



UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS V
CENTRO DE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS E SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATU SENSU* EM GESTÃO EM ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA

MARIA MÔNICA DIAS DE SOUZA

SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO E OS DESAFIOS
PARA OBTER BONS RESULTADOS

JOÃO PESSOA/PB
2024

MARIA MÔNICA DIAS DE SOUZA

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO E OS DESAFIOS
PARA OBTER BONS RESULTADOS**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado a/ao Coordenação do Curso de Especialização em Gestão em Administração Pública da Universidade Estadual da Paraíba em parceria com a Escola de Serviço Público do Estado da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de especialista em Gestão em Administração Pública.

Área de concentração: Sistema de informação de custos, Custo aplicado ao setor público.

Orientadora: Profa. Dra. Viviane Barreto Motta Nogueira

**JOÃO PESSOA/PB
2024**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

S729s Souza, Maria Mônica Dias de.
Sistema de informação de custos no setor público e os desafios para obter bons resultados [manuscrito] / Maria Mônica Dias de Souza. - 2024.
26 p.

Digitado.

Monografia (Especialização Gestão em Administração Pública) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Biológicas e Sociais Aplicadas, 2024.

"Orientação : Profa. Dra. Viviane Barreto Motta Nogueira, Coordenação do Curso de Ciências Biológicas - CCBSA. "

1. Sistema de informação de custos. 2. Custo no setor público. 3. Governança pública. I. Título

21. ed. CDD 351

MARIA MÔNICA DIAS DE SOUZA

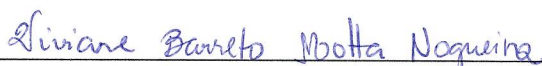
**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO E OS DESAFIOS
PARA OBTER BONS RESULTADOS**

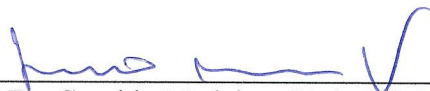
Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado à Coordenação do Curso de Especialização em Gestão em Administração Pública da Universidade Estadual da Paraíba em parceria com a Escola de Serviço Público do Estado da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de especialista em Gestão em Administração Pública.

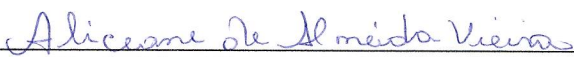
Área de concentração: Sistema de informação de custos, custo aplicado ao setor público.

Aprovada em: 11/04/2024.

BANCA EXAMINADORA


Prof.^a Dra. Viviane Barreto Motta Nogueira (Orientadora)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Prof. Dr. Geraldo Medeiros Júnior (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Profa. Ms. Aliceane de Almeida Vieira
Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)

Ao meu bom DEUS que sem ele nada posso fazer. Ao meu esposo, filhos e neta pela união e compreensão nas minhas ausências. Aos meus colegas de trabalho Cláudia Toscano, José Sabino Pereira e Thayse Andrezza pelo apoio e confiança. DEDICO.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, o criador de todas as coisas, a Jesus Cristo nosso Senhor e Salvador e ao Sagrado Coração de Maria a quem sou consagrada, por estarem sempre a me iluminar.

Aos meus pais Airton (*in memoriam*) e Elza por serem minha gênese e inspiração.

A meu esposo George por ser meu parceiro em todos os nossos empreendimentos, pelos meus filhos Stephanie, Jean Carlos e Maria Eduarda e minha neta Mariah, por terem compreendido e respeitado as minhas ausências.

Aos meus colegas de trabalho Cláudia Toscano, José Sabino Pereira e Thayse Andrezza, por terem participado comigo dessa conquista, cada um com seu incentivo particular, mesmo quando quis desistir me sentindo incapaz.

Enfim a todos os nossos mestres e doutores formadores de homens e mulheres que buscam o conhecimento para o progresso.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Cronologia dos principais atos normativos acerca de custos no setor público.....	12
Quadro 2 – Pontos inovativos de destaque da NBC TSP 34.....	15
Quadro 3 – Dificuldades na implantação do SIC e possíveis soluções.....	18
Quadro 4 – Resultados alcançados na implantação do sistema de custos.....	21

ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DER	Departamento de Estradas e Rodagem
DF	Distrito federal
DOU	Diário Oficial da União
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PPA	Plano Plurianual
SIAFEM	Sistema Integrado da Administração Financeira Para Estados e Municípios
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIC	Sistema de Informação de Custos
SICSP	Subsistema de Informação de Custos do Setor Público
SIGEO	Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TI	Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	11
2.1	Aparato normativo de custos aplicado ao setor público	12
2.2	Gestão de custos como instrumento de governança	13
2.3	Implementação da norma brasileira aplicada ao setor público	14
2.3.1	Destaques da NBC TSP 34	15
3	METODOLOGIA	16
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	17
5	CONCLUSÃO	22
	REFERÊNCIAS	24

SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO E OS DESAFIOS PARA OBTER BONS RESULTADOS

Maria Mônica Dias de Souza¹

RESUMO

Apesar da existência de normativas antigas que apontam sobre a necessidade e importância da informação de custos no setor público para o processo de tomada de decisão, melhor avaliação da gestão pública, visando uma finalidade gerencial na avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, os entes da federação, em sua maioria, ainda não realizam práticas para mensuração de seus gastos. O presente artigo tem o objetivo de abordar sobre os trabalhos e as ações para o desenvolvimento do sistema de informação de custos (SIC) realizadas pelo Poder Executivo de alguns Estados brasileiros, suas eventuais dificuldades e soluções encontradas. Bem como, quais os resultados obtidos com seus empenhos. Para o desenvolvimento do trabalho utilizou-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem quali-quantitativa. Para tanto foi feito um estudo da literatura que fala sobre o tema com conceitos pontuais para um melhor entendimento do assunto. Para a coleta de dados, informações foram extraídas de materiais disponibilizados pelos entes participantes do (GT Custos) um grupo de trabalho criado para disseminar as boas práticas do desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos (SIC) e auxiliar nas eventuais dificuldades enfrentadas nesse processo. Dos dados compartilhados e coletados, até agora, verificou-se que dos 26 Estados e o DF, os entes que tiveram suas experiências compartilhadas com algum avanço na implantação do SIC, em alguma unidade gestora foram: BA, SP, RJ, RS, ES, PA, RO e SC. Para o restante dos Estados ou encontra-se em desenvolvimento, ou ainda não iniciaram seus estudos e projetos para o desenvolvimento do SIC. Concluindo-se, portanto, que alguns entes, mesmo antes da obrigatoriedade da informação de custos, já produziam informações de custos, e que mesmo passados muitos anos desde a Lei nº 4.320/1964 até a NBC TSP 34/2021 o setor público não evoluiu muito em se tratando de fornecer informações com eficiência, eficácia, clareza e segurança para tomada de decisão.

Palavras-chave: sistema de informação de custos; custo no setor público; governança pública.

