



138

Diretrizes e orientações de melhores práticas para implantação e uso de sistemas de custos nos estados brasileiros

Mestre/MSc. João Eudes Bezerra Filho [ORCID iD¹](#), Doutor/Ph.D. Victor Branco Holanda Branco Holanda [ORCID iD²](#), Doutor/Ph.D. Diego Rodrigues Boente [ORCID iD¹](#)

¹Fucape, Vitória, ES, Brazil. ²Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, Brazil

Mestre/MSc. João Eudes Bezerra Filho

[0000-0001-5009-3418](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Doutorado em Ciências Contábeis

Doutor/Ph.D. Victor Branco Holanda Branco Holanda

[0000-0003-1905-8563](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Doutorado em Contabilidade & Controladoria

Doutor/Ph.D. Diego Rodrigues Boente

[0000-0002-2970-7427](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Doutorado em Ciências Contábeis

Resumo/Abstract

Trata-se de um artigo tecnológico cuja finalidade foi propor um conjunto de diretrizes e orientações aos entes subnacionais brasileiros, partindo de um diagnóstico da experiência e maturidade dos sistemas de informações de custos (SIC) dos entes que já os implantaram. A pesquisa abrangeu fatores como o ambiente institucional, aspectos normativos, culturais, organizacionais e tecnológicos. Aplicou-se a teoria institucional fundamentada no modelo de Tolbert e Zucker (2010), conjugada com os estudos de Carvalho, Gomes e Fernandes (2012) e Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018). A pesquisa foi de natureza qualitativa/interpretativa, lastreada em fragmentos de entrevistas semi-estruturadas realizadas com sete equipes de servidores públicos que gerenciam os SICs dos entes que já os implantaram. Os resultados possibilitaram a elaboração de diretrizes e orientações empíricas, construtivas e propositivas, visando à implementação de projetos e condução dos SICs dos estados brasileiros. O estudo contribui para a inserção de informação de custos na cultura gerencial da administração pública, bem como apresenta estratégias de sensibilização para efetivação e institucionalização do uso da informação de custos como instrumento essencial à eficiência, transparência e accountability.



Modalidade/Type

Artigo Tecnológico / Technological Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector

Diretrizes e orientações de melhores práticas para implantação e uso de sistemas de custos nos estados brasileiros

Resumo

Trata-se de um artigo tecnológico cuja finalidade foi propor um conjunto de diretrizes e orientações aos entes subnacionais brasileiros, partindo de um diagnóstico da experiência e maturidade dos sistemas de informações de custos (SIC) dos entes que já os implantaram. A pesquisa abrangeu fatores como o ambiente institucional, aspectos normativos, culturais, organizacionais e tecnológicos. Aplicou-se a teoria institucional fundamentada no modelo de Tolbert e Zucker (2010), conjugada com os estudos de Carvalho, Gomes e Fernandes (2012) e Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018). A pesquisa foi de natureza qualitativa/interpretativa, lastreada em fragmentos de entrevistas semi-estruturadas realizadas com sete equipes de servidores públicos que gerenciam os SICs dos entes que já os implantaram. Os resultados possibilitaram a elaboração de diretrizes e orientações empíricas, construtivas e propositivas, visando à implementação de projetos e condução dos SICs dos estados brasileiros. O estudo contribui para a inserção de informação de custos na cultura gerencial da administração pública, bem como apresenta estratégias de sensibilização para efetivação e institucionalização do uso da informação de custos como instrumento essencial à eficiência, transparência e accountability.

Palavras Chaves: sistema de custos no setor público; orientações e diretrizes para sistemas de custos no setor público, diagnóstico sistemas de custos nos estados brasileiros. Transparência do gasto público.

1. Introdução

O objetivo central deste estudo foi realizar um diagnóstico qualitativo, através da realização de entrevista estruturada, junto às equipes dos SICs, nos estados que já os implantaram, e desafios enfrentados, desde a concepção inicial do SIC até os dias atuais, que possam contribuir para a construção de diretrizes e orientações, para implementação e condução dos projetos dos estados que aspiram iniciar o processo do SIC.

Via de regra, salva raras exceções, a sociedade não tem informações adequadas e oportunas sobre os investimentos e a qualidade do gasto públicos; de forma geral, os esforços de avaliação são isolados, faltam profissionais e condições adequadas para a avaliação da eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas. O estímulo à geração e o uso das informações de custos no setor público é fundamental para mudar esta realidade.

Com o advento da Lei nº 4.320 (1964), em vigor ainda hoje, foi considerada um marco inicial no que diz respeito à preocupação com a contabilidade de custos na administração pública).

Em 04 de maio de 2000, foi instituída a Lei Complementar nº 101 (a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal LRF, compreendida como outro marco regulatório das finanças públicas, ressalta sobre a necessidade de um sistema de custos que a administração pública deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos.

Em 25 de novembro 2011, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, publicou a Resolução nº 1366/11, a qual editou a NBC TSP 16.11, a Norma Brasileira de Custos no Setor Público, estabelecendo as diretrizes básicas para implantação de Sistema de Informações de Custos nos entes públicos. A norma contém cláusula de obrigatoriedade, estendendo a implantação do sistema de custos a todo o setor público e na administração pública, abrangendo todos os entes e poderes.

Em 2016, iniciou-se no Brasil a publicação, pelo CFC, das NBC TSP convergidas, numa

versão de “adoção” indireta das IPSAS/IFAC, consubstanciando, entre outras regras na contabilidade pública brasileira, a adoção irrestrita do “regime de competência”, fortalecendo, dessa forma, o fundamento, de que a informação por competência (a partir do fator gerador e não do fluxo de caixa), é imprescindível para correta apuração dos custos no setor público, de modo a contribuir, entre outras coisas, com a mensuração da eficiência das ações, programas e políticas públicas. Neste caminho, o CFC está revisando a NBC TS 16.11, que será substituída pela NBC TSP 34 que passou por audiência pública até o mês de agosto de 2021, com previsão de vigência em 2022.

Noutro campo, Governo Federal publicou o Decreto nº 10.440/2020, que trata sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC) dos Estados e Municípios, com vigência para 2023, estabelecendo que o citado sistema permitirá a acumulação dos registros por centros de custos. Logo, para que esses registros aconteçam, se faz necessário a existência de sistemas de custos.

