

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA – UDESC
CENTRO DE CIÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO E SOCIOECONÔMICAS – ESAG
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

GRAZIELA LUIZA MEINCHEIM

**OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DOS ESTADOS BRASILEIROS E
O ATENDIMENTO À NBC TSP 34**

FLORIANÓPOLIS

2023

GRAZIELA LUIZA MEINCHEIM

**OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DOS ESTADOS BRASILEIROS E
O ATENDIMENTO À NBC TSP 34**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração, da Universidade do Estado de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração, área de concentração em Administração Pública.
Orientador: Prof. Dr. Fabiano Maury Raupp

**FLORIANÓPOLIS
2023**

**Ficha catalográfica elaborada pelo programa de geração automática da
Biblioteca Universitária Udesc,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)**

Meincheim, Graziela Luiza

Os sistemas de informação de custos dos Estados
brasileiros e o atendimento à NBC TSP 34 / Graziela Luiza
Meincheim. -- 2023.

145 p.

Orientador: Fabiano Maury Raupp

Dissertação (mestrado) -- Universidade do Estado de
Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e
Socioeconômicas - ESAG, Programa de Pós-Graduação
Profissional em Administração, Florianópolis, 2023.

1. Implantação de sistema de custos. 2. Custos do setor
público. 3. NBC TSP 34. I. Raupp, Fabiano Maury. II.
Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de
Ciências da Administração e Socioeconômicas - ESAG,
Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração.
III. Título.

GRAZIELA LUIZA MEINCHEIM

**OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DOS ESTADOS BRASILEIROS E
O ATENDIMENTO À NBC TSP 34**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração, da Universidade do Estado de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração, área de concentração em Administração Pública.

BANCA EXAMINADORA

Fabiano Maury Raupp, Dr.
Universidade do Estado de Santa Catarina - Udesc

Membros:

Ana Rita Silva Sacramento, Dra.
Universidade Federal da Bahia - UFBA

Fabrícia Silva da Rosa, Dra.
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Florianópolis, 29 de novembro de 2023.

Dedico esta pesquisa aos profissionais que
que se empenham em implantar o sistema
de informação de custos no Setor Público.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, primeiramente, as bênçãos derramadas sobre mim, concedendo-me forças e inspiração no meu caminhar, em especial ao longo do desenvolvimento da pesquisa.

Agradeço aos meus pais, Iolanda e Miguel, o dom da vida, o amor incondicional, os valores e exemplos repassados, obrigada por sempre me incentivarem na busca por aprendizado contínuo e realização profissional. Da mesma forma, agradeço aos meus irmãos, Indianara e Douglas, ao meu cunhado, João, e à minha cunhada, Deborah, o apoio de sempre e por estarem ao meu lado nos momentos mais difíceis. Minha gratidão se estende também à minha afilhada, Júlia, por trazer ainda mais alegrias e amor à nossa família.

Ao meu orientador, professor Fabiano Maury Raupp, o meu agradecimento mais que especial por ter me guiado ao longo desta trajetória acadêmica, por todos os ensinamentos repassados, pela prontidão nas respostas e alinhamentos da pesquisa, e principalmente pela compreensão e paciência comigo neste processo tão desafiador. Minha eterna gratidão por todo o apoio à minha pesquisa e pela amizade construída ao longo deste período de tantas trocas.

Sou grata também às professoras Ana Rita Silva Sacramento e Fabrícia Silva da Rosa por aceitarem prontamente o convite para participar da banca. Obrigada pelas contribuições e pelos conhecimentos repassados e que tanto contribuíram com o aperfeiçoamento deste trabalho.

Agradeço ainda aos queridos professores do Programa de Pós-Graduação em Administração do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas da Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc) que tive o prazer de conhecer e com quem pude aprender com as disciplinas cursadas, e que abriram inúmeras portas para mais conhecimento e reflexões. Do mesmo modo, agradeço a todos os colaboradores da Udesc a atenção e a presteza sempre dispensadas.

Agradeço particularmente à minha prima e bibliotecária da Udesc, Dayane Dornelles, o suporte nas pesquisas e incentivo concedidos, por meio de suas sempre doces palavras.

Agradeço aos amigos e professores do Grupo de Pesquisa Observatório das Finanças Públicas (OFIP) a inspiração e o apoio de sempre.

Aos colegas de mestrado, sou grata por toda a ajuda e o apoio durante esse período que passamos juntos.

Agradeço aos colegas, amigos e servidores estaduais do Grupo dos Gestores Financeiros dos Estados (GEFIN), em especial aos integrantes do Subgrupo Técnico dos Sistemas de Informação de Custos (GTCustos), a disponibilidade e o apoio nesta pesquisa, bem como todas as trocas de experiências.

Meus agradecimentos também aos colegas e amigos da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, em particular da Diretoria de Contabilidade e de Informações Fiscais, por toda ajuda, apoio e compreensão.

Por fim, sou grata aos colegas, amigos e familiares que não cito nominalmente aqui, mas que sempre torceram por mim e estiveram ao meu lado nesta trajetória, bem como a todos os que de alguma forma contribuíram e me apoiaram no desenvolvimento desta pesquisa.

RESUMO

O objetivo geral desta pesquisa reside no diagnóstico do estágio atual de desenvolvimento do sistema de informação de custos (SIC) dos Estados brasileiros e do atendimento à Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC TSP 34 – Custos do Setor Público. Segundo essa norma, a partir de janeiro de 2024 todos os entes públicos do país deverão implantar os sistemas de informação de custos. Trata-se de uma pesquisa descritiva do tipo levantamento, com abordagem predominantemente qualitativa. Para coleta de dados, utilizou-se como instrumento o questionário, que foi enviado a todos os responsáveis pelo projeto de desenvolvimento dos sistemas de informação de custos nos Estados brasileiros. A técnica de análise dos dados utilizada na pesquisa foi a descritiva, que contemplou a análise e a interpretação estatística dos dados nos aspectos quantitativo e qualitativo. Dos dados coletados de 25 Estados, verificou-se que, mesmo constatando-se certo avanço em relação a pesquisas anteriores, apenas 3 Estados (BA, RS e SP) estão em estágio mais avançado de implantação do sistema de informação de custos, com a utilização do sistema por algumas unidades gestoras. A maior parte dos Estados, porém, encontra-se em desenvolvimento e em implantação (10 Estados), e em estudos (9 Estados). Somente 3 Estados (AP, RR e TO) ainda não iniciaram seus estudos e projetos de desenvolvimento do SIC. Em virtude do baixo percentual de sistemas já implantados, no geral o atendimento às diretrizes e aos padrões estabelecidos na NBC TSP 34 pode ser considerado ainda incipiente, apesar de ter sido constatado que a maior parte dos Estados está atenta e pretende atender os dispositivos de destaque previstos na norma. Entre as maiores dificuldades apontadas para a implantação do sistema e para a adaptação do SIC à NBC TSP 34 foram relatadas a carência de pessoal da equipe técnica e de tecnologia, e a prioridade de outras demandas de trabalho da equipe técnica. Conclui-se, portanto, que a maior parte dos Estados, embora já tenha iniciado os estudos e avançado no desenvolvimento do sistema de informação de custos nos últimos anos, em virtude das dificuldades enfrentadas, provavelmente não conseguirá implementar o sistema no prazo previsto pela NBC TSP 34 (janeiro de 2024), observando as principais diretrizes e os padrões estabelecidos na referida norma.

Palavras-chave: implantação de sistema de custos; custos do setor público; NBC TSP 34.

ABSTRACT

The general objective of this research is to diagnose the current stage of development of the cost information system (SIC) of Brazilian states and their compliance with the Brazilian Accounting Standard Applied to the Public Sector NBC TSP 34 - Public Sector Costs. According to this standard, as of January 2024, public entities must implement cost information systems. This is a descriptive, survey-type study with a predominantly qualitative approach. For data collection, a questionnaire was used, which was sent to all those responsible for the project to develop cost information systems in the Brazilian states. The data analysis technique used was descriptive analysis, which included the analysis and statistical interpretation of the data in quantitative and qualitative terms. From the data collected from 25 states, it was found that although there has been some progress in relation to previous surveys, only three (BA, RS and SP) are at a more advanced stage of implementing a cost information system, with some management units using the system. Most of the states, however, are in development and implementation (ten states), and in studies (nine states). Only three states (AP, RR and TO) have not started their SIC development studies and projects. Due to the low percentage of systems already in place, in general, compliance with the guidelines and standards set out in NBC TSP 34 can still be considered incipient, although it was found that most states are aware of and intend to comply with the main provisions of the standard. Among the main difficulties pointed out in implementing the system and adapting the SIC to NBC TSP 34 were the lack of staff for the technical team and technology, and the priority of other work demands from the technical team. It is therefore concluded that most states, despite having begun studies and made progress in developing the cost information system in recent years, due to the difficulties they have faced, will probably not have implemented the system by the deadline set by NBC TSP 34 (January 2024), nor will they have complied with the main guidelines and standards set out in this standard.

Keywords: implementing a cost system; public sector costs; NBC TSP 34.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Regulamentação sobre custos no setor público brasileiro	30
Quadro 2 - Relação dos estudos analisados.....	39
Quadro 3 - Modelo de análise	45
Quadro 4 - Etapas da pesquisa e técnicas de coleta e análise de dados	50

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Respondentes por região geográfica	57
Tabela 2 - Unidade organizacional dos respondentes	57
Tabela 3 - Nível de escolaridade dos respondentes	58
Tabela 4 - Tempo de atuação na área pública	58
Tabela 5 - Cargo na estrutura organizacional	59
Tabela 6 - Responsabilidade pelo desenvolvimento e pela implantação do SIC	59
Tabela 7 - Anos de experiência com a temática de custos	60
Tabela 8 - Período de início dos estudos para o desenvolvimento do SIC	62
Tabela 9 - Apoio da alta gestão ao desenvolvimento do SIC	63
Tabela 10 - Equipe técnica para o desenvolvimento do SIC	63
Tabela 11 - Equipe de tecnologia responsável pelo desenvolvimento do SIC	64
Tabela 12 - Capacidades das equipes para cumprimento do prazo da NBC TSP 34	65
Tabela 13 - Estágio atual do SIC nos Estados	66
Tabela 14 - Funcionalidades dos SICs dos Estados	68
Tabela 15 - Métodos de custeio utilizados nos SICs	70
Tabela 16 - Grau de conhecimento da equipe técnica em relação à NBC TSP 34	71
Tabela 17 - Ações promovidas para adaptação dos SICs à NBC TSP 34	72
Tabela 18 - Usuários das informações dos SICs	75
Tabela 19 - Grau de conhecimento dos usuários sobre o uso do SIC	76
Tabela 20 - Capacitações aos usuários do SIC	76
Tabela 21 - Aspectos qualitativos da informação de custos	78
Tabela 22 - Comparabilidade das informações do SIC	80
Tabela 23 - Observância às restrições das informações de custos	81
Tabela 24 - Classificação dos objetos de custos	82
Tabela 25 - Objetos de custos definidos no SIC	83
Tabela 26 - Focos da informação de custos	85
Tabela 27 - Relatórios gerenciais do SIC	86
Tabela 28 - Informações dos relatórios do SIC	86
Tabela 29 - Temas das notas explicativas dos relatórios do SIC	88
Tabela 30 - Objetivos atuais pretendidos para o SIC	89
Tabela 31 - Variáveis físicas identificadas no SIC	91

Tabela 32 - Identificação e segregação do custo das perdas	92
Tabela 33 - Apuração do custo do período de competência	93
Tabela 34 - Identificações dos centros de responsabilidade	94
Tabela 35 - Escolha do método de custeio	95
Tabela 36 - Consistência do uso dos métodos de custeio	95
Tabela 37 - Adoção do custeio por absorção parcial ou integral.....	96
Tabela 38 - Utilização do custeio baseado em atividades (ABC)	97
Tabela 39 - Tipos de classificações de custos utilizados no SIC	97
Tabela 40 - Processo de atribuição dos custos.....	98
Tabela 41 - Tipos de direcionadores	99
Tabela 42 - Integração com outras bases de dados	100
Tabela 43 - Rastreamento da base de dados de origem	101
Tabela 44 - Estratégias para a implantação do modelo de gerenciamento.....	102
Tabela 45 - Quesitos considerados no processo de implantação	103
Tabela 46 - Aspectos observados na implantação do SIC	104
Tabela 47 - Utilização das informações de custos	105
Tabela 48 - Dificuldades enfrentadas para o desenvolvimento e implantação do SIC	110
Tabela 49 - Dificuldades enfrentadas para a adaptação do SIC à NBC TSP 34.....	112
Tabela 50 - Estratégias para o desenvolvimento, a implantação do SIC e o atendimento à NBC TSP 34	113

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BDTD	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações
BI	Business Intelligence
CAPES	Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal do Ensino Superior
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COMSEFAZ	Comitê Nacional dos Secretários de Estado da Fazenda
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
DCIF	Diretoria de Contabilidade Geral e de Informações Fiscais
GEFIN	Grupo dos Gestores Financeiros dos Estados
IFAC	International Federation of Accountants
IPSAS	International Public Sector Accounting Standard
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
OFIP	Observatório das Finanças Públicas
SEF	Secretaria de Estado da Fazenda
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIC	Sistema de Informação de Custos
SICSC	Sistema de Informação de Custos do Poder Executivo de Santa Catarina
SICSP	Subsistema de Informação de Custos do Setor Público
SPELL	Scientific Periodicals Electronic Library
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	14
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.3	OBJETIVOS DA PESQUISA.....	19
1.4	CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO.....	19
1.5	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	22
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	23
2.1	SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS: DO SETOR PRIVADO AO SETOR PÚBLICO	23
2.2	SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: PERSPECTIVA LEGAL	25
2.3	SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: PERSPECTIVA GERENCIAL	33
2.4	ESTUDOS ANTERIORES	35
3	METODOLOGIA.....	42
3.1	TIPOLOGIAS DA PESQUISA.....	42
3.2	CONTEXTO DA PESQUISA.....	44
3.3	MODELO DE ANÁLISE	44
3.4	ETAPAS DE PESQUISA, INSTRUMENTOS DE COLETA E TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS	50
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	56
4.1	CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES E DA ESTRUTURA RESPONSÁVEL PELO DESENVOLVIMENTO E A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA	56
4.2	ESTÁGIO ATUAL DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS E INICIATIVAS PARA ADAPTAÇÃO À NBC TSP 34	60
4.3	ATENDIMENTO AOS PADRÓES E ÀS DIRETRIZES DA NBC TSP 34	73
4.4	DIFICULDADES QUANTO À IMPLEMENTAÇÃO DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS E AO ATENDIMENTO AOS PADRÓES E DIRETRIZES DA NBC TSP 34	109
5	CONCLUSÕES.....	115
	REFERÊNCIAS	120
	APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO	127

1 INTRODUÇÃO

O tema desta pesquisa abrange os sistemas de informação de custos dos Estados brasileiros e o seu atendimento à Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC TSP 34 (CFC, 2021). Essa norma exige a implantação dos sistemas de informação de custos pelos órgãos e pelas entidades do setor público a partir de janeiro de 2024. A contextualização da pesquisa, a apresentação da situação-problema, o objetivo geral e os objetivos específicos, as contribuições do estudo e a estrutura do trabalho são apresentados a seguir.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As demandas cada vez mais crescentes por serviços públicos que atendam às necessidades da população impõem aos administradores públicos a adoção de medidas e a implementação de mecanismos que tragam soluções efetivas para enfrentar o problema da escassez de recursos sob sua responsabilidade. Tais soluções devem ser pensadas de forma que reduzam o custeio da máquina administrativa e proporcionem a qualificação do gasto público por meio de uma melhor alocação dos recursos (Alonso, 1999; Raupp, 2022).

No caso brasileiro, haja vista a série de problemas sociais a serem enfrentados, não faltam exemplos sobre a incapacidade do Estado de prover adequadamente os serviços públicos que devem ser ofertados à população (Moura; Cheibub; Costa Neto, 2001). Apenas para ilustrar, pode-se citar a insuficiência de vagas e de leitos em hospitais, a precariedade do ensino básico, a falta de vagas em creches, a falta de manutenção de rodovias e estradas, o deficit na oferta de unidades habitacionais, além da carência de profissionais nas diversas áreas de atuação do Estado, sendo as principais saúde, educação e segurança (Giambiagi; Ferreira; Ambrózio, 2020). E quem mais sofre com essa condição são os mais carentes, que necessitam do apoio do Estado para garantir condições mínimas de sobrevivência.

Não bastasse isso, com a crise sanitária instaurada no mundo todo por conta da pandemia provocada pela covid-19, esses problemas ficaram ainda mais evidentes. O agravamento da crise fiscal em diversos países exigiu a adoção de medidas urgentes para manter a arrecadação dos tributos em patamares

sustentáveis, de forma a arcar com o custeio de novas ações e medidas de proteção à vida dos habitantes, sem, contudo, comprometer a oferta dos serviços essenciais.

Assim, torna-se improprietável a busca pela eficiência da atuação estatal por meio da implementação e da utilização de instrumentos de controle e de avaliação adequados sobre os gastos públicos. A eficiência é um dos princípios da administração pública previstos no artigo 37 da Constituição Federal (CF) (Brasil, 1988) e impõe ao gestor público a obrigatoriedade de sempre buscar o menor custo possível para executar as políticas públicas, incluindo ações como a revisão dos contratos firmados e o corte de gastos que se apresentarem desnecessários (Araújo; Carneiro; Santana, 2015).

Em geral, as estruturas estatais criadas e mantidas para a prestação dos serviços públicos se apresentam de forma robusta, burocrática e extremamente hierarquizada, voltadas mais para o cumprimento das exigências legais do que direcionadas à avaliação da qualidade dos serviços que são entregues aos cidadãos (Almeida; Borba; Flores, 2009). É comum o administrador público se preocupar apenas com a legalidade da execução das despesas previstas no orçamento público, sem se dar conta de que está gastando recursos limitados. Entretanto, necessita administrá-los com parcimônia e eficiência (Moura; Cheibub; Costa Neto, 2001).

O gestor público carece, portanto, de um instrumento gerencial que evidencie o grau de aproveitamento dos recursos escassos sob sua responsabilidade e que permita a avaliação da eficiência no uso desses recursos para a entrega dos produtos e serviços destinados à sociedade (maximização dos benefícios produzidos) (Moura; Cheibub; Costa Neto, 2001). Dessa forma, o desafio que se apresenta aos gestores públicos é identificar onde há desperdício de recursos públicos e quais gastos podem ser cortados ou reduzidos sem que essa medida prejudique a quantidade e a qualidade dos serviços públicos prestados (Almeida; Borba; Flores, 2009).

Nesse ponto, a gestão de custos se apresenta como um importante instrumento de governança pública, sendo capaz de fornecer informações que subsidiam o processo decisório e o controle gerencial, bem como fundamentam o planejamento, permitindo a mensuração do resultado das atividades públicas (Drehmer; Raupp, 2016). A gestão de custos também auxilia os gestores a destinarem os recursos na quantidade certa para serem aplicados nas atividades mais necessárias (Almeida; Borba; Flores, 2009).

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2018), os indicadores calculados com base na informação de custos podem subsidiar decisões em momentos de contingenciamento. Esses indicadores devem apresentar opções para a implementação de restrições de gastos mais bem elaboradas e fundamentadas do que os cortes lineares que se verificam na maioria dos casos.

Com a apuração dos custos dos serviços públicos e a utilização de indicadores de desempenho, a administração pública pode identificar possíveis desperdícios e avaliar a relação entre custo e benefício das diversas políticas públicas ofertadas à população, permitindo assim que os bens e serviços públicos sejam disponibilizados com menor custo e maior eficiência (Silva; Drumond, 2004).

Alonso (1999) defende que os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. Sendo assim, os sistemas de informação de custos (SICs) possuem um papel fundamental nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional.

Segundo Machado e Holanda (2010), o sistema de informação de custos deve ser capaz de permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando compreender e incentivar a melhoria das ações de seus gestores bem como facilitar a tomada de decisões. Percebe-se, portanto, que a gestão de custos não tem apenas a intenção de reduzir os gastos públicos, mas sim de colaborar para a qualificação dos gastos públicos que se demonstrem estritamente necessários ao atendimento das políticas públicas de interesse da população.

Dessa forma, fazer uso da informação de custos como ferramenta de apoio à gestão pode contribuir para a mudança do padrão burocrático de gestão do Estado para um padrão gerencial proativo, objetivando orientar a execução do gasto mais eficiente e com melhor qualidade bem como responder aos anseios sociais como transparência, prestação de contas e responsabilidade na utilização dos recursos públicos (Brasil, 2018).

Todavia, há longa data Alonso (1999) já alertou que o governo não sabe quanto custam os serviços públicos, tampouco conhece quais atividades agregam valor aos resultados das ações governamentais. Nessa linha, o autor enfatiza que não há aferição da eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a avaliação da relação entre os resultados obtidos e o custo incorrido.

Mauss e Souza (2020) também pontuam que os gestores públicos brasileiros não se utilizam das informações de custos para seus processos de tomada de decisão. Uma das razões que justifica as poucas iniciativas de gestão de custos públicos é a prevalência da cultura no setor público no cumprimento apenas dos requisitos legais e burocráticos quando da execução de despesas públicas, sem se preocupar com a economia de recursos, com o bom desempenho e, principalmente, com a satisfação dos usuários dos serviços públicos (Alonso, 1999).

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A exigência sobre a apuração dos custos dos serviços públicos no Brasil remonta à década de 1960. A Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964 (Brasil, 1964), nos seus artigos 85 e 99, já previa de forma explícita a contabilização dos custos dos serviços industriais e a manutenção de contabilidade especial voltada para os custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira. No entanto, faz-se mister destacar que essa previsão legal não definiu a obrigatoriedade de implantação da contabilidade de custos, nem atribuiu a ela a finalidade gerencial (Costa; Raupp; Dias, 2017).

Ao longo desses anos, diversos instrumentos legislativos foram editados com o intuito de reforçar a necessidade de apuração dos custos dos serviços públicos e de obrigar a implementação dos sistemas de custos pelos entes. Entre eles destacam-se como principais: o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (Brasil, 1967), que em seu artigo 79 reforçou a necessidade de apuração de custos pela contabilidade a fim de evidenciar os resultados da gestão; a Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000 (Brasil, 2000), a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que no seu artigo 50, § 3º, criou a obrigatoriedade para a administração pública de manter sistema de custos que possibilite a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; as Portarias nº 406, de 20 de junho de 2011 (Brasil, 2011b), nº 828, de 14 de dezembro de 2011 (Brasil, 2011c), nº 437, de 12 de julho de 2012 (Brasil, 2012), e nº 634, de 19 de novembro de 2013 (Brasil, 2013), editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central de contabilidade para fins de consolidação das contas nacionais, conforme prevê o artigo 50, § 2º, da LRF, que estabeleceram a obrigatoriedade de observância dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos, entre eles a implantação dos sistemas de informação de

custos pelos entes da Federação e as normas de contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – NBC T 16.11, de 25 de novembro de 2011, e NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021 (CFC, 2011, 2021), para o processo de convergência com os padrões internacionais de contabilidade do setor público e que trataram especificamente sobre os custos dos serviços públicos.

Em relação a essa última norma – a NBC TSP 34 –, destaca-se que, além de reformular a NBC T 16.11, o seu objetivo foi definir as diretrizes e os padrões a serem observados na implementação do sistema de custos, bem como os critérios para gerar a informação de custos, constituindo-se num instrumento de governança pública. Tal reformulação teve o intuito de dar um maior suporte aos entes públicos e impulsionar o desenvolvimento dos sistemas de informação de custos do setor público (Brasil, 2022). Nesse sentido, a NBC TSP 34 destaca como boa prática a utilização de projeto piloto para implementação gradual do modelo nas entidades e ressalta que o uso do sistema de custos se tornará mais difundido à medida que casos de sucesso sejam relatados, proporcionando, assim, diversas aplicações para a melhoria da governança no setor público. Essa norma deverá ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024.

As iniciativas de apuração de custos no setor público brasileiro por meio de um sistema de informação de custos, porém, ainda se mostram muito incipientes (Alonso, 1999; Mauss; Souza, 2020; Raupp, 2011). O estudo desenvolvido por Costa, Raupp e Dias (2017) levantou a realidade de implantação do sistema de informação de custos no Poder Executivo dos Estados brasileiros, considerando as diretrizes da NBC T 16.11 e os prazos estabelecidos pela STN à época do estudo. A pesquisa desses autores identificou que 11 Estados (45,83%) estavam em fase de estudos para o processo de implantação de sistema de custos, 7 Estados (29,17%) não tinham iniciado qualquer estudo e apenas 6 Estados (25%) já tinham dado início ao processo de implantação do seu sistema de custos, mas ainda encontravam dificuldades em implantá-lo e concluir-lo, estando na fase de estudos e aperfeiçoamento do sistema.

Dessa forma, considerando a recente publicação da NBC TSP 34, com o estabelecimento de diretrizes e de padrões a serem observados para o desenvolvimento e a implantação dos sistemas de informação de custos pelas entidades do setor público, a questão-problema desta pesquisa reside na necessidade de identificar o estágio atual de desenvolvimento do sistema de informação de custos do Poder Executivo dos Estados brasileiros e verificar se esse SIC atende às diretrizes

da NBC TSP 34, tendo em vista a proximidade do prazo de implantação dos sistemas de informação de custos pelos entes públicos.

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral da presente pesquisa consiste em diagnosticar o estágio atual de desenvolvimento do sistema de informação de custos (SIC) no Poder Executivo dos Estados brasileiros e o seu atendimento à Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34 – Custos do Setor Público. Para o alcance do objetivo geral, foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar o estágio atual de desenvolvimento do sistema de informação de custos no Poder Executivo dos Estados brasileiros e as iniciativas implementadas para adaptação dos SICs à NBC TSP 34;
- b) verificar o atendimento aos padrões e às diretrizes estabelecidos na NBC TSP 34 pelos sistemas de informação de custos dos Estados brasileiros em estudos, em desenvolvimento e/ou implementados; e
- c) analisar as principais dificuldades do Poder Executivo dos Estados brasileiros quanto ao desenvolvimento e à implementação do sistema de informação de custos, bem como ao atendimento à NBC TSP 34.

1.4 CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO

A informação de custos é um instrumento fundamental para aprimorar e fortalecer a governança no setor público, principalmente diante de um cenário de escassez de recursos, restrições orçamentárias e intensa pressão sobre os gastos públicos (Brasil, 2018). Desse modo, faz-se mister o desenvolvimento e a implantação de sistemas de informação de custos que efetivamente auxiliem os gestores na tomada de decisão sobre a melhor alocação dos recursos públicos, indicando possíveis excessos ou desperdícios que necessitem ser reduzidos para maior eficiência da gestão pública e melhoria da qualidade do gasto público. Porém, como já destacado, ainda se verificam poucas iniciativas de apuração e utilização da informação de custos na tomada de decisão dos gestores que proporcionem o aumento da eficiência, da eficácia e da efetividade no planejamento e na execução das políticas públicas.

Nesse sentido, a NBC TSP 34, publicada em 2021, além de definir as diretrizes e os padrões a serem observados no desenvolvimento dos sistemas de custos pelos entes públicos, que deverão ser implantados a partir de 1º de janeiro de 2024, estabelece também que o uso da informação de custos se tornará mais difundido à medida que casos de sucesso sejam relatados e que a implementação das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) seja observada e avance no setor público do país. Com isso, haverá melhoria da qualidade da informação de custos, e as vantagens de seu uso serão percebidas por todos os seus usuários (CFC, 2021).

Portanto, considerando-se a iminência de se tornar obrigatória a implantação do sistema de informação de custos em todos os entes públicos, o qual deverá seguir as diretrizes estabelecidas na NBC TSP 34, justifica-se o desenvolvimento desta pesquisa para levantar a situação atual dos sistemas estaduais em relação ao que prevê a referida norma. O intuito é contribuir para a disseminação de melhores práticas adotadas pelos entes estaduais bem como auxiliar aqueles que porventura tenham dificuldades nesse processo a trilharem os seus caminhos de forma mais facilitada e a superarem as barreiras que dificultam o desenvolvimento e a implantação do sistema. Também se pretende identificar os pontos que requerem atenção por parte dos gestores para prever o atendimento aos requisitos da NBC TSP 34 nos sistemas de informação de custos implantados.

Além disso, este estudo apresenta originalidade, tendo em vista que no fragmento da literatura selecionado não foram localizados outros estudos que abordassem a perspectiva prática aqui proposta. Ressalta-se que a realização de estudos relacionando os aspectos teóricos e empíricos tem o condão de oferecer um maior suporte na aplicação prática da norma. Ao diagnosticar a realidade vivenciada nos Estados brasileiros quanto ao cumprimento da NBC TSP 34, a presente pesquisa pretende contribuir para a implantação e o uso efetivo do sistema de informação de custos na gestão pública, apontando a direção de possíveis ações para a melhoria do gasto público.

Destaca-se também que, embora a apuração de custos no setor público brasileiro tenha previsão desde 1960, ainda se verifica uma escassez de estudos aplicados à temática (Almeida; Borba; Flores, 2009; Drehmer; Raupp, 2016; IFAC, 2000; Souza; Ortiz; Almeida, 2013). As iniciativas e experiências internacionais na área de gestão de custos também são ainda muito incipientes quando comparadas às

demais áreas das finanças públicas (Brasil, 2018; Messias; Ferreira; Soutes, 2018). Todavia, verifica-se que pesquisadores nos países que adotam, ou anseiam adotar, práticas de gerenciamento de custos afetos ao setor público têm se interessado cada vez mais pela temática (Brasil, 2018). Por isso, identifica-se uma lacuna de pesquisa nesse tema e observa-se a necessidade de estudos que colaborem com a implementação do sistema de custos nos órgãos públicos e, assim, auxiliem os gestores na adequada alocação dos recursos públicos.

Com relação à vida profissional da mestrandona, o interesse pelo tema da pesquisa ocorreu em virtude da demanda existente na Diretoria de Contabilidade Geral e de Informações Fiscais (DCIF) da Secretaria de Estado da Fazenda (SEF), local em que atua há 19 anos. Atualmente, a mestrandona exerce a função de diretora da DCIF/SEF e tem entre as suas atribuições a responsabilidade pelo projeto de desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos do Poder Executivo de Santa Catarina (SICSC), que enfrenta diversas dificuldades que impedem a implantação efetiva do sistema até o presente momento. Nesse sentido, considerando sua atuação profissional, a mestrandona busca, por meio da pesquisa acadêmica e do estudo mais aprofundando da matéria, contribuir especialmente com a melhoria e a evolução do projeto de desenvolvimento e de implantação do SICSC, de forma que seja possível apurar os custos dos serviços públicos ofertados pelo Estado de Santa Catarina à população e assim subsidiar os gestores com informações úteis para a avaliação do desempenho e para a busca por uma maior qualificação do gasto público.

Além disso, a mestrandona também participa do Grupo dos Gestores Financeiros dos Estados (GEFIN), representando o Estado de Santa Catarina. Esse grupo é um órgão de assessoramento do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e do Comitê Nacional dos Secretários de Estado da Fazenda (COMSEFAZ), e tem entre os seus objetivos o intercâmbio de experiências entre os entes estaduais para a padronização de procedimentos. Nesse sentido, a mestrandona propôs a criação de um grupo técnico para estudo e compartilhamento de boas práticas sobre o desenvolvimento e a implantação dos sistemas de informações de custos dos Estados, o GT Custos, coordenado por ela atualmente no âmbito do GEFIN.

Sendo assim, considerando-se que a pesquisa proporciona uma visão abrangente da situação atual dos sistemas de informações de custos nos entes estaduais, pretende-se colaborar fornecendo informações e sugestões que visem à melhoria dos sistemas dos entes públicos pelo diagnóstico realizado. Ademais, não

somente os entes estaduais mas também os municipais poderão obter os benefícios dos resultados encontrados na pesquisa a partir do compartilhamento das boas práticas verificadas na pesquisa por meio do *benchmarking*.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. Este primeiro, a introdução, apresenta o tema da pesquisa, a situação-problema, o objetivo geral e os objetivos específicos, as contribuições do estudo e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo reúne a base teórica que fundamentou a pesquisa e que foi utilizada na construção do modelo de análise, sendo subdividido em: sistemas de informação de custos nos setores privado e público; perspectiva legal dos sistemas de informação de custos; perspectiva gerencial dos sistemas de informação de custos; e estudos anteriores relacionados à temática.

