Revista do TCU | v. 157 | Fluxo contínuo | 2026 | e2026-2004 | DOI: https://doi.org/10.69518/2004.
Artigo original | Contabilidade pública

RECOMENDAÇÕES PARA IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO EM PROL DA TRANSPARÊNCIA E DA *ACCOUNTABILITY*

RECOMMENDATIONS FOR THE IMPLEMENTATION OF A COST INFORMATION SYSTEM IN THE PUBLIC SECTOR IN FAVOR OF TRANSPARENCY AND ACCOUNTABILITY

RECOMENDACIONES PARA LA IMPLANTACIÓN DE UN SISTEMA DE INFORMACIÓN DE COSTOS EN EL SECTOR PÚBLICO EN FAVOR DE LA TRANSPARENCIA Y LA ACCOUNTABILITY

João Eudes Bezerra Filho | |

Fundação Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Administração (Fucape Business School), Vitória (ES), Brasil.

Maria Cristina Mac Dowell Dourado de Azevedo | |

Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), Brasília (DF), Brasil.

Valcemiro Nossa | |

Fundação Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Administração (Fucape Business School), Vitória (ES), Brasil.

Victor Branco Holanda | |

Universidade Federal do Estado do Rio Grande do Norte, Natal (RN), Brasil.

RESUMO

O objetivo deste artigo é categorizar e apresentar recomendações para a implantação e o uso de sistemas de informações de custos (SICs), com base nas percepções de servidores públicos responsáveis por sua gestão em cinco estados brasileiros, no Distrito Federal e no governo federal. A pesquisa, de caráter exploratório, qualitativo e interpretativo, fundamenta-se em entrevistas semiestruturadas realizadas com sete

equipes atuantes nas entidades analisadas. Metodologicamente, utiliza-se a técnica de análise de templates. A partir dos dados coletados, são formuladas orientações para a implementação, a utilização e a consolidação dessas práticas no setor público brasileiro. Os resultados evidenciam, ainda, o potencial das informações de custos para o aprimoramento do desempenho da administração pública. O estudo contribui para sua incorporação aos processos gerenciais e propõe estratégias para promover a efetivação e a institucionalização desse recurso como suporte à eficiência, à transparência e à *accountability*.

Palavras-chave: implantação; sistemas de informações de custos no setor público; diagnóstico e recomendações; transparência do gasto público; *accountability*.

ABSTRACT

This article aims to categorize and present recommendations for the implementation and use of cost information systems (CISs), based on the perceptions of public servants responsible for their management in five Brazilian states, the Federal District, and the federal government. The research, exploratory, qualitative, and interpretive in nature, is grounded in semi-structured interviews conducted with seven teams working in the entities analyzed. Methodologically, the template analysis technique is employed. Drawing on the data collected, guidelines are formulated for the implementation, use, and consolidation of these practices in the Brazilian public sector. The results also highlight the potential of cost information for improving public administration performance. The study contributes to the incorporation of cost information into managerial processes and proposes strategies to promote the effective adoption and institutionalization of this resource as support for efficiency, transparency, and accountability.

Keywords: *implementation*; *public sector cost information systems*; *diagnosis and recommendations*; *public spending transparency*; *accountability*.

RESUMEN

El objetivo de este artículo es categorizar y presentar recomendaciones para la implantación y el uso de sistemas de información de costos (SICs), con base en las percepciones de servidores públicos responsables de su gestión en cinco estados brasileños, en el Distrito Federal y en el gobierno federal. La investigación, de carácter exploratorio, cualitativo e interpretativo, se fundamenta en entrevistas semiestructuradas realizadas con siete equipos que actúan en las entidades analizadas. Metodológicamente, se utiliza la técnica de análisis de plantillas (template analysis). A partir de los datos recolectados, se formulan orientaciones para la implementación, la utilización y la consolidación de esas prácticas en el sector público brasileño. Los resultados evidencian, además, el potencial de la información de costos para la mejora del desempeño de la administración pública. El estudio contribuye a su incorporación en los procesos gerenciales y propone estrategias para promover la efectivación e institucionalización de este recurso como soporte a la eficiencia, la transparencia y la accountability.

Palabras clave: *implantación*; *sistemas de información de costos en el sector público*; *diagnóstico y recomendaciones*; *transparencia del gasto público*; *accountability*.

1 INTRODUÇÃO

No contexto internacional, organismos voltados à contabilidade e à gestão do setor público têm ressaltado a relevância das informações de custos e de desempenho para o aprimoramento da eficiência, da transparência e da tomada de decisão.

No Brasil, a evolução desse debate foi acompanhada pela consolidação de marcos legais e normativos que passaram a exigir e orientar a apuração de custos na administração pública, com destaque para a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), para normas contábeis aplicadas ao setor público e para regulamentações relacionadas aos sistemas integrados de execução orçamentária e financeira.

Apesar das exigências legais, a literatura registra resistência à implantação e ao uso de informações de custos na administração pública. Fatores culturais e preferência por modelos orçamentários tradicionais são apontados como barreiras, o que contribui para a predominância de informações orçamentárias e financeiras na gestão (van Helden; Adhikari; Kuruppu, 2021; Mohr, 2016; Padrones; Santos; Colares, 2017).

Também a adoção de sistemas de custos ainda é limitada. De acordo com o Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin) (Gefin, 2020), até 2020, apenas Pernambuco (PE), Bahia (BA), Santa Catarina (SC), Rio Grande do Sul (RS) e São Paulo (SP), além do Distrito Federal (DF) e da União, possuíam experiências consolidadas. Nos demais entes, há iniciativas em estágios iniciais de implantação. Por essa razão, são escassos estudos empíricos robustos que avaliem de forma sistemática a eficácia, as vantagens e as limitações dessas iniciativas e identifiquem boas práticas e desafios.

Um desafio importante é a customização dos produtos e serviços oferecidos pelos governos – aluno formado, pacientes atendidos, vulneráveis assistidos, eventos, trânsito, dentre outras entregas públicas, além de fazer cumprir a determinação constante no § 3º do art. 50 da LRF.

Considerando esse contexto, a pesquisa busca responder às seguintes questões: Quais aspectos críticos da implantação e do uso do SIC são percebidos por gestores em entes já beneficiados pelo sistema? Que recomendações práticas adicionais podem orientar outros entes federativos na adoção do SIC, visando à maior eficiência e transparência na gestão pública?

Por conseguinte, o objetivo deste artigo é categorizar e oferecer recomendações sobre a implementação e o uso do SIC, com base nas percepções de servidores públicos que atuam na gestão da ferramenta nos estados brasileiros em que os sistemas já foram implantados, bem como no Distrito Federal e no governo federal. Intenciona-se apresentar orientações estratégicas que complementem os instrumentos normativos vigentes e sirvam como guia prático para os entes federativos que desejam adotá-lo, com o intuito de melhorar a eficiência e a transparência na gestão pública.

Adota-se o processo de institucionalização, seguindo o modelo de Tolbert e Zucker (2010), em conjunto com as técnicas de encadeamento de templates de King (2004). Essa escolha é motivada pela observação de que a concepção, a implantação e a utilidade de sistemas de informação no setor público normalmente passam pelos estágios de pré-institucionalização, semi-institucionalização e, finalmente, plena institucionalização do uso na organização.

São realizadas entrevistas semiestruturadas com servidores públicos que lideram os SICs já estabelecidos nos entes subnacionais e na União. Busca-se mapear e compreender o processo de implantação, o contexto e os significados dos fenômenos associados à customização dos serviços públicos implementados no Brasil.

Os resultados permitem criar um conjunto estruturado de recomendações e proposições baseadas em percepções e observações empíricas. Tais diretrizes contemplam aspectos estratégicos, normativos, organizacionais, gerenciais, culturais e técnicos relacionados à apuração e ao uso da informação de custos na administração pública brasileira.

