos possam ser analisados por procedimentos estatísticos, corroborando Vergara (2005) que caracteriza a abordagem quantitativa, dentre outros aspectos, pela objetividade, pelos instrumentos estruturados de coleta de dados e pelas técnicas estatísticas utilizadas no tratamento dos dados.

Dessa forma, quanto à abordagem do problema, caracteriza-se a presente pesquisa como qualitativa-quantitativa, ao coletar dados quantitativos e qualitativos por meio de questionário com perguntas escalonadas e questões abertas, e utilizar técnicas estatísticas para análise dos dados e técnicas de codificação das respostas apresentadas às questões abertas.

3.2 População e amostra

Conforme afirma Creswell (2010), em muitos experimentos somente é possível fazer o levantamento de uma amostra de conveniência ao invés de uma amostra estatística probabilística, pois o investigador deve usar grupos naturalmente formados, por exemplo uma classe de alunos, uma organização, uma unidade familiar.

Gray (2012) complementa o entendimento ao declarar que, no mundo real, muitas vezes é necessário usar um desenho de amostra quase-experimental, em que o pesquisador precisa partir dos grupos existentes em vez de usar amostras aleatórias.

O presente trabalho teve como população alvo os 26 estados brasileiros e o Distrito Federal (DF), compreendendo as 5 regiões do país, constituindo-se como sujeito da pesquisa apenas um representante por unidade federativa, ou seja, a população da pesquisa corresponde

a um total de 27 sujeitos. Na definição da amostra não probabilística, estabeleceu-se que seria composta pelos gestores, conforme elucida a Tabela 1.

Tabela 1 – Composição da amostra da pesquisa

Região	Quantidade de Estados por região	Número de respondentes	Frequência relativa dos respondentes	Estados participantes da pesquisa
Centro Oeste	4	4	100%	Distrito Federal (DF), Goiás (GO), Mato Grosso (MT), Mato Grosso do Sul (MS)
Nordeste	9	9	100%	Alagoas (AL), Bahia (BA), Ceará (CE), Maranhão (MA), Paraíba (PB), Pernambuco (PE), Piauí (PI), Rio Grande do Norte (RN), Sergipe (SE)
Norte	7	4	57%	Acre (AC), Pará (PA), Rondônia (RO), Tocantins (TO)
Sudeste	4	4	100%	Espírito Santo (ES), Minas Gerais (MG), Rio de Janeiro (RJ) São Paulo (SP)
Sul	3	3	100%	Paraná (PR), Rio Grande do Sul (RS), Santa Catarina (SC)
Total	27	24	89%	

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Conforme observa-se na Tabela 1, apenas os estados do Amapá, Amazonas e Roraima não responderam ao questionário, motivo pelo qual não compõem a amostra da pesquisa, resultado diferente do obtido por Costa, Raupp e Dias (2017) que também computaram 24 respondentes, porém não compuseram a amostra da pesquisa de 2017 os estados do Maranhão, Piauí e Pará.

3.3 Coleta de dados

Inicialmente, foi registrado através do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC) das Controladorias, Ouvidorias ou Secretarias de Transparência (conforme a nomenclatura adotada em cada ente) um pedido de informação, invocando-se a Lei nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI).

O pedido de informação não confidencial foi registrado em 16 de setembro de 2023, quando a pesquisadora acessou o endereço eletrônico de cada unidade federativa disponível para manifestação do cidadão e enviou as perguntas listadas no Quadro 6. Seguindo os ditames legais, os entes possuem prazo de 20 dias para resposta à informação solicitada, com possibilidade de prorrogação por mais 10 dias.

Quadro 6 – Perguntas enviadas via e-SIC

Inf.1) O ente Estatal adotou alguma iniciativa com vistas à mensuração e evidenciação de custos e à implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) com base na NBC T 16.11 emitida pelo Conselho

<p>Federal de Contabilidade em 2011 (disponível em https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf)? Existe algum documento de acesso público (como exemplo um plano de ação) que possa ser disponibilizado ou que possa ser acessado por meio da internet?</p>
<p>Inf.2) O ente Estatal adotou alguma iniciativa para a implementação do sistema de custos baseada nas diretrizes e padrões estabelecidos pela NBC TSP 34 – Custos no Setor Público emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2021 (disponível em https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTSP34&arquivo=NBCTSP34.doc)? Existe algum documento de acesso público (como exemplo um plano de ação) que possa ser disponibilizado ou que possa ser acessado por meio da internet?</p>
<p>Inf.3) O ente Estatal conhece e/ou adota o Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal, publicado em junho de 2022 (disponível em https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-processo-gerenciar-custosdo-governo-federal/)?</p>
<p>Inf.4) No processo de desenvolvimento de seu modelo de gerenciamento de custos (caso tenha), o ente Estatal observou/tem observado as etapas constantes no item 47 da NBC TSP 34 (planejamento, estruturação, implantação, gestão)?</p>
<p>Inf.5) O ente Estatal divulgou o Plano de Ação para a adoção do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle – SIAFIC conforme previsto no Decreto nº 10.540/2020, ou irá adotar o Plano Excepcional de Ação para implementação dos requisitos mínimos de qualidade conforme anexo incluído pelo Decreto nº 11.644/2023 (disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10540.htm)? Caso já tenha divulgado, onde é possível acessar ao plano de ação?</p>
<p>Inf.6) Solicito, por fim, a informação do telefone de contato e do e-mail institucional do servidor/colaborador responsável pela contabilidade geral do Estado ou outro profissional que seja designado especificamente para atuar diretamente nas atividades relacionadas à implantação do sistema de informação de custos (SIC) no ente Estatal.</p>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Conforme observa-se no Quadro 6, os pedidos de informação de número 1 a 5 (Inf.1 a Inf.5) possuem potencial para auxiliar na compreensão, interpretação e validação dos dados obtidos por meio do instrumento de coleta, servindo como estratégia de triangulação. Enquanto o intuito do pedido de informação nº 6 (Inf.6) foi obter os dados dos sujeitos da amostra para que fosse possível enviar-lhes o questionário instrumento da pesquisa.

A Tabela 2 mostra quais os estados que apresentaram resposta à manifestação enviada por meio do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão.

Tabela 2 – Situação das consultas via e-SIC

Situação	Quantidade de Estados	Estados
Respondida	26	Acre, Alagoas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Santa Catarina, São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Tocantins e Distrito Federal
Não Respondida	1	Amapá
Total	27	

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Observa-se na Tabela 2 que apenas o estado do Amapá não apresentou, até fevereiro de 2024, resposta à manifestação realizada via e-SIC. A Controladoria-Geral do estado do Amapá encaminhou a demanda para a Secretaria de Estado da Fazenda, contudo não houve retorno.

Alguns estados não responderam ao pedido de informação nº 6, porém como apresentaram alguma resposta ao e-SIC, foram contabilizados como “Respondida”. Nesses casos, realizaram-se buscas na *internet* para localizar telefones institucionais e/ou e-mails de contato para que fosse possível enviar o questionário de coleta de dados

Os dados do tipo primários foram coletados por meio da aplicação de questionário estruturado (Apêndice A), constituído de quatro blocos compostos por questões fechadas e obrigatórias, e, ao final de cada bloco, um tópico aberto chamado “outros”, porém não obrigatório, para que o respondente possa acrescentar alguma informação caso assim deseje. Com exceção do primeiro bloco, os demais possuem perguntas com respostas escalonadas.

Para Flick (2013), o levantamento de dados por questionário tem como uma de suas características a padronização e objetiva receber respostas comparáveis. Todavia, tendo em vista que a pesquisa foi aplicada a entes federativos que possuem características diferentes, as considerações adicionais que foram feitas nos itens abertos auxiliam na melhor compreensão sobre a situação individual de cada Estado.

Para cada estado e o Distrito Federal foi enviado apenas um questionário (instrumento de coleta), elaborado com o uso da ferramenta *Google Forms* e enviado para o e-mail do responsável pelas atividades relacionadas à implantação do SIC.

O questionário está dividido em quatro blocos de perguntas. O bloco 1 do questionário visa obter um perfil profissional do grupo de respondentes e é constituído por perguntas objetivas.

O bloco 2 reúne questões acerca dos fatores que representam as dificuldades/desafios para a implantação do sistema de informação de custos no estado, com dez questões fechadas obrigatórias, adaptadas de Borinelli *et al.* (2020) e de Drehmer, Raupp e Tezza (2016), e respostas com base em uma escala de múltipla escolha de cinco níveis, variando o grau de concordância do respondente entre Extremo, Alto, Médio, Baixo e Nenhum.

O bloco 3 contempla questões acerca dos fatores que representam benefícios esperados com a implantação do sistema de informação de custos no estado, com dez questões fechadas obrigatórias, adaptadas de Souza, Ortiz e Almeida (2013) e Diniz e Santos (2019), e respostas com base em uma escala de múltipla escolha de cinco níveis, variando o grau de concordância do respondente entre Concordo Plenamente, Concordo, Não Concordo Nem Discordo, Discordo e Discordo Plenamente.

E por fim, o bloco 4 reúne questões acerca da implantação do SIC nos estados da federação, com duas perguntas fechadas e obrigatórias, adaptadas de Drehmer, Raupp e Tezza (2016) e Costa, Raupp e Dias (2017), sobre o estágio (fase) e sobre o nível de implantação do

SIC no Estado. Ao final, há um item aberto não obrigatório para o respondente fazer algum comentário sobre as questões do bloco ou alguma consideração adicional.

Assim, a ferramenta utilizada para a aplicação da pesquisa foi o questionário, enviado a partir de 24 de outubro de 2023 para o *e-mail* do responsável pelas atividades relacionadas à implantação do SIC em cada estado e no DF.

No entanto, a aplicação da presente pesquisa foi suspensa de novembro de 2023 a janeiro de 2024, tendo em vista a necessidade de adoção de procedimentos contábeis por parte dos órgãos públicos para o encerramento de exercício. Tais procedimentos sobrecarregam os contadores públicos e se estendem até o final do mês de janeiro do exercício seguinte, quando são entregues as Demonstrações Contábeis do setor público e os relatórios fiscais em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Desse modo, o recorte temporal de coleta dos dados da pesquisa compreende o período entre 24 a 31 de outubro de 2023, e entre 08 de janeiro a 08 de fevereiro de 2024, data final em que foi marcada a opção “Não está aceitando respostas” no Google *Forms* e a coleta de respostas foi encerrada.

3.4 Análise de dados

O processo de análise de dados envolve extrair sentido desses dados, sejam textos ou imagens (Creswell, 2010). No presente trabalho, a análise dos dados coletados no questionário a partir das respostas escalonadas foi realizada por meio de estatística descritiva, que é utilizada para descrever ou resumir um conjunto de dados (Gray, 2012).

Para tanto, foram usadas planilhas eletrônicas e o auxílio do *software* SPSS para a realização das análises quantitativas, apresentando tabelas para sintetizar e descrever os resultados.

A partir desses dados organizados em planilha eletrônica de Excel, a confiabilidade das escalas do instrumento de coleta de dados foi testada a partir do alfa de Cronbach, realizado com o auxílio do *software* SPSS.

Quanto às respostas às questões abertas, foi necessário desenvolver a análise das informações fornecidas pelos participantes, e para tanto foram considerados alguns passos citados por Creswell (2010).

Primeiramente os dados foram organizados, transcrevendo-se apenas as respostas para um arquivo novo a ser analisado, e então, para se obter uma percepção ampla das informações e refletir sobre seu significado global, todos os dados foram lidos.

Na sequência, para começar a análise detalhada dos dados, iniciou-se com um processo de codificação, que consiste na organização do material em blocos ou segmentos de texto agregadores, para manter textos com ideias semelhantes reunidos de forma organizada durante o processo de leitura. Essa etapa foi realizada com o auxílio do *software* Atlas.ti.

E o passo seguinte consistiu em reduzir a quantidade de categorias codificadas agrupando tópicos relacionados. Ao final, a análise propriamente dita envolveu a extração de significados e a comparação com os resultados obtidos nas respostas objetivas.

Esses passos também foram aplicados às respostas obtidas via solicitação de informações no Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC) das Controladorias, Ouvidorias ou Secretarias de Transparência (conforme a nomenclatura adotada em cada ente).

E com o auxílio do *software* SPSS, foi realizada análise descritiva bivariada, aplicando-se o teste de independência qui-quadrado entre variáveis, de modo a analisar a existência de associação entre o estágio de implantação do SIC em que se encontram os estados e algumas variáveis socioeconômicas.

Assim, foram obtidos por meios de sites oficiais os dados de algumas variáveis socioeconômicas comumente usadas em pesquisas acadêmicas, como o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) do ensino médio regular, o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), o Produto Interno Bruto (PIB), o rendimento nominal mensal domiciliar *per capita* e o volume anual de receitas orçamentárias realizadas, ou seja, arrecadadas, em cada estado.

Destaque-se que as variáveis mencionadas não possuem dados divulgados para o exercício de realização da pesquisa, ou seja 2023, no período da coleta dos dados. Desse modo, o IDEB, o IDH e o PIB possuem dados divulgados relativos ao exercício de 2021, os quais foram utilizados neste estudo. Os dados do rendimento domiciliar *per capita* e da arrecadação de receitas de cada estado referentes ao exercício de 2022 estão divulgados, o que motivou usar os dados de 2022.

O Quadro 7 apresenta um resumo das variáveis selecionadas para a realização do teste de independência no presente estudo, contendo sua descrição, o exercício ao qual corresponde, a fonte de coleta das variáveis de cada estado e referências de estudos empíricos que também utilizaram estas variáveis, porém aplicadas a outras temáticas.

Quadro 7 – Detalhamento das variáveis para análise descritiva bivariada

Variável	Descrição	Exercício	Fonte de coleta	Referências
IDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica	2021	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep) Disponível em https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb/resultados	Diaz (2012); Oliveira Junior, Minori e Frota (2019); Marques (2020); Gil (2021); Povedano <i>et al.</i> (2021); Ernica, Rodrigues e Soares (2023)
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano	2021	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) Disponível em https://cidades.ibge.gov.br/	Scarpin e Slomski (2007); Rossoni <i>et al.</i> (2020); Amaral e Gomes (2023); Carvalho <i>et al.</i> (2023); Galvão e Roncalli (2021); Feliciano, Villela e Oliveira (2023); Siqueira <i>et al.</i> (2023)
PIB	Produto Interno Bruto	2021	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) Disponível em https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php	Lobo e Nakabashi (2020); Lima, Pereira e Ramos (2023); Pinto e Parré (2019); Sallaberry <i>et al.</i> (2022); Portugal Junior <i>et al.</i> (2020)
Rendimento per capita	Rendimento nominal mensal domiciliar per capita	2022	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) Disponível em https://cidades.ibge.gov.br/	Dias, Martinez e Libânio (2010); Bezerra <i>et al.</i> (2020); Cespedes <i>et al.</i> (2021); Rodrigues e Silveira (2015); Pisani Junior, Castro e Costa (2018)
Receitas orçamentárias	Receita orçamentária arrecadada	2022	Portal da Transparência Disponível no Portal da Transparência de cada Estado	Feliciano, Bezerra e Santo (2017); Bairral, Silva e Alves (2015); Orair e Siqueira (2018); Caetano, Ávila e Tavares (2017); Ferreira e Beiruth (2021)

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

A variável IDEB é mais comumente comparada em pesquisas relacionadas à qualidade do gasto e à gestão pública (Diaz, 2012; Oliveira Junior; Minori; Frota, 2019; Marques, 2020) e questões ligadas à educação, como desigualdades educacionais, qualidade do ensino e desempenho escolar (Gil, 2021; Povedano *et al.*, 2021; Ernica; Rodrigues; Soares, 2023).

