

DOI: <http://dx.doi.org/10.9771/rcufba.v17i1.58391>

**ESTÁGIO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO PODER EXECUTIVO
DOS ESTADOS BRASILEIROS E INICIATIVAS PARA
O ATENDIMENTO À NBC TSP 34**

Graziela Luiza Meinheim

UDESC

grazielam.pesquisa@gmail.com

Fabiano Maury Raupp

UDESC

fabianoraupp@hotmail.com

Ana Rita Silva Sacramento

UFBA

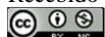
anasacramento@ufba.br

RESUMO

O objetivo do artigo consiste em analisar o estágio de desenvolvimento do sistema de informação de custos (SIC) do Poder Executivo dos Estados brasileiros e as iniciativas para o atendimento à NBC TSP 34. Trata-se de uma pesquisa descritiva do tipo levantamento, com abordagem predominantemente qualitativa. Para coleta de dados, foi enviado um questionário a todos os responsáveis pelo projeto de desenvolvimento dos SICs nos Estados brasileiros. Dos dados coletados de 25 Estados, verificou-se que, mesmo constatando-se certo avanço em relação a pesquisas anteriores, apenas 3 Estados (BA, RS e SP) estão em estágio mais avançado de implantação, com a utilização do sistema por algumas unidades gestoras. A maior parte dos Estados, porém, encontra-se em desenvolvimento e em implantação (10 Estados), e em estudos (9 Estados). Somente 3 Estados (AP, RR e TO) ainda não iniciaram seus estudos e projetos de desenvolvimento do SIC. Entre as principais iniciativas para o atendimento à NBC TSP 34 foram apontadas a realização de estudos para maior aprofundamento sobre as diretrizes e os padrões definidos na norma e a ciência à alta administração, com o intuito de buscar apoio para o projeto e de alertar sobre o prazo de implantação dos sistemas estabelecido pela NBC TSP 34.

Palavras-chave: Implantação de sistema de custos. Custos do setor público. NBC TSP 34.

Recebido em 12/10/2023. Editor responsável: José Maria Dias Filho



1. Introdução

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

Alonso (1999) defende que os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. Este também é o entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2018), que defende que os indicadores calculados com base na informação de custos podem subsidiar decisões em momentos de contingenciamento, apresentando opções para a implementação de restrições de gastos mais bem elaboradas e fundamentadas do que os cortes lineares que se verificam na maioria dos casos. Sendo assim, os sistemas de informação de custos (SICs) possuem um papel fundamental nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional.

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

Em relação à última Norma Brasileira de Contabilidade aplicável ao Setor Público – a NBC TSP 34, publicada em 18 de novembro de 2021, destaca-se que, além de reformular a NBC T 16.11 (CFC, 2011, 2021), o seu objetivo foi definir as diretrizes e os padrões a serem observados na implementação do sistema de custos, bem como os critérios para gerar a informação de custos, constituindo-se num instrumento de governança pública. Tal reformulação teve o intuito de dar um maior suporte aos entes públicos e impulsionar o desenvolvimento dos sistemas de informação de custos do setor público (Brasil, 2022). Essa norma deverá ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024.

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

Dessa forma, tendo em vista a proximidade do prazo de implantação dos sistemas de informação de custos pelos entes públicos estabelecido na NBC TSP 34, definiu-se as seguintes perguntas orientadoras: **Qual o estágio de desenvolvimento do sistema de informação de custos dos Estados brasileiros? Quais as iniciativas para o atendimento à NBC TSP 34?** Portanto, o objetivo do artigo consiste em analisar o estágio de desenvolvimento do sistema de informação de custos (SIC) do Poder Executivo dos Estados brasileiros e as iniciativas para o atendimento à NBC TSP 34.

Embora a apuração de custos no setor público brasileiro tenha previsão desde 1960, ainda se verifica uma escassez de estudos aplicados à temática (Almeida, Borba & Flores, 2009; Drehmer & Raupp, 2016; IFAC, 2000; Souza, Ortiz & Almeida, 2013). As iniciativas e

experiências internacionais na área de gestão de custos também são ainda muito incipientes quando comparadas às demais áreas das finanças públicas (Brasil, 2018; Messias, Ferreira & Soutes, 2018). Todavia, verifica-se que pesquisadores nos países que adotam, ou anseiam adotar, práticas de gerenciamento de custos afetos ao setor público têm se interessado cada vez mais pela temática (Brasil, 2018). Por isso, identifica-se uma lacuna de pesquisa nesse tema e observa-se a necessidade de estudos que colaborem com a implementação do sistema de custos nos órgãos públicos, considerando-se a iminência de se tornar obrigatória a implantação do sistema de informação de custos em todos os entes públicos, seguindo as diretrizes estabelecidas na NBC TSP 34, motivo pelo qual se justifica o desenvolvimento desta pesquisa.

