

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A

JOÃO EUDES BEZERRA FILHO

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: diretrizes para implantação no
Brasil, sistematização no mundo, e proposta de um software de
apuração**

**RIO DE JANEIRO
2022**

JOÃO EUDES BEZERRA FILHO

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: diretrizes para implantação no Brasil, sistematização no mundo, e proposta de um software de apuração

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração, da Fucape Pesquisa e Ensino S/A, como requisito para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis e Administração – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Valcemiro Nossa

**RIO DE JANEIRO
2022**

JOÃO EUDES BEZERRA FILHO

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: diretrizes para implantação no Brasil, sistematização no mundo, e proposta de um software de apuração

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração, da Fucape Pesquisa e Ensino S/A, como requisito para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis e Administração – Nível Profissionalizante.

Aprovada em 27 de abril de 2022.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof° Dr.: VALCEMIRO NOSSA (orientador)
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino S/A

Prof° Dr.: TALLES VIANNA BRUGNI
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino S/A

Prof° Dr.: DIEGO RODRIGUES BOENTE
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino S/A

Prof° Dr.: JORGE RENATO DE SOUZA VERSCHOORE FILHO
Escola de Gestão e Negócios da Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Prof° Dr.: VICTOR BRANCO DE HOLANDA
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

RESUMO

A presente tese é composta por um artigo tecnológico, um artigo científico e um produto tecnológico. O artigo tecnológico teve por propósito realizar um diagnóstico dos sistemas de informações de custos (SICs) dos estados brasileiros, que já os implantaram, objetivando a construção de diretrizes e orientações para fins de implementação e condução dos projetos dos estados que aspiram iniciar o processo do SIC. Os resultados possibilitaram a proposição de diretrizes e orientações empíricas, construtivas e propositivas, visando a implementação de projetos e condução dos SICs dos estados brasileiros. Já o artigo científico objetivou identificar, sistematizar e analisar as publicações científicas e técnicas, no mundo, que estejam vinculadas, direta ou indiretamente, com pesquisas ou relatos técnicos que envolvam informação sobre controle e gestão de custos no setor público (CGC-SP). Os principais resultados ratificam a prevalência das pesquisas e produções acadêmicas, em CGC-SP, em países que iniciaram o processo de mudança na nova gestão pública (NGP), bem como demonstrou que a saúde pública tem sido a área mais pesquisada quando se trata de custos públicos; por outro lado restou destacado que os resultados da contabilidade são tímidos nas publicações sobre CGC-SP, havendo espaço para pesquisas. Por fim, a proposta do produto tecnológico teve como objetivo apresentar a prova de conceito (PoC) e o protótipo inicial de um *software* responsivo a ser utilizado na apuração de custos no setor público, possibilitando a realização de análises gerenciais e geração de informações para instrumentalização da transparência e controle social.

Palavras-chave: Custos no setor público; sistematização; bibliometria de custos públicos; orientações e diretrizes para sistemas de custos no setor público; produto tecnológico no setor público.

ABSTRACT

This thesis is composed of a technological article, a scientific article and a technological product. The technological article aimed to carry out a diagnosis of the cost information systems (SICs) of the Brazilian's states, which have already implemented them, aiming for the construction of a guideline to implement and conduct projects in the states that aspire to start the process of SIC. The results made it possible to propose empirical, constructive and propositional guideline, aiming at the implementation of projects and conduction of SICs in Brazilian states. The scientific article aimed to identify, systematize and analyze scientific and technical publications in the world that were linked, directly or indirectly, to the research or to technical reports that involved information on cost control and management in the public sector (CGC-SP). The main results of the work confirmed the prevalence of research and academic production in CGC-SP at countries that had started the process of change for the new public management (NGP), as well as demonstrated that public health has been the most researched area when it comes to public costs; on the other hand, it was highlighted that the results of accounting are timid in publications on CGC-SP, with room for research. Finally, the proposal of the technological product aimed to present the proof of concept (PoC) and the initial prototype of a responsive software to be used in the calculation of costs of the public sector, making it possible to carry out managerial analyzes and generate information for transparency and social control.

Keywords: Costs in the public sector; systematization; public cost bibliometrics; guidelines and guidelines for cost systems in the public sector; technological product in the public sector.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 DIRETRIZES E ORIENTAÇÕES DE MELHORES PRÁTICAS PARA IMPLANTAÇÃO E USO DE SISTEMAS DE CUSTOS NOS ESTADOS BRASILEIROS.....	11
2.1 RESUMO	11
2.2 INTRODUÇÃO / DIAGNÓSTICO / SITUAÇÃO PROBLEMA.....	12
2.3 METODOLOGIA	15
2.4 PROPOSIÇÃO DE DIRETRIZES E ORIENTAÇÕES A PARTIR DO DIAGNÓSTICO REALIZADO.....	18
2.4.1 Estágio da pré-institucionalização.....	19
2.4.1.1 Composição do grupo sic (órgão central)	19
2.4.1.2 Recursos financeiros para implantação do SIC.....	20
2.4.1.3 Visando à maturidade tecnológica do SIC	21
2.4.1.4 O SIC no planejamento estratégico do Estado	21
2.4.1.5 Patrocínio político da alta administração	22
2.4.2 Estágio da semi-institucionalização – objetificação.	24
2.4.2.1 Diretrizes conceituais sugeridas	24
2.4.2.2 Influência da Contabilidade	26
2.4.2.3 Resistência à mudança	27
2.4.2.4 Treinamento e capacitação	28
2.4.2.5 Interação entre sistemas estruturantes	29
2.4.3 Estágio da institucionalização – sedimentação.....	29
2.4.3.1 Maturidade do SIC.....	30
2.4.3.2 Influência dos Tribunais de Contas.....	31
2.4.3.3 Principais informações geradas ou a gerar pelo SIC	31
2.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
3 CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DAS PUBLICAÇÕES NO MUNDO	35
3.1 RESUMO	35
3.2 INTRODUÇÃO.....	36
3.3 REFERENCIAL TEÓRICO.....	38
3.3.1 Nova Gestão Pública (NGP) e o CGC-SP.....	38
3.3.2 Estudo nº 12 do IFAC e Guia de prática recomendada 3 do IPSASB	40

3.3.3	Gestão de custos no setor público e revisões de literatura	41
3.4	METODOLOGIA	43
3.4.1	Escolha da base de dados	45
3.4.2	Filtragem por palavras-chave primárias (1ª etapa)	46
3.4.3	Filtragem por palavras-chaves secundárias (2ª etapa)	47
3.4.4	Filtragem por critérios de exclusão (após as duas filtrações anteriores)	48
3.5	RESULTADOS E DISCUSSÕES	49
3.5.1	Primeiras ocorrências encontradas (1ª etapa)	49
3.5.1.1	Autores/documentos mais citados	50
3.5.1.2	Análise de redes e citações por países	52
3.5.2	Demais ocorrências encontradas (2ª etapa)	54
3.5.2.1	Tipos de publicações	54
3.5.2.2	País de edição e publicação dos materiais selecionados	56
3.5.2.3	Ano de publicação	58
3.5.2.4	Áreas e objetos de estudo	59
3.5.2.5	Análise de publicações e periódicos	60
3.6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
4	DESENVOLVIMENTO DE UM SOFTWARE DO TIPO <i>WEBSITE</i> RESPONSIVO PARA APURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	65
4.1	RESUMO	65
4.2	CONTEXTO	66
4.3	JUSTIFICATIVA	66
4.4	OBJETIVO	68
4.5	PREMISSAS	68
4.6	BASE TEÓRICA	69
4.7	PILOTO	71
4.8	METODOLOGIA DE CONSTRUÇÃO	72
4.8.1	Imersão e pesquisa	72
4.8.2	Ideação	73
4.8.3	Prototipação	73
4.9	LINGUAGEM E PROGRAMAÇÃO	73
4.10	PRECIFICAÇÃO PARA DESENVOLVIMENTO	74
4.11	RISCOS DE IMPLANTAÇÃO	75
4.12	IMPACTOS	76

4.13	ADERÊNCIA	77
4.14	APLICABILIDADE	77
4.15	INOVAÇÃO	77
4.16	COMPLEXIDADE	78
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	79
	REFERÊNCIAS.....	81

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

O pré-requisito básico para uma gestão financeira eficaz de todos os tipos de unidades organizacionais, sejam públicas ou privadas, é sem dúvida o conhecimento dos custos necessários ao cumprimento da missão que lhes foi concebida. Todo indivíduo ou instituição que oferece seus serviços e produtos em troca de pagamento deve ser capaz de valorar corretamente seus resultados, o que, obviamente, não é possível sem o conhecimento dos custos independente da operação está sendo realizada no setor público ou privado (Výstupová, Zámecnik, & Kozubíkivá, 2020).

García-Cornejo e Pérez-Méndez (2020), ao pesquisarem sobre os sistemas de custos de 159 hospitais públicos da Espanha, constataram que existe uma relação direta entre os sistemas de custos mais desenvolvidos e a melhoria da eficiência destes hospitais, sugerindo que os legisladores e reguladores deveriam incentivar o desenvolvimento de sistema de custos hospitalar padronizado. Assim, entende-se que os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações para gerir com eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas, ou seja, é preciso um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais quais: comprar ou alugar; produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade, entre outras.

As informações de custos associadas aos benefícios das políticas públicas deveriam ser a base para a formulação da proposta orçamentária, sendo o orçamento

o fio condutor que permite a execução das despesas e a prestação dos serviços públicos planejados (Holanda, Weltman, & Guimarães, 2010).

As experiências, tanto em nível internacional quanto nacional, mostram que implantar um sistema de custos, de forma sistematizada e abrangente para qualquer governo (ou entidades da administração pública, de forma geral), é bastante complexo. Uma vez que, sem medir os custos dos produtos (bens e serviços), não há como avaliar a economicidade e eficiência dos gastos. Assim, sob a ótica da qualidade do gasto público, considera-se prioritário identificar e analisar as importantes lições e experiências (exitosas ou não) de apuração de custos públicos, que possam ser analisadas e contribuir à realidade de cada país.

A pandemia da COVID-19, por exemplo, demonstrou claramente a importância das informações de CGC-SP, uma vez que governos em todo o mundo ofereceram pacotes de apoio de curto e longo prazo para prevenir um colapso econômico e salvaguardar as vidas e os meios de subsistência de suas populações, em um contexto que recursos precisaram ser racionalizados e/ou compensados de outras políticas públicas para atender os custos da pandemia (Van Helden, Adhikari, & Kuruppu, 2021).

Neste cenário, a discussão sobre gestão de custos público no mundo vem tomando corpo nos últimos anos. No Brasil, por exemplo, somente cinco estados (Pernambuco, Bahia, Santa Catarina, Rio Grande Sul e São Paulo), o Distrito Federal e a União apresentam experiências de desenvolvimento e implantação de sistemas de gestão de custos. Outros estados já estão com estudos e projetos iniciados, ou em vias de iniciar seus sistemas, contudo não existe nenhum tipo de estudo ou pesquisa pragmática que possa apontar os níveis de eficácia, vantagens e desvantagens destas experiências (boas práticas).

No campo tecnológico, os sistemas de informação de custos (SIC) existentes na administração pública brasileira, foram pensados para serem de grande porte e de alta complexidade das estruturas tecnológicas, importando em vultosos investimentos que, na maioria das vezes, não conseguem justificar o custo-benefício do gasto. Este cenário se apresentou como uma oportunidade para a realização da presente pesquisa.

Inicialmente, na busca de contribuir com a proposição de diretrizes para a implementação de sistemas de custos nos entes subnacionais, realizou-se o estudo do artigo tecnológico (Capítulo 2), com o título “Diretrizes e orientações de melhores práticas para implantação e uso de sistemas de custos nos estados brasileiros”.

Em seguida, dado o desconhecimento da produção empírica e teórica sobre estudos de controle e gestão de custos no setor público (CGC-SP), identificou-se uma lacuna de pesquisa no sentido de sistematizar o conteúdo produzido no mundo, tendo sido realizada a pesquisa de sistematização bibliométrica (Capítulo 3), com o título “Custos Aplicados ao Setor Público: uma revisão sistemática das publicações no mundo”.

Para concluir, foi proposto um produto tecnológico (Capítulo 4), com título “Desenvolvimento de um software do tipo website responsivo para apuração e gestão de custos no setor público”.

Capítulo 2

2 ¹DIRETRIZES E ORIENTAÇÕES DE MELHORES PRÁTICAS PARA IMPLANTAÇÃO E USO DE SISTEMAS DE CUSTOS NOS ESTADOS BRASILEIROS.

2.1 RESUMO

Trata-se de um artigo tecnológico cuja finalidade foi realizar um diagnóstico dos sistemas de informações de custos (SICs) dos estados brasileiros, que já os implantaram, objetivando a construção de diretrizes e orientações para fins de implementação e condução dos projetos dos estados que aspiram iniciar o processo do SIC. A pesquisa abrangeu fatores como o ambiente institucional, aspectos normativos, culturais, organizacionais e tecnológicos. Foram realizadas entrevistas semiestruturadas com sete equipes de servidores públicos que gerenciam os SICs dos entes que já os implantaram. Os resultados possibilitaram a proposição de diretrizes e orientações empíricas, construtivas e propositivas, visando à implementação de projetos e condução dos SICs dos estados brasileiros. O estudo contribui para a inserção de informação de custos na cultura gerencial da administração pública, bem como apresenta estratégias de sensibilização para efetivação e institucionalização do uso da informação de custos como instrumento essencial à eficiência, transparência e *accountability*. Por fim, os resultados também permitem concluir que as informações de custos podem ser úteis para o desempenho

¹ - Artigo apresentado no XV Congresso ANPCONT, promovido pela Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, nos dias 04 a 07 de dezembro de 2021, no formato virtual. Houve ajustes depois da banca de defesa do autor realizada no dia 27/04/2022.

da administração pública, respeitando, no entanto, que qualquer reforma ou inovação deve se ajustar à cultura existente da organização e à tradição administrativa.

Palavras-chave: Sistema de custos no setor público; orientações e diretrizes para sistemas de custos no setor público; diagnóstico dos sistemas de custos nos estados brasileiros; transparência do gasto público.

2.2 INTRODUÇÃO / DIAGNÓSTICO / SITUAÇÃO PROBLEMA

O objetivo central deste estudo foi realizar um diagnóstico, por meio da realização de entrevista estruturada junto às equipes dos sistemas de informações custos (SICs) dos estados que já os implantaram de forma a identificar os desafios e experiências enfrentadas, desde a concepção inicial do SIC até os dias atuais, que possam contribuir para a construção de diretrizes e orientações, inovadoras e complementares às atuais normas contábeis existentes, que podem possibilitar em melhorias dos SICs já existentes, como também para fins de implementação e condução dos projetos dos estados que aspiram iniciar o processo do SIC.

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

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

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

Some-se a isso o momento em que passa o país, no que diz respeito à convergência das normas brasileiras de contabilidade do setor público (NBC TSP) às normas internacionais (IPSAS do IFAC), conjugadas ao Estudo 12 (IFAC, 2000), principal produção do IFAC na contabilidade de custos do setor público; e o Guia de Práticas Recomendadas (RPG 3) publicado, em 2015, pelo IPSASB (2015), que trata sobre orientações de como relatar informações de desempenho e custos de serviços em Relatórios Financeiro de Finalidade Geral (GPFRs).

O Brasil é referência por possuir uma NBC TSP específica para custos no setor público, o Conselho Federal de Contabilidade publicou em 2011 a NBC T 16.11 e, após 10 anos, atualizou-a através da NBC TSP 34 (CFC, 2021), porém, em que pese essa condição, constata-se no país a inexistência de manuais, roteiros, trabalhos técnicos ou científicos que ofereçam diretrizes e conhecimentos de experiências antecedentes, exitosas ou falhas, de elaboração e uso de SIC de forma a subsidiar os gestores e profissionais interessados na implantação e condução do sistema de informação de custo.

De acordo com Motta (2017), uma nova solução pode ser entendida de diversas formas, entre elas o avanço ou inclusão/exclusão em soluções conhecidas, combinação de soluções conhecidas, etc. O importante é que essa reconfiguração seja descoberta, discutida e apresentada. No presente caso, essas soluções (“diretrizes e orientações para SICs”) estão sendo oferecidas como material complementar (às atuais normas da contabilidade) e instrucional para as equipes de gestores, servidores e profissionais que lidam ou estão no processo embrionário de encaminhamento do projeto, ambientação e sedimentação dos SICs nos entes públicos.

Pelo exposto, para atender ao objetivo central e à lacuna supracitada, foram estabelecidos os objetivos específicos que seguem.

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

Concluída a pesquisa, os achados e resultados podem ser utilizados como recomendações e proposições de diretrizes, técnicas, metodológicas e gerenciais, de aplicação direta e ágil na solução e resolução de problemas reais, ampliando o conhecimento dos gestores, servidores, profissionais de tecnologia e acadêmicos, para a construção e condução dos projetos dos SICs nos estados brasileiros. O intuito foi de que a audiência do presente artigo seja abrangida, principalmente, aos gestores públicos, praticantes ou aspirantes à operacionalidade e uso dos SICs, além de consultores, professores e pesquisadores interessados no estudo de custos no setor público.

2.3 METODOLOGIA

Metodologicamente, foi conduzida um estudo técnico e interpretativo para mapear e compreender o processo, o contexto e os significados a partir da perspectiva

dos fenômenos organizacionais envolvidos no processo da busca da customização dos serviços públicos.

De acordo com GEFIN (2020), no Brasil há 26 estados e o Distrito Federal sendo que, nessa população alvo, apenas cinco estados (PE, BA, SC, RS, SP) e o DF, além da União, possuem sistemas de custos implantados, motivo pelo qual foram selecionados para fazer parte do universo da pesquisa.

Com base nessa fonte de experiência sobre SICs no Brasil, foram realizadas sete rodadas de entrevistas em profundidade com gestores e servidores responsáveis pelos SICs dos estados brasileiros, que já implantaram o sistema de custos na sua estrutura organizacional, acrescidas da equipe do SIC do Governo Federal (Tabela 1). As entrevistas foram conduzidas por meio de uma estratégia dialógica e conversacional (Godoi & Mattos, 2006) que possibilitou o aprofundamento, por parte dos pesquisadores, para consecução de uma percepção o mais verossímil possível da realidade dos atores e objetos pesquisados (SICs).

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

TABELA 1: CRONOGRAMA DE ENTREVISTAS

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

Fonte: elaborado pelo autor

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

- 1º Buscou-se compreender os conteúdos das falas dos entrevistados, mediante a segregação em atributos de facilitação (motivação) e restrição (óbices) por fatores categorizados, conforme a estrutura da pesquisa apresentada no Apêndice III. Este material foi estratificado das transcrições das entrevistas;
- 2º Realizou-se a consolidação gradual dos conteúdos categorizados por fatores, alinhados aos cinco objetivos específicos estabelecidos na pesquisa que, por sua vez, estão recepcionados por três estágios²: habitualização, objetificação e institucionalização, pelo qual procurou-se avançar o entendimento teórico do material pesquisado (institucionalização do sistema de custos na estrutura e cultura dos estados);
- 3º Os resultados foram consolidados com base nas principais percepções e apresentação das diretrizes empíricas, que respondem aos objetivos pré-definidos da pesquisa, de forma a atender aos objetivos da pesquisa.

² Consagrados pela teoria institucional, abarcados no modelo Tolbert e Zucker (2010).

Quanto à estruturação dos dados, realizou-se através da técnica de categorização³ de fatores ou determinantes.

2.4 PROPOSIÇÃO DE DIRETRIZES E ORIENTAÇÕES A PARTIR DO DIAGNÓSTICO REALIZADO

As respostas e abordagens dos sete entes entrevistados (PE, BA, RS, SC, SP, DF e União), coletadas através dos respectivos gestores e servidores, líderes dos sistemas de custos nos seus estados e governo, foram analisadas considerando os fatores categorizados (Apêndice II) sob a perspectiva dos aspectos facilitadores (construtivos) e restrições (barreiras), observados nos “fragmentos das entrevistas” (Apêndice III), e conjugadas com os respectivos objetivos específicos (cinco), possibilitando a identificação e captação de valiosas informações empíricas dos entrevistados.

A partir do conteúdo exposto, foram extraídas as melhores experiências no desenvolvimento e implantação dos sistemas de custos no setor público brasileiro, visando municiar, por fim, os estados iniciantes com orientações e diretrizes conceituais, como ferramenta instrutiva e didática ao fomento da boa gestão, à transparência e à instrumentalização do controle social.

Por conseguinte, foi possível elaborar as diretrizes/recomendações que seguem, segregados em 12 macroestratégias⁴, que podem contribuir na consecução, implantação e uso dos sistemas de custos nos estados brasileiros, extensivo aos municípios.

³Técnica da análise de modelos ou *Template Analysis* de King (2004).

⁴ Dos 17 fatores categorizados na Figura do Apêndice II, extraiu-se 12 diretrizes/recomendações

2.4.1 Estágio da pré-institucionalização

Este estágio tem como objetivo conhecer o histórico, ambiente político, recursos e condições em que o SIC do estado pesquisado foi ou está sendo implantado, tendo sido possível levantar as diretrizes e/ou recomendações que seguem na Figura 1 e desdobramentos.

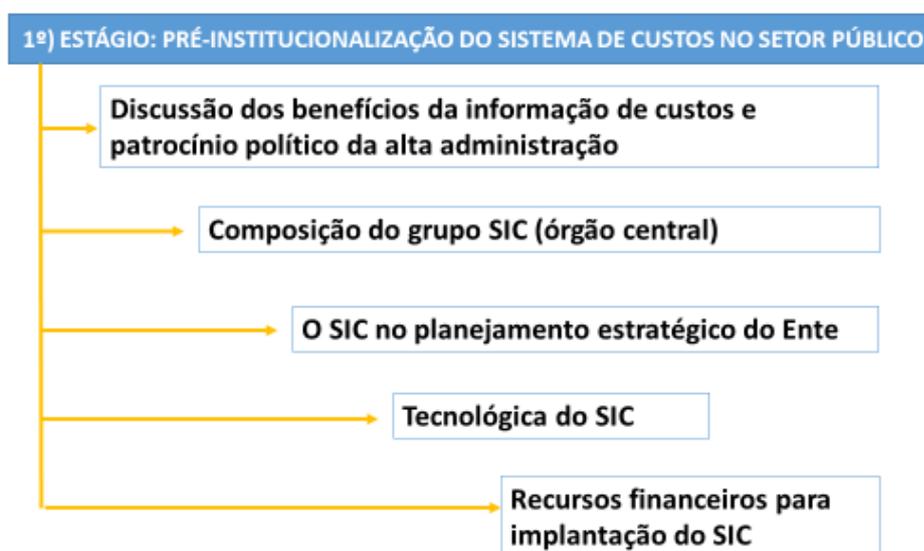


Figura 1. Elaborado pelo autor.

2.4.1.1 Composição do grupo sic (órgão central)

- Estabelecer um quantitativo mínimo de servidores e profissionais (terceirizados ou contratados) que possam dar suporte ao SIC, desde a concepção, a implantação e a continuidade do sistema. Os profissionais deverão ter formação de contabilidade e áreas afins, além de conhecimento em sistema de informação;
- É importante dar especial atenção à criação de comitês ou grupos técnicos de custos (GTs), pois embora muitas vezes sejam criados, ao longo do tempo, as

pessoas terminam não participando efetivamente no desenvolvimento e em discussões teóricas dos SICs e esses grupos acabam se perdendo ou acabando;

- Sugere-se a criação e normatização das competências e do quadro de pessoal das setoriais de custos, que dependem do tamanho e complexidade da estrutura organizacional. Um órgão central de SIC, sem suas setoriais e/ou suas seccionais, acaba não se desenvolvendo, pois os desafios são grandes.