ABSTRACT

Despite the existence of old regulations that point out the need and importance of cost information in the public sector for decision-making processes, better evaluation of public management, aiming at a managerial purpose in budget management evaluation and monitoring, most federative entities still do not carry out practices for measuring their expenses. This article aims to address the word and actions for the development of the cost information system (SIC) carried out by the Executive Branch of some Brazilian States, their possible difficulties and solutions found. As well as, what results were obtained from your efforts. For the development of the work, a descriptive research with a qualitative-quantitative approach was used. Therefore, a study on the literature that addresses the topic was conducted, with specific concepts for a better understanding of the subject. For data

¹ Contadora graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba-UEPB campus Campina Grande. Graduada em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Assessora técnica da Coordenadoria Geral de Contabilidade da Controladoria Geral do Estado da Paraíba (CGE).

collection, information was extracted from materials made available by the participants of the Cost Working Group (GT Custos), created to disseminate best practices in the development of the Cost Information System (SIC) and assist in any difficulties encountered in this process. From the shared and collected data, so far, it has been found that out of the 26 states and the Federal District, only BA, SP, RJ, RS, ES, PA, RO, and SC have made some progress in implementing the SIC in some management units. In the remaining states, either it is still in development or they have not yet started their studies and projects for the development of the SIC. It is therefore concluded that some entities, even before the obligation of cost information, were already producing cost information, and that even after many years since Law No. 4,320/1964 until NBC TSP 34/2021, the public sector has not evolved much in providing information efficiently, effectively, clearly, and securely for decision-making.

Key-words: cost information system, cost in the public sector; public governance.

1 INTRODUÇÃO

A base da gestão pública está em estruturar o atendimento às vontades do principal cliente do Estado, a sociedade. Pela dimensão desse cliente e pela heterogeneidade de anseios de cada um dos indivíduos que o integra, inegável a dificuldade de alcançar com êxito essa empreitada (ALTOUNIAN; SOUZA; LAPA, 2020, p. 35).

A temática de custos no setor público não é atual, do ponto de vista legal remonta ao ano de 1964 quando através da Lei Federal nº 4.320 de 17 de março, apresentando-se como marco legal ainda em vigor, que em seus artigos 85 e 99 refere-se a orientar decisões e fixar preços e correções de desvios detectados, e já previa a necessidade de determinação dos custos dos serviços públicos industriais, incluindo na contabilidade governamental um novo sistema de contas, instituído “sistema de custo industrial”, para apurar os custos dos serviços. No entanto, não torna obrigatória a implantação da contabilidade de custos nem seus resultados para fins gerenciais.

Nesse contexto, a nível federal, o artigo 79 do Decreto-Lei nº 200 de 25/02/1967, de forma mais incisiva, e o artigo 137 §§ 1º e 2º do Decreto nº 93.872 de 23/12/1986, estabelecem, respectivamente, o dever de a contabilidade apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão e controlar os gastos públicos. Alcançando um avanço formidável, refere-se à apuração dos custos dos projetos e atividades pelas unidades administrativas gestoras através dos seus registros orçamentários, em relação a utilização dos recursos financeiros e sua execução. Como também, regulada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), estabelece sanção caso tais exigências venham a serem descumpridas pelas unidades gestoras. Como vimos, há um desejo claro por parte dos dirigentes públicos por um sistema de informações de custos no serviço público, com informações sobre os produtos, projetos e serviços.

A partir da introdução dos princípios da administração público pela Constituição Federal de 1988, principalmente o da eficiência onde a relação entre os produtos (bens e serviços) e os custos dos insumos empregados para produzi-los devem manter um padrão de qualidade, e os avanços tecnológicos, surge, nessa ocasião, a LC nº 101 de 4/05/2000, mais conhecida por “Lei de Responsabilidade Fiscal” (LRF), em seus artigos 4º, I, “e” e 50, § 3º, agora com um alcance mais abrangente do controle de custos e avaliação de resultados, inclui, além da União, os entes subnacionais (Estados, DF e Municípios), dá um novo sentido à informação de custos no setor público.

Aquilo que era um mero anseio dos administradores públicos passou a ser também uma imposição fiscal pressupondo ações que envolvam planejamento e transparência, prevenindo com isso riscos e corrigindo desvios. O conhecimento do custo dos serviços

públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos (Alonso, 1999).

A partir daí o Governo Federal procurou desenvolver, através de estudos e criando dispositivos legais, tentando de todas as formas gerar informações de custos com bases confiáveis e que servissem para evidenciação dos custos, visando adotar um sistema de informação de custos. Porém, apesar de incansáveis tentativas não evoluiu muito, segundo Machado e Holanda (2010, p. 793), “o fato é que a administração pública até 2010 (seja o Executivo, legislativo ou Judiciário) não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos”.

Após uma década o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) procurou suprir essa lacuna, através da Resolução nº 1.366/2011 onde aprova a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 16.11) e cria o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Além de ser, em sua essência, uma norma conceitual, ela estabelece que os custos de bens e serviços oferecidos à sociedade seja registrado pela entidade pública com objetivo principal a evidenciação dos custos para uso gerencial, na tomada de decisão, como fazer comparações dos resultados entre determinadas entidades públicas, decidir entre comprar ou alugar, produzir ou terceirizar bens e serviços. Ou seja, custos era tratado em separado.

Por fim, a última norma voltada à temática de custos no setor público foi aprovada em 18/11/2021 e publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 10 de dezembro do mesmo ano, trata-se da NBC TSP 34. Agora não somente uma norma conceitual, mas uma norma que traz diretrizes e padrões no intuito de orientar estrategicamente a implementação do SIC. Como também, de uso gerencial fazendo o gestor sair da sua zona de conforto alegando não haver normas que traga obrigatoriedades como instrumento de governança pública.

Além desses objetivos a norma traz a implementação do setor de custos, marca espaço de custos como ramo da contabilidade, atualiza o texto da norma pré-existente a NBC T 16.11 de 2011, entre outros. A gestão de custos no setor público agora parte de um padrão burocrático para um padrão gerencial proativo, melhorando a qualidade da gestão pública nacional, trazendo a obrigatoriedade dos sistemas de custo. Mas, para que entes públicos consigam atender às exigências da norma é preciso passar por um esforço enorme.

O prazo para implantação do sistema de custos, para os entes que já tinham iniciado alguma experiência antes da norma, foi em 1º de janeiro de 2024 e para os que ainda não apresentaram informações nem deram início aos trabalhos nesse sentido a data final de implantação é 1º de janeiro de 2025 de acordo com o Decreto nº 11.644 de 16 de agosto de 2023.

Apesar de passadas mais de duas décadas desde a primeira abordagem em um dispositivo legal sobre a importância de mensuração dos custos nos serviços públicos, a implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) no serviço público federal, a implementação de normas mais incisivas no tocante a exigibilidade e qualidade das informações de custos com mais eficiência, eficácia, as experiências mostram que ainda se faz incipiente.

Com base neste contexto, são apresentadas as seguintes questões: Quais Estados no Brasil, dentre os participantes da pesquisa, já apresentaram algum processo de desenvolvimento de implantação do sistema de informação de custos, suas eventuais dificuldades e como conseguiram superá-las? Quais os resultados obtidos e se estão sendo utilizados de forma gerencial para tomada de decisão? Para auxiliar nestas questões, o presente artigo tem por objetivo abordar sobre os trabalhos e as ações para o desenvolvimento do sistema de informação de custos (SIC) realizadas pelo Poder Executivo de alguns Estados brasileiros, suas eventuais dificuldades e soluções encontradas. Bem como, quais os resultados obtidos com seus empenhos

Para avaliar adequadamente o desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa: os custos (Alonso, 1999). A justificativa para elaboração deste artigo aponta para a existência de sistemas de apuração de custos ainda em construção, inadequados, insuficientes e que até apresentam uma estrutura organizada, mas que precisam alcançar qualidade e transparência. Programas com muita robustez, mas que ainda não fornecem um padrão mínimo de qualidade e integração com outros sistemas estruturantes, fragilizando o atendimento aos padrões, pilares da norma.