O IDH, por sua vez, é analisado em estudos relacionados, principalmente, com saúde pública, vulnerabilidades e saneamento (Scarpin; Slomski, 2007; Rossoni *et al.*, 2020; Amaral; Gomes, 2023; Carvalho *et al.*, 2023; Galvão; Roncalli, 2021; Feliciano; Villela; Oliveira, 2023; Siqueira *et al.*, 2023).

O PIB geralmente é associado em pesquisas que analisam bem-estar econômico e desenvolvimento (Lobo; Nakabashi, 2020; Lima; Pereira; Ramos, 2023), gasto público (Pinto; Parré, 2019; Sallaberry *et al.*, 2022), e demanda agregada (Portugal Junior *et al.*, 2020).

Já as temáticas que avaliam a relação da renda mensal *per capita* são diversas, passando por questões de impactos na saúde, educação e nutrição (Dias; Martinez; Libânio, 2010; Bezerra *et al.*, 2020; Cespedes *et al.*, 2021; Rodrigues; Silveira, 2015; Pisani Junior; Castro; Costa, 2018).

Enquanto os estudos que analisam as receitas orçamentárias estão mais relacionados com transparência pública e execução de despesas com saúde e educação (Feliciano; Bezerra; Santo, 2017; Bairral; Silva; Alves, 2015; Orair; Siqueira, 2018; Caetano; Ávila; Tavares, 2017; Ferreira; Beiruth, 2021).

O Quadro 8 apresenta uma síntese das técnicas de análise de dados aplicadas com vistas ao alcance de cada objetivo específico.

Quadro 8 – Síntese das técnicas de análise de dados

Objetivos específicos	Técnicas de análise aplicadas
(i) Verificar os fatores que representam as principais dificuldades e desafios para a implantação do SIC nesses entes federativos	Estatística descritiva Codificação das informações Programas utilizados: planilha eletrônica, <i>software</i> SPSS e <i>software</i> Atlas.ti.
(ii) Examinar os principais benefícios esperados com a implantação do SIC no setor público	Estatística descritiva Programas utilizados: planilha eletrônica
(iii) Comparar os estágios de implantação do SIC entre estados e no Distrito Federal	Análise descritiva bivariada (teste de independência qui-quadrado entre variáveis) Programas utilizados: planilha eletrônica, <i>software</i> SPSS
(iv) Analisar a associação entre a implantação do SIC nos estados e no Distrito Federal e variáveis socioeconômicas	

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Assim, para a consecução dos objetivos (geral e específicos) propostos, os resultados obtidos serão apresentados em conformidade com a estrutura e a sequência das questões que compõem o instrumento de coleta dos dados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O presente trabalho tem por objetivo geral investigar o processo de implantação do SIC nos estados brasileiros e no Distrito Federal, sob a ótica da NBC TSP 34.

Para tanto, a análise dos dados e discussão dos resultados é apresentada em seis subseções, a saber: 4.1 Perfil dos respondentes; 4.2 Confiabilidade das escalas do instrumento de coleta de dados; 4.3 Análise quanto aos fatores que representam dificuldades e desafios para a implantação do SIC nos estados brasileiros; 4.4 Análise quanto aos fatores que representam benefícios esperados com a implantação do SIC nos estados brasileiros; 4.5 Análise dos estágios de implantação do SIC nos estados brasileiros; e 4.6 Análise descritiva bivariada (teste de independência qui-quadrado).

4.1 Perfil dos respondentes

As perguntas contidas no primeiro bloco de questões buscaram traçar o perfil profissional dos respondentes, sem identificá-los diretamente, tratando-se os dados de forma estatística.

Com base nos resultados apresentados na Tabela 3, pode-se observar que a faixa etária acima de 46 anos é a mais comum entre os respondentes do questionário, representando 70,8% do total de participantes.

Tabela 3 – Faixa etária

Categoria	f	f%
De 18 a 25 anos	0	0,0
De 26 a 35 anos	2	8,3
De 36 a 45 anos	5	20,8
Acima de 46 anos	17	70,8
Total	24	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

A Tabela 4 reúne resultados sobre o tempo de atuação dos respondentes nos estados brasileiros, e apresenta que 62,5% atuam na administração pública a mais de 15 anos, e 16,7% possuem de 11 a 15 anos de serviço público, o que demonstra que são servidores com experiência e conhecimento a respeito da coisa pública.

Tabela 4 – Tempo de atuação na administração pública

Categoria	f	f%
De 0 a 05 anos	1	4,2
De 06 a 10 anos	4	16,7

De 11 a 15 anos	4	16,7
Mais de 15 anos	15	62,5
Total	24	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

A Tabela 5 apresenta o levantamento quanto ao nível de escolaridade dos respondentes. Nota-se que a maioria (54,2%) possui pós-graduação em nível de Especialização/MBA e mais de 35% possuem pós-graduação em nível de Mestrado, de modo que 91,7% dos respondentes possuem pós-graduação *lato sensu* e/ou *stricto sensu*.

Tabela 5 – Nível de escolaridade

Categoria	f	f%
Pós-graduação – Doutorado	0	0,0
Pós-graduação – Mestrado	9	37,5
Pós-graduação - Especialização/MBA	13	54,2
Superior Completo	2	8,3
Outra	0	0,0
Total	24	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Analisando-se de forma comparativa as Tabelas 3, 4 e 5, observa-se que, em linhas gerais, os respondentes da pesquisa, em sua maioria, compõem um grupo de servidores com idade profissional boa parte vivida no setor público e que deram seguimento à vida acadêmica e cursaram pós-graduação, o que pode levar a concluir que são servidores com conhecimento teórico e prático na administração pública.

Na subseção seguinte, são apresentadas a análise da confiabilidade do instrumento de coleta aplicado na presente pesquisa e as estatísticas descritivas.

4.2 Teste de confiabilidade da escala do instrumento de coleta de dados

Com o intento de medir a confiabilidade das escalas empregadas no instrumento de coleta, foi realizado o teste alfa de Cronbach, que corresponde a uma técnica estatística utilizada na análise da consistência interna geral do questionário, onde o índice de α , que assume valores entre 0 e 1, mostra-se como um índice de homogeneidade entre itens (Cronbach, 1951).

Streiner (2003) aponta que o α de Cronbach é o índice de confiabilidade de uma escala mais utilizado por pesquisadores. Contudo, Freitas e Rodrigues (2005) destacam que apesar de ser abrangente a literatura científica acerca do teste α de Cronbach nas diversas áreas do conhecimento, não há ainda um consenso entre os pesquisadores quanto à interpretação da confiabilidade a partir do valor do coeficiente encontrado.

Landis e Koch (1977) apresentaram uma metodologia estatística geral para a análise de dados categóricos multivariados decorrentes de estudos de confiabilidade de observadores e, com a finalidade de manter uma nomenclatura consistente, atribuíram os seguintes rótulos de valores (Tabela 6).

Tabela 6 – Classificação da confiabilidade

Valor	< 0.00	0.00-0.20	0.21-0.40	0.41-0.60	0.61-0.80	0.81-1.00
Confiabilidade	Insignificante	Fraca	Razoável	Moderada	Forte	Quase Perfeita

Fonte: Landis e Koch (1977, p. 165).

Desse modo, a Tabela 7 apresenta os valores do coeficiente alfa de Cronbach para as escalas empregadas nos blocos de questões que buscaram verificar os fatores que representam desafios e dificuldades na implantação do SIC nos estados brasileiros e no Distrito Federal e fatores que representam benefícios esperados advindos da implantação do SIC. Ressalte-se que cada bloco de questões analisado contém dez perguntas escalonadas e foram recepcionadas 24 respostas para cada uma.

Tabela 7 – Coeficiente alfa de Cronbach – Questionário

Bloco de questões	Quantidade de itens	Alfa de Cronbach	Classificação
Dificuldades/desafios	10	0,803	Forte
Benefícios	10	0,900	Quase Perfeita
Total	20	0,856	Quase Perfeita

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Os resultados apresentados na Tabela 7 mostram que nos dois blocos de questões fechadas com respostas escalonadas os coeficientes α encontrados indicam uma confiabilidade Forte (0,80) e Quase Perfeita (0,90) conforme os parâmetros mencionados por Landis e Koch (1977), o que possibilita concluir que os resultados extraídos pela aplicação do questionário são consistentes e alcançam um nível satisfatório de confiabilidade, sendo os mesmos descritos nas subseções seguintes.

Na sequência, para o alcance do primeiro objetivo específico da pesquisa, são apresentados os resultados da análise dos fatores que representam as principais dificuldades e desafios para a implantação do SIC nos entes federativos da amostra, conforme as respostas ao instrumento de coleta de dados.

4.3 Análise dos fatores que representam dificuldades e desafios para a implantação do SIC nos estados brasileiros

No segundo bloco do questionário foram apresentadas 10 questões fechadas, adaptadas de Borinelli *et al.* (2020) e de Drehmer, Raupp e Tezza (2016), constituídas por itens identificados em estudos anteriores como fatores que representam dificuldades e desafios para que um sistema de informação de custos seja efetivamente implantado.

Aos respondentes foi solicitado que sinalizassem, conforme sua percepção, com base em uma escala de múltipla escolha de cinco níveis, se os itens apresentados representam um nível extremo, alto, médio, baixo ou nenhum de dificuldade para a implantação de um SIC. Para as respostas escalonadas foi atribuída a numeração de 1 a 5, onde o 1 foi atribuído ao nível “nenhum” e o 5 foi atribuído ao nível “extremo” de dificuldade.

A Tabela 8 exhibe informações resumidas sobre a distribuição das respostas obtidas no segundo bloco do instrumento de pesquisa.

Tabela 8 – Estatística descritiva – Dificuldades e desafios para a implantação do SIC nos estados brasileiros

Bloco de questões	Item	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Erro desvio	Variância	Mediana	Moda
Dificuldades e desafios	8	24	1	5	3,13	0,184	0,900	0,810	3,00	3
	9	24	1	5	3,25	0,271	1,327	1,761	4,00	4
	10	24	1	5	3,29	0,259	1,268	1,607	3,50	4
	11	24	1	5	3,04	0,259	1,268	1,607	3,00	3
	12	24	1	5	2,58	0,255	1,248	1,558	3,00	3
	13	24	1	5	2,79	0,217	1,062	1,129	3,00	3
	14	24	2	5	3,67	0,187	0,917	0,841	4,00	4
	15	24	2	5	3,83	0,177	0,868	0,754	4,00	4
	16	24	1	5	3,79	0,199	0,977	0,955	4,00	4
	17	24	1	5	3,96	0,204	0,999	0,998	4,00	4

Legenda: N = Número de respostas válidas.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

A análise descritiva possibilita sintetizar as respostas, permitindo dessa forma que se tenha uma visão global de sua variação. Assim, as informações evidenciadas na Tabela 8 mostram que: a resposta média ficou entre 2 e 3 em todas as proposições; não se observa nenhum coeficiente de variância significativo, indicando homogeneidade nas respostas; as medianas, que são medidas de tendência central, ficaram entre 3 e 4; e as respostas 3 e 4 foram as mais frequentes (moda), porém com mais destaque para a 4.

Assim, percebe-se que, de forma geral, as respostas quanto ao nível de dificuldades e desafios ficaram mais concentradas entre "Médio" e "Alto", sendo que a segunda obteve mais destaque.

A seguir, as informações da Tabela 9 mostram que os fatores relacionados ao pessoal para compor a equipe do projeto do sistema de custos foram os mais indicados com alto nível de dificuldade.

Tabela 9 – Fatores de dificuldades e desafios para a implantação do SIC nos estados brasileiros

Bloco 2 - Fatores que representam as dificuldades e desafios	5 - Extremo	4 - Alto	3 - Médio	2 - Baixo	1 - Nenhum	Total
8 - Estrutura organizacional/administrativa (Estruturas não padronizadas)	1	7	11	4	1	24
9 - Centro de custo (Local onde o recurso é consumido é diferente do local de registro e pagamento dos valores de tais recursos)	3	11	3	3	4	24
10 - Falta de uniformização das unidades (Dificuldade em se conceber um único sistema que atenda a todas as unidades em todas as suas especificidades)	4	8	6	3	3	24
11 - Influência política (Provoca incerteza, instabilidade e aumento de tempo para adaptação; mudanças nas prioridades a cada troca de gestão)	3	6	8	3	4	24
12 - Definição do método de custeio a ser adotado	2	3	8	5	6	24
13 - Falta de recursos orçamentários e financeiros	1	5	9	6	3	24
14 - Indisponibilidade de pessoal com adequado conhecimento em soluções de TI para desenvolvimento do sistema	4	11	6	3	0	24
15 - Quantidade insuficiente de integrantes da equipe técnica (Escassez de recursos humanos)	5	12	5	2	0	24
16 - Não exclusividade da equipe para atuar no Projeto de custos (acumulação das atividades do projeto com demais atribuições dos cargos que ocupam)	4	15	2	2	1	24
17 - Ausência de integração dos sistemas internos (sistemas estruturantes)	8	9	6	0	1	24

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

O item 16, que trata da ausência de equipe exclusiva para atuar no projeto, em que as pessoas designadas acumulam as atividades do projeto de custos com as demais atribuições já desenvolvidas nos cargos em que ocupam, foi apontado por 15 dos respondentes como um fator que representa uma dificuldade alta, e por 4 como uma dificuldade extrema, totalizando 19 respondentes, o que representa no total 79,2% da amostra.

Nesse mesmo sentido, 17 (70,8%) dos respondentes sinalizaram como alta ou extrema a dificuldade constante no item 15 quanto à quantidade insuficiente de integrantes para a equipe técnica voltada para os estudos relacionados à implantação do SIC nos estados e no DF.

Quanto aos aspectos mencionados nos itens 15 e 16, o relatório final da Comissão Interministerial de Custos, instituída pela Portaria Interministerial nº 945/2005 com o objetivo de propor diretrizes para a implantação do SIC no Governo Federal, estabelece que “para o sistema funcionar é absolutamente essencial o investimento em constituição de uma estrutura organizacional especializada que tenha capacidade técnica de perseguir os objetivos da Política de Custos” (STN, 2018, p. 135).