2. Sistemas de Informação de Custos no Setor Público

2.1 Perspectiva legal

Por meio da promulgação da Lei federal nº 4.320, em 17 de março de 1964 (Brasil, 1964), foi introduzida na legislação brasileira a primeira exigência sobre a apuração de custos no setor público. Três anos mais tarde, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (Brasil, 1967), que buscou a introdução de uma reforma administrativa da administração federal, em seu artigo 79 reforçou a necessidade de apuração de custos pela contabilidade a fim de evidenciar os resultados da gestão. Dessa forma, inseriu-se um conceito mais gerencial para a utilização das informações de custos.

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

No caso dos Estados e municípios, a Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central de contabilidade para fins de consolidação das contas nacionais, conforme prevê o artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, editou a Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011 (Brasil, 2011b), onde estabeleceu no seu artigo 6º a obrigatoriedade de observância dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos, entre eles a implantação dos sistemas de informação de custos pelos entes da Federação a partir de 2012. Esse prazo, porém, foi alterado posteriormente pela Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011 (Brasil, 2011c), que definiu a implantação dos SICs de forma gradual a partir do exercício de 2012 e integral até o final do exercício de 2014.

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

A NBC T 16.11 é uma das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a partir de 2008 e que consistiram nos primeiros passos dados pelo Brasil no processo que busca a convergência

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

No tocante ao tratamento da temática de informação de custos nas NBCASP, destaca-se também que a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis definiu o sistema contábil e seus subsistemas, e designou o sistema de informação de custos como uma nova modalidade de sistema de informação contábil para registro das informações, processamento e evidenciação dos custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública (CFC, 2008b).

Já a NBC T 16.11 tratou de forma específica do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) e apresentou os conceitos, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Em relação aos prazos de implementação do sistema de informação de custos, a norma foi omissa e estabeleceu que o processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual, e considerar os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que farão uso das informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (CFC, 2011).

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

No final de 2021, a NBC T 16.11 foi reformulada, sendo então editada uma nova norma de contabilidade relacionada à apuração dos custos do setor público – a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público (CFC, 2021). O intuito da nova norma foi dar um maior suporte aos entes públicos e impulsionar o desenvolvimento dos sistemas de informação de custos do setor público. A NBC TSP 34 fixou ainda o prazo de implantação dos SICs pelos entes públicos, que deverá ocorrer a partir do mês de janeiro de 2024.

2.2 PERSPECTIVA GERENCIAL

A administração pública deve adequar os seus sistemas de informações, buscando proporcionar uma tomada de decisões com economicidade e que repercuta na melhora da qualidade de vida da população (Almeida, Borba & Flores, 2009). Os sistemas de informação existentes, como o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), por exemplo, não permitem identificar em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos nas ações governamentais. Assim, pelos sistemas tradicionais de execução orçamentária e financeira, o governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos (Alonso, 1999).

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

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

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

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

De acordo com Mauss e Souza (2020), a administração pública tem como principal meta a geração do chamado “valor público”, que envolve tanto a prestação do serviço à população quanto a imagem que a população tem dessa administração. Assim, por meio da mensuração e da avaliação adequadas dos gastos da administração pública, com o constante aprimoramento do desempenho organizacional, o grau de satisfação dos usuários dos serviços públicos e a noção do valor público poderão aumentar (Ramos & Raupp, 2020).

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

3. Procedimentos Metodológicos

A pesquisa é do tipo descritiva, realizada por meio de levantamento, com abordagem quantitativa e qualitativa. O contexto da pesquisa envolveu os Estados brasileiros, mais especificamente os responsáveis pelos órgãos centrais de contabilidade dos Poderes Executivos estaduais, tendo em vista que é atribuída a competência pela geração das informações de custo a esses profissionais, segundo as diretrizes e os padrões estabelecidos pela NBC TSP 34. A escolha pela aplicação da pesquisa no contexto dos Estados brasileiros considerou tanto a necessidade de se verificar a evolução dos resultados apurados em pesquisas anteriores que

identificaram avanços no estágio de desenvolvimento dos sistemas de informação de custos dos entes estaduais (Costa, Raupp & Dias, 2017) quanto a possibilidade de aplicação prática da pesquisa no campo de atuação profissional de um dos pesquisadores no Estado de Santa Catarina.