2 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Os administradores do setor público esperam que diante dessa nova proposta trazida pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34), de determinação dos custos públicos, numa gestão com governança, evidenciando a transparência para a tomada de decisão, venha a os auxiliarem no cumprimento das políticas públicas de modo a funcionar de forma mais eficaz, eficiente e transparente.

A legislação brasileira introduziu a temática sobre apuração de custos no setor público a partir da promulgação da Lei Federal nº 4.320 em 17 de março de 1964, que a princípio exigia a apuração de custos referente apenas aos serviços industriais, com o objetivo de “orientar decisões e fixação de preços e correções de desvios detectados” (MACHADO JR, 1993, p. 147, *apud*, MACHADO; HOLANDA; BEZERRA FILHO, 2018, p. 21). Além de manter contabilidade especial para determinação de custos, incluindo na contabilidade um sistema de custo industrial. Na prática isso não ocorreu de forma generalizada (Ibid., p. 21).

Impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar em decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade, ou ainda, de permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria do desempenho de seus dirigentes (Ibid., p. 19).

O controle dos gastos públicos no Brasil só foi criar forças a partir de 1986 com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda (MF), como órgão regulador das finanças públicas. Incumbindo à contabilidade a apuração do custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (BRASIL, 1986). Neste ínterim, a STN desenvolveu e implantou em março de 1987 o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), para ajudar o governo na execução, acompanhamento e controle dos recursos públicos. Inclusive, reconhecido internacionalmente e procurado por delegações de vários países com o propósito de conhece-lo para implanta-lo.

Mas mesmo com toda tecnologia empregada na gestão das finanças públicas o SIAFI não faz apuração dos custos e serviços públicos. E justifica Alonso (1999, p. 38) “motivo pelo qual sua estrutura de dados não informa os produtos e processos de trabalho dos órgãos do governo”. O SIAFI é um sistema que fornece informações seguras para a contabilidade pública e não controle de gastos. O governo não tem como saber o quanto cada despesa pode contribuir para os resultados obtidos, busca apenas o controle dos recursos e dos procedimentos e não a eficiência e o desempenho alcançado. Conforme Alonso (1999, p. 44) “Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência”.

A correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados (Ibid., p. 45). Talvez o maior desafio para o SIC seja como avaliar a qualidade dos gastos com transparência, a chamada “gestão da qualidade do gasto”, ou seja, reduzir determinados gastos de modo a proporcionar um aumento na

quantidade e qualidade dos serviços e produtos colocados à disposição da sociedade. A implantação do SIC é condição *sine qua non*², ou seja, é imprescindível para analisar a eficiência dos serviços públicos, não somente mensurar, mas também para gerenciamento e tomada de decisão.

Esse processo envolve diversas definições, conceitos e diretrizes, como os métodos de custeio, as bases de mensuração, os objetos de custos, assim como uma ferramenta para apuração de custos e do estabelecimento de competências organizacionais voltadas à gestão de custos (NBC TSP 34, 2021) (FERREIRA; MEINCHEIM; RAUPP, p. 4, 2022). Para que o SIC aconteça é necessário que os entes públicos busquem se adequarem e definirem um sistema de custos baseado num modelo gerencial estabelecendo funções e responsabilidades organizacionais.

2.1 Aparato normativo de custos aplicado ao setor público

O arcabouço jurídico brasileiro que versa sobre custos no setor público remonta ao ano de 1964 com a Lei nº 4.320 de 17 de março, sendo este o período de maior avanço da legislação. A partir daí foram décadas de normatização, com deveres e obrigações sobre custos no setor público.

O **Quadro 1** demonstra uma linha cronológica dos principais aparatos normativos que dispõe sobre apuração, evidenciação dos resultados da gestão, controle, padronização e por fim a obrigatoriedade de implantação do SIC pelos entes públicos.

Quadro 1 – Cronologia dos principais atos normativos acerca de custos no setor público

Fundamentação legal	Alcance
Lei nº 4.320/1964	Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.
Decreto-Lei nº 200/1967	Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Decreto nº 93.872/1986	Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Dec.-Lei nº 200/67, art. 69). § 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional. § 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

² Locução adjetiva, do latim, que significa “sem a qual não”. É uma expressão frequentemente usada no nosso vocabulário e faz referência a uma ação ou condição que é indispensável, que é imprescindível ou que é essencial.

Decreto n.º 92.452/1986	Criou no Ministério da Fazenda a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que possibilitou a unificação dos orçamentos da União, através do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), definido como o principal instrumento utilizado para ajudar o governo na execução, acompanhamento e controle dos recursos públicos.
Lei complementar nº 101/2000	Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: I - Disporá também sobre: e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Lei nº 10.180/2001	Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - Os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;
Acórdão nº 1.078/2004 (TCU)	Determina a adoção providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, (...).
Resolução CFC n.º 1.366/2011	Aprovar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Criou o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) e apresentou os conceitos, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.
NBC TSP 34/2021	Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. A norma que traz diretrizes e padrões no intuito de orientar estrategicamente a implementação do sistema de custos, marca espaço de custos como ramo da contabilidade, atualiza o texto da norma pré-existente a NBC T 16.11 de 2011, entre outros. Sua obrigatoriedade começou em 01 de janeiro de 2024 e vai até 01 de janeiro de 2025, de acordo com o Decreto nº 11.644 de 16 de agosto de 2023.

Fonte: Elaborada pelo autor, 2024

Os antecedentes da construção do sistema de custos no setor público brasileiro, a partir de seu marco regulatório, mostram uma preocupação constante com a necessidade inconteste acerca da alocação, identificação e mensuração das entregas, como também, a avaliação e o desempenho de seus responsáveis. De forma gradual foi se estabelecendo dispositivos normativos que apontassem uma pretensão de chegarem a um modelo de sistema de custos que evidenciasse, não somente informações, mas que trouxesse um modelo gerencial de custos como pilar da norma.

2.2 Gestão de custos como instrumento de governança

Atualmente o termo governança tem-se introduzido no âmbito da Administração Pública com muita usualidade, inicialmente muito utilizado pela iniciativa privada. Embora o conflito de interesses entre ambas seja diferente existem alguns pontos em comum, como por exemplo os princípios que as norteiam: equidade, transparência, legalidade, ética e prestação de contas. Na seara pública o ângulo de observação é maior, visto que, o personagem principal é a sociedade, por ser o principal ativo do Estado, depois vem os servidores públicos na condição de agentes.

Para um melhor entendimento sobre governança podemos citar o conceito estabelecido pelo Art. 2º, I do Decreto nº 9.203/2017 como sendo “[...]-Conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL,2017). Importante também é identificar a diferença entre gestão e governança. Utilizando o referencial de governança do Tribunal de Contas da União (TCU),

“[...] , enquanto a gestão é inerente e integrada aos processos organizacionais, sendo responsável pelo planejamento, execução, controle, ação, enfim, pelo manejo dos recursos e poderes colocados à disposição de órgãos e entidades para a consecução de seus objetivos, a governança provê direcionamento, monitora, supervisiona e avalia a atuação da gestão, com vistas ao atendimento das necessidades e expectativas dos cidadãos e demais partes interessadas”. (ALTOUNIAN; SOUZA; LAPA, 2020, p. 262).