O relatório da Comissão já apontava como recomendações que o SIC deveria estar sustentado em uma estrutura organizacional própria, com servidores designados especificamente para tais atividades, pois, caso contrário, o sistema de custos seria percebido como apenas mais uma atribuição complexa a ser cumprida, além das demais obrigações já exigidas (STN, 2018).

A recomendação feita pela Comissão Interministerial de Custos é ratificada pela fala de um entrevistado na pesquisa de Lorenzato, Behr e Goularte (2016) que analisaram a implantação do SIC do setor público no Estado do Rio Grande do Sul (Custos/RS).

O entrevistado da pesquisa de Lorenzato, Behr e Goularte (2016, p. 137) menciona que desde o treinamento sobre a ferramenta de custos já foram encontradas dificuldades, tendo em vista a falta de servidores nos órgãos, e complementa que, apesar de serem profissionais dedicados, os funcionários designados têm diversas outras tarefas, “vão para as palestras com vários problemas pendentes, não ganham nada para estar ali, apenas mais um problema para resolver”.

No presente estudo, nos comentários acerca das dificuldades e desafios para a implantação do SIC nos estados, um dos respondentes menciona a “*Falta de interesse dos integrantes do Grupo de Trabalho [de Custos], por excesso de atividades já demandadas*”. Fator também mencionado por outro respondente que pontua que “*As pessoas designadas para análise de custos nas Secretarias de Estado são muito demandadas, [sendo] requisitadas para outras tarefas, descontinuando o trabalho relacionado a custos*”.

Ou seja, dezoito anos após o relatório da Comissão Interministerial ainda é possível identificar a não criação de uma estrutura organizacional específica voltada para o projeto de custos em alguns estados, não havendo a designação de equipe exclusiva para tal atividade de modo que pudesse se debruçar e aprofundar os estudos voltados para a implantação do sistema de informação de custos.

Em relação à dificuldade na quantidade de integrantes da equipe técnica para atuar no projeto de custos, os resultados da presente pesquisa corroboram Costa, Raupp e Dias (2017) que realizaram estudo nos estados brasileiros acerca da implantação do SICSP previsto na NBC T 16.11 e identificaram que esse fator foi apontado por 18 estados respondentes.

Resultados semelhantes também foram identificados em municípios, a exemplo dos estudos desenvolvidos por Lovato *et al.* (2015) em municípios do estado do Paraná, e por Drehmer, Raupp e Tezza (2016) ao pesquisarem sobre a implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses.

Ademais, outros itens também se destacam pela quantidade de indicações feitas pela amostra como um fator alto e extremo de dificuldade e desafio para a implantação do SIC. O item 17, que trata sobre a ausência de integração dos sistemas internos estruturantes, foi apontado por oito respondentes (33,3%) como um fator extremo e por nove respondentes (37,5%) como um fator que representa alto grau de dificuldade, totalizando 17 dos respondentes (70,8% da amostra).

Os resultados se assemelham àqueles encontrados por Costa, Raupp e Dias (2017) que identificaram que 13 dos estados respondentes de sua pesquisa indicaram grau de dificuldade extremo e alto relacionado aos sistemas informatizados (*software*) e, além disso, na questão aberta, acrescentaram observações que reforçaram que as diferentes formas como os sistemas internos estão estruturados configuram desafios para a implantação do SIC.

E o item 14, que questiona sobre a indisponibilidade de pessoal com adequado conhecimento em soluções de TI para desenvolvimento do sistema de custo, apresentou um total de 18 respondentes que sinalizaram tal fator como dificuldade ou desafio alto e extremo. O resultado identificado sugere que o pessoal de TI não possui conhecimento voltado para a modelagem de um SIC.

Esse resultado corrobora Soares e Parcianello (2018) que analisaram a implementação do SIC em municípios do Rio Grande do Sul e destacaram, inclusive, a dificuldade em encontrar fornecedores de sistemas de custos que atendam às especificidades da área pública.

Percebe-se que os fatores constantes nos itens 14 e 17 apresentam certo encadeamento, considerando que não dispor de equipe de TI adequada também se torna difícil realizar a integração dos sistemas estruturantes com vistas a fornecerem dados para alimentar o sistema de custos, conforme o modelo apresentado na Figura 1 na subseção 2.1.1 da presente pesquisa.

Em continuidade à análise da Tabela 9, outros itens merecem destaque pelas quantidades apresentadas ao se somar os níveis “médio”, “baixo” e “nenhum”. Assim, é possível avaliar, sob a perspectiva dos profissionais contábeis dos estados participantes da pesquisa, que a definição do método de custeio a ser adotado pelo ente governamental para a apropriação e apuração de seus custos (item 12) não se apresenta como uma grande dificuldade e desafio para a maioria.

A respeito disso, 11 respondentes sinalizaram o item 12 como baixa e nenhuma dificuldade, e, se somarmos os oito que sinalizaram como média, atinge-se um total de 19 respondentes (79,2% da amostra). Resultado semelhante foi observado por Soares e Parcianello

(2018) que identificaram falta de consenso entre os respondentes quanto ao método de custeio e destacaram que alguns demonstraram falta de conhecimento sobre o tema.

O método de custeio, segundo a NBC TSP 34, refere-se à metodologia de atribuição dos custos e está associado ao processo de identificação do custo e sua apropriação ao objeto que está sendo custeado. A própria norma recomenda o uso do método de custeio direto em estágios iniciais de gerenciamento de custos quando ainda se tem menor grau de maturidade (CFC, 2021, item 37).

A escolha do método de custeio faz parte da etapa de estruturação para o desenvolvimento do modelo de gerenciamento de custos (Quadro 1 da seção 2.1.1). Segundo a norma do CFC, o modelo de gerenciamento tem como intuito a “identificação, atribuição, acumulação, evidenciação e análise dos custos para subsidiar o alcance dos objetivos do sistema de custos” (CFC, 2021, item 46).

Os resultados obtidos no item 13, que trata sobre a falta de recursos orçamentários e financeiros, se assemelham aos identificados em municípios do Paraná por Lovato *et al.* (2016), que destacaram que embora os dados obtidos em seu estudo não refletissem necessariamente uma dificuldade tão evidente, seria prudente analisá-los com cuidado, uma vez que 15% consideram de extremo grau de dificuldade, 26% de alto grau e 29% de médio grau, totalizando assim um percentual de 70%. Situação semelhante à identificada em Prefeituras catarinenses por Drehmer, Raupp e Tezza (2016), e nos estados analisados por Costa, Raupp e Dias (2017).

Nesse ponto, cumpre mencionar que, neste estudo, dentre os entes federativos que apresentaram respostas ao pedido de informações enviado por meio do Sistema Eletrônico de Informações ao Cidadão (e-SIC), cinco informaram que o projeto do sistema de custos foi, ou será, custeado com recursos do Programa de Apoio à Gestão dos Fiscos do Brasil (PROFISCO).

Segundo dados da página eletrônica do Governo Federal brasileiro, o PROFISCO é uma linha de crédito do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) aos Estados e ao Distrito Federal para financiamentos de projetos de melhoria da administração das receitas e da gestão fiscal, financeira e patrimonial dos estados brasileiros (Governo Federal, 2024).

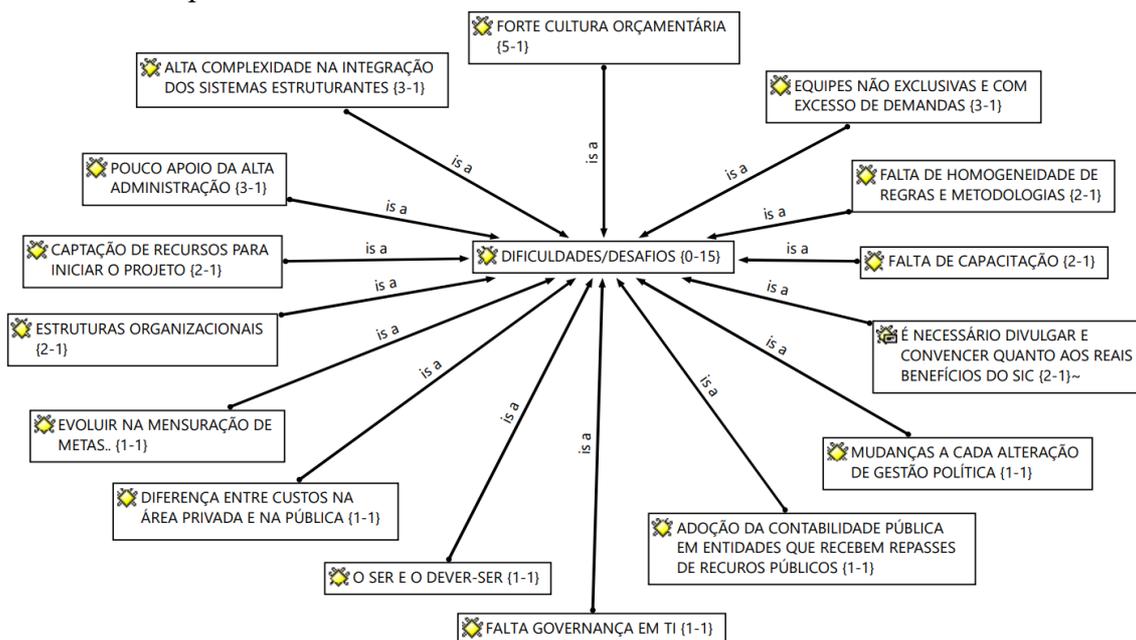
Atualmente, o programa está em uma segunda etapa, o PROFISCO 2, com a adesão de vários estados para financiamento de projetos de modernização e educação fiscal, aprimoramento da inteligência fiscal, auditoria eletrônica, simplificação das obrigações tributárias, e fortalecimento da administração do gasto público, reduzindo custos e tempos de processamento (Governo Federal, 2024).

Borinelli *et al.* (2020), ao analisarem as dificuldades no desenvolvimento e implantação do SIC em Hospitais Universitários brasileiros, identificaram que a existência de influência política na definição dos objetivos, do modelo de gestão, das práticas administrativas e dos gestores responsáveis pelos hospitais constitui um fator que provoca incerteza e instabilidade administrativa e dificulta o desenvolvimento do SIC tendo em vista mudanças de prioridades.

No presente estudo, nove dos 24 respondentes (37,5% da amostra) consideram esse fator de extremo e alto nível de dificuldade, oito (33,3%) consideram de nível médio e sete (29,2%) de baixo e nenhum nível de dificuldade. Traçando-se um comparativo com o perfil profissional dos respondentes, é possível supor que essa percepção quanto ao fator político é influenciada e embasada pelo tempo de experiência e conhecimento na área pública, visto que 15 dos 24 respondentes (62,5%) atuam na administração pública a mais de 15 anos, e quatro possuem de 11 a 15 anos de serviço público.

Quanto a outros fatores não contemplados nas questões escalonadas e que poderiam constituir dificuldades e desafios na implantação do SIC em seus estados, conforme previsto no item 18 do instrumento de coleta de dados, a Figura 3 apresenta um *output* do *software* Atlas.ti resultante da codificação das percepções e considerações adicionadas feitas por alguns respondentes, tendo em vista que o campo não contemplava resposta obrigatória.

Figura 3 – Codificação das percepções adicionais sobre dificuldades e desafios na implantação do SIC dos respondentes



Nota: *Output* do Atlas.ti.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

O primeiro número entre parênteses ao lado de cada código representa a quantidade de citações vinculadas a esse código, ou seja, a quantidade de vezes que foram feitas menções sobre esse assunto pelos respondentes. O segundo número entre parênteses mostra que o código está vinculado a uma categoria. Neste caso em análise, existem 15 códigos que estão vinculados a uma categoria chamada de dificuldades/desafios.

Verifica-se na Figura 3 que alguns fatores constantes nos itens 8 a 17 da Tabela 9 são reafirmados, a exemplo da dificuldade de integração dos sistemas estruturantes, equipes não exclusivas, e quantidade insuficiente de integrantes da equipe técnica representada pela indicação de excesso de demandas.

Contudo, outros fatores são adicionados, como a forte cultura orçamentária, em detrimento de uma administração voltada para a qualidade do gasto; pouco apoio da alta administração; falta de capacitação; diferença entre custos na área privada e pública; necessidade de adoção da contabilidade pública por entidades que recebem recursos públicos, para padronização de procedimentos; e diferença entre o ser e o dever-ser, ou seja, diferença entre teoria e prática.

Especificamente quanto ao apoio da alta administração, a NBC TSP nº 34 aponta que este é imprescindível para implementar o modelo de gerenciamento de custos no setor público e que a alta administração é a responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos (CFC, 2021).

Após a realização de análises acerca dos fatores que representam dificuldades e desafios para a implantação de um sistema de informação de custos nos estados brasileiros que compõem a amostra, serão analisados na subseção seguinte, com vistas ao alcance do segundo objetivo específico da pesquisa, os fatores que representam os principais benefícios esperados com a implantação da ferramenta sistêmica.

4.4 Análise dos fatores que representam benefícios esperados com a implantação do SIC nos estados brasileiros

No terceiro bloco do instrumento de coleta buscou-se verificar a percepção dos respondentes em relação aos benefícios esperados para os estados brasileiros com a implantação de um SIC. O bloco contemplou 10 questões fechadas, adaptadas de Souza, Ortiz e Almeida (2013) e Diniz e Santos (2019), e respostas com base em uma escala de múltipla escolha de cinco níveis.

Os níveis da escala foram: concordo plenamente, concordo, não concordo nem discordo, discordo, e discordo plenamente. E foi atribuída a numeração de 1 a 5, onde o 1 foi atribuído ao nível “discordo plenamente” e o 5 foi atribuído ao nível “concordo plenamente”.

As questões foram colocadas na dimensão de expectativa de modo que pudessem ser respondidas não só por aqueles que já tenham implantado um SIC, mas também por aqueles que ainda vislumbram tal implantação e por esse motivo ainda não podem falar em benefícios no caso concreto, mas sim em benefícios esperados.

A Tabela 10 apresenta informações sumárias sobre a distribuição das respostas obtidas no terceiro bloco do questionário.

Tabela 10 – Estatística descritiva – Benefícios esperados com a implantação do SIC

Bloco de questões	Item	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	Erro desvio	Variância	Mediana	Moda
Benefícios	19	24	1	5	4,67	0,177	0,868	0,754	5,00	5
	20	24	2	5	4,67	0,143	0,702	0,493	5,00	5
	21	24	1	5	4,38	0,215	1,056	1,114	5,00	5
	22	24	3	5	4,54	0,134	0,658	0,433	5,00	5
	23	24	1	5	4,29	0,195	0,955	0,911	4,50	5
	24	24	1	5	4,50	0,181	0,885	0,783	5,00	5
	25	24	2	5	3,92	0,208	1,018	1,036	4,00	5
	26	24	1	5	4,29	0,185	0,908	0,824	4,00	4
	27	24	3	5	4,38	0,118	0,576	0,332	4,00	4
	28	24	3	5	4,63	0,118	0,576	0,332	5,00	5

Legenda: N = Número de respostas válidas

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Em linhas gerais, as informações evidenciadas na Tabela 10 mostram que a média das respostas ficou entre 3 e 4 em todas as proposições; não se observa nenhum coeficiente de variância significativo, o que demonstra homogeneidade nas respostas; as medianas ficaram entre 4 e 5; e as respostas 4 e 5 foram as mais frequentes (moda), porém com mais destaque para a 5 que corresponde a “Concordo Plenamente”.

Percebe-se, com isso, que de forma geral as respostas ficaram mais concentradas entre "Concordo" e "Concordo Plenamente", sendo que a segunda obteve mais destaque.

Os itens apresentados no questionário foram apontados em literatura e analisados em estudos anteriores como fatores de benefícios de um SIC. Aos respondentes da presente pesquisa foi pedido que selecionassem apenas uma opção para cada item, com base na escala proposta.

Na Tabela 11, observa-se que os itens sinalizados com mais frequência como benefícios esperados foram os relacionados com o aumento da transparência pública (79,2%),

subsídios para melhorar a tomada de decisão dos gestores (75%) e a apresentação dos custos dos serviços públicos colocados à disposição dos usuários (66,7%).

Tabela 11 – Fatores que representam benefícios esperados com a implantação do SIC nos estados brasileiros

Bloco 3 - Fatores que representam benefícios esperados com a implantação do sistema de informação de custos no setor público	5 - Concordo Plenamente	4 - Concordo	3 - Não Concordo Nem Discordo	2 - Discordo	1 - Discordo Plenamente	Total
19 - O sistema público de custos aumentará a transparência da gestão pública	19	4	0	0	1	24
20 - O sistema público de custos fornecerá subsídios para melhorar a tomada de decisões dos gestores	18	5	0	1	0	24
21 - Com o sistema público de custos as informações servirão de embasamento para estudos de viabilidade econômica de investimentos	15	6	1	1	1	24
22 - O sistema público de custos disponibilizará informações que subsidiem a elaboração dos instrumentos de planejamento	15	7	2	0	0,0	24
23 - A análise dos custos dos produtos e serviços públicos torna possível comparações e cria medidas e padrões úteis para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.	12	9	2	0	1	24
24 - A análise dos custos dos produtos e serviços permite a economia dos recursos financeiros do Estado (permite o controle dos desperdícios de recursos públicos)	15	8	0	0	1	24
25 - O sistema de custo permitirá comparar os custos do Estado com os dos demais, que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporcionará a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho do Governo	9	6	7	2	0	24
26 - A decisão de comprar ou produzir um produto, fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, deve ser precedida de um levantamento de custo	11	11	1	0	1	24
27 - O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação	10	13	1	0	0	24
28 - A apresentação dos custos dos serviços públicos, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; custo por beneficiário, na assistência social; seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais	16	7	1	0	0	24

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Os dados da Tabela 11 mostram que há entre os respondentes alto nível de concordância de que um SIC traz ou trará para o Estado benefícios relacionados ao aumento da transparência da gestão pública (item 19), visto que 19 dos 24 respondentes indicaram que concordam plenamente com a proposição, e somados aos quatro sujeitos da pesquisa que responderam que concordam, totaliza 23 (95,8%) das respostas.

O item 20, que propõe que o sistema público de custos fornecerá subsídios para melhorar a tomada de decisões dos gestores, apresentou 11 respostas que indicaram o nível concordo plenamente (75%), e somado aos 5 respondentes que indicaram que concordam, também totaliza 23 respostas (95,8% de concordância).

Os respondentes também concordam em 95,8% que a análise dos custos dos produtos e serviços públicos permite a economia dos recursos financeiros e o controle dos desperdícios de recursos públicos (item 24).

Quanto ao item 28 - no qual é proposto que a apresentação dos custos dos serviços públicos, a exemplo do custo por aluno na educação ou do custo por paciente na saúde, seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais – foram observadas 16 respostas indicando o nível concordo plenamente e sete respostas indicando o nível concordo, também apresentando 95,8% concordância, não tendo nenhuma ocorrência de discordância e apenas um respondente indicou que não concorda nem discorda.

Os resultados desta pesquisa se aproximam daqueles encontrados no estudo de Costa, Raupp e Dias (2017), também realizado em estados da federação brasileira, no qual dentre as características questionadas pelos autores como possíveis contribuições da implantação de um SIC, foram ressaltados cinco itens que não apresentaram nenhuma discordância entre os entrevistados: permitir a economia dos recursos financeiros, permitir o controle dos desperdícios de recursos públicos, fornecer subsídios para a tomada de decisão dos gestores e contribuir para a eficiência nos resultados do Governo.

Esses resultados também corroboram Lorenzato, Behr e Goularte (2016) e Drehmer, Raupp e Tezza (2016) que identificaram em suas pesquisas que a implantação de um sistema de custos pode proporcionar uma gestão mais efetiva dos gastos públicos mediante controle dos custos e dos desperdícios de recursos públicos, além de ser um instrumento de transparência.

Costa, Raupp e Dias (2017) observaram outras possíveis contribuições do SIC citadas pelos respondentes, a exemplo da menção de que o sistema de custos pode criar medidas padronizadas que permitam a realização de comparação dos custos entre unidades gestoras

diferentes, benefício também apontado por Diniz e Santos (2019) e por Ferreira, Meinheim e Raupp (2022). Tais resultados divergem dos identificados na presente pesquisa ao se indagar sobre a comparabilidade entre os entes federativos.

No item 25, que traz a proposição de que o sistema de custo permitirá comparar os custos do estado com os dos demais que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporcionará a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho do Governo, mostrou-se heterogeneidade entre as respostas obtidas.

Como se constata na Tabela 11, a quantidade de respondentes que indicou no item 25 o nível concordo plenamente foi de nove (37,5% da amostra), no nível concordo foram seis respostas (25%), no nível nem concordo nem discordo foram sete (29,2%), e no nível discordo foram dois (8,3%). Esse foi o item que apresentou maior número de respondentes que marcaram que discordam ou que não concordam nem discordam.

Ratificando a análise, um dos respondentes menciona nas questões abertas que “[acha] *praticamente impossível comparar custos dos Estados do Brasil, por termos regiões tão díspares em termos de economia, desenvolvimento, cultura, nível educacional e outros itens relevantes*”.

E um outro respondente também contribui com a sua percepção, ao comentar que não acredita que seja possível comparar custos entre entes, sejam Estados ou Municípios, acrescentando que existe a necessidade de que haja “*maior padronização de métodos de custeio e alocação de custos diretos e indiretos para que os dados possam ser comparáveis*”.

Os itens 22 e 23 da Tabela 11 tratam, respectivamente, acerca da informação de custos para subsidiar a elaboração dos instrumentos de planejamento e orçamento (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, e Lei Orçamentária Anual – LOA) e auxiliar a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.

De forma semelhante, tais benefícios esperados também foram identificados por Lorenzato, Behr e Goularte (2016), por Drehmer, Raupp e Tezza (2016) e por Ferreira, Meinheim e Raupp (2022) em seus estudos.

Todavia, apesar de todos os benefícios ou possíveis benefícios estudados e defendidos pela literatura, Costa, Raupp e Dias (2017) destacam, de forma geral, o apontamento dado à falta de padronização e de conhecimento dos servidores sobre a real utilidade dos sistemas de custos.

Nesse mesmo sentido, Lorenzato, Behr e Goularte (2016) identificaram na fala de seus entrevistados que os gestores não conhecem o sistema de custos e os seus benefícios, e, por desconhecerem, não sentem falta ou necessidade deste tipo de ferramenta.

Quanto a isso, na presente pesquisa esse aspecto também foi identificado em considerações adicionais feitas por alguns respondentes nos campos destinados à apresentação de outras percepções que não estivessem contempladas nos itens listados nas perguntas escalonadas, conforme previsto no item 29 do instrumento de coleta de dados.

Assim, foi apontado por um respondente que *“o sistema de custos carece de um detalhamento melhor sobre os benefícios que serão gerados para a gestão pública”*. No setor privado, como o conhecimento sobre custos se aplica à definição dos preços dos produtos e serviços, é inequívoca a contribuição e a necessidade de uma contabilidade de custos bem maturada, o que não se observa no setor público, pois a *“diferença entre custos na área privada e pública é gigante”* acrescenta outro participante da pesquisa.

Outros respondentes trazem à baila a dificuldade existente em fazer com que a informação de custos seja utilizada e em obter resultados na utilização da informação de custos nas unidades setoriais. E, na percepção de outro respondente, o desconhecimento dos benefícios *“reforça o desinteresse da alta administração, visto que, quando se fala em mensurar gastos já se pensa em fiscalização”*, quando na verdade, ao se observar a experiência de alguns entes em estágio mais avançado de implantação do SIC, vê-se que os relatórios gerados possuem caráter gerencial.

A seguir, para o alcance do terceiro objetivo específico da pesquisa, é realizada a análise dos estágios de implantação do sistema de informação de custos, de acordo com as respostas ao questionário e as informações obtidas via e-SIC para triangulação de dados, de modo a possibilitar a comparação entre os estágios de implantação do sistema entre estados e no DF.

4.5 Análise dos estágios de implantação do sistema de informação de custos nos Estados brasileiros

Na presente subseção são analisadas as respostas às questões do quarto e último bloco do instrumento de pesquisa. O bloco é composto por duas questões fechadas e obrigatórias, adaptadas de Drehmer, Raupp e Tezza (2016) e Costa, Raupp e Dias (2017), sobre o estágio e sobre o nível em percentual de implantação do SIC nos estados brasileiros e no DF.

Cabe lembrar nesse ponto que a presente pesquisa contemplou as respostas de 24 sujeitos da pesquisa, de modo que os Estados do Amapá, Amazonas e Roraima não responderam ao questionário. Diferente da amostra obtida por Costa, Raupp e Dias (2017) que

também estudaram os estados brasileiros e computaram 24 respondentes, porém não compuseram sua amostra os Estados do Maranhão, Piauí e Pará.

A Tabela 12 apresenta as informações referentes ao estágio de implantação do SIC indicadas pelos respondentes dos 24 Estados que participaram do presente estudo.

Tabela 9 – Estágio de implantação do SIC nos estados da amostra

Estágio de implantação	Estado	f	f%
Não iniciou qualquer estudo	Paraíba	1	4,2
Sistema em fase de estudos, não implantado	Acre, Alagoas, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe, Tocantins	16	66,7
Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento	Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Pará, São Paulo	6	25,0
Sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais	Rio Grande do Sul	1	4,2
Total		24	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

A partir das informações da Tabela 12, verifica-se que do total de estados que responderam ao questionário, apenas o estado da Paraíba indicou ainda não ter iniciado qualquer estudo para a implantação de um sistema de custos. Esse resultado demonstra evolução dos estados em relação ao que fora identificado por Costa, Raupp e Dias (2017), quando sete estados não haviam iniciado os estudos (Acre, Alagoas, Paraíba, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima e Sergipe).

Ressalte-se, no entanto, que o resultado da triangulação realizada por meio da consulta via e-SIC da Paraíba é divergente. Na pergunta sobre a adoção de alguma iniciativa para a implementação do sistema de custos baseada nas diretrizes e padrões estabelecidos pela NBC TSP 34, a resposta dada foi que sim, acrescentando-se que “*os trabalhos [...] para implantação do sistema de custos já foram iniciados, estando previsto, já em fase inicial de planejamento, na Portaria nº 008/2022/GSC/CGE, renovada pela Portaria nº 0005/2023/GSC/CGE*”.

De fato, as citadas portarias instituem um Grupo de Trabalho (GT) encarregado de iniciar ações necessárias ao processo de implantação do sistema de custos estadual e preveem também a elaboração de Termo de Referência para a contratação de consultoria especializada com o objetivo de desenvolver um modelo conceitual e apontar soluções tecnológicas para a implantação de um sistema integrado de contabilidade de custos.

Dessa forma, é possível que a diferença nas respostas seja tão somente conceitual. A resposta via e-SIC pode ter sido dada com base documental nas portarias publicadas no diário oficial do estado (DOE), enquanto a resposta ao questionário pode ter sido dada pelo

profissional com base no conhecimento prático, tendo em vista que a Portaria nº 0005/2023/GSC/CGE foi publicada em agosto de 2023 e os estudos podem ainda não ter sido iniciados efetivamente.

Outro ponto a ser destacado é sobre o estado de Roraima, que apesar de não ter apresentado resposta ao formulário de coleta de dados, respondeu ao pedido de informação via e-SIC, e esclareceu que *“O estado até a presente data não possui um sistema de custo para atendimento da NBC TSP 34 - Custos no Setor Público”*.

Foi acrescentado que *“está sendo realizado estudo quanto a viabilidade de aquisição ou desenvolvimento dentro do SIAFIC do estado”*. E o respondente via e-SIC ressalta questões relacionadas a dispêndio de tempo e disponibilidade financeira para que alterações em sistemas possam ser efetivadas e conclui relatando a reduzido número de técnicos na equipe.

Diante do exposto, tratando a situação do estado de Roraima de forma análoga ao estado da Paraíba, pode-se considerar que Roraima também não iniciou estudo efetivo para a implantação do sistema de custos, estando ainda a avaliar se irá desenvolver internamente ou contratar.

Desse modo, se for considerado Roraima na amostra, tem-se que até o ano de 2024 apenas dois estados (8%) não iniciaram estudos com vistas à implantação do SIC, demonstrando alguma evolução em relação aos resultados identificados sete anos antes, nos estudos de Costa, Raupp e Dias (2017), quando os autores identificaram que sete estados (29,17%) não haviam iniciado qualquer estudo.

Na sequência, os dados apresentados na Tabela 12 mostram que 16 estados respondentes (66,7%) se encontram com o SIC em fase de estudos, ainda não implantado (Acre, Alagoas, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins).

Comparativamente, nos estudos de Costa, Raupp e Dias (2017) eram 11 estados (45,83%) nesse estágio, observando-se em 2024 uma evolução. Entes federativos que indicaram em 2017 que sequer haviam iniciado estudos, em 2024 estão em fase de estudos com o SIC ainda não implantado.

O Estado do Amazonas não respondeu ao questionário de pesquisa, porém apresentou resposta ao pedido de informação via e-SIC e esclareceu que quanto ao Sistema de Informações de Custos do Amazonas (SICA), seu desenvolvimento e implantação está em andamento, e *“segue um plano de ação específico, com registros em sistema de uso interno”*.

Além disso, demonstrou que *“foram vencidas as etapas iniciais de estudos, fundamentação legal e realização de benchmark, bem como a edição de um decreto de*

regulamentação, materializado por meio do Decreto Estadual nº 45.485, de 20 de abril de 2022”.

