



RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO NOS ESTADOS BRASILEIROS

ANGELIANA FERREIRA DA SILVA / ALESSANDRA CARVALHO DE VASCONCELOS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA - PPAC PROFISSIONAL



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

ANGELIANA FERREIRA DA SILVA

Produto Técnico resultado da pesquisa
SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO NOS ESTADOS
BRASILEIROS

FORTALEZA
2024

ANGELIANA FERREIRA DA SILVA

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

Produto Técnico resultante do Trabalho de conclusão de Mestrado Profissional do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como produção técnica da área de concentração de Gestão Organizacional.

Linha de Pesquisa: Contabilidade,
Controladoria e Finanças
Orientador: Prof.^a Dr.^a Alessandra Carvalho de
Vasconcelos

FORTALEZA
2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- S578s Silva, Angeliana Ferreira da.
Sistema de informação de custos: um estudo nos estados brasileiros. / Angeliana Ferreira da Silva. – 2024.
18 f.
Relatório Técnico Conclusivo – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia,
Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria,
Fortaleza, 2024.
Orientação: Profa. Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos
ISBN: 978-85-7485-517-2
1. Contabilidade, 2. Controladoria. 3. Finanças. I. Título.

CDD 658.31

Título: Sistema de informação de custos: um estudo nos estados brasileiros [Relatório Técnico Conclusivo]

Autores: Angeliana Ferreira da Silva e Alessandra Carvalho de Vasconcelos

Coordenação do Programa de Pós-Graduação: Alessandra Carvalho de Vasconcelos - Coordenadora do PPAC Profissional; Augusto César de Aquino Cabral - Vice coordenador do PPAC Profissional

Editor: Universidade Federal do Ceará (UFC)

Edição Eletrônica: dezembro de 2024

ISBN: 978-85-7485-517-2

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC)

Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria – PPAC Profissional

Av. da Universidade, 2431, Benfica, CEP 60020-180, Fortaleza-CE

Telefone: (85) 3366-7816

Endereço eletrônico: <https://ppacprof.ufc.br>

Resultado da Pesquisa “**Sistema de informação de custos: um estudo nos estados brasileiros**”

Turma: MPAC / IDJ - SINTAF.

Instituição contratante: IDJ_SINTAF.

Prezado Senhor,

Apresentamos a seguir um Relatório Técnico referente à pesquisa realizada por **Angeliana Ferreira da Silva**, sob a orientação da Prof^ª. Dr^ª. Alessandra Carvalho de Vasconcelos, no período de 2022 a 2024, no âmbito do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará.

Estamos certos de que este trabalho constitui um relevante instrumento para melhorias das ações empreendidas pelo IDJ - SINTAF junto a suas instituições parceiras.

Atenciosamente,

Angeliana Ferreira da Silva, Ma. em Administração e Controladoria (UFC)
Alessandra Carvalho de Vasconcelos, Dra. em Engenharia de Produção (UFSC)

DETALHAMENTO DO RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

Correspondência com os novos subtipos-produtos técnicos/tecnológicos:

Relatório técnico conclusivo – Processos de gestão elaborado

Finalidade: Investigar o processo de implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) nos estados brasileiros e no Distrito Federal, sob a ótica da NBC TSP 34.

Impacto – Nível:

Médio

Impacto – Demanda:

Espontânea

Impacto – Objetivo da Pesquisa:

Solução de um problema previamente identificado

Impacto - Área impactada pela produção:

Setor público

Impacto – Tipo:

Potencial

Descrição do tipo de Impacto:

Disseminação de dados que ampliam a discussão sobre a adoção da sistemática de custos no setor público brasileiro

Replicabilidade:

Sim

Abrangência Territorial:

Nacional

Complexidade

Média

Inovação:

Baixo teor inovativo

Setor da sociedade beneficiado pelo impacto:

Atividades Profissionais, Científicas e Técnicas

Declaração de vínculo do produto com PDI da Instituição:

Não

Houve fomento?

Cooperação

Há registro/depósito de propriedade intelectual?

Não

Há transferência de tecnologia/conhecimento?