O modelo de análise utilizou como referência tanto o arcabouço teórico reunido na pesquisa quanto as disposições da NBC TSP 34, de forma mais detalhada, para um maior aprofundamento da matéria em análise. Desenvolveu-se, portanto, um modelo próprio com o objetivo de coletar as informações e verificar o estágio atual de desenvolvimento dos sistemas de informação de custos do Poder Executivo dos Estados brasileiros e as iniciativas para adaptação desses sistemas às diretrizes da NBC TSP 34. A Tabela 1 a seguir apresenta o resumo do modelo de análise composto pela dimensão, categorias e fundamentos.

Tabela 1. Modelo de análise

Dimensão	Categorias	Fundamento
Estágio atual dos SICs	Concepção inicial dos SICs	Costa, Raupp e Dias (2017); Meincheim, Ferreira e Raupp (2022); NBC TSP 34 (CFC, 2021)
	Entregas dos SICs	
	Recursos envolvidos	
	Iniciativas para adaptação à NBC TSP 34	

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A categoria Concepção inicial dos SICs tem o intuito de verificar como se deu o início dos estudos e do desenvolvimento do sistema bem como a participação da alta administração no projeto. Já a categoria Entregas dos SICs tem o propósito de identificar o estágio atual do processo de desenvolvimento e de implantação do SIC no Poder Executivo dos Estados e levantar as funcionalidades dos sistemas já disponíveis ou previstas para uso dos usuários, assim como os métodos de custeio utilizados ou previstos. A categoria Recursos envolvidos busca demonstrar a situação das equipes técnica e de tecnologia responsáveis pelo desenvolvimento do sistema, assim como pretende verificar a capacidade dessas equipes para implantá-lo no prazo previsto pela NBC TSP 34. Por fim, na categoria Iniciativas para adaptação dos sistemas à NBC TSP 34 pretende-se verificar o nível de conhecimento da equipe técnica em relação a essa NBC TSP, bem como as ações promovidas pelo Poder Executivo dos Estados para adaptar os SICs às disposições da referida norma.

A pesquisa foi aplicada por meio de questionários enviados via correio eletrônico aos profissionais que estão diretamente envolvidos no tema deste estudo. Após a elaboração das questões, procedeu-se à validação do instrumento por meio da aplicação de um pré-teste. Para tanto, solicitou-se a colaboração dos responsáveis pelo desenvolvimento dos sistemas de informação de custos dos Estados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina para avaliar a compreensão das questões.

Realizado o pré-teste, o envio do questionário aos responsáveis pelos sistemas de informação de custos dos Estados levou em conta duas etapas. A primeira ocorreu por meio do envio de mensagem eletrônica, na qual foi feita a apresentação, informado o objetivo da pesquisa e pedido a colaboração na resposta ao questionário. Após o aceite dos responsáveis, partiu-se para a segunda etapa, que consistiu no envio do formulário por e-mail ao respondente com o lembrete sobre o prazo de resposta pretendido, seguido de confirmação de recebimento por meio de mensagem eletrônica, além do agradecimento pela participação na pesquisa. O envio dos questionários ocorreu entre os dias 17 de julho e 14 de agosto de 2023.

Após o prazo estipulado para recebimento das respostas (10 dias), houve a consolidação das respostas por meio do Microsoft Office Excel 2023. Ao todo, 24 Estados e o Distrito Federal

responderam à pesquisa, faltando apenas Minas Gerais e Paraíba. Para fins de consolidação da análise, nesta pesquisa o Distrito Federal foi tratado como Estado, considerando sua natureza híbrida conferida pela Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988).