Observa-se que gestão está ligada aos níveis tático e operacional, enquanto que a governança está diretamente ligada às autoridades máximas das organizações. Não queremos adentrar em mais detalhes sobre governança e gestão, pois não é o foco do trabalho. O nosso objetivo é buscar um melhor entendimento quando abordarmos que o sistema de custos deverá gerar informações como instrumento de governança pública, através do gerenciamento de custos, evidenciando o *quantum* de recursos foi utilizado por uma determinada entidade na geração de bens e serviços públicos.

É justamente aqui onde entra a necessidade de implantação de sistema de apuração de custos no setor público, um bom sistema de custos deve está alinhado as melhores práticas de governança pública. Criar um modelo gerencial de custos é um caminho longo pois envolvem os ambientes externos e internos da administração pública. Para Almeida, Borba e Flores (2009 apud MEINCHEIM, 2023, p. 4), “a gestão de custos não tem o intuito apenas de gastar menos, mas principalmente de gastar melhor, pois permite identificar os exageros e destinar os recursos na quantidade certa para serem aplicados nas atividades mais necessárias”.

Além disso a administração pública, que tem o condão de entregar os produtos das demandas de interesse público, observando os resultados para que sejam efetivos e úteis como sua principal meta. Acrescenta ainda, Ramos & Raupp (2020, apud MEINCHEIM, 2023, p. 4) “[...] , por meio da mensuração e da avaliação adequadas dos gastos da administração pública, com o constante aprimoramento do desempenho organizacional, o grau de satisfação dos usuários dos serviços públicos e a noção do valor público poderão aumentar”.

Acerca de governo para resultados Alonso destaca (1999, p. 40):

Para que os recursos e as energias da administração pública estejam orientados para resultados, é necessário que o perfil dos gerentes e os sistemas de informações estejam totalmente alinhados com essa orientação. Se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a reforma será bem-sucedida.

Nesse processo de mudança e inovação em busca da adequação, pelos entes públicos, às exigências da norma de custos no setor público para fins gerenciais através de seus sistemas, devemos considerar como um grande processo de mudança cultural, e para seu sucesso é imprescindível o apoio e o patrocínio da alta administração. Bem como, a capacitação dos servidores, sendo esta, uma das maiores necessidades.

2.3 Implementação da norma brasileira aplicada ao setor público

A utilização da informação de custos como ferramenta de apoio à administração contribui para mudar o padrão burocrático de gestão do Estado para um padrão gerencial proativo, objetivando atender a anseios sociais como transparência, *accountability*³, acompanhamento social e responsabilidade no consumo de recursos públicos, orientando a execução do gasto com melhor qualidade (BRASIL, 2018).

O objetivo do sistema de custos proposto pela NBC T 16.11 de 25 de novembro de 2011, revogada em 01 de janeiro de 2024 pela NBC TSP 34, era prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e a avaliação da eficiência, da eficácia e da efetividade relativo aos programas em execução ou já executados (MACHADO; HOLANDA; BEZERRA FILHO, 2018, p. 109). Limitando-se, portanto, a mensurar apenas dados internos dos entes públicos.

Com a aprovação da NBC TSP 34 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) vem trazendo uma outra roupagem para os itens que já tinha, agora não somente uma norma conceitual de evidenciação de custos, mas uma norma que trouxesse diretrizes e padrões como boas práticas, bem como os critérios para geração da informação de custos, como também para orientar estrategicamente a implementação do sistema de custos e com isso constituindo-se num instrumento de governança pública.

O projeto básico para o desenvolvimento e implantação do sistema de informação de custos iniciou no âmbito do Governo Federal, sob a égide do Ministério da Fazenda. Mas, já antes da edição da NBC T 16.11/2011 alguns Estados já tinham iniciado os estudos relacionados ao desenvolvimento dos sistemas, como: BA, DF, ES e SP. Destaca Meinheim (2023, p. 7) “quatro Estados já haviam iniciado os estudos para o desenvolvimento do sistema de informação de custos, sendo o pioneiro o Estado da Bahia, que começou os estudos no ano de 2002, seguido do Distrito Federal em 2009 e do Espírito Santo e de São Paulo em 2010”.

2.3.1 Destaques da NBC TSP 34

Como já abordamos antes, a Norma Brasileira de Custos Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34) do Conselho Federal de contabilidade (CFC), que traz como tema “Custos no Setor Público”, através de um modelo de gerenciamento de custos no seu ambiente produtivo, na utilização de seus componentes: financeiro, mão de obra, serviços prediais e depreciação, serviços especializados, Tecnologia da Informação (TI), material de consumo, entre outros. Concernente a como esses elementos serão utilizados, a forma como esses custos serão atribuídos, qual o método de custeio, os objetos de custos finais, tudo isso para aferição de um valor público e posteriormente, com os resultados, contribuir para se fazer avaliações de políticas públicas.

A abrangência dessa norma é de 78 (setenta e oito) itens, quando comparado a norma anterior, que continha apenas 24 (vinte e quatro) itens voltados para custos, vê-se uma evolução que se teve dentro do contexto no sentido de melhoria.

Como destaque podemos trazer no **Quadro 2** os pontos inovativos que essa norma trouxe em relação à anterior:

Quadro 2 – Pontos inovativos de destaque da NBC TSP 34

Pontos	Destaque
Diretrizes e padrões	<ul style="list-style-type: none"> • Critério para geração de informação de custos como instrumento de governança pública com responsabilização.

³ **responsabilização, fiscalização e controle social**- conjunto de mecanismos que permitem que os gestores de uma organização prestem contas e sejam responsabilizados pelo resultado de suas ações

Sistema de custos	<ul style="list-style-type: none"> • Auxiliar na gestão para trazer maior economia dos recursos financeiros • Melhora o controle para evitar desperdícios de recursos públicos • Auxilia no fornecimento de informações mais confiáveis aos gestores • Maior eficiência nos resultados governamentais • Melhora na transparência pública • Auxilia na definição de padrões no planejamento e orçamento público
Usuários da informação	<ul style="list-style-type: none"> • Qualquer pessoa ou entidade que precise utilizar as informações de custos • O principal usuário é o gestor público, por ser o responsável por gerenciar os recursos públicos e utilizar para: tomadas de decisões, monitoramento, transparência, prestação de contas e avaliação de desempenho
Centro de Responsabilidade	<ul style="list-style-type: none"> • O centro de custos passa a ser centro de responsabilidade, por ter uma vinculação com a prestação de contas • Auto administração: através da missão da própria entidade há um vínculo entre o gestor, a informação, a prestação de contas e a sociedade
Método de custeio	<ul style="list-style-type: none"> • Muito mais do que definir o que fazer é como fazer • A forma como se vai custear o objeto do custo • Recomendação da utilização da técnica ABC, onde se coleta todos os dados, de todas as etapas e os recursos utilizados para produção dos serviços e produtos; ou o método de custeio DIRETO, sendo esse mais simples • A norma deixa em aberto
Análise comparativa	<ul style="list-style-type: none"> • Saber o que foi estimado e o que foi realizado, dentro de uma qualidade mínima • Ter modelos de custos padronizados • Comparabilidade entre os custos de uma mesma entidade ao longo do tempo, bem como sua evolução • Como pode ser trabalhado a informação de custos no processo decisório • Fazer comparações entre entes públicos distintos
Custos pelo regime de competência	<ul style="list-style-type: none"> • O registro dos custos deve ocorrer no momento do consumo, independentemente da execução orçamentária • A integração com outras bases é possível, desde que os dados sejam consistentes
Atribuições do profissional contábil	<ul style="list-style-type: none"> • A geração da informação de custos é atribuição do profissional de contabilidade, em função da integridade e da fidedignidade, extraídas das bases de dados contábeis e de gestão não contábeis • Custo contábil • Custo gerencial, pois a alta administração também tem essa responsabilidade
Divulgação dos Relatórios	<ul style="list-style-type: none"> • É fundamental tanto para o controle interno quanto externo • Os específicos estão voltados mais para o controle interno, com um conteúdo mais personalizado, por conveniência e oportunidade • Os não específicos de modo abrangente trazem informações voltadas para o público externo

Fonte: Elaborada pelo autor, 2024

3 METODOLOGIA

Com o objetivo de favorecer um melhor entendimento sobre o assunto abordado na pesquisa, inicialmente foi feito um levantamento do arcabouço teórico e sua evolução, que permeiam sobre custos no setor público até as disposições estabelecidas na NBC TSP 34, com seus principais pontos inovativos, para um maior conhecimento da matéria em análise.

Para o desenvolvimento do trabalho utilizou-se de uma pesquisa descritiva, buscando contribuir para a consolidação do conhecimento sobre o assunto.

Neste tipo de pesquisa os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem que o pesquisador interfira neles (ANDRADE, 2010, p. 112). Já para Gil (2002), a pesquisa descritiva está caracterizada na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, como questionário e a observação sistemática.

Quanto ao procedimento, trata-se de uma pesquisa quali-quantitativa, onde para Gil (2002):

A análise qualitativa é menos formal do que a análise quantitativa, pois nesta última seus passos podem ser definidos de maneira relativamente simples. A análise qualitativa depende de muitos fatores, tais como a natureza dos dados coletados, a extensão da amostra, os instrumentos de pesquisa e os pressupostos teóricos que nortearam a investigação. Pode-se, no entanto, definir esse processo como uma sequência de atividades, que envolve a redução dos dados, a categorização desses dados, sua interpretação e a redação do relatório.

A pesquisa envolveu os Estados brasileiros participantes de um Grupo de Trabalho o GT Custos, criado pelos servidores da contabilidade do Poder Executivo. O principal objetivo do grupo é contribuir, com suas experiências, para a disseminação de boas práticas realizadas pelos entes estaduais no processo de desenvolvimento e de implantação do sistema de informação de custos, no intuito de auxiliá-los a superar eventuais dificuldades enfrentadas nesse processo. Criado em 11 de abril de 2023 e formado, em sua maioria, por contadores responsáveis pelos órgãos centrais de contabilidade dos Poderes Executivos estaduais, visto que, segundo estabelecido pela NBC TSP 34, ser atribuição desses profissionais a geração das informações de custos.

As reuniões aconteceram mensalmente de forma virtual, transmitidas por aplicativos de videoconferência (Meet, Zoom, Teams) e foram gravadas para posterior consulta. Sempre às segundas-feiras de cada mês, com duração de aproximadamente duas horas. Possui também um grupo de WhatsApp para comunicação, compartilhamento de materiais, normativos e relatórios. As apresentações das experiências compartilhadas até a última reunião, realizada em dezembro de 2023, foram respectivamente dos Estados: Bahia, São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Espírito Santo, Pará, Rondônia e Santa Catarina.

A análise quali-quantitativa da pesquisa foi elaborada utilizando a ferramenta Tabela Dinâmica do Excel, por meio de percentuais, baseados em quesitos que avaliaram a posição dos Estados já experienciados no grupo de trabalho no tocante à implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC). Como também, foi feita, através de exposição em quadros, uma abordagem das dificuldades enfrentadas pelos Estados, seus empenhos para superá-los e quais foram os resultados obtidos de forma plena, com base nas informações contidas no material divulgado pelos entes estaduais através de exposição de slides, legislação, manuais e as respectivas apresentações e relatos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Inicialmente procuramos abordar, dentre os Estados objeto de análise da pesquisa, os que já apresentaram suas experiências concernente ao desenvolvimento e implantação dos sistemas de custos, optou-se pela identificação do início dos empenhos tomando como marco temporal as duas normas que abordam custos no setor público: a NBC T 16.11 de 15 de novembro de 2011 (CFC, 2011), e a NBC TSP 34 de 18 de novembro de 2021 (CFC, 2021). Reforçando com isso, o que foi dito anteriormente que mesmo antes da publicação dessas normas alguns entes públicos já buscavam implementar projetos no anseio de produzirem informações sobre custos públicos.

Portanto, através da **Tabela 1** podemos verificar o agir dos Estados antes e após as normas:

Tabela 1 – Início do empenho para construção do sistema de informação de custos

Marco temporal	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Até a NBC T 16.11/2011	BA ⁽²⁰⁰²⁾ , SP ⁽²⁰¹⁰⁾ e ES ⁽²⁰¹¹⁾	3	37,5
Após a NBC T 16.11/2011 e antes da NBC TSP 34/2021	RJ ⁽²⁰¹⁶⁾ , PA ⁽²⁰²⁰⁾ , RO ⁽²⁰¹⁶⁾ , RS ⁽²⁰¹²⁾ e SC ⁽²⁰¹³⁾	5	62,5
Após a NBC TSP 34/2021	-	-	-
Total		8	100

Fonte: Elaborada pelo autor, 2024

Percebe-se, portanto, que dos oito Estados referenciados três deles representando (37,5%) do total, já buscavam de alguma forma construir sistemas que possibilitassem gerar informações de custos antes da NBC T 16.11/2011. No que, depois dessa norma e antes da implantação da norma NBC TSP 34/2021, a maioria, referente aos cinco Estados restantes, representando os outros (62,5%) começaram a se empenharem na construção de seus sistemas de custos. Vê-se que mesmo antes da implantação da obrigatoriedade de os entes públicos manterem sistemas de informação de custos trazidos pela NBC TSP 34/2021, os administradores públicos tanto já sentiam a necessidade desse sistema, como já trabalhavam no anseio de fazer análises quali-quantitativas de seus resultados.

Em relação às eventuais dificuldades enfrentadas pelos Estados no início dos projetos, durante seu desenvolvimento, e até a implantação de sistemas que lhes forneçam alguma informação de custos públicos. Como também as ações promovidas pelos entes para saná-los, conforme o **Quadro 3**, verificou-se o que dos oito Estados participantes da pesquisa quatro (BA, RS, PA e SP) confirmaram que no início as informações de custos eram controladas de forma rudimentar, alimentavam manualmente tabelas do Excel. Para implementar essa situação, adquiriram softwares e ferramentas de BI de forma que as informações seriam tratadas automaticamente.