No terceiro capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa, detalhando as tipologias da pesquisa, o contexto em que se enquadra, o modelo de análise, as etapas envolvidas e as técnicas de coleta e de análise de dados utilizadas.

Já o quarto capítulo traz a análise descritiva e a discussão dos resultados verificados sobre o estágio de desenvolvimento e de implantação dos sistemas de informação de custos nos Estados brasileiros e o atendimento aos padrões e às diretrizes estabelecidos na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 34, assim como as principais dificuldades encontradas pelos Estados para o desenvolvimento e a implementação efetiva do sistema.

O quinto e último capítulo reúne as principais conclusões da pesquisa bem como apresenta recomendações sobre pesquisas futuras para maior aprofundamento e debate da temática. Na sequência deste capítulo, são apresentadas as referências bibliográficas e o questionário utilizado na pesquisa (Apêndice A).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste segundo capítulo, apresenta-se a revisão da literatura inerente ao tema da pesquisa e que constitui a base teórica utilizada no modelo de análise. Sendo assim, inicia-se o capítulo com uma breve contextualização sobre os sistemas de informação de custos nos setores privado e público. Na sequência, aborda-se a perspectiva legal e a gerencial dos sistemas de custos e, por fim, apresentam-se os estudos anteriores relacionados à temática.

2.1 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS: DO SETOR PRIVADO AO SETOR PÚBLICO

A introdução de práticas largamente utilizadas no setor privado nas reformas na gestão pública tem desempenhado um papel bastante importante. Essas práticas estão relacionadas tanto com a implantação de novos sistemas de informação quanto com a medição de desempenho e apuração de informações de custos (Soares, 2019).

As grandes mudanças na gestão pública no Brasil vêm ocorrendo desde a década de 1990, sendo motivadas principalmente pela demanda social por maior qualidade do gasto público, mais eficiência na aplicação dos recursos e aumento da transparéncia pública (Bonacim; Araujo, 2010). Além disso, a necessidade de financiamento do setor público junto a organismos internacionais tem exigido esforços dos governos para o cumprimento de metas e de regras fiscais que garantam a manutenção da estabilidade econômica e o equilíbrio das contas públicas, sendo um dos requisitos indispensáveis para a captação de recursos externos para investimentos (Silva; Drumond, 2004).

Essas demandas exigem que os órgãos e as entidades públicas se preocupem constantemente com a implementação de novos mecanismos de gestão, voltados sobretudo à melhoria contínua de processos, ao planejamento, à avaliação e à prestação de contas (Bonacim; Araujo, 2010). Surge, assim, o conceito da administração pública gerencial, que se contrapõe ao modelo do governo burocrático até então predominante e que tem como característica a busca proativa de resultados legitimados pelo monitoramento de uma sociedade que exige maior transparéncia da gestão pública e que controla a sua eficiência (Silva; Drumond, 2004).

Da mesma forma, Alonso (1999) já alertava sobre o esgotamento do modelo de gestão tradicional-burocrático da administração pública brasileira, que se preocupa essencialmente com os controles formais, a execução do previsto nos orçamentos e o estrito cumprimento das leis. O autor aponta ainda para a necessidade de se dispor de sistemas de informação gerenciais que deem mais subsídios aos processos decisórios dos gestores e que apurem os custos dos serviços públicos, de forma a permitir a avaliação adequada do desempenho desses serviços.

É importante salientar, porém, que, no início dos sistemas de custos no setor privado, a gestão de custos nesse setor se preocupou principalmente com a mensuração dos estoques e com a apuração dos resultados, sendo evoluída nas últimas décadas para uma eficiente ferramenta de auxílio na avaliação do desempenho organizacional (Martins, 2022). Por outro lado, o paradigma que predomina no serviço público é o cumprimento da lei. Diferentemente do setor privado, as experiências com sistemas de custos no serviço público brasileiro ainda são bastante incipientes (Alonso, 1999; Mauss; Souza, 2020; Raupp, 2011). Ressalvadas algumas exceções, pode-se dizer que não há cultura de custos no serviço público no Brasil (Alonso, 1999).

O conceito de eficiência, inerente ao setor privado, ainda é estranho no setor público (Silva; Drumond, 2004). Segundo Alonso (1999), não faz parte da cultura do setor público a consciência de que não basta apenas cumprir a lei, mas sim de cumpri-la com bom desempenho e economia de recursos, buscando a satisfação dos usuários dos serviços públicos.

Vale lembrar que o princípio da eficiência está esculpido no artigo 37 da Constituição Federal (Brasil, 1988) e exige que os resultados da gestão pública sejam medidos e avaliados à luz desse princípio. O artigo 74 da CF traz mais um reforço à temática e destaca esse princípio como uma das finalidades do controle e da avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial (Araújo; Carneiro; Santana, 2015). Dessa forma, segundo Slomski *et al.* (2010), ao se tratar de custos no setor público, obrigatoriamente deve-se pensar nesse princípio constitucional e em métodos e formas de demonstrar a sua observância.

2.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: PERSPECTIVA LEGAL

Por meio da promulgação da Lei federal nº 4.320, em 17 de março de 1964 (Brasil, 1964), foi introduzida na legislação brasileira a primeira exigência sobre a apuração de custos no setor público. Os artigos 85 e 99 dessa lei previram explicitamente a contabilização dos custos dos serviços industriais e a manutenção de contabilidade especial voltada para os custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira.

Três anos mais tarde, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (Brasil, 1967), que buscou a introdução de uma reforma administrativa da administração federal, em seu artigo 79 reforçou a necessidade de apuração de custos pela contabilidade a fim de evidenciar os resultados da gestão. Dessa forma, inseriu-se um conceito mais gerencial para a utilização das informações de custos. O artigo 79 foi regulamentado posteriormente pelo Decreto Presidencial nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986 (Brasil, 1986), que, no seu artigo 137, além de detalhar a forma pela qual a contabilidade deveria apurar o custo de projetos e atividades, criou punições para aquelas unidades que não demonstrassem tais informações. O caput do artigo 137 destaca que “a contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Um novo reforço à necessidade de apuração dos custos no setor público se deu por meio da publicação da Lei Complementar federal nº 101, de 4 de maio de 2000 (Brasil, 2000) – a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). No seu artigo 4º, inciso I, alínea e, a LRF previu que as leis de diretrizes orçamentárias, publicadas anualmente pelos entes públicos, deverão dispor sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos. Já no seu artigo 50, § 3º, a referida lei criou a obrigatoriedade para a administração pública de manter um sistema de custos que possibilite a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Nesse sentido, no âmbito do governo federal, a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 (Brasil, 2001), que 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, instituiu que o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e os fatos relacionados com

a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.

Posteriormente, em 2004, o Tribunal de Contas da União, por meio do Acórdão nº 1.078, de 24 de junho de 2004 (Brasil, 2004), determinou à Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, na qualidade de órgão central do Sistema de Planejamento e Orçamento da administração pública, que adotasse providências para que a administração pública federal dispusesse com a maior brevidade possível de sistema de custos, de forma a permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, segundo o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000, artigo 50, § 3º).

Mais tarde, em 2009, o artigo 7º, inciso XIX, do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009 (Brasil, 2009), reforçou o disposto anteriormente na Lei nº 10.180/2001 e impôs ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal a necessidade de manutenção de sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Desse modo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou a Portaria nº 157, de 9 de março de 2011 (Brasil, 2011a), que instituiu o Sistema de Custos do Governo Federal com o objetivo de proporcionar informações que subsidiem as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e que gerem condições para a melhoria da qualidade do gasto público. Segundo o artigo 3º dessa Portaria, o Sistema de Custos do Governo Federal é composto pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda como órgão central e pelas unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União como órgãos setoriais, além das unidades de gestão interna dos Poderes Legislativo e Judiciário, e do Ministério Público da União, que poderão integrar o referido sistema como órgãos setoriais.

No caso dos Estados e municípios, a Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central de contabilidade para fins de consolidação das contas nacionais, conforme prevê o artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, editou a Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011 (Brasil, 2011b), onde estabeleceu no seu artigo 6º a obrigatoriedade de observância dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos, entre eles a implantação dos sistemas de informação de custos pelos entes da Federação a partir de 2012. Esse prazo, porém, foi alterado posteriormente pela Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011 (Brasil, 2011c), que definiu a

implantação dos SICs de forma gradual a partir do exercício de 2012 e integral até o final do exercício de 2014.

Em 2012, a Portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012 (Brasil, 2012), alterou novamente esse prazo e, de forma muito sutil, estabeleceu que a implementação do sistema de custos pelos entes da Federação deveria ocorrer gradualmente até o final do exercício de 2014. Já a Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013 (Brasil, 2013), no seu artigo 8º e parágrafos, retirou a obrigatoriedade de observância de prazo para a implementação do sistema de informação de custos pelos entes e apenas definiu a necessidade de observância aos artigos 85 e 99 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, § 3º do artigo 50 da Lei Complementar nº 101, de 2000 (Brasil, 2000), bem como da Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011 (CFC, 2011), do Conselho Federal de Contabilidade, que aprova a NBC T 16.11 e suas alterações posteriores.

A NBC T 16.11 é uma das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a partir de 2008 e que consistiram nos primeiros passos dados pelo Brasil no processo que busca a convergência com os padrões internacionais de contabilidade do setor público.

O objetivo de edição das NBCASP foi regulamentar as normas a serem observadas pelos profissionais de contabilidade do setor público, em harmonia com as Normas Internacionais de Contabilidade (International Public Sector Accounting Standard – IPSAS), publicadas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) da International Federation of Accountants (IFAC) (CFC, 2008a).

Ainda de acordo com o CFC (2008a), a necessidade de convergir a contabilidade do setor público brasileiro para os padrões internacionais teve origem nas demandas da sociedade por maior transparência, atentando-se não somente aos aspectos orçamentários e financeiros, mas também aos conceitos de eficiência, eficácia e efetividade, de modo a contemplar a dimensão de custos no modelo de informação para tomada de decisão.

No tocante ao tratamento da temática de informação de custos nas NBCASP, destaca-se também que a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis definiu o sistema contábil e seus subsistemas, e designou o sistema de informação de custos como uma nova modalidade de sistema de informação contábil para registro das

informações, processamento e evidenciação dos custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública (CFC, 2008b).

Já a NBC T 16.11 tratou de forma específica do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) e apresentou os conceitos, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Em relação aos prazos de implementação do sistema de informação de custos, a norma foi omissa e estabeleceu que o processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual, e considerar os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que farão uso das informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social. Outro destaque importante dessa norma é a obrigatoriedade da adoção do regime de competência na geração das informações de custo, devendo ser feitos os devidos ajustes quando algum registro for realizado de forma diversa (CFC, 2011).

A adoção do regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas no setor público é um dos pilares previstos nas NBCASP (CFC, 2008a). Nesse mesmo sentido, Machado e Holanda (2010) defendem a adoção do regime de competência em sua plenitude pela contabilidade do setor público. Segundo os autores, enquanto a contabilidade governamental não adotar o regime de competência, será necessário realizar diversos “ajustes contábeis”, de forma a se obterem apenas as informações sobre os recursos consumidos pela entidade na entrega de um produto ou serviço público. A Secretaria do Tesouro Nacional (2018) também defende que a contabilidade, como ciência, deve seguir o regime de competência para o registro dos atos e fatos contábeis e para suas evidenciações. Assim, com a evolução da contabilidade rumo à adoção das normas internacionais, a geração de informações e de análises sobre a gestão de custos no setor público será mais facilitada (Brasil, 2018).

Em 2016, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) avançou no processo de convergência com os padrões internacionais de contabilidade do setor público e deu início à emissão das primeiras normas convergidas às IPSAS, sendo publicadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), que substituíram gradativamente as NBCASP. A mudança nos procedimentos contábeis provocada pela convergência com as IPSAS, por meio da edição das NBC TSP, visa à comparabilidade da situação econômico-financeira de vários países ou de entidades do setor público nacionais e/ou internacionais (Brasil, 2018).

No ano de 2020, foi editado um novo normativo no arcabouço legislativo relacionado à temática de custos. O Decreto federal nº 10.540, de 5 de novembro de 2020, tratou do padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle a ser seguido por todos os entes da Federação, e incluiu a obrigatoriedade de esse sistema dispor de controles e de informações que subsidiem a apuração de custos no setor público, além de permitir a acumulação dos registros por centros de custos (Brasil, 2020):

Art. 1º. caput

§ 1º O Siafic corresponde à solução de tecnologia da informação mantida e gerenciada pelo Poder Executivo, incluídos os módulos complementares, as ferramentas e as informações dela derivados, utilizada por todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 2000, incluídas as defensorias públicas de cada ente federativo, resguardada a autonomia, e tem a finalidade de registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial e controlar e permitir a evidenciação, no mínimo:

[...]

V - das informações necessárias para subsidiar a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública; (Redação dada pelo Decreto nº 11.644, de 2023)

[...]

Art. 4º, § 9º. O Siafic permitirá a acumulação dos registros por centros de custos.

Este Decreto estabeleceu ainda um prazo para implementação dos requisitos mínimos de qualidade nos Sistemas Integrados de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. Em relação às informações de custos, o item 9, que trata do controle e da evidenciação das informações para subsidiar a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública, e o item 25, que dispõe sobre a acumulação dos registros por centros de custos, inicialmente tinham o prazo final de implantação previsto para 1º de janeiro de 2024. Porém, esse prazo foi alterado recentemente pelo Decreto nº 11.644, de 16 de agosto de 2023 (Brasil, 2023), e passou a ser 1º de janeiro de 2025.

No final de 2021, a NBC T 16.11 foi reformulada, sendo então editada uma nova norma de contabilidade relacionada à apuração dos custos do setor público – a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público (CFC, 2021), que deverá ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024. O objetivo da NBC TSP 34 é definir diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos, bem como os critérios para geração da informação de custos, constituindo-se num instrumento de governança pública. Segundo a Secretaria do Tesouro

Nacional (Brasil, 2022), o intuito da nova norma foi dar um maior suporte aos entes públicos e impulsionar o desenvolvimento dos sistemas de informação de custos do setor público.

Sendo assim, consolida-se o arcabouço normativo que regula a apuração de custos no setor público brasileiro, conforme resumo apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Regulamentação sobre custos no setor público brasileiro

Norma	Dispositivos
Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (Brasil, 1964)	Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.
Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (Brasil, 1967)	Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986 (Brasil, 1986)	Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) (Brasil, 2000)	Art. 4º, inciso I, alínea e. A Lei de Diretrizes Orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: I - disporá também sobre: e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; Art. 50, § 3º. A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 (Brasil, 2001)	Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública federal;
Acórdão TCU nº 1.078, de 24 de junho de 2004 (Brasil, 2004)	1.1. Determinar à Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, na qualidade de órgão central do Sistema de Planejamento e Orçamento da administração pública, que: 1.1.2. adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2º); 1.1.3. promova, com a participação dos órgãos envolvidos na modernização dos processos de planejamento e orçamento, as

	<p>alterações necessárias na estrutura dos programas finalísticos e nos sistemas de planejamento, contábil e orçamentário, de forma que fique demonstrado, tanto na apropriação dos custos como na apropriação das despesas, quais são as despesas administrativas e quais são as referentes à execução das ações finalísticas dos programas;</p> <p>1.1.4. adote providências no sentido de que os relatórios de avaliação, elaborados por gerentes de programas finalísticos e enviados ao Ministério de Planejamento, contenham informações que demonstrem e analisem o montante de recursos gastos diretamente com a realização das ações e o montante gasto com despesas administrativas que concorreram de forma direta para consecução dessas ações, permitindo o controle dos custos dessas ações e a total transparência dos gastos públicos.</p>
Resolução CFC nº 1.129/08 – Aprova a NBC T 16.2 (CFC, 2008b)	<p>12. O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:</p> <p>(d) Custos – regista, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11.</p>
Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009 (Brasil, 2009)	<p>Art. 3º. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:</p> <p>VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal;</p> <p>Art. 7º. Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal: XIX. manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;</p>
Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011 (Brasil, 2011a)	<p>Art. 3º. O Sistema de Custos do Governo Federal é composto pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda como órgão central e pelas unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União como órgãos setoriais, além das unidades de gestão interna dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público da União, que poderão integrar o referido sistema como órgãos setoriais.</p>
Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011 (Brasil, 2011b)	<p>Art. 6º. As Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais e III - Procedimentos Contábeis Específicos deverão ser adotadas pelos entes, de forma obrigatória, em 2012.</p>
Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011 (Brasil, 2011c)	<p>Art. 6º. A Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais deverá ser adotada pelos entes da Federação gradualmente a partir do exercício de 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014, salvo na existência de legislação específica emanada pelos órgãos de controle que antecipe este prazo, e a parte III – Procedimentos Contábeis Específicos deverá ser adotada pelos entes de forma obrigatória a partir de 2012.</p> <p>Parágrafo Único – Cada Ente da Federação divulgará, até 90 (noventa) dias após o início do exercício de 2012, em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos adotados e o cronograma de ações a adotar até 2014, evidenciando os seguintes aspectos que seguem, em ordem cronológica a critério do poder ou Órgão:</p> <p>VI - Implementação do sistema de custos;</p>

Resolução CFC nº 1.366/11 – aprova a NBC T 16.11 (CFC, 2011)	Trata sobre o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).
Portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012 (Brasil, 2012)	Art. 6º. A Parte II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais) deverá ser adotada pelos entes da Federação gradualmente até o final do exercício de 2014, salvo na existência de legislação específica emanada pelos órgãos de controle que antecipe este prazo, observados os seguintes aspectos (Portaria STN nº 828/2011): VI - Implementação do sistema de custos;
Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013 (Brasil, 2013)	Art. 8º. A informação de custos deve permitir a comparabilidade e ser estruturada em sistema que tenha por objetivo o acompanhamento e a avaliação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública, bem como o apoio aos gestores públicos no processo decisório. § 1º. Os entes da Federação devem implementar sistema de informações de custos com vistas ao atendimento dos arts. 85 e 99 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e do § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 2000. § 2º. O sistema de informações de custos a ser adotado deve observar o disposto na Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprova a NBC T 16.11, e suas alterações posteriores.
Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020 (Brasil, 2020)	Art. 1º, § 1º. O Siafic corresponde à solução de tecnologia da informação mantida e gerenciada pelo Poder Executivo, incluídos os módulos complementares, as ferramentas e as informações dela derivados, utilizada por todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 2000, incluídas as defensorias públicas de cada ente federativo, resguardada a autonomia, e tem a finalidade de registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial e controlar e permitir a evidenciação, no mínimo: V - das informações necessárias para subsidiar a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública; (Redação dada pelo Decreto nº 11.644, de 2023) Art. 4º, § 9º. O Siafic permitirá a acumulação dos registros por centros de custos.
NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021 – Custos no Setor Público (CFC, 2021)	1. Esta Norma tem por objetivo estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.

Fonte: Elaborado pela autora a partir de Elias (2018, p. 43-46).

Verifica-se, portanto, a extensa previsão normativa para disciplinar a apuração de custos no setor público por meio da implementação de sistemas, bem como a utilização das informações geradas para a melhoria da gestão. Para isso, é imprescindível que os sistemas observem a perspectiva gerencial, tema que será abordado na próxima seção.

2.3 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: PERSPECTIVA GERENCIAL

Segundo Silva e Drumond (2004), na tomada de decisão no âmbito governamental, deve-se conhecer com clareza, objetividade e total transparência as variáveis qualitativas e quantitativas inerentes ao processo, de modo a permitir a adequada análise da eficiência e qualidade do gasto. Nesse sentido, os autores defendem que a gestão de custos é um instrumento essencial ao gestor público para condução dos interesses públicos da forma que prevê a administração pública gerencial. Assim, a administração pública deve adequar os seus sistemas de informações, buscando proporcionar uma tomada de decisões com economicidade e que repercute na melhoria da qualidade de vida da população (Almeida; Borba; Flores, 2009).

Os sistemas de informação existentes, como o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), por exemplo, não permitem identificar em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos nas ações governamentais. Assim, pelos sistemas tradicionais de execução orçamentária e financeira, o governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos (Alonso, 1999).

De acordo com Silva e Drumond (2004), por meio da apuração dos custos dos serviços públicos e dos indicadores de desempenho, a administração pública tem condições de verificar os desperdícios que porventura tenham ocorrido e avaliar as relações entre custo e benefício das diversas políticas públicas disponíveis à população, buscando uma maior eficiência na aplicação dos recursos públicos. Para Almeida, Borba e Flores (2009), a gestão de custos não tem o intuito apenas de gastar menos, mas principalmente de gastar melhor, pois permite identificar os exageros e destinar os recursos na quantidade certa para serem aplicados nas atividades mais necessárias.

Alonso (1999) destaca que a utilização sistemática de indicadores de custos proporciona uma avaliação mais criteriosa e consistente num momento de necessidade de contingenciamento de despesas, permitindo reduções de custos seletivas e focalizadas em vez de reduções lineares horizontais ou a utilização de outras abordagens radicais e que podem comprometer a quantidade e a qualidade dos serviços prestados.

Além disso, conforme Araújo, Carneiro e Santana (2015), no setor público as informações de custos são importantes para a melhoria da transparência e da prestação de contas aos órgãos fiscalizadores e à sociedade. Assim sendo, os autores alertam sobre a necessidade de haver uma transformação no modo de se pensar sobre o uso dos recursos públicos, para que o termo *accountability*¹ esteja presente de maneira efetiva na condução das finanças públicas pelos gestores. Na mesma linha, Alonso (1999) defende que a apuração dos custos dos serviços públicos e sua divulgação são poderosos instrumentos de controle social, pois permitem aos cidadãos e à auditoria a avaliação da eficiência dos serviços prestados. Nesse sentido, acompanhar a forma como os recursos públicos são utilizados pelos gestores é de suma importância para o exercício da cidadania.

Mauss e Souza (2020) também sustentam que as informações de custos devem amparar a fiscalização dos órgãos de controle sobre os resultados das atividades públicas bem como garantir a transparência aos cidadãos sobre o uso dos recursos empregados nessas atividades. Assim, para se certificar de que os gestores públicos buscaram as melhores alternativas possíveis de alocação dos recursos públicos e atuaram com probidade e respeito no que tange aos anseios sociais, a população necessita de instrumentos adequados que permitam o acompanhamento e a avaliação da relação custo-benefício das ações governamentais (Suzart, 2012). Na avaliação das atividades realizadas pela gestão pública, Araújo, Carneiro e Santana (2015) sustentam que o instrumento a ser utilizado para medir os resultados é o sistema de custos, que permite o controle eficaz dos recursos públicos.

De acordo com Mauss e Souza (2008), a administração pública tem como principal meta a geração do chamado “valor público”, que envolve tanto a prestação do serviço à população quanto a imagem que a população tem dessa administração. Assim, por meio da mensuração e da avaliação adequadas dos gastos da administração pública, com o constante aprimoramento do desempenho

¹ O termo *accountability*, embora amplamente usado no Brasil, não possui uma expressão equivalente em português que conte complete toda a gama de significados presentes no termo em inglês. Dessa forma, neste estudo utiliza-se o conceito estabelecido por Pinho e Sacramento (2009). Para esses autores, o significado do termo envolve responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo, por abranger de modo mais próximo e completo a intenção da definição do termo na língua inglesa.

organizacional, o grau de satisfação dos usuários dos serviços públicos e a noção do valor público poderão aumentar (Ramos; Raupp, 2020).

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2018), para identificar o seu valor público, os órgãos e as entidades devem mensurar as suas entregas e os insumos que foram consumidos para realizar essas entregas. Todavia, o órgão federal destaca que as informações sobre quais foram e quanto custaram os insumos consumidos, e quais foram os bens e serviços gerados pelos órgãos e pelas entidades não são de fácil identificação apenas tomando-se os dados fornecidos pela execução orçamentária e financeira da despesa. Dessa forma, a STN salienta que a mensuração dos produtos entregues à sociedade e de seus custos deve ser realizada por meio da elaboração de modelos personalizados de custos (ou personalização do modelo de custo) por cada órgão ou entidade, conectados à evolução do modelo de gestão burocrático para o gerencial.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Apesar das diversas previsões na legislação desde a década de 1960, ainda se verificam poucas iniciativas de implementação do sistema de custos nos entes federativos brasileiros (Costa; Raupp; Dias, 2017; Machado; Holanda, 2010; Rosa; Silva; Soares, 2015).

Segundo Machado e Holanda (2010), o governo federal, por exemplo, salvo algumas iniciativas isoladas de certos órgãos, não utilizava sistema de custos até 2010. Para esses autores, os motivos não se restringiam apenas à falta de um sistema, mas também à ausência de uma metodologia adequada capaz de ser aplicada sistemática e uniformemente para toda a administração pública federal.

Em relação aos entes estaduais, o estudo conduzido por Costa, Raupp e Dias (2017) apontou, à época, que nenhum Estado brasileiro possuía um sistema de informação de custos totalmente implantado. Entre as dificuldades levantadas na pesquisa desses autores, o destaque foi para a carência de pessoas da equipe técnica e a necessidade de aporte de recursos financeiros para o projeto. Acrescenta-se ainda o estudo realizado por Meincheim, Ferreira e Raupp (2022), que analisaram a experiência de Santa Catarina, descrevendo o processo de desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos do Poder Executivo Catarinense (SICSC), com destaque para as etapas percorridas até 2022 e as perspectivas futuras para uso

pleno do sistema. Também foi objeto de estudo no âmbito estadual o Sistema de Informação de Custos do Setor Público do Estado do Rio Grande do Sul, em pesquisa realizada por Lorenzato, Behr e Goularte (2016) que buscou identificar os benefícios e os problemas da implantação do sistema naquele Estado. Entre os benefícios identificados, pode-se citar o detalhamento dos custos por centro de custos e por período, que, consequentemente, possibilita uma melhor gestão dos gastos públicos e uma maior qualidade dos gastos dos recursos públicos, além de ser um instrumento total de transparência. Por outro lado, a pesquisa também levantou contratempos na implantação do sistema e que estão relacionados principalmente à falta de servidores, aos problemas no desenvolvimento e na integração dos sistemas estruturantes e à falta de conhecimento a respeito da temática de custos.

Já nos entes municipais, apenas para citar um exemplo de estudo realizado, dada a grande quantidade de municípios brasileiros, a pesquisa conduzida por Rosa, Silva e Soares (2015) avaliou a implantação dos sistemas de custos em uma amostra de municípios do Estado de Santa Catarina. Os resultados dessa pesquisa evidenciaram que, embora os contadores municipais reconhecessem a importância da implantação de um sistema de custos para a administração pública, apenas 1 (uma) prefeitura municipal havia implantado um sistema de contabilidade de custos e 14 (quatorze) estavam em processo de implantação na época.

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

Gosselin, Henri e Laurin (2015) aplicaram seu estudo em um órgão descentralizado canadense que implementou um sistema de custeio para mensurar os custos dos diferentes serviços prestados e avaliar possíveis ajustamentos de tarifas. Os autores concluíram que, na percepção dos gestores, o sistema de custos teve sua utilidade relacionada à legitimação para o aumento das tarifas, e não pela

busca de uma gestão mais eficiente. Gosselin, Henri e Laurin (2015) sustentam ainda que a probabilidade de sucesso de reformas da gestão pública aumenta quando as organizações estão sujeitas a fortes pressões ou ameaças externas.

Mättö e Sippola (2016), numa pesquisa aplicada em municípios finlandeses, implementaram um projeto de abordagem colaborativa de gestão dos custos para identificar os desperdícios e segregar os custos indispensáveis à consecução dos objetivos organizacionais. Na avaliação dos autores, na fase de implementação do sistema percebeu-se o auxílio no processo de tomada de decisão dos gestores, a otimização dos gastos públicos, bem como a contribuição para o alcance dos resultados dos programas governamentais. Todavia, ao investigar o uso da informação subsequente ao processo de implementação, os autores constataram que a ferramenta permaneceu parcialmente inutilizada, apesar de ser reconhecida a sua relevância.

Alqudah, Mansor e Mohd Salleh (2022) buscaram levantar as dificuldades na implementação de um sistema de custos dos serviços públicos na Jordânia por meio da avaliação realizada por servidores que trabalham com a temática de custos em diferentes setores. As conclusões do estudo apontam que, apesar de os servidores reconhecerem a importância de um sistema de contabilidade de custos para a obtenção de resultados excepcionais e melhorar a eficácia dos serviços públicos, ainda enfrentam dificuldades relacionadas principalmente à falta de recursos humanos e problemas nos mecanismos internos referentes à obtenção das informações necessárias de outros sistemas para o sistema de custos.

Sendo assim, faz-se necessária uma investigação mais aprofundada sobre os motivos que dificultam a implementação e a efetiva utilização do sistema de informação de custos pelos entes públicos. Nesse sentido, Monteiro (2018) elencou os principais achados nas pesquisas relacionados às dificuldades e barreiras para a efetivação da implantação do sistema de informação de custos e destacou os seguintes: sistemas inexistentes ou inadequados; pessoas (em quantidade e capacitadas); equipamentos; aspectos culturais (resistência a mudanças); desconhecimento e desvalorização (utilização da informação de custos); características da organização (complexidade, porte); atuação dos Tribunais de Contas (fiscalização e cobrança efetiva); autonomia dos profissionais de contabilidade; falta de controles internos eficazes; falta de cultura da gestão de custos; e incompletude ou inadequações da norma. Colussi e Souza (2018), ao pesquisarem sobre os

desafios para a implantação do sistema de custos no Tribunal Regional do Trabalho no Rio Grande do Sul, também relataram como dificultadores a resistência a mudanças, a falta de sistemas específicos e a escassez de conhecimento, e acrescentaram a falta de divulgação do sistema por parte da administração, mas ressaltaram que o maior desafio ainda é a dificuldade orçamentária.

Na visão de Cardoso, Aquino e Bitti (2011), para que haja a implantação massiva do sistema de informações de custos pelos órgãos e pelas entidades públicas é necessário que os gestores percebam a utilidade e a relevância da informação de custos para a sua tomada de decisão. Segundo os autores, somente a exigência legal e a coerção externa são insuficientes para a efetiva adoção do sistema. Para Monteiro, Pereira, Santos e Holanda (2014), o maior desafio do sistema de custos está na produção de informações que tenham a sua utilidade reconhecida pelos gestores, tendo em vista que a vitalidade de um sistema de informação está umbilicalmente ligada ao uso efetivo que se faz das informações geradas.

A relevância e a utilidade da informação estão conectadas ao contexto em que a entidade pública está inserida e devem considerar as particularidades e as necessidades dos diversos perfis de usuários, permitindo a escolha e a utilização de diferentes classes de custos, métodos de custeio, critérios de mensuração e objetos de custeio (Cardoso; Aquino; Bitti, 2011).

Martins (2022) também faz um alerta bem importante em relação às expectativas e aos resultados esperados com a implantação dos sistemas de custos nas organizações. O autor destaca que o sucesso de um sistema de informações depende primordialmente das pessoas que o alimentam e que o fazem funcionar. Dessa forma, não basta apenas um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas, mas uma equipe de pessoas qualificadas e competentes que tenham sido devidamente treinadas para operar o sistema (Martins, 2022).

Bonacim e Araujo (2010) destacam ainda a necessidade de se conscientizar toda a organização sobre a importância de um sistema de custeio e de envolver os responsáveis pelas unidades que fornecem os dados para o sistema de custos, a fim de melhorar a qualidade das informações apuradas pelos sistemas.

É fato que o processo de disseminação e implantação do sistema de custos tem como pano de fundo a mudança de aspectos culturais do setor público. Nesse sentido, para que seja exitoso, Monteiro, Pereira, Santos e Holanda (2014) sugerem que o processo se inicie com a capacitação dos usuários sobre o uso do sistema,

passando para uma gestão eficiente das informações geradas, e então se solidifique com a institucionalização do uso da informação de custos por parte dos órgãos centrais e com a apropriação desse uso pelos gestores públicos.

No Quadro 2 a seguir é apresentado um resumo dos estudos anteriores que embasaram esta pesquisa. Constatou-se que o ponto de convergência entre esses estudos está no relato de práticas verificadas nos órgãos federais, entes estaduais e municipais brasileiros, assim como nas experiências internacionais, com o levantamento das dificuldades e barreiras relacionadas à implantação dos sistemas de informação de custos. Além disso, foram reunidas as boas práticas apuradas pelos pesquisadores da área e que podem ser consideradas pelos entes para garantir o sucesso na implantação e na utilização dos sistemas de informação de custos pelos órgãos públicos.