E acrescentou que “o SIC está na fase de ‘Definição e classificação dos itens de custos’ e de ‘Modelagem’ que caminham em paralelo”. Desse modo, considerando-se os dados para fins de procedimento de triangulação, o estado do Amazonas encontra-se com o sistema de custos em fase de estudos, não implantado.

Importante também se faz mencionar que nas respostas ao questionário aplicado nesta pesquisa os respondentes dos estados de Pernambuco e Santa Catarina sinalizam estarem com o sistema “em fase de estudo, mas não implantado”, o que difere do resultado obtido por meio da triangulação de dados via e-SIC.

Na resposta via e-SIC, o estado de Pernambuco esclareceu que “A partir de 2015 foi definida sistemática para o desenvolvimento do sistema SICPE, que consistiu em subdividi-lo em cinco módulos, que seriam desenvolvidos e disponibilizadas as informações de custo, de forma gradual, a cada módulo implantado”.

Porém, é relatado que algumas dificuldades resultaram no adiamento da implantação do SICPE e dos módulos de controle de almoxarifado e patrimônio, que são módulos que darão as informações sobre consumo, essenciais para apuração de custos.

E acrescentou-se que, no momento, o estado tem dois módulos desenvolvidos, “o primeiro que corresponde ao módulo de Custos por Unidade Gestora, que disponibiliza as informações consolidadas de custos no nível de órgão, e o segundo que corresponde ao módulo de Custos por Centro de Custos com informações no nível funcional”.

Por sua vez, a resposta via e-SIC apresentada pela Ouvidoria-Geral do Estado de Santa Catarina apontou que “O Sistema de Informação de Custos de Santa Catarina - SICSC está sendo construído” e que foi selecionada como piloto para o projeto “a Secretaria da Justiça e Cidadania/SJC, cujos objetos de custo são o sistema prisional, o sistema socioeducativo e a defesa do consumidor”.

Da mesma forma, nas considerações adicionais realizadas na questão aberta de número 32 do bloco 4 do questionário, foi mencionado que o SIC está em fase de implantação em algumas entidades, com projetos pilotos, adotando-se uma implementação gradual, como previsto na NBC TSP 34. “O SIC já tem uma concepção inicial que permite implantar, mas continua sendo aprimorado e estudado para evoluir como ferramenta”, acrescenta o respondente.

Ademais, Ferreira, Meinheim e Raupp (2022) ao realizarem estudo de caso para analisar o processo de desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos do Poder

Executivo Catarinense (SIC/SC), verificaram que o sistema se encontrava em implantação em três entidades selecionadas como unidades-piloto. Nos resultados de seu estudo os autores detalham didaticamente os passos percorridos pelo Estado de Santa Catarina.

Diante do exposto, e considerando o embasamento legal das informações fornecidas via e-SIC, verifica-se que os estados de Pernambuco e de Santa Catarina se encontram em estágio consideravelmente avançado para a implantação do SIC, razão pela qual recomenda-se a procura a esses estados como *cases benchmarking* tendo em vista o passo a passo seguido na construção do conceito do sistema.

Além disso, tratando a situação do estado de Santa Catarina de forma análoga aos demais estados onde há a implantação de projetos-piloto do SIC, permanecendo este em aprimoramento, a exemplo do estado de São Paulo onde os pilotos do sistema de custos são a Secretaria de Administração Penitenciária, a Secretaria de Educação e a Fundação Casa, pode-se considerar que Santa Catarina se encontra na verdade com o sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento.

Na sequência, ainda com base na Tabela 12, vê-se que seis estados respondentes do questionário, ou 25% da amostra, sinalizaram estar com o SIC implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento. São eles: Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Pará, São Paulo.

Com base na triangulação das respostas por meio do e-SIC, verificou-se a existência de informações nas páginas eletrônicas bem como de *framework*, manuais ou cartilhas sobre o Sistema de Apropriação de Custos Públicos integrado ao FIPLAN (ACPF) na Bahia, o SIC-DF no Distrito Federal, o SIC-ES no Espírito Santo, e o Sistema de Custos dos Serviços Públicos (SCSP) em São Paulo.

O mesmo procedimento de triangulação não foi possível em relação aos Estados de Mato Grosso do Sul e do Pará, de modo que nesta pesquisa serão considerados apenas os dados apresentados na resposta ao questionário.

Por fim, outro avanço identificado, comparado com o estudo de Costa, Raupp e Dias (2017), refere-se ao Estado do Rio Grande do Sul que sinalizou no presente estudo estar no estágio de SIC totalmente implantado, já gerando informações gerenciais. Na pesquisa de 2017, os autores constataram que do total de estados que participaram, nenhum possuía o sistema de custos em pleno funcionamento.

Destaca-se, ainda, que o único estado do qual a presente pesquisa não conseguiu coletar nenhum dado, seja via e-SIC, formulário de pesquisa, ferramenta de e-mail ou contato telefônico foi o Amapá, de modo que este foi excluído completamente da pesquisa.

Desse modo, considerando todos os dados primários obtidos através do questionário e todas as informações e documentos obtidos a partir das perguntas realizadas por meio do e-SIC, a Tabela 13 apresenta uma síntese dos estágios de implantação do SIC nos estados, acrescentando os estados de Roraima e Amazonas, que apesar não terem respondido ao instrumento de coleta de dados, apresentaram respostas via e-SIC pelas quais informaram os estágios de implantação do sistema.

Tabela 10 – Síntese dos estágios de implantação do SIC nos Estados

Estágio de implantação do SIC	Estado	f	f%
Não iniciou qualquer estudo	Paraíba, Roraima*	2	7,7
Sistema em fase de estudos, não implantado	Acre, Alagoas, Amazonas*, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Sergipe, Tocantins	16	61,5
Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento	Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul***, Pará***, Santa Catarina**, São Paulo	7	26,9
Sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais	Rio Grande do Sul	1	3,8
Total		26	100,0

Nota: * Estados que não responderam ao questionário de coleta de dados, portanto não fazem parte da amostra oficial da pesquisa, contudo apresentaram resposta ao pedido de informações via e-Sic por meio das quais foi possível identificar a fase de implantação; ** Classificação da fase remodelada de "Sistema em fase de estudos, não implantado" para "Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento" tendo em vista resultados da triangulação; *** Estados para os quais a triangulação se mostrou inconclusiva e, portanto, foi mantida a fase indicada na resposta ao questionário de coleta de dados.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Na sequência, conforme dados apresentados na Tabela 14 verifica-se uma síntese com o nível percentual de implantação do SIC nos estados respondentes ao questionário. Ressalta-se que a triangulação dos dados via e-SIC não apresentou perguntas quanto ao percentual do nível de implantação do sistema.

Tabela 11 – Síntese do nível percentual de implantação do SIC nos Estados da amostra

Nível de implantação	Estado	f	f%
0%	Alagoas, Mato Grosso, Paraíba, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Santa Catarina, Sergipe, Tocantins	9	37,5
De 1% a 25%	Acre, Ceará, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Pará, Paraná, Piauí, Rondônia, São Paulo	10	41,7
De 26% a 50%	-	0	0,0
De 51% a 75%	Bahia, Distrito Federal, Mato Grosso do Sul	3	12,5
De 76% a 99%	Rio Grande do Sul	1	4,2
100%	Espírito Santo	1	4,2
Total		24	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Os resultados da Tabela 14 mostram um total de 15 estados participantes da pesquisa (60% da amostra) com o SIC em algum nível diferente de zero de desenvolvimento e implantação.

Entretanto, analisando esses resultados comparativamente aos estágios de implantação do sistema, entende-se que os estados de Pernambuco e de Santa Catarina não estariam adequadamente representados com 0% no nível de implantação, sendo possivelmente mais apropriado que estivessem na escala de 1% a 25%.

Da mesma forma, entende-se que o estado do Espírito Santo não se enquadra adequadamente representado com o nível de 100%, tendo em vista que foi indicado na resposta ao questionário estar no estágio de sistema implantado, mas ainda em estudos e aperfeiçoamento, sendo possivelmente mais apropriado seu enquadramento na escala de 76% a 99%, considerando avanço no desenvolvimento do sistema.

Caso essas reclassificações fossem realizadas, passaria de 15 para 17 o número de estados que possuem nível de implantação diferente de zero, mas ainda assim apenas cinco estados (20,9%) se classificam com nível percentual de implantação do SIC acima de 50%.

A Tabela 15 apresenta a distribuição dos estados pelas regiões brasileiras, de acordo com os estágios de implantação do SIC, levando-se em consideração os estados que responderam ao questionário e os estados que apresentaram informações solicitadas via e-SIC para fins de triangulação, a exemplo da Tabela 13.

Ressalta-se que somente três estados (Amapá, Amazonas e Roraima), todos da Região Norte, não apresentaram respostas ao instrumento de coleta de dados desta pesquisa, porém Amazonas e Roraima responderam ao pedido de informações via e-SIC em cumprimento à Lei de Acesso à Informação.

Tabela 12 – Distribuição da amostra por região, de acordo com os estágios de implantação do SIC

Região	Estado da Federação	Estágio de implantação do SIC				Total
		Não iniciou qualquer estudo	Sistema em fase de estudos, não implantado	Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento	Sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais	
		f	f	f	f	f
Centro-Oeste	Mato Grosso					
	Goiás	0	2	2	0	4
	Distrito Federal					
Nordeste	Mato Grosso do Sul					
	Paraíba					
	Alagoas	1	7	1	0	9
	Pernambuco					

	Rio Grande do Norte					
	Sergipe					
	Ceará					
	Maranhão					
	Piauí					
	Bahia					
	Roraima					
	Tocantins					
Norte	Acre	1	4	1	0	6
	Rondônia					
	Amazonas					
	Pará					
Sudeste	Rio de Janeiro					
	Minas Gerais	0	2	2	0	4
	Espírito Santo					
	São Paulo					
Sul	Santa Catarina					
	Paraná	0	1	1	1	3
	Rio Grande do Sul					
	Total	2	16	7	1	26

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

A partir da análise da Tabela 15 verifica-se que os estados da região Sudeste e Centro-Oeste são os que em sua maioria estão com o SIC implantado e realizando aperfeiçoamentos. Por sua vez, nas regiões Nordeste e Norte a maioria dos estados ainda está na fase de estudos para realização da implantação do sistema, sinalizando que ainda tem um longo caminho até que o SIC nesses estados esteja totalmente implantado e gerando informações gerenciais.

Na sequência, para o alcance do quarto objetivo específico da pesquisa, são apresentados os resultados da análise descritiva bivariada visando analisar a associação entre a implantação do SIC nos estados e no Distrito Federal e algumas variáveis socioeconômicas.

4.6 Análise descritiva bivariada (teste de independência qui-quadrado)

O teste de independência qui-quadrado é uma ferramenta estatística importante para se analisar a existência de alguma associação significativa entre duas variáveis categóricas, ou seja, se essas duas variáveis categóricas são ou não independentes e se estão associadas.

As hipóteses a serem consideradas na presente pesquisa são as seguintes:

- Hipótese nula (H_0): as duas variáveis categóricas analisadas são independentes, ou seja, não há associação entre elas.
- Hipótese alternativa (H_1): as duas variáveis categóricas analisadas não são independentes, ou seja, há uma associação entre elas.

Para tanto, foi aplicado o teste de independência qui-quadrado relacionando os estágios de implantação do SIC em cada estado, apresentadas na Tabela 12 da subseção 4.6, com algumas variáveis socioeconômicas selecionadas dos mesmos estados, detalhadas na subseção 3.4 dos procedimentos metodológicos.

Assim, os estágios considerados para cada um dos 24 estados da amostra, foram: não iniciou qualquer estudo; sistema em fase de estudos, não implantado; sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento; e sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais.

Quanto às variáveis socioeconômicas, foram consideradas, para cada estado: o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) do ensino médio regular do ano-base 2021; o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) do ano-base 2021; o Produto Interno Bruto (PIB) também do ano-base 2021; e o rendimento mensal domiciliar *per capita* do ano-base 2022, de acordo com os dados oficialmente divulgados.

Além destes, foi considerado também o volume anual de receitas orçamentárias arrecadadas em cada estado da amostra, utilizando-se propositalmente as receitas do ano de 2022 considerando os anos-base das demais variáveis.

Após coletar os dados das variáveis socioeconômicas de cada estado da amostra por meio dos sites oficiais dos Governos Federal e Estaduais na *internet*, estas foram agrupadas em faixas de escalas, conforme Tabela 16.

Tabela 16 – Faixas de escala das variáveis socioeconômicas

Faixas IDEB – (2021)	Faixas IDH (2021)	Faixas PIB (2021)	Faixas rendimento <i>per capita</i> (2021)	Faixas receita realizada (2021)
De 3,0 a 3,2	De 0,651 a 0,700	De 20.000 a 50.000	De 801 a 900	De 9 a 19,9
De 3,3 a 3,5	De 0,701 a 0,750	De 50.001 a 100.000	De 900 a 1.000	De 20 a 39,9
De 3,5 a 3,7	De 0,751 a 0,800	De 100.001 a 200.000	De 1.001 a 1.100	De 40 a 69,9
De 3,8 a 4,0	De 0,801 a 0,850	De 200.001 a 300.000	De 1.101 a 1.200	De 70 a 99,9
De 4,1 a 4,3	De 0,851 a 0,900	De 300.001 a 400.000	De 1.201 a 1.300	De 100 a 199,9
De 4,4 a 4,6		De 400.001 a 500.000	De 1.301 a 1.400	De 200 a 299,9
De 4,7 a 4,9		De 500.001 a 600.000	De 1.401 a 1.500	De 300 a 350
		De 600.001 a 700.000	De 1.501 a 1.600	
		De 700.001 a 800.000	De 1.601 a 1.700	
		De 800.001 a 900.000	De 1.701 a 1.800	
		De 900.001 a 1.000.000	De 1.801 a 1.900	
		De 1.000.001 a 2.000.000	De 1.901 a 2.000	
		De 2.000.001 a 3.000.000	De 2.001 a 2.200	
			De 2.201 a 3.000	

Fonte: elaborado pela autora (2024).

Assim, com o auxílio do *software* SPSS, foi possível analisar cada variável socioeconômica comparativamente ao estágio de implantação do SIC dos estados da amostra, realizando-se a análise bivariada, ou o teste de independência qui-quadrado.

Para a realização do teste foi considerado um nível de confiança de 95%, por esse motivo a hipótese nula (H_0) foi aceita nos casos em que o valor de P foi superior a 5%, conforme exhibe a Tabela 17.