Com o estudo, pretende-se contribuir significativamente para a integração das informações de custos na gestão pública, ao propor estratégias práticas que favorecem a institucionalização desse instrumento como elemento essencial para aumentar a eficiência, melhorar a transparência e reforçar a *accountability*. Ao abordar as melhores práticas e os desafios, a pesquisa impulsiona o desenvolvimento e a consolidação de sistemas de custos, destacando sua relevância não apenas para a tomada de decisão mais embasada, mas também para a promoção de uma administração pública mais responsiva e responsável.

2 REVISÃO DE LITERATURA

No contexto organizacional, Gupta, Dirsmith e Forgaty (1994) salientam que o sucesso de um sistema gerencial, como o SIC, depende do apoio adequado durante a

implementação, incluindo compromisso político, treinamento e desenvolvimento de competências. A literatura destaca esses elementos como fundamentais para o sucesso das inovações contábeis (Chenhall, 2003; Cavalluzzo; Ittner, 2004; van Dooren, 2005).

Patterson e Lapsley (2003) reforçam que a contabilidade no setor público evoluiu de função puramente administrativa para ferramenta estratégica de gestão de custos. Isso reflete a necessidade crescente de otimizar a alocação de recursos, utilizando a gestão de custos como suporte à tomada de decisões.

Estudos anteriores, referenciados no Quadro 1, a seguir, indicam que a administração pública brasileira enfrenta dificuldades na implementação do SIC.

Quadro 1 – Dificuldades na implementação do SIC

Dificuldade identificada	Fonte
Receio de divulgar detalhes da despesa pública	Reis e Lavarda (2017)
Barreira cultural e/ou econômica	Padrones, Santos e Colares (2017)
Resistência a mudança	Monteiro (2018)
Falta de pessoal qualificado e ausência de estrutura adequada	Santos e Voese (2019)
Falta de mecanismos de controle para penalizar o descumprimento na implantação	Pereira e Romão (2015)
Resistência de gestores públicos ao uso das informações de custos, com preferência por meios orçamentários tradicionais	Mohr (2016)

Fonte: elaboração própria.

Estudos internacionais, como o *Study 12 – Perspectives on Cost Accounting for Governments*, publicado em 2000 pelo Public Sector Committee da International Federation of Accountants (IFAC-CSP), e o *Recommended Practice Guideline 3 – Reporting Service Performance Information* (RPG 3), publicado em 2015 pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), enfatizam a importância de sistemas de custos eficazes para aprimorar a eficiência, a transparência e a tomada de decisão na gestão pública.

O *Study 12* oferece diretrizes importantes para o desenvolvimento e a implementação dos SICs em governos e tem sido amplamente utilizado como referência fundamental, visto que visa a auxiliar os governos a aprimorarem a eficiência na utilização dos recursos públicos, na disponibilização de bens e na prestação de serviços à sociedade. O documento destaca a necessidade de um sistema robusto de custeio para apoiar a gestão fiscal e a tomada de decisões. Já o RPG 3 tem foco na apresentação de informações de desempenho de serviços em Relatórios Financeiros de Finalidade Geral (GPFRs).

Esses documentos estão alinhados com os princípios da Nova Gestão Pública (NGP), que visa à maior eficiência, à transparência e à eficácia na administração pública, especialmente no que se refere à apuração de custos sob o regime de competência. Trata-se de regime contábil que oferece visão financeira mais ampla, favorece a gestão de ativos e direciona a atenção para os resultados, o que contribui para a tomada de decisão mais informada e, consequentemente, para o fortalecimento da responsabilidade fiscal.

No Brasil, em 4 de maio de 2000, é promulgada a Lei Complementar 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Brasil, 2000), que constitui marco nas finanças públicas brasileiras, ao determinar que a administração pública mantenha sistema de custos para possibilitar a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das organizações públicas.

Em 5 de novembro de 2020, o Decreto 10.540 dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (Siafic) – instrumento voltado à integração das esferas de governo e ao fortalecimento do controle dos recursos públicos (Brasil, 2020) e fixa, dentre seus requisitos, que o sistema permita a acumulação dos registros por centros de custos. Também estabelece o ano de 2025 como prazo para a implantação do Siafic.

Em 2021, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publica a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 34 (NBC TSP 34 – Custos no Setor Público) (Brasil, 2021), que atualiza a antiga NBC T 16.11, de 2011(Brasil, 2011) e estabelece

novas diretrizes obrigatórias para a apuração e o uso das informações de custos no setor público a partir de 2024. A norma visa a reforçar a transparência e a eficiência na gestão dos recursos públicos, promovendo gestão patrimonial mais precisa e responsável.

Posteriormente, o Decreto 11.644, de 16 de agosto de 2023, altera o Decreto 10.540/2020 e institui plano excepcional de implementação, prevendo prazos escalonados para cumprimento de determinados requisitos do Siafic.

No plano institucional, destaca-se, também, o Programa de Apoio à Gestão dos Fiscos do Brasil (Profisco), coordenado pelo Ministério da Fazenda (MF), que estrutura linha de apoio/financiamento para projetos de modernização da gestão fiscal, financeira e patrimonial dos entes subnacionais, com foco em aprimorar capacidades administrativas e informacionais. Ao apoiar iniciativas voltadas à qualificação do gasto e ao fortalecimento de sistemas e processos de gestão, o Profisco se insere como vetor de indução institucional que pode favorecer a criação (ou o amadurecimento) de arranjos informacionais necessários à apuração e ao uso de custos no setor público (Brasil, 2023).

No entanto, mesmo diante da obrigatoriedade de implantação e apuração de custos no setor público brasileiro, prevista na NBC TSP 34 e no próprio Decreto 10.540/2020, a situação ainda se mostra incipiente. Até o momento, a maioria dos tribunais de contas não se pronunciou, de forma expressa, perante seus jurisdicionados sobre a exigência da adoção de sistemas de custos.

A única exceção é o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES), que editou a Instrução Normativa 96, de 6 de maio de 2025, aprovando o *Guia de orientação para implementação e uso de sistema de custos na administração pública* pelos municípios capixabas (Espírito Santo, 2025).

Esses marcos normativos e institucionais evidenciam, portanto, a urgência de avanços concretos e, simultaneamente, o descompasso entre a obrigatoriedade legal e a efetiva implementação dos SICs. Em síntese, a literatura indica que a adoção do SIC no setor público é impulsionada pela busca de maior eficiência alocativa, pela

transparência e pela *accountability*, além do atendimento às exigências legais e normativas. Nesse sentido, diretrizes internacionais (IFAC, 2000; IPSASB, 2015) e marcos nacionais (LRF e NBC TSP 34) reafirmam o SIC como instrumento de apoio à decisão e de aprimoramento da governança, embora estudos anteriores apontem a persistência de barreiras culturais, organizacionais e tecnológicas que ainda limitam sua institucionalização e uso efetivo.

Para compreender como o SIC transita da adoção formal ao uso efetivo, adota-se, como lente teórica, a vertente da teoria institucional proposta por Tolbert e Zucker (2010), segundo a qual a institucionalização de novas estruturas organizacionais ocorre em três estágios: a **habitualização**, em que os arranjos surgem como resposta a problemas específicos e são formalizados em políticas e procedimentos; a **objetificação**, em que ganham consenso social e adquirem caráter de norma; e a **sedimentação**, em que se perpetuam, incorporados à cultura e à estrutura da organização. Esse modelo já foi empregado na análise de inovações gerenciais no setor público brasileiro: Reis *et al.* (2017), ao investigarem o modelo orçamentário das universidades federais, utilizaram os três estágios para identificar fatores motivadores e inibidores de sua institucionalização e constataram a presença de fatores inibidores em todos eles. Na mesma direção, Reis e Lavarda (2017), ao analisarem o processo de mudança contábil em um governo local, identificam, entre os óbices à consolidação das inovações contábeis, o receio de divulgar detalhes da despesa pública (Quadro 1). Tais evidências corroboram a adequação do modelo de Tolbert e Zucker (2010) para categorizar as percepções dos gestores sobre a implantação e o uso do SIC.