Quadro 2 - Relação dos estudos analisados

Autores	Tema abordado	Principais achados
Machado e Holanda (2010)	Experiência Governo Federal Brasileiro	Salvo algumas iniciativas isoladas de certos órgãos, não havia utilização de sistema de custos pelo governo federal até 2010. Principais motivos: falta de sistema e ausência de metodologia uniforme adequada para ser aplicada sistematicamente para toda a administração pública federal.
Colussi e Souza (2018)	Experiência Poder Judiciário Brasileiro. Caso do sistema de custos no Tribunal Regional do Trabalho no Rio Grande do Sul	Principais desafios para a implantação do sistema: resistência a mudanças; falta de sistemas específicos; escassez de conhecimento; falta de divulgação do sistema por parte da administração; e dificuldade orçamentária.
Costa, Raupp e Dias (2017)	Experiência Estados Brasileiros	À época do estudo nenhum Estado brasileiro possuía um sistema de informação de custos totalmente implantado. Principais dificuldades: a carência de pessoas da equipe técnica e a necessidade de aporte de recursos financeiros para o projeto.
Lorenzato, Behr e Goularte (2016)	Experiência Estados Brasileiros. Caso do Sistema de Informação de Custos do Setor Público do Estado do Rio Grande do Sul	Benefícios identificados com a implantação do sistema: detalhamento dos custos por centro de custos e por período; melhor gestão dos gastos públicos; maior qualidade dos gastos dos recursos públicos; e maior transparência. Dificuldades na implantação do sistema: falta de servidores; problemas no desenvolvimento e na integração dos sistemas estruturantes; e falta de conhecimento a respeito da temática de custos.
Meincheim, Ferreira e Raupp (2022)	Experiência Estados Brasileiros. Caso do Sistema de Informação de Custos do Poder Executivo de Santa Catarina	O estágio atual do sistema de informação de custos de Santa Catarina está em implantação em três entidades estaduais, selecionadas como unidades piloto. Quanto às perspectivas futuras foram apontadas: a necessidade de melhorias do sistema; a realização de treinamentos dos

		usuários; a divulgação de informações de custos por meio de um Portal de Custos; o fomento à cultura da utilização da informação de custos pelos usuários; e a regulamentação do sistema de custos por meio de decreto estadual.
Rosa, Silva e Soares (2015)	Experiência Municípios Brasileiros. Amostra de municípios do Estado de Santa Catarina	À época do estudo, apenas 1 (uma) prefeitura municipal havia implantado um sistema de contabilidade de custos e 14 (quatorze) estavam em processo de implantação.
Verbeeten (2011)	Experiências Internacionais. Caso das instituições governamentais da Holanda	Utilização das informações de custos apenas para legitimar as atividades da instituição perante as partes interessadas externas.
Gosselin, Henri e Laurin (2015)	Experiências Internacionais. Caso de órgão descentralizado do Canadá	O sistema de custos teve sua utilidade relacionada à legitimação para o aumento das tarifas, e não pela busca de uma gestão mais eficiente.
Mättö e Sippola (2016)	Experiências Internacionais. Amostra de municípios da Finlândia	Na fase de implementação do sistema percebeu-se o auxílio no processo de tomada de decisão dos gestores, a otimização dos gastos públicos, bem como a contribuição para o alcance dos resultados dos programas governamentais. Contudo, na investigação do uso da informação subsequente ao processo de implementação, constatou-se que a ferramenta permaneceu parcialmente inutilizada, apesar de ser reconhecida a sua relevância.
Alqudah, Mansor e Mohd Salleh (2022)	Experiências Internacionais. Caso do sistema de custos dos serviços públicos na Jordânia	Ainda enfrentam dificuldades relacionadas à falta de recursos humanos e problemas nos mecanismos internos referentes à obtenção das informações necessárias de outros sistemas para o sistema de custos.
Bonacim Araujo (2010)	Boas práticas para a implantação do sistema de informação de custos	Necessidade de conscientização de toda a organização sobre a importância de um sistema de custeio, envolvendo os responsáveis pelas unidades que fornecem os dados para o sistema de custos, a fim de melhorar a qualidade das informações apuradas pelos sistemas.
Cardoso, Aquino e Bitti (2011)	Boas práticas para a implantação do sistema de informação de custos	Necessidade de percepção da utilidade e da relevância da informação de custos para a sua tomada de decisão pelos gestores. A relevância e a utilidade da informação estão conectadas ao contexto em que a entidade pública está inserida e devem considerar as particularidades e as necessidades dos diversos perfis de usuários, permitindo a escolha e a utilização de diferentes classes de custos, métodos de custeio, critérios de mensuração e objetos de custeio.
Monteiro, Pereira, Santos e Holanda (2014)	Boas práticas para a implantação do sistema de informação de custos	Necessidade de produção de informações úteis aos gestores, tendo em vista que a vitalidade de um sistema de informação está ligada ao uso efetivo que se faz das informações geradas. Faz-se necessária a capacitação dos usuários sobre o uso do sistema, a gestão eficiente das informações geradas e a institucionalização do uso da informação de custos.
Martins (2022)	Boas práticas para a implantação do sistema de informação de custos	O sucesso de um sistema de informações depende primordialmente das pessoas que o alimentam e que o fazem funcionar. Dessa forma, é preciso uma equipe de pessoas

		qualificadas e competentes que tenham sido devidamente treinadas para operar o sistema.
Monteiro (2018)	Fatores de importância e barreiras para a efetivação da implantação do sistema de informação de custos	Benefícios do sistema de informação de custos para o setor público: melhoria da informação para a tomada de decisão; transparência pública; e apoio na implementação de políticas públicas. Principais dificuldades levantadas: sistemas inexistentes ou inadequados; pessoas (em quantidade e capacitadas); equipamentos; aspectos culturais (resistência a mudanças); desconhecimento e desvalorização (utilização da informação de custos); características da organização (complexidade, porte); atuação dos Tribunais de Contas (fiscalização e cobrança efetiva); autonomia dos profissionais de contabilidade; falta de controles internos eficazes; falta de cultura da gestão de custos; e incompletude ou inadequações da norma.

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Dos estudos analisados, verifica-se ainda uma lacuna de pesquisa em relação a estudos que abordem as experiências de implementação dos sistemas de informação de custos nos órgãos públicos correlacionando-os às normas de contabilidade que disciplinam a temática. Nesse sentido, a presente pesquisa pretende contribuir com a ampliação dos estudos na área a partir do relato da situação atual dos sistemas de informação de custos nos Estados brasileiros, demonstrando o seu atendimento à mais recente norma publicada sobre os sistemas de custos para os órgãos públicos, a NBC TSP 34. Esta pesquisa também tem o intuito de disseminar as boas práticas que vêm sendo adotadas pelos entes estaduais, a fim de contribuir com os entes que porventura estejam em estágio menos avançado de desenvolvimento e implantação do seu SIC.

Em resumo, este capítulo expôs a base teórica inerente ao tema da pesquisa, apresentando uma breve contextualização sobre os sistemas de informação de custos nos setores privado e público, abordando as perspectivas legal e gerencial dos sistemas de custos, bem como trazendo os estudos anteriores relacionados à temática. Na sequência, apresentam-se os procedimentos metodológicos empregados na pesquisa.

3 METODOLOGIA

Este terceiro capítulo apresenta os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, discriminando: as tipologias da pesquisa quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema; o contexto em que foi desenvolvida a pesquisa para informar a população e a amostra pesquisadas; o modelo de análise elaborado pela autora e a respectiva correlação com a fundamentação teórica; e, por fim, as etapas percorridas pela pesquisa bem como as técnicas de coleta e de análise de dados utilizadas na análise dos dados coletados.

3.1 TIPOLOGIAS DA PESQUISA

Raupp e Beuren (2012) reuniram os tipos de pesquisas normalmente utilizados na Contabilidade em três categorias: (1) quanto aos objetivos (pesquisa exploratória, descritiva e explicativa); (2) quanto aos procedimentos (estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental); e (3) quanto à abordagem do problema (qualitativa e quantitativa).

Considerando-se essa perspectiva, quanto aos objetivos a pesquisa enquadraria-se como descritiva, tendo em vista que busca identificar, relatar, avaliar e comparar (Raupp; Beuren, 2012) o atendimento pelos sistemas de informação de custos do Poder Executivo dos Estados brasileiros aos padrões e às diretrizes estabelecidos pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 34 (CFC, 2021). Gil (2018) destaca que os estudos descritivos se propõem a investigar as características de uma determinada população ou fenômeno, bem como identificar possíveis relações entre as variáveis.

No que tange aos procedimentos, pela classificação proposta por Raupp e Beuren (2012), a presente pesquisa se caracteriza como levantamento. Segundo Gil (2018), no levantamento procede-se à solicitação direta de informações acerca do problema estudado à população que se deseja conhecer. Sendo assim, a fim de se obter uma visão global e uniforme, com respostas mais rápidas e precisas sobre a situação dos sistemas de informação de custos dos Estados, optou-se pela utilização de questionários direcionados aos responsáveis pelos sistemas de informação de custos do Poder Executivo dos Estados brasileiros, visando, a partir dessas respostas, descrever as características dos sistemas em estudos, desenvolvimento e/ou

implantação nos Estados e permitir as análises quanto ao atendimento desses sistemas às diretrizes e aos padrões estabelecidos na NBC TSP 34, o que configura o objetivo principal da presente pesquisa. Destaca-se ainda que, na construção do modelo de análise e na elaboração do questionário utilizado para alcançar esse objetivo, também foram realizadas as pesquisas bibliográfica e documental. A primeira utiliza as publicações de vários autores sobre determinado tema (Gil, 2018) e foi empregada na construção do arcabouço teórico inerente à temática da pesquisa. Já a segunda, também de acordo com Gil (2018), baseia-se em documentos que foram elaborados com finalidades variadas para comprovar algum fato ou acontecimento. Nesse sentido, foram utilizados na pesquisa documentos diversos relacionados à implantação de sistemas de informação de custos do setor público, além de normas e regulamentos relativos ao tema, todos de domínio público, disponibilizados nos sítios eletrônicos oficiais de entes públicos.

Quanto à abordagem do problema da pesquisa, os métodos empregados foram o quantitativo e o qualitativo, o que confere, portanto, a adoção do método misto (Gil, 2018). Destaca-se, porém, que o principal propósito da pesquisa está na interpretação dos resultados encontrados no intuito de responder à problemática, sobressaindo-se, portanto, a abordagem qualitativa.

Na pesquisa qualitativa os resultados são apresentados no formato de descrições verbais, adotando-se o enfoque interpretativista, segundo o qual o mundo e a sociedade devem ser entendidos sob a perspectiva daqueles que o vivenciam, ou seja, considera-se que o objeto da pesquisa é compreendido como sendo construído socialmente (Gil, 2018). Na abordagem qualitativa, o raciocínio se baseia principalmente na percepção e na compreensão humana, sendo o próprio pesquisador um instrumento ao observar ações e contextos, e desempenhar intencionalmente uma função subjetiva no estudo, visto que utiliza a sua experiência pessoal ao fazer interpretações (Stake, 2011). Já nas pesquisas quantitativas, a apresentação dos resultados é realizada em termos numéricos, e faz-se uso de técnicas quantitativas de cunho matemático para expor os achados da pesquisa (Roesch, 2005).

Assim, por um lado, busca-se verificar na pesquisa a aplicação de métodos estatísticos, o que configura a presença da abordagem quantitativa, mas, por outro, os procedimentos de análise de dados incluem uma interpretação mais livre, representando assim a abordagem qualitativa.

3.2 CONTEXTO DA PESQUISA

Segundo o item 66 da NBC TSP 34, a geração das informações de custo é atribuição do profissional da contabilidade (CFC, 2021). Nesse sentido, o contexto da pesquisa envolveu os Estados brasileiros, mais especificamente os responsáveis pelos órgãos centrais de contabilidade dos Poderes Executivos estaduais, aos quais compete o desenvolvimento de ações para a implementação do sistema de informação de custos segundo as diretrizes e os padrões estabelecidos pela NBC TSP 34.

Para tanto, inicialmente, procedeu-se à investigação dos responsáveis nos Estados pelo projeto de desenvolvimento e pela implantação dos SICs nos Poderes Executivos, por meio do envio de mensagens eletrônicas aos contadores-gerais dos Estados, que respondem pelos órgãos centrais de contabilidade, de forma que se pudesse obter os dados para contato com os responsáveis e posterior envio dos questionários por correio eletrônico (e-mail). Foram recebidas 25 respostas (24 Estados e o Distrito Federal, que nesta pesquisa será tratado como Estado, considerando sua natureza híbrida conferida pela Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988)). Apenas Minas Gerais e Paraíba não responderam à pesquisa.

A escolha pela aplicação da pesquisa no contexto dos Estados brasileiros considerou tanto a necessidade de se verificar a evolução dos resultados apurados em pesquisas anteriores que identificaram avanços no estágio de desenvolvimento dos sistemas de informação de custos dos entes estaduais (Costa; Raupp; Dias, 2017) quanto a possibilidade de aplicação prática da pesquisa no campo de atuação profissional da mestrandona Estado de Santa Catarina. Além disso, foram também considerados os estudos e trabalhos realizados no âmbito do grupo técnico sobre os sistemas de informações de custos dos Estados (GT Custos) do GEFIN com o intuito de contribuir com os entes para a implantação efetiva do sistema.

3.3 MODELO DE ANÁLISE

O modelo de análise utilizou como referência tanto o arcabouço teórico reunido na pesquisa quanto as disposições da NBC TSP 34, de forma mais detalhada, para um maior aprofundamento da matéria em análise. Desenvolveu-se, portanto, um modelo próprio com o objetivo de coletar as informações e diagnosticar o estágio atual

de desenvolvimento dos sistemas de informação de custos do Poder Executivo dos Estados brasileiros e verificar o seu atendimento às diretrizes da NBC TSP 34. Além disso, buscou-se levantar também as dificuldades enfrentadas para o desenvolvimento e para a implantação dos SICs, as dificuldades relacionadas à adaptação dos sistemas e o seu atendimento às novas diretrizes previstas na NBC TSP 34, assim como as estratégias previstas para transpor essas dificuldades e garantir a implantação do sistema.

O Quadro a seguir apresenta o resumo do modelo de análise composto por cinco dimensões, subdivididas em suas respectivas categorias, associadas aos objetivos específicos da pesquisa. Também constam no quadro a base teórica que serviu de fundamento na elaboração do modelo e as questões do questionário relacionadas a cada categoria, o qual consta no Apêndice A.

Quadro 3 - Modelo de análise

Objetivo específico	Dimensões	Categorias	Seção	Questões	Fundamento
a) Identificar o estágio atual de desenvolvimento do sistema de informação de custos no Poder Executivo dos Estados brasileiros e as iniciativas implementadas para adaptação dos SICs à NBC TSP 34	Estágio atual dos SICs	Concepção inicial dos SICs	Seção II	Q1; Q2; Q3; Q4; Q5	Costa, Raupp e Dias (2017); Meinchein, Ferreira e Raupp (2022); NBC TSP 34 (CFC, 2021)
		Entregas dos SICs		Q6; Q7; Q8	
		Recursos envolvidos		Q9; Q10; Q11; Q12; Q13	
		Iniciativas para adaptação à NBC TSP 34		Q14; Q15	
b) Verificar o atendimento aos padrões e às diretrizes estabelecidos na NBC TSP 34 pelos sistemas de informação de custos dos Estados brasileiros em estudos, em desenvolvimento e/ou implementados (Seção III)	Informação de custos	Usuários da informação de custos	Seção III	Q1; Q2; Q3	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Cardoso, Aquino e Bitti (2011); Machado e Holanda (2010); Monteiro, Pereira, Santos e Holanda (2014); NBC TSP 34 (CFC, 2021); Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2018); Suzart (2012)
		Características qualitativas e restrições da informação de custos		Q4; Q6; Q7; Q11	
		Análise comparativa		Q8; Q9; Q10	
		Definição dos objetos de custos		Q5; Q12; Q13	

		Geração das informações de custos		Q14	
		Divulgação das informações de custos		Q15; Q16; Q17; Q18	
	Sistema de informação de custos	Objetivos do sistema de custos		Q19	Bonacim e Araujo (2010); Cardoso, Aquino e Bitti (2011); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Machado (2002); Martins (2022); NBC TSP 34 (CFC, 2021); Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2018); Silva e Drumond (2004); Suzart (2012)
		Contextualização do sistema de custos		Q20; Q21; Q22; Q23	
		Centros de responsabilidade		Q24; Q25; Q26	
		Método de custeio		Q27; Q28; Q29, Q30	
		Classificação dos custos		Q31	
		Atribuição dos custos		Q32; Q33	
		Integração com outras bases de dados		Q34, Q35	
		Implantação do modelo de gerenciamento e do sistema de informação de custos		Q36; Q37; Q38	
	Gestão de custos	Utilização da informação de custos para a gestão		Q39; Q40	Cardoso, Aquino e Bitti (2011); Bonacim e Araujo (2010); Martins (2022); Monteiro, Pereira, Santos e Holanda (2014); NBC TSP 34 (CFC, 2021); Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2018)

c) Analisar as principais dificuldades do Poder Executivo dos Estados brasileiros quanto à implementação do sistema de informação de custos, bem como quanto ao atendimento à NBC TSP 34 (Seção IV)	Dificuldades	Dificuldades para implementação do sistema de informação de custos	Seção IV	Q1	Alquidah, Mansor e Mohd e Salleh (2022); Bonacim e Araujo (2010) Colussi e Souza (2018); Costa, Raupp e Dias (2017); Lorenzato, Behr e Goularte (2016) Martins (2022); Mauss e Souza (2020); Meinchein, Ferreira e Raupp (2022); Monteiro (2018); Monteiro, Pereira, Santos e Holanda (2014); Rosa, Silva e Soares (2015)
		Dificuldades para atendimento à NBC TSP 34			
		Estratégias para transpor as dificuldades	Q2	Q3	

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Para alcançar o primeiro objetivo específico da pesquisa, que busca identificar o estágio atual de desenvolvimento do sistema de informação de custos no Poder Executivo dos Estados brasileiros e as iniciativas implementadas para adaptação dos SICs à NBC TSP 34, criou-se a dimensão Estágio atual dos SICs. Essa dimensão foi subdividida em quatro categorias: (1) Concepção inicial dos SICs; (2) Entregas dos SICs; (3) Recursos envolvidos; e (4) Iniciativas para adaptação dos sistemas à NBC TSP 34. A categoria Concepção inicial dos SICs tem o intuito de verificar como se deu o início dos estudos e do desenvolvimento do sistema, a participação da alta administração no projeto, os principais objetivos pretendidos para o sistema, a elaboração da respectiva documentação bem como o modelo de solução tecnológica escolhido. Já a categoria Entregas dos SICs tem o propósito de identificar o estágio atual do processo de desenvolvimento e de implantação do SIC nos Estados e levantar as funcionalidades dos sistemas já disponíveis ou previstas para uso dos usuários, bem como os métodos de custeio utilizados ou previstos. A categoria Recursos envolvidos proporciona o levantamento da situação das equipes técnica e de tecnologia responsáveis pelo desenvolvimento do sistema, assim como pretende verificar a capacidade dessas equipes para implantá-lo no prazo previsto pela NBC TSP 34. Por fim, na categoria Iniciativas para adaptação dos sistemas à NBC TSP 34 pretende-se verificar o nível de conhecimento da equipe técnica em relação a essa

NBC TSP, bem como as ações promovidas pelos Estados para adaptar os SICs às disposições da referida norma.

Para atingir o proposto no segundo objetivo específico da pesquisa, que visa verificar o atendimento à NBC TSP 34 pelo sistema de informação de custos dos Estados brasileiros em estudos, em desenvolvimento ou implantados, foram definidas três dimensões a partir das diretrizes estabelecidas nessa norma, assim agrupadas: (1) Informação de custos; (2) Sistema de informação de custos; e (3) Gestão de custos.

Para a dimensão Informação de custos, que visa avaliar o atendimento pelos SICs aos preceitos estabelecidos na NBC TSP 34 relacionados à informação de custos, foram previstas as seguintes categorias: Usuários da informação de custos; Características qualitativas e restrições da informação de custos; Análise comparativa; Definição dos objetos de custos; Geração das informações de custos; e Divulgação das informações de custos. A categoria Usuários da informação de custos busca verificar quem são os usuários dos SICs dos Estados, seu conhecimento sobre o uso dos sistemas e as possíveis capacitações realizadas. Já a categoria Características qualitativas e restrições da informação de custos tem o intuito de identificar se as informações dos SICs observam os requisitos das principais características qualitativas das informações de custos, conforme prescreve a NBC TSP 34, e também se consideram as restrições da informação, como a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio entre as características qualitativas. A categoria Análise comparativa busca apurar a consistência das informações dos SICs, de forma a permitir a comparabilidade entre os dados gerados. Na categoria Definição dos objetos de custos são investigados os exemplos de objetos de custos estipulados nos SICs e a sua classificação. A categoria Geração das informações de custos procura levantar os focos dos processos de geração das informações referentes aos custos nos SICs. Por último nessa dimensão, a categoria Divulgação das informações de custos investiga a existência de relatórios nos SICs, seu conteúdo e a observância da periodicidade mínima de divulgação dessas informações, bem como a previsão de apresentação de notas explicativas.

Já a dimensão Sistema de informação de custos tem o intuito de aprofundar o levantamento das características inerentes aos SICs dos Estados e de avaliá-las conforme as diretrivas da NBC TSP 34. Para isso, foram definidas as seguintes categorias: Objetivos do sistema de custos; Contextualização do sistema de custos;

Centros de responsabilidade; Método de custeio; Classificação dos custos; Atribuição dos custos; Integração com outras bases de dados; e Implantação do modelo de gerenciamento e do sistema de informação de custos. A categoria Objetivos do sistema de custos busca levantar os objetivos pretendidos nos SICs dos Estados e verificar se estão em consonância com as diretrizes da NBC TSP 34. A categoria Contextualização do sistema de custos investiga as variáveis físicas identificadas nos SICs dos Estados, a segregação dos custos referentes às perdas e os incorridos independentemente da execução orçamentária, segundo o que dispõe a NBC TSP 34, e também a observância ao regime de competência. Já a categoria Centros de responsabilidade tem a intenção de apurar de que forma se dá a definição dos centros de responsabilidade nos SICs dos Estados. A categoria Método de custeio busca revelar a forma de escolha dos métodos de custeio nos SICs estaduais e apurar a consistência ou não no uso desses métodos ao longo de determinado período. Na categoria Classificação dos custos, como o próprio nome já diz, são verificados os tipos de classificação dos custos previstos nos SICs estaduais. A categoria Atribuição dos custos tem o intuito de analisar como se dá o processo de atribuição dos custos nos SICs, bem como de identificar os tipos de direcionadores e bases de rateio utilizados para a alocação de custos indiretos. Na categoria Integração com outras bases de dados são investigados os sistemas estruturantes que integram os SICs estaduais e fornecem a base de dados para a geração das informações de custos, além de avaliar a possibilidade de rastreabilidade dos dados, a fim de garantir a verificabilidade e a representação fidedigna da informação de custos. E, por fim, a categoria Implantação do modelo de gerenciamento e do sistema de informação de custos permite detectar os aspectos observados e as estratégias definidas para a implantação dos SICs nos Estados.

A última dimensão prevista para o atendimento do segundo objetivo específico é a Gestão de custos e traz como categoria única a Utilização da informação de custos para a gestão. A análise dessa dimensão e categoria tem como intento avaliar se as informações de custos vêm sendo utilizadas pelos gestores, se apoiam os seus processos de tomada de decisão e se contribuem para a melhoria do gasto público.

E, finalmente, para a consecução do terceiro objetivo específico, que busca verificar as principais dificuldades do Poder Executivo dos Estados brasileiros quanto ao desenvolvimento e à implementação do sistema de informação de custos, o atendimento à NBC TSP 34 e as estratégias para transpor essas barreiras, definiu-se

a dimensão denominada Dificuldades. Essa dimensão foi subdividida em três categorias: (1) Dificuldades para o desenvolvimento e a implementação do sistema de informação de custos; (2) Dificuldades para o atendimento à NBC TSP 34; e (3) Estratégias para transpor as dificuldades. A intenção da categoria Dificuldades para o desenvolvimento e a implementação do sistema de informação de custos é investigar os principais desafios e dificuldades enfrentados pelos Estados tanto no desenvolvimento do sistema quanto na implementação efetiva do SIC em todas as unidades estaduais. A segunda categoria, Dificuldades para o atendimento à NBC TSP 34, busca levantar os problemas enfrentados pelos Estados para o atendimento aos padrões estabelecidos na NBC TSP 34 e às adaptações necessárias nos SICs. E, por fim, a categoria Estratégias para transpor as dificuldades objetiva conhecer as principais estratégias planejadas para ultrapassar essas barreiras que impedem o desenvolvimento e a implantação dos SICs aderentes à NBC TSP 34, e assim obter êxito na implantação desses sistemas nos entes estaduais.

3.4 ETAPAS DE PESQUISA, INSTRUMENTOS DE COLETA E TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

As etapas da pesquisa estão vinculadas aos objetivos específicos e às respectivas técnicas de coleta e de análise de dados utilizadas em cada etapa, como pode ser observado no Quadro .

Quadro 4 - Etapas da pesquisa e técnicas de coleta e análise de dados

Etapa da Pesquisa	Objetivo Específico	Técnica de Coleta	Técnica de Análise
Etapa 1: Identificação do estágio atual do SIC e de iniciativas para adaptação à NBC TSP 34	a) Identificar o estágio atual de desenvolvimento do sistema de informação de custos no Poder Executivo dos Estados brasileiros e as iniciativas implementadas para adaptação dos SICs à NBC TSP 34	a) Instrumento: questionário enviado aos responsáveis pelo desenvolvimento do sistema de informação de custos nos Estados; b) Pesquisas bibliográfica e documental: utilizadas como fundamento teórico na construção do questionário.	a) Análise descritiva: análise e interpretação estatística dos dados nos aspectos quantitativo e qualitativo

Etapa 2: Verificação do atendimento dos SICs dos Estados à NBC TSP 34	b) Verificar o atendimento aos padrões e às diretrizes estabelecidos na NBC TSP 34 pelo sistema de informação de custos dos Estados brasileiros em estudos, em desenvolvimento e/ou implantados	a) Instrumento: questionário enviado aos responsáveis pelo desenvolvimento do sistema de informação de custos nos Estados; b) Pesquisas bibliográfica e documental: utilizadas como fundamento teórico na construção do questionário.	a) Análise descritiva: análise e interpretação estatística dos dados nos aspectos quantitativo e qualitativo
Etapa 3: Levantamento das principais dificuldades para a implementação do SIC e para o atendimento à NBC TSP 34	c) Analisar as principais dificuldades do Poder Executivo dos Estados brasileiros para a implementação do sistema de informação de custos, bem como para o atendimento à NBC TSP 34	a) Instrumento: questionário enviado aos responsáveis pelo desenvolvimento do sistema de informação de custos nos Estados; b) Pesquisas bibliográfica e documental: utilizadas como fundamento teórico na construção do questionário.	a) Análise descritiva: análise e interpretação estatística dos dados nos aspectos quantitativo e qualitativo

Fonte: Elaborado pela autora.

A partir dessas etapas, procedeu-se à identificação dos instrumentos utilizados para coleta e análise dos dados. Entre os instrumentos de pesquisa previstos para direcionar, de forma lógica e sistemática, o processo de coleta, análise e interpretação dos dados, pode-se elencar os questionários e a pesquisa documental que foram utilizados nesta pesquisa (Raupp; Beuren, 2012).

A pesquisa foi aplicada por meio de questionários enviados via correio eletrônico aos profissionais que estão diretamente envolvidos no tema deste estudo. Para isso, primeiramente se buscou confirmar com os contadores-gerais de cada Estado quais as estruturas responsáveis pela implantação do sistema de informação de custos nos seus Estados para, caso fosse necessário, direcionar posteriormente o instrumento de coleta de dados ao responsável de fato. Antes do envio do

questionário, realizou-se um contato telefônico prévio com os responsáveis para apresentação dos objetivos e da relevância da pesquisa, a fim de se obter um maior engajamento nas respostas.

O questionário, constante no Apêndice A desta pesquisa, abarcou questões objetivas abertas, de múltipla escolha, de seleção e de escala tipo Likert. Para facilitar a compilação das respostas e a análise dos resultados, utilizou-se o formulário Google Forms, um aplicativo de gerenciamento de pesquisas da empresa Google.

As questões elaboradas seguiram o modelo de análise da pesquisa e foram fundamentadas principalmente nas disposições da NBC TSP 34, bem como nas pesquisas bibliográfica e documental realizadas em buscas na literatura e nos documentos oficiais públicos relacionados ao tema. Para tanto, na pesquisa bibliográfica dos artigos acadêmicos, utilizaram-se as seguintes bases de dados: o Portal de Periódicos da Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal do Ensino Superior (CAPES) para a busca de artigos nas bases de dados Scopus, Web of Science, EBSCO, Science Direct e Gale; a base de dados Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL) para artigos aplicados ao contexto brasileiro; e a Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD) para a busca de dissertações e teses relacionadas ao tema da pesquisa. As palavras-chave na língua portuguesa usadas nas buscas foram: “custos”, “setor público”, “custos do setor público”, “gestão de custos”, “implantação de sistema de custos” e “sistema de custos do setor público”. E as palavras correspondentes na língua inglesa foram: “costs”, “public sector”, “public sector costs”, “public service costs”, “costs management”, “cost system in the public sector” e “cost system deployment”. Já a pesquisa documental baseou-se principalmente nos documentos publicados nos sítios eletrônicos oficiais dos órgãos relacionados à normatização da temática, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e os sítios oficiais dos Estados brasileiros.

Após a elaboração das questões, procedeu-se à validação do instrumento por meio da aplicação de um pré-teste em uma pequena amostra da população escolhida. Para tanto, solicitou-se a colaboração para aplicar o pré-teste com os responsáveis pelo desenvolvimento dos sistemas de informação de custos dos Estados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina a fim de avaliar a compreensão das questões e verificar possíveis melhorias para facilitar as respostas ao instrumento de pesquisa. No caso do Rio Grande do Sul, a escolha se deu em virtude do estágio avançado de

implantação do sistema naquele Estado, revelado em pesquisas anteriores (Costa; Raupp; Dias, 2017) e, no caso de Santa Catarina, a principal razão reside no fato de que a pesquisadora atua profissionalmente no órgão central de contabilidade do Estado, órgão este responsável pelo desenvolvimento e pela implantação do SIC no Estado, no projeto intitulado SICSC.

Segundo Gil (2018), a aplicação do pré-teste visa garantir que o instrumento elaborado meça exatamente o que se pretende medir. Nessa avaliação, procurou-se verificar se todas as perguntas foram bem compreendidas e respondidas de maneira adequada, ou se houve alguma dificuldade no entendimento das questões que pudesse implicar na inadequação do instrumento de coleta de dados.

Para a aplicação do pré-teste, foi enviado e-mail com o questionário aos servidores envolvidos no projeto do SIC do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina, em que a pesquisadora informou o objeto de estudo, os objetivos pretendidos e as possíveis contribuições que se espera alcançar com o estudo, além de se colocar à disposição para o esclarecimento de dúvidas, caso fosse necessário. Na avaliação realizada, a grande maioria das questões foi considerada de fácil entendimento e resolução pelos respondentes, sendo apontadas sugestões de melhorias em questões com respostas do tipo “sim” ou “não”, haja vista a necessidade de se obter uma visão mais qualificada da situação, como, por exemplo, para apresentar casos em que o atendimento à questão se dá de forma parcial, total ou nula. Houve duas questões que foram consideradas irrelevantes ou desnecessárias e para as quais os respondentes sugeriram reavaliação e pertinência. Não foram levantadas questões adicionais à pesquisa, sendo consideradas suficientes as questões propostas. Outra sugestão apresentada pelos respondentes refere-se às questões que demandavam a classificação de diversos itens em ordem de prioridade e que se mostraram confusas, motivo pelo qual foi sugerida a reformulação. Por fim, o tempo médio de resposta ao questionário foi estimado em torno de uma hora, tempo este considerado cansativo em virtude do grande volume de questões e aprofundamento do tema. Sendo assim, as ponderações dos respondentes foram analisadas e levadas em conta no ajuste e na revisão das questões, o que culminou na versão final do questionário aplicado na pesquisa com 68 perguntas ao todo, conforme consta no Apêndice A. A versão final do questionário foi reaplicada com a equipe do projeto do SIC de Santa Catarina a fim de confirmar se as alterações promovidas contemplavam os ajustes sugeridos e se houve maior facilidade para responder às questões. Na segunda aplicação do pré-

teste, houve a confirmação das melhorias promovidas no questionário, bem como foi constatada a expressiva redução do tempo de resposta (em torno de 35 minutos). Outro ajuste realizado no questionário ocorreu a partir das sugestões apresentadas pela banca examinadora no momento da qualificação da presente pesquisa, o que culminou na reformulação de algumas questões para atender a essas sugestões.