Não

ISBN: 978-85-7485-517-2

1 APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

Este Produto Técnico é parte integrante do Trabalho de Conclusão do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, e tem como objetivo geral investigar o processo de implantação do SIC nos estados brasileiros e no Distrito Federal, sob a ótica da NBC TSP 34. E como objetivos específicos: verificar os fatores que representam as principais dificuldades e desafios para a implantação do SIC nesses entes federativos; examinar os principais benefícios esperados com a implantação do SIC no setor público; e analisar a associação entre a implantação do SIC nos estados e no Distrito Federal e variáveis socioeconômicas.

O presente estudo teve uma abordagem qualitativa-quantitativa e buscou avaliar como tem ocorrido a implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) nos estados brasileiros e no Distrito Federal.

A coleta de dados foi dividida em duas etapas. Inicialmente, foi registrado através do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC) das Controladorias, Ouvidorias ou Secretarias de Transparência (conforme a nomenclatura adotada em cada ente) um pedido de informação com o envio de uma lista com seis perguntas abertas.

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

Em um segundo momento, os dados do tipo primários foram coletados por meio da aplicação de questionário estruturado constituído de quatro blocos de questões escalonadas adaptadas de estudos anteriores.

2 CONTEXTO DA INVESTIGAÇÃO: OBRIGATORIEDADE DA IMPLANTAÇÃO DO SIC NOS ESTADOS BRASILEIROS

A obrigatoriedade da apuração de custos no setor público iniciou em 1964 com a Lei nº 4.320, e, após esse período, foram emitidas diversas leis, decretos, portarias, resoluções, acórdãos e relatórios normatizando e evoluindo a temática para a apuração, evidenciação e gerenciamento de custos no setor público.

Com o objetivo de melhorar as práticas contábeis no setor público brasileiro, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou, a partir do ano de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Dentre essas normas, a NBC T 16.11, editada em novembro de 2011, estabeleceu conceitos e regras para mensurar e evidenciar os custos no setor público, e apresentou o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) (CFC, 2012).

Em novembro de 2021, após um intervalo de 10 anos, o CFC editou a NBC TSP nº 34, aplicada no setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, mesma data em que ficou revogada a NBC T 16.11 (CFC, 2021). Assim como a norma anterior, a NBC TSP nº 34 trata o sistema de custos sob uma visão gerencial, e estabelece diretrizes e padrões para a implementação do sistema de custos no setor público, apresenta novas definições de termos relacionados à temática, e traz aspectos mais procedimentais.

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

A publicação de um manual como o MIC, o qual apresenta informações sobre a modelagem de custos para o desenvolvimento do SIC e aspectos operacionais sobre o uso do

sistema, possui elevada importância. Nesse sentido, a STN publicou em 2022 a 1ª edição do Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal, com o intuito de descrever procedimentos recomendados para o gerenciamento de custos no âmbito dos órgãos e entidades do setor público (STN, 2022).

Em Nota Técnica a essa 1ª edição do Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal, o Ministério da Economia mencionou não se observar ainda na Administração Pública a devida maturidade no desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, por isso a necessidade desse novo manual alinhado às diretrizes da NBC TSP 34 (Ministério da Economia, 2022 [Nota Técnica SEI nº 29142/2022/ME]).

3 APRESENTAÇÃO DA SITUAÇÃO DOS ESTADOS BRASILEIROS QUANTO AO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SIC

A apresentação da situação dos estados brasileiros quanto ao processo de implantação do SIC está dividida em análise quanto aos (1) estágios de implantação do SIC nos estados brasileiros, (2) fatores que representam dificuldades e desafios para a implantação do SIC e (3) fatores que representam benefícios esperados com a implantação do SIC.

3.1 Estados Brasileiros Participantes da Pesquisa

Cabe informar que a população alvo do estudo compreendeu os 27 estados brasileiros, incluindo o Distrito Federal, constituindo-se como respondentes apenas um representante por unidade federativa. Três estados não responderam ao questionário (instrumento de coleta), assim a amostra não probabilística da pesquisa compreendeu 24 estados.

O questionário aplicado contemplou questões adaptadas dos estudos de Borinelli *et al.* (2020), Drehmer, Raupp e Tezza (2016), Souza, Ortiz e Almeida (2013), Diniz e Santos (2019) e Costa, Raupp e Dias (2017), e foi enviado via Google *Forms* para o e-mail do responsável pelas atividades relacionadas à implantação do SIC em cada estado e no DF.