2.4.1.2 Recursos financeiros para implantação do SIC

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

2.4.1.3 Visando à maturidade tecnológica do SIC

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

2.4.1.4 O SIC no planejamento estratégico do Estado

- Para o sucesso do projeto do SIC, é muito importante promover o sistema de custos ao nível estratégico decisório da alta gestão do estado. Se não for

estratégico, corre-se o risco de não ser dotado de recursos necessários no futuro (financeiro, tecnológico e humanos);

- Fazer constar o projeto do SIC no Plano Plurianual (PPA) do estado é importante estrategicamente para fortalecer e garantir a sustentabilidade e continuidade do sistema, no status compatível com a sua importância para a gestão;
- Além do PPA, é importante fazer constar determinações de apuração e de relatórios de informações de custos, dentro da LDO, invocando o cumprimento do §3º do art. 50 da LRF (2000);
- Sugere-se que o SIC tenha uma paternidade, normalmente na Secretaria da Fazenda do Estado, que deve ser a responsável com status de órgão central, podendo as demais secretarias e órgãos, inclusive dos poderes legislativo, judiciário, tribunal de contas e ministério público, serem organizados como segmentos setoriais do SIC.

2.4.1.5 Patrocínio político da alta administração

- Quando surge a possibilidade de realização de operações de créditos, é nesse momento que geralmente a alta administração e o planejamento funcionam mais adequadamente para o sistema de custo, sendo uma boa ocasião para aproveitar o patrocínio, da alta gestão, e implantar ou seguir avançando com o SIC.
- Recomenda-se estabelecer, junto com a alta administração, instruções normativas e exigências de relatórios anuais de custos como forma de “induzir” a obrigação de os órgãos e setoriais utilizarem os benefícios das informações geradas pelo SIC;

- Mesmo com a contabilidade e o SIC do estado já organizados, sem impactos de mudanças da alta administração, há necessidade de normatizar, de estabelecer regras para a condução e uso do SIC. A normatização, por Decretos, Portarias ou Manuais, dá maiores garantias e obrigações aos gestores para fazer funcionar o SIC e gerar informações úteis;
- Sugere-se, quando houver mudança da gestão, que seja feito um trabalho de conscientização e sensibilização da importância do SIC junto aos componentes da nova gestão, pois isso evitará perda de energia e expectativa de não continuidade ou não priorização e, até mesmo, indiferença, dos novos gestores, em relação ao SIC;
- Pode ser inútil contratar meta de patrocínio (compromisso) do SIC apenas com o pessoal da área de contabilidade e SEFAZ do estado, é essencial que seja um projeto de governo, sendo fundamental o apoio da alta gestão;
- A mera entrega de informações refinadas no portal de custos (ou de transparência) não é o suficiente, sendo imprescindível o apoio da alta gestão e dos gestores das setoriais, devendo esses últimos estimular as equipes a desenvolverem suas demandas de custos e pensarem a metodologia a ser aplicada.

2.4.2 Estágio da semi-institucionalização – objetificação.

Esta etapa consiste na busca das principais diretrizes da modelagem conceitual, dos aspectos culturais, comportamentais e organizacionais e do nível de interação dos sistemas estruturantes, além da facilidade e/ou dificuldade da coleta de dados dos SICs, tendo sido captadas as diretrizes que seguem na Figura 2 e desdobramentos.

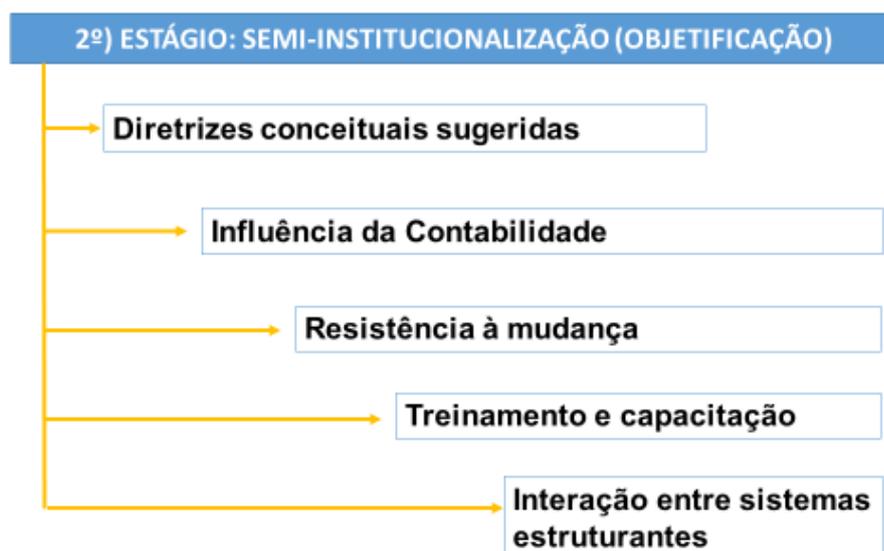


Figura 2. Elaborado pelo autor.

2.4.2.1 Diretrizes conceituais sugeridas

- As diretrizes definidas pela NBC TSP 34 e demais NBC TSP, convergidas com as IPSAS do IFAC, são fundamentais para o modelo conceitual e concepção do projeto do SIC;
- Sugere-se que a modelagem do SIC seja construída levando-se em consideração a aplicação do regime de competência contábil e que, na apuração dos custos (centros ou objetos), os dados necessários sejam recepcionados

diretamente dos sistemas estruturantes (pessoal, serviços e consumos patrimoniais). São os mesmos dados que seguem para o sistema de contabilidade e são registrados como Variação Patrimonial Diminutiva (VPD);

- Se o projeto do SIC utiliza dados a partir da liquidação da despesa orçamentária, é necessário realizar os devidos ajustes, para chegarem aos custos por competência;
- Recomenda-se coletar informações diretamente dos sistemas estruturantes (serviços, folha, patrimônio, consumo), não se restringindo apenas ao dado contábil sintético. O custo, mesmo que parcial, já se constitui como uma grande contribuição para a gestão, órgãos de controle e sociedade;
- Sugere-se como premissa que inicialmente sejam geradas as informações para nível decisório, nível macro e depois avançar em um processo de informações de um nível menor;
- Prioritariamente, sugere-se que a apuração do custo seja realizada a partir da adoção do custeio direto e por competência (consumo do insumo independentemente pagamento, tenham passados ou não pela execução orçamentária). Os custos indiretos (não possíveis de alocação direta), poderão ser registrados à parte para serem tratados posteriormente, com critérios ou modelos que reflitam melhor a realidade do consumo dos insumos junto ao objeto de custos (ou centro de custos) requerido.
- Para o controle de cumprimento das metas do PPA, a grande dificuldade diz respeito à lógica da construção da LOA (regime de caixa), que não foi pensada para funcionar junto com a apuração de custos (regime de competência).

Sugere-se pensar a orçamentação como um todo, o PPA, a LDO e a LOA com integração ao SIC, principalmente no que tange às metas físicas;

- Sugere-se que a visão do SIC evolua, gradualmente, para objetos de custos de menor porte, a exemplo de escolas, leitos hospitalares, presídios, etc., de modo que a informação gerada seja transparente e útil para a sociedade (portais de transparência).

2.4.2.2 Influência da Contabilidade

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

2.4.2.3 Resistência à mudança

- A resistência à apuração e uso das informações de custos, no setor público, já foi mais intensa no passado. Sugere-se elaborar plano de comunicação voltado a desfazer o caráter de mito de que ainda está revestida a informação de custos; e conscientização da necessidade da informação de custos, visando à transparência e *accountability* junto à sociedade. Espera-se, com isso, que aos poucos a administração vá percebendo a necessidade do uso das informações de custos, além das relativas à execução orçamentária e financeira, cultura enraizada no setor público brasileiro;
- Importante estar atento aos sinais da sociedade. Alguns custos já têm sido demandados pela mídia e pelos cidadãos, de modo que os gestores têm obrigação legal e moral de fornecerem e serem transparentes com essas informações, como por exemplo, custo dos alunos da rede pública, custos dos presidiários, custos dos pacientes atendidos na saúde etc.;
- Para aculturar os custos na gestão pública, é importante criar normas que imputem repercussões quanto à obtenção e aplicação dessas informações, sendo conveniente que os regramentos forneçam mais sustentação e atribuam responsabilizações aos gestores que se omitem em apurar os custos;
- Em alguns órgãos existe uma resistência muito grande à apuração de custos, talvez por entenderem que possa haver desvalorização dos servidores, ou porque cheguem à conclusão de que precisam de menos pessoal. É necessário fazer mudar essa cultura; para isso sugere-se realizar um trabalho de persuasão e esclarecimento, apresentando o lado bom da informação para a gestão e para

a sociedade, e o retorno que pode ser obtido para a sustentabilidade e profissionalização da gestão pública.

2.4.2.4 Treinamento e capacitação

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

2.4.2.5 Interação entre sistemas estruturantes

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

2.4.3 Estágio da institucionalização – sedimentação

Este estágio tem como objetivo conhecer o nível de maturidade, exigência do controle externo, uso e utilidade do SIC, tendo sido captadas informações de

maturidade dos SICs dos estados e diretrizes que seguem na Figura 3 e desdobramentos.

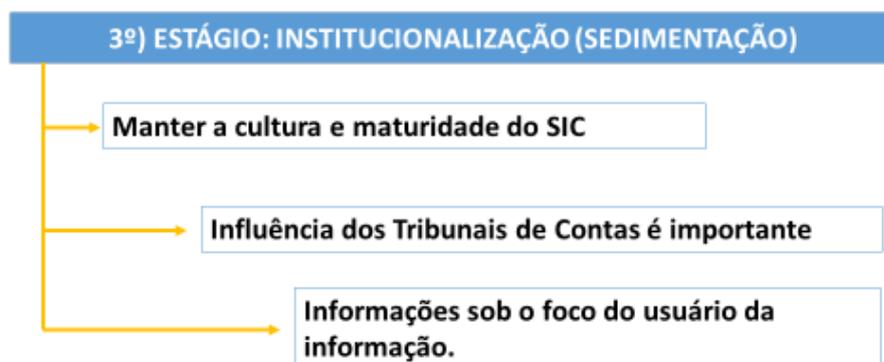


Figura 3. Elaborado pelo autor.

2.4.3.1 Maturidade do SIC

- O SIC-PE está no último módulo de desenvolvimento, já em teste com objetos de custos na Universidade de Pernambuco (custo dos cursos superiores e alunos) e em fase de validação de processos. A partir daí, serão gerados os relatórios que já estão desenhados. O objetivo, no final, é chegar ao custo das atividades e dos produtos entregues à sociedade. Foi indicada uma maturidade avançada, no caso, em relação ao processo de finalização do projeto;
- O SIC-RS está em desenvolvimento da estrutura hierárquica de centro de custos, que é a base do sistema, e aprimorando cada vez mais, adaptando às situações, analisando o que surge e revendo conceitos. Foi indicada uma maturidade avançada;

- No SIC-SC, a maturidade do *software* e do sistema como um todo é relativamente satisfatória, estando em fase de validação dos processos e das informações junto aos órgãos setoriais;
- A equipe do SIC-SP também vê o sistema de custos com uma maturidade avançada, pois estão tomando decisões, fazendo as boas práticas nas secretarias de assistência penitenciária, educação e Fundação Casa;
- O SIC-União está no momento de analisar a estrutura do governo de forma transversal, em uma cadeia de valor, identificando os processos padronizados comuns a todos os ministérios. O objetivo é chegar nos custos dos processos, acreditando a equipe que o conjunto dos custos dos processos é o custo da entrega. A equipe relatou que, nessa linha, saem de um universo que sabiam aonde queriam chegar, mas não sabiam como, e agora, com caminho conhecido (o “como chegar”), fica tudo mais claro, já sabendo por onde trilhar. Veem a maturidade como num nível intermediário para avançado.

2.4.3.2 Influência dos Tribunais de Contas

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

2.4.3.3 Principais informações geradas ou a gerar pelo SIC

- Sugere-se, inicialmente, gerar o custo de cada uma das secretarias de uma forma geral e disponibilizar também o custo por centro de custo, que é

justamente o custo de cada uma das “caixinhas” da estrutura organizacional dos órgãos ou entidades;

- Para elaboração e/ou a montagem dos relatórios dinâmicos de custos, sugere-se que sejam funcionais e que sejam construídos em plataformas de inteligência artificial (BI), de modo que o usuário consiga montar o relatório da forma que quiser;
- É importante que a visão futura dos SICs seja no sentido de que eles possam disponibilizar vários relatórios, principalmente nos serviços e processos que possam estar associados aos objetos de custos, dado que alguns estados já conseguem elaborar relatórios de custos; oferecendo o custo por preso, por aluno, merenda escolar, de segurança, do ensino médio, ensino superior, etc.

2.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados e avanços decorrentes da edição da NBC TSP 16.11 (CFC, 2011) e NBC TSP 34 (CFC, 2021), ainda se mostraram embrionários, bastando observar que apenas seis estados (incluindo o DF) implantaram SICs nos últimos anos.

Porém, em 2023 o governo federal começará a receber informações de custos dos estados e municípios, com a implantação do repositório que trata do padrão mínimo de qualidade do sistema único e integrado de execução orçamentária, administração financeira e controle – SIAFIC (Brasil, 2020). Os estados e municípios que ainda não têm sistema de custos precisam avançar.

As seis equipes estaduais entrevistadas parecem determinadas e otimistas de que a causa é nobre e irreversível, pois a sociedade brasileira clama, cada vez mais,

por transparência e eficiência no uso e resguardo do recurso do cidadão. Restou evidenciado que a contabilidade de custos pode contribuir bastante com esse propósito, de forma que o trabalho tem que continuar, mesmo com as barreiras e dificuldades do dia a dia.

As diretrizes apresentadas, no presente trabalho, são inovadoras, pois vão além dos dispositivos conceituais apresentados na NBC TSP34; se observadas, pelos gestores dos SICs, podem ser traduzidas em perspectivas de melhorias dos sistemas que já existem, bem como os vindouros; e permitem que os gestores extrapolem as ações que já vêm sendo realizadas.

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

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

Numa escala de maturidade e institucionalização do SIC, os dados indicam que os estados do RS, SC e SP estão mais avançados que os demais, restando

evidenciado que mudanças de gestão ou de governos não têm influência na continuidade do sistema e seus desafios; talvez isto se dê porque os citados estados detenham estrutura SIC com melhores tecnologias, interação com sistemas estruturantes, equipe de pessoal profissional competente e com menos alterações.

Chama atenção a boa prática identificada no estado do RS, que estabeleceu, por meio da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a elaboração de um relatório de gestão de custos que deve vir junto às prestações de contas dos órgãos do estado.

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

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

Os resultados desta pesquisa podem contribuir para o conhecimento do estado da arte dos sistemas de custos nos estados brasileiros, e o que pode ser estratificado para contribuir com a implantação e o uso dos sistemas de custos dos estados que ainda não iniciaram o processo de customização dos bens e serviços públicos.

Por fim, em trabalhos futuros, podem ser mais aprofundadas as reais motivações pelo baixo interesse no uso das informações de custos, por parte dos gestores, bem como buscar alternativas de ferramentas que, a partir das informações dos SICs, possam aferir o desempenho organizacional e a *accountability* envolvidos nas relações do estado com o cidadão e vice-versa.

Capítulo 3

3 CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO: uma revisão sistemática das publicações no mundo

3.1 RESUMO

Este estudo objetivou identificar, sistematizar e analisar o que existe de publicações de materiais, no mundo, que estejam vinculados, direta ou indiretamente, com pesquisas ou relatos técnicos que envolvam informação sobre controle e gestão de custos no setor público (CGC-SP). A pesquisa foi realizada a partir da base de dados *Scopus*, usando a bibliometria, buscando por estudos que tratam da abordagem de CGC-SP no mundo nos últimos 70 anos. Procedeu-se a um protocolo de revisão sistemática aplicada à referida base de dados. Os principais resultados ratificam a prevalência das pesquisas e produções acadêmicas, em CGC-SP, e em países que iniciaram o processo de mudança na nova gestão pública (NGP), porém países emergentes também estão evoluindo com publicações na temática. Quanto às áreas de conhecimentos envolvendo as publicações selecionadas, a saúde pública foi a mais encampada; por outro lado, a contabilidade se incluiu entre as que tiveram menos publicações. O estudo permite aos pesquisadores, profissionais e gestores públicos terem à sua disposição informações sistematizadas e privilegiadas que contribuam para o fomento de trabalhos técnicos e pesquisas científicas que importem no desenvolvimento da temática CGC-SP.

Palavras-chave: Custos no setor público; sistematização; custos públicos; sistemas de custos; bibliometria de custos públicos; gestão e controle de custos no setor público.

3.2 INTRODUÇÃO

Estudo organizado por Macmillan (2011) constatou que, em cinco revisões de literaturas abrangentes de pesquisa sobre contabilidade e controle gerencial, os autores não abordaram o setor público, mas foram categóricos em reconhecerem que a pesquisa de contabilidade no setor público oferece potencial e oportunidade para futuras pesquisas.

Van Helden, Adhikari, & Kuruppu, . (2021), em recente pesquisa que tratou da revisão de artigos de contabilidade no setor público nos países emergentes, constataram que artigos revisados discutem predominantemente relatórios financeiros, orçamentos e gestão de desempenho, enquanto questões de custos ou preços de transferência não têm sido explorados. Por sua vez, Messias, Ferreira e Soutes (2018), através da bibliometria e análise de conteúdo, conseguiram selecionar 17 artigos internacionais que apresentaram casos de implementação de ferramentas de CGC-SP em entes governamentais, ou abordaram de alguma forma a temática.

Neste cenário, dado o desconhecimento da produção empírica e teórica sobre estudos correlato ao CGC-SP, até o presente momento, identifica-se uma lacuna de pesquisa no sentido de sistematizar o conteúdo produzido no mundo, entender e aprofundar o cenário em que as pesquisas acontecem, visando dar suporte a novas pesquisas e cooperações multipaíses. É importante, pois, analisar o atual estágio de pesquisas e publicações sobre a temática e em que medida as publicações internacionais estão organizadas, regionalizadas e disponíveis, constituindo uma base literária que possa ser utilizada pelos pesquisadores, profissionais e interessados na evolução das futuras pesquisas e/ou trabalhos técnicos sobre CGC-SP.

As publicações de estudos de revisão sistemática, bem como de outros que sintetizam resultados de pesquisa, é um passo para a prática baseada em evidências (Sampaio & Mancini, 2007).

Logo, dada a importância da temática CGC-SP para sustentabilidade das políticas públicas demandadas pelas sociedades e a lacuna de pesquisa existente, a presente pesquisa teve como objetivo identificar, sistematizar e analisar o que existe de documentos publicados em periódicos no mundo, que estejam vinculados, direta ou indiretamente, com pesquisas ou relatos técnicos que envolvam o controle e gestão da informação de custos no setor público.

O estudo se caracteriza como uma pesquisa exploratória de caráter descritivo, com abordagem predominantemente quantitativa através de agrupamento da literatura internacional especializada, envolvendo sistema de CGC-SP em periódicos notadamente de referência.

Foi adotado o protocolo de aplicação bibliométrica na base de dados *Scopus*, reconhecida como a maior plataforma de periódico do mundo (Sepulcri et al., 2020), através do levantamento de palavras-chave primárias e secundárias que possibilitaram selecionar o material objetivado.

Os principais resultados ratificam a prevalência das pesquisas e produções acadêmicas, em CGC-SP, em países que iniciaram o processo de mudança na gestão pública (NGP), outrossim países emergentes também estão evoluindo com publicações na temática e apontam que a saúde pública, talvez por ser a política pública mais sensível e impactante aos cidadãos, tem sido a função governamental mais demandada nas publicações que envolvem CGC-SP.

Esses achados contribuem no eixo das pesquisas das ciências sociais aplicadas, constituindo uma delimitação atual do cenário internacional no que diz respeito às publicações de estudos que envolvem informações de custos públicos gerenciados pelos governos, agregando informações sistematizadas que podem ser úteis para pesquisadores, gestores públicos e outras profissionais de interesse.

3.3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.3.1 Nova Gestão Pública (NGP) e o CGC-SP

Utilizada inicialmente por acadêmicos do Reino Unido e Austrália, o termo NGP refere-se a uma abordagem inovadora da administração de serviços públicos, que foi desenvolvida durante a década de 1980, como parte de um esforço para tornar este recurso mais "comercial" e assim melhorar sua eficiência usando modelos de gestão do setor privado. Suas reformas estavam concentradas nos destinatários, por meio de modelos descentralizadores da prestação de serviços para dar, às agências locais, mais liberdade para efetivar suas entregas. Seus temas-chaves circulam entre as definições de controle financeiro, valor pelo dinheiro, aumento da eficiência, identificação e definição de metas, monitoramento contínuo de atividades, entrega de poder aos executivos da alta administração (Hood, 1995).

A NGP tem como fundamento a separação das unidades organizacionais considerando produtos ou serviços, entregas internas baseadas em contratos com base em padrões de competição, e desempenho para controles de resultados (Funck & Karlsson, 2020).

Lapsley e Miller (2019), por exemplo, criticaram a autoevidência da NGP, mas argumentaram que ela provou ser uma narrativa atraente de ideias, aparentemente,

não relacionadas, porém simples e atraente para criticar as burocracias tradicionais. Além disso, eles indicaram que o pensamento pós-NGP, como a Nova Governança Pública (Osborne, 2006) ou a teorização do Valor Público (Steccolini, 2019; Gerli, Arakpogun, Elsahn, Olan, & Prime, 2021) ganhou terreno por estarem sedimentadas nos paradigmas da NGP. O foco em manter os custos baixos e a eficiência alta alavancou a sua ascensão à popularidade global, o que a diferenciou significativamente da abordagem tradicional de gestão (Faranzmand, 2006).

A NGP está conectada à geração de eficiência e melhor prestação de serviços (Funck & Karlsson, 2020). O uso real de ferramentas da contabilidade de custos pode ser considerado como uma demanda necessária à consecução dos princípios da NGP, por exemplo, as demonstrações financeiras da contabilidade por competência podem ser lidas por políticos e gestores do setor público, ou os orçamentos por resultados podem ser utilizados para fazerem alocações orçamentárias racionais (Van Helden & Reichard, 2019), sendo possível afirmar que um repertório contábil (incluindo a contabilidade pública) relacionado à NGP pode impactar na melhoria a vida dos cidadãos, ao torná-los mais saudáveis ou, pelo menos, mais satisfeitos (Van Helden et al. , 2021).

Segundo Mohr, Raudla e Douglas (2021), algumas regiões têm fortes tradições administrativas que promovem a contabilidade de custos, mas a NGP pode ter influenciado as tradições administrativas de algumas regiões para aceitar melhor a contabilidade de custos e outras reformas da NGP.

Por fim, a teoria do NGP sedimentou a teorização da Nova Governança Pública (NGP) (Osborne, 2006) e do Valor Público (Gerli et al., 2021)

Essas análises, no contexto da NGP, podem ser enriquecidas com a contribuição da pesquisa bibliométrica sistematizada, apresentada catalisando informações para nutrir o universo das pesquisas de CGC-SP, fomentando novas pesquisas.

3.3.2 Estudo nº 12 do IFAC e Guia de prática recomendada 3 do IPSASB

O IFAC é uma organização internacional para profissionais da contabilidade compreendendo 180 organizações, com membros e associadas em 130 países e jurisdições, representando cerca de 3 milhões de contadores profissionais. Em agosto de 2000, o IFAC publicou sua principal produção no campo da contabilidade de custos públicos, visando auxiliar os governos e profissionais contadores, em seus esforços, para desenvolver e implementar o CGC-SP (IFAC, 2000). O referido estudo tem sido tratado pela literatura como uma referência importante para os governos implantarem e utilizarem as informações geradas pelos sistemas de custos, objetivando mais eficiência e resultados otimizados na formação dos bens e serviços oferecidos às respectivas sociedades.

Essa perspectiva do IFAC (2000) está fortemente ligada aos princípios defendidos pela NGP. Por exemplo, para implementar princípios baseados no mercado nos custos dos hospitais público, é necessário apurar as informações com base no regime de contabilidade por competência, sendo as suas vantagens: informações financeiras abrangentes, melhor gestão de ativos, cálculo do custo total dos serviços públicos, foco em resultados, melhor qualidade de gestão e informações de tomada de decisão e maior comparabilidade dos resultados de desempenho de gestão (Vašiček & Roje, 2010; Eriotis, Stamatiadis, & Vasiliou, 2011).