O envio oficial do questionário aos responsáveis pelos sistemas de informação de custos dos Estados levou em conta duas etapas. A primeira ocorreu por meio do envio de mensagem eletrônica, na qual foi feita a apresentação da pesquisadora, informando o objetivo da pesquisa e pedindo a colaboração na resposta ao questionário, que se constitui no instrumento de coleta de dados. Após o aceite dos responsáveis, partiu-se para a segunda etapa, que consistiu no envio do formulário por e-mail ao respondente com o lembrete sobre o prazo de resposta pretendido, seguido de confirmação de recebimento por meio de mensagem eletrônica, além do agradecimento pela disposição em participar da pesquisa. Na apresentação do questionário foi informado o objetivo principal da pesquisa, a importância das respostas para que os objetivos propostos fossem alcançados, bem como as instruções para o correto preenchimento do formulário e o tempo estimado para as respostas. O envio dos questionários ocorreu entre os dias 17 de julho e 14 de agosto de 2023.

Após o prazo estipulado para recebimento das respostas (10 dias), houve a consolidação das respostas aos questionários por meio do Microsoft Office Excel 2023 para organização de uma base de dados única. Como já mencionado, ao todo, 24 Estados e o Distrito Federal responderam à pesquisa, faltando apenas Minas Gerais e Paraíba. Para fins de consolidação da análise da situação dos Estados, o Distrito Federal será tratado como Estado nesta pesquisa.

Para a análise quantitativa da pesquisa, os dados foram analisados e interpretados por meio das ferramentas Tabela Dinâmica e Análise Descritiva do Excel. Assim, a situação dos Estados brasileiros diante de cada questão foi apresentada por meio de resultados percentuais, retratando de forma quantitativa a posição dos Estados para cada quesito avaliado nas questões. Já no que tange à análise do aspecto qualitativo, as respostas às questões foram tratadas por meio da análise interpretativa simples, confrontando os resultados encontrados com o referencial teórico utilizado na base das perguntas. Dessa forma, a partir do que foi informado pelos respondentes dos questionários nas questões, houve a observação

e a análise interpretativa da mestrandona em relação aos resultados encontrados. Nos casos em que eventualmente foram constatadas situações antagônicas em questões com objetivos semelhantes ou respostas fora do contexto pretendido nas questões, fez-se contato com o respondente para que ele confirmasse ou corrigisse as respostas apresentadas, assim como foram desprezadas as respostas antagônicas de modo a garantir a análise adequada da situação verificada. Houve também algumas questões que restaram prejudicadas na análise e que necessitariam de ajustes ou reformulações, em virtude dos diversos estágios de desenvolvimento dos sistemas de custos dos Estados revelados na pesquisa, que não permitiram aferir corretamente o atendimento ou não dos requisitos da NBC TSP 34. Desse modo, algumas questões não foram consideradas na análise dos resultados.

Portanto, após o levantamento dos dados coletados nos questionários e a análise das respostas sob os aspectos quantitativos e qualitativos, foram identificados o estágio atual dos sistemas de informação de custos nos entes estaduais, o seu atendimento às diretrizes e aos padrões estabelecidos na NBC TSP 34, bem como as dificuldades enfrentadas tanto para o desenvolvimento quanto para a implantação dos sistemas, além das estratégias pensadas para enfrentar esses desafios.

De forma resumida, este capítulo abordou os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, informou o contexto em que esta foi desenvolvida, o modelo de análise construído pela autora com base na fundamentação teórica e as etapas percorridas pela pesquisa, bem como as técnicas de coleta e análise de dados que foram utilizadas na análise dos dados coletados. No próximo capítulo, passa-se a discorrer sobre a análise e a discussão dos resultados encontrados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados e analisados os resultados com base nas diretrizes estabelecidas na NBC TSP 34 bem como no referencial teórico utilizado na pesquisa. Como já mencionado no capítulo anterior, os dados foram obtidos por meio de questionário eletrônico enviado aos responsáveis pelo projeto de desenvolvimento e implantação do sistema de informação de custos nos Estados brasileiros.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES E DA ESTRUTURA RESPONSÁVEL PELO DESENVOLVIMENTO E A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA

Na primeira seção do questionário, buscou-se a identificação mínima dos respondentes da pesquisa, bem como a caracterização da estrutura responsável pelo desenvolvimento e a implantação do sistema de informação de custos em cada Estado. Tais informações foram elencadas em tabelas, apresentadas na sequência.

A Tabela 1 demonstra a distribuição dos Estados respondentes de acordo com a região geográfica do país e o percentual de participação no que tange ao total de respondentes. A região com a maior quantidade de respostas (32% do total de respondentes) foi a região Nordeste, que tem o maior número de Estados e que contou com a participação da quase totalidade deles (89%). A região Norte, com a segunda maior representatividade de respondentes na pesquisa (28%), teve uma participação de 100% dos seus Estados. Na sequência, a região Centro-Oeste também teve a participação de todos os seus Estados e representou 16% do total de respondentes. Já as regiões Sul e Sudeste tiveram o menor número de respondentes, representando 12% do total cada uma. Todavia, tal fato se justifica pelo pequeno número de Estados dessas regiões (3 na região Sul e 4 na região Sudeste).

Tabela 1 - Respondentes por região geográfica

Região	Quantidade de Estados	Estados Respondentes	% em relação à região geográfica	% em relação ao total de respostas
Nordeste	9	8	89%	32%
Norte	7	7	100%	28%
Centro-Oeste	4	4	100%	16%
Sudeste	4	3	75%	12%
Sul	3	3	100%	12%
Total	27	25	93%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A Tabela 2 a seguir apresenta a unidade organizacional de exercício dos respondentes, a fim de caracterizar as unidades organizacionais da estrutura administrativa dos Estados que são responsáveis pelo desenvolvimento e pela implantação do sistema.

A predominância das unidades organizacionais de exercício dos respondentes é das Secretarias de Estado da Fazenda (84% do total). Todavia, verificou-se também que as Secretarias de Estado de Planejamento respondem por 8% do total, seguidas da Secretaria de Estado da Economia e da Controladoria-Geral do Estado, com 4% cada uma.

Tabela 2 - Unidade organizacional dos respondentes

Unidade Organizacional	Quantidade	% em relação ao total
Controladoria-Geral do Estado	1	4%
Secretaria de Estado da Economia	1	4%
Secretaria de Estado da Fazenda	21	84%
Secretaria de Estado do Planejamento	2	8%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em relação ao nível de formação dos respondentes, verificou-se que o nível de escolaridade predominante é a Especialização, que correspondeu a 76% do total dos respondentes, seguido do Mestrado, com 12%, e da Graduação, com 8%. Portanto,

conforme exposto na Tabela 3, constata-se o alto nível de qualificação dos respondentes da pesquisa.

Tabela 3 - Nível de escolaridade dos respondentes

Nível de Escolaridade	Quantidade	% em relação ao total
Graduação	2	8%
Pós-graduação – Especialização	19	76%
Pós-graduação – Mestrado	3	12%
Pós-graduação – Doutorado	1	4%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quanto ao tempo de atuação na área pública, segundo consta na Tabela 4, 52% do total de respondentes atuam há mais de 15 anos na área pública, seguidos de 32% dos respondentes com experiência de mais de 10 anos e de apenas 16% dos respondentes com menos de 10 anos. Infere-se, portanto, que a maior parte dos respondentes possui amplo conhecimento e experiência na gestão pública.

Tabela 4 - Tempo de atuação na área pública

Tempo de Atuação	Quantidade	% em relação ao total
Menos de 5 anos	2	8%
De 5 a 10 anos	2	8%
De 11 a 15 anos	8	32%
De 16 a 20 anos	2	8%
Mais de 20 anos	11	44%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em relação ao cargo na estrutura organizacional ocupado pelos respondentes, conforme demonstrado na Tabela 5, destaca-se a predominância dos cargos de Chefia (Direção, Coordenação, Gerência), com 68% do total dos respondentes, bem como da Alta Administração (Secretário(a), Subsecretário(a), Secretário(a) Adjunto(a)), com 8% do total dos respondentes. Desse resultado, pode-se inferir que a maior parte dos respondentes participa do planejamento estratégico das suas estruturas organizacionais, tendo a possibilidade de definir ou sugerir as prioridades

e ações para concretizar os objetivos estratégicos, entre elas as relacionadas ao desenvolvimento dos sistemas de informações de custos, se for o caso.

Tabela 5 - Cargo na estrutura organizacional

Cargo	Quantidade	% em relação ao total
Assessoria ou Consultoria	3	12%
Chefia (Direção, Coordenação, Gerência)	17	68%
Execução (operacional)	3	12%
Secretário(a), Subsecretário(a), Secretário(a) Adjunto(a)	2	8%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A Tabela 6 demonstra a confirmação de que as unidades organizacionais de exercício dos respondentes da pesquisa são responsáveis pelo projeto de desenvolvimento e pela implantação dos sistemas de informação de custos nos seus Estados. Dos 25 respondentes, apenas um Estado (Roraima) informou que ainda não definiu a estrutura organizacional responsável pelo projeto, sendo que 96% dos respondentes confirmaram a responsabilidade da sua unidade pelo projeto.

Tabela 6 - Responsabilidade pelo desenvolvimento e pela implantação do SIC

Responsável pelo SIC	Quantidade	% em relação ao total
Não definido	1	4%
Sim	24	96%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

E para finalizar a caracterização dos respondentes e das estruturas responsáveis pelo desenvolvimento do sistema de informação de custos nos Estados, buscou-se verificar a experiência dos respondentes com a temática. Conforme exposto na Tabela 7 a seguir, observa-se que a maior parte dos respondentes (56%) ainda possui pouca experiência com a apuração de custos no setor público, tendo trabalhado até cinco anos com a temática. Já o grupo com maior tempo de experiência, com mais de 6 anos de trabalho com a temática, somou 24% do total, e, na maior parte, está relacionado aos Estados em estágio mais avançado na implantação do sistema. Aqueles que não trabalham com a temática de custos representam 20% do total, um percentual importante, estando associados aos

Estados que ainda não iniciaram os estudos para a implantação do sistema ou que ainda não possuem o sistema totalmente desenvolvido.

Tabela 7 - Anos de experiência com a temática de custos

Experiência com a temática de custos	Quantidade	% em relação ao total
Não trabalha com custos	5	20%
Menos de 1 ano	4	16%
De 1 a 5 anos	10	40%
De 6 a 10 anos	3	12%
Mais de 10 anos	3	12%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em resumo, verificou-se que a maior parte (84%) das unidades organizacionais responsáveis pela implantação dos sistemas de informação de custos nos Estados corresponde às Secretarias de Estado da Fazenda. Além disso, a maior parte dos respondentes ocupa cargos estratégicos nas suas estruturas organizacionais e tem a possibilidade de definir ou de sugerir prioridades e ações para concretizar os objetivos estratégicos. Constatou-se, porém, que a grande maioria dos respondentes, embora tenha mais de 10 anos de experiência na área pública (84%), possui poucos anos de experiência com a temática de custos no setor público ou ainda não trabalha com apuração de custos (76%). Tais achados são de extrema relevância para uma melhor compreensão e análise dos estágios atuais de desenvolvimento e implantação dos sistemas, a fim de examinar o nível de amadurecimento dos Estados.

4.2 ESTÁGIO ATUAL DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS E INICIATIVAS PARA ADAPTAÇÃO À NBC TSP 34

A segunda seção do questionário aplicado teve o intuito de verificar o estágio atual de estudos, desenvolvimento e implantação do sistema de informação de custos nos Estados brasileiros, verificando a concepção inicial do projeto, os recursos envolvidos, as entregas já realizadas e as eventuais iniciativas implementadas para adaptação dos sistemas às diretrizes e aos padrões estabelecidos na NBC TSP 34.

O primeiro quesito analisado foi o período de início dos estudos para o desenvolvimento do sistema de informação de custos nos Estados. Conhecer esse período é importante para a análise da trajetória e também para evolução dos

trabalhos no que tange ao desenvolvimento e à implantação dos sistemas. Apenas para se estabelecer um comparativo com os marcos temporais das normas contábeis que regulam a matéria, optou-se pela classificação do período de início dos estudos conforme as datas de publicação das normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade que tratam especificamente sobre os custos dos serviços públicos: a NBC T 16.11, de 25 de novembro de 2011 (CFC, 2011), e a NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021 (CFC, 2021). Todavia, ressalta-se que, conforme já exposto, a exigência pela apuração de custos no setor público já vem desde a publicação da Lei federal nº 4.320/64 (Brasil, 1964) e foi sendo reforçada ao longo dos anos por meio da publicação de novos normativos dos órgãos federais, com o intuito de incentivar e estabelecer um prazo-limite para a implantação do sistema.

Portanto, conforme exposto na Tabela 8 a seguir, percebe-se que antes mesmo da edição da NBC T 16.11, em 2011, quatro Estados já haviam iniciado os estudos para o desenvolvimento do sistema de informação de custos, sendo o pioneiro o Estado da Bahia, que começou os estudos no ano de 2002, seguido do Distrito Federal em 2009 e do Espírito Santo e de São Paulo em 2010. Já a maior parte dos Estados respondentes (48%) iniciou os estudos no período compreendido entre a edição da NBC T 16.11, em 2011, e da NBC TSP 34, em 2021, e 24% após a edição da NBC TSP 34, totalizando 72% dos Estados que tiveram iniciativas de estudos no período de edição dessas normas, demonstrando indícios sobre a influência positiva das normas para os estudos relacionados ao desenvolvimento dos sistemas. Por outro lado, apesar da edição das normas, apenas dois Estados (Amapá e Tocantins) declararam não ter iniciado os estudos sobre a temática que envolve os sistemas de informação de custos, e o Estado de Roraima afirmou ter iniciado os estudos, porém não deu continuidade até o momento da realização da pesquisa. Os motivos que podem justificar a falta de iniciativas ou a descontinuidade dos estudos desses Estados podem ser mais bem compreendidos com a análise das dificuldades enfrentadas para o desenvolvimento e a implantação do sistema, que será abordada nos resultados apresentados na seção 4.4 deste capítulo.

Tabela 8 - Período de início dos estudos para o desenvolvimento do SIC

Período	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Antes da NBCASP 16.11/2011	BA, DF, ES e SP	4	16%
Após a NBCASP 16.11 e antes da NBC TSP 34/2021	AC, AM, CE, MA, MT, PA, PE e RJ, RO, RS, SC e SE	12	48%
Após a NBC TSP 34/2021	AL, GO, MS, PI, PR e RN	6	24%
Não iniciado ou estudos sem continuidade	AP, RR e TO	3	12%
Total		25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Outro fator diretamente relacionado aos avanços nos estágios de desenvolvimento dos sistemas de informação de custos diz respeito ao apoio da alta administração aos projetos. Segundo estabelece a NBC TSP 34 (CFC, 2021), o apoio da alta administração é imprescindível para que a informação de custos possa auxiliar nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparéncia, prestação de contas e responsabilização. Dessa forma, investigou-se se os cargos da alta gestão dos Estados, aqui entendidos os Governadores, Secretários de Estado e seus assessores, apoiaram ou têm apoiado as iniciativas de desenvolvimento dos sistemas de custos dos Estados.

Conforme a Tabela 9, verificou-se que em 80% dos Estados a alta gestão têm conhecimento do projeto. Porém, a maior parte deles (60%), apesar de conhecer, não acompanha de forma regular as atividades desenvolvidas. Os Estados em que os membros da alta gestão acompanham o andamento das atividades do projeto com regularidade, conforme recomenda a NBC TSP 34, são Alagoas, Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Pará. Porém, observam-se nos demais Estados, à exceção do Espírito Santo, que iniciou os estudos em 2010, projetos mais recentes, o que pode justificar o interesse e o apoio da alta gestão neste momento.

Já Amapá, Ceará, Rio Grande do Norte, São Paulo e Tocantins informaram que os membros da alta gestão sequer conhecem o projeto, sendo que em dois desses Estados (Amapá e Tocantins) essa situação pode ser justificada pela falta de iniciativa de estudos e desenvolvimento da temática já relatada anteriormente na análise da Tabela 8.

Portanto, para o atendimento ao previsto na NBC TSP 34 bem como para que haja maior evolução nos trabalhos relacionados ao desenvolvimento dos sistemas de informação de custos e ao uso da informação como suporte à tomada de decisão, o apoio da alta gestão e o acompanhamento regular das atividades do projeto são ações indispensáveis nesse processo.

Tabela 9 - Apoio da alta gestão ao desenvolvimento do SIC

Apoio da alta gestão ao desenvolvimento do SIC	Quantidade	% em relação ao total
Conhecimento e acompanhamento regular do projeto	5	20%
Conhecimento sem acompanhamento regular do projeto	15	60%
Desconhecimento do projeto	5	20%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A fim de verificar os recursos envolvidos nos projetos de desenvolvimento dos sistemas de informação de custos, buscou-se levantar se os Estados instituíram grupo de trabalho para se dedicar à temática, bem como se a equipe técnica responsável pelo SIC possui dedicação exclusiva para trabalhar no tema.

De acordo com a Tabela 10, a situação encontrada no que se refere à instituição de um grupo de trabalho está praticamente empatada, sendo que 12 Estados criaram um grupo e 13 não instituíram nenhum grupo de maneira formal. Para complementar essa análise, faz-se necessário levantar também se a equipe técnica responsável possui dedicação exclusiva ao projeto. Identificou-se que somente seis Estados (DF, ES, GO, SC, SP e PE) possuem equipe técnica dedicada exclusivamente ao projeto. A grande maioria dos Estados (76%), porém, não possui equipe técnica exclusiva. Portanto, apesar de 12 Estados terem instituído grupo de trabalho, apenas 6 afirmaram que a equipe possui dedicação exclusiva ao projeto.

Tabela 10 - Equipe técnica para o desenvolvimento do SIC

Fator	(Frequência - Percentual)		
	Sim	Não	Total
Instituição do grupo de trabalho para o desenvolvimento do SIC	12 (48%)	13 (52%)	25 (100%)
Dedicação exclusiva da equipe técnica	6 (24%)	19 (76%)	25 (100%)

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em se tratando de desenvolvimento de sistemas de tecnologia da informação, além da equipe técnica vinculada ao projeto, faz-se necessário levantar também a equipe de tecnologia responsável pelo desenvolvimento dos sistemas de informação de custos nos Estados. Conforme exposto na Tabela 11, a maior parte (40%) dos sistemas está sendo desenvolvida pela equipe interna da própria estrutura organizacional responsável pelo SIC do Estado. Já 28% dos Estados contrataram empresa privada ou consultores individuais para desenvolver a tecnologia, e 8% contrataram empresa pública estatal. O Estado do Espírito Santo declarou ter equipe mista, tanto interna quanto externa, para desenvolvimento do sistema. Por fim, 20% dos Estados ainda não realizaram nenhuma contratação ou definição do responsável pelo desenvolvimento da tecnologia do sistema.

Tabela 11 - Equipe de tecnologia responsável pelo desenvolvimento do SIC

Responsável pela tecnologia do SIC	Quantidade	% em relação ao total
Consultores contratados	3	12%
Empresa privada	4	16%
Empresa pública	2	8%
Equipe interna	10	40%
Equipe mista (interna e externa)	1	4%
Não há contratação ou definição	5	20%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Para finalizar a análise sobre os recursos envolvidos no projeto de desenvolvimento do SIC, foi questionado se, na percepção dos respondentes, as equipes técnicas, que são as pessoas com conhecimento técnico da temática de custos responsáveis por definir as diretrizes do sistema, e as equipes de tecnologia, que são as pessoas incumbidas de desenvolver o sistema, são suficientes para que o desenvolvimento e a implantação dos sistemas ocorram até o prazo previsto na NBC TSP 34 (janeiro de 2024).

Conforme apurado na Tabela 12, um número muito expressivo dos respondentes entende que as equipes técnicas e de tecnologia disponíveis são insuficientes para dar cumprimento ao prazo de implantação dos sistemas de informação de custos nos Estados. Entre os respondentes, 60% discordam totalmente sobre a suficiência das equipes técnicas e de tecnologia, 16% discordam parcialmente em relação à equipe técnica e 8% discordam parcialmente em relação à equipe de

tecnologia. Por outro lado, um número muito pequeno de Estados entende que tanto a equipe técnica quanto a de tecnologia seriam suficientes para desenvolver e implantar o sistema até janeiro de 2024. Somente um Estado afirmou que a equipe de tecnologia seria suficiente, já 8% concordam parcialmente em relação à equipe técnica e 12% concordam parcialmente em relação à equipe de tecnologia. Por fim, 16% dos respondentes se mantiveram neutros na avaliação desses quesitos. Esses dados podem contribuir para a análise do estágio atual de desenvolvimento e de implantação dos sistemas de informação de custos tratados na sequência.

Tabela 12 - Capacidades das equipes para cumprimento do prazo da NBC TSP 34

Fator	Grau de concordância (Frequência - Percentual)					
	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Total
A equipe técnica responsável pelo SIC é suficiente para o desenvolvimento e a implantação do sistema até jan./24.	15 (60%)	4 (16%)	4 (16%)	2 (8%)	-	25 (100%)
A equipe de tecnologia responsável pelo desenvolvimento do SIC é suficiente para o desenvolvimento e a implantação do sistema até jan./24.	15 (60%)	2 (8%)	4 (16%)	3 (12%)	1 (4%)	25 (100%)

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A Tabela 13 apresenta o estágio atual de desenvolvimento e de implantação dos sistemas de informação de custos nos Estados. Verifica-se que somente três Estados (AP, RR e TO) não iniciaram seus estudos e projetos de desenvolvimento do SIC. Um número bastante expressivo (9 Estados) está na fase de estudos, e 10 Estados encontram-se na fase de desenvolvimento e em implantação do sistema: 5 Estados estão na etapa de desenvolvimento das funcionalidades e realização de testes de protótipos, e outros 5 estão na fase de implantação em unidades piloto. Destaca-se que a utilização de projeto piloto para implementação gradual do modelo de gerenciamento de custos na entidade é uma boa prática recomendada pela NBC TSP 34 (CFC, 2021).

No estágio mais avançado, enquadram-se 3 Estados (BA, RS e SP), os quais informaram que o sistema já está sendo usado por algumas unidades gestoras. Porém, nenhum Estado confirmou a utilização do sistema por todas as unidades

gestoras, o que nos permite inferir que ainda não se verifica a utilização do sistema de informação de custos de forma plena em nenhum ente estadual pesquisado.

Comparando-se a situação atual levantada com a pesquisa realizada por Costa, Raupp e Dias (2017), observa-se um grande avanço no número de Estados que iniciaram os estudos e progrediram no estágio de desenvolvimento e de implantação dos sistemas de informação de custos. Todavia, persiste a situação encontrada no referido estudo de que nenhum Estado brasileiro possui um sistema de informação de custos totalmente implantado e sendo utilizado por todas as unidades gestoras estaduais. Portanto, confirma-se que as iniciativas de apuração de custos no setor público brasileiro por meio de um sistema de informação de custos ainda se mostram muito incipientes (Alonso, 1999; Mauss; Souza, 2020; Raupp, 2011).

Tabela 13 - Estágio atual do SIC nos Estados

Estágio atual do processo de desenvolvimento do SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Não iniciado	AP, RR, TO	3	12%
Em estudo	AC, AL, CE, GO, MT, PR, PI, RN, SE	9	36%
Em desenvolvimento das funcionalidades do sistema	AM, DF, MS, RJ	4	16%
Em testes das funcionalidades/protótipos	ES	1	4%
Em implantação em unidades piloto	MA, PA, PE, RO, SC	5	20%
Em utilização por algumas unidades gestoras do Estado	BA, RS, SP	3	12%
Em utilização por todas as unidades gestoras do Estado	-	0	0%
Total		25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Além de se verificar o estágio atual dos sistemas de informação de custos, fez-se também um levantamento das funcionalidades previstas ou que já estão disponíveis nos sistemas para apurar as possíveis similaridades bem como as boas práticas adotadas.

Segundo apresenta a Tabela 14, as funcionalidades mais previstas nos SICs dos Estados são a Apuração dos custos do órgão ou entidade (unidade organizacional), com 52%, e a Definição do método de custeio, com 44%, o que demonstra a observância de uma importante etapa nas iniciativas de custos dos Estados mais avançados nesse processo. As unidades organizacionais formam o

agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou unidade e refletem a estrutura de alocação dos créditos orçamentários segundo o disposto no artigo 14 da Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964). Verifica-se, portanto, que as unidades organizacionais são o maior agregador de custos. Já a definição do método de custeio é uma etapa imprescindível para a apuração dos custos. Segundo a NBC TSP 34 (CFC, 2021), é por meio do método de custeio que os custos são atribuídos, estando diretamente associado ao processo de identificação do custo ao objeto que será custeado.

Na sequência, as funcionalidades mais apontadas nos sistemas de informação de custos dos Estados são os Relatórios gerenciais para uso dos gestores (40%), a Definição dos centros de custos e a Integração dos dados dos sistemas estruturantes para conferência ou validação, que aparecem cada uma em 36% dos Estados.

Em relação aos relatórios gerenciais para o uso dos gestores, a NBC TSP 34 destaca que estes são os principais usuários da informação de custos e que utilizam essas informações no processo de tomada de decisão sobre a aplicação dos recursos que lhes são confiados.

De acordo com a NBC TSP 34, o centro de custos ou centro de responsabilidade é a unidade onde os objetos de custos são identificados e apurados, podendo ser usado para a acumulação dos custos e sua vinculação às entregas, de forma a quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração das entregas e calcular o custo unitário de cada tipo de entrega.

Já a integração das bases de dados dos sistemas estruturantes, necessárias para gerar a informação de custos, também prevista na NBC TSP 34, é indispensável para a agregação dos dados que compõem a estrutura básica para a apuração dos custos por meio do sistema de informação de custos. A NBC TSP 34 recomenda ainda a conciliação dos dados caso sejam provenientes de base não contábil.

Portanto, constata-se que em pelo menos 9 Estados os sistemas de informação de custos já preveem ou pretendem prever funcionalidades básicas que permitem desde a integração dos SICs com as bases dos sistemas estruturantes até a definição do método de custeio, a apuração dos custos organizacionais e a geração de relatórios para os gestores, o que demonstra certa robustez nos projetos desses sistemas.

Há de se destacar ainda que apenas o SIC do Estado do Rio Grande do Sul proporciona a transparência dos custos apurados à sociedade, podendo servir como

uma boa prática a ser seguida. A NBC TSP 34 enfatiza que o processo de geração da informação de custos deve ter foco também nos processos de transparência, prestação de contas e responsabilização. Conforme Araújo, Carneiro e Santana (2015), as informações de custos no setor público contribuem para a melhoria da transparência e da prestação de contas aos órgãos fiscalizadores e à sociedade. No mesmo sentido, Costa, Raupp e Dias (2017) reforçam que a sociedade está exigindo uma maior transparência nas ações do governo, bem como cobrando melhorias na qualidade dos serviços prestados. Sendo assim, a transparência dos custos apurados à sociedade também deve ser um dos objetivos a serem perseguidos pelos sistemas de informação de custos dos entes públicos.

Por fim, 10 Estados informaram não ter previsto a disponibilização de nenhuma funcionalidade do sistema de informação de custos até o momento, o que vai ao encontro do estágio de desenvolvimento menos avançado dos SICs dos Estados.

Tabela 14 - Funcionalidades dos SICs dos Estados

(continua)

Funcionalidades do SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Apuração dos custos do órgão ou entidade (unidade organizacional)	AM, BA, DF, ES, MS, PA, PE, PI, RJ, RO, RS, SC e SP	13	52%
Definição do método de custeio	AM, BA, DF, ES, GO, MS, PE, RJ, RS, SC e SP	11	44%
Relatórios gerenciais para uso dos gestores	BA, DF, ES, PA, PE, PI, RJ, RS, SP e SC	10	40%
Definição dos centros de custos	BA, ES, MS, PA, PE, RO, RS, SC e SP	9	36%
Integração dos dados dos sistemas estruturantes para conferência e validação	AC, AM, BA, ES, PA, PE, RS, SC e SP	9	36%
Apuração dos custos dos departamentos	BA, ES, MS, PA, PE, RS, SC e SP	8	32%
Associação dos custos aos centros de custos	BA, ES, PA, PE, RO, RS, SC e SP	8	32%
Relatórios padronizados para todos os usuários	BA, DF, ES, PA, PE, PI, RS e SP	8	32%
Apuração dos custos dos programas	AM, DF, ES, PA, RJ e SP	6	24%
Apuração dos custos das ações orçamentárias (projetos e atividades)	AM, DF, PA, PI, RJ e SP	6	24%
Apuração dos custos dos produtos e serviços oferecidos à sociedade	BA, DF, ES, PE e SP	5	20%
Definição dos critérios de rateio	AM, ES, PE, RJ e SC	5	20%
Portal de custos para usuários internos	ES, RJ, RO, RS e SP	5	20%
Apuração dos custos das funções de governo	AM, DF, ES e RJ	4	16%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

(conclusão)			
Funcionalidades do SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Apuração dos custos das atividades ou processos administrativos	ES e PE	2	8%
Transparência dos custos apurados à sociedade	RS	1	4%
Não há funcionalidades desenvolvidas	AL, AP, CE, MA, MT, PR, RN, RR, SE e TO	10	36%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

E para finalizar a análise em relação às entregas já realizadas no que tange aos sistemas de informação de custos dos Estados, verificaram-se os métodos de custeio utilizados. Segundo a NBC TSP 34, os principais métodos de custeio são: 1) direto; 2) variável; 3) por absorção parcial; e 4) por absorção integral (pleno). A norma destaca ainda que nos estágios iniciais, com menor grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, é recomendável utilizar o método de custeio direto, por serem atribuídos apenas os custos diretos. No que tange aos custos indiretos, quando a sua atribuição for relevante, a NBC TSP 34 recomenda a adoção do custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno). Nesse sentido, a norma diz que para fazer o rastreamento de custos indiretos até os objetos de custo final pode ser utilizado o custeio baseado em atividades (ABC), podendo servir para operacionalizar tanto o custeio por absorção parcial como o custeio por absorção integral (custeio pleno).

Conforme a Tabela 15, constatou-se que a maior parte dos Estados (36%) prevê mais de um método de custeio nos seus sistemas de informação de custos. Esse achado vai ao encontro do previsto na NBC TSP 34, que dispõe que a administração da entidade deve avaliar as opções possíveis de métodos de custeio e selecionar aquele que melhor se ajuste às suas necessidades e que provê os melhores resultados no contexto de seu ambiente operacional. Portanto, os Estados que preveem mais de um método de custeio nos seus sistemas de informação de custos proporcionam a escolha do método que seja mais adequado às necessidades de cada entidade.

Os demais Estados que informaram o método de custeio utilizam ou devem utilizar apenas um método de custeio no sistema de informação de custos aplicável a todas as entidades. Desse modo, o Custo Direto e o Custo por Absorção Integral (pleno) estão sendo empregados na mesma proporção nos Estados, 16% cada. Já o

Custeio Baseado em Atividades, como único método do SIC, é ou deve ser utilizado em apenas 2 Estados.

Por outro lado, 6 Estados ainda não definiram o método de custeio nos seus SICs. Esse fato está diretamente relacionado ao estágio de desenvolvimento menos avançado do projeto do SIC nos Estados.

Tabela 15 - Métodos de custeio utilizados nos SICs

Métodos de custeio utilizados	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Custeio Direto	GO, MA, RN e SP	4	16%
Custeio por Absorção Integral (pleno)	PR, RS, RO e SC	4	16%
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	DF e MS	2	8%
Misto	AM, BA, CE, ES, MT, PA, PE, PI e RJ	9	36%
Não definido	AC, AL, AP, RR, SE e TO	6	24%
Total		25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A última avaliação desta seção diz respeito às iniciativas para adaptação dos sistemas de informação de custos às diretrizes e aos padrões estabelecidos na NBC TSP 34. Para isso, buscou-se apurar inicialmente o grau de conhecimento da equipe responsável pelo desenvolvimento do SIC em relação às disposições da norma.