Outro ponto de dificuldade que pudemos destacar relacionados com os sistemas estruturantes foi a falta de integração entre eles, sistemas descentralizados, com falhas técnicas e informacionais. Alguns até robustos, mas que ainda não está totalmente integrado e encontra-se em fase de desenvolvimento. Na tratativa para sanar essas dificuldades os Estados não agiram de forma homogênea, cada um procurou superar com a forma mais próxima de suas possibilidades junto as setoriais, sendo assim: (BA e RJ) fizeram parcerias com as setoriais, (SP e PA) fizeram acompanhamento e tratamento dos dados, (SC) utiliza as informações direto do Sistema Financeiro, (RS) tem acesso as informações por meio de um sistema de gerenciamento de dados, onde o compartilhamento das informações ainda é voluntário, e (ES e RO) partem de uma visão orçamentária para mensurar os custos.

Quadro 3 – Dificuldades na implantação do SIC e possíveis soluções

Estados	Dificuldades	Superação
BA	<ul style="list-style-type: none"> • Custos inicialmente elaborados de forma rudimentar, artesanal, utilizando planilhas de Excel • Existência de legislação permitindo a descentralização sistêmica das setoriais em relação à contabilidade geral • Falta de comunicação pelas setoriais dos trabalhos envolvendo elementos de custos à contabilidade • A cultura de custos no setor público ainda incipiente 	<ul style="list-style-type: none"> • Institucionalização de custos no setor público através de um Decreto • Parcerias com a gestão sistêmica e as setoriais por recomendação do TCE • Utilização de uma ferramenta tecnológica de <i>Business Intelligence</i> - BI para agregar informações físicas e financeiras • Treinamentos e reuniões com servidores de diversos órgãos

SP	<ul style="list-style-type: none"> • Complexidade da gestão pública, restringida a despesas orçamentárias e não em custos • Capacidade técnica em custos reduzida • Falta de integração entre as informações orçamentárias (PPA) e as geradas pelo sistema de custos • Complexidade conceitual e operacional • Questão cultural em custos públicos • Dificuldade de entendimento, comprometimento e acompanhamento pelas setoriais para demonstrar resultados • Apoio da Alta Administração 	<ul style="list-style-type: none"> • Por Decreto cria a Comissão de Supervisão dos Sistema de Custos dos Serviços Públicos: Fazenda, Planejamento e Gestão; • Realização de uma detalhada pesquisa sobre a melhor metodologia a ser aplicada à realidade do Estado • Utilização de ferramenta tecnológica de <i>Business Intelligence - BI</i> para controle dos dados • Intenso processo de capacitação, utilizando os sistemas pré-existentis • Acompanhamento dos processos realizados pelas setoriais, para que pudessem ter confiabilidade • Parcerias com consultorias
RJ	<ul style="list-style-type: none"> • Apoio da alta administração • Rotatividade dos servidores envolvidos com o projeto de custos nos órgãos • Dificuldade de implementar um sistema ABC, tendo que fazer ajustes das informações nos sistemas estruturantes • Custos não ser visto como prioridade • Mudança cultural • Falta de profissionais qualificados • Dificuldade de conciliar informação contábil com as informações externas 	<ul style="list-style-type: none"> • Normativa para tratar das informações de custos, no sentido de refina-las • Estabelecimento de acordo entre as Secretarias: da Fazenda, da Educação e da Administração Penitenciária, no sentido de ter acesso às informações gerenciais • Parcerias com consultoria de sistema com uso de ferramenta tecnológica de <i>Business Intelligence - BI</i> • Investimento em capacitação
RS	<ul style="list-style-type: none"> • Dificuldade operacional nas regras de negócio para adequação conceitual de contabilidade de custos, devido os sistemas setoriais não integrar com o de custos • Sistema inicial alimentado manualmente, induzindo a falhas nas informações • Trazer as informações de cada órgão para dentro do sistema gerencial • Não se tinha a quantidade de alunos por escolas dificultando a mensuração do custo/aluno • Mutabilidade de pessoal na equipe 	<ul style="list-style-type: none"> • Ato normativo instituindo o CUSTOS/RS • Aquisição de novos <i>softwares</i> de <i>Business Intelligence - BI</i> e a criação do sistema CAGE Gerencial, sistema alocado dentro do sistema da Secretaria de Finanças do Estado • Sistema integrado, acessando os dados na origem, trazendo mais fidedignidade as informações • Contratação de pessoal experiente
ES	<ul style="list-style-type: none"> • Custos requer uma mudança cultural muito grande • Avaliar a qualidade dos gastos com transparência • Parte de uma visão orçamentária para transformar os dados e gerar informações • A equipe se resume a uma só pessoa 	<ul style="list-style-type: none"> • Decreto instituindo o SIC/ES • A proposta do SIC/ES baseada na qualidade dos gastos: onde, como e quando gastar? • Mudança da visão orçamentária para um centro de custos • Desenvolvimento de um modelo conceitual do SIC/ES • Contratação de dois profissionais da área de Tecnologia da Informação para auxiliar no projeto

PA	<ul style="list-style-type: none"> • Dificuldade de acesso/autorização aos dados abertos das Unidades Gestoras • Ausência de relatórios sistêmico e modelagens despadronizados de dados • Falta de conhecimento em contabilidade de custos • Os dados das planilhas de Excel lançados na plataforma <i>Business Intelligence</i> não são tratados antes pelas secretarias • Não possui sistema próprio integrado de custos • Apoio da alta administração • Implantação do SIC/PA sendo postergada • Equipe reduzida a duas pessoas 	<ul style="list-style-type: none"> • Decreto instituindo o SIC/PA • O setor de custos faz o tratamento adequado nos dados antes de serem utilizados para mensurar os custos • Reuniões com as Secretarias para conhecimento dos sistemas • Padronização de um centro de custos • Modelo conceitual está sendo elaborado e trabalhado para uma futura apresentação • Abertura de concurso para contratação de pessoal
RO	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de capacitação em custos públicos dos envolvidos no projeto • Muita teoria no assunto e pouca prática • Apresentar a alta administração o projeto de custos 	<ul style="list-style-type: none"> • Curso de capacitação e treinamento em custos • Visitas a alta administração para vender a ideia e fazer parcerias
SC	<ul style="list-style-type: none"> • As informações de custos eram mantidas em planilhas de Excel, não tinha confiabilidade • Falta de organização do Poder Executivo do Estado, dificultando a definição dos centros de custos • Integração parcial com os sistemas • Carência de pessoal de TI, para acelerar o projeto • Problemas tecnológicos não previstos • Pouca bibliografia voltada ao tema • Poucas experiências em sistema de custos públicos • A cultura de custos no setor público ainda incipiente 	<ul style="list-style-type: none"> • Através de um novo software com banco de dados foi feita a integração dos sistemas estruturantes • Criado organograma do Poder Executivo, para facilitar o desenvolvimento do sistema • Passaram a utilizar as informações direto do sistema financeiro • Trabalhando com empresa de tecnologia do Estado

Fonte: Elaborada pelo autor, 2024

A maior parte dos Estados, com exceção do ES que não expos nas reuniões essa dificuldade, tiveram problemas relacionados a falta de servidores qualificados em custos públicos, como também a alta rotatividades desses decorrer do projeto. Tiveram que recorrer à cursos de capacitação no tema, bem como, contratação de pessoal especializado.