O recorte temporal de coleta dos dados da pesquisa compreendeu o período entre 24 a 31 de outubro de 2023, e entre 08 de janeiro a 08 de fevereiro de 2024, data final em que foi marcada a opção “Não está aceitando respostas” no Google *Forms* e a coleta de respostas foi encerrada. A Tabela 1 apresenta a composição da amostra do estudo.

Tabela 1 – Composição da amostra da pesquisa

Região	Quantidade de Estados por região	Quantidade de Estados respondentes	Frequência relativa dos respondentes	Estados participantes da pesquisa
Centro Oeste	4	4	100%	Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul
Nordeste	9	9	100%	Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe
Norte	7	4	57%	Acre, Pará, Rondônia e Tocantins
Sudeste	4	4	100%	Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo
Sul	3	3	100%	Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina
Total	27	24	89%	

Fonte: Elaborado pelas autoras (2024).

Nota-se que 24 estados participaram do estudo, de modo que apenas Amapá, Amazonas e Roraima não responderam ao questionário até a data de encerramento da coleta de dados. A análise dos dados coletados no questionário a partir das respostas escalonadas foi realizada por meio de estatística descritiva com o uso de planilhas eletrônicas. Quanto às respostas às questões

abertas, os dados foram organizados, transcrevendo-se apenas as respostas para um arquivo novo e essa etapa foi realizada com o auxílio do *software* Atlas.ti.

3.2 Estágios de implantação do sistema de informação de custos nos estados brasileiros

A Tabela 2 apresenta as informações referentes à fase de implantação do SIC indicadas pelos respondentes dos 24 estados que participaram do presente estudo.

Tabela 2 – Fase de implantação do SIC nos estados da amostra

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

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Os dados da Tabela 2 mostram que 16 estados (66,7%) se encontram com o SIC em fase de estudos, ainda não implantado (Acre, Alagoas, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins).

Verifica-se que do total de 24 estados participantes do estudo, apenas a Paraíba indicou ainda não ter iniciado qualquer estudo para a implantação de um sistema de custos. Ademais, seis estados (ou 25% da amostra) sinalizaram estar com o SIC implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento. São eles: Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Pará e, São Paulo.

A Tabela 3 apresenta a distribuição dos estados pelas regiões brasileiras, e vale ressaltar que somente três estados (Amapá, Amazonas e Roraima), todos da Região Norte, não apresentaram respostas ao instrumento de coleta de dados desta pesquisa.

Tabela 3 – Distribuição da amostra por regiões

Região	Estado da Federação	Não iniciou qualquer estudo		Sistema em fase de estudos, não implantado		Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento		Sistema totalmente implantado, já gerando informações		Total	
		f	f%	f	f%	f	f%	f	f%	f	f%
Centro-Oeste	Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul	0	0%	2	50%	2	50%	0	0%	4	100%
Nordeste	Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe	1	11%	7	78%	1	11%	0	0%	9	100%
Norte	Acre, Pará, Rondônia e Tocantins	0	0%	3	50%	1	17%	0	0%	4	100%

Sudeste	Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo	0	0%	2	50%	2	50%	0	0%	4	100%
Sul	Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina	0	0%	1	33%	1	33%	1	33%	3	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

A partir da análise da Tabela 3 verifica-se que os estados da região Sudeste e Centro-Oeste são os que em sua maioria estão com o SIC implantado e realizando aperfeiçoamentos. Por sua vez, nas regiões Nordeste e Norte a maioria dos estados ainda está na fase de estudos para realização da implantação do sistema, sinalizando que ainda tem um longo caminho até que o SIC nesses estados esteja totalmente implantado e gerando informações gerenciais.

3.3 Fatores que representam dificuldades e desafios para a implantação do SIC

A Tabela 4 mostra os fatores de dificuldades e desafios para a implantação do SIC apontados pelos estados. Nota-se que os fatores relacionados ao pessoal para compor a equipe do projeto do sistema de custos foram os mais indicados com elevado nível de dificuldade.