Como demonstra a Tabela 16, verifica-se que somente 24% dos Estados afirmaram estar plenamente capacitados sobre as disposições da norma. A maior parte dos respondentes (64%) afirmou que já estudou ou participou de capacitações acerca das disposições contidas na NBC TSP 34, porém ainda não tem pleno domínio sobre essa norma, e 12% ainda a desconhecem. Identifica-se, portanto, a necessidade de um maior domínio sobre o conteúdo da norma por parte das equipes responsáveis pelos projetos de desenvolvimento dos sistemas de custos para garantir que esta seja atendida de forma plena.

Tabela 16 - Grau de conhecimento da equipe técnica em relação à NBC TSP 34

Grau de conhecimento da equipe técnica em relação à NBC TSP 34	Quantidade	% em relação ao total
Desconhece a NBC TSP 34	3	12%
Já estudou ou participou de capacitações sobre a NBC TSP 34, mas ainda não possui conhecimento pleno sobre essa norma	16	64%
Está plenamente capacitada sobre as disposições da norma	6	24%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quanto às ações promovidas pelos Estados para adaptar os sistemas de informação de custos às disposições da NBC TSP 34, constata-se na Tabela 17 que a principal ação adotada por 52% dos Estados foi a realização de estudos com o intuito de aprofundamento acerca das diretrizes e dos padrões definidos na NBC TSP 34. Além disso, 44% dos Estados deram ciência à alta administração sobre a necessidade de atendimento às diretrizes advindas da NBC TSP 34 com o intuito de buscar o apoio da alta administração ao projeto e de alertar sobre o prazo de implantação dos sistemas estabelecido pela norma. Na sequência, identificou-se que 28% tanto investiram na capacitação da equipe técnica responsável pelo desenvolvimento do SIC quanto criaram grupo de trabalho para adaptação dos SICs à norma.

As demais ações foram adotadas por menos de 25% dos Estados e podem ser verificadas na Tabela 17. Acrescentam-se apenas as outras ações informadas pelos respondentes relacionadas ao desenvolvimento de ferramentas de Business Intelligence (BI) para interligar os sistemas estruturantes, à modernização de sistemas estruturantes e à participação no novo Grupo Técnico dos Sistemas de Informação de Custos ligado ao GEFIN. Por último, 16% dos Estados afirmaram não ter promovido nenhuma ação relacionada à adaptação do SIC às diretrizes e aos padrões da norma, o que está diretamente ligado ao seu estágio de desenvolvimento (AL, AP, CE e RR).

Tabela 17 - Ações promovidas para adaptação dos SICs à NBC TSP 34

Ações promovidas para adaptação dos SICs à NBC TSP 34	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Realização de estudos sobre os padrões e as diretrizes definidos na NBC TSP 34	BA, ES, GO, MS, PA, PE, PR, RJ, RN, RS, SE, SC e SP	13	52%
Ciência da alta administração sobre a necessidade de atendimento às diretrizes estabelecidas na NBC TSP 34	AC, DF, ES, MS, PA, PE, PI, RJ, RN, RS e TO	11	44%
Capacitação da equipe técnica responsável pelo desenvolvimento do SIC	AM, ES, MT, PA, PE, RO e RS	7	28%
Criação de Grupo de Trabalho para adaptação do SIC à NBC TSP 34	ES, GO, MT, MS, PA, PE e RJ	7	28%
Contratação de serviços de TI para adaptação das funcionalidades do SIC às diretrizes da NBC TSP 34	DF, ES, MA, MS e PA	5	20%
Desenvolvimento de novas funcionalidades do SIC e evolução das existentes para atendimento à NBC TSP 34	DF, ES, MS, RS e SC	5	20%
Capacitação dos usuários do SIC sobre as diretrizes da NBC TSP 34	DF, ES e MS	3	12%
Elaboração de plano de ação para adaptação do SIC à NBC TSP 34	ES, PA e PE	3	12%
Contratação de consultoria para avaliação das ações necessárias para adaptação do SIC à NBC TSP 34	PA	1	4%
Outras	BA, DF e RN	3	12%
Não foram promovidas ações	AL, AP, CE e RR	4	16%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em suma, verificou-se que a maior parte dos Estados respondentes (72%) teve iniciativas de estudos no período de edição das normas (entre a NBC T 16.11, em 2011, e a NBC TSP 34, em 2021), podendo indicar a influência positiva dessas normas para os estudos relacionados ao desenvolvimento dos sistemas. Em relação ao estágio atual de desenvolvimento e de implantação dos sistemas, a maior parte dos Estados (40%) se encontra na fase de desenvolvimento e em implantação, 36% em estudos e 12% em estágio mais avançado, com o sistema sendo utilizado por algumas unidades gestoras (BA, RS e SP). Apenas três Estados (AP, RR e TO) não iniciaram seus estudos e projetos de desenvolvimento do SIC. As funcionalidades mais previstas nos SICs dos Estados são a Apuração dos custos do órgão ou entidade (unidade organizacional) e a Definição do método de custeio, o que demonstra a observância de uma importante etapa nas iniciativas de custos dos Estados mais avançados nesse processo.

No tocante aos recursos envolvidos, faz-se um grande alerta sobre a implantação dos sistemas no prazo previsto na NBC TSP 34: 60% dos respondentes

entendem que as equipes técnicas e de tecnologia dos Estados são insuficientes para cumprir o prazo de implantação dos sistemas de informação de custos nos Estados, carecendo, portanto, de maior atenção por parte da alta administração. Nesse sentido, cabe outro alerta: como visto, a maior parte dos Estados (60%) afirmou que os membros da alta administração, apesar de conhcerem o projeto, não acompanham de forma regular as atividades desenvolvidas.

Sobre o conhecimento da NBC TSP 34, acrescenta-se ainda que a maior parte dos respondentes (64%) afirmou já ter estudado ou participado de capacitações sobre as disposições dessa norma, porém ainda não tem pleno domínio sobre ela. Entre as principais ações adotadas pelos Estados para adaptação dos SICs à NBC TSP 34 estão justamente a realização de estudos que permitam o aprofundamento sobre as diretrizes e os padrões definidos na norma e a ciência à alta administração sobre a necessidade de atendimento às diretrizes advindas da NBC TSP 34, com o intuito de buscar apoio para o projeto e de alertar sobre o prazo de implantação dos sistemas estabelecido pela norma.

Constata-se assim que, para avançar nos estágios desenvolvimento e de implantação dos sistemas de informação de custos nos Estados, é imprescindível um grande apoio da alta administração aos projetos, investindo nas equipes técnicas e de tecnologia tanto em número de pessoas quanto em maior capacitação sobre o tema. A partir desse diagnóstico, passa-se a analisar o atendimento desses sistemas aos padrões e às diretrizes da NBC TSP 34.

4.3 ATENDIMENTO AOS PADRÕES E ÀS DIRETRIZES DA NBC TSP 34

A terceira seção do questionário aplicado teve o propósito de atingir o segundo objetivo específico da pesquisa, que é verificar o atendimento dos sistemas de informação de custos dos Estados brasileiros em estudos, em desenvolvimento ou já implantado segundo as diretrizes e os padrões contidos na NBC TSP 34. Para isso, como já dito, foram definidas três dimensões a partir das diretrizes estabelecidas nessa norma, assim agrupadas: (1) Informação de custos; (2) Sistema de informação de custos; e (3) Gestão de custos.

Na primeira categoria da dimensão Informação de Custos, que tratou do processo de geração da informação, foram identificados inicialmente quais usuários os sistemas de informação de custos dos Estados pretendem atender e gerar

informações. A NBC TSP 34, em seu item 6, define que o usuário da informação de custos é qualquer pessoa ou entidade que se utiliza da informação de custos para subsidiar sua tomada de decisão e seus processos de planejamento, avaliação de desempenho e *accountability*, por exemplo.

Na Tabela 18 constata-se que a maior parte dos Estados (84%) definiu os gestores como principais usuários das informações de custos. Esse achado da pesquisa vai ao encontro do previsto no item 8 da NBC TSP 34, que estabelece que os gestores são os principais usuários da informação de custos, pois são eles os responsáveis pela gestão dos recursos públicos e por avaliar os resultados alcançados em face dos objetivos estabelecidos.

A NBC TSP 34 identifica ainda os demais usuários da informação de custos, que são os órgãos de controle, os cidadãos, os membros do Poder Legislativo, as organizações sociais, a academia, os pesquisadores, os meios de comunicação e outros interessados nos resultados da gestão dos recursos públicos.

Nesse sentido, 56% dos Estados afirmaram que os usuários das informações de custos dos seus SICs são a alta administração, aqui considerados o Governador do Estado, os Secretários e seus assessores. Também 56% afirmaram que os órgãos de controle interno e externo, representados pelas Controladorias-Gerais dos Estados e pelos Tribunais de Contas Estaduais, respectivamente, são usuários das informações de custos. Outra grande representatividade verificada foi dos contadores e dos cidadãos, com 48% e 44%, respectivamente. Os demais usuários identificados tiveram representatividade inferior a 32%, como mostra a Tabela 18 a seguir. Adiciona-se apenas que o Estado da Bahia definiu entre os usuários do seu SIC outros servidores dos diversos órgãos com acesso ao sistema. Por fim, Amapá, Roraima e Tocantins não iniciaram seus estudos para o desenvolvimento do SIC e por isso não definiram os usuários do sistema.

Constata-se, portanto, que os principais usuários definidos nos SICs dos Estados estão em aderência ao que preconiza a NBC TSP 34, sendo a maior representatividade das respostas dos Estados relacionada aos usuários ligados às funções de gestão, controle e transparência.

Tabela 18 - Usuários das informações dos SICs

Usuários da informação de custos do SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Gestores	AC, AL, AM, BA, CE, DF, ES, GO, MA, MS, PA, PE, PI, PR, RJ, RN, RO, RS, SC, SE e SP	21	84%
Alta administração (Governador, Secretários e seus assessores)	AC, AL, AM, CE, ES, GO, MS, MT, PE, PI, RJ, RN, RO e SE	14	56%
Órgãos de controle interno e externo (TCE e CGE)	AC, AM, BA, CE, DF, ES, GO, MA, MS, PA, PE, RJ, RN e RS	14	56%
Contadores	AC, AM, BA, GO, MS, PA, PE, RJ, RN, RS, SP e SE	12	48%
Cidadãos	AC, AM, CE, ES, GO, MA, MS, PA, PE, RJ e RN	11	44%
Acadêmicos	AM, DF, ES, GO, MS, PE, RJ e RN	8	32%
Pesquisadores	AM, DF, ES, GO, MS, PE, RJ e RN	8	32%
Membros do Poder Legislativo	AM, ES, MS, PE, RJ e RN	6	24%
Organizações Sociais	AM, ES, MS, PE, RJ e RN	6	24%
Veículos de comunicação	AM, ES, MS, PE, RJ e RN	6	24%
Outros	BA	1	4%
Não há estudos desenvolvidos	AP, RR e TO	3	12%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Na sequência, buscou-se verificar o grau de conhecimento dos usuários sobre o uso dos sistemas de informação de custos. Conforme observado na Tabela 19, a grande maioria dos respondentes (88%) informou que o nível de conhecimento dos usuários do SIC ainda é incipiente, os quais estão relacionados aos Estados ainda em estudos, em desenvolvimento ou que não iniciaram os seus projetos dos sistemas de custos. Somente dois Estados (Bahia e Rio Grande do Sul) informaram que os usuários possuem conhecimento razoável. Esse resultado está diretamente ligado ao estágio de desenvolvimento e de implantação dos SICs desses Estados, que se encontra mais avançado. E somente o Estado de Pernambuco informou que o grau de conhecimento dos usuários sobre o uso do SIC é nulo, tendo em vista que o sistema ainda não se encontra implantado.

Tabela 19 - Grau de conhecimento dos usuários sobre o uso do SIC

Grau de conhecimento dos usuários sobre o uso do SIC	Quantidade	% em relação ao total
Nulo	1	4%
Incipiente	22	88%
Razoável	2	8%
Pleno	0	0%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Para complementar essa análise, além do grau de conhecimento dos usuários, buscou-se verificar se os Estados realizaram capacitações com os usuários dos SICs, a fim de orientá-los sobre o uso do sistema de forma adequada. Segundo os dados constantes na Tabela 20, apenas 5 Estados (BA, DF, ES, RS e SP) realizaram capacitações, mas a maior parte deles (80%) ainda não investiu em treinamentos e em capacitações para os usuários do sistema. Isso também pode ser justificado pelo baixo nível de avanço no desenvolvimento e na implantação dos sistemas nos Estados, uma vez que é essencial que o sistema esteja em um estágio mais avançado de implantação para investir em capacitação sobre como utilizá-lo.

Ressalta-se, porém, que a capacitação dos usuários no uso do sistema é fundamental para o sucesso do processo de implantação dos sistemas de informação de custos (Monteiro; Pereira; Santos; Holanda, 2014). Por esse motivo, os entes devem estar atentos para oferecer a adequada capacitação aos usuários dos SICs.

Tabela 20 - Capacitações aos usuários do SIC

Realização de capacitações aos usuários do SIC	Quantidade	% em relação ao total
Sim	5	20%
Não	20	80%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Partindo-se para a análise da segunda categoria da dimensão Informação de custos, buscou-se identificar, na percepção dos respondentes, o atendimento às características qualitativas da informação de custos disponibilizada pelos SICs dos Estados, conforme prevê a NBC TSP 34, e que também estão definidas na NBC TSP

Estrutura Conceitual, quais sejam, a relevância, a representação fidedigna, a comprehensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.

Para melhor análise e discussão dos resultados da pesquisa, inicialmente serão observados os quesitos relevância, comprehensibilidade e tempestividade. O quesito comparabilidade será analisado na sequência e, no caso dos quesitos verificabilidade e representação fidedigna, a análise será apresentada na avaliação da integração dos sistemas.

Segundo os dados da Tabela 21, em relação à relevância, a maior parte dos respondentes (48%) considerou, ainda que parcialmente, que as informações de custos já disponibilizadas ou previstas para serem disponibilizadas aos usuários são relevantes. Por outro lado, 36% discordaram de tal afirmação, e 16% se mantiveram neutros na avaliação desse quesito.

Para complementar essa análise e apurar de que forma a informação de custos está estruturada nos sistemas a fim de gerar informações relevantes aos seus usuários, questionou-se se a definição dos objetos de custos nos SICs considera as necessidades e os propósitos dos usuários da informação segundo o que dispõe a NBC TSP 34. De acordo com os dados apurados, 52% concordaram, ainda que parcialmente, que os objetos de custos definidos nos SICs consideram ou devem considerar as necessidades dos usuários, 20% não opinaram e 28% discordaram da afirmação. Nesse sentido, ressalta-se que a utilidade e a relevância das informações de custos estão diretamente ligadas ao atendimento das necessidades dos usuários da informação (Cardoso; Aquino; Bitti, 2011).

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

Portanto, em relação ao atendimento aos aspectos qualitativos da informação de custos disponibilizada nos SICs dos Estados, os dados da pesquisa permitem concluir que apenas 48% dos respondentes consideram, ainda que parcialmente, as informações de custos disponibilizadas ou a serem disponibilizadas nos SICs relevantes, 44% consideram, ainda que parcialmente, as informações comprehensíveis e 36% consideram, ainda que parcialmente, as informações tempestivas. Esse

resultado, porém, deve ser avaliado juntamente com os estágios de desenvolvimento dos SICs. De qualquer modo, há que se atentar para a necessidade de se garantir que as informações disponibilizadas nos SICs atendam aos aspectos inerentes à qualidade da informação de custos preconizados pela NBC TSP 34, uma vez que é a partir dessas informações que os usuários do sistema farão suas análises e tomarão suas decisões.

Tabela 21 - Aspectos qualitativos da informação de custos

Fator	Grau de concordância (Frequência - Percentual)					
	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não Concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Total
As informações de custos disponibilizadas aos usuários são relevantes.	7 (28%)	2 (8%)	4 (16%)	9 (36%)	3 (12%)	25 (100%)
A definição dos objetos de custos no SIC do seu Estado considera as necessidades e os propósitos dos usuários da informação.	5 (20%)	2 (8%)	5 (20%)	10 (40%)	3 (12%)	25 (100%)
As informações de custos disponibilizadas pelo SIC são compreensíveis.	5 (20%)	1 (4%)	8 (32%)	8 (32%)	3 (12%)	25 (100%)
As informações de custos disponibilizadas pelo SIC são tempestivas.	8 (32%)	-	8 (32%)	7 (28%)	2 (8%)	25 (100%)

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Para aferir o quesito comparabilidade, questionou-se inicialmente a percepção dos respondentes sobre a consistência na aplicação das normas e políticas contábeis. Segundo a NBC TSP 34, isso está relacionado diretamente à qualidade da informação comparável ao tratar os fenômenos contábeis de forma padronizada e permite a identificação dos fatores relacionados ao desempenho da entidade. Nesse sentido, conforme demonstra a Tabela 22, quanto à consistência na aplicação das normas e das políticas contábeis para permitir a comparabilidade, 72% dos respondentes

confirmaram, ainda que parcialmente, que o seu Estado aplica de forma consistente as normas e políticas contábeis, e 28% discordaram.

Ainda na avaliação do aspecto da comparabilidade, a NBC TSP 34 reforça que o uso consistente do mesmo modelo de gerenciamento de custo permite que a informação gerada possa ser comparada de um período para outro, o que contribui para avaliar a variação dos custos e seus desvios em relação a possíveis projeções, além de possibilitar a comparação entre entidades ou centros de responsabilidade que executam atividades semelhantes. Dessa forma, ao analisar esse quesito, 36% dos respondentes concordaram total e parcialmente com a afirmação de que seu Estado faz o uso consistente do mesmo modelo de gerenciamento de custo, 36% não souberam responder e 28% discordaram. Verifica-se, porém, que o resultado dessa questão está diretamente ligado aos estágios pouco avançados da maior parte dos Estados.

Isso posto, no tocante à comparabilidade das informações dos SICs, apesar de um número expressivo de Estados (72%) afirmar que aplica de forma consistente as normas e políticas contábeis para garantir a comparabilidade das informações, apenas 36% frisaram, ainda que parcialmente, que seu Estado faz uso consistente do mesmo modelo de gerenciamento de custo ao longo do tempo. Nesse sentido, alerta-se para a necessidade de um olhar atento por parte dos entes no uso consistente do modelo de gerenciamento dos custos ao longo dos anos, a fim de garantir a comparabilidade das informações segundo o disposto na NBC TSP 34.

Tabela 22 - Comparabilidade das informações do SIC

Fator	Grau de concordância (Frequência - Percentual)					
	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Total
O Estado mantém a consistência na aplicação das normas e políticas contábeis para permitir a comparabilidade.	2 (8%)	5 (20%)	-	11 (44%)	7 (28%)	25 (100%)
O Estado faz uso consistente do mesmo modelo de gerenciamento de custo ao longo do tempo para permitir a comparabilidade.	6 (24%)	1 (4%)	9 (36%)	4 (16%)	5 (20%)	25 (100%)

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Além de considerar as características qualitativas, segundo a NBC TSP 34, para ser útil e compreensível ao usuário a informação de custos deve também levar em conta as restrições da informação, a saber: a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.

Ao se avaliar a observância às restrições das informações de custos, verificou-se, conforme os dados da Tabela 23, que 24% dos respondentes afirmaram que os SICs dos seus Estados observam todas as restrições e requisitos, 16% observam apenas a relação custo-benefício, 12% observam apenas o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas e 8% observam apenas a materialidade. Por outro lado, 40% afirmaram que não observam as restrições, sendo esse percentual diretamente ligado aos Estados em estágios menos avançados de desenvolvimento. Logo, um número muito pequeno de Estados afirma que observa ou pretende observar todas as restrições e requisitos para a geração da informação de custo, conforme preconiza a NBC TSP 34.

Tabela 23 - Observância às restrições das informações de custos

Observância às restrições de materialidade, custo-benefício e alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas	Quantidade	% em relação ao total
Sim, observam apenas a relação custo-benefício.	4	16%
Sim, observam apenas as restrições de materialidade.	2	8%
Sim, observam apenas o alcance do equilíbrio entre as características qualitativas da informação.	3	12%
Sim, observam todas as restrições e requisitos.	6	24%
Não observam as restrições.	10	40%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Partindo-se para a análise quanto aos objetos de custos, definidos com base nas necessidades e nos propósitos dos usuários da informação, segundo a NBC TSP 34 buscou-se verificar se os SICs dos Estados observam a classificação prevista na norma, que assim os define:

Objetos de custos intermediários: são aqueles objetos cujos custos, sendo ou não atribuídos aos objetos de custos finais, são de interesse da entidade por representarem informações úteis para a gestão.

Objetos de custos finais: são os bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público (CFC, 2021, p. 3).

Considerando-se essa classificação, conforme os dados compilados na Tabela 24, constatou-se que 48% dos SICs estaduais permitem ou devem permitir a classificação tanto dos objetos de custos intermediários quanto dos finais, 3% permitem ou devem permitir apenas a classificação dos objetos de custos finais e 40% não permitem a classificação, percentual esse ligado na maior parte aos Estados em estágios menos avançados de desenvolvimento dos sistemas de informação de custos. Todavia, a fim de complementar essa análise, foram levantados alguns exemplos de objetos de custos finais e intermediários definidos nos SICs estaduais, conforme abordado na sequência.

Tabela 24 - Classificação dos objetos de custos

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

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A NBC TSP 34 traz como exemplos de objetos de custos finais os bens e serviços de saúde, de segurança pública, de saneamento, de educação, etc. Já os objetos de custos que não correspondam a bens e serviços entregues à sociedade são considerados intermediários, como, por exemplo, os bens e serviços consumidos internamente, oferecidos e prestados entre centros de responsabilidade ou entidades, unidades organizacionais, programas elencados nos planos de governo, entre outros que sejam considerados úteis pela entidade.

Conforme se verifica na Tabela 25, 32% dos Estados definiram ou pretendem definir nos seus SICs como objetos de custos finais os bens e serviços de educação, e 24% os bens e serviços de saúde e também os bens e serviços de segurança pública. Rondônia e São Paulo informaram outros tipos de objetos de custo definidos nos seus SICs: bens e serviços de estradas e transportes, e bens e serviços da administração penitenciária, respectivamente.

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

Os Estados em estágios menos avançados de desenvolvimento dos sistemas de informação de custos (40% dos respondentes) ainda não definiram os objetos de custos nos seus SICs. Ou seja, os Estados que ainda estão em desenvolvimento ou os que devem desenvolver seus sistemas precisam se atentar para o atendimento a esse requisito previsto na NBC TSP 34 com o intuito de satisfazer as necessidades e os propósitos dos usuários da informação na definição dos objetos de custos.

Tabela 25 - Objetos de custos definidos no SIC

Exemplos de objetos de custos definidos no SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Objetos de custos finais			
Bens e serviços de educação	AC, ES, GO, PA, PE, RJ, SC e SP	8	32%
Bens e serviços de saúde	AC, ES, GO, PA, PE e RJ,	6	24%
Bens e serviços de segurança pública	BA, ES, GO, PA, PE e RJ	6	24%
Outros	RO e SP	2	8%
Objetos de custos intermediários			
Unidades organizacionais	BA, ES, GO, MA, MS, PA, PE, PI, RJ, RS e SC	11	44%
Bens e serviços consumidos internamente na estrutura estatal	AC, ES, PE e RS	4	16%
Programas elencados nos planos de governo	DF, ES, MA e PA	4	16%
Projetos para o alcance da missão institucional	ES, MA e PA	3	12%
Não definido	AL, AM, AP, CE, MT e PR, RN, RR, SE e TO	10	40%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No que diz respeito ao processo de geração da informação de custos, segundo a NBC TSP 34, deve-se ter como foco os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

De acordo com os dados apresentados na Tabela 26, o processo de tomada de decisão é o maior foco na geração de informações de custos nos SICs, conforme indicado por 68% dos Estados respondentes. Esse resultado está alinhado ao que preconizam Almeida, Borba e Flores (2009), que alertam sobre a necessidade de adequação dos sistemas de informações a fim de proporcionar subsídios para a tomada de decisões com economicidade. Na sequência, foram indicados os processos de monitoramento (60%), de planejamento (52%) e de avaliação de desempenho (44%).

Já os processos ligados à *accountability* aparecem em menor representatividade: transparência (48%), prestação de contas (32%) e responsabilização (24%). Esse resultado, porém, deve ser tratado com atenção pelos Estados. A apuração dos custos dos serviços públicos e sua divulgação para a população são importantes para a melhoria da transparência e da prestação de contas aos órgãos fiscalizadores e à sociedade, pois permitem que os cidadãos possam

exercer o controle social e assim avaliar a eficiência dos serviços prestados (Alonso, 1999; Araújo; Carneiro; Santana, 2015).

Acrescenta-se que 20% dos Estados respondentes não definiram seus focos de geração da informação de custos e estão ligados aos Estados com estágio menos avançado de desenvolvimento.

Percebe-se, portanto, que entre os Estados que já definiram os focos da geração das suas informações de custos, a maior parte se concentrou nos processos de planejamento, monitoramento e tomada de decisão. Pode-se aferir que esse resultado está diretamente associado ao atendimento das necessidades de informação dos principais usuários da informação de custos – os gestores – que, segundo a NBC TSP 34, necessitam dessas informações para a sua tomada de decisão sobre a aplicação dos recursos que lhes são confiados. O resultado coaduna com Drehmer e Raupp (2016), os quais defendem que a gestão de custos é capaz de fornecer informações que subsidiam o processo decisório e o controle gerencial, e fundamentam o planejamento, permitindo a mensuração do resultado das atividades públicas. Ainda, esse resultado também está alinhado com a orientação da Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2018) em relação ao uso da informação de custos como ferramenta de apoio à gestão, contribuindo para a mudança do padrão burocrático de gestão do Estado para um padrão gerencial proativo e orientando a execução do gasto com melhor qualidade, bem como responde aos anseios sociais como transparência, prestação de contas e responsabilidade na utilização dos recursos públicos.

Tabela 26 - Focos da informação de custos

Focos do processo de geração da informação de custos do SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Tomada de decisão	AC, AM, BA, CE, ES, GO, MA, PA, PE, PI, PR, RJ, RO, RN, RS, SC e SP	17	68%
Monitoramento	AC, AM, BA, ES, GO, MA, PA, PE, PR, RJ, RO, RN, RS, SC e SP	15	60%
Processos de planejamento	AC, AM, BA, CE, ES, GO, PA, PI, PR, RJ, RN, SC e SP	13	52%
Transparência	AC, ES, GO, MA, PA, PE, PI, RJ, RN, RS, SC e SP	12	48%
Avaliação de desempenho	AC, BA, CE, ES, GO, MA, PA, PE, RJ, RO e RN	11	44%
Prestação de contas	AM, DF, ES, GO, MS, PE, RJ e RS	8	32%
Responsabilização	CE, ES, GO, PE, PI e RJ	6	24%
Não definido	AL, AP, MT, RR, SE e TO	5	20%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No que se refere à disponibilização de relatórios gerenciais, a NBC TSP 34 estabelece que é recomendável a entidade divulgar relatório de custos em base regular, com periodicidade mínima anual. Na avaliação desse quesito, conforme se verifica na Tabela 27, a maior parte dos Estados respondentes (80%) afirmou que seu SIC prevê ou deve prever a disponibilização de relatórios gerenciais. Contudo, no tocante à divulgação desses relatórios, apenas 32% afirmaram que a fazem ou pretendem fazê-la com periodicidade mínima anual. Ou seja, apesar de o SIC prever a disponibilização de relatórios gerenciais, ainda não está prevista uma divulgação expressiva dessas informações pelos entes estaduais. Isso pode ser explicado pelo estágio pouco avançado de desenvolvimento dos SICs estaduais, tendo em vista que a divulgação de relatórios pressupõe o atendimento de dois requisitos básicos: 1) o próprio desenvolvimento dos sistemas, que, uma vez desenvolvido, carece da 2) aferição da qualidade da informação antes de sua divulgação.

Tabela 27 - Relatórios gerenciais do SIC

Fator	Quantidade/% em relação ao total		Total
	Sim	Não	
Previsão de disponibilização de relatórios gerenciais	20 (80%)	5 (20%)	25 (100%)
Divulgação dos relatórios com periodicidade mínima anual	8 (32%)	17 (68%)	25 (100%)

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quanto às informações disponibilizadas nos relatórios previstos nos SICs, a NBC TSP 34 estabelece que, além de evidenciar os custos apurados em determinado período, esses relatórios devem demonstrar o desempenho ao longo do tempo, contendo a análise e a interpretação do consumo dos recursos, bem como explicações de eventuais variações ocorridas no período.

Nesse sentido, conforme os dados da Tabela 28, identifica-se que 44% dos Estados respondentes afirmaram que seus SICs apresentam ou pretendem apresentar os custos apurados em determinado período, 40% contêm ou devem conter a análise e a interpretação do consumo dos recursos, 36% demonstram ou devem demonstrar o desempenho ao longo do tempo, e 20% trazem ou devem trazer explicações de eventuais variações ocorridas no período. Por outro lado, 44% dos respondentes declararam que não foram definidas as informações adicionais ou não foram desenvolvidos relatórios no SIC, resultado diretamente relacionado aos Estados em estágio menos avançado de desenvolvimento do seu sistema.

Tabela 28 - Informações dos relatórios do SIC

Informações apresentadas nos relatórios do SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Apresentam os custos apurados em determinado período.	AM, BA, CE, ES, GO, MA, PA, PE, RJ, RS e SC	11	44%
Contêm a análise e a interpretação do consumo dos recursos.	AM, DF, ES, GO, MA, PA, PE, RO, RS e SP	10	40%
Demonstram o desempenho da atuação ao longo do tempo.	AM, ES, MA, PA, PE, RJ, RS, SC e SP	9	36%
Contemplam explicações de eventuais variações ocorridas no período.	ES, GO, MA, PE e RS	5	20%
Informações adicionais não definidas ou não há relatórios desenvolvidos no SIC.	AC, AL, AP, MT, MS, PI, PR, RN, RR, SE e TO	11	44%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Além de evidenciar as informações de custos, a NBC TSP 34 dispõe que os relatórios de custos devem ser acompanhados por notas explicativas, contemplando o modelo de gerenciamento de custos, especialmente quanto aos seguintes elementos: objetos de custos, método de custeio e bases de mensuração adotados; avaliação sobre os principais fatores relacionados ao desempenho atual; e previsões sobre o desempenho esperado da entidade. A norma diz que também devem ser objeto de nota explicativa:

- (a) utilização de base de dados não contábil e, quando couber, critérios de conciliação;
- (b) mudanças de critérios que compõem o modelo de gerenciamento de custos da entidade, bem como seus impactos na análise comparativa e avaliação de desempenho; e
- (c) outras informações que possam impactar a compreensão e a utilização dos relatórios de custos por seus usuários (CFC, 2021, p. 15).

De acordo com a Tabela 29, 28% dos relatórios dos SICs dos Estados preveem ou devem prever a disponibilização de notas explicativas contendo o modelo de gerenciamento de custos quanto aos objetos de custos, método de custeio e bases de mensuração adotados. Já 24% das notas explicativas dos relatórios dos SICs dos Estados contemplam ou devem contemplar outras informações que possam impactar a compreensão e a utilização dos relatórios de custos por seus usuários. Apenas 16% dos relatórios dos SICs dos Estados trazem ou devem trazer a avaliação sobre os principais fatores relacionados ao desempenho atual. Já 8% detalham ou devem detalhar informações sobre a utilização de base de dados não contábil e, quando couber, critérios de conciliação; esses relatórios apresentam ou devem apresentar previsões sobre o desempenho esperado da entidade; e também especificam ou devem especificar mudanças de critérios que compõem o modelo de gerenciamento de custos da entidade, bem como seus impactos na análise comparativa e na avaliação de desempenho.

A maior parte dos respondentes (60%), porém, informou que os SICs não preveem a apresentação de notas explicativas ou estas ainda não foram definidas. Ou seja, tendo-se em vista o baixo percentual de Estados que preveem a apresentação de notas explicativas acompanhando os relatórios dos SICs, reforça-se a necessidade de maior atenção a esse requisito, que é indispensável para melhor compreensão dos dados pelos usuários desses relatórios.