Para a análise quantitativa da pesquisa, os dados foram analisados e interpretados por meio das ferramentas Tabela Dinâmica e Análise Descritiva do Excel. Assim, a situação do Poder Executivo dos Estados brasileiros diante de cada questão foi apresentada por meio de resultados percentuais, retratando de forma quantitativa a posição de cada quesito avaliado. Já no que tange à análise do aspecto qualitativo, as respostas foram tratadas por meio da análise interpretativa simples, confrontando os resultados encontrados com o referencial teórico utilizado na base das perguntas. Dessa forma, a partir do que foi informado pelos respondentes dos questionários nas questões, houve a observação e a análise interpretativa dos pesquisadores em relação aos resultados encontrados. Nos casos em que eventualmente foram constatadas situações antagônicas em questões com objetivos semelhantes ou respostas fora do contexto pretendido nas questões, fez-se contato com o respondente para que ele confirmasse ou corrigisse as respostas apresentadas, assim como foram desprezadas as respostas antagônicas de modo a garantir a análise adequada da situação verificada.

4. Estágio do sistema de informação de custos e iniciativas para atendimento à NBC TSP 34

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

Portanto, conforme exposto na Tabela 2 a seguir, percebe-se que antes mesmo da edição da NBC T 16.11, em 2011, quatro Estados já haviam iniciado os estudos para o desenvolvimento do sistema de informação de custos, sendo o pioneiro o Estado da Bahia, que começou os estudos no ano de 2002, seguido do Distrito Federal em 2009 e do Espírito Santo e de São Paulo em 2010. Já a maior parte dos Estados respondentes (48%) iniciou os estudos no período compreendido entre a edição da NBC T 16.11, em 2011, e da NBC TSP 34, em 2021, e 24% após a edição da NBC TSP 34, totalizando 72% dos Estados que tiveram iniciativas de estudos no período de edição dessas normas, demonstrando a influência positiva das normas para os estudos relacionados ao desenvolvimento dos sistemas. Por outro lado, apesar da edição das normas, apenas dois Estados (Amapá e Tocantins) declararam não ter iniciado os estudos sobre a temática que envolve os sistemas de informação de custos, e o Estado de Roraima afirmou ter iniciado os estudos, porém não deu continuidade até o momento da realização da pesquisa.

Tabela 2. Período de início dos estudos para o desenvolvimento do SIC

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

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em relação ao estágio atual de desenvolvimento e de implantação dos sistemas de informação de custos nos Estados, conforme a Tabela 3, verifica-se que somente três Estados (BA, RS e SP) se encontram no estágio mais avançado, os quais informaram que o sistema já está sendo usado por algumas unidades gestoras. BA e SP iniciaram seus projetos antes de 2011 e RS em 2012. A maior parte dos Estados (10) está na fase de desenvolvimento e em implantação do sistema: 5 Estados estão na etapa de desenvolvimento das funcionalidades e realização de testes de protótipos, e outros 5 estão na fase de implantação em unidades piloto. E outro número bastante expressivo (9 Estados) está na fase de estudos. Porém, nenhum Estado confirmou a utilização do sistema por todas as unidades gestoras, o que nos permite inferir que ainda não se verifica a utilização do sistema de informação de custos de forma plena em nenhum ente estadual pesquisado.

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

Tabela 3. Estágio atual do SIC nos Estados

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

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Na sequência, conforme demonstra a Tabela 4, verificou-se que as funcionalidades mais apontadas nos sistemas de informação de custos dos Estados são os Relatórios gerenciais para uso dos gestores (40%), a Definição dos centros de custos e a Integração dos dados dos sistemas estruturantes para conferência ou validação, que aparecem cada uma em 36% dos Estados.