Tabela 4 – Fatores de dificuldades e desafios para a implantação do SIC

Fatores que representam as dificuldades e desafios para a implantação do sistema de informação de custos nos Estados	5 - Extremo (%)	4 - Alto (%)	3 - Médio (%)	2 - Baixo (%)	1 - Nenhum (%)
1 - Estrutura organizacional/administrativa (Estruturas não padronizadas)	4,2	29,2	45,8	16,7	4,2
2 - Centro de custo (Local onde o recurso é consumido é diferente do local de registro e pagamento dos valores de tais recursos)	12,5	45,8	12,5	12,5	16,7
3 - Falta de uniformização das unidades (Dificuldade em se conceber um único sistema que atenda a todas as unidades em todas as suas especificidades)	16,7	33,3	25,0	12,5	12,5
4 - Influência política (Provoca incerteza, instabilidade e aumento de tempo para adaptação; mudanças nas prioridades a cada troca de gestão)	12,5	25,0	33,3	12,5	16,7
5 - Definição do método de custeio a ser adotado	8,3	12,5	33,3	20,8	25,0
6 - Falta de recursos orçamentários e financeiros	4,2	20,8	37,5	25,0	12,5
7 - Indisponibilidade de pessoal com adequado conhecimento em soluções de TI para desenvolvimento do sistema	16,7	45,8	25,0	12,5	0,0
8 - Quantidade insuficiente de integrantes da equipe técnica (Escassez de recursos humanos)	20,8	50,0	20,8	8,3	0,0
9 - Não exclusividade da equipe para atuar no Projeto de custos (acumulação das atividades do projeto com demais atribuições dos cargos que ocupam)	16,7	62,5	8,3	8,3	4,2
10 - Ausência de integração dos sistemas internos (sistemas estruturantes)	33,3	37,5	25,0	0,0	4,2

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

O item 9, que trata da ausência de equipe exclusiva para atuar no projeto, em que as pessoas designadas acumulam as atividades do projeto de custos com as demais atribuições já desenvolvidas nos cargos em que ocupam, foi apontado por 62,5% dos estados como um fator que representa uma dificuldade alta, e por 16,7% como uma dificuldade extrema, o que representa 79,2% no total. Nesse mesmo sentido, 70,8% dos estados sinalizaram como alta ou extrema a dificuldade quanto à quantidade insuficiente de integrantes para a equipe técnica voltada para os estudos relacionados à implantação do SIC nos estados e no DF.

Quanto aos aspectos mencionados nos itens 8 e 9, o relatório final da Comissão Interministerial de Custos, instituída pela Portaria Interministerial nº 945/2005 com o objetivo de propor diretrizes para a implantação do SIC no Governo Federal, estabelece que “para o

sistema funcionar é absolutamente essencial o investimento em constituição de uma estrutura organizacional especializada que tenha capacidade técnica de perseguir os objetivos da Política de Custos” (STN, 2018, p. 135).

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

Ademais, outros itens também se destacam pelo percentual de indicação como um fator alto e extremo de dificuldade/desafio para a implantação do SIC. O item 10, que trata sobre a ausência de integração dos sistemas internos estruturantes, foi apontado por 33,3% dos estados como um fator extremo e por 37,5% como um fator que representa alto grau de dificuldade, totalizando 70,8%. E o item 7, que questiona sobre a indisponibilidade de pessoal com adequado conhecimento em soluções de TI para desenvolvimento do sistema de custo, apresentou um total de 62,5% de Estados que sinalizaram tal fator como dificuldade/desafio alto e extremo.

O resultado sugere que o pessoal de TI não possui conhecimento voltado para a modelagem de um SIC. Percebe-se que os fatores constantes nos itens 7 e 10 apresentam certo encadeamento, considerando que não dispendo de equipe de TI adequada também se torna difícil realizar a integração dos sistemas estruturantes com vistas a fornecerem dados para alimentar o sistema de custos.

Outros itens merecem destaque pelos percentuais apresentados ao se somar as escalas “Médio”, “Baixo” e “Nenhum”. Assim, é possível avaliar, sob a perspectiva dos profissionais dos estados respondentes, que a definição do método de custeio a ser adotado pelo ente governamental para a apropriação e apuração de seus custos não se apresenta como uma grande dificuldade para a maioria, visto que 45,8% sinalizaram como baixa e nenhuma, e, se somarmos os que sinalizaram como média (33,3%), obtemos um percentual de 79,2%.