Porém, mesmo diante das supracitadas determinações legais e marcos normativos regulatórios, a falta de iniciativa para implementação e uso de informações de custos na administração pública brasileira parece estar relacionada a motivações culturais e/ou aversão ao controle por parte dos gestores e servidores públicos, sobrepondo-se e prevalecendo o uso das informações orçamentárias e financeiras, que estão diretamente relacionadas à visão simplista, não menos importante, da gestão dos fluxos de caixa dos entes governamentais (Van Helden et al., 2021).

Não obstante às questões culturais e aversão ao controle, no momento atual, urgem as aclamações da sociedade, mídia, grupos de interesse e organismos internacionais, por mais transparência e qualidade do gasto público. A transparência na gestão dos recursos públicos, cada vez mais, está se consolidando como uma necessidade incondicional dos cidadãos. A literatura especializada é contumaz em dispor que sem medir os custos dos produtos (bens e serviços), através dos consumos por fatos geradores (regime de competência), não há como avaliar a economicidade e eficiência dos gastos. Uma sociedade, portanto, sem informação, tende a se sentir “lesada” (accountability negativa), seja a gestão boa ou ruim (Adsera & Boix, 2002; Herrera & Muñoz, 2019).

Neste sentido, mesmo num cenário ainda embrionário e não animador, a discussão sobre gestão de custos no Brasil vem tomando corpo nos últimos anos, convergindo para o próprio marco legal da contabilidade de custos na administração pública brasileira. Atualmente (2021), cinco estados (Pernambuco, Bahia, Santa Catarina, Rio Grande Sul e São Paulo) e o Distrito Federal apresentam experiências de desenvolvimento e implantação de sistemas de gestão de custos. Outros estados já estão com estudos e projetos iniciados, ou em vias de iniciar seus sistemas, contudo não existe nenhum tipo de estudo comparativo (ou pesquisa) que possa apontar os níveis de eficácia, vantagens e desvantagens destas experiências (boas práticas). Esta realidade torna a realização do presente estudo uma oportunidade e, acima de tudo, uma possibilidade de contribuir na busca por experiências e proposições de diretrizes para a implementação de sistemas de custos nos entes subnacionais, objetivando a geração de bem-estar à sociedade com efficientização, racionalização e transparência no uso dos recursos públicos.

Some-se a isso o momento em que passa o país, no que diz respeito à convergência das normas brasileiras de contabilidade do setor público (NBC TSP) às normas internacionais (IPSAS do IFAC).

Neste cenário, a partir do diagnóstico de maturidade do atual contexto organizacional e ambiente institucional dos estados brasileiros que já implantaram projetos/sistemas de informações de custos, o presente artigo tem como objetivo propor diretrizes e orientações de melhores práticas para implantações e uso dos SICs, que possibilitem geração de informações

úteis, confiáveis, comparáveis e contribuam para a eficiência e a instrumentalização da transparência no contexto dos estados brasileiros.

A ausência das citadas diretrizes e/ou orientações é real e de necessidade imediata, para atender os entes que ainda não iniciaram a sistematização de um SIC, pois, consoante cenário descrito anteriormente e literatura pesquisada, constata-se a inexistência de manuais, roteiros, trabalhos técnicos ou científicos que ofereça esse conhecimento aos gestores e profissionais interessados na implantação e condução do SIC. e acordo com Motta (2017), uma nova solução pode ser entendida de diversas formas, entre elas o avanço ou inclusão/exclusão em soluções conhecidas; combinação de soluções conhecidas etc. O importante é que essa reconfiguração seja descoberta, discutida e apresentada. No presente caso, essas soluções (“diretrizes e orientações para SICs”) estão sendo oferecidas como material instrucional para as equipes de gestores, servidores e profissionais que lidam ou estão no processo embrionário de encaminhamento do projeto, ambientação e sedimentação dos SICs nos entes públicos.

Para concretização da resposta ao problema e o atendimento ao objetivo central supracitado, foram estabelecidos os objetivos específicos que seguem.

- Conhecer o histórico, ambiente político, recursos e condições em que o SIC do estado foi ou está sendo implantado;
- Identificar as principais diretrizes da modelagem conceitual;
- Mapear os aspectos culturais, comportamentais e organizacionais;
- Conhecer o nível de interação dos sistemas estruturantes e as facilidades e/ou dificuldades da coleta de dados; e
- Identificar o nível de maturidade, exigência do controle externo, uso e utilidade da informação de custos.

Após a conclusão da pesquisa, espera-se que os achados e resultados possam ser utilizados como recomendações e proposições de diretrizes, técnicas, metodológicas e gerenciais, ampliando o conhecimento dos gestores, servidores, profissionais de tecnologia e acadêmicos, para a construção e condução dos projetos dos SICs nos estados brasileiros. O intuito é de que a audiência do presente artigo seja abrangida, principalmente, aos gestores públicos, praticantes ou aspirantes à operacionalidade e uso dos SICs, além de professores e pesquisadores interessados no estudo de custos no setor público.

Por fim, o presente estudo foi direcionado na linha de artigo tecnológico (Motta, 2017), na perspectiva de oferecer informações valiosas para os gestores, servidores e profissionais envolvidos na construção e condução dos sistemas de informações de custos no setor público brasileiro.

2. Base teórica

Mesmo sendo um estudo de concepção tecnológica, faz-se necessário o “pano de fundo” teórico para o encaminhamento ordenado e consciente da cadeia de etapas necessárias à realização da pesquisa, buscando resposta(s) ao problema, inicialmente proposto, proporcionando elementos, experiências, visões, orientações e diretrizes construtivas que possam ser úteis aos estados interessados em implantar SICs.

Neste sentido, buscou-se na literatura da teoria institucional, um modelo que oferecesse direcionamento metodológico mais aderente e factível a operacionalização e à consecução dos resultados pretendidos.

Na visão da abordagem institucional, o ambiente se materializa como sendo uma extensão do cotidiano organizacional, pois existem evidências de que “as organizações estão imersas em ambientes dos quais elas retiram e a eles transmitem modos adequados de ação, sobretudo de natureza estratégica” (Fonseca, Machado & Clóvis, 2010).