Complementarmente, em 2015, o IPSASB publicou o Guia de Práticas Recomendadas (RPG 3), que fornece orientação sobre como relatar informações de desempenho de serviço em Relatórios Financeiros de Finalidade Geral (GPFRs). As informações de desempenho de serviço são informações sobre os serviços que a entidade fornece, bem como os objetivos de desempenho de serviço de uma entidade, conjuntados com a extensão da realização desses objetivos. (IPSASB, 2015).

A apuração dos custos dos serviços, isoladamente, não é suficiente para atender às necessidades informacionais dos usuários, fazendo-se necessário associar a variável custos com variáveis não financeiras, entre elas as de desempenho do serviço.

As publicações, objeto da presente pesquisa, estão dentro do escopo das citadas literaturas, pois abrangem o contexto da aplicação de custos do setor público nas mais diversas áreas governamentais, conjugado com a gestão pública, NGP e resultados, sob a perspectiva da eficiência, eficácia e efetividade; conceitos que envolvem necessariamente as variáveis custos e performance de desempenhos dos serviços públicos oferecidos à população mundial, cada uma com suas particularidades e características.

3.3.3 Gestão de custos no setor público e revisões de literatura

A gestão de custos pode ser definida como a aplicação de conceitos de métodos de coleta, análise e apresentação de dados, visando fornecer as informações necessárias para os gerentes (gestores) planejarem, monitorarem e controlarem os custos dos insumos consumidos para execução de bens e/ou serviços (CIMA, 2005). Gestão de sistema de custos são úteis para apoiar a tomada de decisão e informar a

viabilidade e coerência das atividades serem realizadas de forma eficiente e racional (McChelry, McKendrick, & Rolfe., 2007).

No contexto das reformas da gestão pública, nas décadas de 1980 e 1990, motivadas por crises financeiras e pela pressão para cortar gastos e controlar os déficits dos orçamentos, as informações de custo tornaram-se cruciais para melhorar a gestão financeira nas organizações governamentais (Carvalho, Gomes, & Fernandes, 2012).

Carvalho, Gomes e Fernandes (2012) encontraram evidências de que as organizações públicas legitimam suas ações através da adoção de novas técnicas de gestão de custos, ao invés de usá-los para tomar decisões, mas sugeriram que estudos qualitativos seriam necessários para confirmar esta noção.

Verbeeten (2011) estudou a adoção de técnicas de CGC-SP na Holanda, que é um país com orientação semelhante ao NGP da Finlândia. Esses países compartilham o mesmo estilo de gestão do setor público com foco em atender às necessidades dos cidadãos e tradição de negociação e consulta. As descobertas de Verbeeten (2011) estão em consonância com Carvalho et al. (2012), tendo chegado à conclusão de que os sistemas de CGC-SP são usados principalmente para satisfazer demandas regulatórias e para legitimar uma organização perante partes interessadas externas.

Van Helden et al. (2021) concluíram, em revisão de literatura de contabilidade pública em países emergentes, que: (i) há uma predominância de pesquisas relacionadas ao NGP que está associada a uma abordagem de discurso de desenvolvimento liderado pelo mercado; (ii) artigos revisados discutem predominantemente relatórios financeiros, orçamentos e gestão de desempenho,

enquanto, por exemplo, questões de custos não têm sido exploradas; (iii) os países de origem da pesquisa estão localizados predominantemente na África e na Ásia; não havendo pesquisas originárias da América do Sul e as pesquisas nos países da anterior União Soviética são escassas, o que pode ser devido ao domínio dos veículos de publicação em língua inglesa.

Diante das referências apresentadas, conjugados os princípios da NGP, do Valor Público, do Estudo 12 do IFAC (Seção 2.3), da RFP 3 do IPSASB e das escassas revisões de literatura sobre CGC-SP, o presente artigo se inclui como uma contribuição para continuidade desses estudos para a evolução das pesquisas sobre o tema nos países, possibilitando instrumentalização e otimização da eficiência dos serviços públicos disponibilizados à sociedade.

3.4 METODOLOGIA

Como metodologia, optou-se por um protocolo de revisão sistemática de literatura (RSL) conjugado com a aplicação da ferramenta de análise bibliométrica, em função do interesse em estabelecer redes de comunicação científica e produções técnicas no campo do CGC-SP.

As revisões sistemáticas são abrangentes e recuperam pesquisas relevantes, além de ter critérios de seleção pautados na busca de informações, bem como permite a avaliação crítica e síntese das informações selecionadas, tendo se tornado uma possibilidade confiável de revisão de pesquisa para avaliar extensas bases de literatura por causa dos métodos rigorosos utilizados. (Cook, 1997; Denyer & Tranfield, 2006; Sepulcri et al., 2020).

O desafio foi encontrar a melhor estratégia capaz de acessar o universo de 77 milhões de estudos espalhados nos 5 continentes nos últimos 70 anos, partindo de três etapas: (i) revisão sistemática da literatura para análise bibliométrica; (ii) consolidação dos artigos selecionados e levantamento dos elementos que respondam às questões de pesquisa objetivadas; (iii) por fim, analisar e discutir os achados de forma a compreender o cenário internacional em que se encontram as publicações dos estudos sobre a supracitada temática.

Inicialmente, os artigos foram selecionados a partir do *Scopus database*, um sistema que indexa conteúdo de mais de 5.000 editoras, milhões de estudos (trabalhos publicados), milhões de perfis de autores e bilhões de referências citadas de áreas temáticas específicas como administração pública, finanças, contabilidade, dentre outras; que usa critérios rigorosos para indexar um periódico, os quais são submetidos a avaliações regulares para certificação da manutenção da qualidade. Estes materiais técnico-científicos são revisados e selecionados por um Conselho Consultivo e de Seleção de Conteúdo (Valenzuela, Merigo, Johnston, Nicolas, & Jaramillo., 2017; Wang & Waltman, 2016).

A revisão gerou o banco de dados necessário à análise bibliométrica. Utilizou-se o sistema VOSviewer, versão do *software* 1.6.10 (Waltman, Van Eck, & Noyons, 2010), tendo sido aplicadas as técnicas de análise de coocorrência de palavras-chave (Callon, Courtial, Turner, & Bauin., 1983) e acoplamento bibliográfico (Kessler, 1963).

A análise bibliométrica foi executada a partir dos artigos do RSL, o que possibilitou gerar mapas de rede (conexões) visando facilitar a apresentação das inter-relações entre os dados coletados dos materiais selecionados (Waltman et al.,2010; Sepulcri et al., 2020).

3.4.1 Escolha da base de dados

A definição das fontes de consultas considerou as especificidades e nuances que envolvem as experiências internacionais de implantação do CGC-SP, tendo sido selecionados materiais de pesquisa alocados na base de dados *Scopus*.

Diante da imensa disponibilidade de trabalhos técnicos e científicos, tornou-se imperativo estabelecer diretrizes claras para a escolha dos estudos mais adequados ao desenvolvimento da presente pesquisa. Neste sentido, foi delineada e aplicada uma estratégia de pesquisa com o objetivo de facilitar a identificação dos principais trabalhos em meio a uma grande quantidade de possibilidades que permeiam a produção científica/técnica mundial. Nesta fase ficaram à disposição aproximadamente 77 milhões de materiais.

No ambiente da aplicação do protocolo de revisão sistemática, a definição das palavras-chave é indispensável ao processo, pois identificam ideias e temas importantes para servir de referência a pesquisas (Sampaio & Mancini, 2007; Cook, Sackett, & Spitzer, 1995).

A base de dados manipulada (*Scopus*) se utiliza de uma arquitetura de metadados subjacentes para todo o conteúdo indexado de forma a promover e otimizar vinculação de autores, conteúdo, instituições e palavras-chave, o que facilitou a busca das questões propostas no presente estudo.

O desenvolvimento da pesquisa envolveu a análise de publicações em artigos científicos e técnicos especializados inerentes às diversas áreas onde há a notória e necessária presença do setor público. A seleção dos materiais pautou-se no objetivo de identificar publicações em periódicos relevantes para os temas abordados e para

a gestão de custos de modo que pudessem agregar em qualidade e relevância na pesquisa.

Para racionalizar as buscas, foram estabelecidos dois níveis de palavras-chaves: primárias e secundárias (Wang & Waltman, 2016; Sepulcri et al., 2020), nas etapas que seguem.

3.4.2 Filtragem por palavras-chave primárias (1ª etapa)

As palavras-chaves primárias foram utilizadas diretamente nos títulos e resumos dos documentos, utilizando-se do sistema de busca da plataforma Scopus com os argumentos/palavras: *Cost**; *Account**; *Public* (Rezende, Cunha, & Cardoso, 2010; Cardoso, Aquino, & Bitti., 2011; IFAC, 2000; CFC, 2021). O uso do asterisco (*) em conjunto com a palavra-chave permite que o “radar” do sistema VOS encontre expressões sinônimas ou similares, por exemplo, ao se incluir o asterisco no final da palavra *COST*, dá-se o comando ao sistema de busca para explorar todos os conteúdos que incluïrem a palavra *COST* bem como outras palavras que contenham essas 4 letras sequenciadas, ou seja, outras palavras-chaves como *costs*, *costing*, *costed*, *costly*, *costliest*, dentre outras.

O mesmo ocorre com a palavra *ACCOUNT* seguida de asterisco, que envia o comando ao sistema para proceder a buscas por palavras que incluam essas 7 letras sequenciadas, tais como: *accounts*, *accounted*, *accounting(s)*, *accountant(s)*, *accountable*, *accountably*, *accountancy*, *accountancies*, *accountability*, *accountantship(s)* e *accountableness*. Neste caso, o uso do asterisco (como ferramenta do sistema de buscas do banco de dados *Scopus*) otimiza a seleção por

conteúdo de forma a incluir outras 14 palavras-chaves associadas à busca *ACCOUNT**.

A terceira palavra-chave primária utilizada, *PUBLIC*, possui a função de delimitar a pesquisa à esfera pública.

Além dos três argumentos supracitados, para obter uma amostra mais adequada às análises de coocorrências avançadas e refinadas, utilizou-se a filtragem de palavras-chave secundárias, exigindo apenas a presença de uma dentre as 11 expressões descritas na Figura 1.

Esta etapa preliminar, com menos filtros, permite iniciar de forma macro o processo bibliométrico objetivado na presente pesquisa, haja vista a necessidade de selecionar uma quantidade de materiais adequada que possibilite observar as correlações, em rede, das citações em nível macro (mundial).

3.4.3 Filtragem por palavras-chaves secundárias (2ª etapa)

Fundamentados nas pesquisas de Holanda (2010); Rezende, Cunha e Cardoso (2010); Cardoso, Aquino e Bitti (2011); IFAC (2000); CFC (2021), foram selecionadas as palavras-chave secundárias apresentadas na Figura 1, consoante respectivas áreas temáticas. Trata-se de termos compostos por uma ou mais palavras que convergem para a aplicação do protocolo da revisão sistemática (afunilamento).

Área de Estudo	Palavras-chave secundárias
Contabilidade e Governança	<i>"Accounting Information"</i> e <i>"Accounting System"</i> .
Custos	<i>"Cost Analysis"</i> , <i>"Cost Information"</i> , <i>"Cost Model"</i> , <i>"Cost System"</i> , <i>"Direct Cost"</i> , <i>"Public Cost"</i> , <i>"Cost Management"</i> e <i>"Public Sector Cost"</i> .
Sistemas	<i>"Information System"</i> e, novamente, os já citados termos <i>"Accounting System"</i> e <i>"Cost System"</i> .

Figura 1: Palavras-chave secundárias

Fonte: Elaborado pelo autor

Cabe ainda ressaltar a importância da definição de proporcionalidade entre os quantitativos de palavras-chave primárias (três) e palavras-chave secundárias (onze) como forma de manter a abrangência necessária para atender ao objetivo da pesquisa.

3.4.4 Filtragem por critérios de exclusão (após as duas filtrações anteriores)

Após as duas filtrações anteriores, foi necessário estabelecer critérios de exclusão dos trabalhos selecionados, que não contribuem com a qualidade dos conteúdos queridos, consistindo em um requisito fundamental para efeitos qualitativos do material resultante (Sampaio & Mancini, 2007).

Assim, a partir do direcionamento das demandas da pesquisa em curso, os critérios de exclusão de trabalhos buscaram, essencialmente, garantir a qualidade e validade técnico-científica dos resultados identificados no decorrer do estudo, tendo sido excluídos os seguintes materiais:

- Que não estivessem entre os formatos de documento que seguem: artigo, artigo de conferência, capítulo de livro, *review*, livro ou nota;
- Com lacunas em suas informações anexas (ex.: sem dados de autor, ano de publicação, resumo, etc.) ou indisponíveis para consulta;
- Cujos conteúdos não estivessem relacionados integralmente ao setor público e/ou que não tratassem de CGC-SP.

Por fim, utilizou o portal do *Scimago Journal & Country Rank*, que inclui periódicos e indicadores científicos a partir das informações contidas na base de dados *Scopus*[®] (Elsevier B.V.). Levantou-se o indicador H-INDEX dos periódicos que

publicaram os materiais selecionados ao final das duas filtragens citadas anteriormente. O indicador é uma medida da influência científica de periódicos acadêmicos que responde pelo número de citações recebidas por um periódico e pela importância ou prestígio dos periódicos de onde essas citações vêm (SCImago, 2021).

3.5 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Com o objetivo de identificar, sistematizar e analisar o que existe de documentos publicados em periódicos no mundo (base *Scopus*), que estejam vinculados, direta ou indiretamente, com pesquisas ou relatos técnicos que envolvam o CGC-SP, à luz do referencial teórico e, metodologicamente, possíveis de serem recepcionados no sistema VOSviewer, buscou-se levantar e analisar as informações sistematizadas a seguir.

1. Os autores com maior número de citações, em rede, nas mais diversas funções de governos que envolvem CGC-SP;
2. Principais correlações das citações dos artigos no mundo;
3. Países de edição e publicação dos materiais selecionados;
4. Décadas das publicações;
5. Principais áreas de estudos;
6. Principais objetos de estudos; e
7. Principais periódicos em que os artigos foram publicados.

3.5.1 Primeiras ocorrências encontradas (1ª etapa)

Consoante metodologia descrita na Seção 3.3.2 do presente artigo, partindo da busca das três palavras-chave primárias selecionadas, foi dado início ao processo de classificação dos trabalhos. Buscou-se afinar os materiais pesquisados, mediante sua categorização por blocos temáticos, todos incluídos na grande área que engloba as palavras-chave primárias contendo, simultaneamente, as palavras "*cost**", "*account**" e "*public*" em seus títulos, resumos ou *keywords*. Nesta fase foram selecionados 15.094 documentos.

Em seguida, utilizou-se uma das 11 expressões de palavras-chave secundárias (Figura 1), resultando em 2677 materiais. Com essa amostra já foi possível extrair os resultados que seguem.

3.5.1.1 Autores/documentos mais citados

O grau de relacionamento dos itens é determinado com base no número de referências que eles compartilham, tendo sido considerado como critério de corte os documentos com, no mínimo, 100 citações. Os autores mais citados nos documentos estão demonstrados na Figura 2, com o nome em tamanho maior.

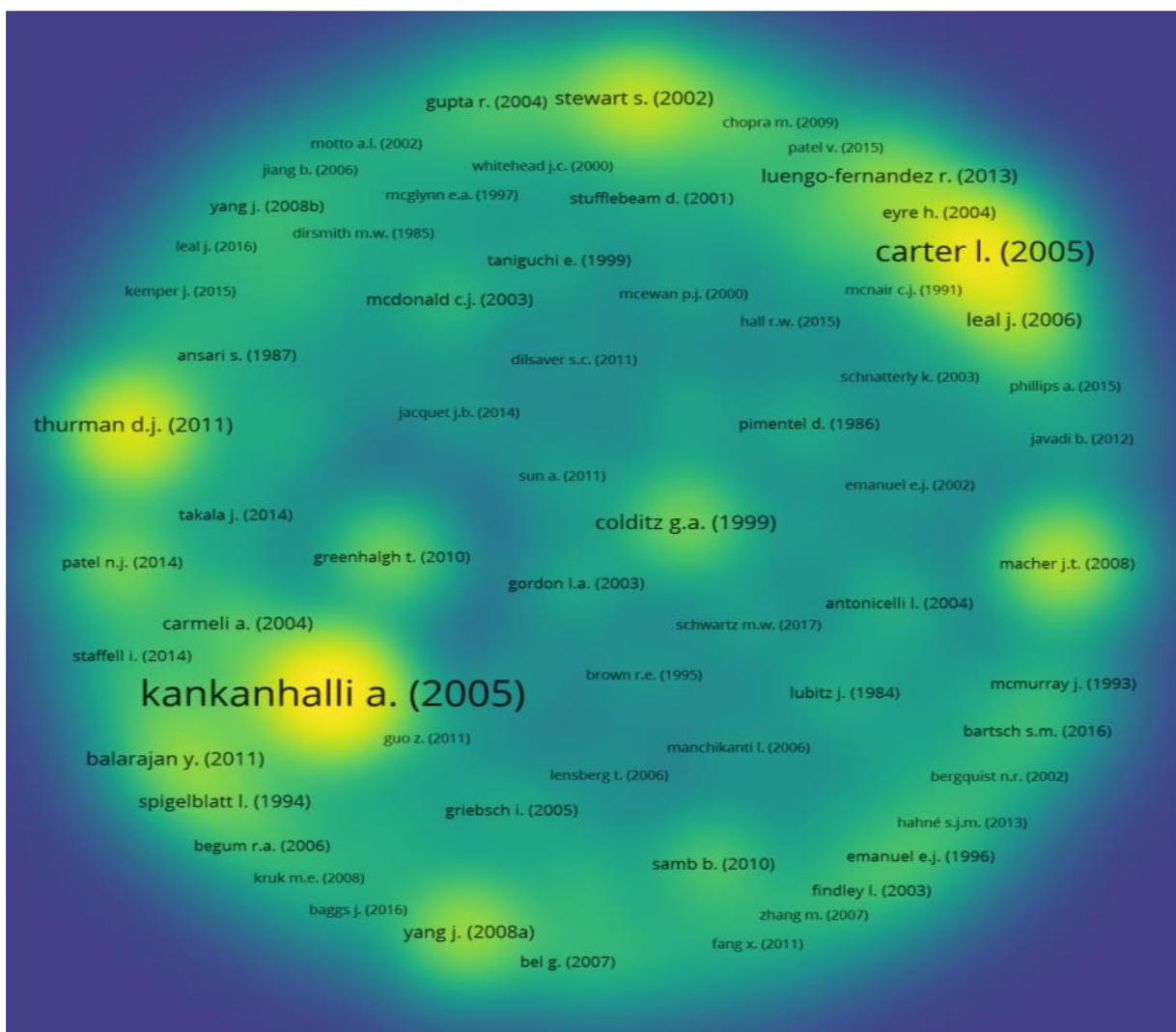


Figura 2: Autores citados por documentos.
Fonte: *Software VosViewer*

Como pode ser visto na Figura 2, os dois autores e artigos mais citados foram Kankanhalli, Tan e Wei (2005), “*Contributing knowledge to electronic knowledge repositories: an empirical investigation*”, com 1.795 citações, e Carte e Bélanger (2005), “*The utilization of e-government services: citizen trust, innovation and acceptance factors*”, com 1.213 citações.

Observa-se que ambos convergem para a busca de alternativas de tecnologias e sistemas webs, que possam ser utilizados pelos governos, visando a melhoria do custo-benefício (eficiência) dos serviços oferecidos aos cidadãos, corroborando e

alinhado com à filosofia consagrada na NGP (Funck & Karlsson, 2020) e Estudo 12 (IFAC, 2000).

Além disso, considerando a contemporaneidade da temática, é possível que as referidas publicações tenham sido impactadas pela época em que foram publicadas (primeira década do Século XXI), momento histórico importante, marcada pela expansão tecnológica e exponencial da internet, facilitando, sobremaneira, a troca do conhecimento técnico e científico pelos pesquisadores em todas as áreas.

3.5.1.2 Análise de redes e citações por países

A análise em redes objetiva a compreensão dos padrões de relacionamento entre os trabalhos publicados sobre os sistemas e CGC-SP. O grau de relacionamento dos itens é determinado baseado no número de vezes que eles citam uns aos outros e, considerou-se aqui, apenas países com no mínimo 10 materiais referenciados (Figura 3).

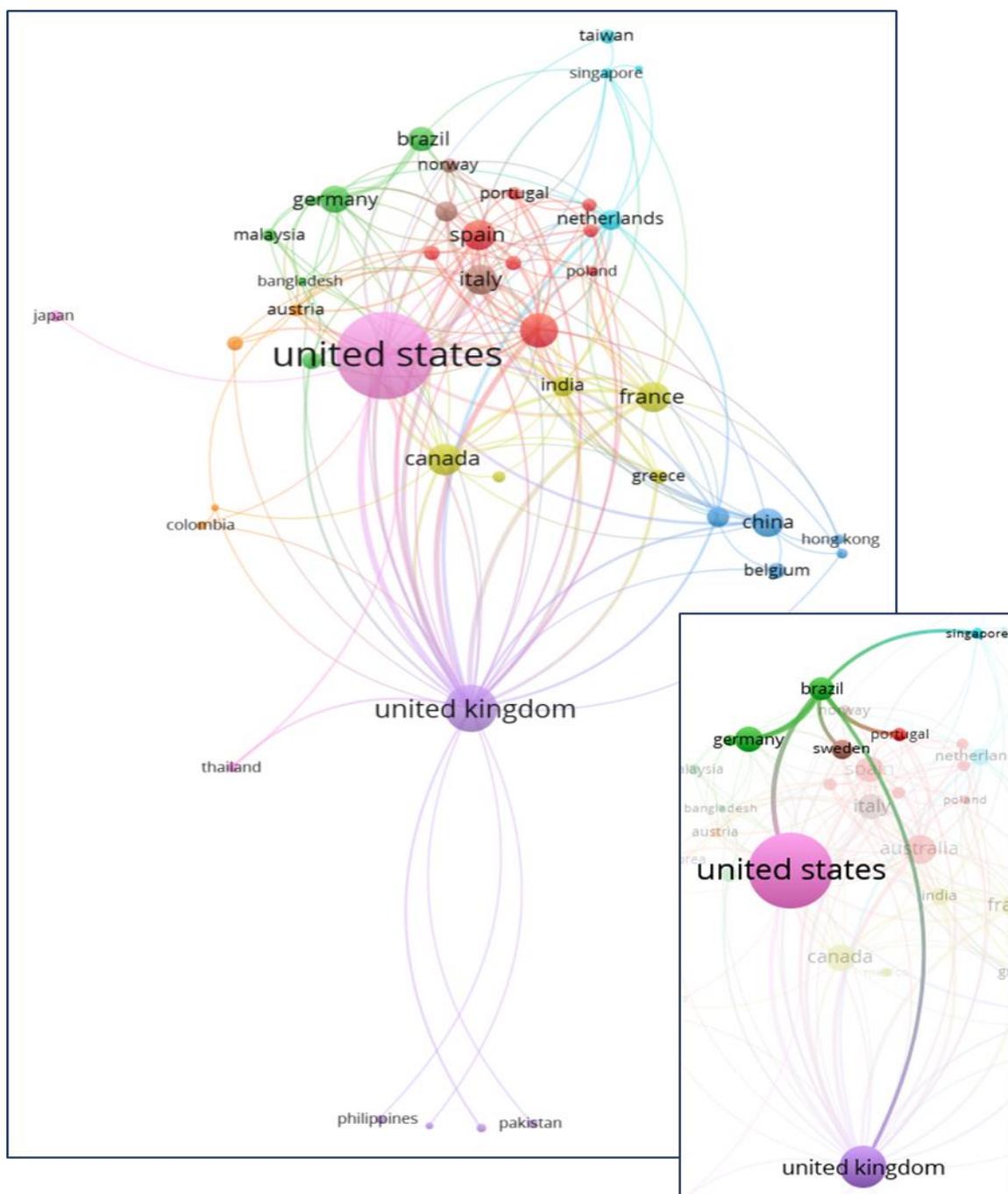


Figura 3: Rede de citações entre artigos da amostra e seus países de publicações.