A Tabela 5 exhibe os resultados dos fatores que representam as dificuldades e desafios para a implantação do SIC nos estados, com 10 questões adaptadas de Borinelli et al. (2020) e de Drehmer, Raupp e Tezza (2016), e respostas com base em uma escala de múltipla escolha de cinco níveis.

Tabela 5 – Estatística descritiva – Dificuldades e desafios

	Item	N	Mín.	Máx.	Média	Desvio padrão	Erro desvio	Variância	Mediana	Moda
Dificuldades e desafios	1	24	1	5	3,13	0,184	0,900	0,810	3,00	3
	2	24	1	5	3,25	0,271	1,327	1,761	4,00	4
	3	24	1	5	3,29	0,259	1,268	1,607	3,50	4
	4	24	1	5	3,04	0,259	1,268	1,607	3,00	3
	5	24	1	5	2,58	0,255	1,248	1,558	3,00	3
	6	24	1	5	2,79	0,217	1,062	1,129	3,00	3
	7	24	2	5	3,67	0,187	0,917	0,841	4,00	4
	8	24	2	5	3,83	0,177	0,868	0,754	4,00	4
	9	24	1	5	3,79	0,199	0,977	0,955	4,00	4
	10	24	1	5	3,96	0,204	0,999	0,998	4,00	4

Legenda: N = Número de respostas válidas.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

O objetivo da estatística descritiva foi sintetizar as respostas, permitindo dessa forma que se tenha uma visão global de sua variação. Assim, a Tabela 5 mostra que a resposta média ficou entre 2 e 3 em todas as proposições; não se observa nenhum coeficiente de variância significativo o que demonstra homogeneidade nas respostas; as medianas, que são medidas de tendência central, ficaram entre 3 e 4; e as respostas 3 e 4 foram as mais frequentes (moda), porém com mais destaque para a 4. Assim, percebe-se que, de forma geral, as respostas quanto ao grau de

dificuldades/desafios ficaram mais concentradas entre "Médio" e "Alto", sendo que a segunda obteve mais destaque.

3.4 Fatores que representam benefícios esperados com a implantação do SIC

As questões foram expostas de modo que pudessem ser respondidas não só por Estados que já implantaram um SIC, mas também pelos Estados que ainda vislumbram tal implantação e por esse motivo podem indicar os benefícios esperados com a implantação do SIC. No questionário, foram considerados 10 itens como fatores de benefícios de um SIC e, em cada item, os respondentes dos estados indicaram uma opção na escala que varia de concordo plenamente (5) a discordo plenamente (1).

Com base na Tabela 6, observa-se que os itens sinalizados com mais frequência como benefícios esperados envolvem: aumento da transparência pública (79,2%), subsídios para melhorar a tomada de decisão dos gestores (75%) e apresentação dos custos dos serviços públicos colocados à disposição dos usuários (66,7%).

Tabela 6 – Fatores que representam benefícios esperados com o SIC

Fatores que representam benefícios esperados com a implantação do sistema de informação de custos nos Estados	5 - Concordo Plenamente (%)	4 - Concordo (%)	3 - Não Concordo Nem Discordo (%)	2 - Discordo (%)	1 - Discordo Plenamente (%)
1 - O sistema público de custos aumentará a transparência da gestão pública	79,2	16,7	0,0	0,0	4,2
2 - O sistema público de custos fornecerá subsídios para melhorar a tomada de decisões dos gestores	75,0	20,8	0,0	4,2	0,0
3 - Com o sistema público de custos as informações servirão de embasamento para estudos de viabilidade econômica de investimentos	62,5	25,0	4,2	4,2	4,2
4 - O sistema público de custos disponibilizará informações que subsidiem a elaboração dos instrumentos de planejamento	62,5	29,2	8,3	0,0	0,0
5 - A análise dos custos dos produtos e serviços públicos torna possível comparações e cria medidas e padrões úteis para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário	50,0	37,5	8,3	0,0	4,2
6 - A análise dos custos dos produtos e serviços permite a economia dos recursos financeiros do Estado (permite o controle dos desperdícios de recursos públicos)	62,5	33,3	0,0	0,0	4,2
7 - O sistema de custo permitirá comparar os custos do Estado com os dos demais, que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporcionará a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho do Governo	37,5	25,0	29,2	8,3	0,0
8 - A decisão de comprar ou produzir um produto, fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, deve ser precedida de um levantamento de custo	45,8	45,8	4,2	0,0	4,2
9 - O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação	41,7	54,2	4,2	0,0	0,0