Zucker (1991), fundamentado nos estudos de Berger e Luckmann, liderou uma pesquisa com o objetivo de investigar o efeito de diferentes níveis de institucionalização em realidades

construídas sobre persistência cultural, tendo demonstrado camadas (níveis) de institucionalização como processos e nas condições de variáveis. A partir da abordagem etnometodológica, a referida autora apontou que o processo de institucionalização acontece em três etapas: transmissão de cultura (socialmente construída), manutenção da cultura e resistência às mudanças (Reis, Silveira & Cunha (2018).

Pesquisa mais avançadas sobre o processo da institucionalização foram retomadas por Tolbert e Zucker (2010), apud Reis et al. (2018), dando continuidade aos estudos de Zucker (1991), onde os autores fazem uma análise do processo de institucionalização e as possíveis forças causais que são críticas em seus diferentes pontos, conforme demonstrado na Figura 1, extensivo aos fluxos institucionais entre organizações formais.

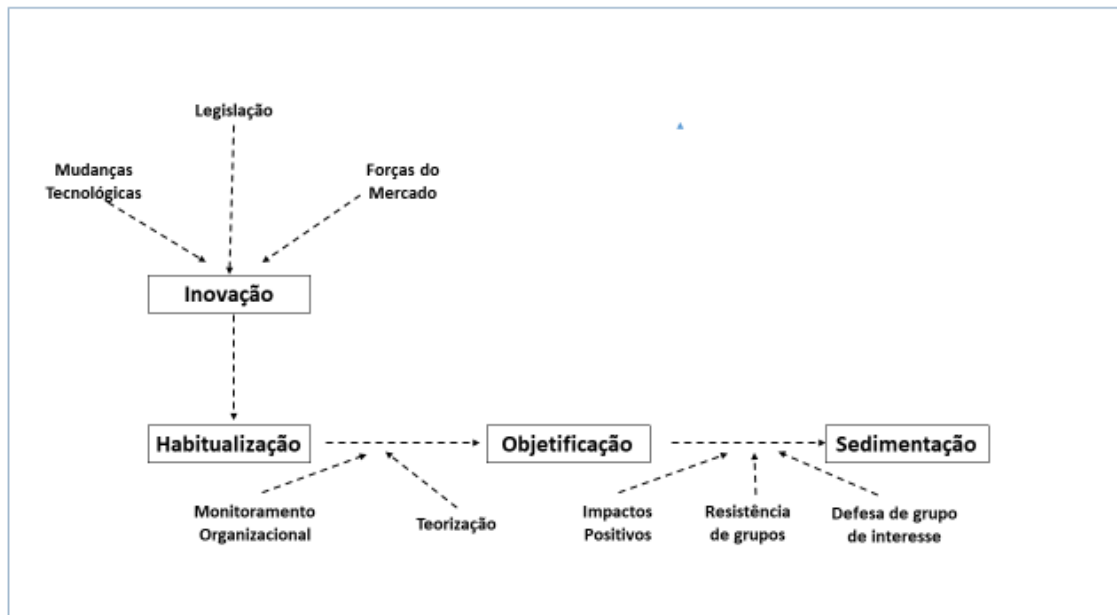


Figura 1. Processos inerentes à Institucionalização
(Fonte: Tolbert & Zucker, 2010)

De acordo com Reis et al. (2018), no processo de institucionalização, os referidos autores consideraram a existência de três processos: habitualização, objetificação e sedimentação, os quais podem ter níveis variados de institucionalização, dado que alguns padrões de comportamento social estão mais sujeitos à avaliação crítica, modificação e mesmo eliminação.

Já no processo de habitualização, de acordo com Tolbert e Zucker (2010), ocorre o desenvolvimento de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjunto de problemas organizacionais num determinado campo organizacional. Ocorre ainda a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos. Neste processo, o resultado é o desenvolvimento de estruturas “[...] que podem ser classificadas como um estágio de pré institucionalização”.

No processo de objetificação há um grau de consenso social entre os decisores organizacionais em relação ao valor dos arranjos, procedimentos e modelos de estrutura, já disseminados e de caráter mais permanente (Tolbert & Zucker, 2010).

Por fim, no processo de sedimentação ocorre a representação da continuidade da estrutura por um período relativamente longo, caracterizado por um momento em que a norma está totalmente sedimentada e, portanto, institucionalizada na organização. Corresponde ao estágio denominado “total institucionalização” Reis et al. (2018).

Segundo os autores, o processo de sedimentação envolve duas dimensões: 1) a propagação, virtualmente completa, de suas estruturas por todo o grupo de atores teorizados

como adotantes adequados, e 2) a perpetuação de estruturas por um período consideravelmente longo de tempo. Nesse processo, que leva ao estágio da institucionalização total, atuam três variáveis principais: 1) impactos positivos de resultados demonstráveis associados à estrutura; 2) baixa resistência de grupos de oposição, demonstrada por pessoas que são afetadas adversamente pela estrutura; e 3) promoção e apoio continuado de grupos de defensores, que são formados por pessoas favoráveis às mudanças na estrutura.

Na sedimentação, as práticas, incorporadas e aceitas, são consideradas como realidade própria e apresentadas na forma de “dados sociais” principalmente ao público que não tem notícia ou conhecimento de suas origens. De forma que, o processo de institucionalização estudado e proposto por Tolbert e Zucker (2010) apresenta um conjunto de fatores que podem determinar se uma mudança organizacional, uma ação, um arranjo organizacional ou uma norma será ou não bem-sucedida e, à medida que avançam pelos estágios, apresentam taxa de sobrevivência crescente e mais longa (Reis et al., 2018).

Quanto aos objetivos (em número de 5) e fatores categorizados (em número de 17), foram levantados com fundamento nas pesquisas de Carvalho et al. (2012) e Machado et al. (2018)

Diante do exposto, o presente estudo adotou, como base referencial da literatura científica, a aplicação da teoria institucional segundo o modelo de Tolbert e Zucker (2010), (Fig. 1), motivado pelo fato de que a concepção, implantação e utilidade de sistemas de informações no setor público, tendem a perpassar pelas etapas sugeridas pelos autores. O mapeamento dos estágios da habitualização, objetificação e sedimentação tornam possível elaborar diretrizes e/ou orientações para construção e condução dos SICs, sob à ótica da facilitação e restrição, que podem impactar o sucesso ou fracasso de um projeto no setor público, no caso os sistemas de informações de custos nos estados brasileiros.