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

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

Tabela 4. Funcionalidades dos SICs dos Estados

Funcionalidades do SIC	Estados	Quantidade	% em relação ao total
Apuração dos custos do órgão ou entidade (unidade organizacional)	AM, BA, DF, ES, MS, PA, PE, PI, RJ, RO, RS, SC e SP	13	52%
Definição do método de custeio	AM, BA, DF, ES, GO, MS, PE, RJ, RS, SC e SP	11	44%
Relatórios gerenciais para uso dos gestores	BA, DF, ES, PA, PE, PI, RJ, RS, SP e SC	10	40%
Definição dos centros de custos	BA, ES, MS, PA, PE, RO, RS, SC e SP	9	36%
Integração dos dados dos sistemas estruturantes para conferência e validação	AC, AM, BA, ES, PA, PE, RS, SC e SP	9	36%
Apuração dos custos dos departamentos	BA, ES, MS, PA, PE, RS, SC e SP	8	32%
Associação dos custos aos centros de custos	BA, ES, PA, PE, RO, RS, SC e SP	8	32%
Relatórios padronizados para todos os usuários	BA, DF, ES, PA, PE, PI, RS e SP	8	32%
Apuração dos custos dos programas	AM, DF, ES, PA, RJ e SP	6	24%
Apuração dos custos das ações orçamentárias (projetos e atividades)	AM, DF, PA, PI, RJ e SP	6	24%
Apuração dos custos dos produtos e serviços oferecidos à sociedade	BA, DF, ES, PE e SP	5	20%
Definição dos critérios de rateio	AM, ES, PE, RJ e SC	5	20%
Portal de custos para usuários internos	ES, RJ, RO, RS e SP	5	20%
Apuração dos custos das funções de governo	AM, DF, ES e RJ	4	16%
Apuração dos custos das atividades ou processos administrativos	ES e PE	2	8%
Transparência dos custos apurados à sociedade	RS	1	4%
Não há funcionalidades desenvolvidas	AL, AP, CE, MA, MT, PR, RN, RR, SE e TO	10	36%

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

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

Conforme a Tabela 5, verificou-se que em 80% dos Estados a alta gestão têm conhecimento do projeto. Porém, a maior parte deles (60%), apesar de conhecer, não acompanha de forma regular as atividades desenvolvidas. Os Estados em que os membros da alta gestão acompanham o andamento das atividades do projeto com regularidade, conforme recomenda a NBC TSP 34, são Alagoas, Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Pará. Porém, observam-se nos demais Estados, à exceção do Espírito Santo, que iniciou os estudos em 2010, projetos mais recentes, o que pode justificar o interesse e o apoio da alta gestão neste momento.

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

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

Tabela 5. Apoio da alta gestão ao desenvolvimento do SIC

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

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

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

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

Tabela 6. Equipe técnica para o desenvolvimento do SIC

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

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em se tratando de desenvolvimento de sistemas de tecnologia da informação, além da equipe técnica vinculada ao projeto, faz-se necessário levantar também a equipe de tecnologia responsável pelo desenvolvimento dos sistemas de informação de custos nos Estados. Conforme exposto na Tabela 7, a maior parte (40%) dos sistemas está sendo desenvolvida pela equipe interna da própria estrutura organizacional responsável pelo SIC do Estado. Já 28% dos Estados contrataram empresa privada ou consultores individuais para desenvolver a tecnologia, e 8% contrataram empresa pública estatal. O Estado do Espírito Santo declarou ter equipe mista, tanto interna quanto externa, para desenvolvimento do sistema. Por fim, 20% dos Estados ainda não realizaram nenhuma contratação ou definição do responsável pelo desenvolvimento da tecnologia do sistema.

Tabela 7. Equipe de tecnologia responsável pelo desenvolvimento do SIC

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

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

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

Conforme apurado na Tabela 8, um número muito expressivo dos respondentes entende que as equipes técnicas e de tecnologia disponíveis são insuficientes para dar cumprimento ao prazo de implantação dos sistemas de informação de custos nos Estados. Entre os respondentes, 60% discordam totalmente sobre a suficiência das equipes técnicas e de tecnologia, 16% discordam parcialmente em relação à equipe técnica e 8% discordam parcialmente em relação à equipe de tecnologia. Por outro lado, um número muito pequeno de Estados entende que tanto a equipe técnica quanto a de tecnologia seriam suficientes para desenvolver e implantar o sistema até janeiro de 2024. Somente um Estado afirmou que a equipe de tecnologia seria suficiente, já 8% concordam parcialmente em relação à equipe técnica e 12% concordam parcialmente em relação à equipe de tecnologia. Por fim, 16% dos respondentes se mantiveram neutros na avaliação desses quesitos.

Tabela 8. Capacidades das equipes para cumprimento do prazo da NBC TSP 34

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

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

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

Como demonstra a Tabela 9, verifica-se que somente 24% dos Estados afirmaram estar plenamente capacitados sobre as disposições da norma. A maior parte dos respondentes (64%) afirmou que já estudou ou participou de capacitações acerca das disposições contidas na NBC TSP 34, porém ainda não tem pleno domínio sobre essa norma, e 12% ainda a desconhecem. Identifica-se, portanto, a necessidade de um maior domínio sobre o conteúdo da norma por parte das equipes responsáveis pelos projetos de desenvolvimento dos sistemas de custos para garantir que esta seja atendida de forma plena.