10 - A apresentação dos custos dos serviços públicos, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; custo por beneficiário, na assistência social; seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais

66,7 29,2 4,2 0,0 0,0

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Os dados da Tabela 6 mostram que há entre os estados alto nível de concordância de que um SIC traz (ou trará) benefícios relacionados ao aumento da transparência da gestão pública (item 1), visto que 79,2% dos indicaram que concordam plenamente com a proposição, e somados aos que responderam que concordam, totaliza 95,8% das respostas. O item 2, que propõe que o sistema público de custos fornecerá subsídios para melhorar a tomada de decisões dos gestores, também apresentou na escala concordo plenamente mais de 70% de concordância, e somado aos que indicaram que concordam, também totaliza 95,8%.

Os estados respondentes também concordam em 95,8% que a análise dos custos dos produtos e serviços públicos permite a economia dos recursos financeiros e o controle dos desperdícios de recursos públicos (item 6), havendo apenas 4,2% de discordância neste item. Por sua vez o item 10 - no qual é proposto que a apresentação dos custos dos serviços públicos, a exemplo do custo por aluno na educação ou do custo por paciente na saúde, seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais - também apresentou concordância de 95,8%, não tendo nenhuma ocorrência de discordância e apenas 4,2% indicaram que não concordam nem discordam.

No item 7, que traz a proposição de que o sistema de custo permitirá comparar os custos do estado com os dos demais que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporcionará a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho do Governo, mostrou-se heterogeneidade entre as respostas obtidas. Ademais, o percentual na escala concordo plenamente foi de 37,5%, na escala concordo foi 25%, na escala nem concordo nem discordo foi 29,2%, e na escala discordo, 8,3%. Esse foi o item que apresentou maior número de Estados respondentes que discordam ou que não concordam nem discordam.

Ratificando a análise, o respondente de um dos estados menciona nas questões abertas que “[acha] praticamente impossível comparar custos dos Estados do Brasil, por termos regiões tão díspares em termos de economia, desenvolvimento, cultura, nível educacional e outros itens relevantes”. E um outro respondente também contribui com a sua percepção, ao comentar que não acredita que seja possível comparar custos entre entes, sejam Estados ou Municípios, acrescentando que existe a necessidade de que haja “maior padronização de métodos de custeio e alocação de custos diretos e indiretos para que os dados possam ser comparáveis”.

Os itens 4 e 5 da Tabela 6 tratam, respectivamente, acerca da informação de custos para subsidiar a elaboração dos instrumentos de planejamento e orçamento (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, e Lei Orçamentária Anual – LOA) e auxiliar a tomada de decisão dentro do processo orçamentário. De maneira complementar, o respondente de um dos Estados disse que “o sistema de custos carece de um detalhamento melhor sobre os benefícios que serão gerados para a gestão pública”. No setor privado, como o conhecimento sobre custos se aplica à definição dos preços dos produtos e serviços, é inequívoca a contribuição e a necessidade de uma contabilidade de custos bem maturada, o que não se observa no setor público, pois a “diferença entre custos na área privada e pública é gigante” acrescenta outro respondente.

Outros respondentes dos estados trazem à baila a dificuldade existente em fazer com que a informação de custos seja utilizada e em obter resultados na utilização da informação de custos nas unidades setoriais. E, na percepção de outro respondente, o desconhecimento dos benefícios “reforça o desinteresse da alta administração, visto que, quando se fala em mensurar gastos já se

pensa em fiscalização”, quando na verdade, ao se observar a experiência de alguns entes em fase mais avançada de implantação do SIC, vê-se que os relatórios gerados possuem caráter gerencial.

A Tabela 7 apresenta os resultados dos fatores que representam benefícios esperados com a informações sumárias implantação do SIC nos estados e no Distrito Federal, com 10 questões fechadas, adaptadas de Souza, Ortiz e Almeida (2013) e Diniz e Santos (2019), e respostas com base em uma escala de múltipla escolha de cinco níveis.