Tabela 29 - Temas das notas explicativas dos relatórios do SIC

Temas contemplados nas notas explicativas dos relatórios do SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Modelo de gerenciamento de custos quanto aos objetos de custos, método de custeio e bases de mensuração adotados	AM, DF, ES, GO, PA, PE e SC	7	28%
Outras informações que possam impactar a compreensão e a utilização dos relatórios de custos por seus usuários	CE, ES, MA, PE, RS e SC	6	24%
Avaliação sobre os principais fatores relacionados ao desempenho atual	ES, MA, PE e RS	4	16%
Informação sobre a utilização de base de dados não contábil e, quando couber, critérios de conciliação	ES e RS	2	8%
Predições sobre o desempenho esperado da entidade	ES e RS	2	8%
Mudanças de critérios que compõem o modelo de gerenciamento de custos da entidade, bem como seus impactos na análise comparativa e na avaliação de desempenho	ES e MA	2	8%
Os relatórios do SIC não preveem notas explicativas	AC, AL, AP, BA, MT, MS, PI, PR, RJ, RN, RO, RR, SE, SP e TO	15	60%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Passando-se para a análise da segunda dimensão do diagnóstico do atendimento à NBC TSP 34, no que tange ao sistema de informação de custos buscou-se identificar inicialmente os objetivos pretendidos nos SICs dos Estados. Segundo a norma, os sistemas de informação de custos possuem diversos objetivos, os quais incluem:

- (a) mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, bem como dos demais objetos de custos;
- (b) apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas, estimulando sua melhoria;
- (c) subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto;
- (f) produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade;
- (g) subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e entidades do setor público;
- (h) direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais; e
- (i) apoiar o monitoramento do planejamento estratégico (CFC, 2021, p. 5-6).

Além dos objetivos definidos na NBC TSP 34, os Estados foram questionados também se um dos objetivos do SIC estaria relacionado ao cumprimento dessa norma e de demais normativos legais atrelados ao tema ou a determinações do Tribunal de Contas Estadual, órgão de controle externo ligado ao Poder Legislativo.

Desse modo, a maior parte dos respondentes (64%) informou que os objetivos atuais pretendidos para o SIC são apresentar os custos apurados em determinado período bem como subsidiar a tomada de decisão em processos; 60% informaram que seus SICs tencionam apoiar as funções de planejamento e orçamento relacionadas à definição de preços e tarifas, mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, bem como dos demais objetos de custos, como também subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto; 56% dos Estados respondentes assinalaram que os objetivos do SIC estão ligados à produção de informações gerenciais e ao cumprimento das exigências legais sobre a apuração dos custos dos serviços públicos; e 52% estão voltados ao subsídio em estudos para promoção da eficiência. Os demais objetivos dos SICs foram mencionados por menos da metade dos Estados respondentes e podem ser consultados na Tabela 30. Por fim, 24% dos Estados ainda não definiram os objetivos do SIC em virtude dos seus estágios pouco avançados no processo de desenvolvimento do sistema.

Constata-se, portanto, que os objetivos pretendidos para os SICs da maior parte dos Estados respondentes estão perfeitamente alinhados com os objetivos estabelecidos na NBC TSP 34.

Tabela 30 - Objetivos atuais pretendidos para o SIC

(continua)

Objetivos atuais pretendidos para o SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Apresentar os custos apurados em determinado período.	AC, AM, BA, ES, GO, MA, MS, PA, PE, PI, PR, RJ, RN, RS, SC e SE	16	64%
Subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas.	AM, BA, ES, GO, MA, MS, PA, PE, PI, RJ, RN, RO, RS, SC, SE e SP	16	64%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

(conclusão)

Objetivos atuais pretendidos para o SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados.	AM, BA, ES, GO, MA, MS, PA, PI, PR, RJ, RN, RS, SC, SE e SP	15	60%
Mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, bem como dos demais objetos de custos.	AM, BA, DF, ES, GO, MA, PA, PE, PI, RJ, RN, RS, SC, SE e SP	15	60%
Subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto.	BA, DF, ES, GO, MA, MS, PA, PR, RJ, RN, RO, RS, SC, SE e SP	15	60%
Producir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade.	AC, BA, DF, ES, GO, MA, MS, PA, PE, RJ, RN, RS, SE e SP	14	56%
Cumprir as exigências legais sobre a apuração dos custos dos serviços públicos.	AC, BA, DF, ES, GO, MA, MS, PA, PE, RJ, RN, RS, SC e SE	14	56%
Subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e nas entidades do setor público.	BA, ES, GO, MA, PA, PE, PR, RJ, RN, RS, SC, SE e SP	13	52%
Apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas, estimulando sua melhoria.	AM, BA, ES, GO, MA, PA, PE, RJ, RN, RS, SC e SE	12	48%
Atender às exigências do Tribunal de Contas.	AC, BA, DF, ES, MA, MS, PA, PE, RJ, RS, SC e SE	12	48%
Apoiar o monitoramento do planejamento estratégico.	AC, ES, GO, PA, PE, RJ, RN, RS e SE	9	36%
Direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais.	ES, GO, PA, PE, RJ, RN, RS e SE	8	32%
Não definido	AL, AP, CE, MT, RR e TO	6	24%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em relação à categoria Contextualização do sistema de custos, buscou-se investigar as variáveis físicas identificadas nos SICs dos Estados e também a evidenciação das perdas e dos custos incorridos, independentemente da execução orçamentária. A NBC TSP 34 afirma que o sistema de custos visa evidenciar o quanto de recurso foi utilizado por uma entidade para cumprir determinada finalidade. Nesse contexto, deve ser associada a identificação das variáveis físicas, a fim de proporcionar o monitoramento, a avaliação e a comparação de indicadores de desempenho.

Segundo a NBC TSP 34, a identificação das variáveis físicas tem o intuito de mensurar o custo dos bens e serviços entregues. Nesse sentido, o custo unitário inclui, por exemplo, o custo por tonelada, por hora-máquina, por hora de trabalho do servidor ou do departamento, por cidadão atendido, por item disponibilizado, por metro quadrado construído. Na mesma linha, Silva e Drumond (2004) alertam para a necessidade de conhecer com clareza as variáveis qualitativas e quantitativas, de modo a permitir a adequada análise da eficiência e qualidade do gasto.

A Tabela 31 a seguir reúne as variáveis físicas identificadas nos SICs estaduais. De acordo com o levantamento da pesquisa, 24% dos Estados identificam ou pretendem identificar o custo por item disponibilizado, e 20% calculam ou pretendem calcular o custo por cidadão atendido e o custo por hora de trabalho do servidor ou do departamento. Por fim, 8% dos Estados apresentam ou devem apresentar o custo por hora-máquina, por metro quadrado construído e por tonelada.

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

Tabela 31 - Variáveis físicas identificadas no SIC

Variáveis físicas identificadas no SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Custo por item disponibilizado	ES, GO, MA, RS, SP e PE	6	24%
Custo por cidadão atendido	ES, GO, MA, SC e SP	5	20%
Custo por hora de trabalho do servidor ou do departamento	ES, MA, RS, RO e PE	5	20%
Custo por hora-máquina	ES e RO	2	8%
Custo por metro quadrado construído	ES e RS	2	8%
Custo por tonelada	ES e RO	2	8%
Variáveis físicas não desenvolvidas no SIC	AC, AL, AM, AP, BA, CE, DF, MT, MS, PA, PI, PR, RJ, RN, RR, TO e SE	17	68%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Outro ponto importante de identificação na contextualização dos SICs trazido pela NBC TSP 34 é a segregação entre custos e perdas, sendo essas últimas relativas ao consumo ou à utilização de recursos de forma anormal e imprevisível. As perdas não são atribuídas aos objetos de custos, pois não contribuem para a geração de bens e serviços. Dessa forma, perdas por redução a valor recuperável, por indenizações, por catástrofes, entre outras de natureza assemelhada, não devem ser consideradas como custos (CFC, 2021).

Conforme demonstram os dados da pesquisa compilados na Tabela 32, apenas 20% dos Estados preveem a identificação e a segregação do custo das perdas. A maioria (80%), todavia, ainda não desenvolveu esse quesito no SIC, fato este que também deve ser tratado com atenção pelos Estados, a fim de não incluir na apuração dos custos valores que não contribuem para a geração de bens e serviços.

Tabela 32 - Identificação e segregação do custo das perdas

Identificação e segregação do custo das perdas	Quantidade	% em relação ao total
Sim	5	20%
Não	20	80%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Outro destaque importante dessa norma é a obrigatoriedade da adoção do regime de competência na geração das informações de custo, que é um dos requisitos básicos a serem observados na apuração dos custos de determinado período (CFC, 2011, 2021; Machado; Holanda, 2010). Desse modo, a NBC TSP 34 estabelece que a identificação dos recursos consumidos no período de competência pode decorrer diretamente do orçamento, como, por exemplo, a execução de despesa orçamentária, em que o fato gerador coincide com o momento da liquidação (material de consumo imediato, prestação de serviços); ou pode ser oriunda da execução não orçamentária, quando o fato gerador ocorre em momento distinto da liquidação (apropriação mensal do 13º salário, depreciação, consumo de material em estoque). O que vai determinar o custo do período é o momento do consumo do recurso, que equivale ao fato gerador contábil, independentemente da execução orçamentária (CFC, 2021).

Segundo os dados apresentados na Tabela 33, 32% dos Estados respondentes apuram ou pretendem apurar o custo do período de competência apenas de forma

parcial, ou seja, nem todos os dados de custos apurados no SIC observam o regime de competência. Somente 28% dos Estados informaram que apuram ou têm a intenção de apurar o custo conforme a ocorrência do fato gerador de forma completa. Por outro lado, 40% ainda não apuram o custo do período de competência, percentual que está relacionado aos Estados menos avançados no estágio de desenvolvimento do SIC.

Diante desse resultado, embora se verifique a intenção da maior parte dos Estados (60%) no atendimento a esse quesito da NBC TSP 34, Machado e Holanda (2010) orientam que, se não for adotado o regime de competência, será necessário realizar diversos “ajustes contábeis”, de forma a se obterem apenas as informações sobre os recursos consumidos pela entidade na entrega de um produto ou serviço público, motivo pelo qual os entes devem se atentar para a observância do regime de competência de forma plena.

Tabela 33 - Apuração do custo do período de competência

Apuração do custo do período de competência	Quantidade	% em relação ao total
Apenas parcialmente	8	32%
Completa	7	28%
Não apura	10	40%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023)

Segundo a NBC TSP 34, os centros de responsabilidade são as unidades nas quais se apuram os custos, podendo ser usados para a acumulação dos custos e sua vinculação às entregas. Nesse sentido, a norma estabelece que em cada centro deve ser possível definir, identificar e acumular o custo dos objetos e, se factível:

- (a) quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração das entregas;
- (b) quantificar cada tipo de entrega em unidades físicas; e
- (c) calcular o custo unitário de cada tipo de entrega (CFC, 2021, p. 8).

De acordo com os dados apresentados na Tabela 34, verificou-se que os centros de responsabilidade definidos nos SICs de 52% dos Estados respondentes preveem a identificação e a acumulação do custo dos objetos. Ainda, 36% quantificam ou pretendem quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração

das entregas, 32% calculam ou têm a intenção de calcular o custo unitário de cada tipo de entrega e 24% quantificam ou devem quantificar cada tipo de entrega em unidades físicas. Por outro lado, 36% desses Estados ainda não desenvolveram o controle e a identificação dos centros de responsabilidade nos seus SICs. Verifica-se, portanto, a intenção da maior parte dos Estados no atendimento a esse quesito da NBC TSP 34.

Tabela 34 - Identificações dos centros de responsabilidade

Identificações dos centros de responsabilidade	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Acumular o custo dos objetos.	AM, BA, DF, ES, GO, PA, PE, PI, RN, RO, RS, SC e SP	13	52%
Quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração das entregas.	AC, ES, GO, MA, MS, PE, PI, RS e SP	9	36%
Calcular o custo unitário de cada tipo de entrega.	BA, ES, GO, MA, PE, PI, SC e SP	8	32%
Quantificar cada tipo de entrega em unidades físicas.	ES, GO, MA, PE, SC e SP	6	24%
Não desenvolvido no SIC	AL, AP, CE, MT, PA, RJ, RR, TO e SE	9	36%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

O método de custeio, de acordo com a NBC TSP 34, refere-se ao método de atribuição de custos, por meio do qual os custos dos recursos utilizados ou consumidos, direta ou indiretamente, são identificados, atribuídos e acumulados ao objeto que está sendo custeado, conforme definido no modelo de gerenciamento de custos. Os principais métodos de custeio são: direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno). A norma estabelece ainda que a administração da entidade tem condições para selecionar o método de custeio que melhor atenda às suas necessidades, provendo resultados superiores no contexto de seu ambiente operacional.

Desse modo, investigou-se a possibilidade de escolha do método de custeio nos SICs dos Estados. Conforme se observa na compilação dos dados na Tabela 35, apenas 40% dos Estados permitem ou devem permitir a escolha pela administração do método de custeio que melhor atenda às suas necessidades. Porém, a maior parte (60%) não permite ou ainda não definiu a escolha do método de custeio. É importante ressaltar que em boa parte desse percentual estão considerados os Estados que se

encontram em estágio menos avançado de desenvolvimento do seu sistema de custos.

Tabela 35 - Escolha do método de custeio

Permissão de escolha do método de custeio	Quantidade	% em relação ao total
Sim	10	40%
Não	15	60%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Ainda em relação ao método de custeio, a NBC TSP 34 diz que, uma vez escolhido, esse método deve ser consistentemente utilizado para fins de comparabilidade intertemporal, garantindo uma maior qualidade da informação de custos.

Isso posto, buscou-se verificar a percepção dos respondentes no tocante à utilização dos métodos de custeio de forma consistente ao longo do tempo. Conforme os dados apresentados na Tabela 36, 40% dos Estados respondentes concordaram, ainda que parcialmente, com a afirmação de que o SIC do seu Estado utiliza ou deve utilizar os métodos de custeio de forma consistente, 36% não tinham opinião formada e 24% discordaram de tal afirmação.

Conjugando-se esses resultados com a análise anterior, apenas 10 Estados permitem ou devem permitir a escolha do método de custeio pela administração e afirmaram, ainda que parcialmente, que utilizam o método escolhido de forma consistente. De outro modo, infere-se que os Estados que não permitem a escolha do método de custeio e/ou que não o aplicam de forma consistente estão em desacordo com o disposto na NBC TSP 34.

Tabela 36 - Consistência do uso dos métodos de custeio

Fator	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não Concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Total
O SIC utiliza os métodos de custeio de forma consistente	5 (20%)	1 (4%)	9 (36%)	5 (20%)	5 (20%)	25 (100%)

Fonte: Dados da pesquisa (2023)

Em relação à escolha do método de custeio, a NBC TSP 34 diz que em estágios iniciais, com menor grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, é recomendável utilizar o método de custeio direto por serem atribuídos apenas os custos diretos. Já quando for relevante atribuir os custos indiretos, recomenda-se adotar o custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno).

Dessa forma, buscou-se verificar a adoção do custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno) para os custos indiretos relevantes nos SICs dos Estados. Segundo os dados apresentados na Tabela 37, 44% dos Estados respondentes adotam ou pretendem adotar o custeio por absorção parcial ou integral para os custos indiretos relevantes. A maior parte, porém, ainda não o adota ou não pretende adotar esse método. Tal resultado está diretamente ligado ao estágio inicial do grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, bem como ao estágio pouco avançado de desenvolvimento dos SICs dos Estados.

Tabela 37 - Adoção do custeio por absorção parcial ou integral

Adoção do custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno) para os custos indiretos relevantes	Quantidade	% em relação ao total
Sim	11	44%
Não	14	56%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Adicionalmente, a NBC TSP 34 menciona o custeio baseado em atividades (ABC) como técnica que pode ser utilizada para fazer o rastreamento de custos indiretos até os objetos de custos finais, operacionalizando os métodos de custeio como o custeio por absorção parcial e o custeio por absorção integral (custeio pleno).

Nesse sentido, segundo os dados levantados na pesquisa, compilados na Tabela 38, apenas 28% dos Estados utilizam ou devem utilizar o custeio baseado em atividades (ABC) para o rastreamento de custos indiretos, mas a maior parte dos Estados (72%) não utiliza ou não prevê esse método de custeio no seu SIC.

Tabela 38 - Utilização do custeio baseado em atividades (ABC)

Utilização do custeio baseado em atividades (ABC) para o rastreamento de custos indiretos até os objetos de custo final	Quantidade	% em relação ao total
Sim	7	28%
Não	18	72%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Partindo-se para a análise da classificação dos custos, que busca viabilizar a atribuição dos custos e sua melhor compreensão pelos usuários da informação, procurou-se investigar as classificações de custo frequentemente utilizadas, que, de acordo com a NBC TSP 34, são: direto e indireto; fixo e variável; finalístico e de suporte; controlável e não controlável.

Dessa forma, identificou-se que 36% dos Estados preveem ou devem prever nos seus SICs a classificação dos custos em direto e indireto, 32% em fixo e variável, e também em finalístico e de suporte, e apenas 16% em controlável e não controlável. De outro modo, 44% dos Estados não preveem ou não desenvolveram métodos para classificações de custos no seu SIC, o que pode prejudicar o processo de atribuição dos custos, segundo o que dispõe a NBC TSP 34. Esse número está associado, na maior parte, aos Estados em estágio menos avançado de desenvolvimento dos SICs.

Tabela 39 - Tipos de classificações de custos utilizados no SIC

Tipos de classificações de custos utilizados no SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Direto e indireto	BA, ES, GO, MA, PI, RN, RO, RS e SC	9	36%
Finalístico e de suporte	AM, DF, ES, MA, PR, RN, SC e SP	8	32%
Fixo e variável	AM, ES, MA, MS, PI, RN, RO e RS	8	32%
Controlável e não controlável	AM, ES, MA e SP	4	16%
Não há classificações de custo desenvolvidas no SIC	AC, AL, AP, CE, MT, PA, PE, RJ, RR, SE e TO	11	44%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A respeito da atribuição dos custos aos objetos de custos, a NBC TSP 34 estabelece que o processo se dá mediante a aplicação dos sistemas de acumulação

e dos métodos de custeio. Sendo assim, a norma ressalta que deve ser observada uma ordem hierárquica de prioridade no processo de atribuição dos custos: primeiramente, a apropriação dos custos diretos; na sequência, a alocação de custos indiretos mediante direcionadores de custos (rastreamento); e, por fim, a alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes.

De acordo com os dados constantes na Tabela 40, constatou-se que 56% dos Estados realizam ou devem realizar a apropriação dos custos diretos, 24% fazem ou pretendem fazer a alocação de custos indiretos mediante direcionadores de custos (rastreamento), e 16% procedem ou devem proceder à alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes. Acrescenta-se o método de atribuição dos custos adotado pelo Distrito Federal, que utiliza as atividades como centro de custos por meio de indicadores que determinam o quanto de cada atividade é consumida por esses centros de custos. Por fim, 36% dos Estados ainda não preveem um processo de atribuições dos custos nos seus SICs.

Tabela 40 - Processo de atribuição dos custos

Processo de atribuição dos custos	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Apropriação dos custos diretos	AC, AM, BA, ES, GO, MA, PA, PE, PR, RN, RO, RS, SC e SP	14	56%
Alocação de custos indiretos mediante direcionadores de custos (rastreamento)	ES, MA, PR, RJ, RO e RS	6	24%
Alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes	AM, ES, MA e SC	4	16%
Outro	DF	1	4%
Não há processo de atribuições dos custos definido no SIC	AL, AP, CE, MT, MS, PI, RR SE e TO	9	36%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Para a alocação dos custos indiretos, a NBC TSP 34 traz como exemplo os seguintes direcionadores: tempo consumido no processo produtivo; mão de obra direta (custo monetário ou quantitativo de pessoal); área ocupada pelos departamentos; material consumido (custo monetário ou quantidade); unidades produzidas; ou qualquer outro quantitativo operacional.

Segundo os dados levantados na pesquisa e apresentados na Tabela 41, 32% dos Estados utilizam ou devem utilizar como direcionadores a mão de obra direta

(custo monetário ou quantitativo de pessoal), 20% utilizam ou pretendem utilizar o material consumido (custo monetário ou quantidade), 12% usam ou têm a intenção de usar a área ocupada pelos departamentos e as unidades produzidas, e 8% empregam ou devem empregar o tempo consumido no processo produtivo como direcionador para o rateio dos custos indiretos. Verificou-se ainda que o Estado da Bahia utiliza os custos diretos como direcionadores para os custos indiretos e que o Distrito Federal distribui o custo das atividades em seus respectivos produtos. Por outro lado, 48% dos Estados ainda não definiram direcionadores para rateio dos custos indiretos.

Tabela 41 - Tipos de direcionadores

Tipos de direcionadores e bases de rateio para alocação de custos indiretos	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Mão de obra direta (custo monetário ou quantitativo de pessoal)	AC, AM, ES, PR, RJ, RO, RS e SP	8	32%
Material consumido (custo monetário ou quantidade)	AM, ES, MA, RO e SP	5	20%
Área ocupada pelos departamentos	AM, ES e RS	3	12%
Unidades produzidas	ES, PE e SC	3	12%
Tempo consumido no processo	ES e SP	2	8%
Outro	BA e DF	2	8%
Não foram definidos direcionadores para rateio dos custos indiretos	AL, AP, CE, GO, MT, MS, PA, PI, RN, RR, SE e TO	12	48%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quanto à integração das bases de dados necessárias à geração da informação de custos no sistema de informação de custos, a NBC TSP 34 prevê que devem ser utilizadas para extrair os *inputs*, tratados e transformados nas informações de custos que permitam a comprehensibilidade e a análise pelos usuários. Desse modo, a norma recomenda como exemplo a utilização do sistema de processamento da folha de pagamento dos servidores para extrair informações de custos e quantitativo de pessoal, bem como do sistema de gestão patrimonial para extrair informações de consumo de material e depreciação dos bens.

Entre as bases de dados dos sistemas estruturantes, verificou-se que 64% dos SICs dos Estados preveem a integração com o Sistema de Contabilidade, 60% com o Sistema de Execução Orçamentária e Financeira e com o Sistema de Processamento da Folha de Pagamento, 52% com o Sistema de Controle Patrimonial Bens Móveis e 44% com o Sistema de Controle Patrimonial Bens Imóveis. As demais

integrações previstas representam menos de 40% dos Estados e estão detalhadas na Tabela 42 a seguir. Acrescentam-se ainda as integrações com outros sistemas relatadas pelo Estado da Bahia, o qual possui integração com o Sistema de Consumo de Combustíveis, e pelo Estado de Santa Catarina, que possui integrações com o Sistema de Cartão de Pagamentos, com os Sistemas de Concessionárias de Energia e de Água e Esgoto, e com os Sistemas de Controle de Informações Físicas dos sistemas prisional e socioeducativo. Por outro lado, 28% dos Estados ainda não definiram as integrações com os sistemas estruturantes.

Conclui-se, portanto, que a maior parte dos Estados prevê as integrações com os sistemas previstos na NBC TSP 34, a fim de apurar os custos conforme os dados do consumo registrados nos sistemas estruturantes, bem como dispor dos dados quantitativos para avaliação de desempenho.

Tabela 42 - Integração com outras bases de dados

Sistemas estruturantes integrados ao SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Sistema de Contabilidade	AC, AM, DF, ES, GO, MA, PA, PE, PI, PR, RJ, RN, RO, RS, SC e SP	16	64%
Sistema de Execução Orçamentária e Financeira	AC, AM, BA, DF, ES, GO, MA, PI, PR, RJ, RN, RO, RS, SC e SP	15	60%
Sistema de Processamento da Folha de Pagamento	AC, AM, BA, DF, ES, GO, MA, PA, PE, PI, PR, RN, RS, SC e SP	15	60%
Sistema de Controle Patrimonial Bens Móveis	AC, AM, BA, ES, GO, MA, PA, PE, PI, PR, RN, RS e SP	13	52%
Sistema de Controle Patrimonial Bens Imóveis	AC, AM, BA, ES, GO, MA, PA, PE, PR, RN e RS	11	44%
Sistema de Controle de Contratos	AC, AM, ES, MA, PA, PI, PR, RS e SC	9	36%
Integração por Planilhas Eletrônicas	MA, MS, PA, PE, RJ, RN e SC	7	28%
Sistema de Planejamento Orçamentário	AC, AM, DF, GO e PI	5	20%
Sistema de Controle Patrimonial Bens Intangíveis	ES, PE, RN e RS	4	16%
Sistema de Controle de Transferências Voluntárias	AM, ES, SC e SP	4	16%
Outro	BA e SC	2	8%
Não definido	AL, AP, CE, MT, RR, SE e TO	7	28%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Na integração do SIC com outras bases de dados dos sistemas estruturantes, a NBC TSP 34 recomenda o uso de ferramenta tecnológica que permita rastreabilidade e acesso facilitado aos dados, a fim de aferir a conformidade do processo de geração da informação. Esse requisito, portanto, é indispensável para o atendimento dos aspectos qualitativos avaliados na informação de custos, que são a verificabilidade e a representação fidedigna.

Na situação apresentada na Tabela 43 a seguir, observa-se que o SIC da maior parte dos Estados (60%) permite ou deve permitir o rastreamento da base de dados de origem, garantindo a verificabilidade e a representação fidedigna da informação de custos. Por outro lado, 40% dos Estados informaram que o SIC ainda não permite o rastreio dos dados, número que está relacionado aos Estados em estágio menos avançado no processo de desenvolvimento do SIC.

Tabela 43 - Rastreamento da base de dados de origem

O SIC permite o rastreamento da base de dados de origem	Quantidade	% em relação ao total
Sim	15	60%
Não	10	40%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em relação ao processo de implantação do modelo de gerenciamento de custos, que envolve principalmente a capacitação da equipe e a divulgação do modelo, a NBC TSP 34 recomenda a gradualidade e a sistematização para se obter êxito nesse processo. A norma traz ainda como boa prática a utilização de projeto piloto para implementação gradual do modelo nas entidades.

Dessa forma, pelos dados da pesquisa expostos na Tabela 44, verificou-se que 60% dos Estados adotaram ou pretendem adotar como estratégia para a implantação do modelo de gerenciamento a utilização de projeto piloto e 16% optaram ou devem fazer a implantação de forma gradual. Já 12% informaram que a implantação ocorreu ou deve ocorrer de forma obrigatória para todos os órgãos e entidades, sendo essa opção escolhida por dois Estados em estágio mais avançado de implantação (BA e RS) e pelo Espírito Santo, que está em estágio avançado de desenvolvimento. Por outro lado, 32% dos Estados não definiram estratégias de implantação do modelo de

gerenciamento nos seus sistemas de custos. Portanto, constata-se que a maior parte dos Estados definiu estratégias aderentes ao que preconiza a NBC TSP 34.

Tabela 44 - Estratégias para a implantação do modelo de gerenciamento

Estratégias para a implantação do modelo de gerenciamento	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Utilização de projeto piloto	AC, AL, AM, DF, GO, MA, MS, PA, PE, PR, RJ, RN, RO, SC e SP	15	60%
Implantação gradual	DF, PE, RN e SC	4	16%
Implantação obrigatória para todos os órgãos e entidades	BA, ES e RS	3	12%
Não foram definidas estratégias	AM, AP, CE, MT, PI, RR, SE e TO	8	32%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No tocante aos quesitos a serem levados em consideração no processo de implantação do modelo de gerenciamento de custos, a NBC TSP 34 estabelece que devem ser observados a estrutura e os objetivos organizacionais, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários da informação, bem como os critérios de transparência e controle social.

Nesse sentido, a Tabela 45 demonstra que 64% dos Estados consideraram ou devem considerar a estrutura organizacional nos estudos, no desenvolvimento ou na implantação do modelo de gerenciamento de custos dos seus SICs, 32% levaram ou devem levar em conta os critérios de transparência e controle social, 28% consideraram ou devem considerar os objetivos organizacionais e 24% observaram ou devem observar os diferentes grupos de usuários da informação. De outro modo, 28% dos Estados ainda não definiram os quesitos que serão considerados no processo de implantação do modelo de gerenciamento de custos dos seus SICs.

Tabela 45 - Quesitos considerados no processo de implantação

Quesitos considerados no processo de implantação	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Estrutura organizacional	AC, AM, BA, DF, ES, MA, MS, PA, PE, PR, RJ, RN, RS, SC, SE e SP	16	64%
Critérios de transparência e controle social	AC, ES, GO, MA, PE, RJ, SE e SP	8	32%
Objetivos organizacionais	AM, ES, PE, RN, RO, SC e SE	7	28%
Diferentes grupos de usuários da informação	ES, MA, PE, RJ, SE e SP	6	24%
SIC não implantado	AL, AP, CE, MT, PI, RR e TO	7	28%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Por sua vez, no que se refere à implantação do sistema de informação de custos, a NBC TSP 34 dispõe que o processo deve ter os seguintes fundamentos: a definição dos sistemas ou bases de dados a serem integrados; a viabilidade prática da compilação e processamento dos dados; a disponibilidade de ferramentas de tratamento de dados; e a estimativa do seu custo de instalação, treinamento, operação e manutenção.

Conforme os dados da Tabela 46, verifica-se que 60% dos Estados observaram ou devem observar a definição dos sistemas ou bases de dados a serem integrados no seu processo de implantação do SIC, 36% avaliaram ou devem avaliar a viabilidade prática da compilação e do processamento dos dados, 28% consideraram ou devem considerar a disponibilidade de ferramentas de tratamento de dados e apenas 12% levaram ou devem levar em conta a estimativa do custo de instalação, treinamento, operação e manutenção. Portanto, a maior parte dos Estados está aderente ao que prevê a NBC TSP 34 em relação aos fundamentos para a implantação do sistema de informação de custos. Por outro lado, 36% dos Estados ainda não definiram estratégias por estarem num estágio menos avançado de estudos e de desenvolvimento dos seus sistemas.

Tabela 46 - Aspectos observados na implantação do SIC

Aspectos observados na implantação do SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Definição dos sistemas ou bases de dados a serem integrados	AC, AM, BA, DF, ES, GO, MA, PA, PE, PR, RJ, RN, RS, SC e SP	15	60%
Viabilidade prática da compilação e do processamento dos dados	DF, ES, GO, PA, PE, RJ, RO, RS e SC	9	36%
Disponibilidade de ferramentas de tratamento de dados	AC, ES, GO, PA, PE, RS e SP	7	28%
Estimativa do custo de instalação, treinamento, operação e manutenção	AC, GO e RS	3	12%
SIC não implantado	AL, AP, CE, MT, MS, PI, RR, TO e SE	9	36%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No tocante à última dimensão para o atendimento do segundo objetivo específico – a gestão de custos –, a NBC TSP 34 estabelece que essa dimensão está voltada à melhoria da alocação dos recursos e à identificação e mensuração das entregas, com ênfase na avaliação de desempenho. Nesse sentido, segundo a norma, a utilização das informações de custos auxilia os usuários nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização. Além disso, a informação de custos subsidia a avaliação das políticas públicas, apresentando os resultados alcançados por meio dos indicadores de desempenho. Desse modo, a NBC TSP 34 dispõe que as informações de custos deverão contribuir para a governança pública, colaborando para a melhoria da qualidade do gasto público.

De acordo com os dados levantados na pesquisa, consolidados na Tabela 47, 32% dos Estados utilizam ou pretendem utilizar as informações de custos para auxiliar na tomada de decisão, melhorar a alocação dos recursos e monitorar os custos, 24% usam ou devem usar essas informações para identificar e mensurar as entregas e 20% para auxiliar nos processos de planejamento, bem como para transparência e prestação de contas. Por outro lado, a maior parte dos Estados (64%) informou que os gestores ainda não utilizam as informações de custos ou ainda não implantaram o SIC.

Alerta-se, porém, que o uso das informações de custos pelos gestores é um dos maiores desafios do sistema de custos implantado (Monteiro; Pereira; Santos; Holanda, 2014). Mauss e Souza (2020) verificaram que os gestores públicos

brasileiros não se utilizam das informações de custos para seus processos de tomada de decisão. Dessa maneira, este é um dos quesitos de extrema importância a ser observado pelos entes públicos no processo de desenvolvimento e implantação dos sistemas de custos, de forma que os gestores possam perceber a utilidade e a relevância da informação de custos para a sua tomada de decisão (Cardoso; Aquino; Bitti, 2011).