No plano analítico, o estudo apoia-se em Lukka e Modell (2010), para quem a validade da pesquisa interpretativa em contabilidade gerencial decorre da articulação plausível entre as evidências empíricas, os conceitos teóricos preexistentes e as categorias que emergem dos dados. Essa orientação justifica o emprego dos estágios de Tolbert e Zucker (2010) como estrutura prévia de codificação (template), conforme King (2004), sem impedir que categorias emergentes das entrevistas sejam incorporadas à análise, procedimento detalhado na seção 3.

3 METODOLOGIA

Este estudo adota abordagem qualitativa e exploratória, fundamentada em entrevistas semiestruturadas com servidores públicos responsáveis pela implantação e gestão dos sistemas de custos em estados brasileiros, no DF e na União. Esse tipo de entrevista é reconhecido na literatura por proporcionar flexibilidade ao pesquisador, permitindo a exploração em profundidade das percepções e das experiências dos entrevistados (Minayo, 2012; Yin, 2016).

Foi elaborado roteiro semiestruturado contendo 20 perguntas, formuladas com base na literatura pertinente e na experiência do pesquisador (Minayo, 2012; Yin, 2016). As questões foram direcionadas para investigar fatores críticos apontados em estudos prévios sobre a institucionalização de sistemas de custos – por exemplo, apoio da alta administração, capacitação da equipe, recursos tecnológicos e integração de sistemas, diretrizes conceituais adotadas e aspectos culturais/organizacionais (como resistência à mudança), alinhando-se aos objetivos específicos da pesquisa. Ainda assim, ofereceu-se espaço para que os entrevistados apresentassem livremente outros aspectos que considerassem relevantes.

Não foi necessária a submissão do roteiro de entrevista à apreciação de comitê de ética, uma vez que o estudo observa as diretrizes éticas aplicáveis às pesquisas em ciências humanas e sociais. Considerando que a coleta se limitou a relatos e opiniões de servidores no exercício de suas atribuições, com garantia de anonimização e sem identificação dos participantes na divulgação dos resultados, o protocolo foi enquadrado como dispensado de registro e avaliação pelo sistema formado pelos Comitês de Ética em Pesquisa (CEPs) e pela Comissão Nacional de Ética em Pesquisa (Conep) − Sistema CEP/Conep, nos termos da Resolução do Conselho Nacional de Saúde (CNS) 510, de 7 de abril de 2016 (Brasil, 2016).

O Quadro 2 explicita a lógica de “amarração” utilizada na elaboração das perguntas, com base na *Template Analysis*, conforme proposta por King (2004) e adaptada a partir de Tolbert e Zucker (2010). Nesse quadro, cada pergunta do roteiro foi vinculada a uma categoria de análise (fator) e ao objetivo de pesquisa correspondente, dentro

das metas gerais associadas a cada estágio teórico de institucionalização. Assim, torna-se evidente quais questões investigam cada subcategoria definida e como elas se relacionam tanto com os objetivos específicos do estudo quanto com as fases teóricas (habitualização, objetificação e sedimentação) de Tolbert e Zucker (2010). Tal estrutura de articulação assegura que o processo de codificação e interpretação dos dados permaneça alinhado ao referencial teórico e aos propósitos da pesquisa.

Quadro 2 – "Amarração" do *template analysis*

Continua

Código do 1º nível (metas categorias)	Código do 2º nível (objetivos específicos)	Código do 3º nível (fatores categorizados)	Código do 4º nível (perguntas semiestruturas)
1 Estágio/pré-institucionalização/ habitualização	1.1 Conhecer 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	1.1.2.1 Qual a atual composição dos servidores que integram o grupo do SIC?
			1.1.2.2 Os recursos humanos existentes foram e são suficientes para implementar o sistema?
		1.1.3 Recursos financeiros para implantação do SIC	1.1.3.1 Os recursos financeiros disponibilizados e/ou captados são ou foram suficientes para implementação do SIC?
		1.1.4 Maturidade tecnológica para implantação do SIC	1.1.4.1 Qual o nível de comprometimento tecnológico do SIC?
		1.1.5 Planejamento estratégico e SIC	1.1.5.1 Existe planejamento estratégico e metas a serem atingidas quanto à adoção definitiva do SIC?
		1.1.6 Patrocínio político e/ou da alta administração	1.1.6.1 Até que ponto o compromisso político (da alta administração) é suficiente para implementar o sistema de contabilidade de custos?
			1.1.6.2 Até que ponto a mudança de governo/secretário tem influência na introdução do sistema de contabilidade de custos?

Continuação

Código do 1º nível (metas categorias)	Código do 2º nível (objetivos específicos)	Código do 3º nível (fatores categorizados)	Código do 4º nível (perguntas semiestruturas)
2 Estágio/semi-institucionalização/ objetificação	2.1 Conhecer principais diretrizes da modelagem conceitual.	2.1.1 Diretrizes conceituais utilizadas	2.1.1.1 Quais as principais diretrizes para a modelagem conceitual do sistema do SIC?
		2.1.2 Influência das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) e contabilidade	2.1.2.1 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?
	2.2 Conhecer aspectos culturais comportamentais e organizacionais.	2.2.1 Resistência à mudança	2.2.1.1 A resistência à mudança é uma característica da organização, para fins da adoção de informações de custos?
		2.2.2 Informações de custos *versus* desempenho organizacional	2.2.2.1 Até que ponto as informações de custos por atividades e produtos são importantes para medir o desempenho organizacional?
		2.2.3 Treinamento e capacitação	2.2.3.1 Até que ponto você considera real a necessidade de treinamento/ capacitação para implementar o sistema de contabilidade de custos?
	2.3 Conhecer nível de interação dos sistemas estruturantes e facilidade/ dificuldade na coleta de dados.	2.3.1 Dificuldade de coletas de dados	2.3.1.1 Existem dificuldades na coleta de dados para alimentar o SIC? Em que medida?
		2.3.2 Interação entre sistemas estruturantes	2.3.2.1 Até que ponto os sistemas de informação existentes, na sua organização, têm limitações para implementar (alimentar) o sistema de contabilidade de custos?
			2.3.2.2 Em que medida o SIC está integrado ao sistema de informações contábeis do estado?

Código do 1º nível (metas categorias)	Código do 2º nível (objetivos específicos)	Código do 3º nível (fatores categorizados)	Código do 4º nível (perguntas semiestruturas)
3 Institucionalização/ sedimentação	3.1 Conhecer nível de maturidade, exigência do controle externo, uso e utilidade.	3.1.1 Maturidade do SIC como um todo	3.1.1.1 Qual o nível de maturidade geral do SIC? O que foi e o que ainda precisa ser feito, e quais as perspectivas?
		3.1.2 Influência dos tribunais de contas	3.1.2.1 No estado, o tribunal de contas do estado solicita informações de custos ou exige o sistema de custos?
		3.1.3 Principais informações geradas ou a gerar pelo SIC	3.1.3.1 Quais os principais produtos/objetos de custos, informações e relatórios que o SIC gera ou vai gerar aos usuários internos e externos?
		3.1.4 Recomendações para estados iniciantes	3.1.4.1 A partir da experiência da construção do SIC, o que você recomendaria para os estados que estiverem iniciando ou pretendem iniciar o processo?

Fonte: Tolbert e Zucker (2010), adaptado.

Foram considerados, no recorte da pesquisa, cinco estados, o DF e o governo federal, que, à época do estudo, já possuíam sistemas de custos em operação, em diferentes estágios de desenvolvimento institucional. O total de participantes, com detalhamento por estado, encontra-se no Quadro 3. As entrevistas foram realizadas entre outubro e dezembro de 2020, conduzidas de forma virtual, por meio de teleconferências, utilizando a plataforma *Google Meet*. O processo buscou garantir padronização na coleta de dados, bem como condições favoráveis para o relato das experiências dos entrevistados, respeitando-se a autonomia e a disponibilidade de cada participante.