Tabela 9. Grau de conhecimento da equipe técnica em relação à NBC TSP 34

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

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quanto às ações promovidas pelos Estados para adaptar os sistemas de informação de custos às disposições da NBC TSP 34, constata-se na Tabela 9 que a principal ação adotada por 52% dos Estados foi a realização de estudos com o intuito de aprofundamento acerca das diretrizes e dos padrões definidos na NBC TSP 34. Além disso, 44% dos Estados deram ciência à alta administração sobre a necessidade de atendimento às diretrizes advindas da NBC TSP 34 com o intuito de buscar o apoio da alta administração ao projeto e de alertar sobre o prazo de implantação dos sistemas estabelecido pela norma. Na sequência, identificou-se que 28% tanto investiram na capacitação da equipe técnica responsável pelo desenvolvimento do SIC quanto criaram grupo de trabalho para adaptação dos SICs à norma.

As demais ações foram adotadas por menos de 25% dos Estados e podem ser verificadas na Tabela 10. Acrescentam-se apenas as outras ações informadas pelos respondentes relacionadas ao desenvolvimento de ferramentas de Business Intelligence (BI) para interligar os sistemas estruturantes, à modernização de sistemas estruturantes e à participação no novo Grupo Técnico dos Sistemas de Informação de Custos ligado ao GEFIN. Por último, 16% dos Estados afirmaram não ter promovido nenhuma ação relacionada à adaptação do SIC às diretrizes e aos padrões da norma, o que está diretamente ligado ao seu estágio de desenvolvimento (AL, AP, CE e RR).

Tabela 10. Ações promovidas para adaptação dos SICs à NBC TSP 34

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

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

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

No tocante aos recursos envolvidos, faz-se um grande alerta sobre a implantação dos sistemas no prazo previsto na NBC TSP 34: 60% dos respondentes entendem que as equipes técnicas e de tecnologia dos Estados são insuficientes para cumprir o prazo de implantação dos

sistemas de informação de custos nos Estados, carecendo, portanto, de maior atenção por parte da alta administração. Nesse sentido, cabe outro alerta: como visto, a maior parte dos Estados (60%) afirmou que os membros da alta administração, apesar de conhecerem o projeto, não acompanham de forma regular as atividades desenvolvidas.

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

Constata-se assim que, para avançar nos estágios desenvolvimento e de implantação dos sistemas de informação de custos nos Estados, é imprescindível um grande apoio da alta administração aos projetos, investindo nas equipes técnicas e de tecnologia tanto em número de pessoas quanto em maior capacitação sobre o tema.

5. Considerações Finais

O objetivo do artigo consistiu em analisar o estágio de desenvolvimento do sistema de informação de custos (SIC) do Poder Executivo dos Estados brasileiros e as iniciativas de atendimento à NBC TSP 34, considerando a iminência do prazo de implantação dos SICs pelos entes públicos a partir de janeiro de 2024. Verificou-se que as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC T 16.11 e NBC TSP 34) exerceram alguma influência positiva no início dos estudos e no desenvolvimento dos sistemas de informação de custos nos Estados, conquanto essa influência não tenha sido de forma linear. Essa conclusão baseia-se na constatação de que em apenas 3 Estados (BA, RS e SP) o sistema já está sendo utilizado por algumas unidades gestoras; em 10 Estados o SIC encontram-se na fase de desenvolvimento e de implantação dos sistemas; em 9 Estados, ainda em fase de estudos; e em 3 Estados (AP, RR e TO) sequer estudos e projetos de desenvolvimento do SIC foram iniciados.

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

Não será exagero inferir, portanto, que a maior parte dos Estados, apesar de ter iniciado os estudos e o desenvolvimento do sistema de informação de custos, e de ter apresentado certo avanço em relação às pesquisas anteriores, possivelmente não terá implementado o sistema no prazo previsto pela NBC TSP 34. Destaca-se, porém, que a importância dos sistemas de informação de custos não se resume ao atendimento da NBC TSP 34. Como já destacado ao longo deste trabalho, é mais do que urgente a instituição de mecanismos de controle, de aferição e de avaliação da eficiência, promovendo uma maior qualificação do gasto público e prestando contas à sociedade de quanto custam os serviços públicos colocados à disposição dos cidadãos.