Tabela 47 - Utilização das informações de custos

Utilização das informações de custos	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Auxílio à tomada de decisão	AM, BA, ES, MA, PA, RO, RS e SP	8	32%
Melhoria da alocação dos recursos	AM, BA, ES, MA, PA, RO, RS e SP	8	32%
Monitoramento dos custos	AM, BA, ES, MA, PA, RO, RS e SP	8	32%
Identificação e mensuração das entregas	AM, BA, ES, MA, RO e RS	6	24%
Auxílio aos processos de planejamento	AM, BA, ES, MA e SP	5	20%
Prestação de contas	AM, DF, ES, MA e RS	5	20%
Avaliação das políticas públicas	AM, ES, MA e SP	4	16%
Transparência	AM, ES, MA e RS	4	16%
Avaliação de desempenho	ES, MA e RO	3	12%
Responsabilização	-	0	0%
Não utilizam e SIC não implantado	AC, AL, AP, CE, GO, MT, MS, PE, PI, PR, RJ, RN, RR, SC, SE e TO	16	64%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Esta seção buscou verificar o atendimento dos sistemas de informação de custos dos Estados brasileiros considerando seus respectivos estágios (em estudo, desenvolvimento ou implantados) segundo as diretrizes e os padrões estabelecidos na NBC TSP 34, divididos em três dimensões: 1) Informação de custos, 2) Sistema de informação de custos e 3) Gestão de custos.

No tocante à primeira dimensão, constatou-se que os principais usuários dos SICs nos Estados estão ligados às funções de gestão, controle e transparência, em aderência, portanto, ao que preconiza a NBC TSP 34. Todavia, o nível de conhecimento desses usuários é considerado incipiente pela grande maioria dos Estados. Esse número está atrelado diretamente ao baixo nível de desenvolvimento

dos SICs nos Estados, mas principalmente ao baixo investimento em treinamentos e capacitações para os usuários do sistema – de apenas 20%.

Quanto ao atendimento aos aspectos qualitativos da informação de custos preconizados pela NBC TSP 34, também se deve ter atenção que apenas 48% dos respondentes consideram relevantes, ainda que parcialmente, as informações de custos disponibilizadas ou a serem disponibilizadas nos SICs, 44%, ainda que parcialmente, consideram as informações comprehensíveis e 36%, ainda que parcialmente, consideram essas informações tempestivas. Em relação à garantia da comparabilidade das informações, apesar de um número expressivo de Estados (72%) afirmar que aplica de forma consistente as normas e políticas contábeis para garantir a comparabilidade, apenas 36% afirmaram, ainda que parcialmente, que seu Estado faz uso consistente do mesmo modelo de gerenciamento de custo ao longo do tempo. E quanto à observância a todas as restrições e requisitos para gerar a informação de custo, um número muito pequeno de Estados (24%) informou que já observa esses requisitos ou pretende observá-los na geração da informação. Portanto, ainda que esse resultado seja afetado diretamente pelos Estados que se encontram em estágios menos avançados de desenvolvimento dos SICs, é preciso alertar para a necessidade de garantia de que as informações disponibilizadas nos SICs considerem os aspectos qualitativos e as restrições da informação de custos, pois é a partir delas que os usuários do sistema tomarão suas decisões.

No que se refere à definição dos objetos de custos, constatou-se que um percentual ainda pequeno de Estados (48%) permite ou deve permitir a classificação tanto dos objetos de custos intermediários quanto dos finais. Entre os principais objetos de custos dos SICs, a maior parte dos Estados (44%) definiu ou pretende definir as unidades organizacionais como intermediárias, e 32% dos Estados definiram ou pretendem definir os bens e serviços de educação como objetos de custos finais.

A respeito dos focos da geração das informações de custos, a maior parte dos Estados se concentrou nos processos de tomada de decisão, monitoramento e planejamento, o que está diretamente associado ao atendimento das necessidades de informação dos gestores, que são os principais usuários da informação de custos segundo a NBC TSP 34. Nesse sentido, a maior parte dos Estados respondentes (80%) afirmou que seu SIC prevê ou deve prever a disponibilização de relatórios gerenciais, todavia apenas 32% afirmaram que divulgam ou pretendem divulgar esses

relatórios com periodicidade mínima anual, ponto que carece de atenção por parte dos Estados.

Quanto ao conteúdo dos relatórios, 44% dos Estados informaram que seus SICs apresentam ou pretendem apresentar os custos apurados em determinado período, mas, por outro lado, 44% dos respondentes também afirmaram que não foram definidas as informações adicionais ou que não foram desenvolvidos relatórios no SIC. No que tange à apresentação de notas explicativas nesses relatórios, mais da metade dos Estados informou que os SICs não preveem essas notas ou que ainda não foi definida a apresentação delas. Depreende-se, portanto, que os relatórios dos SICs também merecem atenção por parte dos entes estaduais.

Já no que diz respeito à segunda dimensão – Sistemas de informação de custos, constatou-se que os objetivos atuais pretendidos para o SIC da maior parte dos Estados são apresentar os custos apurados em determinado período e subsidiar a tomada de decisão em processos, o que está em consonância com a NBC TSP 34, bem como com os demais achados da pesquisa, como os focos da informação de custos e os principais usuários dos SICs.

Quanto à contextualização do sistema, a grande maioria dos Estados (68%) não desenvolveu ou não dispõe da identificação das variáveis físicas no SIC, que, segundo a NBC TSP 34, deve ser considerada na mensuração do custo dos bens e serviços entregues. Outro ponto que chama a atenção é o grande número de Estados (80%) que ainda não prevê ou não desenvolveu no SIC a identificação e a segregação do custo das perdas, que são os valores que não contribuem para a geração de bens e serviços. E em relação ao regime de competência, 40% dos Estados informaram que ainda não apuram o custo conforme a ocorrência do fato gerador do período de competência, percentual que está relacionado aos Estados menos avançados no estágio de desenvolvimento do SIC. Esses aspectos, porém, são de grande importância na contextualização do sistema segundo a NBC TSP 34.

No que concerne aos centros de responsabilidade definidos nos SICs, constatou-se que a maior parte dos Estados respondentes prevê a identificação e a acumulação do custo dos objetos, e 36% quantificam ou pretendem quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração das entregas, o que está aderente ao previsto na NBC TSP 34.

No tocante ao método de custeio que melhor atende às necessidades da administração, a maior parte dos Estados (60%) não permite ou ainda não definiu a

escolha do método de custeio no seu SIC. Esse percentual de Estados respondentes também não soube informar ou discordou, ainda que parcialmente, sobre a utilização dos métodos de custeio de forma consistente ao longo do tempo, a fim de garantir a comparabilidade das informações. Embora boa parte desse número contemple os Estados que se encontram em estágio menos avançado de desenvolvimento do SIC, é mister destacar que tal situação está em desacordo com o disposto na NBC TSP 34. Quanto ao método de custeio utilizado para atribuir os custos indiretos relevantes, apenas 44% dos Estados informaram que adotam ou pretendem adotar o custeio por absorção parcial ou integral. Já no que se refere ao custeio baseado em atividades (ABC) para o rastreamento de custos indiretos, 28% dos Estados utilizam ou devem utilizar esse método de custeio no seu SIC.

Sobre a classificação dos custos, 36% dos Estados preveem ou devem prever nos seus SICs a classificação dos custos em direto e indireto, e 32% em fixo e variável, mas 44% dos Estados em estágio menos avançado ainda não preveem ou não desenvolveram métodos para classificações de custos no seu SIC.

Em relação ao processo de atribuição dos custos, 56% dos Estados realizam ou devem realizar a apropriação dos custos diretos, e 24% fazem ou pretendem fazer a alocação de custos indiretos mediante direcionadores de custos (rastreamento). Entre os direcionadores previstos, 32% dos Estados informaram que utilizam ou devem utilizar como direcionadores a mão de obra direta (custo monetário ou quantitativo de pessoal), e 20% utilizam ou pretendem utilizar o material consumido (custo monetário ou quantidade), estando aderentes à NBC TSP 34.

No tocante às integrações com os sistemas estruturantes, a maior parte dos SICs dos Estados prevê a integração com o Sistema de Contabilidade, de Execução Orçamentária e Financeira e de Processamento da Folha de Pagamento, a fim de apurar os custos conforme os dados do consumo. Além disso, a grande maioria desses Estados permite ou deve permitir o rastreamento da base de dados de origem, garantindo assim o atendimento aos aspectos qualitativos da informação de custos: a verificabilidade e a representação fidedigna.

Quanto à estratégia para a implantação do modelo de gerenciamento, a maior parte dos Estados adotou ou pretende adotar projeto piloto, conforme as boas práticas recomendadas pela NBC TSP 34. Em relação aos quesitos observados na implantação do modelo de gerenciamento de custos, 64% dos Estados consideraram ou devem considerar a estrutura organizacional no estudo, no desenvolvimento ou na

implantação dos seus SICs, e 32% levaram ou devem levar em conta os critérios de transparência e controle social. Já no que se refere aos aspectos observados na implantação do sistema de informação de custos, o maior número informou que observou ou deve observar a definição dos sistemas ou bases de dados a serem integrados no seu processo de implantação do sistema de informação de custos. Portanto, constata-se que a maior parte dos Estados está atenta à NBC TSP 34 no tocante à implantação do modelo de gerenciamento e do sistema de informação de custos.

E para finalizar, a última dimensão relacionada ao segundo objetivo específico verificou a gestão de custos, constatando que 32% dos Estados utilizam ou pretendem utilizar as informações de custos para auxiliar na tomada de decisão, melhorar a alocação dos recursos e monitorar os custos. Porém, a maior parte dos Estados (64%) informou que os gestores ainda não usam as informações de custos ou não implantaram o SIC, fato este que está relacionado, na maior parte, aos Estados em estágio menos avançado de desenvolvimento, mas que também gera um grande alerta, uma vez que o principal objetivo do sistema é justamente gerar informações para serem utilizadas pelos seus usuários.

Feita essa análise, na próxima seção serão apresentadas as principais dificuldades enfrentadas pelos entes estaduais tanto para a implantação do sistema de informação de custos, quanto para a sua adaptação à NBC TSP 34, assim como as estratégias já pensadas para garantir o desenvolvimento, a implantação do SIC e o atendimento à NBC TSP 34.

4.4 DIFICULDADES QUANTO À IMPLEMENTAÇÃO DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS E AO ATENDIMENTO AOS PADRÕES E DIRETRIZES DA NBC TSP 34

A fim de atingir o pretendido no terceiro objetivo específico da presente pesquisa, esta última seção aborda as análises sobre as principais dificuldades enfrentadas pelos Estados brasileiros para o desenvolvimento e a implementação do sistema de informação de custos bem como para o atendimento à NBC TSP 34, e as estratégias para transpor essas dificuldades.

Entre as dificuldades levantadas na pesquisa, a maior parte dos Estados (84%) destacou a carência de pessoas da equipe técnica como principal obstáculo para o

desenvolvimento e a implantação do SIC, seguido de outras demandas de trabalho da equipe técnica mais prioritárias apontadas por 64%, falta de pessoal para equipe de tecnologia, apontada por 56% dos Estados, e falta de cultura de uso da informação de custos pelos gestores, indicada por 52% dos Estados. As demais dificuldades representam menos de 50% de respostas e podem ser consultadas diretamente na Tabela 48. Acrescenta-se apenas a dificuldade relatada pelo Estado da Bahia, que apontou forte predomínio do foco da execução orçamentária no setor público brasileiro. Os achados da pesquisa coincidem, portanto, com as dificuldades e as barreiras que prejudicam a implantação dos sistemas de informação de custos no setor público, anteriormente apontadas nos estudos de Alqudah, Mansor e Mohd Salleh (2022), Colussi e Souza (2018), Lorenzato, Behr e Goularte (2016), Mauss e Souza (2020) e Monteiro (2018).

Tabela 48 - Dificuldades enfrentadas para o desenvolvimento e implantação do SIC
(continua)

Dificuldades enfrentadas para o desenvolvimento e implantação do SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Falta de pessoal para a equipe técnica	AC, AL, AM, AP, BA, DF, ES, MA, MT, MS, PA, PE, PI, PR, RJ, RN, RR, SC, SE, SP e TO	21	84%
Outras demandas de trabalho mais prioritárias da equipe técnica	AC, AL, AP, BA, DF, MT, MS, PA, PI, PR, RJ, RN, RO, RR, SE e TO	16	64%
Falta de pessoal para a equipe de tecnologia	AC, AP, BA, DF, PA, PE, PI, RJ, RN, RO, RR, SC, SE e SP	14	56%
Falta de cultura de uso da informação de custos pelos gestores	AM, BA, ES, GO, PA, PE, PR, RJ, RN, RR, RS, SC e SP	13	52%
Incompatibilidade de integração entre os sistemas estruturantes existentes	AC, AM, DF, ES, MA, MS, PR, RJ, RO, RR e SE	11	44%
Falta de apoio e de interesse dos gestores sobre as informações de custos públicos	AC, ES, PA, PE, RJ, RO, RR, RS, SC, SP e TO	11	44%
Estrutura tecnológica insuficiente (hardware)	AC, AP, DF, GO, MA, PR, RJ, RR e SE	9	36%
Falta de apoio da alta administração	ES, PE, RJ, RR, SC e TO	6	24%
Falta de recursos financeiros para o projeto	BA, MA, RJ, RN e SC	5	20%
Falta de comprometimento dos usuários para informar os dados sobre custos no SIC	ES, RJ, RS e SC	4	16%
Ausência de confiabilidade dos dados fornecidos pelos sistemas estruturantes	AC, AM e RR	3	12%
O uso do SIC pelas unidades gestoras não é obrigatório	PE, SC e SP	3	12%

Fonte: Dados da pesquisa (2023)

(conclusão)			
Dificuldades enfrentadas para o desenvolvimento e a implantação do SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
O SIC não é adaptado à realidade da unidade gestora	AC e PR	2	8%
Alta resistência a mudanças pelos usuários do SIC ES e RS		2	8%
O SIC é muito complexo e de difícil entendimento	MT e SE	2	8%
Pouca utilidade da informação de custos para a gestão	AC e ES	2	8%
Não informado	CE	1	4%
Outro	BA	1	4%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em relação às dificuldades enfrentadas para a adaptação do SIC à NBC TSP 34, a maior parte dos Estados (64%) indicou a falta de pessoal da equipe técnica como o principal desafio para a adaptação dos sistemas de informação de custos, conforme prevê a NBC TSP 34. Além disso, 48% dos Estados informaram que enfrentam problemas também com a falta de pessoal para a equipe de tecnologia, e 40% devido a outras demandas de trabalho da equipe técnica que são mais prioritárias. Por outro lado, 24% dos Estados não informaram as dificuldades para adaptação do SIC à NBC TSP 34, uma vez que os sistemas ainda não foram desenvolvidos. As demais dificuldades enfrentadas podem ser consultadas na Tabela 49. Adiciona-se a situação indicada pelo Estado de Pernambuco, que declarou que o seu sistema já está adaptado às diretrizes e aos padrões estabelecidos na norma. Constatase, portanto, que as dificuldades enfrentadas são semelhantes às informadas na questão anterior e estão em consonância com os estudos de Alqudah, Mansor e Mohd Salleh (2022), Colussi e Souza (2018), Lorenzato, Behr e Goularte (2016), Mauss e Souza (2020) e Monteiro (2018).

Tabela 49 - Dificuldades enfrentadas para a adaptação do SIC à NBC TSP 34

Dificuldades enfrentadas para a adaptação do SIC à NBC TSP 34	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Falta de pessoal para a equipe técnica	AC, AM, BA, DF, ES, MA, MS, PA, RJ, RN, RO, RR, SC, SE, SP e TO	16	64%
Falta de pessoal para a equipe de tecnologia	AC, AP, BA, DF, RJ, RN, RO, RR, RS, SC, SE e SP	12	48%
Outras demandas de trabalho mais prioritárias da equipe técnica	AP, BA, MS, PA, PR, RJ, RN, RO, SE e TO	10	40%
Estrutura tecnológica insuficiente	AC, AP, RJ, RO, RR e SE	6	24%
Falta de apoio da alta administração	PA, RJ, SC e TO	4	16%
Falta de conhecimento sobre a NBC TSP 34	AC, MA, RJ e SE	4	16%
Falta de recursos financeiros para o projeto	BA, MA, RN e SC	4	16%
Não informado. SIC não implantado	AL, CE, ES, GO, MT, PI e PR	7	28%
Outro	PE	1	4%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quanto às estratégias já definidas ou a serem observadas pelos Estados para o desenvolvimento, a implantação do SIC e o atendimento à NBC TSP 34, verificou-se que 64% dos Estados implantaram ou pretendem implantar o SIC em unidades piloto, conforme recomenda a NBC TSP 34. Adicionalmente, 60% dos Estados informaram que editaram ou deverão editar normas estaduais para firmar a institucionalização e o uso do SIC no Estado, 56% investiram ou devem investir na capacitação dos usuários para garantir o uso correto do sistema e qualificar as informações geradas no SIC, bem como elaboraram ou devem elaborar manuais operacionais de instrução para uso do SIC. E 52% dos Estados respondentes investiram ou devem investir na conscientização dos gestores sobre as vantagens e o uso das informações de custos. As demais estratégias podem ser consultadas na Tabela 50. Acrescenta-se que o Estado da Bahia informou que, embora o sistema já esteja implantado, ainda carece de melhorias. Todavia, não foram informadas as estratégias para essas melhorias.

Os resultados encontrados, além de estarem aderentes ao que preconiza a NBC TSP 34, também estão alinhados com Martins (2022), que defende a necessidade de equipe de pessoas qualificadas e competentes que tenham sido devidamente treinadas para operar o sistema. Da mesma forma, Bonacim e Araujo (2010) destacam a necessidade de se conscientizar toda a organização sobre a

importância de um sistema de custeio envolvendo os responsáveis, a fim de melhorar a qualidade das informações apuradas pelos sistemas. Monteiro, Pereira, Santos e Holanda (2014) sugerem a capacitação dos usuários sobre o uso do sistema, a gestão eficiente das informações geradas e a institucionalização do uso da informação de custos por parte dos órgãos centrais e com a apropriação desse uso pelos gestores públicos para o êxito na implantação do sistema.

Tabela 50 - Estratégias para o desenvolvimento, a implantação do SIC e o atendimento à NBC TSP 34

(continua)			
Estratégias para enfrentar as dificuldades que impedem o desenvolvimento, a implantação do SIC e o atendimento à NBC TSP 34	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Implantação do SIC em unidades piloto	AC, AL, GO, MA, MT, MS, PA, PE, PR, RJ, RN, RO, RR, SC, SE e TO	16	64%
Edição de normas para a institucionalização e o uso do SIC	AC, AM, AP, DF, ES, GO, PA, PE, PR, RJ, RN, RR, RS, SC e SE	15	60%
Capacitação dos usuários sobre o uso do sistema e a necessidade de qualificar as informações geradas no SIC	AC, DF, ES, GO, MA, MS, PA, PE, PR, RN, RO, RS, SE e SP	14	56%
Elaboração de manuais do SIC	AC, AP, ES, GO, MA, MT, PA, PR, RJ, RN, RR, RS, SC e SE	14	56%
Conscientização dos gestores sobre as vantagens e o uso das informações de custos	ES, GO, MA, PA, PE, PR, RJ, RO, RR, RS, SC, SE e SP	13	52%
Criação de campanha de conscientização dos gestores sobre a utilidade das informações de custos	DF, ES, MA, PA, RJ, RN, RO, RS, SC, SE e SP	11	44%
Capacitação da equipe técnica do SIC	AC, AP, ES, GO, MT, RJ, RN, RO, SC e SE	10	40%
Criação de grupo de trabalho ou estrutura organizacional exclusiva para o SIC	AC, AP, ES, GO, MT, PR, RJ, RN, RR e SE	10	40%
Estabelecimento de metas para a implementação do SIC, preferencialmente de forma progressiva	DF, GO, MA, MS, PA, PE, PR, RJ, RN e SE	10	40%
Parcerias com órgãos e entidades responsáveis pelos sistemas estruturantes, buscando melhorar a qualidade das informações e das integrações	DF, ES, GO, MS, PE, PR, RR, RS, SC e SE	10	40%
Fortalecimento da equipe de tecnologia da informação	AC, AM, DF, PE, RJ, RN, RO, SC, SE e SP	10	40%
Busca a apoio de órgãos externos influenciadores (TCE, CGE e STN)	AC, ES, PA, PE, PR, RJ, RN e SE	8	32%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

(conclusão)			
Estratégias para enfrentar as dificuldades que impedem o desenvolvimento, a implantação do SIC e o atendimento à NBC TSP 34	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Contratação de consultores externos com expertise no desenvolvimento de sistemas de custos	AP, ES, MA, MT, MS, RJ, SC e SE	8	32%
Realização de concurso público para ampliar quadro de pessoal	AC, DF, PE, RJ, SC, SE e SP	7	28%
Contratação de empresa de tecnologia para desenvolver o sistema	MT, PR, SE e TO	4	16%
Aquisição de novos equipamentos	DF, RJ e SE	3	12%
Busca de apoio técnico da academia para definição de modelo teórico	AM, RJ e SE	3	12%
Instituição de prêmios financeiros e de reconhecimento, vinculados às economias de custos como forma de motivar os servidores a economizar	-	0	0%
Não informado	CE e PI	2	8%
Outro	BA	1	4%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Resumidamente, as principais dificuldades enfrentadas pelos Estados brasileiros quanto ao desenvolvimento e à implementação do sistema de informação de custos bem como quanto ao atendimento à NBC TSP 34 referem-se à carência de pessoas da equipe técnica, a outras demandas de trabalho mais prioritárias da equipe técnica e à falta de pessoal da equipe de tecnologia, o que, se não for solucionado, pode comprometer os trabalhos relacionados ao desenvolvimento e à implantação dos SICs.

Entre as estratégias apontadas pelos Estados para transpor as dificuldades de desenvolver e implantar o sistema de acordo com a NBC TSP 34, a maior parte dos Estados informou a implantação em unidades piloto e a edição de normas estaduais para firmar a institucionalização e o uso do SIC nos Estados.

Neste capítulo foram apresentados e discutidos os resultados verificados a partir da aplicação da pesquisa, os quais foram analisados segundo as diretrizes estabelecidas na NBC TSP 34 e o referencial teórico da pesquisa. No próximo capítulo serão abordadas as conclusões do estudo, as limitações da aplicação da pesquisa e as recomendações de possíveis estudos futuros para maior aprofundamento e melhor discussão da temática.

5 CONCLUSÕES

O principal objetivo que norteou a pesquisa foi diagnosticar o estágio atual de desenvolvimento do sistema de informação de custos (SIC) dos Estados brasileiros e verificar se esse sistema atende à Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34 – Custos do Setor Público, considerando a iminência do prazo de implantação dos SICs pelos entes públicos a partir de janeiro de 2024.

Para o alcance do objetivo geral desta pesquisa, o primeiro objetivo específico apresentado foi a identificação do estágio atual de desenvolvimento desses sistemas e das iniciativas implementadas para adaptação à NBC TSP 34. Nesse sentido, verificou-se que a maior parte dos respondentes (10 Estados) se encontra na fase de desenvolvimento e de implantação dos sistemas e 9 Estados estão em estudos. Apenas 3 Estados (BA, RS e SP) informaram que o sistema está sendo utilizado por algumas unidades gestoras. Por outro lado, 3 Estados (AP, RR e TO) sequer iniciaram seus estudos e projetos de desenvolvimento do SIC. Logo, pode-se dizer que, na grande maioria dos Estados, os sistemas de informação de custos ainda não estão implantados.

Desse modo, no tocante ao prazo previsto na NBC TSP 34, a maior parte dos respondentes entende que as equipes técnicas e de tecnologia dos Estados são insuficientes para cumprir o prazo de implantação dos sistemas de informação de custos. Entre as principais iniciativas adotadas pelos Estados para adaptação dos SICs à NBC TSP 34 foi apontada a realização de estudos, tendo em vista que muitos Estados informaram ainda não possuir pleno domínio sobre as diretrizes estabelecidas na norma, e a notificação à alta administração sobre o acompanhamento do projeto e o desenvolvimento do sistema, já que na maioria dos Estados esses gestores do alto escalão não acompanham de forma regular as atividades dos projetos referentes aos SICs, mesmo conhecendo esses projetos. Tais iniciativas, portanto, estão relacionadas a um estágio muito incipiente de implantação da norma, que coincide com o estágio de baixa maturidade dos projetos de desenvolvimento dos SICs.

Quanto à consecução do proposto no segundo objetivo específico – a verificação do atendimento aos padrões e às diretrizes estabelecidos na NBC TSP 34 pelos sistemas de informação de custos dos Estados brasileiros –, considerando-se que a maior parte dos Estados se encontra em estudos, em desenvolvimento ou em

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

Por outro lado, merecem atenção os SICs estaduais que apresentaram baixo nível de atendimento à NBC TSP 34 em relação aos seguintes pontos: observância aos aspectos qualitativos e às restrições da informação de custos preconizados pela norma; falta de definição do conteúdo dos relatórios de custos, bem como falta de apresentação de informações adicionais e de notas explicativas, assim como a necessidade de divulgação desses relatórios; ausência de identificação das variáveis físicas no SIC e falta de identificação e de segregação do custo das perdas para permitir a correta mensuração do custo dos bens e serviços entregues; ausência de opção de escolha do método de custeio que melhor atenda às necessidades da administração e utilização desse método de forma consistente ao longo do tempo; e, principalmente, falta de utilização das informações de custos pelos gestores para auxiliar a tomada de decisão, melhorar a alocação dos recursos e monitorar os custos.

Constata-se, portanto, que a maior parte dos Estados está atenta e pretende atender os dispositivos de maior destaque previstos na NBC TSP 34 tratados nesta pesquisa. Todavia, em virtude do baixo percentual de sistemas já implantados, no geral o atendimento às diretrizes e aos padrões estabelecidos na norma pode ser considerado ainda incipiente.

No tocante ao atingimento do terceiro objetivo específico, que buscou analisar as principais dificuldades dos Estados brasileiros quanto ao desenvolvimento e à implementação do sistema de informação de custos e ao atendimento à NBC TSP 34, constatou-se que essas dificuldades se referem à carência de pessoas da equipe

técnica, à existência de outras demandas de trabalho mais prioritárias por parte da equipe técnica e à falta de pessoal da equipe de tecnologia, que comprometem o desenvolvimento e a implantação dos SICs.

Levando-se em conta que a NBC TSP 34 estabelece que a geração das informações de custo é atribuição do profissional da contabilidade, verifica-se que na maioria dos casos a responsabilidade pela coordenação do projeto de desenvolvimento do sistema de informação de custos recai sobre esse profissional, que detém o conhecimento técnico necessário para a definição das regras de negócio aplicadas ao sistema. Logo, pode-se afirmar que as dificuldades referentes à equipe técnica, apontadas pela maior parte dos Estados, estão ligadas especificamente ao número de pessoas e às demais atividades inerentes às estruturas organizacionais dos serviços de contabilidade dos Estados, que estão relacionadas, por exemplo, à elaboração e à publicação de demonstrativos contábeis e fiscais, bem como ao cumprimento de demais obrigações definidas em lei e em normativos editados pelo governo federal. Isto é, as estruturas de contabilidade dos entes e as inúmeras atribuições incumbidas aos profissionais de contabilidade impactam diretamente no projeto de desenvolvimento e de implantação dos sistemas de informação dos SICs.

Além disso, também merece atenção a disponibilização de adequada equipe de tecnologia – tanto em número de pessoas quanto em capacidade técnica na área – para desenvolver o sistema de custos. Há que se atentar para esses fatos e para as demais dificuldades levantadas nesta pesquisa que vêm prejudicando a implantação do sistema de informação de custos, a fim de se estabelecerem as condições favoráveis para o desenvolvimento do projeto.

Portanto, a partir dos resultados encontrados há indícios de que a maior parte dos Estados, apesar de ter iniciado os estudos e o desenvolvimento do sistema de informação de custos, e de ter apresentado certo avanço em relação às pesquisas anteriores, não terá implementado o sistema no prazo previsto pela NBC TSP 34. Sendo assim, no geral o atendimento às principais diretrizes e aos padrões estabelecidos na norma pode ser considerado incipiente, uma vez que a maior parte dos Estados ainda não possui o sistema implantado. As principais dificuldades que impedem a implantação do sistema e a sua adequação à NBC TSP 34 estão relacionadas à carência de pessoal – tanto da equipe técnica como de tecnologia –, constituindo-se pontos de grande relevância que merecem atenção por parte da alta administração.

Destaca-se, porém, que a importância dos sistemas de informação de custos não se resume ao atendimento da NBC TSP 34. Como já destacado ao longo deste trabalho, é mais do que urgente a instituição de mecanismos de controle, de aferição e de avaliação da eficiência, promovendo uma maior qualificação do gasto público e prestando contas à sociedade de quanto custam os serviços públicos colocados à disposição dos cidadãos.

A apuração dos custos dos serviços públicos pode contribuir para que seja possível conhecer onde eventualmente há desperdício de recursos públicos, identificar quais medidas de restrições de gastos podem ser adotadas sem prejudicar a entrega dos serviços públicos, assim como avaliar a relação custo-benefício das políticas públicas implementadas, principalmente em períodos de crise fiscal, em que são impostas limitações e restrições orçamentárias.

Diante de um cenário de escassez de recursos e de demandas cada vez maiores para a disponibilização de serviços públicos e a implementação de políticas públicas que melhorem a qualidade de vida da população bem como diminuam a miséria que assola o país, é essencial a discussão sobre os instrumentos que podem ser implementados para garantir uma melhor alocação dos recursos públicos.

É fato que os sistemas de informação de planejamento e execução orçamentária existentes no setor público brasileiro não atendem às necessidades de informação dos gestores sobre quanto custam os serviços públicos e em que medida cada despesa contribui para o alcance dos resultados do governo. Os sistemas de informação de custos vêm justamente para atender a essas necessidades, fornecendo informações para subsidiar o planejamento governamental e o processo decisório dos gestores, para mensurar as atividades públicas e para avaliar o desempenho do governo no que diz respeito à eficiência no emprego dos recursos e à efetividade dos programas, projetos e atividades.

Assim, a implantação de um sistema de informações de custos no setor público favorece a mudança do padrão tradicional para o gerencial da gestão pública, com foco em resultados, ao mesmo tempo que aprimora e fortalece o processo de governança no setor público, fomentando a transparência das ações governamentais e maior responsabilidade na utilização dos recursos públicos.

À vista disso, a melhoria da gestão pública passa pelo conhecimento dos custos dos bens e serviços públicos disponibilizados à população, pela mensuração e avaliação dos resultados alcançados, pela realização do gasto público com zelo,

responsabilidade e eficiência, e pela disponibilização de informações que propiciem uma maior participação da população na propositura de melhorias nas políticas públicas.

Como limitações da pesquisa, aponta-se o número ainda limitado de estudos que relatam experiências práticas sobre o tema e o atendimento a normas de contabilidade. Além disso, identificou-se que o instrumento de coleta dos dados não permitiu explorar com maior profundidade como se deu o processo de desenvolvimento e implantação dos sistemas de informação de custos nos Estados brasileiros. Há também questões tiveram sua análise prejudicada e foram desconsideradas, tendo em vista que, em alguns casos, devido aos diversos estágios de desenvolvimento dos sistemas de custos dos Estados encontrados na pesquisa, não foi possível aferir corretamente o atendimento ou não dos requisitos da NBC TSP 34. Portanto, essas questões necessitariam de ajustes e de reformulações para melhor evidenciação do cenário encontrado.

Como recomendações para estudos futuros, sugere-se uma lente teórica da administração, como a Teoria Institucional ou a Teoria Geral dos Sistemas, com o intuito de avaliar melhor os fatores indutores ou dificultadores do processo de desenvolvimento e de implantação dos sistemas de informação de custos no setor público. Também se propõe ampliar a revisão da literatura nacional e internacional a fim de consolidar o estado da arte com o entendimento dos diversos autores sobre o tema, assim como para apontar os casos de sucesso na implantação dos sistemas. Adicionalmente, recomenda-se a realização de novos estudos com outros instrumentos de pesquisa, como, por exemplo, entrevista com os responsáveis dos sistemas de informação de custos em estágios mais avançados, objetivando levantar de forma mais abrangente as boas práticas implementadas que garantiram a implantação do sistema, assim como buscar casos práticos do uso da informação de custos que contribuíram para a qualificação do gasto público.

Por fim, acredita-se que com o aumento do número de estudos na área, assim como com a divulgação dos resultados práticos obtidos a partir da implantação dos sistemas de informação de custos no setor público, amplia-se a possibilidade de maior debate sobre o tema, contribuindo para a qualificação das informações que subsidiam a tomada de decisão dos gestores públicos e, consequentemente, para a melhoria do gasto público.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, André Graf de; BORBA, José Alonso; FLORES, Luiz Carlos da Silva. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do Estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 3, p. 579-607, maio/jun. 2009.

ALONSO, Marcos. Custos dos serviços públicos. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ALQUDAH, Obiedah Mohammad; MANSOR, Noorhayati; MOHD SALLEH, Safrul Izani. Difficulties in accounting system implementation for service costs in the public sector. **Cogent Business & Management**, v. 9, n. 1, p. 2150119, 2022. DOI: 10.1080/23311975.2022.2150119.