Para garantir desenvolvimento adequado e estruturado da pesquisa, foi adotado o modelo metodológico baseado nos estudos de Tolbert e Zucker (2010), que dividem o processo de institucionalização de sistemas organizacionais em três fases principais. A primeira fase, chamada de habitualização, refere-se à criação de novos arranjos organizacionais, que surgem como resposta a problemas específicos, sendo posteriormente formalizados por meio de políticas e procedimentos. A segunda fase, a objetificação, ocorre quando esses arranjos começam a ganhar consenso social dentro da organização, sendo reconhecidos como normas consolidadas e de caráter mais permanente. Por fim, a fase de sedimentação marca a perpetuação dessas

normas, que passam a ser amplamente aceitas e incorporadas à cultura organizacional, tornando-se parte integral da estrutura da entidade (Tolbert; Zucker, 2010). No setor público brasileiro, essa mesma tipologia foi aplicada por Reis *et al.* (2017) para identificar fatores motivadores e inibidores da institucionalização do modelo orçamentário das universidades federais, o que corrobora sua adequação ao contexto desta pesquisa.

As três fases destacam a importância do processo contínuo de adaptação e aceitação das mudanças dentro da organização, desde a criação inicial até a plena institucionalização das normas e das práticas.

O estudo está estruturado em quatro etapas: *i)* entrevistas semiestruturadas com gestores e servidores dos SICs, categorizando suas percepções como facilitadores ou barreiras; *ii)* análise qualitativa, para mapear os discursos, organizando-os em categorias e fatores determinados; *iii)* organização dos conteúdos em três fases (habitualização, objetificação e sedimentação), para aprofundar a compreensão teórica; e *iv)* elaboração de recomendações práticas, para subsidiar a implementação do SIC por entidade pública interessada.

Foram selecionados intencionalmente representantes das equipes responsáveis pelos SICs nos cinco estados, no Distrito Federal e no governo federal que, à época do estudo, já tinham o sistema implantado (Gefin, 2020). Esse critério de seleção visou a garantir que todos os entrevistados tivessem envolvimento direto na implantação e na gestão dos SICs, de modo a fornecerem insights qualificados sobre as dificuldades e os fatores facilitadores observados no processo de institucionalização.

Quadro 3 – Qualificação dos entrevistados

Entrevistados	Data/tempo	Formação da equipe	Outras informações
E1 (PE), dois entrevistados	28/10/2020 1h56	Administração de empresas. Bacharel em ciências contábeis com pós-graduação em finanças	Ambos auditores da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco
E2 (BA), um entrevistado	4/11/2020 1h30	Direito com pós-graduação em administração financeira governamental	Auditor fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia; 30 anos de serviço; membro do grupo SIC-BA desde 2005
E3 (SP), três entrevistados	18/11/2020 1h37	Todos bacharéis em ciências contábeis	Um contador-geral e dois analistas de planejamento, orçamento e finanças da Secretaria da Fazenda e Planejamento de SP
E4 (SC), três entrevistados	23/11/2020 1h37	Todos bacharéis em ciências contábeis	Todos contadores da Secretaria da Fazenda do Estado de SC
E5 (RS), três entrevistados	19/11/2020 2h34	Todos bacharéis em ciências contábeis	Um chefe da Divisão de Informações Estratégicas e dois contadores da Secretaria da Fazenda do Estado do RS
E6 (DF), dois entrevistados	3/12/2020 1h35	Todos bacharéis em ciências contábeis	Um coordenador de custos governamentais e um gerente de custos da Subsecretaria de Contabilidade do DF
E7 (governo federal), três entrevistados	4/12/2020 2h15	Todos bacharéis em ciências contábeis	Um coordenador de informação de custos e dois técnicos da Secretaria do Tesouro Nacional

Fonte: elaboração própria.

Os encontros foram registrados em áudio, com prévio consentimento dos participantes, garantindo-se autorização livre e esclarecida para gravação. Posteriormente, todas as entrevistas foram transcritas na íntegra, para viabilizar a análise dos dados.

A pesquisa foi conduzida por meio da associação entre os fragmentos de entrevistas coletadas, os conceitos teóricos existentes e as categorias teóricas emergentes (Lukka; Modell, 2010), tendo sido necessárias, para tanto, três etapas, relacionadas a seguir: *i)* análise de primeira-ordem, na qual se buscou compreender os conteúdos das falas dos entrevistados, mediante a segregação em atributos de facilitação (motivação) e restrição (óbices) por fatores categorizados. Esse material foi estratificado das transcrições das entrevistas; *ii)* interpretação de segunda-ordem, já no campo dos resultados da pesquisa. Foi realizada por meio da consolidação gradual dos conteúdos categorizados por fatores e alinhados às metas, desdobradas em

cinco, as quais, por sua vez, foram abarcadas pelos três estágios consagrados na teoria institucional, conforme modelo de Tolbert e Zucker (2010); *iii)* análise de terceira-ordem, por meio da consolidação dos resultados das principais percepções e da apresentação das recomendações empíricas, atendendo-se, assim, ao objetivo da pesquisa.

Quanto à estruturação dos dados, realizou-se por meio de categorização de fatores ou determinantes, utilizando-se a técnica da análise de modelos ou *Template Analysis*, de King (2004). Essa técnica permite a inserção e a criação de hierarquias de itens − metas, fatores, perguntas, dentre outros elementos analíticos, sem limites e de forma flexível. Além disso, os códigos podem surgir tanto a partir da literatura quanto a partir dos próprios dados.

Convém detalhar que a aplicação da *Template Analysis,* neste estudo, iniciou-se com a definição de um conjunto preliminar de códigos, derivado das categorias teóricas identificadas na literatura e nos objetivos da pesquisa. Em seguida, as transcrições das entrevistas foram lidas integralmente e codificadas manualmente, sem auxílio de software especializado, de acordo com esse template inicial – adicionando-se novos códigos e ajustando-se a hierarquia de categorias sempre que conceitos relevantes emergiam dos dados empíricos. Esse processo iterativo de refinamento prosseguiu até que se estabeleceu uma estrutura consolidada de categorias, garantindo que a análise capturasse fielmente tanto os elementos previstos teoricamente quanto aqueles surgidos das falas dos entrevistados.

Do ponto de vista ético, o estudo atendeu às normas de pesquisa com seres humanos. Todos os entrevistados foram informados sobre os objetivos da pesquisa, constantes no início das gravações dos vídeos. Também foram adotadas medidas para proteger a identidade dos participantes e garantir o tratamento confidencial das informações fornecidas.

A análise foi realizada manualmente, sem o uso de software específico, seguindo o rigor metodológico da *Template Analysis*, com aplicação sistemática de templates/códigos previamente definidos e refinados de forma iterativa ao longo da

leitura e da interpretação do material, de modo a assegurar a consistência e a rastreabilidade das categorias analíticas (King, 2004; Tolbert; Zucker, 2010).

Como limitação metodológica, destaca-se que os achados decorrem de recorte intencional de entes com sistemas de custos em operação, em diferentes estágios, o que restringe a generalização para realidades com implantação inexistente ou incipiente. Além disso, por serem baseados em entrevistas, os resultados refletem percepções dos participantes, sujeitas a vieses − memória/desejabilidade social, e não contemplam, nesse recorte, a visão de outros atores − usuários finais, gestores finalísticos e órgãos de controle.

Adicionalmente, ressalta-se que a coleta de dados se apoiou exclusivamente em entrevistas semiestruturadas, sem triangulação com outras fontes de evidência, o que pode ter limitado a robustez e a profundidade dos achados. Além disso, o uso de um único referencial teórico − o modelo de Tolbert e Zucker (2010) para guiar a análise restringiu a interpretação do fenômeno a essa perspectiva.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A análise dos dados, alinhada às práticas acadêmicas e às normas nacionais e internacionais, resultou em onze recomendações estratégicas para aprimorar a implantação e o uso dos SICs. Cada recomendação a seguir surge da convergência entre fundamentos teóricos (Tolbert; Zucker, 2010; IFAC, 2000; IPSASB, 2015; Brasil, 2021) e evidências empíricas (trechos de entrevistas com gestores dos SICs, identificados de E1 a E7). Para facilitar a compreensão, as recomendações são organizadas segundo os três estágios da institucionalização descritos por Tolbert e Zucker (2010): habitualização (arranjos iniciais); objetificação (consenso e normatização); e sedimentação (uso consolidado).