3. Diagnóstico da situação-problema

Metodologicamente, foi conduzida uma pesquisa qualitativa interpretativa para mapear e compreender o processo, o contexto e os significados a partir da perspectiva dos fenômenos organizacionais envolvidos no processo da busca da customização dos serviços públicos (Snape & Spencer, 2003; Merriam, 1998). Nesta pesquisa, tais fenômenos referem-se à concepção, implantação e uso de sistemas de custos nos estados e governo brasileiros, fatores de influência e impactos.

No Brasil, há 26 estados e o Distrito Federal, sendo que nessa população alvo, apenas cinco estados (PE, BA, SC, RS, SP) e o DF possuem sistemas de custos implantados, motivo pelo qual foram selecionados para fazerem parte do universo da pesquisa.

Com base nestes pressupostos, foram realizadas sete rodadas de entrevistas em profundidade com gestores e servidores responsáveis pelos SICs dos estados brasileiros, que já implantaram o sistema de custos na sua estrutura organizacional, acrescidas da equipe do SIC do Governo Federal (Tabela 3). As entrevistas foram conduzidas, por meio de uma estratégia dialógica e conversacional (Godoi & Mattos, 2006), que possibilitou o aprofundamento, por parte dos pesquisadores, para consecução de uma percepção o, mais completa possível, da realidade dos atores e objetos pesquisados (SICs).

Foi elaborado um roteiro de 20 perguntas, fundamentadas na literatura e na sensibilidade e experiência dos pesquisadores, com o intuito de provocar e direcionar os entrevistados aos fatores categorizados que respondem aos objetivos da presente pesquisa, mas sem impedi-los de falar livremente sobre os aspectos que considerassem relevantes. As entrevistas foram realizadas através do sistema Zoom® (gravadas) e, posteriormente, transcritas em arquivo de texto.

Tabela 1
Cronograma de Entrevistas

Entrevistados	Ente Federativo	Órgão Central	Nº de Participantes	Data	Tempo de Entrevista
E1	PE	SEFAZ/PE	2	28/10/2020	1h56
E2	BA	SEFAZ/BA	1	04/11/2020	1h30
E3	SP	SEFAZ/SP	3	18/11/2020	1h50
E4	SC	SEFAZ/SC	3	23/11/2020	1h37
E5	RS	SEFAZ/RS	4	19/11/2020	2h34
E6	DF	SUCON/DF	2	03/12/2020	1h35
E7	União	STN	5	04/12/2020	2h15

(Fonte: elaborado pelos autores.)

A pesquisa foi conduzida através da interação entre os fragmentos de entrevistas coletadas, conceitos teóricos existentes e categorias teóricas emergentes (Lukka & Modell, 2010), de modo que foram necessárias três etapas, a seguir descritas.

- Análise de primeira-ordem, na qual buscou-se compreender os conteúdos das falas dos entrevistados, mediante a segregação em atributos de facilitação (motivação) e restrição (óbices) por fatores categorizados, conforme a estrutura da pesquisa apresentada na Tabela 3. Este material foi estratificado das transcrições das entrevistas;
- De acordo com Reis et al. (20180, a interpretação de segunda-ordem, já no campo dos resultados da pesquisa, foi realizada por meio da consolidação gradual dos conteúdos categorizados por fatores, alinhados aos cinco objetivos específicos estabelecidos na pesquisa que, por sua vez, estão recepcionados pelos três estágios consagrados pela teoria institucional, abarcados no modelo Tolbert e Zucker (2010), Fig. 1, pelo qual procurou-se avançar o entendimento teórico do material pesquisado (institucionalização do sistema de custos na estrutura e cultura dos estados);
- Por fim, a terceira-ordem, pela consolidação dos resultados das principais percepções e apresentação das diretrizes empíricas, que respondem aos objetivos pré-definidos da pesquisa, atendendo à questão-problema da pesquisa.

Quanto à estruturação dos dados, realizou-se através de categorização de fatores ou determinantes, utilizando a técnica da análise de modelos ou Template Analysis de King (2004). Esta técnica permite a inserção e a criação de hierarquias de itens (objetivos, fatores, perguntas etc.), sem limites, e de forma flexível. Além disso, os códigos podem surgir tanto a partir da literatura, quanto a partir dos próprios dados. Nesta pesquisa, os temas emergiram de forma híbrida, dados e literatura.

Para rastreamento e concatenação da fundamentação teórica (teoria institucional) com os fatores impactantes identificados (construtivos e restritivos), foi criada uma codificação do tipo “X.X.X.X..E(1..7)”, conforme legenda descrita na Tabela 2.

Tabela 2

Legenda da Codificação

Dígitos	Descrição
X	Metas de categorias
X	Objetivos específicos
X	Fatores de categorização
X	Perguntas semiestruturadas
E(1....7)	Fragmentos de entrevista

A Tabela 3 demonstra a lógica de “amarração” para efeito da sequência metodológica da pesquisa, aplicando a análise de Templates.

Tabela 3
"Amarração" dos Templates

Código do 1º nível (Metas categorias)	Código do 2º nível (Objetivos Específicos)	Código do 3º nível (Fatores Categorizados)	Código do 4º nível (Perguntas Semiestruturadas)
1. Estágio / Pré-Institucionalização / Habitualização	1.1. Conhecer o histórico, ambiente político, recursos e condições em que o SIC do estado foi ou está sendo implantado.	1.1.1. Histórico	1.1.1.1. Qual o histórico?
		1.1.2. Composição do grupo SIC	1.1.2.2. Qual a atual composição dos servidores que integram o grupo do SIC?
			1.1.2.3. Os recursos humanos existentes foram e são suficientes para implementar o sistema?
		1.1.3. Recursos financeiros para implantação do SIC	1.1.3.4. Sobre os recursos financeiros disponibilizados e/ou capitados, têm sido ou foram suficientes para implementação do SIC?
		1.1.4. Maturidade tecnológica para implantação do SIC	1.1.4.5. Qual o nível de comprometimento tecnológico do SIC?
		1.1.5. O planejamento estratégico e o SIC	1.1.5.6. Existem planejamento estratégico e metas a serem atingidas quanto à adoção definitiva do SIC?
2. Estágio / Semi-institucionalização / Objetificação	2. Conhecer as principais diretrizes da modelagem conceitual.	2.2.7. Diretrizes conceituais utilizadas	2.2.7.9. Quais as principais diretrizes para a modelagem conceitual do sistema do SIC?
		2.2.8. Influência das NBC TSPs (IPSAS) e Contabilidade	2.2.8.10. Até que ponto a nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro (convergida com as IPSAS) tem influência na introdução do sistema de contabilidade de custos?
	3. Conhecer os aspectos culturais, comportamentais e organizacionais.	2.3.9. Resistência à mudança	2.3.9.11. A resistência à mudança é uma característica da organização, para fins da adoção de informações de custos?
		2.3.10. Informações de custos versus desempenho organizacional	2.3.10.12. Até que ponto as informações de custo por atividades e produtos são importantes para medir o desempenho organizacional?
		2.3.11. Treinamento e Capacitação	2.3.11.13. Sobre treinamento/capacitação, até que ponto você considera real a necessidade para implementar o sistema de contabilidade de