Fonte: *Software VosViewer*

Nota: Países que citam (ou são citados) por uma grande quantidade de outros países têm seu nome em tamanho maior, sendo os relacionamentos específicos de país para país indicados pelas linhas que ligam um círculo ao outro.

A análise da rede de citações evidencia agrupamentos com predominância dos países como EUA e Reino Unido. Estes agrupamentos exemplificam as tendências teóricas sobre as quais os artigos da base de dados foram construídos. Os resultados ratificam a prevalência das pesquisas e produções acadêmicas, e respectivas

correlações em países que iniciaram o processo de mudança na gestão pública (NGP) mais cedo, apontando para a tendência da busca por profissionalismo, eficiência e efetividade na gestão pública, corroborando com as predições de Hood (1995) e Farazmand (2006).

Países como os EUA e os do Reino Unido, que controlam a efficientização de suas políticas públicas, tendem a impulsionar o desenvolvimento social e econômico. As pesquisas e publicações sobre CGC-SP, com lastro nas teorias da Nova Gestão Pública, da Nova Governança Pública (Osborne, 2006) e do Valor Público (Gerli et al., 2021), demonstram essa tendência.

3.5.2 Demais ocorrências encontradas (2ª etapa)

Processados os 15.094 documentos selecionados na primeira etapa (com os três argumentos iniciais), aplicou-se as palavras-chave secundárias (previstas na metodologia). Usando o sistema VOSviewer, foram selecionados 260 materiais.

Em seguida, aplicou-se os critérios de exclusão, também previstos na metodologia deste artigo, o que reduziu a seleção para 143 materiais. Partindo desses artigos, foi possível levantar as demais informações sistematizadas propostas para discussão (no início deste Capítulo), como segue.

3.5.2.1 Tipos de publicações

Finalizadas as últimas filtragens e exclusões, restou 143 trabalhos distribuídos conforme demonstrado na Tabela 1.

TABELA 1: TIPO DE PUBLICAÇÃO

Tipo de Publicação		
Tipo	Quant.	%
Artigo	111	77,6%
Artigo de Conferência	23	16,1%
Capítulo de Livro	3	2,1%
Review	3	2,1%
Livro	2	1,4%
Nota	1	0,7%
	143	100%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Em termos do tipo de publicação observa-se, na Tabela 1, que cerca 77% das publicações são artigos, demonstrando o direcionamento acadêmico das pesquisas e publicações temáticas que envolvem CGC-SP, porém constitui um número ainda muito limitado de artigos na dimensão internacional (média de menos de um artigo por país ao longo de 70 anos). Apesar do número limitado de publicações, esse achado rebate os resultados das pesquisas de Macmillan (2011), no sentido de que em cinco revisões de literaturas abrangentes de pesquisas, sobre contabilidade e controle gerencial, não foram abordados temas voltados para o setor público.

O achado no sentido contrário aos das pesquisas de Macmillan (2011) parece estar associado ao avanço na literatura sobre a temática de custos no setor público mundial, isto está evidente quando se observa o aumento substancial de publicações, nos últimos 20 anos, quando comparadas ao período de 1970 a 2000 (Fig. 5). A motivação pelos frutos decorrentes da implementação da NGP em vários países (EUA, Reino Unido, Holanda, Suécia, etc), na década de 90, continuada pela encampação da Nova Governança Pública (Osborne, 2006) e da aplicação da teoria Valor Público (Gerli et al., 2021). Some-se a isso, a aclamação das sociedades, cada vez mais exigentes, por transparência e resultados efetivos de políticas públicas.

3.5.2.2 País de edição e publicação dos materiais selecionados

Quanto aos países de origem das publicações, dos 143 trabalhos selecionados, obteve-se ocorrências nos 5 continentes (Américas, Europa, Ásia, África e Oceania), conforme apresentado na Figura 4. Note que aqui se trata do país de origem do estudo e não necessariamente do país onde se encontra o objeto de estudo, pois tal análise é feita em uma etapa posterior.

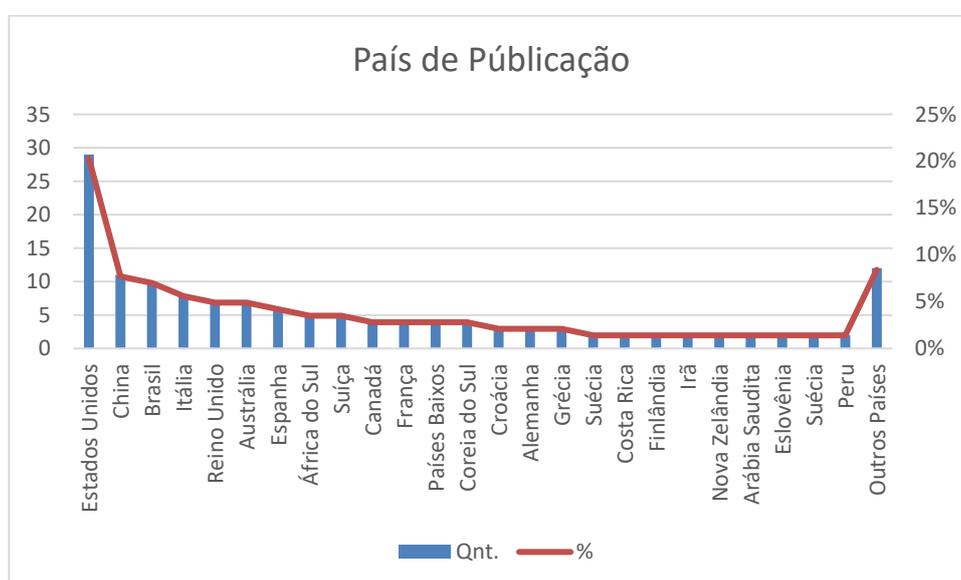


Figura 4: País de origem de edição e publicação.

Fonte: Elaborada pelo o autor.

No que tange às referências de publicações com os argumentos secundários (Figura 4), observou-se a prevalência de países que adotaram mais profundamente a filosofia da NGP, como os EUA, Itália, Reino Unido, Austrália e Suíça, ratificando os achados da pesquisa de Mohr et al. (2021), e ainda observou-se que países, como a China e Brasil, constam como os que mais publicaram em CGC-SP, o que contradiz os resultados encontrados por Van Helden et al. (2021), que apontaram que questões de CGC-SP não têm sido exploradas nos artigos dos países emergentes, como, no caso, o Brasil.

É possível que este resultado, diferente de Van Helden et al. (2021), possa estar associado ao método de pesquisa utilizado. A presente pesquisa selecionou os artigos a partir de um período maior (sete décadas), com uma base de dados de abrangência mundial (*Scopus*), enquanto àquele se utilizou dos artigos de contabilidade pública publicados nos países emergentes apenas na primeira década do Século XXI e numa base de dados mais restrita, a do *Journal of Accounting in Emerging Economies* (JAEE); de forma que, no contexto mais amplo, os resultados apresentados na Figura 4 comprovam que as pesquisas de custos no setor público se fazem presente também nos países emergentes.

No Brasil, por exemplo, ainda no cenário embrionário de convergência com as normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS), a discussão sobre custos no setor público vem criando corpo. O Conselho Federal de Contabilidade publicou em 2011 a primeira norma brasileira de custos aplicado ao setor público (NBC T 16.11), e, após 10 anos, atualizou a referida norma através da NBC TSP 34 (CFC, 2021).

No referido período, o Brasil avançou com a implantação do sistema de custos da federação e em seis estados subnacionais e, em 2023, o governo federal começará a receber informações de custos dos estados e municípios. É o que se espera com a implantação do repositório que trata do padrão mínimo de qualidade do sistema único e integrado de execução orçamentária, administração financeira e controle – SIAFIC (Brasil, 2020).

Neste cenário, os resultados desta pesquisa podem contribuir para o conhecimento do estado da arte do que realmente vem sendo pesquisado e publicado no mundo, sobre custos no setor público, de forma que as práticas exitosas possam ser exploradas, disseminadas e aplicadas, principalmente, nos países menos favorecidos.

3.5.2.3 Ano de publicação

Sob a ótica temporal, os trabalhos analisados concentram-se majoritariamente na década de 2010-2020 (sendo os anos de 2010, 2011 e 2016 os mais ricos de publicações), como pode ser observado na Figura 5.



Figura 5: País de origem de edição e publicação.
Fonte: Elaborado pelo autor.

Destaca-se também, na Figura 5, a tendência do aumento de publicações a partir da década de 90, coincidindo com os esforços dos governos para implantarem a NGP (Hood, 1995; Funck & Karlsson, 2020), fortalecendo a tese de que o movimento da NGP iniciou o processo de mudança da administração pública burocrática para gestão eficiente, justificando-se, pois, a inclusão das pesquisas da temática CGC-SP, por não haver como avaliar eficiência sem identificar e mensurar os insumos consumidos necessários à execução dos serviços oferecidos à sociedade.

Acrescente-se ainda que a expansão da tecnologia nas mais variadas áreas do conhecimento, nas primeiras duas décadas do Século XXI, coloca o mundo diante da Quarta Revolução Industrial, caracterizada por: inteligência artificial, internet, armazenamento de energia, biotecnologia, veículos autônomos e as mais variadas

inovações (Schwab, 2019). Por trás dessa dinâmica estão, fundamentalmente, as pesquisas em todas as áreas dos conhecimentos.

3.5.2.4 Áreas e objetos de estudo

Baseando-se na categorização realizada na base *Scopus*, observou-se que a grande maioria dos materiais selecionados se reuniram nas seguintes áreas de estudo distribuídas na Tabela 2.

TABELA 2: ÁREAS DE ESTUDO

Áreas de Estudos					
Área	Ont.	%	Área	Ont.	%
Medicina	52	23,40%	Ciência Ambiental	9	4,10%
Ciências Sociais	36	16,20%	Ciências da Decisão	7	3,20%
Engenharia	33	14,90%	Energia	5	2,30%
Negócios, Gestão e Contabilidade	26	11,70%	Enfermagem	5	2,30%
Economia, Econometria e Finanças	16	7,20%	Outros	19	8,40%
Ciência da Computação	14	6,30%	Total	222	100%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Uma proporção relativamente grande dos materiais publicados (25%) abordou questões de CGC-SP na área da saúde pública (Medicina, Enfermagem) acompanhada das áreas de Ciências Sociais (16%), Engenharia (14%) e Negócios, Gestão e Contabilidade (11%). É previsível o interesse dos pesquisadores pelo tema saúde pública, haja vista ser uma área mais sensível à população e envolver, em todos os governos, o consumo de uma parcela relevante dos recursos públicos.

TABELA 3: OBJETOS DE ESTUDO

Objetos de Estudos					
Objeto	Ont.	%	Objeto	Ont.	%
Saúde	60	42,00%	Contabilidade	4	2,80%
Infraestrutura	15	10,50%	Educação	4	2,80%
SIC - Geral	12	8,40%	Contabilidade Pública	3	2,10%
Tecnologia da Informação	12	8,40%	Economia	3	2,10%
Transporte	6	4,20%	Orçamento	2	1,40%
Meio Ambiente	6	4,20%	Outros (individual < 1%)	16	12,50%
				143	100%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Chama atenção também que, quando se trata de estudos em relação a custos e eficiência no setor público, é grande a amplitude de possibilidades, pois os governos atuam em funções de natureza bem diversificadas, que vão destes serviços de saúde, meios de transportes e meio ambiente (Tabela 3). No entanto, grande parte dos artigos apresentaram modelagens de apuração de custos sem, necessariamente, seguir os métodos e técnicas convencionais da contabilidade de custos, isto fica evidente nas publicações das áreas de estudos (Tabela 2), a maioria fora do campo das Ciências Sociais Aplicadas (Economia, Administração e Contabilidade).

Essa constatação leva à reflexão de que, independentemente da área ou política pública de atuação dos governos, as informações de custos são necessárias ao controle e performance de eficiência, com ou sem sistema de custos implantado, porém, restou consagrado pela literatura (Seção 3.2) que a adoção da contabilidade por competência, nas entidades públicas, é normalmente um pré-requisito fundamental para o desenvolvimento de metodologias avançadas de CGC-SP, pois permite uma apuração de custos próxima da realidade, com mais precisão e qualidade (Bertoni et al., 2017), de forma que as pesquisas têm um grande potencial para o aperfeiçoamento e contribuição para a geração de informações de CGC-SP em todas as áreas e funções governamentais. Este trabalho instiga esse propósito.

3.5.2.5 Análise de publicações e periódicos

A Figura 6 apresenta a evolução das publicações por área *versus score* H-index do Scimago. Observa-se que cerca de 90% dos materiais selecionados foram publicados em periódicos com H-Index (SJR) maior que 10, apontando para razoável qualidade do conteúdo científico dessas publicações.

Dentre os periódicos destacam-se o *Lecture Notes in Computer Science* (Germany, H-INDEX 400, tecnologia da informação), o *Surgery* (United States, H-INDEX 309, saúde) e *Social Science and Medicine* (United Kingdom, H-INDEX 243, saúde), implicando que o CGC-SP estão presentes em publicações científicas altamente qualificadas, o que não seria diferente, pois quando se trata de eficiência no setor público a variável “custos” está diretamente associada. Não é possível trabalhar eficiência sem medir custos!

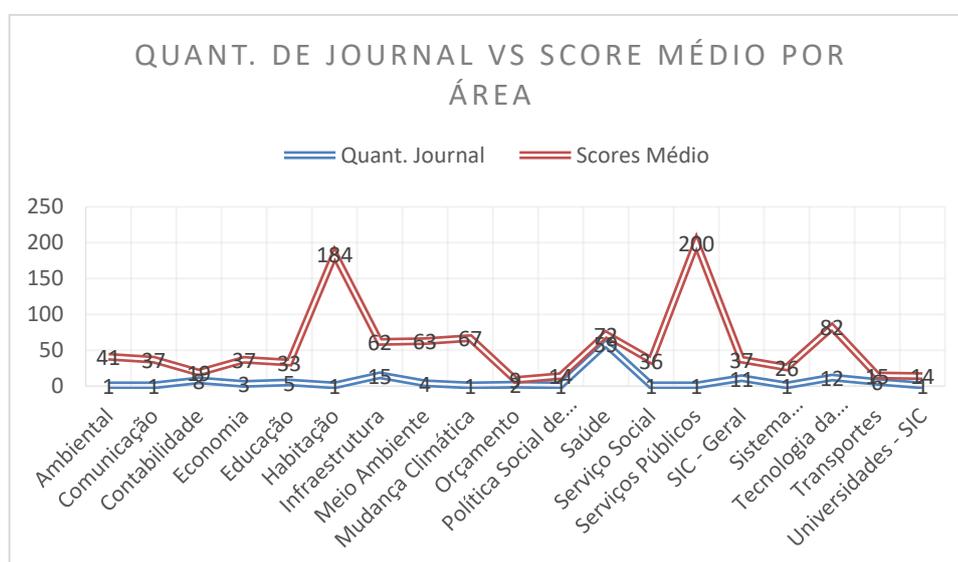


Figura 6: Evolução das publicações por área versus score H-index do Scimago.
Fonte: Elaborada pelo autor

Como se vê na Figura 6, a utilização das informações de custos está conectada com as pesquisas bem qualificadas no setor público de forma que, no contexto da NGP, os esforços das pesquisas e publicações de alta performance podem proporcionar conhecimentos e descobertas que se transformam em geração de melhores prestações de serviços à sociedade, corroborando com os argumentos de Funck e Karlsson (2020).

Por outro lado, um outro resultado que chama a atenção diz respeito às publicações na área de contabilidade, pois, do universo pesquisado, representaram um percentual de apenas 5,6% das publicações, somando-se a isso a performance

de menor *score* médio qualificado (Figura 6). Este achado aponta no sentido de que as pesquisas envolvem custos no setor público, e nas demais áreas de conhecimentos (saúde, infraestrutura, etc.) estão progredindo nos conhecimentos de custos em relação à própria contabilidade, ou seja, as informações de CGC-SP são processadas e utilizadas por outras áreas de conhecimentos sem o protagonismo da contabilidade, que, em tese, deveria ser o canal da informação de custos, seja no setor público, seja no privado.

3.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo identificou, sistematizou e analisou o que existe, a partir da amostra proposta (base *Scopus*), de publicações em periódicos de materiais vinculados, direta ou indiretamente, com pesquisas ou relatos técnicos que envolveram informação, ao longo dos últimos 70 anos, da temática “controle e gestão de custos no setor público” (CGC-SP), sob a perspectiva das teorias do movimento da NGP e da literatura pesquisada.

As principais conclusões do artigo podem ser resumidas como segue:

- (1) O aumento das publicações foi significativo a partir das primeiras décadas do Século XXI, além da contemporaneidade da temática, sendo possível que as referidas publicações tenham sido impactadas pela expansão tecnológica e exponencial da internet;
- (2) Na análise das redes de citações no mundo, ficou evidenciado agrupamentos com predominância dos países como EUA e Reino, resultados que ratificam a prevalência das pesquisas e produções acadêmicas, e respectivas correlações,

em países que iniciaram o processo de mudança na gestão pública (NGP) mais cedo;

- (3) Na seleção final dos artigos (143 materiais), constatou-se que os países que se destacaram, na quantidade de publicações, foram os EUA acompanhados da China e Brasil, caracterizando, neste último, a participação de países emergentes;
- (4) As publicações aconteceram, majoritariamente, na década de 2010-2020, indicando a influência do movimento da NGP, por transportar à administração pública conceitos como eficiência e resultados;
- (5) Uma parcela substancial das publicações selecionadas abordou questões de CGC-SP na área da saúde pública e infraestrutura, apontando para uma orientação de atuação de pesquisas nas áreas governamentais mais sensíveis às demandas da população; e
- (6) A área de contabilidade, teve um desempenho bem tímido nas publicações e no score de qualificação dos periódicos, evidenciando que as demais áreas de conhecimento (saúde, infraestrutura, etc.) estão avançando nas pesquisas que envolvem custos no setor público, em relação à própria contabilidade pública.

Os resultados oferecem, conjuntamente, oportunidades de avançar o conhecimento sobre o uso de CGC-SP. Com base na revisão da literatura e nas análises apresentadas, propõe-se uma agenda de pesquisa sobre as implicações do CGC-SP para a governança pública, impactos sociais e econômicos. Recomenda-se também dar continuidade, à presente pesquisa, através da condução de uma análise mais aprofundada e qualitativa sobre os objetivos e resultados de cada estudo da seleção final das publicados (no caso 143, vê seção 3.4.2), importando em investigar

as especificidades dos estudos que envolvem o CGC-SP (métodos, regionalidades, tradição administrativa, estresse fiscal, etc.).

Capítulo 4

4 DESENVOLVIMENTO DE UM SOFTWARE DO TIPO *WEBSITE* RESPONSIVO PARA APURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

4.1 RESUMO

Atualmente os sistemas de informação de custos (SIC) existentes na administração pública brasileira foram pensados para serem de grande porte e de alta complexidade nas estruturas tecnológicas, incorrendo em altos investimentos que, na maioria das vezes, não conseguem justificar o custo-benefício do gasto, pois não têm conseguido a devida utilidade por parte dos gestores públicos. Nesse cenário, o presente capítulo da tese teve como finalidade apresentar uma prova de conceito (PoC) e o protótipo inicial de um *software* responsivo, flexível, ágil, de fácil manejo e mais econômico, a ser utilizado na apuração e gestão de custos no setor público, possibilitando a realização de análises gerenciais e geração de informações para instrumentalização da transparência e controle social. A metodologia utilizada foi o *Design Thinking* em três etapas: imersão e pesquisa, ideação e prototipação. O produto foi pensado inicialmente para ser instalado na Escola de Contas Pública Barreto Guimarães (ECPBG), entidade que funciona junto ao Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE), porém a metodologia proposta poderá ser aplicada em qualquer entidade ou órgão público. A customização dos produtos/serviços oferecidos pela administração pública à sociedade é muito importante para garantir a eficiência da gestão, transparência, prestação de contas (*accountability*) e análises de interesse interno ou externo, além de fazer cumprir a legislação.

4.2 CONTEXTO

Trata-se de uma proposta de um PRODUTO TECNOLÓGICO para fins de apuração e gestão de custos nos segmentos da administração pública, seja de suporte administrativo ou finalístico, de forma integrada com as principais informações e dados oferecidos pelos órgãos públicos a partir dos seus respectivos sistemas estruturantes, tais como: folha de pagamento, serviços em geral, manutenção da unidade, consumo do almoxarifado, patrimônio (incluindo a depreciação) e outros disponíveis.

4.3 JUSTIFICATIVA

Atualmente os sistemas de informação de custos (SIC) existentes (concorrentes) na administração pública brasileira, foram pensados para serem de grande porte e de alta complexidade das estruturas tecnológicas, importando em vultosos investimentos que, na maioria das vezes, não conseguem justificar o custo-benefício do gasto, pois não têm tido a audiência dos gestores públicos, ou seja, são pouco receptivos. Terminam, quase sempre, sendo mais um sistema “que não deu certo” no setor público.

Isso foi constatado em recente pesquisa (ver artigo tecnológico desta tese), quando se observou que, em estados brasileiros que já implantaram o sistema de custos (RS, SC, SP, BA, PE e DF), os SICs têm forte influência e impacto nos fatores relacionados ao contexto organizacional interno, tais como insuficiência de pessoal, falta de apoio da alta administração, bem como dificuldades de interação com outros sistemas, coletas e interpretação de dados. Essas variáveis endógenas repercutem negativamente no processo de desenvolvimento dos SICs e não contribuem para

aculturar os gestores em relação ao potencial informacional dos custos para a eficiência da gestão pública.

Nesta mesma pesquisa foram feitas recomendações de diretrizes para construção de SICs nos entes subnacionais que ainda não iniciaram o processo. Dentre elas destacam-se:

- Atenção para uma das grandes dificuldades na evolução da maturidade do SIC, trata-se da pendência, de médio a longo prazo, de integração com os sistemas estruturantes, podendo esse intervalo atrasar muito o desenvolvimento do SIC;
- Observar, para não haver problema de continuidade, que tecnologias mais modernas que, dependendo do valor contratado pelo estado, têm limitação de licenças para distribuir a todos os órgãos e entidades do estado, até que haja disponibilidade de recursos para isso.
- Recomenda-se coletar informações diretamente dos sistemas estruturantes (serviços, folha, patrimônio, consumo), não se restringindo apenas ao dado contábil sintético. O custo, mesmo que parcial, já se constitui como uma grande contribuição para a gestão, órgãos de controle e sociedade; e
- Prioritariamente, sugere-se que a apuração do custo seja realizada a partir da adoção do custeio direto e por competência (consumo do insumo independentemente de empenho e pagamento). Os custos indiretos (não possíveis de alocação direta) poderão ser registrados à parte para serem tratados posteriormente, com critérios ou modelos que reflitam melhor a realidade do consumo dos insumos junto ao objeto de custos (ou centro de custos) requerido.

Considerado as citadas diretrizes e as dificuldades financeiras e orçamentárias, vividas pelos estados brasileiros, constata-se a necessidade de empreender novas alternativas de tecnologias para a apuração e uso das informações dos custos no setor público; que sejam mais econômicas, flexíveis, ágeis, responsivo e de fácil manejo pelos gestores públicos.

4.4 OBJETIVO

O objetivo do presente estudo é apresentar um produto tecnológico da prova de conceito (PoC) e o protótipo inicial de um software responsivo a ser utilizado na apuração de custos no setor público, possibilitando a realização de análises gerenciais e geração de informações para instrumentalização da transparência e controle social, de forma prioritariamente automatizada e responsiva, partindo dos dados e informações (recursos consumidos) extraídos dos principais sistemas estruturantes da entidade pública e àquelas levantadas pelos próprios gestores.

4.5 PREMISSAS

- O nível de acesso ao sistema será estabelecido pelo órgão ou entidade pública que gerenciar o sistema, podendo ser disponibilizado a usuários internos e externos;
- Os consumos de recursos identificados serão alocados aos objetos de custos (centros de custos e produtos/serviços entregues à sociedade), previamente cadastrados, consoante interesse dos usuários da informação (internos e externos);
- A coleta dos dados de consumos parcial ou total, os quais serão extraídos de

forma flexível, no formato que for possível, a partir das informações das prestações de contas, dos portais de transparências e outras disponibilizadas internamente pela entidade;

- Inicialmente serão apurados os custos fixos organizacionais (por centro de custos da entidade e por perfil de consumo); em seguida serão apurados os custos variáveis das entregas (produtos/servidos); neste último, serão feitas parametrizações, a princípio através dos consumos diretos e/ou médias por unidades de consumos versus características de funcionamento da entidade, com aplicações de equações que possibilitem a alocação dos custos diretos, e rateios dos custos indiretos, aos respectivos objetos de custos;
- O sistema deverá ser utilizado como um *personal cost*, de fácil uso, de modo que o gestor terá a possibilidade de apurar, analisar e gerenciar o custo que desejar.

Pragmaticamente custos fixos como de pessoal, luz, água, telefone, serviços de manutenção e outros podem ser alocados diretamente aos objetos de custos, se métricas de medição forem construídas para registrar os consumos de forma transversal. Na prática há dificuldades que muitas vezes impedem tal abordagem. A solução pode ser a criação de planos de alocação de custos ou taxas de custos indiretos que possibilitem distribuir, mais próximo da realidade, esses consumos aos respectivos objetos de custos. Nesta perspectiva é que se apresenta a presente proposta de produto tecnológico.

4.6 BASE TEÓRICA

O Conselho Federal de Contabilidade publicou em 2011 a primeira norma brasileira de custos aplicado ao setor público (NBC T 16.11) e, após 10 anos, atualizou

a referida norma através da NBC TSP 34 (CFC, 2021), no entanto, mesmo com determinações legais e normativas, a implantação e o uso de SICs no Brasil tem sido muito tímida em relação a países do primeiro mundo, principalmente àqueles que iniciaram cedo o movimento da Nova Gestão Pública (Reino Unido, EUA, Holanda, Suécia, França, etc.).

Ainda que embrionária, a discussão sobre gestão de custos no Brasil vem tomando corpo nos últimos anos. Atualmente, cinco estados (Pernambuco, Bahia, Santa Catarina, Rio Grande Sul e São Paulo), o Distrito Federal e a União apresentam experiências de desenvolvimento e implantação de sistemas de gestão de custos. Alguns outros estados e municípios têm interesse em iniciar o projeto, no entanto, quase sempre, se deparam com dificuldades em elaborar o projeto para atender às suas necessidades. Neste cenário, o presente produto tecnológico se apresenta como uma alternativa.

O uso real de ferramentas da contabilidade de custos pode ser considerado como uma demanda necessária que pode impactar na melhoria da vida dos cidadãos ao torná-los mais saudáveis ou, pelo menos, mais satisfeitos (Van Helden et al., 2021).

Neste contexto, para seguir o trajeto mais rápido no ciclo construir-medir-aprender com o mínimo de esforço, a concretização do presente foi fundamentada na teoria do *Design Thinking*, proporcionando um produto tecnológico (PoC, protótipo e MVP inicial), cujo processo de aprendizagem, tem concepção minimamente viável, porém sem intenção de finalizá-lo (Ries, 2019).

4.7 PILOTO

Como piloto, o produto foi pensando para ser instalado na Escola de Contas Pública Barreto Guimarães (ECPBG), entidade que funciona junto ao Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE), instituída há mais de 20 anos para a função de disseminação do conhecimento no âmbito da gestão pública, com ênfase na capacitação dos servidores do próprio TCE-PE e das entidades por ele fiscalizadas, além daquelas vinculadas à administração pública em geral e de membros da sociedade civil.

A ECPBG do TCE-PE foi escolhida pelo interesse demonstrado, pela Diretoria (gestão 2022-2023), em viabilizar o produto, tendo sido disponibilizado todas as documentações necessárias à formulação.

Vale ressaltar que a metodologia do sistema de custos para ECPBG, poderá ser aplicada em qualquer outra entidade ou órgão público, ou até mesmo entidades do terceiro setor. O que poderá mudar são as características de cada órgão e entregáveis, mas os princípios e conceitos aplicados são os mesmos.

A customização dos produtos/serviços oferecidos pela ECPBG (cursos, oficinas, palestras, pesquisas, eventos, etc.) é muito importante para garantir a eficiência da gestão, transparência, prestação de contas (*accountability*) e análises de interesse interno ou externo, além de fazer cumprir a determinação constante no ⁵Art. 50, §3º, da Lei Complementar 101/2002 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

⁵ **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.

4.8 METODOLOGIA DE CONSTRUÇÃO

Para viabilização do presente produto tecnológico, foi necessário construir o PoC e um protótipo, consistindo em uma solução principal com características mínimas que permita aos potenciais usuários perceberem o valor do produto e entender a solução que se propõe (Reis, Oliveira, Silveira, & Cunha, 2011).

Inicialmente foram levantadas, junto à ECPBG, documentações como organograma da entidade, número de servidores, principais produtos e serviços realizados, demonstrativos contábeis, principais consumos fixos e variáveis. Além disso, foram feitas entrevistas com os gestores atuais da ECPBG, para entender a missão, objetivos, funcionamento e principais produtos/serviços oferecidos pela entidade.

O processo de construção da solução desejada se deu através da utilização da metodologia do *Design Thinking*. Esta metodologia é utilizada para resolver problemas através de processos investigativos e, a partir desses, estruturar soluções mínimas que ajudam a compreender sua dor, a fim de criar novas soluções e estratégias focadas na necessidade real do usuário (Oliveira, Cavalcanti, Coelho, Silva & Andrade, 2019). Neste caminho, a elaboração foi realizada em três fases: imersão e pesquisa, ideação e prototipação.

4.8.1 Imersão e pesquisa

Através das documentações técnicas para elaboração, foi possível imergir no seu contexto, assim como nas especificações necessárias para a construção do mesmo.

Após o entendimento do contexto inicial, um processo de construção e validação se iniciou, buscando alinhar o que era esperado e a realidade a ser executada (ver link [Documento da Arquitetura](#)).

4.8.2 Ideação

A ideação consiste na construção do fluxo inicial da solução e da arquitetura geral do sistema. Na Arquitetura do sistema estão contidas todas as informações necessárias para o entendimento geral do produto, telas principais e *inputs*; já no fluxo de solução foram inseridas as telas principais do sistema, descrições, informações importantes e a “regra de negócio” (*a feature/tela funciona*). As documentações foram as principais fontes de dados para a construção destes dois entregáveis (ver link [Fluxo de inputs e outputs do Produto](#)).

4.8.3 Prototipação

A partir das informações dos entregáveis anteriores, foi possível iniciar a construção do protótipo do sistema. O protótipo é a tangibilização da ideia, tendo sido utilizada a plataforma *Figma* e a biblioteca aplicada foi a *Ant Design*. A primeira fase da prototipação foi executada em baixa fidelidade (*Lo fi*), buscando validar a melhor usabilidade e simplicidade possível. Após isto, elaborou-se em média-alta fidelidade (ver link [Protótipo](#)), última etapa do protótipo.

Toda a documentação visual foi organizada seguindo as boas práticas do Design de Interfaces.

4.9 LINGUAGEM E PROGRAMAÇÃO

O sistema funcionará acessando através de browser/navegador, não sendo necessário instalar aplicativo para computador ou celular; e a linguagem de programa será a **React**, biblioteca que utiliza a linguagem de programação JavaScript; uma tecnologia muito flexível para a solução de problemas e para a construção de interfaces reutilizáveis, uma vez que cada um destes componentes pode ser manipulado de maneira distinta, mais adequada para o produto desejado.

4.10 PRECIFICAÇÃO PARA DESENVOLVIMENTO

Visando ter uma ideia de custos iniciais para o investimento na programação e desenvolvimento do produto (ECPBG), foi solicitado precificado à Empresa Júnior⁶ do Centro Integrado de Tecnologia da Informação (CITI), junto à UFPE, tendo sido apresentado o orçamento descrito na Tabela 1.

A previsão de mão de obra especializada, alinhado ao cenário apresentado no item 4.8, é de uma equipe com três desenvolvedores e um gerente, trabalhando quatro horas por dia.

O modo de priorização foi feito através do método de divisão de *sprints*⁷, ou seja, cada bloco do sistema foi dividido e destrinchado a fim de chegar na menor parte possível, tendo sido colocado na perspectiva de tempo ou *sprint* (Tabela 1), onde cada *sprint* se refere a uma semana de trabalho.

⁶ A Empresa Júnior do CITI foi demandada pela competência técnica e credibilidade junto ao mercado do estado de Pernambuco, tendo realizado vários projetos junto ao setor público e iniciativa privada; não significando, porém, que será a desenvolvedora do sistema (a precificação foi realizada sem nenhum compromisso futuro).

⁷ “Sprint”, na linguagem de design, significa divisão de trabalho por etapas.

TABELA 1 – ORÇAMENTO DO INVESTIMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO DO PRODUTO.

João Eudes			
ESCOPO			TEMPO (SPRINT = 1 SEMANA)
MACRO	BLOCO	FUNCIONALIDADE	Final
BASE DE PROJETO	ESTRUTURA INICIAL	SERVER	4
	ONBOARDING DO TIME	MODELAGEM DO BANCO DE DADOS	1
		IMERSÃO DA PESSOA GERENTE	1
	DEPLOY	DEPLOY DO SISTEMA	1,5
SISTEMA	TELAS INICIAIS	FLUXO DO FRONTEND DAS TELAS: CADASTRO, LOGIN E ESQUECI MINHA SENHA	1
	HOME	FLUXO DO FRONTEND DAS TELAS: TABELAS DE RELATÓRIO E NAVBAR	1
		PÁGINAÇÃO NO BACK	1
	FLUXO DE CUSTO	FLUXO: CUSTO FIXO ANUAL DA ENTIDADE, CUSTO PLANEJADO E EXECUTADO	2,5
		FLUXO: CUSTO FIXO POR DIRETORIA (E POPUPS)	1,5
	FLUXO DE ANÁLISES	FLUXO: COMPARATIVOS E POPUP	3
RESPONSIVIDADE	REPONSIVO	RESPONSIVO TABLET E APP	3

Tempo total de construção do produto: três meses e três semanas (Aproximadamente 10 semanas).

Custo total do produto: R\$ 49.000,00 (Quarenta e nove mil reais).

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.11 RISCOS DE IMPLANTAÇÃO

Os riscos de implantação são mínimos, pelos motivos que seguem.

- O valor do investimento para produção e manutenção é de baixo custo em relação aos altos investimentos que os entes públicos vêm desembolsando na implantação de SICs na forma convencional (sistema estruturante);
- O risco de usabilidade existe, podendo ser mitigado com ações de conscientização e acultramento dos gestores públicos sobre a importância do uso das informações de custos, de forma a otimizar o desempenho da gestão dos recursos públicos e geração de valor à sociedade; e
- O risco de viabilidade também é mínimo, pois a construção do sistema está sendo arquitetada com base numa tecnologia nova, de média complexidade, e que já tem sido utilizada no mercado (*Web design* responsivo).

4.12 IMPACTOS

- O sistema que está sendo proposto, pela flexibilidade e autonomia de funcionalidade, permite aos gestores e outros usuários fazerem uso da ferramenta da forma e no ambiente que desejarem. O gestor pode, por exemplo, demandar o custo mensal ou anual do setor que ele gerencia podendo digitar, apenas, os principais números envolvidos da dinâmica de consumo de sua realidade, como número por cargos de servidores, quantidade de horas média de trabalho (isso permite o cálculo automático dos consumos de água, luz, telefone e limpeza) e consumos médio de almoxarifado;
- O sistema vai permitir, também, que os órgãos de controles (tribunais de contas e controles internos), além do controle social, monitorem o custo-benefício do gasto, ou seja, o usuário poderá associar o custo apurado do serviço ou tarefa realizada com o produto ou serviço entregue à sociedade podendo, inclusive, fazer comparações com serviços similares oferecidos pelo mercado;
- O sistema poderá suprir a lacuna existente hoje, para fins de cumprimento ao determinado pela legislação em termos de avaliação e gestão de custos (exigência do §3º, Art. 50 da LRF e SIAFIC). O gestor terá subsídio para elaborar o seu relatório de custos e associar aos indicadores de eficiência, eficácia e efetividade exigidos pela Constituição Federal;
- Não há necessidade de alteração da legislação para adoção do sistema, pelo contrário, ele vai contribuir para o cumprimento da legislação;
- Os custos envolvidos na elaboração do sistema proposto são muito “baixos” em relação aos que vêm sendo gastos e/ou projetados pelos estados brasileiros, haja visto o que os estados brasileiros têm investido, em grandeza de milhões de reais, na implantação dos SIC (com recursos próprios e do BID).

4.13 ADERÊNCIA

O produto tem aderência direta com a linha de pesquisa da Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público, do curso de Doutorado Profissional da Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, pois visa a introdução de um novo produto para administração pública que possibilita geração de informações úteis, confiáveis, comparáveis e que contribuem para a eficiência, transparência e a instrumentalização do controle social, produzindo impacto no ambiente social.

4.14 APLICABILIDADE

Trata-se de uma ferramenta de médio custo (para parâmetros investidos pelos governos locais) que pode ser utilizada de forma simples e prática pelos gestores e pessoas de interesse (imprensa, conselhos, sindicatos, ONGs, órgãos de controles internos e externos), possibilitando o uso imediato pelos usuários, bem como podendo ser replicado em entidades públicas federais, estaduais e municipais, seja administração direta ou indireta.

4.15 INOVAÇÃO

O produto pretendido será de uso diferente daqueles dos sistemas de custos existentes até o momento na administração pública brasileira. Os poucos e atuais sistemas de custos (apenas a União e seis Estados dispõem de Sistemas de Informação de Custos no Brasil) são de grande porte e de alto investimento e requerem uma estrutura conceitual, metodologia organizacional e tecnológica complexa para uso por parte dos gestores públicos. O produto pretendido envolve novas tecnologias mais dinâmicas e adaptáveis às possibilidades de informação do

órgão, podendo ser de manuseio centralizado ou descentralizado por parte dos gestores e pessoas de interesses.

4.16 COMPLEXIDADE

A proposta central do produto tecnológico está no desenvolvimento/criação de um produto de média/alta complexidade técnica, a partir das necessidades dos usuários internos e externos do setor público, que possa gerar informações tempestivas, confiáveis e relevantes para fins da tomada de decisão, eficientização dos serviços públicos e atendimento ao princípio da transparência. Outrossim, a excelência do produto não está diretamente ligada à tecnologia utilizada, ou à complexidade do produto, mas sim à mudança de paradigmas e cultura gerencial, com reflexos nos indicadores socioeconômicos que acompanham a efetividade das entregas dos serviços e políticas públicas nos cenários nacional, estadual e local.

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta tese buscou contribuir com três produtos interligados na linha de pesquisa da contabilidade e controladoria aplicada ao setor público, especificamente na temática de custos públicos.

Diante dos desafios de investigar e buscar soluções, para suprir a complexidade da implementação e uso das informações de custos, foi necessário construir alicerce teórico e uso de metodologias e técnicas de pesquisas avançadas, principalmente nos contextos dos artigos tecnológicos e científicos.

Medir custos dos serviços públicos é papel dos gestores públicos e é bem desafiador, pois, culturalmente, a rotina tem sido a tomada de decisão com base nos relatórios orçamentários (visão de caixa) tem prevalecido, o gestor acaba deixando de ver outras variáveis financeiras e econômicas que margeiam o consumo do patrimônio para a consecução das políticas públicas. A literatura é recorrente quanto à aplicação do regime de competência na apuração de custos, seja no setor público ou privado, logo é preciso romper com as resistências e aculturar os gestores públicos sobre os benefícios à eficiência e transparência da gestão pública, quando a tomada de decisão leva em conta informações geradas pelos sistemas de informação de custos.

Na pesquisa do artigo tecnológico (Capítulo 2) restou evidenciado que a contabilidade de custos pode contribuir bastante com esse propósito, as diretrizes e recomendações propostas podem ser bastante úteis aos estados e municípios que desejam implementar seus SICs, mesmo com as barreiras e dificuldades do dia a dia.

A pesquisa científica (Capítulo 3) aponta para resultados que incomodam a contabilidade pública do mundo, pois ficou evidente que outras áreas do conhecimento, saúde e infraestrutura por exemplo, utilizam-se da apuração de custos públicos sem, necessariamente, utilizarem de mecanismos contábeis gerados pelos sistemas de informação de custos convencionais, geralmente alinhados aos segmentos contábeis da administração público.

E, por fim, na concepção do produto tecnológico (Capítulo 4), foi proposto um software de baixo custo, flexível, ágil e amigável, que possa ser uma alternativa à gestão pública, em complemento ou substituição aos sistemas de custos tradicionais, de grande porte, complexos e que requerem altos investimentos para construção e manutenção.

Os resultados apresentados por esta tese promovem uma combinação de produtos e informações úteis para a administração pública nacional e internacional que, conforme visto nas revisões de literatura, carecem de ferramentas orientativas e pragmáticas para consecução e uso das informações de custos, principalmente quando se trata da realidade brasileira, cujos entes subnacionais, na sua grande maioria, ainda não têm sistemas de custos.

REFERÊNCIAS

- Adserà, A., & Boix, C. (2002). Trade, Democracy and the size of the public sector: the political underpinnings of openness, *International Organization*, 56(2), 229-262.
- Banco Interamericano de Desenvolvimento. (2021). (no prelo). Diagnóstico e diretrizes para implantação de Sistemas de Custos nos estados brasileiros. Brasília.
- Banco Interamericano de Desenvolvimento. (2021). (no prelo). Experiência internacional dos sistemas de custos aplicados ao setor público, identificação de diretrizes e práticas exitosas que possam ser adotadas no Brasil. Brasília.
- Bertoni, M., De Rosa, B. and Dražić Lutilsky, I., 2017. Opportunities for the improvement of cost accounting systems in public hospitals in Italy and Croatia: A case study. *Journal of Contemporary Management Issues*, 22 (Specialissue), pp. 109-128.
- Brasil (2020). Decreto nº 10.540 de 5 de novembro de 2020. *Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle*. Recuperado em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.540-de-5-de-novembro-de-2020-286682565>
- Callon, M., Courtial, J. P., Turner, W. A., & Bauin, S. (1983). From translations to problematic networks: an introduction to co-word analysis. *Social Science Information*, 22 (2), 191-235.
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B. de, & Bitti, E. J. da S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45(5), 1565-1586.
- Carte, L., & Bélanger, F. (2005). The utilization of e-government services: citizen trust, innovation and acceptance factors. *Information Systems Journal*, 15(1), 5-25. Doi: 10.1111/j.1365-2575.2005.00183.x.
- Carvalho, J. B. C., Gomes, P. S., & Fernandes, M. J. (2012). The Main Determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese Local Government. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 306-334(29). Doi: 10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x
- CIMA (2005). CIMA Official Terminology 2005 edition (CIMA, Oxford). Disponível em: <https://www.worldcat.org/title/cima-official-terminology/oclc/155126995>
- Conselho Federal de Contabilidade. (2011). Resolução CFC Nº 1.366/2011 - Aprova NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Recuperado em 09 agosto, 2021, de https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366

- Conselho Federal de Contabilidade. (2021). Resolução CFC Nº 2021/NBC TSP34 - Aprova a NBC TSP 34 – Custos do Setor Público.
- Cook, D. J., Sackett D. L., & Spitzer, W. O. (1995). Methodologic guidelines for systematic reviews of randomized control trials in health care from the Potsdam Consultation on Meta-Analysis. *J Clin Epidemiol*, 48(1),167-71. Doi: 10.1016/0895-4356(94)00172-m. PMID: 7853043.
- Cook, D. (1997). Systematic reviews: the case for rigorous methods and rigorous reporting. *Canadian Journal of Anaesthesia*, 44 (4), 350-353.
- Denyer, D., & Tranfield, D. (2006). Using qualitative research synthesis to build an actionable knowledge base. *Management Decision*, 44 (2), 213-227.
- Dimitrić, M., Škalamera-Alilović, D., & Duhovnik, M. (2016). Public cost and management accounting system implementation and performance: An integrative approach. *International Journal of Public Policy*, 12(3-6), 190-209.
- Eriotis, N., Stamatiadis, F., & Vasiliou, D. (2011). Assessing Accrual Accounting Reform in Greek Public Hospitals: An Empirical Investigation. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1), 153-183.
- Farazmand, A. (2006), "A Nova Ordem Mundial e Administração Pública Global: Um Ensaio Crítico", Otenyo, EE e Lind, NS (Ed.) *Administração Pública Comparada (Pesquisa em Análise e Gestão de Políticas Públicas, Vol. 15)* , Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 701-728.
- Funck, E. K. & Karlsson, T. S. (2020). Twenty-five years of studying new public management in public administration: accomplishments and limitations. *Financial Accountability and Management*, 36 (4), 347-375.
- García-Cornejo, B., & Pérez-Méndez, J. A. (2020). Influence of cost systems on efficiency: An analysis of Spanish hospitals using public national databases. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 23(2), 249-262.
- Gerli, P., Arakpogun, E. O., Elsahn, Z., Olan, F., & Prime, K.S. (2021). Beyond contact-tracing: The public value of Health application in a pandemic. *Government Information Quarterly*, 101581, ISSN 0740-624X, Doi: 10.1016/j.giq.2021.101581.
- Godoi, C. K., & Mattos, P. L. C. L. (2006). *Entrevista qualitativa: instrumento de pesquisa e evento dialógico*. In C. K. Godoi, R. Bandeira-de-Mello & A. B. Silva (Eds.), *Pesquisa qualitativa em Estudos Organizacionais*. São Paulo: Saraiva.
- Grupo de Gestores das Finanças Estaduais – GEFIN. (2020). *Nota técnica sobre projetos de sistemas de custos nos estados brasileiros*. Recuperado em 07 outubro, 2021, de <http://www.gefin.net.br/>.
- Herrera, S., & Muñoz, E. (2019). What determines the size of public employment? An empirical investigation. *Policy Research Working Paper*, 8961, World Bank Group, New York.

- Holanda, V. B. (2010). Sistema de informação de custos do governo federal. Anais do Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público. FGV, Brasília, DF, Brasil.
- Holanda, V. B., Weltman, F. L., & Guimarães, F. (Orgs). (2010). *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 160 p.
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), 93-109.
- Hood, C. & Dixon, R. (2016). Not what it said on the Tin? Reflections on three decades of UK public management reform. *Financial Accountability and Management*, 32(4), 409-428.
- IFAC – International Federation of Accountants. (2000). *Perspectives on Cost Accounting for Government*. New York: IFAC. (IFAC Public Sector Committee – Study 12).
- IPSASB. (2015). *Recommended Practice Guideline (RPG3) on Reporting Service Performance Information*. IFAC. Recuperado de <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-RPG-3-Reporting-Service-Performance-Information.pdf>.
- Kankanhalli, A., Tan, B., & Wei, K. (2005). Contributing Knowledge to Electronic Knowledge Repositories: An Empirical Investigation. *MIS Quarterly*, 29(1), 113-143. Doi: 10.2307/25148670.
- Kessler, M. M. (1963). Bibliographic coupling between scientific papers. *American Documentation*, 14(1), 10-25.
- Lapsley, I., & Miller, P. (2019). Transforming the public sector: 1998–2018. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(8), 2211-225.
- Lukka, K., & Modell, S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 462-477. Doi: 10.1016/j.aos.2009.10.004
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820.
- Machado, N., Holanda, V. B. & Bezerra, J.E., Filho. (2018). *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. Editora Instituto Iris. Natal.
- Macmillan, P. (org.). (2011). *Review of management accounting research*. Chapter 15: Pollanen, Raili. Management accounting and control research in public organizations. Edited by Magdy G. Abdel-Kader University of Bedfordshire, UK.

- Marcotte, E. (2010). Responsive Web design. *A List Apart*. Published in CSS, Interaction Design, Layout & Grids, Mobile/Multidevice, Responsive Design.
- McChelry, S., McKendrick, J., & Rolfe, T. (2007). Activity-Based Management Systems in Higher Education. *Public Money & Management* (November), 315–21.
- 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), 585-604. Doi:10.21874/rsp.v69i3.2961.
- Mohr, Z.T., Raudla, R., & Douglas, J. W. (2021). Comparing Cost Accounting Use across European Countries: The Role of Administrative Traditions, NPM Instruments, and Fiscal Stress. *Public Admin Rev*, 81: 299-307. <https://doi.org/10.1111/puar.13162>.
- Motta, G. S. (2017). Como Escrever um Bom Artigo Tecnológico?. *Revista De Administração Contemporânea*, 21(5), 4-8. Doi:10.1590/1982-7849rac2017170258.
- Oliveira, C., Cavalcanti, D., Coelho, N., Junior, Silva, M., & Andrade, G. (2019). Aprendendo Lean Startup por meio de uma Educação 4.0 de forma colaborativa, com processos do Design Thinking. *Anais do II Workshop on Advanced Virtual Environments and Education*. Porto Alegre: SBC. Doi:10.5753/wave.2019.37.
- Osborne, S. P. (2006). The new public governance?. *Public Management Review*, 8 (3), 377-87.
- Reis, C., Oliveira, A., Silveira, S., & Cunha, N. (2018). Modelo orçamentário das universidades federais: fatores motivadores e inibidores de sua institucionalização. *Revista de Administração da UFSM*, 10(6), 1081-1100.
- Ries, E. (2019). *A startup enxuta*. Tradução de Alves Calado, Rio de Janeiro: Sextante.
- Rezende, F., Cunha, A., & Cardoso, R. L. (2010). Custos no setor público. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 789-790.
- Sampaio, R. F., & Mancini, M. C. (2007). Estudos de revisão sistemática: um guia para síntese criteriosa da evidência científica. *Revista Brasileira de Fisioterapia*, 11(1), 83-89.
- Schade, A. (2014). *Responsive Web Design (WDR) and User Experience*. Nielsen Norman Group. Consultado em 19 de outubro de 2017
- Schawab, K. (2016). *A quarta revolução industrial*. São Paulo: Edipro.
- SCImago, (nd). SJR - SCImago Journal & Country Rank [Portal]. Recuperado em 05 julho, 2021, de <http://www.scimagojr.com>.

- SCOPUS. Content Coverage Guide. Recuperado em 01 março, 2021, de https://www.elsevier.com/___data/assets/pdf_file/0007/69451/Scopus_ContentCoverage_Guide_WEB.pdf.
- Sepulcri, L. M. C. B., Mainardes, E. W., & Belchior, C. C. (2020). Nonprofit branding: a bibliometric analysis. *Journal of Product & Brand Management*, 29(5), 655-673. Doi:10.1108/JPBM-05-2019-2366.
- Sepulcri, L. M. C. B.; Mainardes, E. W., & Marchiori, D. M. (2020). Brand orientação: uma revisão sistemática da literatura e agenda de pesquisa. *Spanish Journal of Marketing - ESIC*, 24(1), 97-114. Doi:10.1108/SJME-06-2019-0035.
- Schwab, K. (2019). A quarta revolução industrial. Edipro.
- Steccolini, I. (2019). Accounting and the post-new public management: re-considering publicness in accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1), 255-279.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (2010). *A Institucionalização da Teoria Institucional*. In: Handbook de estudos organizacionais. Org. da edição brasileira: Caldas, M., Fachin, R., & Fischer, T. Capital: Atlas, 194-217.
- Valenzuela, L. M., Merigo, J. M., Johnston, W. J., Nicolas, C., & Jaramillo, J. F. (2017). Thirty years of the journal of business and industrial marketing: a bibliometric analysis. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 32(1), 1-17.
- Van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Making sense of users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(4), 478-495.
- Van Helden, J., Adhikari, P., & Kuruppu, C. (2021). Contabilidade do setor público em economias emergentes: uma revisão dos artigos publicados na primeira década do Journal of Accounting in Emerging Economies. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(5), 776-798. Doi:10.1108/JAEE-02-2020-0038.
- Vašiček, D., & Roje, G. (2010). Accounting System in Croatian Public Healthcare Organizations: An Empirical Analysis. *Theoretical and Applied Economics*, 6(547), 37-58.
- Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492-506.
- Výstupová, L., Zámečník, R., & Kozubíková, L. (2020). The sustainability of the existing cost management system with an emphasis on the public sector. *Scientific Papers of the University of Pardubice, Series D: Faculty of Economics and Administration*, 28(1).
- Waltman, L., Van Eck, N. J., & Noyons, E. C. (2010). A unified approach to mapping and clustering of bibliometric networks. *Journal of Informetrics*, 4(4), 629-635.

Wang, Q., & Waltman, L. (2016). Large-scale analysis of the accuracy of the journal classification systems of web of science and scopus. *Journal of Informetrics*, 10 (2), 347-364.

APÊNDICE I (Artigo tecnológico)

ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA APLICADA ÀS EQUIPES DOS SICs DOS ESTADOS BRASILEIROS E DO GOVERNO FEDERAL

- 1) Qual o histórico e a atual composição dos servidores que integram o grupo do SIC? Os recursos humanos existentes foram e são suficientes para implementar o sistema?
- 2) Na opinião de vocês, qual o nível de maturidade do SIC geral, o que foi feito e o que ainda precisa ser feito, e quais as perspectivas?
- 3) Quais as principais diretrizes/modelagem conceitual do sistema do SIC?
- 4) Qual o nível do progresso tecnológico (maturidade) do SIC?
- 5) Quais os principais produtos/objetos de custos, informações e relatórios que o SIC gera e vai gerar aos usuários internos e externos?
- 6) Existem, e em que medidas, quais são as dificuldades para coletar dados para alimentar o SIC?
- 7) Até que ponto os sistemas de informação existentes têm limitações para implementar (alimentar) o sistema de contabilidade de custos?
- 8) Até que ponto o compromisso político (alta administração) não é suficiente ou é suficiente para implementar o sistema de contabilidade de custos?
- 9) Sobre os recursos financeiros disponibilizados e/ou captados, têm sido ou foram suficientes para implementação do SIC?
- 10) A resistência à mudança é uma característica da organização, para fins da adoção de informações de custos?
- 11) Em que medida o SIC-RS está integrado ao sistema de informações contábeis do estado? Qual o nível de conformidade?

- 12) Existem planejamento estratégico e metas a serem atingidas quanto à adoção definitiva do SIC?
- 13) O governo federal (UNIÃO) optou pela implantação de uma solução tecnológica, em detrimento de uma mobilização institucional mais ampla, o SIC se enquadra nessa situação?
- 14) Até que ponto a mudança de governo/secretário tem influência na introdução do sistema de contabilidade de custos?
- 15) Até que ponto a Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro (convergida com as IPSAS) tem influência na introdução do sistema de contabilidade de custos?
- 16) Até que ponto vocês consideram que as informações de custo por atividades e produtos são importantes para medir o desempenho organizacional?
- 17) Sobre treinamento/capacitação, até que ponto você considera real a necessidade para implementar o sistema de contabilidade de custos?
- 18) No estado, o Tribunal de Contas do Estado, solicita informações de custos?
- 19) A partir da experiência da construção do SIC, o que você recomendaria para os estados que estiverem iniciando ou pretendem iniciar o processo?
- 20) Outras

APÊNDICE II (Artigo tecnológico)

Código do 1º nível (Metas categorias)	Código do 2º nível (Objetivos Específicos)	Código do 3º nível (Fatores Categorizados)	Código do 4º nível (Perguntas Semiestruturadas)										
1. Estágio / Pré-Institucionalização / Habitualização	1.1. Conhecer o histórico, ambiente político, recursos e condições em que o SIC do estado foi ou está sendo implantado.	1.1.1. Histórico	1.1.1.1. Qual o histórico?										
		1.1.2. Composição do grupo SIC	1.1.2.2. Qual a atual composição dos servidores que integram o grupo do SIC?										
			1.1.2.3 Tabela 2: "Amarração" dos Templates <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th data-bbox="1055 719 1294 874">Código do 1º nível (Metas categorias)</th> <th data-bbox="1294 719 1480 874">Código do 2º nível (Objetivos Específicos)</th> <th data-bbox="1480 719 1704 874">Código do 3º nível (Fatores Categorizados)</th> <th data-bbox="1704 719 1966 874">Código do 4º nível (Perguntas Semiestruturadas)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="1055 874 1294 963">1. Estágio / Pré-institucionalização / Habitualização</td> <td data-bbox="1294 874 1480 1182" rowspan="2">1.1. Conhecer o histórico, ambiente político, recursos e condições em que o SIC do estado foi ou está sendo implantado.</td> <td data-bbox="1480 874 1704 963">1.1.1. Histórico</td> <td data-bbox="1704 874 1966 963">1.1.1.1. Qual o histórico?</td> </tr> <tr> <td data-bbox="1055 963 1294 1182"></td> <td data-bbox="1480 963 1704 1182">1.1.2. Composição do grupo SIC</td> <td data-bbox="1704 963 1966 1182">1.1.2.2. Qual a atual composição dos servidores que integram o grupo do SIC?</td> </tr> </tbody> </table>	Código do 1º nível (Metas categorias)	Código do 2º nível (Objetivos Específicos)	Código do 3º nível (Fatores Categorizados)	Código do 4º nível (Perguntas Semiestruturadas)	1. Estágio / Pré-institucionalização / Habitualização	1.1. Conhecer o histórico, ambiente político, recursos e condições em que o SIC do estado foi ou está sendo implantado.	1.1.1. Histórico	1.1.1.1. Qual o histórico?		1.1.2. Composição do grupo SIC
		Código do 1º nível (Metas categorias)	Código do 2º nível (Objetivos Específicos)	Código do 3º nível (Fatores Categorizados)	Código do 4º nível (Perguntas Semiestruturadas)								
1. Estágio / Pré-institucionalização / Habitualização	1.1. Conhecer o histórico, ambiente político, recursos e condições em que o SIC do estado foi ou está sendo implantado.	1.1.1. Histórico	1.1.1.1. Qual o histórico?										
		1.1.2. Composição do grupo SIC	1.1.2.2. Qual a atual composição dos servidores que integram o grupo do SIC?										
1.1.3. Recursos financeiros para implantação do SIC	Os recursos humanos existentes foram e são suficientes para implementar o sistema? 1.1.3.4. Sobre os recursos financeiros disponibilizados e/ou capitados, têm sido ou foram suficientes para implementação do SIC												

		1.1.4. Maturidade tecnológica para implantação do SIC	1.1.4.5. Qual o nível de comprometimento tecnológico do SIC?
		1.1.5. O planejamento estratégico e o SIC	1.1.5.6. Existem planejamento estratégico e metas a serem atingidas quanto à adoção definitiva do SIC?
		1.1.6. Patrocínio político e/ou da alta administração.	1.1.6.7. Até que ponto o compromisso político (alta administração) não é suficiente ou é suficiente para implementar o sistema de contabilidade de custos?
			1.1.6.8. Até que ponto a mudança de governo/secretário tem influência na introdução do sistema de contabilidade de custos?
2. Estágio / Semi-institucionalização / Objetificação	2.2. Conhecer as principais diretrizes da modelagem conceitual.	2.2.7. Diretrizes conceituais utilizadas	2.2.7.9. Quais as principais diretrizes para a modelagem conceitual do sistema do SIC?
		2.2.8. Influência das NBC TSPs (IPSAS) e Contabilidade	2.2.8.10. Até que ponto a nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro (convergida com as IPSAS) tem influência na introdução do sistema de contabilidade de custos?
	2.3. Conhecer os aspectos culturais comportamentais e organizacionais.	2.3.9. Resistência à mudança	2.3.9.11. A resistência à mudança é uma característica da organização, para fins da adoção de informações de custos?
		2.3.10. Informações de custos versus desempenho organizacional	2.3.10.12. Até que ponto as informações de custo por atividades e produtos são importantes para medir o desempenho organizacional?
		2.3.11. Treinamento e Capacitação	2.3.11.13. Sobre treinamento/capacitação até que ponto você considera real a necessidade para implementar o sistema de contabilidade de custos?
	2.4. Conhecer o nível de interação dos sistemas estruturantes e facilidade/dificuldade da coleta de dados	2.4.12. Dificuldades de coletas de dados	2.4.12.14. Existem, e em que medidas, são as dificuldades para coletar dados para alimentar o SIC?
		2.4.13. Interação entre sistemas estruturantes	2.4.13.15. Até que ponto os sistemas de informação existentes, na sua organização, têm limitações para implementar (alimentar) o sistema de contabilidade de custos?
			2.4.13.16. Em que medida o SIC está integrado ao sistema de informações contábeis do estado?

3. Institucionalização / Sedimentação	3.5. Conhecer o nível de maturidade, exigência do controle externo, uso e utilidade.	3.5.14. Maturidade do SIC como um todo.	3.5.14.17. Qual o nível de maturidade geral do SIC? O que foi feito e o que ainda precisa ser feito, e quais as perspectivas?
		3.5.15. Influência dos Tribunais de Contas	3.5.15.18. No estado, o Tribunal de Contas do Estado, solicita informações de custos ou exige o sistema de custos?
		3.5.16. Principais informações geradas ou a gerar pelo SIC	3.5.16.19. Quais os principais produtos/objetos de custos, informações e relatórios que o SIC gera ou vai gerar aos usuários internos e externos?
		3.5.17. Recomendações para estados iniciantes	3.5.17.20. A partir da experiência da construção do SIC, o que você recomendaria para os estados que estiverem iniciando ou pretendem iniciar o processo?

Figura 1: Amarração dos *templates*

Fonte: Elaborada pelo autor

APÊNDICE III (Artigo tecnológico)

CONTEÚDOS (FRAGMENTO DAS ENTREVISTAS VERSUS FATORES CATEGORIZADOS)

1. ESTÁGIO DA PRÉ-INSTITUCIONALIZAÇÃO

1.1. Histórico (Código 1.1.1. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados:

a) Facilitadores

Por ocasião da implantação das NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), a partir de 2010, parece ter sido o momento que propiciou ambiente e discussão, principalmente nos grupos técnicos de contabilidade dos estados (GTCON), para implementação dos SICs, motivado principalmente pela perspectiva de geração de informações por competência; #Cód. 1.1.1.1.E(1)

À época (2010) já havia a preocupação da necessidade de se fazer a integração dos sistemas estruturantes, a exemplo de folha de pagamento, serviços, patrimônio e material de consumo para geração de informações de custos no setor público; #Cód. 1.1.1.1.(E2);

Os estados mais antigos quanto à implantação do SIC, a exemplo da BA, SP e DF iniciaram seus processos com base em informações orçamentárias ajustadas, procurando evidenciar custos dos órgãos, programas e ações orçamentárias, balizamento metodológico também iniciada pelo SIC do governo federal; #Cód. 1.1.1.1.(E2), #Cód. 1.1.1.1.E(5), #Cód. 1.1.1.1.E(6), # Cód. 1.1.1.1.E(7) e #Cód. 1.1.1.1.E(7)

Os estados do RS, SP, SC e a União avançaram significativamente nos seus SICs, a partir de 2015, decidindo por buscar informação de consumo de recursos independentemente de registro contábil, pagamento ou não, baseada em competência. Iniciou-se a utilização de sistemas de BI com métricas voltadas à apuração de custos. #Cód. 1.1.1.1.E(3), #Cód. 1.1.1.1.E(4) e Cód. 1.1.1.1.E(5).

A União iniciou a implantação do SIC (2010) a partir do formato de comitê, com pessoas de várias áreas do governo, e formação multidisciplinar. A organização da gestão do SIC-União foi reestruturada, ao longo desses últimos 10 anos, com órgão central (STN), setoriais (Ministérios) e seccionais (unidades administrativas); #Cód. 1.1.1.1.E(7)

Ao médio prazo a União observou que as setoriais e as seccionais de custos, que mais sobreviveram, foram aquelas que tinham uma estrutura mais próxima da contabilidade; #Cód. 1.1.1.1.E(7)

A União observou que, ao órgão central, é importante entregar a informação mais estrutura para apuração de custos pelas setoriais, de forma que os dados possam subsidiar as decisões por parte dos gestores, mostrando, de alguma forma, informações úteis que chamam a atenção da alta gestão; #Cód. 1.1.1.1.E(7)

Em 2019 o governo federal lançou o portal de custo, cuja estrutura metodológica tem como fundamento a visão básica de unidade administrativa, que enfoca custo de pessoal pela relevância, permite comparabilidade, viabiliza a integração com dados de insumos no BI, e transforma em saída de informações mais gerencial; #Cód. 1.1.1.1.E(7)

O atual portal de custos da União possibilita que todo o sistema contábil acumule informações por centro de custos, o que permite o refinamento do primeiro nível de informações, mais estratégicas, mais gerenciais, entregues para as setoriais. #Cód. 1.1.1.1.E(7)

b) Restrições (barreiras)

Tecnologias mais modernas, a exemplo da *Qlik Sense* utilizada pelo RS, dependendo do valor contratado pelo estado, têm limitação de licenças. O RS não consegue distribuir o acesso do SIC-RS para todos os gestores do estado, até que haja disponibilidade de recursos para isso; #Cód. 1.1.1.1.E(3)

Comitês ou grupos técnicos de custos (GTs) muitas vezes são criados, porém, ao longo do tempo, as pessoas terminam não participando efetivamente no desenvolvimento e em discussões teóricas dos SICs e esses grupos acabam se perdendo ou acabando; # Cód. 1.1.1.1.E(4)

O trabalho do SIC-SP, em relação ao mapeamento dos custos do orçamento, foi bem lento, principalmente pela ausência do apoio institucional de cada órgão e estrutura de cada secretaria; #Cód. 1.1.1.1.E(5)

Um órgão central de SIC, sem suas setoriais e suas seccionais, acaba não se desenvolvendo, os desafios são grandes; # Cód. 1.1.1.1.E(7)

A mera entrega de informações refinadas no portal de custos não é o suficiente, sendo imprescindível o apoio da alta gestão, faz-se necessário que as equipes das setoriais e seccionais de custos, desenvolvam suas demandas de custos e pensem a metodologia a ser aplicada; #Cód. 1.1.1.1.E(7)

1.2. Composição do grupo SIC (Código 1.1.2. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados:

a) Facilitadores

Espera-se (situação de PE) que, com o financiamento do PROFISCO II, seja possível a contratação de consultoria para apoiar o estabelecimento de setoriais contábeis nas secretarias do estado, porque sem isso (e como é uma equipe tão pequena), resta inexecutável avançar com a implantação; #Cód. 1.1.2.2.E(1) e #Cód. 1.1.2.3.E(1)

A incorporação, ao grupo do SIC, de servidores novos, com formação em contabilidade e tecnologia, é bem positiva, pois entram com ideias inovadoras, ajudando muito no avanço do sistema de custos; #Cód. 1.1.2.2.E(3) e #Cód. 1.1.2.3.E(3)

O SIC-União tem uma Portaria (nº 157) que institucionalizou o sistema de custo do Governo Federal, tendo o Tesouro Nacional como órgão central e

setoriais (ministérios). As setoriais devem criar o segmento e designar os servidores necessários ao apoio. #Cód. 1.1.2.2.E(7) e #Cód. 1.1.2.3.E(7)

b) Restrições (barreiras)

O SIC-PE, por exemplo, foi iniciado em 2011 com 10 integrantes e hoje a composição é de apenas 2 pessoas, com apoio do pessoal de informática, mas que não é full time na equipe, não sendo, portanto, suficiente. De igual modo, o SIC-BA começou com três integrantes, tendo hoje apenas um, e o SIC-DF iniciou com 12 e hoje é composto por servidores. #Cód. 1.1.2.2.E(1), #Cód. 1.1.2.3.E(1), #Cód. 1.1.2.2.E(2), #Cód. 1.1.2.3.E(2), #Cód. 1.1.2.2.E(6) e #Cód. 1.1.2.3.E(6)

No SIC-União, todos os órgãos da administração direta são setoriais, tendo as administrações diretas aqueles órgãos ali vinculados; por exemplo, as Universidades são entidades vinculadas ao MEC, sendo, nesse caso, chamadas de seccionais, com competência para constituírem a área ou segmento de custos que, todavia, sempre vêm a ser estabelecidos, atribuindo-se lhes por vezes a função mas sem constituição formal. #Cód. 1.1.2.2.E(7) e #Cód. 1.1.2.3.E(7)

1.3. Recursos financeiros para implantação do SIC (Código 1.1.3. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados:

a) Facilitadores

Os recursos têm sido suficientes, principalmente oriundos dos financiamentos junto ao BID, permitindo que o projeto do SIC seja estratégico nas Secretarias de Fazenda dos estados (PROFISCO I e II); #Cod. 1.1.3.4.E(1), #Cod. 1.1.3.4.E(2), #Cod. 1.1.3.4.E(3), #Cod. 1.1.3.4.E(4), #Cod. 1.1.3.4.E(5), #Cod. 1.1.3.4.E(6) e #Cod. 1.1.3.4.E(União).

b) Restrições (barreiras)

Não existe um contrato específico para custos, normalmente se utiliza o contrato da SEFAZ, que atende outras demandas. O SIC é “concorrente” com outras demandas, então a velocidade de construção poderia ter sido melhor se tivesse uma maior prioridade ou um contrato específico com mais pessoas; #Cod. 1.1.3.4.E(4)

O problema não é a necessidade de recurso, é mais uma questão de “decisão do que de recurso”, ainda mais quando se trabalha com sistemas estruturantes, está tudo voltado para os sistemas que já existem. Hoje não existe mais o problema de metodologia ou de sistema, é vontade de fazer mesmo e ampliar; #Cod. 1.1.3.4.E(5)

1.4. Maturidade tecnológica para implantação do SIC (Código 1.1.4. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados:

a) Facilitadores

Apresentar a importância da informação de custo a um nível estratégico, todos os Secretários, por exemplo. Levar o assunto “custos no setor público” para as reuniões com o Secretário da Fazenda, incluir o sistema de custos, no

planejamento do estado, como produto estratégico, e estabelecer grandes metas que devem ser monitoradas pelo secretário da fazenda; #Cód. 1.1.4.5.E(1)

A implantação de sistemas de informação numa mesma plataforma, com todo o suporte à execução orçamentária, administração de materiais, o que permite a alocação de custos, o controle de contratos, de consumos de fornecedores como água, energia e telefonia, etc. Tudo em um mesmo local, sendo módulos pensados que permitem a geração de dados para uma ampla possibilidade de informações, inclusive a de custos. O Estado do RS é uma boa referência nesse item. #Cód. 1.1.4.5.E(3)

Novas ferramentas gerenciais são sempre bem-vindas para performance e maturidade dos SICs; o estado de SP, por exemplo, criou uma ferramenta que permite, durante a execução orçamentária, que o servidor que esteja registrando uma liquidação de despesa (secretaria de educação), proceda a alocação de quanto está sendo o consumo por escola, trazendo essa base para o SIC, método imprescindível para apuração do custo das escolas. # Cód. 1.1.4.5.E(5)

A utilização de BI, capturando e integrando as informações, a partir dos sistemas estruturantes, têm sido uma moderna ferramenta para geração de informações nos SICs. Muito citada pelos gestores de custos entrevistados; # Cód. 1.1.4.5.E(5)

b) Restrições (barreiras)

Uma das grandes dificuldades para evolução da maturidade do SIC, já implantado, é a dificuldade (pendência) de integração com sistemas estruturantes. A ausência de um módulo de controle pode prejudicar a confiabilidade da informação, como por exemplo: controle de almoxarifado, patrimônio, folha, etc. #Cód. 1.1.4.5.E(1)

Restrições também por conta da própria escassez de recursos. O setor público se informatizou muito nos últimos anos, havendo, então, uma concorrência muito grande, uma verdadeira disputa pelos recursos de TI entre as várias áreas, não só da Secretaria da Fazenda, mas também de outros Órgãos. Por exemplo, a implantação de um novo sistema de folha de pessoal, se não pensada junto aos gestores do sistema de custos, pode causar um grande problema para geração de informação de custos. #Cód. 1.1.4.5.E(2)

Realização de retrabalho (“de para”) estão na contramão da maturidade do sistema de custo. #Cód. 1.1.4.5.E(4)

Para evolução à maturidade do SIC, fazer o “dever de casa” é condição sine qua non. Às vezes surgem novas demandas, por partes das áreas, sem que a integração, com os outros módulos estruturantes, tenha sido realizada. O SIC tem alguns estruturantes que são importantes, mas que não os integramos. E por que não integramos? Falta de priorização, falta de recursos, inércia, etc. #Cód. 1.1.4.5.E(União)

1.5. O planejamento estratégico e o SIC (Código 1.1.5. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

Para o sucesso do projeto, é muito importante promover o sistema de custos ao nível estratégico decisório do estado. Convencer os secretários e gestores de que as informações contribuem sobremaneira à consecução eficiente das políticas públicas e à qualidade do gasto público. Então, sugere-se apresentar o tema, ou projeto de custos, nas reuniões e discussões com o Secretário da Fazenda ou outras autoridades do estado, “vender” a ideia e torná-lo um projeto estratégico no planejamento do estado. #Cód. 1.1.5.6.E(1)

Fazer constar o projeto do SIC, e/ou outros projetos que envolvam informações de custos, no PPA, a exemplo do sistema de auditoria “MINA” do estado do RS, pode ser uma boa estratégia para fortalecer e garantir a sustentabilidade e continuidade do SIC, no status compatível com a sua importância para gestão. # Cód. 1.1.5.6.E(3)

Além do PPA, é importante fazer constar algumas determinações de apuração e de relatórios de informações de custos, dentro da LDO, invocando o cumprimento do §3º do art. 50 da LRF. Este procedimento, além de atender a legislação, pode ajudar a aculturar o uso da informação de custos nas secretarias e demais órgãos do estado; # Cód. 1.1.5.6.E(3)

Oficialmente, sugere-se que o SIC tenha uma paternidade, normalmente na Secretaria da Fazenda do Estado, que deve ser a responsável com status de órgão central, podendo as demais secretarias e órgãos, inclusive dos poderes legislativo, judiciário, tribunal de contas e ministério público, serem organizados como segmentos setoriais do SIC. Porém, para ser mais ou menos estratégico ou prioritário, é necessário que o sistema entregue alguma coisa: estabelecer projetos-pilotos no planejamento é um bom começo para iniciar o processo; #Cód. 1.1.5.6.E(4)

b) Restrições (barreiras)

A perspectiva de realização de operações de créditos, junto ao BID, por exemplo (PROFISCO II), faz com que a alta administração se envolva mais com a questão do SIC; oportunidade em que o projeto é incorporado ao planejamento e metas do estado. Do ponto de vista da relevância e da utilização das informações de custos na gestão pública, pensar o projeto SIC apenas no momento da captação do recurso financiado, parece ser mais uma restrição do que um facilitador; #Cód. 1.1.5.6.E(2)

1.6. Patrocínio político e/ou da alta administração (Código 1.1.6. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

Quando surge a possibilidade de realização de operações de créditos, como o PROFISCO junto ao BID, é nesse momento que geralmente a alta administração e o planejamento funcionam mais adequadamente para o sistema de custo, sendo um bom momento para aproveitar o patrocínio, da alta gestão, e seguir avançando com o SIC. Como dito no fator 1.1.5, esse cenário também pode ser visto como uma restrição; # Cód. 1.1.6.7.E(2)

Quando o SIC já estiver institucionalizado e bem sedimentado nas secretarias, como no caso do SIC-RS, fica mais tranquilo direcionar a atenção para investir em treinamento e no fortalecimento dos grupos setoriais de custos; *Cód. 1.1.6.7.E(3)*

Mesmo com a contabilidade e o SIC do estado já organizados, sem impactos de mudanças da alta administração, há necessidade de normatizar, de estabelecer regras para a condução e uso do SIC. A normatização, por Decretos, Portarias ou Manuais, dá maiores garantias e obrigações aos gestores para fazer funcionar o SIC e gerar informações úteis. *#Cód. 1.1.6.7.E(4)*

b) Restrições (barreiras)

Para alguns estados, foi observado que, quando da mudança da gestão, há necessidade de realizar trabalho de sensibilização da importância do SIC para a nova gestão, o que envolve muita energia e gera expectativa de continuidade, priorização e, até mesmo, indiferença em relação ao SIC; *# Cód. 1.1.6.7.E(1)*

Quando ocorre a mudança de governo, principalmente em havendo muita alteração administrativa, pode sobrevir impacto na condução do SIC. Por exemplo, acontece de uma diretoria que foi montada para cuidar das informações de custos, recebeu um treinamento para isso e essa diretoria é extinta, as pessoas são realocadas para outros serviços, com a preferência para outras atividades, em detrimento do trabalho que está sendo desenvolvido no sistema de custos. *# Cód. 1.1.6.7.E(5)*

Inútil, também, é contratar meta de patrocínio do SIC só com o pessoal da área de contabilidade e SEFAZ (o órgão central de custos), pois é essencial que seja um projeto de governo, onde o apoio da alta gestão é fundamental, não só na vertente de fazer acontecer, mas como usuário, vez que, se a gestão não consome, se ela não vê custos como algo que agrega valor, tornam-se inócuas as ações do SIC. *#Cód. 1.1.6.7.E(união)*

2. ESTÁGIO DA SEMI-INSTITUCIONALIZAÇÃO - OBJETIFICAÇÃO

Como dito anteriormente, esta etapa consiste na busca das principais diretrizes da modelagem conceitual, dos aspectos culturais, comportamentais e organizacionais e do nível de interação dos sistemas estruturantes, além da facilidade e/ou dificuldade da coleta de dados dos SICs, tendo sido captados os fragmentos de entrevistas que seguem, categorizados por fatores e segregados sob ótica da facilitação (motivação) e ou restrição (barreira), explorados à luz de três objetivos específicos, a seguir analisados.

2.1. Conhecer as Principais Diretrizes da Modelagem Conceitual

O primeiro objetivo desse estágio (**semi-institucionalização**), consiste em saber sobre a modelagem conceitual e influência das normas contábeis convergidas, como lastro ao desenvolvimento do SIC. Seguem os fatores correlatos ao objetivo.

2.2. Diretrizes conceituais utilizadas (Código 2.2.7. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

Observou-se que a maioria dos estados incorporaram, na concepção do SIC, o modelo conceitual construído fundamentado nas diretrizes definidas pela NBC TSP 16.11.; # *Cód. 2.2.7.9.E(1)* # *Cód. 2.2.7.9.E(2)*

Constatou-se também que os estados estão aplicando o regime de competência para apuração dos custos, alguns (PE, RS, SC, SP) recebem as informações diretamente dos sistemas estruturantes, mesma informação que segue para o sistema de contabilidade e são registradas como Variação Patrimonial Diminutiva (VPD); e outros, como a BA e o DF ainda se utilizam da informação da liquidação da despesa orçamentária, com ajustes, para chegarem aos custos por competência; # *Cód. 2.2.7.9.E(2)* # *Cód. 2.2.7.9.E(3)*

Os SICs dos estados do RS e SC recebem informações diretamente dos sistemas estruturantes (serviços, folha, patrimônio, consumo), não se restringindo ao dado contábil sintético apenas. RS, por exemplo, tem um sistema de integração estado/fornecedor, que recebe as faturas de água, luz e telefonia diretamente de outro sistema, via PROCERGS (empresa de processamento de dados do estado), onde são remetidas as respectivas faturas de consumo, e carrega diretamente para o SIC, no momento do consumo, permitindo também que os gestores examinem e analisem as contas, não havendo dependência exclusiva da execução orçamentária nem do registro contábil da VPD. # *Cód. 2.2.7.9.E(3)*

Como existem alguns sistemas estruturantes, utilizados pelas entidades públicas, que não têm condições de entregar informação no modelo de consumo transmitido direto ao SIC, utilizam-se nestes casos, a exemplo do estado de SC, os dados da execução orçamentária, focados no modelo da liquidação ajustada (modelo inicial da União);

Os estados, na concepção inicial do SIC, partiram da premissa de que, primeiro seriam geradas as informações para nível decisório, nível macro e depois avançariam em um processo de informações de um nível menor. Prioritariamente, a apuração do custo é realizada através do custeio direto e por competência, de custos dos órgãos, funções de governo, programas e ações orçamentárias, porém, foi possível observar, também, que estados, como RS, SC e SP, já evoluíram para objetos de custos de menor porte, a exemplo de escolas e presídios, etc. # *Cód. 2.2.7.9.E(3)* # *Cód. 2.2.7.9.E(4)* # *Cód. 2.2.7.9.E(5)*

O Governo Federal, por sua vez, separa os conceitos de sistema de informação de custos e sistema de custo, o de informação é a base mais tecnológica e o sistema de custos é uma abordagem mais ampla, mais organizacional, o organismo e que inclui pessoas e a estrutura; # *2.2.7.9.E(união)*

A lógica do SIC-União, apura o consumo, a partir das informações contábeis, através da DVP, sendo separado o que é custo por competência, e o que não é; de modo que, só são classificadas, no SIC-União, as DVP de efetivo consumo. A metodologia de apuração caminha para os processos, visando chegar aos custos dos programas de governo, alinhando ao PPA; # *2.2.7.9.E(união)*

O SIC-União está trabalhando, atualmente (dez/2020), a apuração de custos por processos e atividades; a ideia é de utilizar, não somente os diretos, como também outros métodos que podem ser utilizados para alocação dos custos indiretos. A lógica, em realidade, é estabelecer uma ordem de prioridade. Normalmente, a prioridade maior é a utilização do custeio direto e, havendo identificação de custos indiretos, passa-se para a segunda ordem de importância, através da utilização de direcionadores (ABC); por último, se realmente for a hipótese final, podendo ser aplicado o critério de rateio. O rateio aumenta o risco de subjetividade, podendo impactar na análise, por isso deve ser considerado como última opção. #2.2.7.9.E(*união*)

b) Restrições (barreiras)

Quanto aos custos indiretos, os estados entrevistados não estão alocando ou utilizando qualquer metodologia de tratamento porque não têm informações suficientes para adoção de critérios de distribuição desses custos. De forma que, como restou percebido, os supracitados entes estão utilizando o método de custeio “direto”, *cada um com suas particularidades*. #Cód. 2.2.7.9.E(1) #Cód. 2.2.7.9.E(2) # Cód. 2.2.7.9.E(3)

Para o controle de cumprimento das metas do PPA, a grande dificuldade diz respeito à lógica da LOA, que não foi pensada para funcionar a apuração de custos, por exemplo, despesas de pessoal, que é um insumo fundamental, está toda alocada na parte mais de gestão administrativa, não havendo alocação nas ações finalística, além, de nem sempre ser possível avaliar a qualidade do produto ou serviço da ação planejado, e aprovado no PPA, para ser oferecido à sociedade, prejudicando o monitoramento. #2.2.7.9.E(*união*)

2.3. Influência das NBC TSP (IPSAS) e Contabilidade (Código 2.2.8. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

A NBC T 16.11, no caso do estado da BA, foi editada posteriormente ao SIC-BA, mas, por ela ser uma norma bem flexível, o sistema foi se adequando, ela previa o gradualismo, isto favorece a implantação; # Cód. 2.2.8.10.E(2)

Não deve haver (necessariamente) uma dependência formal e burocrática, (por exemplo, submeter o sistema de custos ao rígido controle de partidas dobradas) da contabilidade com as informações de custos, vez que, em se deixando esperar pela elaboração de um balancete formal, culminará na utilização exclusiva por contador, devendo, todavia, o acesso à informação ser bem mais amplo e adequadamente acessível a todos os gestores. No estado do RS, não se faz “batimento” com as VPDs (despesa patrimonial da contabilidade), para verificação do alcance ou não da totalidade, pois essa “perseguição” pode ser mais onerosa do que a geração da própria informação de custos; #Cód. 2.2.8.10.E(3)

O SIC-União se alimenta da mesma base da qual a contabilidade se apropria para fazer os demonstrativos contábeis, ou seja, todas as informações, dos sistemas estruturantes, são conduzidas para um grande banco de dados,

chamado “tesouro gerencial”. O SIC se alimenta desse banco de dados, que está diretamente relacionado ao banco contábil. *Cód. 2.2.8.10.E(4)*

O foco nas normas contábeis é que incentivou os estados a começarem a resgatar o patrimônio, e suas variações, como objeto da contabilidade pública. Isso impulsionou muito a gestão pública, para trabalhar, não apenas, na visão orçamentária. No caso da contabilidade de custos, a NBC T16.11 teve influência significativa no processo de construção dos SICs; *Cód. 2.2.8.10.E(4)*

A contabilidade convergida com as IPSAS e consequente aplicação do regime de competência, foi fundamental para obtenção das informações patrimoniais (consumos de estoques, depreciação de bens, amortização de intangíveis etc.), contribuindo sobremaneira para a qualidade da informação de custos. *#Cód. 2.2.8.10.E(U)*

b) Restrições (barreiras)

Para fins de obtenção de informações do consumo do patrimônio (bens móveis, imóveis e intangíveis), o SIC-SP tem uma dificuldade muito grande, pois não existe um órgão de gestão de patrimônio no estado, definido claramente. Isso torna muito difícil o acesso a esses dados; a contabilidade tem comprado essa briga dessa aproximação com as unidades, para poder fazer esse papel de orientador e reunir essas informações. *# Cód. 2.2.8.10.E(5)*

2.4. Conhecer os Aspectos Culturais, Comportamentais e Organizacionais

O segundo objetivo deste estágio (**semi-institucionalização**), consiste em conhecer os aspectos culturais, comportamentais e organizacionais, o ambiente e ações proativas em que o SIC dos estados pesquisados se encontram. Seguem os fatores, por categorização, correlatos ao objetivo.

2.5. Resistência à mudança (Código 2.3.9. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

A resistência já foi mais intensa, hoje a dificuldade maior é a escassez de recurso. Aos poucos, a administração vai percebendo que “tem que sair”, tirar um pouco o foco da execução orçamentária financeira, que é aquela cultura enraizada, e “partir também” para a contabilidade patrimonial e gerencial. *# Cód. 2.3.9.11.E(2)*

Alguns custos já são demandados pela mídia e pela sociedade, de modo que os gestores já estão sendo cobrados por essa informação, como por exemplo, custo dos alunos da rede pública, custos dos presidiários, custos dos pacientes atendidos na saúde etc.; *# Cód. 2.3.9.11.E(1), # Cód. 2.3.9.11.E(5)*

b) Restrições (barreiras)

Para aculturar os custos na gestão pública, faltam normas que imputem repercussões quanto à obtenção e aplicação dessas informações, porque, no setor público, tudo é movido a normas; para aumentar esse interesse dos

gestores, é interessante que as normas forneçam mais sustentação e atribuam responsabilização aos gestores para apurar os custos; # Cód. 2.3.9.11.E(1)

Percebe-se que os próprios servidores e gestores dão valor ao SIC, quando eles veem uma utilidade prática. O custo sempre teve uma resistência muito grande por ser algo que não está no dia-a-dia da gestão pública, falta a cultura. # Cód. 2.3.9.11.E(1) # Cód. 2.3.9.11.E(3)

Em alguns órgãos, constatou que existe uma resistência muito grande à apuração de custos, talvez, por acharem que possa haver desvalorização dos servidores, ou cheguem à conclusão de que precisam de menos pessoal, ou que ser deslocados dos postos de trabalho onde estão lotados. # Cód. 2.3.9.11.E(3), # Cód. 2.3.9.11.E(6)

Muitas vezes, pela falta de conhecimento do que seja informação de custos, alguns gestores imaginam que o SIC possa ser mais um trabalho a fazer, ou que é um sistema para fazer auditoria nos gastos, ou que a equipe de custos quer compor os custos dos serviços que executam. Entendo, entretanto, que inexistiu essa barreira na administração penitenciária e na educação, porque era um serviço que eles já tinham com a sociedade, era uma prestação de contas que já faziam, então era mais fácil; tornou-se mais simples o entendimento e aceitação de tudo isso por parte deles. # Cód. 2.3.9.11.E(5)

É possível que haja uma resistência velada, do tipo *eu não sou resistente, mas não ajo para tanto*. #Cód. 2.3.9.11.E(U)

2.6. Informações de custos versus desempenho organizacional (Código 2.3.10. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

A contabilidade gerencial trará justamente essa informação que vai melhorar o desempenho do setor público, tendo informações de custo, quanto custa o serviço, o custo tem que responder se está eficiente; Cód. 2.3.10.12.E(2)

O estado do RS citou, como um exemplo, o relatório dos bombeiros, que realmente se beneficiaram das informações e buscaram qualificar o funcionamento do trabalho deles ou, pelo menos, ter um “retrato”, porque nem isso não existia. Outro exemplo foi o da Fundação de Assistência Social (RS), que, a partir da disponibilidade das informações de custos, conseguiu uma boa economia nos trabalhos que executam; # Cód. 2.3.10.12.E(3)

O questionamento é o seguinte: qual é a qualidade do gasto? O SIC é uma ferramenta fantástica, de boas práticas, de olhar a performance da unidade gestora, do setor, de comparar com outros, de tentar aperfeiçoar a gestão, as entregas à sociedade; # Cód. 2.3.9.11.E(1) #Cód. 2.3.10.12.E(5)

Na opinião do entrevistado, o setor público e o setor privado não diferem muito produtivamente, vez que qualquer ambiente produtivo de uma empresa ou entidade é composto por processos. Saber o custo dessas atividades e processos é um elemento importantíssimo para tomada de decisão: se faz o serviço com aquele processo ou não, ou se contrata, ou se compra fora, ou se centraliza ou descentraliza o serviço. #Cód. 2.3.10.12.E(união)

b) Restrições (barreiras)

Na teoria existe muitas vezes o interesse e apoio do gestor, mas, na prática, quando começa a demandar o órgão para alterar o software dele ou gastar algum recurso de seu orçamento para se compatibilizar com o SIC, acaba não surtindo muito efeito para o gestor do órgão. A demanda dos custos acaba não sendo prioritária; # *Cód. 2.3.10.12.E(4)*

2.7. Treinamento e Capacitação (Código 2.3.11. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

Os treinamentos, capacitações, eventos ou cursos na área de custos, são primordiais porque existe uma disparidade muito grande de conhecimento. Segundo a equipe do SIC-PE, a esperança hoje é captar recursos, junto ao BID (PROFISCO II) para formar pessoas, para tentar conseguir, nos órgãos do estado, pessoas com formação contábil que possam fazer pós-graduação ou mestrado em custos, com pesquisas aplicadas a soluções que possam ser implantadas na melhoria do desempenho do sistema; # *Cód. 2.3.11.13.E(1)*

O treinamento é essencial para fins de implantação das setoriais contábeis e de custos, nos órgãos do estado, com servidores designados, exclusivos e muito bem capacitados para gerenciar o SIC nas setoriais; # *Cód. 2.3.11.13.E(1)*

Inicialmente, os eventos de custos deveriam discutir sobre se faz sentido ter, realmente, um sistema de custos naquela setorial, estilo workshop ou seminário das lideranças, visando convencer a alta administração da importância de custos. Não implica, necessariamente, em ensinar como fazer e usar, mas em conscientizar e sensibilizar qual é a importância de custos dentro de cada setorial; # *Cód. 2.3.11.13.E(5)*

Além dos treinamentos de rotina, no início de concepção de um modelo personalizado no órgão ou setorial, é importante ter um plano de trabalho de orientação das diretrizes junto à equipe e à alta gestão do órgão. São trabalhos, através de reuniões técnicas, que vão além das capacitações. # *Cód. 2.3.11.13.E(U)*

b) Restrições (barreiras)

O treinamento é (um trabalho) necessário e lento, que vai acontecendo na medida do possível. Algumas pessoas permanecem desde o início, porém, muitos servidores, com perfis adequados para o trabalho de custos, acabam saindo para outros setores ou se aposentam, isso é uma dificuldade; # *Cód. 2.3.11.13.E(2)*

Nos estados que já têm setoriais de custos, a exemplo do RS, uma das dificuldades em treinamento foi com a área de TI. O impacto é muito grande quando existe este tipo de problema, de modo que é preciso formar um grupo de TI e montar treinamentos para os integrantes dos grupos setoriais. *Cód. #2.3.11.13.E(3)*

Uma outra dificuldade é saber quais profissionais devem ser envolvidos no processo de treinamento, devem ser os servidores contadores ou outras formações do quadro devem participar? #2.3.11.13.E(4); #2.3.11.13.E(5)

2.8. Conhecer o Nível de Interação dos Sistemas Estruturantes e as Facilidades/ Dificuldades da Coleta e/ou Recepção de Dados

O terceiro e último objetivo, dos estágios vinculados à **semi-institucionalização**, consiste em conhecer o nível de interação dos sistemas estruturantes consoantes as facilidades e dificuldades que possam estar relacionadas à coleta ou recepção de dados, para atender a apuração de custos pelo SICs. Seguem os fatores correlatos ao objetivo.

2.9. Dificuldade de coletas de dados e interação entre sistemas estruturantes (Códigos 2.4.12. e 2.4.13. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

Antes de qualquer coisa, o principal sistema estruturante, que deve estar integrado ao SIC, é o sistema de folha de pessoal, pois cerca de 70% dos gastos do setor público é com a folha de pagamento; sem essa informação, o SIC “não decola”. O SIC-PE, por exemplo, aproveitou a implantação do novo sistema de folha, e o aperfeiçoamento de outros sistemas estruturantes, para integrá-los com a modelagem e métricas do SIC-PE; # *Cód. 2.4.12.14.E(1)*

Quanto à obrigatoriedade de alimentação dos sistemas estruturantes e, conseqüentemente, do SIC, o estado do RS tem instruções e normativos, tendo sido a forma como “induziram” a obrigação de os órgãos usarem o SIC. Exigiu-se, também, um relatório anual de custos inserido na tomada de contas do gestor, isso é uma coisa que os obriga a usarem o SIC; # *Cód. 2.4.12.14.E(3)*

Sobre retrabalho na alimentação do SIC, nos SICs dos estados do RS, SC e PE, é premissa só serem utilizadas informações que vêm da integração com os demais sistemas, não ocorrendo, pois, de a coleta dos dados ser “manual”. O SIC recebe, automaticamente, os dados que já estão lá dentro desses subsistemas. # *Cód. 2.4.12.14.E(1)*, # *Cód. 2.4.12.14.E(3)*, #*Cód. 2.4.13.15.E(1)*, #*Cód. 2.4.13.16.E(1)*.

Alguns estados estão partindo para a opção de utilizar painéis em BI (BA, RS, SP e SC) para fazer a apuração de custos, pois como se trata de instrumento muito customizado, quanto às mudanças nos sistemas estruturantes, condiciona uma dependência muito grande do entendimento das setoriais.; #*Cód. 2.4.13.15.E(3)* e #*Cód. 2.4.13.16.E(3)*

Em termos de desenvolvimento de sistemas “sem se conversarem”, é importante que a equipe do SIC seja chamada quando do desenvolvimento ou aperfeiçoamento dos sistemas estruturantes, permitindo que haja uma construção coletiva, que possa trazer mais informações diretas e com qualidade para o SIC; # *Cód. 2.4.13.15.E(3)* e #*Cód. 2.4.13.16.E(3)*

b) Restrições (barreiras)

Alguns estados (PE, SP e a União, por exemplo) têm dificuldades de coleta de dados de uso do patrimônio, pois ainda não implantaram ou aperfeiçoaram os sistemas de controle de patrimônio, e isso repercute muito na apuração dos custos; # Cód. 2.4.12.14.E(1)

Para os estados que se utilizam da liquidação orçamentária para apuração dos custos, a dificuldade é ainda maior. O caso do SIC-BA é bem emblemático, pois, em grandes secretarias, como a Educação, a Segurança Pública e a Saúde, existe uma quantidade de liquidação muito grande: 70% é captado de forma automática, mas os 30% que vêm de forma manual dão muito trabalho e acabam ficando lá em “custos a apropriar”; muitas dessas despesas terminam sendo tratadas como custos indiretos, para chegar ao valor eventualmente de um serviço; # Cód. 2.4.12.14.E(2), # Cód. 2.4.12.14.E(6), # Cód. 2.4.13.15.E(6)

Antes de se atentar a apurar o custo, é necessário que exista um sistema que codifique isso em uma mesma linguagem para o software trabalhar, porque o SIC funciona, muito mais, como um “hub”, de todos os sistemas; vai pegar aquela parte financeira, a maior parte vinda do sistema da folha do Estado, e juntar com outros sistemas (contratos, serviços terceirizados, por exemplo), e o que não der para coletar, “ajustará com a contabilidade como se fosse um tampão”. Na parte física, por exemplo, quantidade de alunos e número de presos, os sistemas estruturantes também deveriam obedecer a essa codificação para facilitar o trabalho de apuração de custos; #Cód. 2.4.12.14.E(4)

Outra dificuldade, citada pela equipe do SIC-SP e dita como muito complicada de resolver, é de como está construída a matriz de orçamento das secretarias. No caso de SP, por exemplo, a administração penitenciária e a educação se utilizam de um formato, enquanto a saúde aplica outro. No caso da saúde (SP), a maneira como eles fazem o orçamento, não é compassado com a matriz de serviços com a qual o SIC-SP foi programado para apurar custos. De acordo com a equipe (SP), essa é a maior dificuldade e, cuja elisão, é o que mais evitaria qualquer retrabalho no futuro; # Cód. 2.4.12.14.E(5)

Na União, por exemplo, têm muitas informações de estruturantes que são relevantes, e que o SIC-U ainda não consegue capturar (ex. diárias, passagens e patrimônio de bens imóveis); isso prejudica a apuração dos custos e a captação dessas informações melhoraria a qualidade do gasto; #Cód. 2.4.12.14.E(U)

Um outro problema muito sério, para os SICs tem sido a qualidade dos dados; em alguns sistemas estruturantes, os dados são desatualizados, não são adequadamente incluídos, o que prejudica a qualidade da informação de custos. #Cód. 2.4.12.14.E(U)

3. ESTÁGIO DA INSTITUCIONALIZAÇÃO – SEDIMENTAÇÃO

Este estágio tem como objetivo (item 3.5 da Fig. 1) conhecer o nível de maturidade, exigência do controle externo, uso e utilidade do SIC, tendo sido captados os fragmentos de entrevistas que seguem, categorizados por fatores e segregados sob a ótica da facilitação (motivação) e ou restrição (barreira).

3.1. Maturidade do SIC, como um todo (Código 3.5.14. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

O SIC-PE está no último módulo de desenvolvimento, já em teste com objetos de custos na Universidade de Pernambuco (custo dos cursos superiores e alunos) e em fase de validação de processos. A partir daí, serão gerados os relatórios que já estão desenhados. O objetivo, no final, é chegar ao custo das atividades e dos produtos entregues à sociedade. Foi indicada uma maturidade avançada, no caso, em relação ao processo de finalização do projeto; #Cód. 3.5.14.17.E(1)

A equipe do SIC-BA reconhece que já fez muito em comparação com os outros estados. Foi indicada uma maturidade intermediária; #3.5.14.17.E(2)

O SIC-RS está em desenvolvimento da estrutura hierárquica de centro de custos, que é a base do sistema, e aprimorando cada vez mais, adaptando às situações, analisando o que surge e revendo conceitos. Foi indicada uma maturidade avançada; #3.5.14.17.E(3)

Segundo a equipe do SIC-SC, a maturidade do software e do sistema como um todo é relativamente boa, estão em fase de validação dos processos e das informações, junto aos órgãos setoriais.; #Cód. 2.2.8.10.E(4)

A equipe do SIC-DF não registrou o nível de maturidade. #Cód. 2.2.8.10.E(5)

A equipe do SIC-SP também vê o sistema de custos com uma maturidade avançada, pois estão tomando decisões, fazendo as boas práticas nas secretarias de assistência penitenciária, educação e Fundação Casa. # Cód. 2.2.8.10.E(5)

O SIC-União está no momento de analisar a estrutura do governo de forma transversal, em uma cadeia de valor, identificando os processos padronizados, comuns a todos os ministérios. O objetivo é chegar nos custos dos processos, acreditando a equipe que o conjunto dos custos dos processos é o custo da entrega. A equipe relatou que, nessa linha, saem de um universo que sabiam aonde queriam chegar, mas não sabiam como, e agora, com caminho conhecido (o “como chegar”), fica tudo mais claro, já sabendo por onde trilhar. Veem a maturidade como num nível intermediário para avançado; #Cód. 2.2.8.10.E(U)

b) Restrições (barreiras)

Não houve registro de resposta.

3.2. Influência dos Tribunais de Contas (Código 3.5.15. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

A equipe do SIC-BA citou que o TCE-BA fez recomendação que impulsionou o cálculo do custo do preso no estado da Bahia. Eles queriam essa informação, a Secretaria de Administração Penitenciária fez todo um trabalho e funcionou de forma muito positiva, havendo sido feitas várias reuniões e a alta administração se envolveu; #3.5.15.18.E(2)

O TCE-SC passou a cobrar, inicialmente, a implementação de um sistema de custos com foco na educação, sistema prisional e saúde, e desde então os gestores do SIC-SC passaram a informar, trimestralmente, sobre a evolução do projeto do sistema. Quando há dificuldade de convencer o gestor, o órgão de controle pode ajudar nesse aspecto; # Cód. 3.5.15.18.E(4)

O TC-DF, anualmente, na oportunidade da apresentação do relatório analítico e do parecer prévio da prestação de contas do governador, reitera recomendações no sentido de continuar a implantação do sistema de informação de custos; #Cód. 3.5.15.18.E(6)

A equipe do SIC-União informou que o próprio Tribunal de Contas da União, no último parecer prévio das contas do Presidente da República, colocou uma incumbência para o Ministério da Economia, em conjunto com a Casa Civil, para a implementação da metodologia de custo dos programas de governo das unidades administrativas, ou seja, o próprio órgão de controle já reconhece que, sem o poder de decisão da alta gestão, há dificuldade na implementação e apuração de custos; # Cód. 3.5.15.18.E(U)

A equipe do SIC-União, levantou uma questão muito importante, de que uma recomendação do Tribunal de Contas acaba ajudando muito a conseguir priorização da alta gestão para as necessidades de recursos do SIC (pessoal, tecnologia, etc.). # Cód. 3.5.15.18.E(U)

b) Restrições (barreiras)

A equipe do SIC-RS informou que teve algum trabalho já realizado com o TCE-RS, havendo, todavia, sido descontinuado em 2017. À época, houve uma conversa mais próxima, mas, com a troca das pessoas, na gestão, houve perda nessa interação. Por outro lado, como unidade gestora, o TCE-RS tem o grupo setorial de custos, que participa do processo; #3.5.15.18.E(3)

A Secretaria de Saúde do estado de SP, não utiliza o SIC-SP. O TCE-SP sugeriu que adotasse o sistema de custos do SUS. Hoje, a saúde do estado de São Paulo, está seguindo a metodologia do SUS; # Cód. 3.5.15.18.E(5)

3.3. Principais informações geradas ou a gerar pelo SIC (Código 3.5.16. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

Todos os SICs entrevistados oferecem o custo no nível de órgão, conseguem gerar o custo de cada uma das secretarias de uma forma geral e disponibilizam também o custo por centro de custo, que é justamente o custo de cada uma das “caixinhas” da estrutura organizacional. Quanto aos custos dos produtos, serviços ou entregas, cada um tem um nível mais ou menos avançado,

a depender da relação com os sistemas estruturantes e do esforço do órgão setorial; #Cód. 3.5.16.19.E(1) #Cód. 3.5.16.19.E(2)

A equipe do SIC-SC está trabalhando com o modelo de SIC que funcione com dados de todos os softwares (estruturantes), gerando informações para alguns relatórios-padrão, como relatório por período ou por alguma atividade ou serviço. Quanto à montagem dos relatórios dinâmicos, a ideia é de que ele seja feito no POWER BI, de modo que o usuário consiga montar o relatório da forma que quiser; # Cód. 3.5.16.19.E(3)

O SIC-SP disponibiliza vários relatórios, principalmente em três áreas (menor infrator, educação e presos), oferecendo o custo por preso, por aluno, de alimentação, de segurança, do ensino médio etc. No formato demandado pelo usuário, está disponível toda a análise gerencial nessas áreas, possibilitando que cada diretoria, coordenadoria e/ou secretaria, analise seu conjunto de unidades e trabalhe baseado nas melhores práticas, e no que possa ser melhorado. # Cód. 3.5.16.19.E(5)

O SIC-União, por sua vez, tem alguns objetos de custos que são padronizados e quem utiliza o sistema tem a possibilidade de apurar. No caso, o primeiro custo oferecido é o da própria unidade administrativa, existindo também o projeto, para o futuro, que é o custo de cada processo, seja ele um processo gerencial, finalístico ou de suporte. O SIC-União divide nesses 3 níveis retro citados, e o sistema também dá uma certa flexibilidade, permitindo ao órgão, que tem interesse em usar o sistema, criar um objeto de custo com o qual ele mais se identifique e de que ele tenha mais necessidade; #Cód. 3.5.16.19.E(U)

Dos órgãos do Governo Federal que atualmente já desenvolveram metodologia de custos, cerca de 40% têm visão básica de unidades organizacionais, processos/atividades, produtos, bens/serviços e cadeia de valor, que, na verdade, é um processo estruturado. Então, o que eles têm mais a gerenciar são custos gerais, como apoio administrativo, depreciação, amortização, custos prediais, pessoal, TI, diárias, passagens, material de consumo etc., e isso facilita que o órgão setorial refine o banco de dados oferecido pelo SIC. Logo, dependendo da iniciativa do usuário (setorial ou seccional), a gestão consegue identificar seus objetos de custos e enxergar os custos dos processos, do produto ou da cadeia de valor. #Cód. 3.5.16.19.E(U)

b) Restrições (barreiras)

A equipe do SIC-BA esclarece que, quanto à geração de informações de custos para a sociedade, houve um entendimento de que seja necessária uma maturidade maior dos próprios gestores setoriais, que eles utilizem mais a ferramenta de uma forma gerencial, fazendo gestão de custo, e se preparem para que possam abrir informação para a sociedade; #Cód. 3.5.16.19.E(2)

Normalmente, os SICs têm como centro de custo a própria estrutura hierárquica do estado dos órgãos respectivos, aprovado por lei ou outro ato. A parte ruim disso é que o sistema pode ficar na dependência dos grupos setoriais o estarem sempre atualizando. O ideal é fazer de forma automática; # Cód. 3.5.16.19.E(3)

Outro fato que dificulta a continuidade de implementação de novos relatórios de custos são as constantes mudanças de gestores públicos no nível estratégico, aliado à escassez de recursos financeiros, alocados para desenvolver implementação e manutenção de novas funcionalidades de custos no sistema corporativo. # Cód. 3.5.16.19.E(6)

Um dos desafios dos estados é definir e elencar os objetos de custos, havendo, todavia, consenso de que o principal objetivo é chegar no custo do produto ou serviços que são entregues à sociedade. No caso do SIC-União, a equipe entende que, antes de chegar ao custo do produto, é preciso primeiro identificar quais são os processos que atuam naquela entidade para desenvolver o produto ou serviço distribuído a eles - esse é o desafio. #Cód. 3.5.16.19.E(U)

3.4. Recomendações para estados iniciantes (Código 3.5.17. da Figura 1 do Apêndice II)

Aspectos “facilitadores” e “restritivos” mais observados.

a) Facilitadores

Primeiro tem que ser gradual, o sistema não pode querer já iniciar com ferramentas muito estruturadas, a questão de evitar retrabalho, se no primeiro momento as bases que você já tem, a integração é importante, a questão cultural que tem que ser trabalhada e aí se envolve eventos, seminários, disseminação das boas práticas. Eu acho que são pilares importantíssimos e começar devagar, gradual, evitar retrabalho usar o que você já tem porque você já pode demandar algo para um gestor que não está pronto para oferecer porque não vê ainda o valor e eu acho que são esses os principais pontos basilares.

Formalização, dar dignidade a área de custos, existe regimentalmente e formalmente, com equipe dedicada para tanto e que, de preferência, que não seja dentro da contabilidade, porque a grande demanda da área acaba concorrendo e você acaba não conseguindo desenvolver bem o sistema de custos. A separação desses papéis é importante, não é que tem que ser longe da contabilidade, pode ser até dentro da contabilidade, mas em uma área específica para tratar de custos.

b) Restrições (barreiras)

Não houve registro de resposta.

APÊNDICE I (Artigo Científico)

País de Publicação					
País	Qnt.	%	País	Qnt.	%
Estados Unidos	36	21,3%	Nova Zelândia	2	1,2%
China	13	7,7%	Arábia Saudita	2	1,2%
Brasil	11	6,5%	Eslovênia	2	1,2%
Itália	10	5,9%	Suécia	2	1,2%
Reino Unido	9	5,3%	Peru	2	1,2%
Espanha	8	4,7%	Bélgica	1	0,6%
Austrália	7	4,1%	República Checa	1	0,6%
Canadá	6	3,6%	Hungria	1	0,6%
África do Sul	6	3,6%	Índia	1	0,6%
França	4	2,4%	Iraque	1	0,6%
Países Baixos	4	2,4%	Malásia	1	0,6%
Coreia do Sul	4	2,4%	Noruega	1	0,6%
Croácia	3	1,8%	Polônia	1	0,6%
Alemanha	3	1,8%	Tailândia	1	0,6%
Grécia	3	1,8%	Ucrânia	1	0,6%
Suíça	3	1,8%	Emirados Árabes Unidos	1	0,6%
Costa Rica	2	1,2%	Vietnã	1	0,6%
Finlândia	2	1,2%	(Indefinido)	11	6,5%
Irã	2	1,2%		169	100%

APÊNDICE II (Artigo Científico)

Ano de Publicação								
Ano	Qnt	%	Ano	Qnt	%	Ano	Qnt	%
1968	1	0,7%	1986	2	1,4%	2004	2	1,4%
1969	0	0,0%	1987	0	0,0%	2005	3	2,1%
1970	1	0,7%	1988	0	0,0%	2006	3	2,1%
1971	0	0,0%	1989	2	1,4%	2007	8	5,6%
1972	0	0,0%	1990	1	0,7%	2008	3	2,1%
1973	2	1,4%	1991	1	0,7%	2009	6	4,2%
1974	0	0,0%	1992	1	0,7%	2010	10	7,0%
1975	2	1,4%	1993	2	1,4%	2011	11	7,7%
1976	0	0,0%	1994	0	0,0%	2012	7	4,9%
1977	1	0,7%	1995	3	2,1%	2013	1	0,7%
1978	0	0,0%	1996	2	1,4%	2014	9	6,3%
1979	1	0,7%	1997	2	1,4%	2015	7	4,9%
1980	0	0,0%	1998	0	0,0%	2016	10	7,0%
1981	1	0,7%	1999	1	0,7%	2017	8	5,6%
1982	1	0,7%	2000	1	0,7%	2018	9	6,3%
1983	0	0,0%	2001	0	0,0%	2019	6	4,2%
1984	1	0,7%	2002	1	0,7%	2020	8	5,6%
1985	0	0,0%	2003	2	1,4%		143	100%

APÊNDICE III (Artigo Científico)

Palavras-Chave Secundárias Predominantes		
Palavra-Chave	Qnt	%
<i>Cost Analysis</i>	41	28,7%
<i>Information System</i>	31	21,7%
<i>Direct Cost</i>	18	12,6%
<i>Accounting System</i>	16	11,2%
<i>Cost Model</i>	14	9,8%
<i>Cost Information</i>	8	5,6%
<i>Accounting Information</i>	5	3,5%
<i>Cost Management</i>	4	2,8%
<i>Cost System</i>	3	2,1%
<i>Public Cost</i>	2	1,4%
<i>Public Sector Cost</i>	1	0,7%
	143	100%

APÊNDICE V (Artigo Científico)

Origem, Década de Pública e Score de Qualidade do Journal	Área de estudo	1	1	1	1	2	2	2	SCORE INDEX SCIMAG O
Journal		9	9	9	9	0	0	0	
2009 2nd International Conference on Intelligent Computing Technology and Automation, ICICTA 2009	Transporte					1			12
2010 International Conference on Management and Service Science, MASS 2010	Economia (produtos financeiros)						1		8
AACE International Transactions	Transporte (Metrô)						1		12
Abstracts of Hospital Management Studies	Saúde		1						NÃO TEM
Academy of Accounting and Financial Studies Journal	Saúde						1		12
ACM International Conference Proceeding Series	Infraestrutura						1		123
Administration in Social Work	Serviço Social		1						36
Advances and Innovations in Systems, Computing Sciences and Software Engineering	Implantação de Sistema de T.I.					1			7
Advances in Management Accounting	-					1			12
Advances in Transportation Studies	Transporte						1		16
Applied Energy	Infraestrutura						1		212
Applied Mechanics and Materials	Infraestrutura						1		33
Applied Mechanics and Materials	Tecnologia da Informação (T.I.)						1		33
Applied Mechanics and Materials	Transporte (Ônibus)						1		33
ASME 2010 10th Biennial Conference on Engineering Systems Design and Analysis	Transporte (Ferroviário)						1		10
Australian Accounting Review	Saúde					1			36
Australian Health Review	Saúde				1				46
BMC Public Health	Saúde						1		143
British Medical Journal	Saúde					1			14
Cadernos de saúde pública / Ministério da Saúde, Fundação Oswaldo Cruz, Escola Nacional de Saúde Pública	Orçamento					1			NÃO TEM
Canadian Journal of Civil Engineering	Infraestrutura					1			62

Cancer Medicine	Saúde						1		53
Clinical Therapeutics	Saúde						1		134
CLOSER 2017 - Proceedings of the 7th International Conference on Cloud Computing and Services Science	Tecnologia da Informação (T.I.)						1		5
Contemporary Economic Policy	SIC - Geral				1				49
Diabetes and Metabolic Syndrome: Clinical Research and Reviews	Saúde					1			40
Economic Market Design and Planning for Electric Power Systems	-					1			NÃO TEM
Economic Research-Ekonomiska Istrazivanja	Saúde						1		27
Egeszsegugyi Gazdasagi Szemle	Saúde	1							NÃO TEM
Egeszsegugyi Gazdasagi Szemle	Saúde		1						NÃO TEM
EMJ - Engineering Management Journal	Infraestrutura					1			35
Energies	Infraestrutura						1		93
Energy and Buildings	Habitação						1		184
Energy Efficiency	Ambiental							1	41
Energy, economics and the environment	Saúde		1						7
European review for medical and pharmacological sciences	Saúde						1		63
Evaluating Information Systems: Public and Private Sector	Tecnologia da Informação (T.I.)						1		NÃO TEM
Financial Accountability and Management	SIC - Geral						1		44
Forests	Contabilidade Ambiental							1	44
Frontiers in Public Health	Saúde						1		41
Global Health Action	Saúde						1		47
Global Perspectives on Risk Management and Accounting in the Public Sector	Contabilidade						1		NÃO TEM
Governance and Performance of Education Systems	Educação					1			NÃO TEM
Habitat International	Meio Ambiente					1			78
Head and Neck Oncology	Saúde						1		36
Health Policy	Saúde						1		92
Health Policy	Saúde						1		92
Health Promotion Practice	Saúde						1		49
Health Services Management Research	Saúde		1						32
Heliyon	Saúde						1		28
History of Education Quarterly	Educação						1		9
Hospital food & amp nutrition focus	Saúde		1						2
ICTE 2011 - Proceedings of the 3rd International Conference on Transportation Engineering	Infraestrutura						1		5

Journal of Grid Computing	Tecnologia da Informação (T.I.)						1		53
Journal of Infrastructure Systems	Mudança Climática						1		67
Journal of Pain and Symptom Management	Saúde						1		140
Journal of Preventive Medicine and Hygiene	Saúde						1		27
Journal of Public Health Management and Practice	Saúde					1			50
Journal of Regional Science	Economia	1							79
Journal of the Faculty of Engineering and Architecture of Gazi University	Infraestrutura de T.I.						1		18
Journal of Urban Planning and Development	Infraestrutura		1						45
Lecture Notes in Computer Science (including subseries Lecture Notes in Artificial Intelligence and Lecture Notes in Bioinformatics)	-						1		400
Lecture Notes in Computer Science (including subseries Lecture Notes in Artificial Intelligence and Lecture Notes in Bioinformatics)	Tecnologia da Informação (T.I.)						1		400
Management (Croatia)	Saúde						1		NÃO TEM
Management Accounting Research	Saúde				1				88
Management Accounting Research	-						1		88
Managerial Auditing Journal	SIC - Geral						1		55
Mecosan	Contabilidade Gerencial						1		4
Medical Care	Saúde	1							178
Medical Care	Saúde		1						178
Medical Care	Saúde			1					178
Medinfo	Saúde			1					15
Methods of Information in Medicine	Saúde	1							62
Nephrology Dialysis Transplantation	Saúde						1		168
NLN publications	-	1							NÃO TEM
Nursing Economics	Saúde (Enfermagem)						1		47
Opción	Contabilidade Pública							1	18
Pakistan Development Review	Sistema Informação Gerencial		1						26
Perspectives on Sexual and Reproductive Health	Saúde						1		93
PLoS Neglected Tropical Diseases	Saúde						1		135
Political Quarterly	Comunicação							1	37
Preventing Chronic Disease	Saúde						1		77
Proceedings - Annual Meeting of the Decision Sciences Institute	Contabilidade Pública				1				9

Proceedings - Winter Simulation Conference	Tecnologia da Informação (T.I.)					1		60	
Proceedings of the 2nd International Conference on Transportation Engineering, ICTE 2009	Transporte					1		6	
Proceedings, Annual Conference - Canadian Society for Civil Engineering	Infraestrutura					1		13	
Public Budgeting and Finance	Contabilidade						1	30	
Public Management Review	Saúde						1	68	
Public Transport	Infraestrutura						1	27	
Qualitative Research in Accounting & Management	SIC - Geral					1		26	
Recenti Progressi in Medicina	Saúde						1	19	
Rehabilitation (Germany)	Saúde						1	NÃO TEM	
Resources, Conservation and Recycling	Meio Ambiente					1		130	
Revista de Administracao Publica	SIC - Geral						1	17	
Revista de Administracao Publica	Contabilidade						1	17	
Revista de Administracao Publica	Orçamento						1	17	
Revista de Administracao Publica	SIC - Geral						1	17	
Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review	Saúde							1	18
RoFo Fortschritte auf dem Gebiet der Rontgenstrahlen und der Bildgebenden Verfahren	-						1	48	
Scientific Papers of the University of Pardubice, Series D: Faculty of Economics and Administration	SIC - Geral							1	6
Social Science and Medicine	Saúde					1		243	
Socio-Economic Planning Sciences	Educação	1						52	
South African Medical Journal	Saúde				1			57	
Structure and Infrastructure Engineering	Infraestrutura						1	48	
Studies in Health Technology and Informatics	Saúde						1	58	
Studies in Health Technology and Informatics	Saúde						1	58	
Surgery (United States)	Saúde						1	309	
The International Journal of Health Planning and Management	Saúde				1			41	
The Journal of Special Education	Educação				1			71	
Transportation Research Record	Infraestrutura				1			119	
Value in Health	Saúde					1		103	
Wuhan Ligong Daxue Xuebao (Jiaotong Kexue Yu Gongcheng Ban)/Journal of Wuhan University of Technology (Transportation Science and Engineering)	Infraestrutura						1	13	

TOTAIS		1	7	7	1	3	7	8	143
		3			3	1	6		