4.1 Estágio da habitualização (pré-institucionalização)

No estágio de habitualização, surgem as estruturas iniciais e as rotinas experimentais em resposta à nova prática do SIC (Tolbert; Zucker, 2010). Nesta fase, é essencial formar a base organizacional do sistema. Em vários entes federativos, a continuidade do SIC depende de equipes dedicadas e tecnicamente preparadas. O entrevistado E1 enfatiza que *"a adição de novos servidores com formação em contabilidade e tecnologia ao grupo do SIC é extremamente positiva. Eles trazem ideias inovadoras, contribuindo significativamente para o avanço do sistema".* Da mesma forma, E7 observa que o governo federal institucionalizou o SIC por meio de portaria interna, definindo o Tesouro como órgão central e os ministérios como segmentos setoriais, cada um com servidores de apoio. Esses achados confirmam orientações do IFAC (2000), do IPSASB (2015) e do CFC (Brasil, 2021), que destacam a importância de equipes especializadas para implementar o SIC com precisão e conforme normas, possibilitando construir a recomendação que segue no Quadro 4.

Quadro 4 – Recomendação 1: composição do Grupo SIC

Estabelecer um número mínimo de servidores e profissionais qualificados (formação em contabilidade e em sistemas de informação) para apoiar o SIC desde sua concepção até a consolidação. Criar e fortalecer comitês técnicos intersetoriais, estimulando a participação ativa de servidores de diferentes áreas e evitando a descontinuidade das equipes. Normatizar as competências e a estrutura das unidades setoriais de custos conforme a complexidade organizacional, assegurando o pleno desenvolvimento do órgão central do SIC.

Fonte: elaboração própria.

A implementação do SIC também requer recursos financeiros adequados e contínuos. Os gestores entrevistados mencionaram que programas federais de apoio à gestão (como o Profisco) financiam parte dos projetos de custos, geralmente por meio de contratos guarda-chuva que atendem a demandas tecnológicas diversas. O *Estudo 12* (IFAC, 2000) destaca a necessidade de alocar verbas específicas para investimentos em pessoal, sistemas de TI e atualização de processos durante a implantação de um novo sistema de custos. Sem financiamento apropriado, pode haver atrasos ou implementação incompleta (Mohr; Raudla; Douglas, 2021). Esse

conjunto de evidências empíricas e normativas fundamentaram diretamente a recomendação apresentada no Quadro 5.

Quadro 5 – Recomendação 2: recursos financeiros para o SIC

Assegurar financiamento por meio de recursos orçamentários próprios e buscar apoio de instituições interessadas em promover a transparência e o desenvolvimento social. Priorizar o projeto do SIC na agenda de gestão pública (por exemplo, incluindo-o em programas estratégicos ou planos plurianuais) para justificá-lo como iniciativa prioritária. Apresentar o SIC como ferramenta essencial para melhorar a eficiência da administração e otimizar a alocação de recursos, sensibilizando os tomadores de decisão quanto à sua relevância.

Fonte: elaboração própria.

A infraestrutura tecnológica e a integração dos sistemas de informação são fatores-chave para a maturidade do SIC. O entrevistado E1 ressaltou ser "essencial evidenciar a relevância da informação de custo em nível estratégico" e integrá-la ao planejamento do ente, definindo metas sob supervisão da Secretaria da Fazenda (Sefaz). E5 reforçou que ferramentas gerenciais inovadoras – como a adotada no estado de São Paulo, que registra diretamente as despesas por escola – são indispensáveis para aprimorar o SIC. E1 também alertou que a ausência de integração com sistemas de almoxarifado, patrimônio ou folha de pagamento compromete a confiabilidade dos dados. A literatura técnica (Chenhall, 2003; Cavalluzzo; Ittner, 2004; van Dooren, 2005) enfatiza que infraestrutura de TI robusta é determinante para inovações contábeis no setor público. Como recomendam IFAC (2000), IPSASB (2015) e CFC (Brasil, 2021), sistemas integrados de TI devem apoiar a análise transparente dos custos e a tomada de decisão pública. Assim, a evidência empírica e o suporte teórico-normativo apresentados justificaram diretamente a recomendação formulada a seguir.

Quadro 6 – Recomendação 3: maturidade tecnológica do SIC

Desenvolver e implementar ferramentas tecnológicas que possibilitem o registro direto das despesas nos objetos de custo, aplicando preferencialmente o método de custeio direto para evitar retrabalho. Integrar inteligência artificial ou recursos de automação para capturar e consolidar automaticamente informações vindas dos sistemas estruturantes (contabilidade patrimonial, liquidação orçamentária, folha de pessoal), garantindo que as bases de dados alimentem o SIC de forma completa e confiável.

Fonte: elaboração própria.

Para assegurar o sucesso do SIC, é fundamental promovê-lo ao nível estratégico da alta administração. E3 sugeriu incluir o projeto do SIC no Plano Plurianual (PPA), como foi feito no RS para outros sistemas de controle. E4 destacou que, mesmo com a contabilidade estruturada, é necessário formalizar o uso do SIC por meio de atos normativos (decretos, portarias, manuais) que definam responsabilidades e garantam sua continuidade.

De fato, Patterson e Lapsley (2003) observam que a gestão de custos passou a ocupar papel estratégico em todas as etapas do ciclo orçamentário, contribuindo para a tomada de decisão mais informada e para a responsabilização na gestão pública. Nesse sentido, alinhar o SIC aos instrumentos de planejamento e orçamento – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) – não apenas reforça sua prioridade institucional, mas também cria condições para que as informações produzidas sejam efetivamente utilizadas na alocação de recursos, no monitoramento de resultados e na prestação de contas. Assim, a convergência entre a evidência empírica apresentada pelos entrevistados e o respaldo teórico sustentaram a recomendação formulada no Quadro 7.

Quadro 7 – Recomendação 4: integração ao planejamento estratégico

Elevar o SIC ao nível estratégico da alta gestão e incorporá-lo formalmente ao PPA e ao orçamento anual, garantindo recursos, sustentabilidade e continuidade ao projeto. Designar a Secretaria da Fazenda (ou órgão similar de alto nível) como órgão central do SIC, com as demais secretarias atuando como segmentos setoriais subordinados. Desta forma, reforça-se a importância do SIC para a governança pública e sua articulação com as metas institucionais.

Fonte: elaboração própria.

O engajamento da alta administração e o patrocínio político são fatores críticos para a viabilização do SIC. E2 relatou que planos plurianuais e operações de crédito criam janelas de oportunidade para mobilizar a alta gestão em apoio ao projeto. E4 reforçou que a edição de atos normativos oficiais (decretos, portarias, manuais) provê segurança jurídica e clarifica responsabilidades, condições indispensáveis para o funcionamento eficaz do sistema. E3 acrescentou que, uma vez consolidado nas

secretarias, o SIC torna-se mais fácil de difundir, o que permite direcionar esforços para formação continuada e para fortalecimento das equipes setoriais.

Por outro lado, E7 advertiu que, se o patrocínio for restrito apenas à contabilidade ou à Secretaria da Fazenda, será insuficiente; é imprescindível que o SIC seja assumido como iniciativa governamental transversal e respaldada pela alta administração, pois, sem valorização e uso efetivo pelos gestores, as informações de custos tendem a não ser incorporadas aos processos decisórios.

Esse conjunto de evidências é consistente com a literatura, que reconhece a resistência à mudança e a cultura organizacional conservadora como barreiras relevantes à implantação e ao uso do SIC (Mohr, 2016; Padrones; Santos; Colares, 2017).

Ademais, os referenciais normativos e técnicos enfatizam que a consolidação de sistemas de custos depende de suporte institucional contínuo – em termos de recursos, legitimidade e governança – para promover transparência, *accountability* e uso gerencial da informação (IFAC, 2000; IPSASB, 2015; Brasil, 2021). Diante disso, foi possível construir a recomendação no Quadro 8.