Dois pontos de obstáculos bem recorrentes e primordiais em se tratando de custos no setor público são: o apoio da Alta Administração para implantação e financiamento dos projetos e a questão Cultural em custos públicos, este não muito usual no Brasil. O resultado quase que unanimemente, com exceção só do RS que não os citou como dificuldades, todos os Estados enfrentaram esses entraves nos seus processos. Como solução procuraram apoio verbalizando suas necessidades em visitas, reuniões e encontros. Como também participando e promovendo palestras com a temática. Sendo constatado que os cargos da alta gestão dos Estados, aqui entendidos os Governadores, Secretários de Estado e seus assessores, apoiaram ou têm apoiado as iniciativas de desenvolvimento dos sistemas de custos dos Estados.

Em se tratando dos resultados obtidos desde a iniciação dos trabalhos de desenvolvimento dos projetos dos sistemas de informação custos. Conforme exposto no **Quadro 4**, em todos os Estados os trabalhos estão sendo realizados de forma positiva, com alguns resultados concluídos e outros em fase de desenvolvimento.

Podemos constatar que em alguns Estados (BA, RS e PA), a implantação do sistema está em estágio mais avançados e já sendo utilizado em algumas unidades gestoras. Porém, somente no Estado do RS há emissão de relatórios anuais pelas setoriais que utilizam o sistema. Inclusive por solicitação do Tribunal de Contas do Estado. Nos outros Estados constatou-se que todos iniciaram seus projetos piloto, a maioria, inclusive, na área da educação (BA, SP, RJ, ES e SC), com produção de manuais e boletins, visando orientação dos interessados na condução das ações dos sistemas de custos, bem como, contribuir com melhorias. Mas, todos ainda não produzem informações concretas e finalísticas de custos.

Os demais produtos que foram desenvolvidos pelos Estados estão relacionados ao desenvolvimento de ferramentas de *Business Intelligence* (BI) para interligar os sistemas estruturantes. Uns com mais robustez e outros mais simples. Mas, todos ainda em adaptação e em desenvolvimento.

Quadro 4 – Resultados alcançados na implantação do sistema de custos

Estados	Resultados alcançados
BA	<ul style="list-style-type: none"> • Elaboração do Painel de Custos Geral, como uma ferramenta para suporte à tomada de decisão • Apuração do custo/aluno para as escolas participantes do Censo Escolar • Convênio entre a Secretaria de Saúde e o Ministério da Saúde para elaboração de custos hospitalares • Apuração de custos com aluguel nas unidades do DETRAN-BA • Possibilidade de apuração dos custos nas unidades prisionais do Estado • Integração com outros sistemas corporativos
SP	<ul style="list-style-type: none"> • Produção dos primeiros relatórios de custos e sistemas já modificados para geração de dados nas Secretarias: da Educação, da Saúde e da Administração Penitenciária e Fundação CASA • Produção do manual do Sistema de Custos do Serviço Público do Estado (SCSP), visando orientar os dirigentes e técnicos da Secretaria de Finanças e demais setoriais na condução das ações voltadas à adoção do SCSP, com vistas a melhores práticas
RJ	<ul style="list-style-type: none"> • Projeto piloto foi implantado na Secretaria de Educação • Elaborado segunda versão do Painel de Custos do Estado com a mudança de metodologia • O Painel de Custos do Estado permanecerá em constante melhoria das informações dos dados apresentados, sendo aberta participação dos contadores e gestores das unidades que tiverem interesse em apresentar suas críticas e sugestões • Os custos das atividades apresentadas, serão desenvolvidos de acordo com as parcerias formadas com as secretarias responsáveis pelos dados adicionais utilizados para criação dos indicadores de custos
RS	<ul style="list-style-type: none"> • Desenvolvimento do Sistema de Administração de Materiais (SAM) para relatar os dados de consumo • Integração dos Sistemas-Fontes ao CUSTOS/RS: RHE (Recurso Humanos), SAM (Consumo) e IEF (Fornecedor) • Criação do CAGE Gerencial, sistema facilitador e centralizador de todas as informações • Criação do Manual do CAGE Gerencial • Obrigatoriedade por Resolução do TCE para emissão de relatórios anuais pelas setoriais que utilizam de alguma forma os sistemas integrados ao CAGE Gerencial
ES	<ul style="list-style-type: none"> • O SIC/ES – Qualidade por centros de custos, está sendo implantado, o projeto piloto é na Secretaria de Educação, localizado dentro do sistema da Secretaria das Finanças do Estado • Elaboração de Boletins Informativos do SIC/ES, como sendo uma ferramenta de comunicação à distância com outros órgãos e outros Poderes
PA	<ul style="list-style-type: none"> • Desenvolvimento de um painel de custos por Unidade Gestora • Projeto piloto na Secretaria da Fazenda
RO	<ul style="list-style-type: none"> • Projeto piloto desenvolvido no Departamento de Estradas e Rodagens (DER) • Criado uma Central de Custos dentro da Contabilidade Geral, para tentar desenvolver o

	<p>sistema de custos, utilizando um painel de <i>Business Intelligence – BI e Dashboard</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Normativo legal por meio de Instrução Normativa entre a Contabilidade do Estado (como Secretaria) e o DER, para levantamento de inventário dos bens da infraestrutura do Estado
SC	<ul style="list-style-type: none"> • O Projeto piloto e apurações finais está sendo realizada nos Sistemas: Prisional e Educação • Criação de uma Ferramenta Macro do SIC/SC em <i>Data Warehouse</i>, como um repositório de informações de forma relativamente automatizados para gerir custos • Projeto Portal Custos/SC, ainda em implantação

Fonte: Elaborada pelo autor, 2024

Os resultados alcançados refletem um dinamismo otimista dos entes em busca de aprimoramento e evolução em seus projetos envolvendo custos. Disseminar suas conquistas para outros órgãos a fim de mostrar que é possível sim apurar custos no serviço público.

Sabemos que a medição de resultados na administração pública ainda é não sistemática ou inadequada. E em se tratando de custos, ainda é mais precária. Para que os governos tenham bons resultados é preciso existir um alinhamento entre os sistemas de informação e o perfil dos gestores. Em se tratando de apuração de custos no setor público, os resultados não servirão para reduzir os gastos, mas para que haja um melhor controle destes com gestão de qualidade.

Para os agentes públicos, fomentadores dos projetos, custos no serviço público é uma implementação gradual, é um trabalho de longo prazo nas entidades. Seu movimento é lento e transversal dentro da administração pública, tendo que atingir todas as secretarias, por isso a necessidade do apoio da alta administração para fazer acontecer. Tem muita gente com vontade, mas com muitas dificuldades.

Observou-se ainda que, mesmo com o advento da NBC TSP 34/2021 que trouxe, de certa forma, uma padronização como pilar da norma, para orientar a implementação dos sistemas de custos, ainda vemos uma certa ambiguidade entre os agentes públicos referente às diretrizes e o modelo de gerenciamento de custos nas definições do apoio e responsabilidade, suporte tecnológico, base de mensuração, método de custeio, definição dos objetos de custos e bases de mensuração.

Acrescenta-se ainda que, os esforços para o atendimento às disposições estabelecidas na norma pelos entes públicos, perpassa pela necessidade de aprofundamento das diretrizes e padrões por ela definidos. Mas que, acima da obediência a um preceito jurídico positivado, deve está a busca do melhor desejável, presente na natureza das coisas.