			custos?
	4. Conhecer o nível de interação dos sistemas estruturantes e facilidade/dificuldade da coleta de dados.	2.4.12. Dificuldades de coletas de dados	2.4.12.14. Existem, e em que medidas, são as dificuldades para coletar dados para alimentar o SIC?
		2.4.13. Interação entre sistemas estruturantes	2.4.13.15. Até que ponto os sistemas de informação existentes, na sua organização, têm limitações para implementar (alimentar) o sistema de contabilidade de custos?
			2.4.13.16. Em que medida o SIC está integrado ao sistema de informações contábeis do estado?
3. Institucionalização / Sedimentação	5. Conhecer o nível de maturidade, exigência do controle externo, uso e utilidade.	3.5.14. Maturidade do SIC, como um todo.	3.5.14.17. Qual o nível de maturidade geral do SIC? O que foi feito e o que ainda precisa ser feito, e quais as perspectivas?
		3.5.15. Influência dos Tribunais de Contas	3.5.15.18. No estado, o Tribunal de Contas do Estado, solicita informações de custos ou exige o sistema de custos?
		3.5.16. Principais informações geradas ou a gerar pelo SIC	3.5.16.19. Quais os principais produtos/objetos de custos, informações e relatórios que o SIC gera ou vai gerar aos usuários internos e externos?
		3.5.17. Recomendações para estados iniciantes	3.5.17.20. A partir da experiência da construção do SIC, o que você recomendaria para os estados que estiverem iniciando ou pretendem iniciar o processo?

(Fonte: elaborada pelos autores.)

4. Proposição de diretrizes e orientações a partir do diagnóstico realizado

A pesquisa foi realizada a partir dos estágios de institucionalização, consagrados por Tolbert e Zucker (2010). As respostas e abordagens dos sete entes entrevistados (PE, BA, RS, SC, SP, DF e União), através dos respectivos gestores e servidores, líderes dos sistemas de custos nos seus estados e governo, foram analisadas considerando os fatores categorizados (Tabela 3) sob a perspectiva dos aspectos facilitadores (construtivos) e restrições (barreiras), observados nos “fragmentos das entrevista” e conjugadas com os respectivos objetivos específicos (cinco), possibilitando a identificação e captação de valiosas informações empíricas dos entrevistados.

A apresentação dos conteúdos, selecionados das entrevistas, versus fatores categorizados foram organizados por campos de “facilitação” ou “barreiras”, possibilitando à análise dos estágios institucionais, objetivos específicos e fatores categorizados, como estabelecido na metodologia deste estudo (Tabela 3).

Ao final de cada estágio, e respectivo(s) objetivo(s) específico(s), foram apontadas as melhores experiências no desenvolvimento e implantação dos sistemas de custos no setor público brasileiro, visando municiar, por fim, os estados iniciantes com orientações e diretrizes conceituais, como ferramenta instrutiva e didática visando ao fomento da boa gestão, transparência e instrumentalização do controle social.

De forma oferecer a solução do problema do presente estudo, bem como atender ao objetivo central prometido, consoante os resultados coletados, foi possível elaborar as seguintes

diretrizes/recomendações, segregados em 11 macro-estratégicas, a seguir.

1) Composição do grupo SIC (órgão central)

- Estabelecer um quantitativo mínimo de servidores e profissionais (terceirizados ou contratos) que possam dar suporte ao SIC, desde a concepção, implantação e continuidade do sistema. Os profissionais deverão ter formação de contabilidade e áreas afins, além conhecimento em sistema de informação;
- É importante dar especial atenção à criação de comitês ou grupos técnicos de custos (GTs), pois embora muitas vezes sejam criados, ao longo do tempo, as pessoas terminam não participando efetivamente no desenvolvimento e em discussões teóricas dos SICs e esses grupos acabam se perdendo ou acabando;
- Sugere-se a criação e normatização das competências e do quadro de pessoal das setoriais de custos, que dependem do tamanho e complexidade da estrutura organizacional. Um órgão central de SIC, sem suas setoriais e/ou suas seccionais, acaba não se desenvolvendo, pois os desafios são grandes.

2) Recursos financeiros para implantação do SIC

- Para financiar e manter o projeto do SIC, podem ser utilizados recursos próprios (do tesouro ou outras fontes). Existe fonte de captação de recursos de instituições financeiras que têm, na sua política, interesse em fomentar sistemas de informações voltados para a transparência e desenvolvimento social (Ex. BID, FMI);
- É preciso atenção, pois SIC é “concorrente” com outras demandas tecnológicas, que envolvem necessidade de recursos também, então a velocidade de construção do SIC pode ser otimizada o tanto quanto for maior a prioridade dada ao projeto, em relação às demais demandas;
- Às vezes o problema não é a necessidade de recurso, é mais uma questão de “decisão” do que de “recurso”, ainda mais quando se trabalha com sistemas estruturantes, sendo, por isso, muito importante que o projeto seja “bem vendido” à alta gestão.

3) Visando à maturidade tecnológica do SIC

- Sugere-se a implantação de todos os sistemas de informações numa mesma plataforma (sistemas estruturantes), com todo o suporte à execução orçamentária, financeira, contratos e controles do patrimônio (bens móveis, imóveis, intangíveis, estoques etc.);
- Em sistemas estruturantes já em andamento sugere-se, por exemplo, criação de ferramenta tecnológica que permita, durante a execução orçamentária, que o servidor registre a liquidação de despesa nos respectivos objetos de custos de consumo, através do método de custeio direto;
- Recomenda-se o uso da inteligência artificial (BI), capturando e integrando as informações, a partir dos sistemas estruturantes, que tem sido uma moderna ferramenta para geração de informações nos SICs;
- Atenção para uma das grandes dificuldades na evolução da maturidade do SIC, trata-se da pendência, de médio a longo prazo, de integração com os sistemas estruturantes, podendo esse intervalo atrasar muito o desenvolvimento do SIC;
- Observar, para não haver problema de continuidade, que tecnologias mais modernas, a exemplo da Qlik Sense, dependendo do valor contratado pelo estado, têm limitação de licenças para distribuir a todos os gestores do estado, até que haja disponibilidade de recursos para isso.

4) O SIC no planejamento estratégico do Estado

- Para o sucesso do projeto do SIC, é muito importante promover o sistema de custos ao nível estratégico decisório da alta gestão do estado. Se não for estratégico, corre o risco de não ser dotado de recursos no futuro (financeiro, tecnológico e recursos humanos necessários);

- Fazer constar o projeto do SIC no PPA do estado é importante estrategicamente para fortalecer e garantir a sustentabilidade e continuidade do sistema, no status compatível com a sua importância para a gestão;
- Além do PPA, é importante fazer constar determinações de apuração e de relatórios de informações de custos, dentro da LDO, invocando o cumprimento do §3º do art. 50 da LRF;
- Sugere-se que o SIC tenha uma paternidade, normalmente na Secretaria da Fazenda do Estado, que deve ser a responsável com status de órgão central, podendo as demais secretarias e órgãos, inclusive dos poderes legislativo, judiciário, tribunal de contas e ministério público, serem organizados como segmentos setoriais do SIC.

5) Patrocínio político e/ou da alta administração

- Quando surge a possibilidade de realização de operações de créditos, é nesse momento que geralmente a alta administração e o planejamento funcionam mais adequadamente para o sistema de custo, sendo uma boa ocasião para aproveitar o patrocínio, da alta gestão, e implantar ou seguir avançando com o SIC.
- Recomenda-se estabelecer, junto com a alta administração, instruções normativas e exigências de relatórios anuais de custos como forma de “induzir” a obrigação de os órgãos e setoriais utilizarem os benefícios das informações geradas pelo SIC;
- Mesmo com a contabilidade e o SIC do estado já organizados, sem impactos de mudanças da alta administração, há necessidade de normatizar, de estabelecer regras para a condução e uso do SIC. A normatização, por Decretos, Portarias ou Manuais, dá maiores garantias e obrigações aos gestores para fazer funcionar o SIC e gerar informações úteis;
- Sugere-se, quando houver mudança da gestão, que seja feito um trabalho de conscientização e sensibilização da importância do SIC junto aos componentes da nova gestão, pois isso evitará perda de energia e expectativa de não continuidade ou não priorização e, até mesmo, indiferença, dos novos gestores, em relação ao SIC;
- Pode ser inútil contratar meta de patrocínio (compromisso) do SIC só com o pessoal da área de contabilidade e SEFAZ do estado, é essencial que seja um projeto de governo, sendo fundamental o apoio da alta gestão;
- A mera entrega de informações refinadas no portal de custos (ou de transparência) não é o suficiente, sendo imprescindível o apoio da alta gestão e dos gestores das setoriais, devendo estes últimos devem estimular as equipes a desenvolverem suas demandas de custos e pensarem a metodologia a ser aplicada.

6) Diretrizes conceituais sugeridas

- As diretrizes definidas pela NBC TSP 16.11 e demais NBC TSP, convergidas com as IPSAS do IFAC, são fundamentais para a o modelo conceitual e concepção do projeto do SIC;
- Sugere-se que a modelagem do SIC seja construída levando-se em consideração a aplicação do regime de COMPETÊNCIA CONTÁBIL e que, na apuração dos custos (centros ou objetos), os dados necessários sejam recepcionados diretamente dos sistemas estruturantes (pessoal, serviços e consumos patrimoniais). São os mesmos dados que seguem para o sistema de contabilidade e são registrados como Variação Patrimonial Diminutiva (VPD);
- Se o projeto do SIC utiliza dados a partir da liquidação da despesa orçamentária, é necessário realizar os devidos ajustes, para chegarem aos custos por competência;
- Recomenda-se coletar informações diretamente dos sistemas estruturantes (serviços, folha, patrimônio, consumo), não se restringindo, apenas, ao dado contábil sintético. O custo, mesmo que parcial, já se constitui como uma grande contribuição para a gestão,

órgãos de controle e sociedade;

- Sugere-se como premissa que inicialmente sejam geradas as informações para nível decisório, nível macro e depois avançar em um processo de informações de um nível menor;
- Prioritariamente, sugere-se que a apuração do custo seja realizada a partir da adoção do CUSTEIO DIRETO e por COMPETÊNCIA (consumo do insumo independentemente de empenho e pagamento). Os custos indiretos (não possíveis de alocação direta), poderão ser registrados à parte para serem tratados posteriormente, com critérios ou modelos que reflitam melhor a realidade do consumo dos insumos junto ao objeto de custos (ou centro de custos) requerido.
- Para o controle de cumprimento das metas do PPA, a grande dificuldade diz respeito à lógica da construção da LOA (regime de caixa), que não foi pensada para funcionar junto com a apuração de custos (regime de competência). Sugere-se pensar a orçamentação como um todo, o PPA, a LDO e a LOA, com integração ao SIC, principalmente no que tange às metas físicas;
- Sugere-se que a visão, o do SIC evolua, gradualmente, para objetos de custos de menor porte, a exemplo de escolas, leitos hospitalares, presídios etc. Que a informação seja transparente e útil para a sociedade (portais de transparência).

7) Influência da Contabilidade

- Sugere-se, para verificação do alcance ou não da totalidade, não ser rígido a ponto de fazer “batimento” ou buscar conformidade com as VPDs registradas do sistema de contabilidade (despesa patrimonial), pois esse tal rigorismo pode ser mais oneroso do que a geração da própria informação de custos;
- Recomenda-se manter o foco nas normas contábeis (NBC TSP), sempre que possível, pois esse processo inclina os gestores, controles, mídia, sociedade etc., para o campo da gestão patrimonial, não ficando, apenas, na visão orçamentária;
- A quantidade e qualidade dos dados dos ativos, passivos, VPDs e VPAs tendem a refletir a realidade patrimonial (estática e dinamicamente), quando há evolução na adoção das normas convergidas (NBC TSP), não só no setor de contabilidade, mas em todos os segmentos que operam, controlam e/ou consomem recursos, direta ou indiretamente, para realização das funções públicas.