Quadro 8 – Recomendação 5: patrocínio político e institucional

Envolver a alta administração na implantação e no uso do SIC, por meio de participação em comitês estratégicos e normas claras. Publicar instrumentos normativos (decretos, portarias, manuais) que oficializem o SIC, definam papéis e responsabilidades e tornem obrigatória a prestação periódica de contas de custos (por exemplo, relatórios anuais). Garantir que cada nova gestão reconheça a relevância do SIC, evitando que mudanças políticas interrompam ou deixem de priorizar o projeto.

Fonte: elaboração própria.

4.2 Estágio da objetificação (semi-institucionalização)

No estágio de objetificação, os arranjos iniciais criados na fase anterior passam a ser legitimados e transformados em rotinas consolidadas (Tolbert; Zucker, 2010). Aqui o SIC já está em operação e sua lógica conceitual deve ser consolidada. A maioria dos

entes que implantaram o SIC adotou o regime de competência contábil, conforme previsto na NBC TSP 34 (Brasil, 2021). Estados como PE, RS, SC e SP extraem informações diretamente dos registros patrimoniais (Variação Patrimonial Diminutiva), enquanto outros, como BA e DF, ajustam os dados de liquidação orçamentária para competência. Na prática, as administrações priorizaram o custeio direto por competência, abrangendo órgãos e programas, e têm avançado gradualmente para apurar custos em unidades de ponta (escolas, hospitais, presídios).

Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018) afirmam que, diante de múltiplos métodos de custeio disponíveis, recomenda-se que iniciantes no setor público utilizem o custeio direto, para simplificar a análise e evitar alocações arbitrárias. Além disso, o IPSASB (2015) reforça que o sistema de custos deve ser integrado aos processos de planejamento e de gestão estratégica, assegurando que as informações geradas sejam usadas de forma ampla na formulação de políticas públicas. À luz desses fundamentos, apresentou-se a recomendação constante do Quadro 9.

Quadro 9 – Recomendação 6: diretrizes conceituais para o SIC

Modelar o SIC com base no regime de competência contábil e alimentá-lo com dados extraídos dos sistemas estruturantes − contabilidade patrimonial, liquidação orçamentária, folha de pessoal, para garantir apurações precisas. Priorizar inicialmente a geração de informações de custos para unidades de ponta, como escolas e hospitais, e avançar progressivamente para objetos de maior porte − órgãos, programas, ações. Integrar o PPA, a LDO e a LOA ao SIC, para alinhar planejamento e orçamento à apuração de custos, ampliando gradualmente a abrangência das informações.

Fonte: elaboração própria.

Apesar dos avanços técnicos e normativos, persistem resistências culturais à apuração de custos. E1 e E3 observaram que “a apuração de custos ainda não faz parte da cultura diária da administração” em muitos órgãos, geralmente por receio de expor ineficiências ou aumentar a carga de trabalho dos servidores. Ao mesmo tempo, cresce a pressão da sociedade por transparência: mídia e cidadãos cobram indicadores como custo por aluno, por preso ou por paciente. Segundo E1, apenas normas mais robustas, que atribuam responsabilidades claras na coleta de dados de custos, fariam os gestores valorizarem o SIC como parte obrigatória da rotina.

Esses receios são apontados na literatura (Monteiro, 2018; Reis; Lavarda, 2017). Diante desse cenário, recomenda-se aplicar as normas contábeis (NBC TSP/IPSAS) de forma flexível: em vez de buscarem conformidade estrita com cada lançamento contábil, as organizações devem interpretá-las de modo a alinhar gestores e sociedade ao controle patrimonial eficiente, evitando rigidez burocrática desnecessária. Diante disso, apresentou-se a recomendação constante do Quadro 10.

Quadro 10 – Recomendação 7: adaptação das normas contábeis

Aplicar as normas contábeis (NBC TSP/IPSAS) de forma flexível, enfatizando seu papel na transparência e no controle patrimonial, em vez de persegui-las de maneira rígida, sem propósito prático. Deve-se interpretar as normas de modo que as exigências contábeis reflitam fielmente a realidade patrimonial, concentrando esforços na geração de informações úteis para a gestão, sem gerar custos administrativos excessivos.

Fonte: elaboração própria.

O IFAC (2000) e o IPSASB (2015) ressaltam que comunicação clara e treinamento contínuo são estratégias essenciais para superar a resistência à mudança. Os gestores devem promover uma cultura de mudança, divulgando abertamente os ganhos do SIC e envolvendo os servidores em todas as etapas do projeto. Nesse contexto, formulou-se a recomendação que se segue no Quadro 11.

Quadro 11 – Recomendação 8: comunicação e sensibilização

Elaborar plano de comunicação para desmistificar a apuração de custos e conscientizar gestores, servidores e sociedade sobre a importância do SIC para a eficiência, a transparência e a *accountability*. Apresentar claramente as contribuições do SIC − melhoria na alocação de recursos, avaliação de desempenho dos serviços públicos, dentre outros benefícios, e usar exemplos práticos de sucesso. Oficinas, workshops e seminários internos podem reforçar a legitimidade do SIC como ferramenta estratégica.

Fonte: elaboração própria.

Por fim, a capacitação técnica dos envolvidos é determinante. E1 destacou que é urgente “angariar recursos para capacitar profissionais” especializados em custos. E7 acrescentou que, além dos treinamentos convencionais, recomenda-se elaborar um plano de trabalho específico para cada órgão, com diretrizes claras e reuniões técnicas regulares. E2 lembrou que a rotatividade de servidores qualificados, por

transferências internas e aposentadorias, representa desafio adicional. Santos e Voese (2019) e Gupta, Dirsmith e Forgaty (1994) identificam que a falta de profissionais capacitados e o desenvolvimento de competências são fatores críticos para o sucesso do SIC. Surgiu, por conseguinte, a recomendação 9, disposta no Quadro 12.

Quadro 12 – Recomendação 9: treinamento e capacitação

Desenvolver plano de capacitação específico para os servidores das unidades setoriais de custos, com workshops, seminários e estudos de caso, para discutir a definição dos objetos de custo e a utilização prática do SIC. Realizar diagnóstico inicial das competências existentes e oferecer treinamentos adaptados a diferentes perfis, como profissionais de TI, contadores e gestores. Além da capacitação técnica, estabelecer plano de trabalho claro, com reuniões periódicas de acompanhamento, para orientar continuamente as equipes responsáveis pelo SIC.

Fonte: elaboração própria.

4.3 Estágio da sedimentação (institucionalização)

Na fase de sedimentação, as práticas do SIC tornam-se parte integrante da rotina organizacional (Tolbert; Zucker, 2010). O SIC deve atuar como centro integrador de informações para toda a administração pública. E4 descreveu que o sistema de custos do RS funciona como centro unificado, agregando dados dos sistemas de contabilidade, do patrimônio e da folha de pagamento. De forma semelhante, o IPSASB (2015) enfatiza que uma gestão integrada da informação pública requer a interação dos sistemas contábeis, de ativos, de recursos humanos, dentre outros componentes administrativos, garantindo que os dados de custos sejam completos e precisos para a tomada de decisão. Com base nessas evidências, formulou-se a recomendação disposta no Quadro 13, voltada ao fortalecimento da integração sistêmica do SIC.

Quadro 13 – Recomendação 10: integração entre sistemas estruturantes

Integrar o SIC aos principais sistemas administrativos, especialmente ao sistema de folha de pessoal, mas também aos sistemas de contabilidade, de ativos, de compras, dentre outras soluções corporativas, para eliminar processos manuais de coleta de dados e evitar retrabalho. Incluir a equipe do SIC no desenvolvimento ou na atualização desses sistemas, definindo codificações padronizadas que viabilizem o fluxo automático de informações. Manter todas as bases de dados atualizadas e alinhadas, com apoio dos tribunais de contas e demais órgãos de controle, é fundamental para assegurar a qualidade das informações de custos.

Fonte: elaboração própria.

Os relatórios gerados pelo SIC devem atender às demandas dos gestores e da sociedade. Em SC, por exemplo, a equipe do SIC desenvolve um modelo que consolida todos os dados estruturantes e utiliza ferramentas de *business intelligence*, como o Power BI, para produzir relatórios dinâmicos configuráveis pelos usuários finais. Entretanto, E6 advertiu que mudanças frequentes na gestão e recursos limitados podem dificultar a evolução contínua desses relatórios. Outro desafio crucial é definir claramente os objetos de custo: E7 destacou que, para calcular o custo de um produto ou serviço, é "essencial identificar os processos envolvidos em sua criação e entrega". A literatura (Padrones; Santos; Colares, 2017) observa que barreiras culturais e organizacionais podem impedir essa visão integrada. Nesse sentido, o IPSASB recomenda integrar as informações do SIC a outros sistemas de gestão, permitindo visão completa da alocação de recursos (IPSASB, 2015).

Além disso, a NBC TSP 34 (Brasil, 2021) ressalta que bens e serviços públicos, como em áreas da saúde, da educação e da segurança, são objetos finais de custo, cuja mensuração precisa é crucial para a eficiência e a transparência dos gastos. Vários estados já divulgam indicadores detalhados − custo por preso, por aluno, por refeição escolar, dentre outras métricas de prestação de serviços públicos, ampliando a prestação de contas à sociedade. À luz desse enquadramento normativo e das evidências de aplicação prática, apresenta-se, no Quadro 14, a Recomendação 11, voltada ao aprimoramento e à ampliação das informações finalísticas geradas pelo SIC.

Quadro 14 – Recomendação 11: informação gerada pelo SIC

Priorizar, inicialmente, a geração de relatórios de custos referentes aos objetos de ponta voltados diretamente à população − escolas, hospitais, unidades de segurança, expandindo gradativamente para toda a estrutura governamental. Garantir que esses relatórios sejam dinâmicos, customizáveis e acessíveis, utilizando plataformas modernas, como ferramentas de inteligência artificial ou BI, que permitam ao usuário configurar análises sob demanda. O SIC deve oferecer conjunto amplo de indicadores e relatórios sobre serviços, programas e processos públicos, seguindo exemplos dos estados que já divulgam custos por tipo de beneficiário ou serviço.

Fonte: elaboração própria.

Por fim, a consolidação do SIC depende do apoio contínuo de gestores, de servidores e de órgãos de controle interno, externo e social. A sedimentação dessas práticas, isto é, o uso regular e a institucionalização das informações de custos, fortalece a transparência, a eficiência e a accountability na gestão pública. Em consonância com a teoria institucional de Tolbert e Zucker (2010), observa-se que a efetividade do SIC exige superar a mera institucionalização formal (habitualização) e alcançar a sedimentação organizacional, quando os dados de custos passam a orientar rotineiramente as decisões administrativas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em consonância com o objetivo do estudo, os resultados permitem categorizar aspectos críticos relacionados à implementação e ao uso do SIC, a partir das percepções de servidores responsáveis por sua gestão em entes em que o sistema já se encontra implantado. A pesquisa também possibilita formular recomendações práticas, para apoiar outros entes federativos na adoção e no amadurecimento do SIC, complementando os instrumentos normativos vigentes, ao traduzir diretrizes gerais em orientações aplicáveis à realidade administrativa. Assim, concretiza-se essa contribuição pela sistematização de fatores que favorecem ou dificultam a institucionalização do SIC e pela proposição de caminhos operacionais capazes de ampliar o uso das informações de custos na gestão pública, com foco em eficiência e transparência.

À luz da teoria institucional (Tolbert; Zucker, 2010), os achados sugerem que a efetividade do SIC depende de sua institucionalização para além da conformidade formal. Em muitos casos, a implementação tende a avançar no nível de habitualização/objetificação − estruturação inicial, definição de rotinas e desenho do sistema, mas encontra dificuldades para alcançar a sedimentação, isto é, para consolidar o uso do SIC como prática estável, incorporada às rotinas e aos processos de tomada de decisão.

Esse resultado é compatível com a ideia de que pressões regulatórias podem induzir a adoção "formal", enquanto fatores culturais, organizacionais e de coordenação condicionam a internalização e o uso efetivo. Assim, a teoria ajuda a explicar por que a obrigatoriedade normativa não garante, por si só, a utilização consistente das informações de custos: a consolidação do SIC requer legitimação interna, incentivos gerenciais e rotinas que sustentem seu uso contínuo.

Enfatiza-se que o estudo se baseia exclusivamente em entrevistas com equipes gestoras do SIC, sem triangulação com outras fontes − exame de documentos institucionais, observação de rotinas, análise de relatórios gerenciais ou de bases de dados, o que restringe a robustez empírica e a comparação entre discurso e prática. Também os achados decorrem de recorte intencional de entes em que o SIC já estava implantado, não podendo, evidentemente, ser extrapolados para contextos com implantação inexistente ou incipiente.

Por fim, a análise foi realizada predominantemente sob o enquadramento da teoria institucional, o que privilegia interpretações relacionadas a processos de legitimação e sedimentação, embora outras abordagens possam oferecer explicações complementares, como as voltadas a capacidades organizacionais, desempenho, governança de TI ou gestão da mudança.

Pesquisas futuras podem ampliar a compreensão do tema com a inclusão e o estudo dos seguintes tópicos: *i)* triangulação metodológica, combinando entrevistas com análise documental, evidências de uso − relatórios, painéis, decisões apoiadas por custos − e observação de rotinas; *ii)* comparação entre entes em diferentes estágios de implantação, inclusive municípios, para avaliar como o SIC evolui rumo à

sedimentação, especialmente diante das exigências de integração do Siafic; *iii)* teste de modelos explicativos complementares − capacidade estatal, gestão da mudança, governança e maturidade de dados − em diálogo com a teoria institucional; e *iv)* avaliação dos efeitos do SIC sobre decisões e resultados na gestão pública, explorando indicadores de eficiência, alocação de recursos e transparência, bem como barreiras específicas ao uso gerencial das informações de custos por áreas finalísticas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC 34, de 18 de novembro de 2021**. Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. Brasília, DF: CFC, 2021. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTSP34&arquivo=NBCTSP34.doc. Acesso em: 10 nov. 2021.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 — Sistema de Informação de Custos do Setor Público. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, n. 231, p. 175, 2 dez. 2011.

BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. **Resolução n. 510, de 7 de abril de 2016.** Dispõe sobre as normas aplicáveis a pesquisas em ciências humanas e sociais cujos procedimentos metodológicos envolvam a utilização de dados diretamente obtidos com os participantes ou de informações identificáveis ou que possam acarretar riscos maiores do que os existentes na vida cotidiana, na forma definida nesta Resolução. Brasília, DF: CNS, 2016.

BRASIL. **Decreto n. 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2020.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 5 maio 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 3 ago. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Programa de Apoio à Gestão dos Fiscos do Brasil (Profisco)**. Brasília, DF: MF, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/profisco#:~:text=O%20Programa%20de%20Apoio%20%C3%A0,financeira%20e%20patrimonial%20dos%20estados. Acesso em: 6 ago. 2023.

CAVALLUZZO, Ken S.; ITTNER, Christopher D. Implementing performance measurement innovations: evidence from government. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 3-4, p. 243-267, abr./maio 2004. DOI: https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00013-8. Disponível em: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368203000138. Acesso em: 22 abr. 2022.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, fev./abr. 2003. DOI: https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7. Disponível em: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368201000277. Acesso em: 10 abr. 2022.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa n. 96, de 6 de maio de 2025**. Aprova o Guia de Orientação para Implementação e Uso de Sistema de Custos na Administração Pública e dá outras providências. Vitória, ES: TCE-ES, 2025. Disponível em: https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/39/Guia-de-orientacao-1a-Edicao.pdf. Acesso em: 8 ago. 2026.

GRUPO DE GESTORES DAS FINANÇAS ESTADUAIS. **Nota técnica sobre projetos de sistemas de custos nos estados brasileiros**. Documento de circulação restrita aos integrantes do Grupo de Trabalho de Custos dos Estados. [*s. l.*]: GEFIN, 2020.

GUPTA, Parveen P.; DIRSMITH, Mark W.; FORGATY, Timothy J. Coordination and control in a government agency: contingency and institutional perspectives on GAO audits. **Administrative Science Quarterly**, v. 39, n. 2, p. 264-284, jun. 1994. Disponível em: https://pt.scribd.com/document/703731335/Coordination-and-control-in-government-agency. Acesso em: 21 mar. 2021.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Perspectives on cost accounting for government**: international public sector study. Study 12. Nova York: IFAC, 2000.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Recommended practice guideline 3**: reporting service performance information. *RPG 3.* Nova York: IPSASB, 2015. Disponível em: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-RPG-3-Reporting-Service-Performance-Information.pdf. Acesso em: 20 ago. 2021.

KING, Nigel. Using templates in the thematic analyses of text. *In*: CASSELL, Ctherine; SYMON, Gillian. (ed.). **Essential guide to qualitative methods in organizational research**. Londres: Sage Publications, 2004. p. 256-270.

LUKKA, Kari; MODELL, Sven. Validation in interpretive management accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, n. 4, p. 462-477, maio 2010. DOI: https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.004. Disponível em: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368209001019?via%3Dihub. Acesso em: 20 mar. 2022.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de; BEZERRA FILHO, João Eudes. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: Social Iris, 2018.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento**: pesquisa qualitativa em saúde. 14. ed. São Paulo: Hucitec Editora, 2012.

MOHR, Zachary T.; RAUDLA, Ringa; DOUGLAS, James W. Comparing cost accounting use across European countries: the role of administrative traditions, NPM instruments, and fiscal stress. **Public Administration Review**, v. 81, n. 2, p. 299-307, mar./abr. 2021. DOI: https://doi.org/10.1111/puar.13162. Disponível em: https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/puar.13162. Acesso em: 7 set. 2026.

MOHR, Zachary T. Performance Measurement and cost accounting: are they complementary or competing systems of control? **Public Administration Review**, v. 76, n. 4, p. 616-625, jul./ago. 2016. DOI: https://doi.org/10.1111/puar.12503. Disponível em: https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/puar.12503. Acesso em: 10 mar. 2022.

MONTEIRO, R. Análise exploratória dos fatores de importância e barreiras para a implantação da contabilidade de custos no setor público brasileiro. **Revista de Administração, Sociedade e Inovação**, Volta Redonda, v. 4, n. 1, p. 71-89, jan./jun. 2018. DOI: https://doi.org/10.20401/rasi.4.1.167. Disponível em: https://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/167. Acesso em: 22 mar. 2022.

PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos. Implantação do sistema de informação de custos no setor público: a experiência do governo federal brasileiro. **Science of Human Action**, Medelín, v. 2, n. 1, p. 68-98, jan./jun. 2017. DOI: https://doi.org/10.21501/2500-669X.2323. Disponível em: https://revistas.ucatolicaluisamigo.edu.co/SHA/article/view/2323. Acesso em: 21 mar. 2022.

PATTERSON, Audrey; LAPSLEY, Irvine. The diffusion of accounting practices in the new managerial public sector. **International Journal of Public Sector Management**, v. 16, n. 5, p. 359-372, set. 2003. DOI: https://doi.org/10.1108/09513550310489304. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/235277851_The_Diffusion_of_Accounting_Practice_in_the_New_Managerial_Public_Sector. Acesso em: 30 abr. 2022.

PEREIRA, Ana Luísa; ROMÃO, Ana Lúcia. A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Trindade, v. 12, n. 27, p. 165-186, set./dez. 2015. DOI: https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n27p165. Disponível em: https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n27p165. Acesso em: 20 mar. 2022.

REIS, Cisne Zélia Teixeira; OLIVEIRA, Adriel Rodrigues de; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos; CUNHA, Nina Rosa da Silveira. Modelo orçamentário das universidades federais: fatores motivadores e inibidores de sua institucionalização. **Revista de Administração da UFSM**, Santa Maria, v. 10, n. 6, ed. especial, p. 1081-1100, 2017. DOI: https://doi.org/10.5902/1983465915720. Disponível em: https://periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/15720. Acesso em: 4 ago. 2024.

REIS, Luciano Gomes dos; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. An analysis of the process of change in accounting at a local government from the perspective of the critical theory. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Senhor do Bonfim, v. 7, n. 3, p. 143-158, set./dez. 2017. DOI: https://doi.org/10.18028/rgfc.v7i3.3695. Disponível em: https://revistas.uneb.br/financ/article/view/3695. Acesso em: 21 mar. 2021.

SANTOS, Marcos Roberto dos; VOESE, Simone Bernardes. Gestão de custos no governo federal brasileiro. *In*: Congresso Brasileiro de Custos, 26., 2019, Curitiba. **Anais** [...]. Curitiba: Associação Brasileira de Custos, 2019. p. 1-15. Disponível em: https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anaiS.A.rticle/view/4639. Acesso em: 28 fev. 2021.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. *In*: CALDAS, Miguel; FACHIN, Roberto; FISCHER, Tânia (org.). **Handbook de estudos organizacionais**. Volume 2: reflexões e novas direções Capital: Editora Atlas, 2010. p. 194-217.

VAN DOOREN, Wouter. What makes organisations measure? Hypotheses on the causes and conditions for performance measurement. **Financial Accountability & Management**, v. 21, n. 3, p. 363-383, jul. 2005. DOI: https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00225.x. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/228005208_What_Makes_Organisations_MeasureHypotheses_on_the_Causes_and_Conditions_for_Performance_Measurement. Acesso em: 18 abr. 2021.

VAN HELDEN, Jan; ADHIKARI, Pawan; KURUPPU, Chamara. Public sector accounting in emerging economies: a review of the papers published in the first decade of Journal of Accounting in Emerging Economies. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, v. 11, n. 5, p. 776-798, jun. 2021. DOI: https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2020-0038. Disponível em: https://www.emerald.com/jaee/article-abstract/11/5/776/200383/Public-sector-accounting-in-emerging-economies-a?redirectedFrom=fulltext. Acesso em: 22 fev. 2022.

YIN, Robert K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Porto Alegre: Penso, 2016.

CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA (CRediT)

João Eudes Bezerra Filho: concepção; metodologia; investigação; curadoria de dados; redação – rascunho original; redação – revisão e edição; administração do projeto; recursos; e visualização.

Maria Cristina Mac Dowell: administração do projeto; e validação.

Valcemiro Nossa: redação; rascunho original; supervisão; e validação.

Victor Branco de Holanda: metodologia; investigação; redação – rascunho original; administração do projeto; e validação.

FINANCIAMENTO

Não se aplica. Declaramos que esta pesquisa não recebeu financiamento ou apoio específico de agência de fomento, instituição pública ou privada, empresa ou organização sem fins lucrativos.

CONFLITO DE INTERESSES

Não se aplica. Declaramos não possuirmos conflito de interesses relacionado ao desenvolvimento, aos resultados ou à publicação deste trabalho.

DISPONIBILIDADE DOS DADOS

Disponível mediante solicitação. Os dados que suportam os resultados deste estudo estão disponíveis mediante solicitação ao autor correspondente.

APROVAÇÃO ÉTICA

Não se exige aprovação ética. Esta pesquisa não envolve procedimento, dado ou participante que exige aprovação ética ou, por sua natureza, não está sujeita a aprovação por comitê ou instância ética competente.

PUBLICAÇÃO DE PREPRINT

Não se aplica. Este trabalho não foi disponibilizado previamente em servidor ou plataforma de *preprints*.

USO DE IA

Foi utilizada ferramenta de inteligência artificial generativa, especificamente Claude IA, para apoio à redação e à revisão textual, sem substituição da análise crítica e da responsabilidade integral do autor pela versão final do trabalho publicado.

HISTÓRICO DE AVALIAÇÃO DO TRABALHO

Data de submissão: 6/11/2023
Data de publicação: 17/11/2026
Editora responsável: Alessandra Caballero Brügger Freitas (editora-executiva)
Link para o histórico de avaliação completo