5 CONCLUSÃO

O presente artigo teve por objetivo abordar sobre os trabalhos e as ações para o desenvolvimento do sistema de informação de custos (SIC) realizadas pelo Poder Executivo de alguns Estados brasileiros, suas eventuais dificuldades e soluções encontradas. Bem como, quais os resultados obtidos com seus empenhos. Verificou-se que mesmo antes da implantação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC TSP 34, último dispositivo legal publicado acerca do tema, esses Estados já tinham iniciado algum estudo e trabalho no desenvolvimento do SIC. Essa conclusão baseia-se na constatação de que 100% deles já se empenhavam nesse sentido.

Ademais, no tocante aos desafios que enfrentaram para implantação do SIC, bem como, as ações que adotaram para solucioná-los, constatou-se que a maior parte dos Estados referenciados na pesquisa, iniciaram seus trabalhos de forma precária, utilizando-se dos sistemas que já existiam, tiveram que ir buscar, e se empenharam para conseguirem, o apoio da alta administração. Quanto as equipes técnica e de tecnologia eram insuficientes para desenvolverem os trabalhos necessários. Tendo que, com apoio das parcerias estabelecidas com a alta administração e as unidades gestores envolvidas no projeto, adquiriram

ferramentas tecnológicas, como também promoveram a capacitação dos envolvidos na execução dos projetos, e em alguns Estados houve a necessidade de contratação de pessoas experientes no assunto. Devemos frisar que as soluções tecnológicas ainda não atingiram o ideal do sistema pretendido, possuem ainda dificuldade de integração com outros sistemas, os controles são falhos, alguns se atêm a controle orçamentário, não apresentam dados confiáveis, não contribuindo, portanto, para subsidiarem tomadas de decisão por parte dos gestores.

Não poderia deixar de observar, contudo, que as equipes de trabalho, cada um com sua contribuição, realizaram seus trabalhos com muita resistência e dedicação. Mas que ainda a cultura de apuração de custos no setor público e o uso das informações para tomada de decisão ainda é muito incipiente.

Quanto aos resultados obtidos, entre os principais produtos implementados foram os projetos piloto desenvolvidos pelos Estados. A maioria deles desenvolvidos na Secretaria da Educação, seguido pela Secretaria da Saúde. Mas que ainda se encontram em fase de aprimoramento, estudos, ou em elaboração. Os outros trabalhos implementados foram surgindo conforme a necessidade de aprimoramento com o objetivo de oferecer maior controle dos dados, confiabilidade, institucionalização dos atos praticados e fomentar a transparência.

Sabemos que a temática custos no setor público remonta à década de 1960 com a Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964, que tem completado este ano 60 anos de sua publicação. Nela já previa de forma explícita a contabilização dos custos dos serviços industriais e a manutenção de contabilidade especial voltada para os custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira. No entanto, passados todos esses anos, com inúmeras publicações de tantas outras normas que tratam do tema, os entes públicos não se atentaram que a importância dos sistemas de informação de custos não se resume somente ao atendimento de uma legislação, mas para que traga realmente resultados e informações mais qualificadas, mais contextualizadas para subsidiar a tomada de decisão dos gestores.

Como o objeto da pesquisa apresenta uma limitação, acompanharam também, essas limitações, os estudos relatados nas experiências práticas sobre o tema. Por isso, identificou-se que a fonte dos dados não permitiu explorar com maior profundidade como se deu o processo de desenvolvimento e implantação dos sistemas de informação de custos nesses Estados.

Contudo, verificou-se que nenhum dos entes experienciados nessa pesquisa está totalmente preparado ou integrados com suas unidades gestoras, fornecendo informações confiáveis de custos. Ou seja, o setor público não evoluiu muito em se tratando de fornecer informações de seus custos com eficácia, eficiência, clareza, efetividade e segurança para tomado de decisão. O que constatamos foram entes públicos lutando com criatividade, para fornecer tais informações, como também servidores desmotivados e despreparados numa luta desigual entre a realidade e o ideal.

Por fim, considera-se que esta pesquisa venha a contribuir para servir de base em trabalhos e pesquisas acerca de custos no setor público brasileiro a partir dos dados abordados, com maior aprofundamento, aprimoramento, um maior número de entes públicos, a fim de verificar os estágios dos trabalhos desenvolvidos pelos mesmos, contribuindo para disseminação do tema e com vista a atingirem o objetivo comum de todos eles, implantar o sistema de informação de custos em seus Estados. De maneira que as informações geradas sejam utilizadas para, efetivamente, avaliar o desempenho com comparabilidade, auxiliar na tomada de decisão em processos, e permitir a rastreabilidade aos dados com facilidade e transparência, pois os pagantes (sociedade) tem o direito de saber.

REFERÊNCIAS

ALONSO, M. **Custos no serviço público**. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ALTOUNIAN, C. S.; SOUZA, D. L.; LAPA, L. R. G. **Gestão e governança pública para resultados: uma visão prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. 496 p. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Acórdão nº 1.078 de 24 de junho de 2004. Tribunal de Contas da União. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1078%2520ANOACORDAO%253A2004%2520COLEGIADO%253A%2522Segunda%2520C%25C3%25A2maracage%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. Acesso em 20 fev. 2024.

BRASIL. Decreto nº 11.644 de 16 de agosto de 2023. Altera o Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020, que dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11644.htm. Acesso em: 23 mar. 2024.

BRASIL. Decreto nº 9.203 de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 25 fev. 2024.

BRASIL. Decreto nº 92.452 de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2092.452%2C%20DE%2010%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201986.&text=Cria%2C%20no%20Minist%C3%A9rio%20da%20Fazenda,\)%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2092.452%2C%20DE%2010%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201986.&text=Cria%2C%20no%20Minist%C3%A9rio%20da%20Fazenda,)%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias). Acesso em: 11 mar. 2024.

BRASIL. Decreto nº 93.872 de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: 13 fev. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 26 out. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 23 fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm. Acesso em: 23 fev. 2024.

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/l4320.htm. Acesso em: 06 out. 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **XII Encontro de Gestão de Custos do Setor Público**. Brasília, 26 ago. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/informacoes-e-eventos/custos/xii-encontro-de-gestao-de-custos-do-setor-publico>. Acesso em: 13 fev. 2024.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. **Aprova a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público**. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>. Acesso em: 11 mai. 2023.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf. Acesso em: 12 fev. 2024.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B.; BEZERRA FILHO, J. E. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 1. ed. Natal: Instituto Social Iris, 2018.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista do Serviço Público, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MEINCHEIM, G. L. **Estágio do sistema de informação de custos do poder executivo dos estados brasileiros e iniciativas para o atendimento à NBC TSP 34**. 2023. 17 p. Universidade do Estado de Santa Catarina, 2023. DOI: <http://dx.doi.org/10.9771/rcufba.v17i1.58391>. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/58391>. Acesso em: 15 jan. 2024.

MEINCHEIM, G. L.; FERREIRA, G.; RAUPP, F. M. **Sistema de informação de custos do poder executivo de Santa Catarina: processo de desenvolvimento e perspectivas futuras.** 2022. 24 p. Universidade do Estado de Santa Catarina, 2022. Disponível em: <https://sbap.org.br/ebap/index.php/home/article/view/560>. Acesso em: 15 jan. 2024