8) Resistência à mudança

- A resistência à apuração e uso das informações de custos no setor público já foi mais intensa no passado. Sugere-se elaborar plano de comunicação voltado à desfazer o caráter de mito de que ainda está revestida a informação de custos; e conscientização da necessidade da informação de custos, visando à transparência e accountability junto à sociedade. Espera-se, com isso, que aos poucos, a administração vá percebendo que “tem que sair”, que tirar um pouco o foco da execução orçamentária financeira, essa cultura enraizada no setor público brasileiro;
- Importante estar atendo aos sinais da sociedade; alguns custos já são demandados pela mídia e pela sociedade, de modo que os gestores já estão sendo cobrados por essa informação, como por exemplo, custo dos alunos da rede pública, custos dos presidiários, custos dos pacientes atendidos na saúde etc.;
- Para aculturar os custos na gestão pública, é importante criar normas que imputem repercussões quanto à obtenção e aplicação dessas informações, sendo conveniente que os regramentos forneçam mais sustentação e atribuam responsabilização aos gestores que se omitem em apurar os custos;
- Em alguns órgãos existe uma resistência muito grande à apuração de custos, talvez, por entenderem que possa haver desvalorização dos servidores, ou porque cheguem à conclusão de que precisam de menos pessoal. É preciso fazer mudar essa cultura;

sugere-se fazer um trabalho de persuasão e esclarecimento, apresentando o lado bom da informação para a gestão e para a sociedade, e o retorno que pode ser obtido para a sustentabilidade e profissionalização da gestão pública.

9) Treinamento e Capacitação

- Recomenda-se elaboração de plano de treinamento, pois é essencial para fins de implantação das setoriais contábeis e de custos, dispor de servidores designados, exclusivos e muito bem capacitados para gerenciar o SIC nas setoriais;
- Sugere-se a realização de eventos de custos com os gestores para debate e reflexão sobre as necessidades de customização e escolhas de objetos de custos nas setoriais, estilo workshop ou seminário das lideranças, visando convencer a alta administração da importância de custos;
- Além dos treinamentos de rotina, no início de concepção de um modelo personalizado no órgão ou setorial, é importante ter um plano de trabalho de orientação das diretrizes junto à equipe e à alta gestão do órgão. São trabalhos, através de reuniões técnicas, que vão além das capacitações;
- É importante, inicialmente, fazer um diagnóstico dos profissionais que devem ser envolvidos no processo de treinamento; às vezes são necessárias capacitações diferenciadas a públicos distintos (TI, contadores, gestores, servidores em geral etc.).

Interação entre sistemas estruturantes

- Alertem-se que o principal sistema estruturante, que deve estar integrado ao SIC, é o sistema de folha de pessoal, pois cerca de 70% dos gastos do setor público são com a folha de pagamento; sem essa informação, o SIC “não decola”;
- É premissa serem utilizadas apenas informações que vêm da integração com os demais sistemas, não ocorrendo, pois, de a coleta dos dados ser “manual” (evitar retrabalho);
- É importante que a equipe do SIC seja chamada quando do desenvolvimento ou aperfeiçoamento dos sistemas estruturantes, permitindo que haja uma construção coletiva, que possa trazer mais informações diretas e com qualidade para o SIC;
- Sugere-se que, no projeto de concepção do SIC, seja estabelecida uma codificação base numa mesma linguagem para o software trabalhar, inclusive nas unidades das metas físicas (quantidade de alunos, número de presos, km de estradas etc.); os sistemas estruturantes também devem obedecer a essa mesma codificação para facilitar o trabalho de apuração de custos;
- Uma condição também necessária ao desempenho da apuração de custos pelos SICs, é que os gestores mantenham os dados dos sistemas estruturantes atualizados, pois se não forem adequadamente e tempestivamente incluídos, podem prejudicar a qualidade da informação de custos.

10) Influência dos Tribunais de Contas

- As recomendações dos Tribunais de Contas acabam ajudando muito a conseguir priorização da alta gestão para as necessidades de recursos do SIC (pessoal, tecnologia etc.);

11) Principais informações geradas ou a gerar pelo SIC

- Sugere-se, inicialmente, gerar o custo de cada uma das secretarias de uma forma geral e disponibilizar também o custo por centro de custo, que é justamente o custo de cada uma das “caixinhas” da estrutura organizacional dos órgãos ou entidades;
- Para elaboração e/ou a montagem dos relatórios dinâmicos de custos, sugere-se que sejam funcionais e que sejam construídos em plataformas de inteligência artificial (BI), de modo que o usuário consiga montar o relatório da forma que quiser;
- É importante que a visão futura dos SICs, seja no sentido de que eles possam disponibilizar vários relatórios, principalmente nos serviços e processos que possam

estar associados aos objetos de custos, alguns estados já conseguem elaborar relatórios de custos; oferecendo o custo por preso, por aluno, merenda escolar, de segurança, do ensino médio, ensino superior etc.

5. Considerações finais

Os resultados e avanços decorrentes da edição da NBC TSP 16.11, em 2011, ainda se mostraram embrionários, bastando observar que, apenas, seis estados (incluindo o DF) implantaram SICs, nos últimos anos.

Por outro lado, as seis equipes estaduais entrevistadas - “gigantes andorinhas” - parecem determinadas e otimistas de que a causa é nobre e irreversível, pois a sociedade brasileira clama, cada vez mais, por transparência e eficiência no uso e resguardo do recurso público, recurso do cidadão. Restou evidenciado que a contabilidade de custos pode contribuir bastante com esse propósito, de forma que o trabalho tem que continuar, não pode parar, mesmo com as barreiras e dificuldades do dia a dia.

Constata-se que a adoção ou implantação do SIC não representa, necessariamente, a utilização das informações que o sistema pode oferecer. É preciso um trabalho de aculturação e sedimentação das potencialidades do uso das informações de custos, através de eventos, treinamentos, reuniões, apresentação de exemplos reais e utilidade da informação para a tomada de decisão, transparência e controle social.