Tabela 13 – Teste de independência qui-quadrado com estágios de implantação do SIC

Variável	Qui-quadrado de Pearson	Grau de liberdade	Significância Assintótica (Bilateral) Valor p	V de Cramer	Significância Aproximada	Decisão
IDEB (2021)	39,863	28	0,0680	0,608	0,0680	Aceitar H_0
IDH (2021)	41,536	16	0,0005*	0,620	0,0005*	Rejeitar H_0
PIB (2021)	55,454	40	0,0529	0,717	0,0529	Aceitar H_0
Rendimento mensal domiciliar <i>per capita</i> (2022)	51,750	52	0,4837	0,692	0,4837	Aceitar H_0
Receitas orçamentárias realizadas (2022)	52,344	24	0,0007*	0,696	0,0007*	Rejeitar H_0

Legenda: IDEB – Ensino Médio Regular: Índice de Desenvolvimento da Educação Básica no Ensino Médio Regular; IDH: Índice de Desenvolvimento Humano; PIB: Produto Interno Bruto; Receitas orçamentárias realizadas: Volume anual de receitas arrecadadas; *: Significante ao nível de 5%.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Com base nas informações da Tabela 17 é possível afirmar que há associação significativa entre o estágio de implantação do SIC nos estados da amostra e o IDH do estado, e entre o estágio de implantação do SIC e o volume anual de receitas orçamentárias arrecadadas pelo estado, sugerindo que estados com maior IDH e maior arrecadação estão em estágios mais avançados de implantação do SIC.

Não obstante, observa-se por meio dos resultados do teste de independência evidenciados na Tabela 17, que não existe associação entre o estágio de implantação do SIC nos entes federativos da amostra e o IDEB – Ensino Médio Regular dos habitantes do estado, o PIB do estado e a renda mensal domiciliar *per capita* da população do estado. Ressalta-se que foi utilizado o IDEB do ensino médio pressupondo-se que são estudantes em idade pré-vestibular que possuem maior capacidade crítica e entendimento.

Nesse esteio, Lovato *et al.* (2016) concluíram em sua pesquisa que não havia associação significativa entre o percentual de implantação do SIC e a receita estimada do Município analisado, evidenciando que a implantação do SIC não depende do volume de arrecadação do município, fato constatado também na análise univariada, onde 59% responderam que os recursos financeiros não influenciam na implantação do sistema.

Todavia ressalte-se que o teste analisa a existência de associação significativa entre as variáveis, mas não significa que o resultado de uma variável explica o resultado da outra. Outros fatores podem afetar a pesquisa, o desenvolvimento e a implantação do sistema de informação de custos no estado.

É possível, por exemplo, que um estado com um elevado montante de arrecadação não tenha investido no SIC porque precisava atender a outras demandas da população, como os investimentos em saúde e educação, e isso não foi analisado no presente estudo.

A lista contendo os valores de cada variável socioeconômica analisada nesta pesquisa, para os estados que compõem a amostra, é apresentada no Apêndice B. Note-se que o estado São Paulo apresenta os maiores resultados em todas as variáveis estudadas, mas o seu SIC não está totalmente implantado e em pleno funcionamento em todos os órgãos, estando em fase de estudos e aperfeiçoamentos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir dos resultados obtidos nesta pesquisa, entende-se que foi possível alcançar os objetivos propostos, os quais consistiram em verificar os fatores que representam as principais dificuldades e desafios para a implantação do sistema de informação de custos nos estados e no Distrito Federal, examinar os principais benefícios esperados com a implantação do SIC, comparar os estágios de implantação do SIC entre estados e no DF, e analisar a associação entre a implantação do SIC e variáveis socioeconômicas, de modo a investigar o processo de implantação do SIC nesses entes federativos, sob a ótica da NBC TSP 34.

Em linhas gerais, foi possível constatar por meio deste estudo que os estados brasileiros pesquisados e o Distrito Federal ainda não concluíram o processo de implantação do SIC, embora alguns já tenham iniciado os estudos para o desenvolvimento do sistema desde as regras da NBC T 16.11 publicada em 2011 e revogada a partir de 1º de janeiro de 2024 pela NBC TSP nº 34. E na comparação com estudos realizados em 2017, observa-se ainda poucos avanços efetivos no processo de implantação.

No que se refere às principais dificuldades e desafios para essa implantação, destacam-se a ausência de equipe exclusiva para atuar apenas no projeto de custos (79,2%) e a quantidade insuficiente de integrantes da equipe técnica voltada aos estudos relacionados à implantação do SIC nos estados e no DF (70,8%). Além disso, a ausência de integração dos sistemas internos estruturantes também foi frequentemente apontada pelos estados como um fator dificultador, considerando que os sistemas internos já existentes não foram desenvolvidos sob uma ótica de fornecimento de informações de custos (70,8%).

Em relação aos principais benefícios esperados com a implantação do SIC, sobressaíram-se os relacionados com o aumento da transparência pública (79,2%), o subsídios para melhorar a tomada de decisão dos gestores (75%) e a apresentação dos custos dos serviços públicos colocados à disposição dos usuários como uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos a respeito das ações governamentais, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; custo por beneficiário, na assistência social (66,7%).

No que concerne à comparação dos estágios de implantação do sistema entre estados e no DF, observou-se que há relação significativa entre o estágio de implantação do SIC e o IDH do ente federativo, bem como com o volume de arrecadação de receitas orçamentárias, sugerindo que estados com maior IDH e maior arrecadação estão em estágios mais avançados de implantação do SIC.

Verificou-se, ainda, que os estados das regiões Sudeste e Centro-Oeste são os que em sua maioria estão em fase mais avançada, com o SIC implantado e realizando estudos para aperfeiçoamentos, enquanto nas regiões Nordeste e Norte a maioria dos Estados ainda está na fase de estudos para a realização da implantação do sistema.

Frente à investigação empreendida, tendo como parâmetro o tempo decorrido desde 2011 a partir da vigência da norma contábil NBC T 16.11, e considerando a análise dos estágios de implantação identificados nesta pesquisa, é possível responder ao problema de pesquisa concluindo que a implantação do SIC nos estados brasileiros e no Distrito Federal tem ocorrido de forma vagarosa.

O estudo evidencia que as percepções dos responsáveis pelas atividades relacionadas à implantação do SIC nos estados brasileiros e no DF sobre as dificuldades para a implantação do sistema se relacionam a aspectos concretos, enquanto os benefícios são abstratos e precisam ser melhor detalhados e divulgados. Assim, enquanto não houver priorização por parte da alta gestão pública em relação ao efetivo conhecimento e ao desenvolvimento do sistema de custos, o tema provavelmente permanecerá sendo objeto de prorrogações de prazo.

Contudo têm-se observado pequenos avanços nos últimos anos, visto que alguns entes federativos que sequer tinham iniciado qualquer estudo, à luz dos resultados de Costa, Raupp e Dias (2017), passaram à fase de realização de estudos com vistas à implantação do sistema e publicaram portarias instituindo Grupos Técnicos com essa finalidade. Além disso, um dos estados da amostra apontou encontrar-se com o sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais.

Os resultados desta pesquisa podem servir para ampliar a discussão sobre a adoção da sistemática de custos no setor público brasileiro analisando a implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) nos estados e no Distrito Federal, tendo em vista as exigências e prazos da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público nº 34 publicada em 2021.

Adicionalmente, a pesquisa contribui por apresentar como os estados brasileiros e o Distrito Federal estão avançando no desenvolvimento e implantação do SIC, de modo que os gestores públicos poderão utilizar os resultados deste estudo como fonte para identificar entes governamentais em estágio de maior avanço de implantação do SIC, com destaque para o estado do Rio Grande do Sul, e com isso pode haver a realização de *benchmarking* no setor público.

Sobre esse aspecto, a academia pode, e deve, auxiliar no processo de implantação do SIC, disseminando conhecimento e boas práticas, auxiliando no estudo e estruturação de

projetos-piloto, fazendo o que muitas vezes os servidores públicos não conseguem fazer, que é se debruçar sobre estudos empíricos e pesquisar sobre formas de estruturação e desenvolvimento de *frameworks*, devido à sobrecarga de atividades e conseqüentemente o tempo não exclusivo dedicado ao projeto de custos, como foi identificado na pesquisa.

A maioria dos Decretos e Portarias estaduais que designam os Grupos Técnicos (GT) para conduzir estudos visando à implementação de um sistema de custos destacam que os membros indicados não receberão remuneração pela participação no GT. Isso reforça o que foi discutido sobre as dificuldades e desafios, incluindo a equipe não dedicada exclusivamente ao projeto, o aumento da carga de trabalho, e a percepção dos servidores de que estão simplesmente assumindo mais uma tarefa, resultando na falta de priorização devido às demandas consideradas mais urgentes.

Sugere-se, portanto, que o SIC seja uma política de estado para que haja perenidade em seu desenvolvimento, apoiada pelo Governo Federal na qualidade de Governo Central, levando-se em consideração as particularidades, semelhanças e diferenças de cada unidade federativa.

Como limitações deste estudo, é possível citar o distanciamento da pesquisadora com os respondentes, devido às questões geográficas, o que impede a realização da observação direta na pesquisa, apesar dos esforços de buscar dados primários para análise visando a realização de um estudo prático. Ademais, nem todos os estados participaram da pesquisa, de modo que seus resultados não podem ser generalizados.

A impossibilidade de aplicação presencial do questionário dificulta a obtenção de percepções suscitadas quando um pesquisador interage com o respondente e que auxiliam na compreensão das respostas, por isso a importância da realização de estudos de caso feitos especialmente por pesquisadores do próprio estado, aprofundados e detalhados, como feito por Ferreira, Meinheim e Raupp (2022) no Estado de Santa Catarina.

Nesse esteio, como sugestão de pesquisas futuras, sugere-se a realização de estudos de caso específicos e detalhados no estado do Rio Grande do Sul em especial, pois concluiu a implantação do SIC e já emite relatórios gerenciais, além dos estados do Amazonas, Bahia, Espírito Santo e Pernambuco, com grandes potencialidades de *case benchmarking* para o setor público, tendo em vista o passo a passo percorrido por estes entes federativos.

Ressalte-se que o processo de planejamento, desenvolvimento e implantação de um sistema de informação de custos é complexo, trabalhoso, demorado e contínuo. E recomenda-se fortemente a consulta aos trabalhos de Lorenzato, Behr e Goularte (2016) e de Ferreira, Meinheim e Raupp (2022).

REFERÊNCIAS

- ALQUDAH, O. M.; MANSOR, N.; SALLEH, S. I. M. Difficulties in accounting system implementation for service costs in the public sector. **Cogent Business & Management**, v. 9, n. 1, 2022. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2150119>
- AMARAL, B. E.; GOMES, U. A. F. The panorama of municipal basic sanitation plans in Brazil. **Engenharia Sanitária e Ambiental**, v. 28, p. e20230037, 2023.
- ANDRADE, M. H.; YOSHITAKE, M.; FRAGA, M. S.; TINOCO, J. E. P. Sistema de informação de custos: uma experiência de implantação na secretaria de educação do município de Itaguari/GO. **Anais... XXII Congresso Brasileiro de Custos**. Foz do Iguaçu-PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2015.
- BABATUNDE, S. A. Implementing international public sector accounting standards in Nigeria: issues and challenges. **International Journal of Business Economics and Law**, v. 12, n. 1, p. 52-61, 2017.
- BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A. H. C. E.; ALVES, F. J. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, p. 643-675, 2015.
- BEZERRA, M. S.; JACOB, M. C. M.; FERREIRA, M. A. F.; VALE D.; MIRABAL, I. R. B.; LYRA, C. O. Insegurança alimentar e nutricional no Brasil e sua correlação com indicadores de vulnerabilidade. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 25, n. 10, p. 3833-3846, 2020.
- BORINELLI, M. L.; ROCHA, W.; CARNEIRO, D. M.; SILVA, A. S. Desafios no desenvolvimento e na implantação de sistemas de custos em hospitais universitários brasileiros. **ABCustos**, v. 15, n. 3, p. 131-170, 2020.
- BRANDÃO, I. F. Modelo conceitual de sistema de informação de custos aplicado ao setor público brasileiro. **Pensar Contábil**, v. 24, n. 84, p. 41-50, 2022.
- BRASIL. **Decreto nº 10.540, de 05 de novembro de 2020**. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.540-de-5-de-novembro-de-2020-286682565>.
- _____. **Decreto nº 11.644, de 16 de agosto de 2023**. Altera o Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020, que dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/d11644.htm.
- _____. **Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm.
- _____. **Decreto nº 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm#.

_____. **Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em:

<https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEL&numero=200&ano=1967&ato=087ATRq50MZRVTFce>.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.

_____. **Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm.

_____. **Lei nº 10.707, de 30 de julho de 2003.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2004 e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.707.htm.

_____. **Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal [...] e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm.

_____. **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. Disponível em:

<https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=4320&ano=1964&ato=221c3Zq5UNVRVT2b4>.

_____. **Portaria Interministerial nº 945/2005.** Constitui Comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal. Disponível em:

<https://legis.sigepe.gov.br/legis/detalhar/1467>.

BRESSER-PEREIRA, L. C. The theory of inertial inflation: a brief history. **Brazilian Journal of Political Economy**, v. 43, n. 2, p.480-498, 2023.

CABELLO, O. G.; BILANCIERI, M. V.; AZEVEDO, R. R. Conformidade inicial das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 20, n. 3, p. 5-17, 2019.

CAETANO, C. C. R.; ÁVILA, L. A. C.; TAVARES, M. A relação entre as transferências governamentais, a arrecadação tributária própria e o índice de educação dos municípios do estado de Minas Gerais. **Revista de Administração Pública**, v. 51, n. 5, p. 897-916, 2017.

CAPERCHIONE, E.; COHEN, S.; MANES-ROSSI, F.; BRUSCA, I. Editorial: Innovations in public sector financial and management accounting - for better or worse? **Public Money & Management**, v. 39, n. 6, p. 385-388, 2019. doi: 10.1080/09540962.2019.1583906

CARVALHO, C. C.; MARTINS, M.; VIACAVA, F. OLIVEIRA, R. A. D. Análise comparativa de classificações de vulnerabilidade para municípios G100. **Revista Brasileira de Estudos de População**, v. 40, p. e0246, 2023.

CARVALHO, J. B. D. C.; GOMES, P. S.; FERNANDES, M. J. The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local government. **Financial Accountability & Management**, v. 28, n. 3, p. 306-334, 2012.

CAVICHIOLO, D.; DALL'ASTA, D.; FIIRST, C.; BALDISSERA, J. F. Fatores Contingenciais que afetam a implementação do subsistema de informação de custos do setor público (SICSP) na percepção dos *controllers* e contadores municipais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 11, n. 2, p. 188-204, 2018.

CESPEDES, J. G.; MINHOTO, M. A. P.; OLIVEIRA, S. C. P.; ROSA, A. S. Avaliação de impacto do Programa de Permanência Estudantil da Universidade Federal de São Paulo. **Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação**, v. 29, n. 113, p. 1067-1091, 2021.

CHRISTIAENS, J.; VANHEE, C.; MANES-ROSSI, F.; AVERSANO, N.; VAN CAUWENBERGE, P. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, v. 81, n. 1, p. 1-20, 2015.