ARAÚJO, Celina Aureliano de; CARNEIRO, Alexandre de Freitas; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo. Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 20, n. 2, p. 66-84, maio/dez., 2015. ISSN 1984-3291.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; ARAUJO, Adriana Maria Procópio de. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 903-31, jul./ago. 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020**. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10540.htm. Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. **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. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11644.htm. Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 dez. 1986.

BRASIL. 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

BRASIL. 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/10180.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Informação de Custos do Governo Federal**. 2018. Disponível em:
<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. 2011. Disponível em:
https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:8115. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011**. Aprova a 4ª Edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012.** Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5^a edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). 2012. Disponível em: http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/obtem_arquivo/108:67063:inline:7467536718766. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013.** Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. 2013. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=23>. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 dez. 2011.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **XII Encontro de Gestão de Custos do Setor Público.** Brasília, 26 ago. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/informacoes-e-eventos/custos/xii-encontro-de-gestao-de-custos-do-setor-publico>. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1078, de 24 junho de 2004.** Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1078%2520ANOACORDAO%253A2004%2520COLEGIADO%253A%2522Segunda%2520C%25C3%25A2mara%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. 2004. Acesso em: 8 nov. 2023.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugenio José da Silva. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública** [online], v. 45, n. 5, p. 1565-1586, 2011.

CFC. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, n. 232, p. 131, 2021. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>. Acesso em: 10 ago. 2022.

CFC. **Orientações estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.** 2008a. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2021/04/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf. Acesso em: 10 ago. 2022.

CFC. Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis. 2008b. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129. Acesso em: 10 ago. 2022.

CFC. Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. 2011. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366. Acesso em: 10 ago. 2022.

COLUSSI, Giovani Pasa; SOUZA, Ângela Rozane Leal de. Desafios para implantar um sistema de custos em Tribunal Regional do Trabalho no Rio Grande do Sul. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, v. 15, n. 1, p. 29-56, jan./jun. 2018.

COSTA, Bianca dos Santos; RAUPP, Fabiano Maury; DIAS, Julio da Silva. Sistema de custos no setor público: um estudo nos estados brasileiros face a realidade de implantação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais** [...]. Florianópolis: Associação Brasileira de Custos 2017.

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury. Origem e teor da produção do conhecimento com base em teses e dissertações nacionais sobre custos no setor público. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 21, n. 69, maio/ago. 2016. ISSN 2236-5710.

ELIAS, Leila Márcia Sousa de Lima. **Sistema de informação de custos no setor público municipal**: um estudo sistêmico no estado do Pará. 2018. 158 f. Tese (Doutorado em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido) – Universidade Federal do Pará, Belém, PA, 2018.

GIAMBIAGI, Fábio; FERREIRA, Sergio Guimarães; AMBRÓZIO, Antônio Marcos Hoelz. **Reforma do estado brasileiro**: transformando a atuação do governo. São Paulo: Atlas, 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GOSSELIN, Maurice; HENRI, Jean-François; LAURIN, Claude. Costing governmental services in a reformed environment: unreachable goal or unfinished business? **Canadian Public Administration**, v. 58, n. 3, p. 384-405, 2015.

IFAC. Perspectives on cost accounting for government. **International Public Sector Study**, n. 12, p. 1-61, set. 2000.

LORENZATO, Nadine Tomasel; BEHR, Ariel; GOULARTE, Jeferson Luís Lopes. Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no Estado do Rio Grande do Sul. **ConTexto: Contabilidade em Texto**, Porto Alegre, v. 16, n. 32, p. 126-141, jan./abr. 2016.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental.** 2002, 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil.

Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

MÄTTÖ, Toni; SIPPOLA, Kari Cost management in the public sector: legitimation behaviour and relevant decision making. **Financial Accountability & Management**, v. 32, n. 2, p. 179-201, 2016.

MAUSS, Cézar Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público.** 2. ed. Curitiba: Juruá, 2020.

MEINCHEIM, Graziela Luiza; FERREIRA, Gilceu; RAUPP, Fabiano. Sistema de informação de custos do Poder Executivo de Santa Catarina: processo de desenvolvimento e perspectivas futuras. In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 9., 2022, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: FGV, 2022.

MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César; SOUTES, Dione Olescsuk. Gestão de Custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Revista do Serviço Público**, ano 69, n. 3, p. 63-82, jul./set. 2018.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; PEREIRA, Maria Clara Estevam; SANTOS, Welinton Vitor dos; HOLANDA, Victor Branco de. **O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil.** 2014. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:4791. Acesso em: 16 set. 2022.

MONTEIRO, Renato Pereira. 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 - RASI**, Volta Redonda/RJ, v. 4, n. 1, p.71-89, jan./jun. 2018.

MOURA, Renilda de Almeida; CHEIBUB, Theocrito Pereira; COSTA NETO, Eduardo Siqueira. Gestão de custos no setor público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2001, São Leopoldo. **Anais** [...]. São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2001.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009.

RAMOS, Letícia Abreu; RAUPP, Fabiano Maury. Alinhamento da previsão orçamentária com a sistematização dos custos da Defesa Civil de Santa Catarina. **Amazon, Organizations and Sustainability**, v. 9, n. 1, p. 162-181, jan./jun. 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.17648/aos.v9i1.1686>. ISSN online: 2238-8893.

RAUPP, Fabiano Maury. A centralidade dos sistemas de custos na alocação de recursos públicos. **Jornal Estadão**, São Paulo, 24 jul. 2022. Blog Gestão Política e Sociedade. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/gestao-politica-e-sociedade/a-centralidade-dos-sistemas-de-custos-na-alocacao-de-recursos-publicos/>. Acesso em: 12 set. 2022.

RAUPP, Fabiano Maury. Gestão de custos no legislativo municipal como instrumento de prestação de contas: um comparativo entre o custeio por absorção e o custeio baseado em atividades. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 16, n. 59, jul./dez. 2011.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005. ISBN 9788522440498 (Broch.).

ROSA, Fabrícia Silva da; SILVA, Luana Caroline da; SOARES, Sandro Vieira. 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. ISSN 1992-1896.

SILVA, Idenilson Lima da; DRUMOND, Romeu Bizo. A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: FEAUSP, 2004. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos42004/128.pdf>. Acesso em: 12 set. 2022.

SLOMSKI, Valmor et al. 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**, Rio de Janeiro, v. 44, p. 933-937, 2010.

SOARES, Cristiano Sausen. **Interação dos recursos estratégicos e uso do sistema de custos e seus reflexos na qualidade da gestão pública municipal**. 2019. 244 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019.

SOUZA, Marco Antônio de; ORTIZ, Aldo Cesar da Silva; ALMEIDA, Lauro Brito de. Sistema de informações gerenciais de controladoria em órgãos públicos: um estudo nos municípios matogrossenses da região sudoeste. *In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO*, 37., 2013, Rio de Janeiro. **Anais** [...]. Rio de Janeiro: ANPAD, 2013.

STAKE, Robert E. **Pesquisa qualitativa**: estudando como as coisas funcionam. Porto Alegre: Penso, 2011. E-book. ISBN 9788563899330. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788563899330>. Acesso em: 27 set. 2022.

SUZART, Janilson Antonio da Silva. Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 17., 2012, Belo Horizonte. **Anais** [...]. Belo Horizonte: Associação Brasileira de Custos, 2012.

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

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

APRESENTAÇÃO

O objetivo principal da pesquisa é analisar o estágio atual de desenvolvimento do sistema de informação de custos (SIC) no Poder Executivo dos Estados brasileiros e o seu atendimento à Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34 – Custos do Setor Público, que deverá ser observada a partir de janeiro de 2024. Portanto, para que seja possível diagnosticar a situação atual dos sistemas de informação de custos nos entes estaduais e contribuir para o compartilhamento de boas práticas que auxiliem o desenvolvimento e a implantação nos entes públicos, a sua participação é de suma importância. O questionário é composto por 4 (quatro) seções, e preenchê-las levará em torno de 30 minutos. As respostas serão tratadas de forma conjunta, sendo garantido o sigilo das informações. Os resultados da pesquisa serão utilizados pela pesquisadora com finalidade acadêmica, podendo ser publicados e apresentados pela pesquisadora, sem a identificação do participante. Desde já, agradeço imensamente sua colaboração, sua disponibilidade e tempo despendidos.

SEÇÃO I. IDENTIFICAÇÃO

O objetivo desta seção é coletar os dados mínimos que permitam a identificação do respondente deste questionário e da estrutura responsável pelo desenvolvimento e pela implantação do sistema de informação de custos em cada Estado.

1. Em qual Estado você exerce sua atividade profissional?

Marcar apenas uma resposta

- Acre
- Alagoas
- Amapá
- Amazonas
- Bahia
- Ceará
- Distrito Federal
- Espírito Santo
- Goiás
- Maranhão
- Mato Grosso
- Mato Grosso do Sul
- Minas Gerais
- Pará
- Paraíba
- Paraná
- Pernambuco
- Piauí
- Rio de Janeiro
- Rio Grande do Norte

- Rio Grande do Sul
- Rondônia
- Roraima
- Santa Catarina
- São Paulo
- Sergipe
- Tocantins

2. Qual a sua unidade organizacional de exercício?

Marcar apenas uma resposta

- Controladoria-Geral do Estado
- Secretaria de Estado da Administração
- Secretaria de Estado da Fazenda
- Secretaria de Estado da Casa Civil
- Secretaria de Estado do Planejamento
- Outro: _____

3. Qual sua faixa etária?

Marcar apenas uma resposta

- 20 a 30 anos
- 31 a 40 anos
- 41 a 50 anos
- 51 a 60 anos
- Acima de 60 anos

4. Qual seu grau de instrução?

Marcar apenas uma resposta

- Técnico
- Graduação
- Pós-graduação - Especialização
- Pós-graduação - Mestrado
- Pós-graduação - Doutorado
- Outro: _____

5. Qual sua área de formação?

Marcar apenas uma resposta

- Administração
- Ciências Contábeis
- Direito

- Economia
- Tecnologia da Informação
- Outro: _____

6. Quantos anos você atua na administração pública?

Marcar apenas uma resposta

- Menos de 5 anos
- De 5 a 10 anos
- De 11 a 15 anos
- De 16 a 20 anos
- Mais de 20 anos

7. Qual o seu tipo de vínculo funcional com o serviço público?

Marcar apenas uma resposta

- Servidor Concursado
- Servidor Comissionado
- Terceirizado
- Contrato de Prestação de Serviços
- Outro: _____

8. Qual sua posição hierárquica na sua unidade organizacional?

Marcar apenas uma resposta

- Secretário(a), Subsecretário(a), Secretário(a) Adjunto(a)
- Chefia (Direção, Coordenação, Gerente)
- Assessoria ou Consultor(a)
- Execução (operacional)
- Outro: _____

9. O desenvolvimento do sistema de informação de custos no seu Estado está sob responsabilidade da sua unidade organizacional de exercício?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Outro: _____

10. Quanto tempo você trabalha com custos do setor público?

Marcar apenas uma resposta

- Não trabalho com custos

- Menos de 1 ano
- De 1 a 5 anos
- De 6 a 10 anos
- Mais de 10 anos

SEÇÃO II. ESTÁGIO ATUAL DO SIC

O objetivo desta seção é levantar de que forma estão estruturados atualmente os sistemas de informação de custos nos entes estaduais, partindo a investigação desde a concepção inicial do projeto, as entregas realizadas, os recursos envolvidos até as iniciativas já implementadas para adaptar os sistemas às diretrizes e padrões da NBC TSP 34.

1. Em que ano foram iniciados os estudos para o desenvolvimento do sistema de informação de custos no seu Estado?

- Informe: _____

2. Os membros da alta administração do seu Estado (aqui entendidos como Governador, Secretários e seus assessores) apoiam o desenvolvimento do sistema de informação de custos?

Marcar apenas uma resposta

- Sim, acompanham com regularidade o andamento do projeto.
- Sim, mas não acompanham com regularidade o andamento do projeto.
- Não conhecem o projeto.
- Não apoiam.

3. Quais os principais objetivos traçados no projeto inicial do SIC do seu Estado?

4. Seu Estado possui documentação a respeito da construção do sistema?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Não

5. Qual o modelo de solução tecnológica para o SIC no seu Estado?

Marcar apenas uma resposta

- Microsoft Excel
 - Data Warehouse
 - Módulo do SIAFIC
 - Sistema de Informações Gerenciais
 - Outro: _____
-

6. Qual o estágio atual do processo de desenvolvimento do SIC em seu Estado?

Marcar apenas uma resposta

- Não iniciado
 - Em estudos
 - Em desenvolvimento das funcionalidades do sistema
 - Em testes das funcionalidades/protótipos
 - Em implantação em unidades piloto
 - Em utilização por algumas unidades gestoras do Estado
 - Em utilização por todas as unidades gestoras do Estado
 - Outro: _____
-

7. Informe as funcionalidades e os produtos já disponíveis no SIC do seu Estado para utilização dos usuários:

Marcar todas que se aplicam

- Integração dos dados dos sistemas estruturantes para conferência e validação
 - Definição dos centros de custos
 - Associação dos custos aos centros de custos
 - Definição do método de custeio
 - Definição dos critérios de rateio
 - Apuração dos custos do órgão ou entidade
 - Apuração dos custos das funções de governo
 - Apuração dos custos dos programas
 - Apuração dos custos das ações orçamentárias (projetos e atividades)
 - Apuração dos custos dos produtos e serviços oferecidos à sociedade
 - Apuração dos custos dos departamentos
 - Apuração dos custos das atividades ou processos administrativos
 - Relatórios padronizados para todos os usuários
 - Relatórios gerenciais para uso dos gestores
 - Portal de custos para usuários internos
 - Transparéncia dos custos apurados à sociedade
 - Outro: _____
-

8. Qual(is) o(s) método(s) de custeio utilizado(s) pelo SIC do seu Estado?

Marcar todas que se aplicam

- Custo Direto
- Custo Variável
- Custo por Absorção Parcial
- Custo por Absorção Integral (pleno)
- Custo Baseado em Atividades (ABC)
- Não há um único método de custo
- Outro (informe): _____

9. No seu Estado foi instituído grupo de trabalho para o desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Não

10. A equipe técnica responsável pelo desenvolvimento e pela implantação do SIC possui dedicação exclusiva?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Não

11. Na sua percepção, a equipe técnica responsável pelo SIC é suficiente para o desenvolvimento e a implantação do sistema até o prazo de janeiro de 2024? Para responder à questão, atribua o valor conforme a escala abaixo:

Marcar apenas uma resposta

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

12. A solução tecnológica do SIC no seu Estado é desenvolvida por:

Marcar apenas uma resposta

- Equipe interna da unidade organizacional responsável pelo SIC
- Consultores contratados
- Empresa pública
- Empresa privada
- Não há contratação de empresa para o desenvolvimento do SIC
- Outro: _____

13. Na sua percepção, a equipe de tecnologia responsável pelo desenvolvimento do SIC é suficiente para a implantação do sistema até o prazo de janeiro de 2024? Para responder à questão, atribua o valor conforme a escala abaixo:

Marcar apenas uma resposta

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

14. Como você atribui o conhecimento da equipe responsável pelo SIC sobre as disposições da NBC TSP 34?

Marcar apenas uma resposta

- Desconhece a NBC TSP 34
- Já estudou ou participou de capacitações sobre a NBC TSP 34, mas não possui conhecimento pleno sobre a norma
- Está plenamente capacitado sobre as disposições da norma

15. Selecione as ações que seu Estado já promoveu para adaptar o SIC à NBC TSP 34:

Marcar todas que se aplicam

- Ciência à alta administração sobre a necessidade de atendimento às diretrizes estabelecidas na NBC TSP 34
- Criação de Grupo de Trabalho para adaptação do SIC à NBC TSP 34
- Elaboração de plano de ação para adaptação do SIC à NBC TSP 34
- Realização de estudos sobre os padrões e diretrizes definidos na NBC TSP 34
- Capacitação da equipe técnica responsável pelo desenvolvimento do SIC
- Contratação de consultoria para avaliação das ações necessárias para adaptação do SIC à NBC TSP 34
- Capacitação dos usuários do SIC sobre as diretrizes da NBC TSP 34
- Contratação de serviços de TI para adaptação das funcionalidades do SIC às diretrizes da NBC TSP 34
- Desenvolvimento de novas funcionalidades do SIC e evolução das existentes para atendimento à NBC TSP 34
- Implementação de novas funcionalidades do SIC em consonância com as diretrizes da NBC TSP 34
- Outro: _____

SEÇÃO III. Atendimento do SIC à NBC TSP 34

O objetivo desta seção é diagnosticar o atendimento aos padrões e às diretrizes estabelecidos na NBC TSP 34 pelo sistema de informação de custos já desenvolvido e/ou em desenvolvimento dos Estados brasileiros

1. Indique na relação a seguir quais os usuários da informação de custos do SIC do seu Estado:

Marcar todas que se aplicam

- Alta administração (Governador, Secretários e seus assessores)
- Gestores
- Contadores
- Órgãos de controle interno e externo (TCE e CGE)
- Cidadãos
- Membros do Poder Legislativo
- Organizações sociais
- Acadêmicos
- Pesquisadores
- Meios de comunicação
- Outro: _____

2. Na sua opinião, qual o grau de conhecimento dos usuários sobre o uso do sistema de informação de custos no seu Estado?

Marcar apenas uma resposta

- Nulo
- Incipiente
- Razoável
- Pleno

3. O seu Estado promove/promoveu capacitações aos usuários para o uso correto do SIC?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Não

4. Na sua percepção, as informações de custos disponibilizadas pelo SIC do seu Estado são relevantes? Para responder à questão, atribua o valor conforme a escala abaixo:

Marcar apenas uma resposta

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente

- Não concordo nem discordo
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

5. Na sua percepção, a definição dos objetos de custos no SIC do seu Estado considera as necessidades e os propósitos dos usuários da informação dos diferentes níveis gerenciais? Para responder à questão, atribua o valor conforme a escala abaixo:

Marcar apenas uma resposta

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

6. Na sua percepção, as informações de custos disponibilizadas pelo SIC do seu Estado são compreensíveis e permitem o entendimento pelo usuário? Para responder à questão, atribua o valor conforme a escala abaixo:

Marcar apenas uma resposta

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

7. Na sua percepção, as informações de custos disponibilizadas pelo SIC do seu Estado são apresentadas tempestivamente, ou seja, no momento apropriado para a tomada de decisão dos gestores? Para responder à questão, atribua o valor conforme a escala abaixo:

Marcar apenas uma resposta

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

8. O SIC do seu Estado permite a comparabilidade entre órgãos e entidades ou centros de responsabilidade que realizam atividades semelhantes?

Marcar apenas uma resposta

- Sim, permite apenas a comparabilidade entre órgãos e entidades
- Sim, permite apenas a comparabilidade entre centros de responsabilidade que realizam atividades semelhantes

- Sim, permite a comparação de ambos
- Não permite comparações
- Outro: _____

9. Na sua percepção, o SIC do seu Estado faz o uso consistente do mesmo modelo de gerenciamento de custo ao longo do tempo para permitir a análise comparativa? Para responder à questão, atribua o valor conforme a escala abaixo:

Marcar apenas uma resposta

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

10. Na sua percepção, no seu Estado há consistência na aplicação das normas e políticas contábeis pelos órgãos e pelas entidades? Para responder à questão, atribua o valor conforme a escala abaixo:

Marcar apenas uma resposta

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

11. A geração das informações de custos pelo SIC do seu Estado observa as restrições de materialidade, custo-benefício e alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas?

Marcar apenas uma resposta

- Sim, observa apenas as restrições de materialidade
- Sim, observa apenas a relação custo-benefício
- Sim, observa apenas o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas
- Sim, observa todas as restrições e requisitos
- Não observa as restrições

12. O SIC do seu Estado permite a classificação dos objetos de custos em objetos de custos finais e intermediários?

Marcar apenas uma resposta

- Sim, permite a classificação apenas dos objetos de custos finais
- Sim, permite a classificação apenas dos objetos de custos intermediários

- Sim, permite a classificação de ambos
- Não permite a classificação dos objetos de custos

13. Informe exemplos de objetos de custos definidos no SIC do seu Estado:

Marcar todas que se aplicam

- Bens e serviços de saúde
- Bens e serviços de segurança pública
- Bens e serviços de educação
- Bens e serviços consumidos internamente na estrutura estatal
- Unidades organizacionais
- Programas elencados nos planos de governo
- Projetos para o alcance da missão institucional
- Outro: _____

14. Indique quais os focos do processo de geração da informação de custos do SIC do seu Estado:

Marcar todas que se aplicam

- Processos de planejamento
- Tomada de decisão
- Monitoramento
- Avaliação de desempenho
- Transparéncia
- Prestação de contas
- Responsabilização
- Outro: _____

15. O SIC do seu Estado prevê a disponibilização de relatórios gerenciais?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Não

16. Os relatórios de informações de custos do seu Estado são divulgados com periodicidade mínima anual?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Não

17. Que tipo de informações são apresentadas nos relatórios de informações de custos do seu Estado?

Marcar todas que se aplicam

- Apresentam os custos apurados em determinado período
- Demonstram o desempenho da atuação ao longo do tempo
- Contém a análise e a interpretação do consumo dos recursos
- Contemplam explicações de eventuais variações ocorridas no período
- Não trazem informações adicionais
- Outro: _____

18. Informe os temas contemplados nas notas explicativas que acompanham os relatórios de custos do SIC do seu Estado:

Marcar todas que se aplicam

- Os relatórios do SIC não preveem notas explicativas
- Modelo de gerenciamento de custos quanto aos objetos de custos, método de custeio e bases de mensuração adotados;
- Avaliação sobre os principais fatores relacionados ao desempenho atual
- Predições sobre o desempenho esperado da entidade
- Informação sobre a utilização de base de dados não contábil e, quando couber, critérios de conciliação
- Mudanças de critérios que compõem o modelo de gerenciamento de custos da entidade, bem como seus impactos na análise comparativa e avaliação de desempenho
- Outras informações que possam impactar a compreensão e a utilização dos relatórios de custos por seus usuários

19. Assinale abaixo os objetivos pretendidos para o SIC do seu Estado:

Marcar todas que se aplicam

- Apresentar os custos apurados em determinado período
- Mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, bem como dos demais objetos de custos;
- Apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas, estimulando sua melhoria;
- Subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas;
- Apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- Subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto;

- Produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade;
 - Subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e nas entidades do setor público;
 - Direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais;
 - Apoiar o monitoramento do planejamento estratégico;
 - Cumprir as exigências legais sobre a apuração dos custos dos serviços públicos;
 - Atender às exigências do Tribunal de Contas;
 - Outro: _____
-

20. Na sua percepção, o SIC do seu Estado evidencia o quanto de recurso foi utilizado por uma entidade para cumprir determinada finalidade? Para responder à questão, atribua o valor conforme a escala abaixo:

Marcar apenas uma resposta

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

21. Indique as variáveis físicas identificadas no SIC do seu Estado:

Marcar todas que se aplicam

- O SIC não possui a identificação de variáveis físicas
 - Custo por tonelada
 - Custo por hora-máquina
 - Custo por hora de trabalho do servidor ou do departamento
 - Custo por cidadão atendido
 - Custo por item disponibilizado
 - Custo por metro quadrado construído
 - Outro: _____
-

22. O SIC do seu Estado identifica e segregá o custo das perdas?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Não

23. O SIC do seu Estado apura o custo do período de competência, independentemente da execução orçamentária, como, por exemplo, a depreciação?

Marcar apenas uma resposta

- Sim, mas apenas de forma parcial
- Sim, de forma completa
- Não

24. Na definição dos centros de responsabilidade, o SIC do seu Estado considera a estrutura organizacional das entidades e correspondentes unidades responsáveis, tais como secretarias, administrações, escritórios e divisões?

Marcar apenas uma resposta

- Sim, mas somente de forma parcial
- Sim, considera toda a estrutura organizacional
- Não

25. Os centros de responsabilidade definidos no SIC do seu Estado permitem a acumulação, a apuração dos custos e a sua vinculação às entregas?

Marcar apenas uma resposta

- Sim, atende aos requisitos somente de forma parcial
- Sim, atende aos requisitos de forma plena
- Não atende aos requisitos

26. Indique as situações que os centros de responsabilidade definidos no SIC do seu Estado permitem identificar:

Marcar todas que se aplicam

- Acumular o custo dos objetos
- Quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração das entregas
- Quantificar cada tipo de entrega em unidades físicas
- Calcular o custo unitário de cada tipo de entrega
- Outro: _____

27. O SIC do seu Estado permite a escolha do método de custeio que melhor se ajusta às necessidades da administração?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Não

28. Na sua percepção, os métodos de custeio do SIC do seu Estado são utilizados de forma consistente para garantir a comparabilidade intertemporal? Para responder à questão, atribua o valor conforme a escala abaixo:

Marcar apenas uma resposta

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

29. No SIC do seu Estado, para os custos indiretos relevantes é adotado o custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno)?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Não

30. No SIC do seu Estado o rastreamento de custos indiretos até os objetos de custo final utiliza o custeio baseado em atividades (ABC)?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Não

31. Quais os tipos de classificações de custos o SIC do seu Estado utiliza?

Marcar todas que se aplicam

- Direto e indireto
- Fixo e variável
- Finalístico e de suporte
- Controlável e não controlável
- Não há classificações de custo

32. Indique como se dá o processo de atribuição dos custos no SIC do seu Estado:

Marcar todas que se aplicam

- Apropriação dos custos diretos
- Alocação de custos indiretos, mediante direcionadores de custos (rastreamento)
- Alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes
- Outro: _____

33. Indique os tipos de direcionadores e as bases de rateio para alocação de custos indiretos que o SIC do seu Estado prevê:

Marcar todas que se aplicam

- Tempo consumido no processo;
 - Mão de obra direta (custo monetário ou quantitativo de pessoal);
 - Área ocupada pelos departamentos;
 - Material consumido (custo monetário ou quantidade);
 - Unidades produzidas;
 - Outro: _____
-

34. Indique os sistemas estruturantes que o SIC do seu Estado integra para a geração da informação de custos:

Marcar todas que se aplicam

- Sistema de Planejamento Orçamentário
 - Sistema de Execução Orçamentária e Financeira
 - Sistema de Contabilidade
 - Sistema de Processamento da Folha de Pagamento
 - Sistema de Controle Patrimonial Bens Móveis
 - Sistema de Controle Patrimonial Bens Imóveis
 - Sistema de Controle Patrimonial Bens Intangíveis
 - Sistema de Controle de Contratos
 - Sistema de Controle de Transferências Voluntárias
 - Integração por Planilhas Eletrônicas
 - Outro: _____
-

35. O processo de geração das informações de custo do SIC do seu Estado permite o rastreamento, identificando a base de dados da qual se originou a informação?

Marcar apenas uma resposta

- Sim
- Não

36. Quais foram as estratégias definidas para a implantação do SIC do seu Estado?

Marcar todas que se aplicam

- Utilização de projeto piloto
 - Implantação gradual
 - Implantação obrigatória para todos os órgãos e entidades
 - Outro: _____
-

37. Quais os aspectos observados no processo de implantação do SIC do seu Estado?

Marcar todas que se aplicam

- Definição dos sistemas ou bases de dados a serem integrados;
 - Viabilidade prática da compilação e processamento dos dados;
 - Disponibilidade de ferramentas de tratamento de dados;
 - Estimativa do custo de instalação, treinamento, operação e manutenção
 - Outro: _____
-

38. Informe abaixo quais os quesitos foram considerados no processo de implantação do modelo de gerenciamento de custos do SIC do seu Estado:

Marcar todas que se aplicam

- Estrutura organizacional
 - Objetivos organizacionais
 - Diferentes grupos de usuários da informação
 - Critérios de transparência e controle social
 - Outro: _____
-

39. No seu Estado, de que forma os usuários do SIC utilizam as informações de custos?

Marcar todas que se aplicam

- Auxílio aos processos de planejamento
 - Auxílio à tomada de decisão
 - Para melhoria da alocação dos recursos
 - Monitoramento dos custos
 - Para identificação e mensuração das entregas
 - Para avaliação das políticas públicas
 - Avaliação de desempenho
 - Transparência
 - Prestação de contas
 - Responsabilização
 - Não utilizam
 - Outro: _____
-

40. No seu Estado, as informações de custos contribuem para a governança pública, direcionando-a para a melhoria da qualidade do gasto público?

Marcar apenas uma resposta

- Sim, mas de forma parcial
- Sim, de forma completa
- Não contribuem, pois não são utilizadas

SEÇÃO IV. DIFICULDADES

O intuito desta seção é verificar as principais dificuldades dos Estados brasileiros quanto à implementação do Sistema de Informação de Custos, bem como as dificuldades para o atendimento à NBC TSP 34 e as estratégias a serem adotadas para transpor essas dificuldades.

1. Indique quais as dificuldades enfrentadas para o desenvolvimento e a implantação do SIC no seu Estado.

Marcar todas que se aplicam

- Outras demandas de trabalho da equipe técnica mais prioritárias
- Alta resistência à mudança pelos usuários do SIC
- Falta de comprometimento dos usuários para informar os dados sobre custos no SIC
- Incompatibilidade de integração entre os sistemas estruturantes existentes
- Ausência de confiabilidade dos dados fornecidos pelos sistemas estruturantes
- Falta de cultura de uso da informação de custos pelos gestores
- Falta de pessoal para equipe técnica
- Estrutura tecnológica insuficiente (hardware)
- Falta de pessoal para a equipe de tecnologia
- Falta de apoio da alta administração
- Falta de recursos financeiros para o projeto
- Falta de apoio e de interesse dos gestores sobre as informações de custos públicos
- O SIC é muito complexo e de difícil entendimento
- Pouca utilidade da informação de custos para a gestão
- O SIC não é adaptado à realidade da unidade gestora
- O uso do SIC pelas unidades gestoras não é obrigatório
- Outro: _____

2. Indique quais as dificuldades enfrentadas para a adaptação do SIC à NBC TSP 34.

Marcar todas que se aplicam

- Outras demandas de trabalho da equipe técnica mais prioritárias
- Falta de conhecimento sobre a NBC TSP 34
- Falta de pessoal para a equipe técnica
- Estrutura tecnológica insuficiente
- Falta de pessoal para a equipe de tecnologia
- Falta de apoio da alta administração
- Falta de recursos financeiros para o projeto
- Outro: _____

3. Indique as estratégias que o seu Estado pretende adotar para enfrentar as dificuldades que impedem o desenvolvimento e a implantação do SIC

- Criação de grupo de trabalho ou estrutura organizacional exclusiva para o SIC
- Capacitação da equipe técnica do SIC
- Fazer concurso público para ampliar o quadro de pessoal
- Aquisição de novos equipamentos
- Edição de normas para a institucionalização e o uso do SIC
- Elaboração de manuais do SIC
- Conscientização dos gestores sobre as vantagens e o uso das informações de custos
- Buscar apoio de órgãos externos influenciadores (TCE, CGE, STN)
- Contratar consultores externos com expertise no desenvolvimento de sistemas de custos
- Buscar apoio técnico da academia para definição de modelo teórico
- Fortalecimento da equipe de tecnologia da informação
- Contratar empresa de tecnologia para desenvolver o sistema
- Firmar parcerias com órgãos e entidades responsáveis pelos sistemas estruturantes, buscando melhorar a qualidade das informações e das integrações
- Instituir prêmios financeiros e de reconhecimento, vinculados às economias de custos, como forma de motivar os servidores a economizar
- Fazer campanha de conscientização dos gestores sobre a utilidade das informações de custos
- Capacitar os usuários sobre o uso do sistema e a necessidade de qualificar as informações geradas no SIC.
- Implantação do SIC em unidades piloto
- Estabelecer metas para a implementação do SIC, preferencialmente de forma progressiva
- Outro: _____

AGRADECIMENTO

Mais uma vez, agradecemos a sua colaboração em contribuir com o desenvolvimento desta pesquisa. A partir da consolidação das respostas pelos entes estaduais e análise conforme a literatura aplicada ao tema, esta pesquisa pretende proporcionar uma visão abrangente da situação atual dos sistemas de informações de custos nos entes estaduais e, assim, poderá colaborar com o fornecimento de informações e sugestões visando à melhoria dos sistemas dos entes públicos, seja pelo diagnóstico realizado, seja pelo compartilhamento das boas práticas encontradas na pesquisa, por meio do *benchmarking*.