Tabela 7 – Estatística descritiva – Benefícios esperados

	Item	N	Mín.	Máx.	Média	Desvio Padrão	Erro desvio	Variância	Mediana	Moda
Benefícios	1	24	1	5	4,67	0,177	0,868	0,754	5,00	5
	2	24	2	5	4,67	0,143	0,702	0,493	5,00	5
	3	24	1	5	4,38	0,215	1,056	1,114	5,00	5
	4	24	3	5	4,54	0,134	0,658	0,433	5,00	5
	5	24	1	5	4,29	0,195	0,955	0,911	4,50	5
	6	24	1	5	4,50	0,181	0,885	0,783	5,00	5
	7	24	2	5	3,92	0,208	1,018	1,036	4,00	5
	8	24	1	5	4,29	0,185	0,908	0,824	4,00	4
	9	24	3	5	4,38	0,118	0,576	0,332	4,00	4
	10	24	3	5	4,63	0,118	0,576	0,332	5,00	5

Legenda: N = Número de respostas válidas.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Em linhas gerais, as informações evidenciadas na Tabela 7 mostram que a média das respostas ficou entre 3 e 4 em todas as proposições; não se observa nenhum coeficiente de variância significativo, o que demonstra homogeneidade nas respostas; as medianas ficaram entre 4 e 5; e as respostas 4 e 5 foram as mais frequentes (moda), porém com mais destaque para a 5 que corresponde a “concordo plenamente”. Percebe-se, com isso, que de forma geral as respostas ficaram mais concentradas entre concordo e concordo plenamente, sendo que a segunda obteve mais destaque.

3.5 Análise da associação entre a implantação do SIC nos estados e no Distrito Federal e variáveis socioeconômicas

Com o auxílio do *software* SPSS, foi realizada análise quanto à existência de associação entre o estágio de implantação do SIC em que se encontram os estados e algumas variáveis socioeconômicas.

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

O Quadro 1 apresenta um resumo das variáveis selecionadas para a realização do teste, contendo sua descrição, o exercício ao qual corresponde e a fonte de coleta das variáveis de cada estado.

Quadro 1 – Detalhamento das variáveis para análise descritiva bivariada

Variável	Descrição	Exercício	Fonte de coleta
IDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica	2021	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep) Disponível em https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb/resultados
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano	2021	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) Disponível em https://cidades.ibge.gov.br/

PIB	Produto Interno Bruto	2021	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) Disponível em https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php
Rendimento per capita	Rendimento nominal mensal domiciliar per capita	2022	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) Disponível em https://cidades.ibge.gov.br/
Receitas orçamentárias	Receita orçamentária arrecadada	2022	Portal da Transparência Disponível no Portal da Transparência de cada Estado

Fonte: Elaborado pelas autoras (2024).

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

Após coletar os dados das variáveis socioeconômicas de cada estado da amostra por meio dos sítios oficiais dos Governos Federal e Estaduais na *internet*, estas foram agrupadas em faixas de escalas, conforme Tabela 8.

Tabela 8 – Faixas de escala das variáveis socioeconômicas

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

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

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

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

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

- Hipótese nula (H₀): as duas variáveis categóricas analisadas são independentes, ou seja, não há associação entre elas.

- Hipótese alternativa (H₁): as duas variáveis categóricas analisadas não são independentes, ou seja, há uma associação entre elas.

Para a realização do teste foi considerado um nível de confiança de 95%, por esse motivo a hipótese nula (H_0) foi aceita nos casos em que o valor de P foi superior a 5%, conforme exibe a Tabela 9.

Tabela 9 – Teste de independência qui-quadrado com estágios de implantação do SIC

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

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

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Com base nas informações da Tabela 9 é possível afirmar que há associação significativa entre o estágio de implantação do SIC nos estados da amostra e o IDH do estado, e entre o estágio de implantação do SIC e o volume anual de receitas orçamentárias arrecadadas pelo estado, sugerindo que estados com maior IDH e maior arrecadação estão em estágios mais avançados de implantação do SIC.

Não obstante, observa-se por meio dos resultados do teste de independência evidenciados na Tabela 9, que não existe associação entre o estágio de implantação do SIC nos entes federativos da amostra e o IDEB – Ensino Médio Regular dos habitantes do estado, o PIB do estado e a renda mensal domiciliar per capita da população do estado. Ressalta-se que foi utilizado o IDEB do ensino médio pressupondo-se que são estudantes em idade pré-vestibular que possuem maior capacidade crítica e entendimento.