COLUSSI, G. P.; SOUZA, A. R. L. Desafios para implantar um sistema de custos no tribunal regional do trabalho no Rio Grande do Sul. **Gestão e Desenvolvimento**, v. 15, n. 1, p. 29-56, 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: **Conselho Federal de Contabilidade**, Publicação eletrônica, 51, 2012. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Sector_Publico.pdf

_____. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018. **Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2018. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP11&arquivo=N BCTSP11.doc

_____. Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. **Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2021. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTSP34&arquivo=N BCTSP34.doc

COSTA, B. D.; GONÇALVES, J.; RAUPP, F. M. Possibilidades e perspectivas da apropriação de custos no aumento da eficiência do setor público. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, v. 16, n. 2, 2018.

- COSTA, B. S.; RAUPP, F. M.; DIAS, J. S. Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação. **Anais... XXIV Congresso Brasileiro de Custos**. Florianópolis-SC, Brasil, 15 a 17 de novembro de 2017.
- CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.
- CRONBACH, L. J. Coefficient alpha and the internal structure of tests. **Psychometrika**, v. 16, p. 297-334, 1951.
- DIAS, D. M.; MARTINEZ, C. B.; LIBÂNIO, M. Avaliação do impacto da variação da renda no consumo domiciliar de água. **Engenharia Sanitária e Ambiental**, v. 15, n. 2, p. 155-166, 2010.
- DIAZ, M. D. M. Qualidade do gasto público municipal em ensino fundamental no Brasil. **Brazilian Journal of Political Economy**, v. 32, n. 1, p. 128-141, 2012.
- DINIZ, J. A.; SANTOS, L. C. Sistema de custo na administração pública: uma análise da percepção de prefeitos e assessores contábeis. **ConTexto - Contabilidade em Texto**, v. 19, n. 41, 2019.
- DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M. Origem e teor da produção do conhecimento com base em teses e dissertações nacionais sobre custos no setor público. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 21, n. 69, p. 121-138, 2016.
- DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M.; TEZZA, R. Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? **Anais... XXIII Congresso Brasileiro de Custos**. Porto de Galinhas-PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016.
- ERNICA, M.; RODRIGUES, E. C.; SOARES, J. F. Educational inequalities in contemporary Brazil: definition, measurement and results. **SciELO Preprints**, 2023. Disponível em: <https://preprints.scielo.org/index.php/scielo/preprint/view/6112>.
- FELICIANO, M.; BEZERRA, A. F. B.; SANTO, A. C. G. E. Crescimento econômico e taxa de inflação: implicações na receita municipal e na despesa com saúde dos municípios de Pernambuco, Brasil. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 22, n. 6, p. 1979-1990, 2017.
- FELICIANO, S. C. C.; VILLELA, P. B.; OLIVEIRA, G. M. M. Associação entre a mortalidade por doenças crônicas não transmissíveis e o índice de desenvolvimento humano no Brasil entre 1980 e 2019. **Arq. Bras. Cardiol.**, v. 120, n. 4, e20211009, 2023.
- FERREIRA, A. G.; BEIRUTH, A. X. Associação entre qualidade da educação e a receita arrecadada pelos municípios: um estudo de caso nos municípios do Espírito Santo. **NAVUS - Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 11, n. único, art. 37, 2021.
- FERREIRA, G.; MEINCHEIN, G. L.; RAUPP, F. M. Sistema de informação de custos do poder executivo de Santa Catarina: processo de desenvolvimento e perspectivas futuras. **Revista de Informação Contábil**, v. 16, e-022010, p. 1-24, 2022.

FLICK, U. **Introdução à metodologia da pesquisa: um guia para iniciantes**. Porto Alegre: Penso, 2013. 256p.

FRANCO, L. M. G.; NASCIMENTO, C.; ESPEJO, M. M. D. S. B.; VOESE, S. B. Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 2, p. 167-183, 2013.

FREITAS, A. L. P.; RODRIGUES, S. G. A avaliação da confiabilidade de questionário: uma análise utilizando o coeficiente Alfa de Cronbach. In: SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO – SIMPEP, 12, 2005, Bauru. **Anais...** São Paulo: UNESP, 7 a 9 de novembro de 2005.

FREITAS FILHO, R. C. O.; XAVIER JUNIOR, A. E.; RÊGO, T. F.; MOTA, R. H. G.; MEDEIROS, K. N. Custos no setor público: uma proposta de implantação do sistema de custos da Universidade Federal Rural do Semi-Árido. **Anais...** XXIX Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa, PB, 2022.

GALVÃO, M. H. R.; RONCALLI, A. G. Desempenho dos municípios brasileiros quanto à oferta de serviços especializados em saúde bucal. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 37, n. 1, p. e00184119, 2021.

GIL, N. L. A quantificação da qualidade: algumas considerações sobre os índices de reprovação escolar no Brasil. **Sociologias**, v. 23, n. 56, p. 184-209, 2021.

GOVERNO FEDERAL. **Ministério da Fazenda**. Brasília: 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/profisco#:~:text=O%20Programa%20de%20Apoio%20%C3%A0,financeira%20e%20patrimonial%20dos%20estados>. Acesso em: 18 fev. 2024.

GRAY, D. E. **Pesquisa no mundo real**. 2. ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. C. (Orgs.). **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. 160 p.

KLADI, M. C. E; FERRARI, A. L. S. Sistema de custos do governo federal: novas perspectivas para o aumento da eficiência na gestão dos recursos públicos. **Anais...** In: IV Congresso CONSAD de Gestão Pública. Centro de Convenções Ulysses Guimarães, Brasília/DF, 25 a 27 de maio de 2011.

KYRIAKIDOU, E.; VAZAKIDIS, A. Financial crisis and public reforms: Moving from public administration to public management. Cost allocation and performance information for decision making process in the public sector. The case of the Greek public sector under the Greek crisis. **CEUR Workshop Proceedings of the 9th International Conference on Information and Communication Technologies in Agriculture, Food & Environment (HAICTA 2020)**, Thessaloniki, Greece, September 24-27, 2020.

- LANDIS, J. R.; KOCH, G. G. The measurement of observer agreement for categorical data. **Biometrics**, v. 33, n. 1, p. 159-174, 1977.
- LAU, E.; LONTI, Z.; SCHULTZ, R. Challenges in the measurement of public sector productivity in OECD countries. **International Productivity Monitor**, n. 32, p. 180-195, 2017.
- LIMA, G. M.; PEREIRA, G. A.; RAMOS, C. A. Análise da relação entre o PIB per capita e os componentes do índice IFDM para os municípios do estado de Minas Gerais. **Cadernos de Estudos Interdisciplinares**, v. 5, n. 2, p. 165-181, 2023.
- LIMA, R. L.; LIMA, D. V. Experiência do Brasil na implementação das IPSAS (Brazil's experience in IPSAS implementation). **Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis**, v. 16, n. 38, p. 166-184, 2019.
- LOBO, T. P.; NAKABASHI, L. Além do PIB per capita: Ensaio sobre medidas de bem-estar para os estados brasileiros. **Revista Brasileira de Economia**, v. 74, n. 3, p. 325-351, 2020.
- LORENZATO, N. T.; BEHR, A.; GOULARTE, J. L. L. Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS**, v. 16, n. 32, p. 126-141, 2016.
- MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.
- MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- MARQUES, L. R. Repercussões da nova gestão pública na gestão da educação: um estudo da rede estadual de Goiás. **Educar em Revista**, v. 36, p. e69772, 2020.
- MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MESSIAS, D.; FERREIRA, J. C.; SOUTES, D. O. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Revista do Serviço Público**, v. 69, n. 3, p. 63-82, 2018.
- MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Nota Técnica SEI nº 29142/2022/ME**. Brasília – DF, 2022. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-processo-gerenciar-custos-do-governo-federal/2022/30>.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos

procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>

MIRAJ, J.; WANG, Z. Factors influencing the implementation of international public sector accounting standards in Pakistan. **International Journal of Business and Management**, v. 14, n. 9, p. 15-22, 2019.

MOHR, Z. Cost accounting systems and practices in public organizations: a framework for understanding costing evolution and connections to sustainability strategies. **Financial Sustainability of Public Sector Entities**, p. 145-164, 2019.

MONTEIRO, B. R. P.; PEREIRA, M. C. E.; DOS SANTOS, W. V.; DE HOLANDA, V. B. O. Processo de implantação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil. In: Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público. **Anais...** 2010. p. 01-14.

MONTEIRO, R. P.; PINHO, J. C. C. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **ABCustos**, v. 12, n. 1, p. 106-136, 2017.

MONTEIRO, R. P. Análise exploratória dos fatores de importância e barreiras para a implantação da contabilidade de custos no setor público brasileiro. **Revista de Administração, Sociedade e Inovação**, v. 4, n. 1, p. 71-89, 2018.

MORAES, J. J. A.; CARNEIRO, A. F.; SILVA NETO, J. M.; SOUZA, J. A. Sistema de custos público municipal: análise da percepção dos auditores de controle externo no tribunal de contas do estado de Rondônia. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 17, n. 2, p. 56-71, 2016.

OLIVEIRA, E. D.; AQUINO, J.; CESCION, J. A. Percepções sobre a adoção de informações de custos como ferramenta de gestão em uma universidade federal. **Revista GESTO: Revista de Gestão Estratégica de Organizações**, v. 11, n. 1, p. 89-111, 2023.

OLIVEIRA JÚNIOR, M. C.; MINORI, A. M.; FROTA, M. S. Recursos destinados à educação e resultados alcançados no Ideb de uma capital brasileira. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 17, n. 3, p. 523-538, 2019.

ORAIR, R. O.; SIQUEIRA, F. F. Investimento público no Brasil e suas relações com ciclo econômico e regime fiscal. **Economia e Sociedade**, v. 27, n. 3, p. 939-969, 2018.

PADRONES, K. G. S. A.; SANTOS, W. J. L.; COLARES, A. C. V. Implantação do sistema de informação de custos no setor público: a experiência do Governo Federal Brasileiro. **Science of human action** (En línea). 2017.

PEREIRA, A. L.; ROMÃO, A. L. A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 27, p. 165-186, 2015.

PEREIRA, T. R. L.; ARAUJO, A. O. Relevância das informações geradas pelo Siscustos para a nova administração pública, na percepção dos analistas e auditores das ICFOX. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 28, p. 169-190, 2016.

PIGATTO, J. A. M.; HOLANDA, V. B.; MOREIRA, C. R.; CARVALHO, F. A. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n.4, p.821-37, 2010.

PINTO, M. A. N.; PARRÉ, J. L. Evidências empíricas sobre a relação entre o PIB e os gastos públicos nos municípios paranaenses: uma abordagem espacial. **Geosul**, v. 34, n. 72, p. 459-485, 2019.

PISANI JUNIOR, R.; CASTRO, M. C. A. A.; COSTA, A. Á. Desenvolvimento de correlação para estimativa da taxa de geração per capita de resíduos sólidos urbanos no estado de São Paulo: influências da população, renda per capita e consumo de energia elétrica. **Engenharia Sanitária e Ambiental**, v. 23, n. 2, p. 415-424, 2018.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F. NBC T 16.11 versus NBC TSP 34: as principais mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade sobre custos no setor público. **Revista Brasileira de Contabilidade - RBC**, n. 258, Ano L, 2022.

PORTUGAL JUNIOR, P. S.; ALVES, A. F.; FROGERI, R. F.; OLIVEIRA, G. F.; PIURCOSKY, F. P.; VIVALDI, G. A. D.; SILVA, R. A. A dinâmica de correlação do PIB brasileiro com os componentes da demanda. **Acinnet - Journal, Academic Mobility and Innovation**, v. 6, n. 1, p. 18-24, 2020.

POVEDANO, R.; SALGADO JUNIOR, A. P.; SOUZA JUNIOR, M. A. A.; REBEHY, P. C. P. W. Indicators and goals for school performance evaluation: a two-stage DEA. **Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação**, v. 29, n. 113, p. 899-933, 2021.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo/RS: Editora Feevale, 2009.

QUEIROZ, K. F. F.; SILVA, M. V. D. C.; PESENTE, R.; CERQUEIRA, A. J. F. Adoção do sistema de custos no município de Salvador: um estudo das concepções sobre a importância da informação de custos pelos agentes públicos. **ABCustos**, v. 17, n. 3, p. 1-31, 2022.

RAMOS, A. S. S.; LEONE, R. J. G.; SOUZA, L. A.; CRUZ, V. L.; FÉLIX JUNIOR, L. A. Gestão de custos aplicada ao setor público: percepções de gestores e contadores no IFRN. **Revista de Gestão do Unilasalle**, v. 9, n. 3, p. 77-93, 2020.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010.

RODRIGUES, A. P. S.; SILVEIRA, E. A. Correlação e associação de renda e escolaridade com condições de saúde e nutrição em obesos graves. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 20, n. 1, p. 165-174, 2015.

ROSSONI, H. A. V.; FARIA, M. T. S.; SILVA, A. C.; HELLER, L. Aspectos socioeconômicos e de desenvolvimento humano municipal determinantes na ausência de prestadores de serviços de esgotamento sanitário no Brasil. **Engenharia Sanitária e Ambiental**, v. 25, n. 2, p. 393-402, 2020.

ROGOŠIĆ, A. Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. **Public Sector Economics**, v. 45, n. 2, p. 210-227, 2021. <https://hrcak.srce.hr/258394>

RONCALIO, M. P.; BORGERT, A.; ALBERTON, L.; AMARAL, E. Adoção de controles de custos pelos municípios catarinenses, segundo a lei de responsabilidade fiscal. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 11, n. 33, p. 9-21, 2012.

SALLABERRY, J. D.; SANTOS, E. A.; PEREIRA, P. H. S. M.; BRUM, D. L. Determinantes do gasto público em Educação nos municípios do estado do Mato Grosso do Sul. Ensaio: **Avaliação e Políticas Públicas em Educação**, v. 30, n. 117, p. 979-999, 2022.

SANTOS, M. R.; VOESE, S. B. Gestão de custos no governo federal brasileiro. In: XXVI Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Curitiba, PR, novembro/2019.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKI, V. Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. **Revista de Administração Pública**, v. 41, n. 5, p. 909-933, 2007.

SCHMIDTHUBER, L.; HILGERS, D.; HOFMANN, S. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. **Financial Accountability & Management**, v. 38, n. 1, p. 119-142, 2020.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. **Portaria nº 157, de 9 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:8115

_____. **Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011**. Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:8116

_____. **Nova contabilidade e gestão fiscal: modernização da gestão pública**. Brasília – DF, 2013. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/nova-contabilidade-e-gestao-fiscal-modernizando-a-gestao-publica/2013/30>.

_____. **Portaria nº 518, de 17 de julho de 2018**. Aprova o Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/obtem_arquivo/25149:865761.