Também foi perceptível a existência de forte influência e impacto nos SICs, de fatores relacionados ao contexto organizacional interno, tais como insuficiência de pessoal, a falta de apoio da alta administração e as dificuldades de interação de sistemas e coletas e interpretação de dados. Essas variáveis endógenas repercutem negativamente no processo de desenvolvimento dos SICs e não contribuem para aculturar os gestores em relação ao potencial informacional dos custos para a eficiência da gestão pública.

Numa escala de maturidade e institucionalização do SIC, os dados indicam que os estados do RS, SC e SP estão mais avançados que os demais, restando evidenciado que mudanças de gestão ou de governos não têm influência na continuidade do sistema e seus desafios; talvez isto se dê porque os citados estados detenham estrutura SIC com melhores tecnologias, interação com sistemas estruturantes, equipe de pessoal profissional competente e com menos alterações.

Chama atenção a boa prática identificada no estado do RS, que estabeleceu, por meio da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a elaboração de um relatório de gestão de custos que deve vir junto às prestações de contas dos órgãos do estado. Um bom exemplo desse relatório foi anexado (Anexo 3) ao presente estudo, como sugestão a ser seguida pelos demais estados, inclusive, podendo servir de modelo para exigência pelos Tribunais de Contas ao respectivos jurisdicionados.

Outros bons exemplos de utilização da informação de custos, que também se destacam, é o da Fundação Casa e sistema penitenciário de São Paulo. Lá eles já conseguem emitir relatórios sobre o custo do menor infrator internado e o custo de ressocialização de um presidiário.

Por sua vez, o Governo Federal, através da STN, avançou bastante na modelagem do SIC-UNIÃO, hoje já existe site próprio, boletins, e tendência a implementação de apuração de custos por atividades e processos.

Por fim, em trabalhos futuros, podem ser mais aprofundadas as reais motivações pelo baixo interesse, do uso das informações de custos, por parte dos gestores, bem como buscadas alternativas de ferramentas que, a partir das informações dos SICs, possam aferir o desempenho organizacional e a accountability que pode estar envolvida nas relações do estado com o cidadão e vice-versa.

Referências

- Adserà, A., & Boix, C. (2002). Trade, Democracy and the size of the public sector: the political underpinnings of openness. *International Organization*, 56(2), 229-262.
- Banco Interamericano de Desenvolvimento. (2021). (no prelo). Diagnóstico e diretrizes para implantação de Sistemas de Custos nos estados brasileiros. Brasília.
- Borges, T. B., Mario, P. C., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 47(2), 469-492.
- Carvalho, J. B. C., Gomes, P. S., & Fernandes, M. J. (2012). The Main Determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese Local Government. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 306-334(29). <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>
- Chantal, J., & D'angelo, M. (2021). Fatores que impactam o processo de sucessão da alta gestão em cooperativas de crédito no Brasil. *Revista de Gestão e Organizações Cooperativas*, 8(15), 01-37. <https://doi.org/10.5902/2359043243593>
- Conselho Federal de Contabilidade. (2011). Resolução CFC Nº 1.366/2011 - Aprova NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Recuperado em 09 agosto, 2021, de https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366
- Fonseca, V., Machado S., & Clóvis L. (2010). Conversação entre Abordagens da Estratégia em Organizações: Escolha Estratégica, Cognição e Instituição. *Revista de Administração Contemporânea - RAC*, Curitiba, 3, 51- 75.
- Godoi, C. K., & Mattos, P. L. C. L. (2006). Entrevista qualitativa: instrumento de pesquisa e evento dialógico. In C. K. Godoi, R. Bandeira-de-Mello & A. B. Silva (Eds.). *Pesquisa qualitativa em Estudos Organizacionais*. São Paulo: Saraiva.
- Herrera, S., & Munoz, E. (2019). What determines the size of public employment? An empirical investigation. Policy Research Working Paper – 8961, *World Bank Group*, New York.
- Holanda, V. B. (2010). Sistema de informação de custos do governo federal. *Anais do Congressos Internacional de Contabilidade, custos e qualidade do gasto no setor público*. Brasília, DF, Brasil.
- King, N. (2004). Using templates in the thematic analyses of text. In: Cassell, C., & Symon, G. (ed.) *Essential guide to qualitative methods in organizational research*. London: Sage, 256-270.
- Klein, V. H., Jr. (2020). Gestão de riscos no setor público brasileiro: uma nova lógica de accountability?. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, e163964. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.163964>
- Lukka, K., & Modell, S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 462-477. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.004>
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 44(4), p. 791-820.
- Machado, N., Holanda, V. B., & Bezerra Filho, J. E. (2018). *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. Editora Instituto Iris. Natal.
- Merriam, S.B. (1998). *Qualitative Research and Case Study Applications in Education*. Jossey-Bass Publishers, San Francisco.
- Motta, G. S. (2017). Como Escrever um Bom Artigo Tecnológico?. *Revista De Administração Contemporânea*, 21(5), 4-8. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2017170258>
- Reis, C., Oliveira, A., Silveira, S., & Cunha, N. (2018). Modelo orçamentário das universidades federais: fatores motivadores e inibidores de sua institucionalização. *Revista de Administração da UFSM*, 10(6), 1081-1100.

- Snape, D., & Spencer L. (2003). The Foundations of Qualitative Research. In: Ritchie, J., Lewis, J., Nicholls, C. M., & Ormston, R. (Eds.). (2013). *Qualitative research practice: A guide for social science students and researchers*. Sage. Cap. 1.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (2010). A Institucionalização da Teoria Institucional. In: Caldas, M., Fachin, R., & Fischer, T. (2010). *Handbook de estudos organizacionais*. Capital: Atlas, p. 194-217.
- Van Helden, J., Adhikari, P., & Kuruppu, C. (2021). Contabilidade do setor público em economias emergentes: uma revisão dos artigos publicados na primeira década do Journal of Accounting in Emerging Economies. *Journal of Accounting in Economias Emergentes, ahead-of-print*. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2020-0038>.
- Zucker, L. G. (1991). The role of institutionalization in cultural persistence. In: DiMaggio, P. J., & Powell, W. W (Ed.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, p. 83-107.