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

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

4 CONCLUSÃO

A partir dos resultados obtidos neste estudo, entende-se que foi possível alcançar o objetivo de investigar o processo de implantação do SIC nesses entes federativos, sob a ótica da NBC TSP 34. Adicionalmente, identificou-se os fatores que representam as principais dificuldades e desafios e os principais benefícios esperados na implantação do SIC nos estados e no Distrito Federal.

Em linhas gerais, foi possível constatar que dos 24 estados brasileiros participantes da pesquisa, apenas um apontou encontrar-se na fase de estar com o sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais, enquanto os demais ainda não concluíram o processo de implantação do SIC, embora alguns já tenham iniciado os estudos para o desenvolvimento do sistema desde as regras da NBC T 16.11 publicada em 2011 e revogada a partir de 1º de janeiro de 2024 pela NBC TSP nº 34.

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

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

Frente à investigação empreendida, é possível responder ao problema de pesquisa concluindo que a implantação do SIC nos estados brasileiros e no Distrito Federal tem ocorrido de forma vagarosa, porém têm-se observado pequenos avanços nos últimos anos, visto que alguns entes federativos que sequer tinham iniciado qualquer estudo, à luz dos resultados de Costa, Raupp e Dias (2017), passaram à fase de realização de estudos com vistas à implantação do sistema e publicaram portarias instituindo Grupos Técnicos com essa finalidade.

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

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

Sobre esse aspecto, a academia pode, e deve, auxiliar no processo de implantação do SIC, disseminando conhecimento e boas práticas, auxiliando no estudo e estruturação de projetos-piloto, fazendo o que muitas vezes os servidores públicos não conseguem fazer, que é se debruçar sobre estudos empíricos e pesquisar sobre formas de estruturação e desenvolvimento de frameworks, devido à sobrecarga de atividades e conseqüentemente o tempo não exclusivo dedicado ao projeto de custos, como foi identificado na pesquisa.

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

REFERÊNCIAS

BORINELLI, M. L.; ROCHA, W.; CARNEIRO, D. M.; SILVA, A. S. Desafios no desenvolvimento e na implantação de sistemas de custos em hospitais universitários brasileiros. **ABCustos**, v. 15, n. 3, p. 131-170, 2020.

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. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 10 set. 2023.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, Publicação eletrônica, 51, 2012. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf>. Acesso em: 03 set. 2023.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018**.

Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2018. Disponível em:

<https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP11&arquivo=NBCTSP11.doc>. Acesso em: 07 set. 2023.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021**.

Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2021. Disponível em:

<https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTSP34&arquivo=NBCTSP34.doc>. Acesso em: 12 out. 2023.

COSTA, B. S.; RAUPP, F. M.; DIAS, J. S. Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação. In: XXIV Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Florianópolis-SC, Brasil, 15 a 17 de novembro de 2017.

DINIZ, J. A.; SANTOS, L. C. Sistema de custo na administração pública: uma análise da percepção de prefeitos e assessores contábeis. **ConTexto - Contabilidade em Texto**, v. 19, n. 41, p. 43-59, 2019.

DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M.; TEZZA, R. Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições?. In: XXIII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Porto de Galinhas-PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016.

Ministério da Economia. **Nota Técnica SEI nº 29142/2022/ME**. Brasília-DF, 2022. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-processo-gerenciar-custos-do-governo-federal/2022/30>>. Acesso em: 15 set. 2023.

Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>>. Acesso em: 02 set. 2023.

Secretaria do Tesouro Nacional - STN. **Portaria nº 518, de 17 de julho de 2018**. Aprova o Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC. Disponível em:

<https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/obtem_arquivo/25149:865761>. Acesso em: 18 set. 2023.

_____. **Manual do Portal de Custos do Governo Federal**. v. 2. Brasília-DF, 2019.

Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-portal-de-custos-do-governo-federal/2019/26>>. Acesso em: 12 set. 2023.

_____. **Portaria nº 1.470, de 29 de junho de 2022**. Aprova o Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal. Ed. 1. Brasília-DF, 2022. Disponível em:

<<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-processo-gerenciar-custos-do-governo-federal/2022/30>>. Acesso em: 12 set. 2023.

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