_____. **Portaria nº 1.470, de 29 de junho de 2022**. Aprova o Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal. Ed. 1. Brasília - DF, 2022. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-processo-gerenciar-custos-do-governo-federal/2022/30>

_____. **Manual do Portal de Custos do Governo Federal**. v. 2. Brasília/DF, 2019.
Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-portal-de-custos-do-governo-federal/2019/26>.

SILVA, A. F.; STEINDORFER, I. B.; BRINGEL, J. H. F. A.; NOBRE, J. G.; VASCONCELOS, A. C. Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza. **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 20, n. esp., p. e81675, 2022.

SILVA, L. C.; ROSA, F. S.; SOARES, S. V. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. **Contabilidad y Negocios**, v. 10, n. 19, p. 27-42, 2015.

SILVA, L. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SIQUEIRA, J. C.; COSTA, A. O.; OLIVEIRA, D. H. I. P.; CASTRO-SILVA, I. I.; MACIEL, J. A. C. Mortalidade por câncer de boca e fatores associados no Ceará, Brasil, 2009-2019: uma análise espacial. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 28, n. 8, p. 2347-2354, 2023.

SLOMSKI, V. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta**. 1996. 82 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade FEA/USP, São Paulo, 1996. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/D.12.1996.tde-25042023-140825>. Acesso em: 23 ago. 2023.

SLOMSKI, V.; CAMARGO, G. B.; AMARAL FILHO, A. C. C.; SLOMSKI, V. G. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e *accountability* no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 933-957, 2010.

SOARES, C. S.; PARCIANELLO, E. A Implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do RS. **Revista GESTO**, v. 6, n. 1, p. 2-19, 2018.

SOARES, C. S.; ROSA, F. S.; ZONATTO, V. C. S. Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 19, n. 1, p. 1-15, 2020.

SOUZA, E. A.; RODRIGUES, E. C. C. Usabilidade dos sistemas de custos no setor público federal. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 21, p. e3224, 2022.

SOUZA, M. A.; ORTIZ, A. C. S.; ALMEIDA, L. B. Sistema de informações gerenciais de controladoria em órgãos públicos: um estudo nos municípios matogrossenses da região sudoeste. **Anais... XXXVII ENANPAD - Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**. Rio de Janeiro-RJ, Brasil, 07 a 11 de setembro de 2013.

STREINER, D. L. Starting at the beginning: an introduction to coefficient Alpha and internal consistency. **Journal of Personality Assessment**, v. 80, n. 1, p. 99-103, 2003.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão de Relação nº 1078/2004** – Segunda Câmara. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/KEY:ACORDAO-COMPLETO-104845/NUMACORDAOINT%20asc/0

VARGAS, J.; FELIPE, E. S. Década de 1980: as crises da economia e do Estado brasileiro, suas ambiguidades institucionais e os movimentos de desconfiguração do mundo do trabalho no país. **Revista de Economia**, v. 41, n. 3, p. 127-148, 2015.

VERBEETEN, F. H. M. Public sector cost management practices in The Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Pesquisa: SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO NOS ESTADOS BRASILEIROS

Você está sendo convidado(a) por ANGELIANA FERREIRA DA SILVA, aluna do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria (MPAC) da Universidade Federal do Ceará (UFC), orientanda da Prof.^a Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos, para participar de uma pesquisa cujo título é “sistema de informação de custos: um estudo nos estados brasileiros”.

A pesquisa tem por objetivo geral investigar o processo de implantação do SIC nos estados brasileiros e no Distrito Federal, sob a ótica da NBC TSP 34. O questionário é constituído de quatro blocos compostos por questões fechadas, e, ao final de cada bloco, um item aberto para que o respondente possa acrescentar alguma informação caso assim deseje.

Ressalta-se que os objetivos da pesquisa são exclusivamente acadêmicos.

Bloco 1 - Perfil dos respondentes

Q	Variável	Descrição
1	Em qual Estado da Federação atua	Descrever:
2	Faixa etária	De 18 a 25 anos
		De 26 a 35 anos
		De 36 a 45 anos
		Acima de 46 anos
3	Escolaridade	Pós-graduação - Doutorado
		Pós-graduação - Mestrado
		Pós-graduação - Especialização/MBA
		Superior Completo
		Outra
4	Cargo/Função exercida	Descrever:
5	Tempo de atuação na administração pública	De 0 a 05 anos
		De 06 a 10 anos
		De 11 a 15 anos
		Mais de 15 anos
6	Tempo de atuação profissional no órgão público onde está lotado atualmente	De 0 a 3 anos
		De 4 a 6 anos
		De 7 a 10 anos
		Mais de 10 anos
7	Tipo de ingresso no serviço público	Servidor Efetivo (com ou sem cargo em comissão)
		Servidor ocupante de cargo exclusivamente comissionado
		Servidor terceirizado

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Bloco 2 - Fatores que representam as dificuldades/desafios para a implantação do sistema de informação de custos no setor público

8	Estrutura organizacional/administrativa (Estruturas não padronizadas)	()	()	()	()	()
		Extremo	Alto	Médio	Baixo	Nenhum

9	Centro de custo (Local de consumo dos recursos diferente do local de registro e desembolso dos valores de tais recursos)	<input type="radio"/> Extremo	<input type="radio"/> Alto	<input type="radio"/> Médio	<input type="radio"/> Baixo	<input type="radio"/> Nenhum
10	Falta de uniformização das unidades (Dificuldade em se conceber um único sistema que atenda a todas as unidades em todas as suas especificidades)	<input type="radio"/> Extremo	<input type="radio"/> Alto	<input type="radio"/> Médio	<input type="radio"/> Baixo	<input type="radio"/> Nenhum
11	Influência política (Provoca incerteza, instabilidade e aumento de tempo para adaptação; mudanças nas prioridades a cada troca de gestão)	<input type="radio"/> Extremo	<input type="radio"/> Alto	<input type="radio"/> Médio	<input type="radio"/> Baixo	<input type="radio"/> Nenhum
12	Elevada rotatividade de pessoal (Servidores efetivos, comissionados e terceirizados que atuam nas áreas)	<input type="radio"/> Extremo	<input type="radio"/> Alto	<input type="radio"/> Médio	<input type="radio"/> Baixo	<input type="radio"/> Nenhum
13	Falta de recursos orçamentários e financeiros	<input type="radio"/> Extremo	<input type="radio"/> Alto	<input type="radio"/> Médio	<input type="radio"/> Baixo	<input type="radio"/> Nenhum
14	Indisponibilidade de pessoal com adequado conhecimento em soluções de TI para desenvolvimento do sistema	<input type="radio"/> Extremo	<input type="radio"/> Alto	<input type="radio"/> Médio	<input type="radio"/> Baixo	<input type="radio"/> Nenhum
15	Quantidade insuficiente de integrantes da equipe técnica (Escassez de recursos humanos)	<input type="radio"/> Extremo	<input type="radio"/> Alto	<input type="radio"/> Médio	<input type="radio"/> Baixo	<input type="radio"/> Nenhum
16	Não exclusividade da equipe para atuar no Projeto de custos (acumulação das atividades do projeto com demais atribuições dos cargos que ocupam)	<input type="radio"/> Extremo	<input type="radio"/> Alto	<input type="radio"/> Médio	<input type="radio"/> Baixo	<input type="radio"/> Nenhum
17	Ausência de integração dos sistemas internos (sistemas estruturantes)	<input type="radio"/> Extremo	<input type="radio"/> Alto	<input type="radio"/> Médio	<input type="radio"/> Baixo	<input type="radio"/> Nenhum
18	Outros - Esse campo é aberto para que seja possível discorrer sobre outros fatores que, em sua opinião, constituem dificuldades ou desafios na implantação do sistema de informação de custos em seu Estado					

Fonte: Adaptado de Borinelli *et al.* (2020) e de Drehmer, Raupp e Tezza (2016).

Bloco 3 - Fatores que representam benefícios da implantação do sistema de informação de custos no setor público

19	O sistema público de custos aumentará a transparência da gestão pública	<input type="radio"/> Concordo Plenamente	<input type="radio"/> Concordo	<input type="radio"/> Não Concordo Nem Discordo	<input type="radio"/> Discordo	<input type="radio"/> Discordo Plenamente
20	O sistema público de custos fornecerá subsídios para melhorar a tomada de decisões dos gestores	<input type="radio"/> Concordo Plenamente	<input type="radio"/> Concordo	<input type="radio"/> Não Concordo Nem Discordo	<input type="radio"/> Discordo	<input type="radio"/> Discordo Plenamente
21	Com o sistema público de custos as informações servirão de embasamento para estudos de viabilidade econômica de investimentos	<input type="radio"/> Concordo Plenamente	<input type="radio"/> Concordo	<input type="radio"/> Não Concordo Nem Discordo	<input type="radio"/> Discordo	<input type="radio"/> Discordo Plenamente
22	O sistema público de custos disponibilizará informações que subsidiem a elaboração do PPA, LDO e LOA	<input type="radio"/> Concordo Plenamente	<input type="radio"/> Concordo	<input type="radio"/> Não Concordo Nem Discordo	<input type="radio"/> Discordo	<input type="radio"/> Discordo Plenamente
23	Ao medir os insumos (materiais e mão-de-obra) dos produtos e serviços públicos, o sistema de custo torna possíveis as comparações e cria medidas e padrões de grande utilidade para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário	<input type="radio"/> Concordo Plenamente	<input type="radio"/> Concordo	<input type="radio"/> Não Concordo Nem Discordo	<input type="radio"/> Discordo	<input type="radio"/> Discordo Plenamente
24	A análise dos custos dos produtos e serviços permite a economia dos recursos financeiros	<input type="radio"/> Concordo Plenamente	<input type="radio"/> Concordo	<input type="radio"/> Não Concordo	<input type="radio"/> Discordo	<input type="radio"/> Discordo Plenamente

	do Estado (permite o controle dos desperdícios de recursos públicos)			Nem Discordo		
25	O sistema de custo permitirá comparar os custos do Estado com os dos demais, que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporcionará a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho do Governo	<input type="checkbox"/> Concordo Plenamente	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Não Concordo Nem Discordo	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Discordo Plenamente
26	A decisão de comprar ou produzir um produto, fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, deve ser precedida de um levantamento de custo	<input type="checkbox"/> Concordo Plenamente	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Não Concordo Nem Discordo	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Discordo Plenamente
27	O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação	<input type="checkbox"/> Concordo Plenamente	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Não Concordo Nem Discordo	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Discordo Plenamente
28	A apresentação dos custos dos serviços públicos, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; custo por beneficiário, na assistência social; seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais	<input type="checkbox"/> Concordo Plenamente	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Não Concordo Nem Discordo	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Discordo Plenamente
29	Outros - Esse campo é aberto para que seja possível discorrer sobre outros fatores que, em sua opinião, constituem benefícios da implantação do sistema de informação de custos em seu Estado					

Fonte: Adaptado de Souza, Ortiz e Almeida (2013) e Diniz e Santos (2019).

Bloco 4 – Estágio e Nível de implantação do sistema de informação de custos nos Estados da Federação

30	Estágio de implantação do SIC no Estado.	<input type="checkbox"/> Não iniciou qualquer estudo.	<input type="checkbox"/> Sistema em fase de estudos, não implantado.	<input type="checkbox"/> Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento.	<input type="checkbox"/> Sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais.				
31	Nível de implantação do SIC no Estado (Todos os órgãos e entidades utilizam o SIC de modo que é possível consolidar os dados do Estado).			0%	De 1% a 25%	De 26% a 50%	De 51% a 75%	De 76% a 99%	100%
32	A resposta a este item não é obrigatória. Este item é aberto, caso queira fazer algum comentário sobre as questões deste bloco ou alguma consideração adicional.								

Fonte: Adaptado de Drehmer, Raupp e Tezza (2016) e Costa Raupp e Dias (2017)

**APÊNDICE B – ESTADOS DA AMOSTRA EM ORDEM ALFABÉTICA, FASE DE
IMPLANTAÇÃO DO SIC E VARIÁVEIS SOCIOCONÔMICAS ANALISADAS**

Estado da Federação	Fase de implantação do SIC	IDEB (2021)	IDH (2021)	PIB (1.000.000) (2021) em R\$	Rendimento mensal domiciliar per capita (2022) em R\$	Receitas orçamentárias realizadas (2022) em R\$
Acre	Sistema em fase de estudos, não implantado	4	0,710	21.374	1.038	9.469.050.366
Alagoas	Sistema em fase de estudos, não implantado	3,6	0,684	76.266	935	15.155.335.948
Bahia	Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento	3,6	0,691	352.618	1.010	70.534.762.501
Ceará	Sistema em fase de estudos, não implantado	4,3	0,734	194.885	1.050	34.077.472.728
Distrito Federal	Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento	4,5	0,814	286.944	2.913	36.925.201.302
Espírito Santo	Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento	4,5	0,771	186.337	1.723	23.736.837.159
Goiás	Sistema em fase de estudos, não implantado	4,5	0,737	269.628	1.619	42.485.767.149
Maranhão	Sistema em fase de estudos, não implantado	3,6	0,676	124.981	814	24.247.722.052
Mato Grosso	Sistema em fase de estudos, não implantado	3,8	0,736	233.390	1.674	35.234.494.955
Mato Grosso do Sul	Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento	3,8	0,742	142.204	1.839	11.072.960.087
Minas Gerais	Sistema em fase de estudos, não implantado	4,2	0,774	857.593	1.529	118.715.832.323
Pará	Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento	3,2	0,690	262.905	1.061	39.233.492.329
Paraíba	Não iniciou qualquer estudo	4,1	0,698	77.470	1.096	17.283.146.885
Paraná	Sistema em fase de estudos, não implantado	4,8	0,769	549.973	1.846	64.461.890.806

Pernambuco	Sistema em fase de estudos, não implantado	4,4	0,719	220.814	1.010	48.667.074.413
Piauí	Sistema em fase de estudos, não implantado	4,2	0,690	64.028	1.110	15.692.583.005
Rio de Janeiro	Sistema em fase de estudos, não implantado	4,0	0,761	949.301	1.971	100.028.513.505
Rio Grande do Norte	Sistema em fase de estudos, não implantado	3,4	0,728	80.181	1.267	15.521.471.853
Rio Grande do Sul	Sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais	4,3	0,771	581.284	2.087	92.474.637.262
Rondônia	Sistema em fase de estudos, não implantado	4,1	0,700	58.170	1.365	12.748.315.347
Santa Catarina	Sistema em fase de estudos, não implantado	3,9	0,792	428.571	2.018	41.134.424.261
São Paulo	Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento	4,7	0,806	2.719.751	2.148	342.798.759.411
Sergipe	Sistema em fase de estudos, não implantado	4,1	0,702	51.861	1.187	12.314.896.019
Tocantins	Sistema em fase de estudos, não implantado	4,2	0,731	51.781	1.379	15.014.509.294

Fonte: Elaborado pela autora (2024) com base nos dados da pesquisa e em sites governamentais oficiais.