Diante de um cenário de escassez de recursos e de demandas cada vez maiores para a disponibilização de serviços públicos e a implementação de políticas públicas que melhorem a

qualidade de vida da população bem como diminuem a miséria que assola o país, é essencial a discussão sobre os instrumentos que podem ser implementados para garantir uma melhor alocação dos recursos públicos.

À vista disso, a melhoria da gestão pública passa pelo conhecimento dos custos dos bens e serviços públicos disponibilizados à população, pela mensuração e avaliação dos resultados alcançados, pela realização do gasto público com zelo, responsabilidade e eficiência, e pela disponibilização de informações que propiciem uma maior participação da população na propositura de melhorias nas políticas públicas.

Como limitações da pesquisa, aponta-se o número ainda limitado de estudos que relatam experiências práticas sobre o tema e o atendimento a normas de contabilidade. Além disso, identificou-se que o instrumento de coleta dos dados não permitiu explorar com maior profundidade como se deu o processo de desenvolvimento e implantação dos sistemas de informação de custos nos Estados brasileiros.

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

Referências

- Almeida, A. G. de, Borba, J. A., & Flores, L. C. da S. (2009). A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do Estado de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 43(3), 579-607.
- Alonso, M. (1999). Custos dos serviços públicos. *Revista do Serviço Público*, 50(1), 37-63.
- Araújo, C. A. de, Carneiro, A. de F., & Santana, A. F. B. (2015). Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 20(2), 66-84.
- Conselho Federal de Contabilidade. *Orientações estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil*. (2008a). Recuperado de https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2021/04/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. (1988). Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Costa, B. dos S., Raupp, F. M., & Dias, J. da S. (2017). Sistema de custos no setor público: um estudo nos estados brasileiros face a realidade de implantação. In *Anais do 24 Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis, SC.
- Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020*. (2020). Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10540.htm

- Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.* (1967). Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967.
- Drehmer, A. F., & Raupp, F. M. (2016). Origem e teor da produção do conhecimento com base em teses e dissertações nacionais sobre custos no setor público. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 21(69).
- IFAC. (2000). Perspectives on cost accounting for government. *International Public Sector Study*, 12, 1-61.
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.* (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 maio 2000.
- Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.* (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.
- Mauss, C. V., & Souza, M. A. de. (2000). *Gestão de custos aplicada ao setor público*. Curitiba: Juruá.
- Meincheim, G. L., Ferreira, G., & Raupp, F. M. (2022). Sistema de informação de custos do Poder Executivo de Santa Catarina: processo de desenvolvimento e perspectivas futuras. In *9 Encontro Brasileiro de Administração Pública*, São Paulo, SP.
- Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de Custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público*, 69(3), 63-82.
- NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021.* (2021). Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. Recuperado de <https://in.gov.br/en/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>
- Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011.* (2011). Aprova a 4ª Edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Recuperado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>
- Portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012.* (2012). Recuperado de http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/obtem_arquivo/108:67063:inline:7467536718766
- Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013.* (2013). Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. 2013. Recuperado de <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=23>

- Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011.* (2011). Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 dez. 2011.
- Ramos, L. A., & Raupp, F. M. (2020). Alinhamento da previsão orçamentária com a sistematização dos custos da Defesa Civil de Santa Catarina. *Amazon, Organizations and Sustainability*, 9(1), 162-181.
- Raupp, F. M. (2011). Gestão de custos no legislativo municipal como instrumento de prestação de contas: um comparativo entre o custeio por absorção e o custeio baseado em atividades. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 16(59).
- Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008.* (2008). Aprova a NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis. 2008b. Recuperado de http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129
- Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.* (2011). Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Recuperado de http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2018). *Manual de Informação de Custos do Governo Federal*. Recuperado de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>
- Secretaria do Tesouro Nacional. *XII Encontro de Gestão de Custos do Setor Público*. Brasília, 26 ago. 2022. Recuperado de <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/informacoes-e-eventos/custos/xii-encontro-de-gestao-de-custos-do-setor-publico>
- Silva, I. L. da, & Drumond, R. B. (2004). A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. In *4 Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP.
- Souza, M. A. de, Ortiz, A. C. da S., & Almeida, L. B. de. (2013). Sistema de informações gerenciais de controladoria em órgãos públicos: um estudo nos municípios matogrossenses da região sudoeste. In *37 Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ.
- Suzart, J. A. da S. (2012). Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. In *17 Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG.