Revista do TCU | v. 157 | Flujo continuo | 2026 | e2026-2004 | DOI: https://doi.org/10.69518/2004.
Artículo original | Contabilidad pública

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

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

## *RECOMMENDATIONS FOR IMPLEMENTING OF COST INFORMATION SYSTEMS IN THE PUBLIC SECTOR TO PROMOTE OF TRANSPARENCY AND ACCOUNTABILITY*

**João Eudes Bezerra Filho** | |
Fundación Capixaba de Investigación en Contabilidad, Economía y Administración (Fucape Business School), Vitória (Espírito Santo), Brasil.

**Maria Cristina Mac Dowell Dourado de Azevedo** | |
Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Brasília (Distrito Federal), Brasil.

**Valcemiro Nossa** | |
Fundación Capixaba de Investigación en Contabilidad, Economía y Administración (Fucape Business School), Vitória (Espírito Santo), Brasil.

**Victor Branco Holanda** | |
Universidad Federal del Estado de Rio Grande do Norte, Natal (Rio Grande do Norte), Brasil.

## RESUMEN

El objetivo de este artículo es clasificar y presentar recomendaciones para la implantación y el uso de sistemas de información de costos (SIC), a partir de las percepciones de los funcionarios 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 basa en entrevistas semiestructuradas realizadas a siete equipos que trabajan en las entidades analizadas. Desde el punto de vista metodológico, se utiliza la técnica de *Template Analysis*. A partir de los datos recopilados, se formulan orientaciones para la implementación, el uso y la consolidación de estas prácticas en el sector público brasileño. Los resultados ponen de manifiesto, además, el potencial de la información de costos para mejorar el desempeño de la administración pública. El estudio contribuye a su incorporación a los procesos de gestión y propone estrategias para promover la aplicación efectiva y la institucionalización de este recurso como apoyo 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*.

## *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

*The objective purpose of this article is to categorize and present recommendations for the implementation and use of Cost Information Systems (CISs), based on the perceptions of civil servants responsible for their management in five Brazilian states, the Federal District, and the federal government. This exploratory, qualitative, and interpretive study research is grounded in semi-structured interviews conducted with seven teams working in the analyzed entities. Methodologically, the technique of template analysis is used. Based on the data collected, guidelines are formulated, elaborated, developed for the implementation, use, and consolidation of these practices in the Brazilian public sector. The results findings also show demonstrate the potential of cost information to improve enhance public administration performance. The study contributes to its incorporation into management processes and proposes strategies to promote the effectiveness and institutionalization of this resource as a support for efficiency, transparency and accountability.*


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

## 1 INTRODUCCIÓN

En el contexto internacional, los organismos dedicados a la contabilidad y la gestión del sector público han destacado la importancia de la información de costos y de desempeño para mejorar la eficiencia, la transparencia y la toma de decisiones.

En Brasil, la evolución de este debate ha ido acompañada de la consolidación de marcos legales y normativos que han pasado a exigir y orientar la determinación de los costos en la administración pública, entre los que destacan la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF), las normas contables aplicadas al sector público y las reglamentaciones relacionadas con los sistemas integrados de ejecución presupuestaria y financiera.

A pesar de las exigencias legales, la literatura especializada recoge la resistencia a la implantación y al uso de la información de costos en la administración pública. Se señalan como obstáculos los factores culturales y la preferencia por los modelos presupuestarios tradicionales, lo que contribuye al predominio de la información presupuestaria y financiera en la gestión (van Helden; Adhikari; Kuruppu, 2021; Mohr, 2016; Padrones; Santos; Colares, 2017).

Asimismo, la adopción de sistemas de costos sigue siendo limitada. Según el Grupo de Gestores de Finanzas de los Estados (Gefin) (Gefin, 2020), hasta 2020 solo Pernambuco (PE), Bahia (BA), Santa Catarina (SC), Rio Grande do Sul (RS) y São Paulo (SP), además del Distrito Federal (DF) y la Unión, contaban con experiencias consolidadas. En los demás entes federativos, existen iniciativas en las primeras fases de implantación. Por este motivo, son escasos los estudios empíricos sólidos que evalúen de forma sistemática la eficacia, las ventajas y las limitaciones de estas iniciativas e identifiquen buenas prácticas y desafíos.

Un desafío importante es la adaptación de los productos y servicios que ofrecen los gobiernos – estudiantes graduados, pacientes atendidos, personas vulnerables asistidas, eventos, tránsito, entre otros productos de la acción pública, además de garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en el § 3.º del art. 50 de la LRF.

Teniendo en cuenta este contexto, la investigación pretende responder a las siguientes preguntas: ¿Qué aspectos críticos de la implantación y el uso del SIC perciben los gestores de los entes federativos que ya se han beneficiado del sistema? ¿Qué recomendaciones prácticas adicionales pueden servir de orientación a otros entes federativos a la hora de adoptar el SIC, con el fin de lograr una mayor eficiencia y transparencia en la gestión pública?

Por consiguiente, el objetivo de este artículo es categorizar y ofrecer recomendaciones sobre la implementación y el uso del SIC, a partir de las percepciones de los funcionarios públicos encargados de gestionar esta herramienta en los estados brasileños en los que ya se ha implantado el sistema, así como en el Distrito Federal y en el gobierno federal. Se pretende presentar orientaciones estratégicas que complementen los instrumentos normativos vigentes y sirvan de guía práctica para los

entes federativos que deseen adoptarlo, con el fin de mejorar la eficiencia y la transparencia en la gestión pública.

Se adopta el proceso de institucionalización, siguiendo el modelo de Tolbert y Zucker (2010), junto con las técnicas de encadenamiento de *templates* de King (2004). Esta elección se debe a la observación de que la concepción, la implantación y la utilidad de los sistemas de información en el sector público suelen pasar por las etapas de preinstitucionalización, semiinstitucionalización y, finalmente, plena institucionalización de su uso en la organización.

Se llevan a cabo entrevistas semiestructuradas con funcionarios públicos responsables de la gestión de los SIC ya establecidos en los entes subnacionales y en la Unión. Se busca mapear y comprender el proceso de implantación, el contexto y los significados de los fenómenos asociados a la adaptación de los servicios públicos implantados en Brasil.

Los resultados permiten elaborar un conjunto estructurado de recomendaciones y propuestas basadas en percepciones y observaciones empíricas. Dichas directrices abordan aspectos estratégicos, normativos, organizacionales, de gestión, culturales y técnicos relacionados con la determinación de los costos y el uso de la información sobre costos en la administración pública brasileña.

El objetivo de este estudio es contribuir de manera significativa a la integración de la información de costos en la gestión pública, mediante la propuesta de estrategias prácticas que favorezcan la institucionalización de este instrumento como elemento esencial para aumentar la eficiencia, mejorar la transparencia y reforzar la *accountability*. Al abordar las mejores prácticas y los desafíos, la investigación impulsa el desarrollo y la consolidación de los sistemas de costos, destacando su relevancia no solo para una toma de decisiones más fundamentada, sino también para promover una administración pública con mayor capacidad de respuesta y sentido de responsabilidad.

## 2 REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA

En el contexto organizacional, Gupta, Dirsmith y Forgaty (1994) destacan que el éxito de un sistema de gestión, como el SIC, depende de un apoyo adecuado durante la implementación, incluido el compromiso político, la formación y el desarrollo de competencias. La literatura especializada destaca estos elementos como fundamentales para el éxito de las innovaciones contables (Chenhall, 2003; Cavalluzzo; Ittner, 2004; van Dooren, 2005).

Patterson y Lapsley (2003) subrayan que la contabilidad en el sector público ha pasado de ser una función puramente administrativa a convertirse en una herramienta estratégica de gestión de costos. Esto refleja la creciente necesidad de optimizar la asignación de recursos, utilizando la gestión de costos como apoyo a la toma de decisiones.

Estudios anteriores, citados en el Cuadro 1 que figura a continuación, indican que la administración pública brasileña se enfrenta a dificultades en la implementación del SIC.

**Cuadro 1 – Dificultades en la implementación del SIC**

| Dificultad identificada | Fuente |
|---|---|
| Temor a divulgar detalles sobre el gasto público | Reis y Lavarda (2017) |
| Barrera cultural y/o económica | Padrones, Santos y Colares (2017) |
| Resistencia al cambio | Monteiro (2018) |
| Falta de personal cualificado y ausencia de una estructura adecuada | Santos y Voese (2019) |
| Falta de mecanismos de control para sancionar el incumplimiento en la implantación | Pereira y Romão (2015) |
| Resistencia de los gestores públicos al uso de la información de costos, con preferencia por los medios presupuestarios tradicionales | Mohr (2016) |

Fuente: elaboración propia.

Estudios internacionales, como el *Study 12 – Perspectives on Cost Accounting for Governments*, publicado en 2000 por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC-CSP, por sus siglas en inglés), y la *Recommended*

*Practice Guideline 3 – Reporting Service Performance Information* (*RPG 3*), publicada en 2015 por el Consejo Internacional de Normas de Contabilidad del Sector Público (IPSASB, por sus siglas en inglés), destacan la importancia de contar con sistemas de costos eficaces para mejorar la eficiencia, la transparencia y la toma de decisiones en la gestión pública.

El *Study 12* ofrece directrices importantes para el desarrollo y la implementación de los SIC en los gobiernos y se ha utilizado ampliamente como referencia fundamental, ya que tiene por objeto ayudar a los gobiernos a mejorar la eficiencia en el uso de los recursos públicos, en la provisión de bienes y en la prestación de servicios a la sociedad. El documento destaca la necesidad de un sistema de costeo sólido que respalde la gestión fiscal y la toma de decisiones. Por su parte, la RPG 3 se centra en la presentación de información sobre el desempeño de los servicios en los Informes Financieros de Propósito General (GPFR, por sus siglas en inglés).

Estos documentos se ajustan a los principios de la Nueva Gestión Pública (NGP), cuyo objetivo es lograr una mayor eficiencia, transparencia y eficacia en la administración pública, especialmente en lo que se refiere a la determinación de costos según el régimen de devengo. Se trata de un régimen contable que ofrece una visión financiera más amplia, favorece la gestión de activos y centra la atención en los resultados, lo que contribuye a una toma de decisiones mejor fundamentada y, en consecuencia, al fortalecimiento de la responsabilidad fiscal.

En Brasil, el 4 de mayo de 2000 se promulgó la Ley Complementaria 101, Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) (Brasil, 2000), que constituye un hito en las finanzas públicas brasileñas, al establecer que la administración pública mantenga un sistema de costos que permita evaluar y realizar el seguimiento de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial de las organizaciones públicas.

El 5 de noviembre de 2020, el Decreto 10.540 establece el estándar mínimo de calidad del Sistema Único e Integrado de Ejecución Presupuestaria, Administración Financiera y Control (Siafic), un instrumento destinado a la integración de los distintos niveles de gobierno y al fortalecimiento del control de los recursos públicos (Brasil, 2020), y establece, entre sus requisitos, que el sistema permita la acumulación de

registros por centros de costos. Asimismo, fija el año 2025 como plazo para la implantación del Siafic.

En 2021, el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) publicó la Norma Brasileña de Contabilidad Aplicada al Sector Público 34 (NBC TSP 34 – Costos en el sector público) (Brasil, 2021), que actualiza la antigua NBC T 16.11, de 2011 (Brasil, 2011), y establece nuevas directrices obligatorias para la determinación y el uso de la información de costos en el sector público a partir de 2024. La norma tiene por objeto reforzar la transparencia y la eficiencia en la gestión de los recursos públicos, promoviendo una gestión patrimonial más precisa y responsable.

Posteriormente, el Decreto 11.644, de 16 de agosto de 2023, modifica el Decreto 10.540/2020 y establece un plan excepcional de implementación, en el que se prevén plazos escalonados para el cumplimiento de determinados requisitos del Siafic.

Sin embargo, a pesar de la obligación de implantar y determinar los costos en el sector público brasileño, prevista en la NBC TSP 34 y en el propio Decreto 10.540/2020, la situación sigue siendo incipiente. Hasta la fecha, la mayoría de los tribunales de cuentas no se han pronunciado de forma expresa ante las entidades sujetas a su jurisdicción sobre la exigencia de adoptar sistemas de costos.

La única excepción es el Tribunal de Cuentas del Estado de Espírito Santo (TCE-ES), que publicó la Instrucción Normativa 96, de 6 de mayo de 2025, por la que se aprueba la *Guía de orientación para la implementación y el uso de un sistema de costos en la administración pública* por parte de los municipios del estado de Espírito Santo (Espírito Santo, 2025).

Estos marcos normativos e institucionales ponen de manifiesto, por lo tanto, la urgencia de avances concretos y, al mismo tiempo, el desfase entre la obligatoriedad legal y la implementación efectiva de los SIC. En resumen, la literatura especializada indica que la adopción del SIC en el sector público viene impulsada por la búsqueda de una mayor eficiencia en la asignación de recursos, la transparencia y la *accountability*, además del cumplimiento de las exigencias legales y normativas. En este sentido, las directrices internacionales (IFAC, 2000; IPSASB, 2015) y los marcos

nacionales (LRF y NBC TSP 34) reafirman el SIC como instrumento de apoyo a la toma de decisiones y de mejora de la gobernanza, aunque estudios anteriores señalan la persistencia de barreras culturales, organizativas y tecnológicas que aún limitan su institucionalización y su uso efectivo.

Para comprender cómo el SIC pasa de la adopción formal al uso efectivo, se adopta, como marco teórico, la vertiente de la teoría institucional propuesta por Tolbert y Zucker (2010), según la cual la institucionalización de nuevas estructuras organizativas se produce en tres etapas: la **habitualización**, en la que los arreglos organizativos surgen como respuesta a problemas específicos y se formalizan en políticas y procedimientos; la **objetivación**, en la que alcanzan un consenso social y adquieren carácter de norma; y la **sedimentación**, en la que se perpetúan y quedan incorporados a la cultura y a la estructura de la organización. Este modelo ya se ha empleado en el análisis de innovaciones de gestión en el sector público brasileño: Reis *et al.* (2017), al investigar el modelo presupuestario de las universidades federales, utilizaron las tres etapas para identificar los factores motivadores e inhibidores de su institucionalización y constataron la presencia de factores inhibidores en todas ellas. En la misma línea, Reis y Lavarda (2017), al analizar el proceso de cambio contable en un gobierno local, identifican, entre los obstáculos para la consolidación de las innovaciones contables, el temor a divulgar detalles del gasto público (Cuadro 1). Estas evidencias corroboran la idoneidad del modelo de Tolbert y Zucker (2010) para clasificar las percepciones de los gestores sobre la implantación y el uso del SIC.

Desde el punto de vista analítico, el estudio se basa en Lukka y Modell (2010), para quienes la validez de la investigación interpretativa en contabilidad gerencial se deriva de la articulación plausible entre las evidencias empíricas, los conceptos teóricos preexistentes y las categorías que surgen de los datos. Esta orientación justifica el uso de las etapas de Tolbert y Zucker (2010) como estructura previa de codificación (*template*), según King (2004), sin impedir que las categorías emergentes de las entrevistas se incorporen al análisis, procedimiento que se detalla en la sección 3.

# 3 METODOLOGÍA

Este estudio adopta un enfoque cualitativo y exploratorio, basado en entrevistas semiestructuradas con funcionarios públicos responsables de la implantación y la gestión de los sistemas de costos en los estados brasileños, en el Distrito Federal y en la Unión. Este tipo de entrevista es reconocido en la literatura por proporcionar flexibilidad al investigador, lo que permite explorar en profundidad las percepciones y las experiencias de los entrevistados (Minayo, 2012; Yin, 2016).

Se elaboró un guion de entrevista semiestructurada que contenía 20 preguntas, formuladas a partir de la literatura especializada y de la experiencia del investigador (Minayo, 2012; Yin, 2016). Las preguntas se orientaron a investigar los factores críticos señalados en estudios previos sobre la institucionalización de sistemas de costos – por ejemplo, el apoyo de la alta dirección, la capacitación del equipo, los recursos tecnológicos y la integración de sistemas, las directrices conceptuales adoptadas y los aspectos culturales y organizativos (como la resistencia al cambio), en consonancia con los objetivos específicos de la investigación. No obstante, se ofreció a los entrevistados la posibilidad de exponer libremente otros aspectos que consideraran relevantes.

No fue necesario someter el guion de entrevista a la evaluación de un comité de ética, ya que el estudio cumple con las directrices éticas aplicables a la investigación en ciencias humanas y sociales. Teniendo en cuenta que la recopilación de datos se limitó a los relatos y opiniones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, con garantía de anonimización y sin identificación de los participantes en la divulgación de los resultados, el protocolo quedó exento de registro y evaluación por parte del sistema formado por los Comités de Ética en Investigación (CEP) y la Comisión Nacional de Ética en Investigación (Conep) – Sistema CEP/Conep, de conformidad con la Resolución 510 del Consejo Nacional de Salud (CNS), de 7 de abril de 2016 (Brasil, 2016).

El Cuadro 2 detalla la lógica de “vinculación” utilizada en la elaboración de las preguntas, basada en el ***Template Analysis***, según la propuesta de King (2004) y

adaptada a partir de Tolbert y Zucker (2010). En este cuadro, cada pregunta del guion de entrevista se vinculó a una categoría de análisis (factor) y al objetivo de investigación correspondiente, dentro de las metas generales asociadas a cada etapa teórica de institucionalización. De este modo, queda claro qué preguntas permiten investigar cada subcategoría definida y cómo se relacionan tanto con los objetivos específicos del estudio como con las fases teóricas (habitualización, objetivación y sedimentación) de Tolbert y Zucker (2010). Esta estructura de articulación garantiza que el proceso de codificación e interpretación de los datos se mantenga alineado con el marco teórico y los propósitos de la investigación.

**Cuadro 2 – "Vinculación" del *Template Analysis***

Continúa

| Código de 1º nivel (metas categorías) | Código de 2º nivel (objetivos específicos) | Código de 3º nivel (factores categorizados) | Código de 4º nivel (preguntas semiestructuradas) |
|---|---|---|---|
| 1 Etapa/ preinstitucionalización/ habitualización | 1.1 Conocer los antecedentes, el contexto político, los recursos y las condiciones en las que se ha implantado o se está implantando el SIC en el estado. | 1.1.1 Antecedentes | 1.1.1.1 ¿Cuáles son los antecedentes? |
| | | 1.1.2 Composición del grupo del SIC | 1.1.2.1 ¿Cuál es la composición actual de los funcionarios que forman parte del grupo del SIC? |
| | | | 1.1.2.2 ¿Han sido y son suficientes los recursos humanos disponibles para implementar el sistema? |
| | | 1.1.3 Recursos financieros para la implantación del SIC | 1.1.3.1 ¿Son o han sido suficientes los recursos financieros disponibles y/o captados para la implementación del SIC? |
| | | 1.1.4 Madurez tecnológica para la implantación del SIC | 1.1.4.1 ¿Cuál es el nivel de compromiso tecnológico del SIC? |
| | | 1.1.5 Planificación estratégica y SIC | 1.1.5.1 ¿Existe una planificación estratégica y unas metas que alcanzar en relación con la adopción definitiva del SIC? |
| | | 1.1.6 Respaldo político y/o de la alta dirección | 1.1.6.1 ¿En qué medida es suficiente el compromiso político (de los altos directivos) para implementar el sistema de contabilidad de costos? |
| | | | 1.1.6.2 ¿En qué medida influye el cambio de gobierno o de secretario en la implantación del sistema de contabilidad de costos? |

Continuación

| Código de 1º nivel (metas categorías) | Código de 2º nivel (objetivos específicos) | Código de 3º nivel (factores categorizados) | Código de 4º nivel (preguntas semiestructuradas) |
|---|---|---|---|
| 2 Etapa/ semiinstitucionalización/ objetivación | 2.1 Conocer las principales directrices del modelado conceptual. | 2.1.1 Directrices conceptuales utilizadas | 2.1.1.1 ¿Cuáles son las principales directrices para el modelado conceptual del SIC? |
| | | 2.1.2 Influencia de las normas internacionales de contabilidad aplicadas al sector público – Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS)– y la contabilidad | 2.1.2.1 ¿En qué medida influye la nueva Contabilidad Aplicada al Sector Público Brasileño (convergente con las IPSAS) en la introducción del sistema de contabilidad de costos? |
| | 2.2 Conocer aspectos culturales, conductuales y organizacionales. | 2.2.1 Resistencia al cambio | 2.2.1.1 ¿Es la resistencia al cambio una característica de la organización a la hora de adoptar la información de costos? |
| | | 2.2.2 Información sobre costos *versus* desempeño organizacional | 2.2.2.1 ¿En qué medida es importante la información de costos por actividades y productos para medir el desempeño de la organización? |
| | | 2.2.3 Capacitación y formación | 2.2.3.1 ¿En qué medida considera que existe una necesidad real de capacitación y formación para implementar el sistema de contabilidad de costos? |
| | 2.3 Conocer el nivel de interacción de los sistemas estructurantes y la facilidad o dificultad en la recopilación de datos. | 2.3.1 Dificultad para recopilar datos | 2.3.1.1 ¿Existen dificultades a la hora de recopilar datos para alimentar el SIC? ¿En qué medida? |
| | | 2.3.2 Interacción entre los sistemas estructurantes | 2.3.2.1 ¿En qué medida los sistemas de información existentes en su organización presentan limitaciones a la hora de implementar (alimentar) el sistema de contabilidad de costos? |
| | | | 2.3.2.2 ¿En qué medida está integrado el SIC en el sistema de información contable de su estado? |

Conclusión

| Código de 1º nivel (metas categorías) | Código de 2º nivel (objetivos específicos) | Código de 3º nivel (factores categorizados) | Código de 4º nivel (preguntas semiestructuradas) |
|---|---|---|---|
| 3 Institucionalización/ sedimentación | 3.1 Conocer el nivel de madurez, la exigencia del control externo, su uso y su utilidad. | 3.1.1 Madurez del SIC en su conjunto | 3.1.1.1 ¿Cuál es el nivel general de madurez del SIC? ¿Qué se ha hecho y qué queda por hacer, y cuáles son las perspectivas? |
| | | 3.1.2 Influencia de los tribunales de cuentas | 3.1.2.1 ¿En su estado, el tribunal de cuentas solicita información de costos o exige el sistema de costos? |
| | | 3.1.3 Principales informaciones generadas o por generar por el SIC | 3.1.3.1 ¿Cuáles son los principales productos u objetos de costos, así como la información y los informes que el SIC genera o va a generar para los usuarios internos y externos? |
| | | 3.1.4 Recomendaciones para los estados que se inician en este proceso | 3.1.4.1 A partir de la experiencia adquirida con la creación del SIC, ¿qué recomendaría a los estados que están iniciando o tienen previsto iniciar el proceso? |

Fuente: Tolbert y Zucker (2010), adaptado.

En el ámbito de la investigación se tuvieron en cuenta cinco estados, el Distrito Federal y el gobierno federal, que, en el momento del estudio, ya contaban con sistemas de costos en funcionamiento, en diferentes etapas de desarrollo institucional. El número total de participantes, desglosado por estado, figura en el Cuadro 3. Las entrevistas se realizaron **entre octubre y diciembre de 2020**, de forma **virtual**, mediante teleconferencias, utilizando la plataforma *Google Meet*. El proceso tuvo como objetivo garantizar la estandarización en la recopilación de datos, así como condiciones favorables para que los entrevistados relataran sus experiencias, respetando la autonomía y la disponibilidad de cada participante.

Para garantizar un desarrollo adecuado y estructurado de la investigación, se adoptó el modelo metodológico basado en los estudios de Tolbert y Zucker (2010), que dividen el proceso de institucionalización de los sistemas organizativos en tres fases principales. La primera fase, denominada “habitualización”, se refiere a la creación de nuevos arreglos organizativos, que surgen como respuesta a problemas específicos y que posteriormente se formalizan mediante políticas y procedimientos. La segunda fase, la “objetivación|”, se produce cuando estos arreglos comienzan a alcanzar un

consenso social dentro de la organización y son reconocidos como normas consolidadas y de carácter más permanente. Por último, la fase de "sedimentación" marca la perpetuación de estas normas, que pasan a ser ampliamente aceptadas e incorporadas a la cultura organizativa, convirtiéndose en parte integral de la estructura de la entidad (Tolbert; Zucker, 2010). En el sector público brasileño, esta misma tipología fue aplicada por Reis *et al.* (2017) para identificar los factores motivadores e inhibidores de la institucionalización del modelo presupuestario de las universidades federales, lo que corrobora su idoneidad para el contexto de esta investigación.

Las tres fases ponen de relieve la importancia del proceso continuo de adaptación y aceptación de los cambios dentro de la organización, desde la creación inicial hasta la plena institucionalización de las normas y las prácticas.

El estudio se estructura en cuatro etapas: *i)* entrevistas semiestructuradas con gestores y funcionarios de los SIC, clasificando sus percepciones como facilitadores u obstáculos; *ii)* análisis cualitativo, para mapear los discursos, organizándolos en categorías y factores determinados; *iii)* organización de los contenidos en tres fases (habitualización, objetivación y sedimentación), para profundizar en la comprensión teórica; y *iv)* elaboración de recomendaciones prácticas, para apoyar la implementación del SIC por cualquier entidad pública interesada.

Se seleccionó de forma intencionada a representantes de los equipos responsables de los SIC en los cinco estados, en el Distrito Federal y en el gobierno federal que, en el momento del estudio, ya tenían el sistema implantado (Gefin, 2020). Este criterio de selección tenía por objeto garantizar que todos los entrevistados estuvieran directamente involucrados en la implantación y la gestión de los SIC, con el fin de que aportaran apreciaciones fundamentadas sobre las dificultades y los factores facilitadores observados en el proceso de institucionalización.

**Cuadro 3 – Perfil de los entrevistados**

| Entrevistados | Fecha/duración | Formación del equipo | Outra información |
|---|---|---|---|
| **E1 (PE), dos entrevistados** | 28/10/2020<br>1h56 | Administración de Empresas. Licenciatura en Ciencias Contables con estudios de posgrado en Finanzas. | Ambos son auditores del Tesoro del Estado de Pernambuco. |
| **E2 (BA), un entrevistado** | 4/11/2020<br>1h30 | Derecho, con estudios de posgrado en Administración Financiera Gubernamental. | Auditor fiscal de la Secretaría de Hacienda del Estado de Bahía; 30 años de servicio; miembro del grupo SIC-BA desde 2005. |
| **E3 (SP), tres entrevistados** | 18/11/2020<br>1h37 | Todos licenciados en Ciencias Contables. | Un contador general de la Secretaría de Hacienda y Planificación de São Paulo; dos analistas de planificación, presupuesto y finanzas de la Secretaría de Hacienda y Planificación de São Paulo. |
| **E4 (SC), tres entrevistados** | 23/11/2020<br>1h37 | Todos licenciados en Ciencias Contables. | Todos son contadores de la Secretaría de Hacienda del Estado de Santa Catarina. |
| **E5 (RS), tres entrevistados** | 19/11/2020<br>2h34 | Todos licenciados en Ciencias Contables. | Jefe de la División de Información Estratégica de la Secretaría de Hacienda del Estado de Rio Grande do Sul; dos contadores de la Secretaría de Hacienda del Estado de Rio Grande do Sul. |
| **E6 (DF), dos entrevistados** | 3/12/2020<br>1h35 | Todos licenciados en Ciencias Contables. | Coordinador de costos gubernamentales de la Subsecretaría de Contabilidad del Distrito Federal; gerente de costos. |
| **E7 (gobierno federal), tres entrevistados** | 4/12/2020<br>2h15 | Todos licenciados en Ciencias Contables. | Un coordinador de información de costos de la Secretaría del Tesoro Nacional del gobierno federal; dos técnicos de la Secretaría del Tesoro Nacional. |

Fuente: elaboración propia.

Las reuniones se grabaron en audio, con el consentimiento previo de los participantes, garantizando que dicho consentimiento fuera libre e informado. Posteriormente, todas las entrevistas se transcribieron íntegramente para facilitar el análisis de los datos.

La investigación se llevó a cabo mediante la asociación entre los fragmentos de entrevistas recopilados, los conceptos teóricos existentes y las categorías teóricas emergentes (Lukka; Modell, 2010), para lo cual fueron necesarias tres etapas, que se

detallan a continuación: *i)* análisis de primer orden, en el que se buscó comprender el contenido de las declaraciones de los entrevistados, mediante la clasificación en atributos de facilitación (motivación) y restricción (obstáculos) según factores categorizados. Este material se extrajo de las transcripciones de las entrevistas; *ii)* interpretación de segundo orden, ya en el ámbito de los resultados de la investigación. Se llevó a cabo mediante la consolidación gradual de los contenidos categorizados por factores y alineados con las metas, desglosadas en cinco, las cuales, a su vez, quedaron comprendidas en las tres etapas consagradas en la teoría institucional, según el modelo de Tolbert y Zucker (2010); *iii)* análisis de tercer orden, mediante la consolidación de los resultados de las principales percepciones y la presentación de las recomendaciones empíricas, cumpliendo así el objetivo de la investigación.

En cuanto a la estructuración de los datos, se llevó a cabo mediante la categorización de factores o determinantes, utilizando la técnica de análisis de modelos o *Template Analysis*, de King (2004). Esta técnica permite introducir y crear jerarquías de elementos – metas, factores, preguntas, entre otros elementos analíticos – sin límites y de forma flexible. Además, los códigos pueden derivarse tanto de la literatura como de los propios datos.

Cabe señalar que la aplicación del *Template Analysis* en este estudio comenzó con la definición de un conjunto preliminar de códigos, derivado de las categorías teóricas identificadas en la literatura especializada y de los objetivos de la investigación. A continuación, se leyeron íntegramente las transcripciones de las entrevistas y se codificaron manualmente, sin ayuda de software especializado, de acuerdo con ese *template* inicial, añadiendo nuevos códigos y ajustando la jerarquía de categorías siempre que surgían conceptos relevantes de los datos empíricos. Este proceso iterativo de perfeccionamiento continuó hasta que se estableció una estructura consolidada de categorías, garantizando que el análisis reflejara fielmente tanto los elementos previstos teóricamente como aquellos surgidos de las declaraciones de los entrevistados.

Desde el punto de vista ético, el estudio cumplió con las normas relativas a la investigación con seres humanos. Se informó a todos los entrevistados sobre los objetivos de la investigación, que figuraban al inicio de las grabaciones de vídeo.

Asimismo, se adoptaron medidas para proteger la identidad de los participantes y garantizar el tratamiento confidencial de la información facilitada.

El análisis se llevó a cabo manualmente, sin utilizar ningún software específico, siguiendo el rigor metodológico del *Template Analysis*, con la aplicación sistemática de *templates*/códigos previamente definidos y refinados de forma iterativa a lo largo de la lectura y la interpretación del material, con el fin de garantizar la coherencia y la trazabilidad de las categorías analíticas (King, 2004; Tolbert; Zucker, 2010).

Como limitación metodológica, cabe destacar que los hallazgos se derivan de una selección intencionada de entidades con sistemas de costos en funcionamiento, en diferentes etapas, lo que **limita la generalización** a realidades en las que la implantación es inexistente o incipiente. Además, al basarse en entrevistas, los resultados reflejan **las percepciones de los participantes**, sujetas a sesgos – de memoria y de deseabilidad social, y no incluyen, en este análisis, la perspectiva de otros actores: usuarios finales, gestores de las áreas sustantivas y órganos de control.

Además, cabe destacar que la recopilación de datos se basó exclusivamente en entrevistas semiestructuradas, sin triangulación con otras fuentes de evidencia, lo que puede haber limitado la solidez y la profundidad de los hallazgos. Por otra parte, el uso de un único marco teórico – el modelo de Tolbert y Zucker (2010) para orientar el análisis limitó la interpretación del fenómeno a dicha perspectiva.

## 4 RESULTADOS Y DISCUSIÓN

El análisis de los datos, en consonancia con las prácticas académicas y las normas nacionales e internacionales, ha dado lugar a once recomendaciones estratégicas para mejorar la implantación y el uso de los SIC. Cada una de las recomendaciones que se exponen a continuación surge de la convergencia entre fundamentos teóricos (Tolbert; Zucker, 2010; IFAC, 2000; IPSASB, 2015; Brasil, 2021) y evidencias empíricas (fragmentos de entrevistas con gestores de los SIC, identificados de E1 a E7). Para facilitar la comprensión, las recomendaciones se organizan según las tres

etapas de institucionalización descritas por Tolbert y Zucker (2010): habitualización (arreglos iniciales); objetivación (consenso y establecimiento de normas); y sedimentación (uso consolidado).

## 4.1 Etapa de habitualización (preinstitucionalización)

En la etapa de habitualización surgen las estructuras iniciales y las rutinas experimentales en respuesta a la nueva práctica del SIC (Tolbert; Zucker, 2010). En esta fase, es esencial sentar las bases organizativas del sistema. En varios entes federativos, la continuidad del SIC depende de equipos dedicados y técnicamente preparados. El entrevistado E1 destaca que "*la incorporación de nuevos funcionarios con formación en contabilidad y tecnología al grupo del SIC es extremadamente positiva. Aportan ideas innovadoras, lo que contribuye de manera significativa al avance del sistema*". Del mismo modo, E7 señala que el gobierno federal institucionalizó el SIC mediante una ordenanza interna, estableciendo al Tesoro como órgano central y a los ministerios como unidades sectoriales, cada una con funcionarios de apoyo. Estos hallazgos confirman las orientaciones del IFAC (2000), del IPSASB (2015) y del CFC (Brasil, 2021), que destacan la importancia de contar con equipos especializados para implementar el SIC con precisión y de acuerdo con las normas, lo que permite formular la recomendación que figura a continuación en el Cuadro 4.

**Cuadro 4 – Recomendación 1: composición del Grupo SIC**

| |
|---|
| Establecer un número mínimo de funcionarios y profesionales cualificados (con formación en contabilidad y en sistemas de información) para apoyar al SIC desde su concepción hasta su consolidación. Crear y fortalecer comités técnicos intersectoriales, fomentando la participación activa de funcionarios de diferentes áreas y evitando la discontinuidad de los equipos. Establecer normas sobre las competencias y la estructura de las unidades sectoriales de costos en función de la complejidad organizativa, garantizando el pleno desarrollo del órgano central del SIC. |

Fuente: elaboración propia.

La implementación del SIC también requiere recursos financieros adecuados y continuos. Los gestores entrevistados mencionaron que los programas federales de apoyo a la gestión (como el Profisco) financian parte de los proyectos de costos, generalmente a través de contratos marco que abarcan diversas necesidades

tecnológicas. El *Estudio 12* (IFAC, 2000) destaca la necesidad de asignar fondos específicos para inversiones en personal, sistemas de TI y actualización de procesos durante la implantación de un nuevo sistema de costos. Sin un financiamiento adecuado, pueden producirse retrasos o una implementación incompleta (Mohr; Raudla; Douglas, 2021). Este conjunto de evidencias empíricas y normativas fundamentó directamente la recomendación presentada en el Cuadro 5.

**Cuadro 5 – Recomendación 2: recursos financieros para el SIC**

| |
|---|
| Garantizar el financiamiento mediante recursos presupuestarios propios y recabar el apoyo de instituciones interesadas en promover la transparencia y el desarrollo social. Dar prioridad al proyecto del SIC en la agenda de la gestión pública (por ejemplo, incluyéndolo en programas estratégicos o planes plurianuales) para justificarlo como iniciativa prioritaria. Presentar el SIC como una herramienta esencial para mejorar la eficiencia de la administración y optimizar la asignación de recursos, sensibilizando a los responsables de la toma de decisiones sobre su relevancia. |

Fuente: elaboración propia.

La infraestructura tecnológica y la integración de los sistemas de información son factores clave para la madurez del SIC. El entrevistado E1 destacó que es "*esencial poner de manifiesto la relevancia de la información de costos a nivel estratégico*" e integrarla en la planificación de la entidad, definiendo metas bajo la supervisión de la Secretaría de Hacienda (Sefaz). E5 subrayó que las herramientas de gestión innovadoras – como la adoptada en el estado de São Paulo, que registra directamente los gastos por centro educativo – son indispensables para mejorar el SIC. E1 también advirtió que la falta de integración con los sistemas de almacén, patrimonio o nóminas compromete la fiabilidad de los datos. La literatura técnica (Chenhall, 2003; Cavalluzzo; Ittner, 2004; van Dooren, 2005) hace hincapié en que una infraestructura de TI sólida es determinante para las innovaciones contables en el sector público. Tal y como recomiendan el IFAC (2000), el IPSASB (2015) y el CFC (Brasil, 2021), los sistemas integrados de TI deben respaldar el análisis transparente de los costos y la toma de decisiones públicas. Así pues, la evidencia empírica y el respaldo teórico-normativo presentados justificaron directamente la recomendación que se formula a continuación.

**Cuadro 6 – Recomendación 3: madurez tecnológica del SIC**

| |
|---|
| Desarrollar e implementar herramientas tecnológicas que permitan el registro directo de los gastos en los objetos de costo, aplicando preferentemente el método de costeo directo para evitar la duplicación de tareas. Integrar inteligencia artificial o recursos de automatización para capturar y consolidar automáticamente la información procedente de los sistemas estructurantes (contabilidad patrimonial, liquidación presupuestaria, nómina), garantizando que las bases de datos alimenten el SIC de forma completa y confiable. |

Fuente: elaboración propia.

Para garantizar el éxito del SIC, es fundamental elevarlo al nivel estratégico de la alta administración. E3 sugirió incluir el proyecto del SIC en el Plan Plurianual (PPA), tal y como se hizo en Rio Grande do Sul con otros sistemas de control. E4 destacó que, incluso con una contabilidad estructurada, es necesario formalizar el uso del SIC mediante actos normativos (decretos, ordenanzas, manuales) que definan las responsabilidades y garanticen su continuidad.

De hecho, Patterson y Lapsley (2003) señalan que la gestión de costos ha pasado a desempeñar un papel estratégico en todas las etapas del ciclo presupuestario, lo que contribuye a una toma de decisiones más fundamentada y a la responsabilización en la gestión pública. En este sentido, alinear el SIC con los instrumentos de planificación y presupuesto – el PPA, la Ley de Directrices Presupuestarias (LDO) y la Ley Presupuestaria Anual (LOA) – no solo refuerza su prioridad institucional, sino que también crea las condiciones para que la información generada se utilice de manera efectiva en la asignación de recursos, el monitoreo de resultados y la rendición de cuentas. Así pues, la convergencia entre la evidencia empírica presentada por los entrevistados y el respaldo teórico sustentó la recomendación formulada en el Cuadro 7.

**Cuadro 7 – Recomendación 4: integración en la planificación estratégica**

| |
|---|
| Elevar el SIC al nivel estratégico de la alta dirección e incorporarlo formalmente al PPA y al presupuesto anual, garantizando los recursos, la sostenibilidad y la continuidad del proyecto. Designar a la Secretaría de Hacienda (o un órgano similar de alto nivel) como órgano central del SIC, con las demás secretarías actuando como unidades sectoriales subordinadas. De este modo, se refuerza la importancia del SIC para la gobernanza pública y su articulación con las metas institucionales. |

Fuente: elaboración propia.

El compromiso de la alta dirección y el respaldo político son factores fundamentales para la viabilidad del SIC. E2 señaló que los planes plurianuales y las operaciones de crédito crean oportunidades para movilizar a la alta dirección en apoyo del proyecto. E4 subrayó que la emisión de actos normativos oficiales (decretos, ordenanzas, manuales) proporciona seguridad jurídica y aclara las responsabilidades, condiciones indispensables para el funcionamiento eficaz del sistema. E3 añadió que, una vez consolidado en las secretarías, el SIC resulta más fácil de difundir, lo que permite orientar los esfuerzos hacia la formación continua y el fortalecimiento de los equipos sectoriales.

Por otra parte, E7 advirtió que, si el apoyo se limita únicamente a la contabilidad o a la Secretaría de Hacienda, resultará insuficiente; es imprescindible que el SIC se asuma como una iniciativa gubernamental transversal y respaldada por la alta dirección, ya que, sin una valoración y un uso efectivo por parte de los gestores, la información de costos tiende a no incorporarse a los procesos de toma de decisiones.

Este conjunto de evidencias es coherente con la literatura especializada, que reconoce la resistencia al cambio y la cultura organizativa conservadora como obstáculos importantes para la implantación y el uso del SIC (Mohr, 2016; Padrones; Santos; Colares, 2017).

Además, los marcos de referencia normativos y técnicos hacen hincapié en que la consolidación de los sistemas de costos depende de un apoyo institucional continuo – en términos de recursos, legitimidad y gobernanza – para promover la transparencia, la *accountability* y el uso de la información con fines de gestión (IFAC, 2000; IPSASB, 2015; Brasil, 2021). En vista de ello, fue posible formular la recomendación presentada en el Cuadro 8.

**Cuadro 8 – Recomendación 5: respaldo político e institucional**

| |
|---|
| Involucrar a la alta dirección en la implantación y el uso del SIC, mediante la participación en comités estratégicos y el establecimiento de normas claras. Publicar instrumentos normativos (decretos, ordenanzas, manuales) que oficialicen el SIC, definan funciones y responsabilidades y hagan obligatoria la rendición periódica de cuentas sobre los costos (por ejemplo, informes anuales). Garantizar que cada nueva administración reconozca la importancia del SIC, evitando que los cambios políticos interrumpan el proyecto o hagan que deje de ser prioritario. |

Fuente: elaboración propia.

## 4.2 Etapa de objetivación (semiinstitucionalización)

En la etapa de objetivación, los arreglos iniciales creados en la fase anterior pasan a legitimarse y a transformarse en rutinas consolidadas (Tolbert; Zucker, 2010). En este punto, el SIC ya está en funcionamiento y su lógica conceptual debe consolidarse. La mayoría de las entidades que han implantado el SIC han adoptado el régimen de devengo, tal y como se establece en la NBC TSP 34 (Brasil, 2021). Estados como Pernambuco, Rio Grande do Sul, Santa Catarina y São Paulo extraen la información directamente de los registros patrimoniales (Variación Patrimonial Disminutiva), mientras que otros, como Bahía y el Distrito Federal, ajustan los datos de liquidación presupuestaria al régimen de devengo. En la práctica, las administraciones han dado prioridad al costeo directo según el régimen de devengo, que abarca órganos y programas, y han avanzado gradualmente hacia el cálculo de costos en las unidades de primera línea (escuelas, hospitales, centros penitenciarios).

Machado, Holanda y Bezerra Filho (2018) afirman que, ante la existencia de múltiples métodos de costeo, se recomienda que quienes se inician en el sector público utilicen el costeo directo para simplificar el análisis y evitar asignaciones arbitrarias. Además, el IPSASB (2015) subraya que el sistema de costos debe integrarse en los procesos de planificación y gestión estratégica, garantizando que la información generada se utilice de forma amplia en la formulación de políticas públicas. A la luz de estos fundamentos, se presentó la recomendación que figura en el Cuadro 9.

**Cuadro 9 – Recomendación 6: directrices conceptuales para el SIC**

| |
|---|
| Modelar el SIC basándose en el régimen de devengo y alimentarlo con datos extraídos de los sistemas estructurantes – contabilidad patrimonial, liquidación presupuestaria, nómina de personal – para garantizar cálculos precisos de los costos. Dar prioridad inicialmente a la generación de información de costos para las unidades de primera línea, como escuelas y hospitales, y avanzar progresivamente hacia objetos de mayor envergadura: órganos, programas y acciones. Integrar el PPA, la LDO y la LOA en el SIC para alinear la planificación y el presupuesto con el cálculo de costos, ampliando gradualmente el alcance de la información. |

Fuente: elaboración propia.

A pesar de los avances técnicos y normativos, persisten las resistencias culturales a la determinación de costos. E1 y E3 señalaron que "*la determinación de costos aún no forma parte de la cultura cotidiana de la administración*" en muchos órganos, generalmente por temor a poner de manifiesto ineficiencias o a aumentar la carga de trabajo de los funcionarios. Al mismo tiempo, crece la presión de la sociedad en favor de la transparencia: los medios de comunicación y los ciudadanos exigen indicadores como el costo por alumno, por recluso o por paciente. Según E1, solo unas normas más sólidas, que atribuyan responsabilidades claras en la recopilación de datos de costos, harían que los gestores valoraran el SIC como parte obligatoria de la rutina.

Estos temores se recogen en la literatura especializada (Monteiro, 2018; Reis; Lavarda, 2017). Ante este panorama, se recomienda aplicar las normas contables (NBC TSP/IPSAS) de manera flexible: en lugar de buscar un cumplimiento estricto en cada asiento contable, las organizaciones deben interpretarlas de manera que los gestores y la sociedad se alineen con un control patrimonial eficiente, evitando una rigidez burocrática innecesaria. En vista de ello, se presentó la recomendación que figura en el Cuadro 10.

**Cuadro 10 – Recomendación 7: adaptación de las normas contables**

| |
|---|
| Aplicar las normas contables (NBC TSP/IPSAS) de forma flexible, haciendo hincapié en su papel en la transparencia y el control patrimonial, en lugar de buscar su cumplimiento rígido, sin un propósito práctico. Las normas deben interpretarse de tal manera que los requisitos contables reflejen fielmente la realidad patrimonial, centrando los esfuerzos en la generación de información útil para la gestión, sin generar costos administrativos excesivos. |

Fuente: elaboración propia.

El IFAC (2000) y el IPSASB (2015) destacan que una comunicación clara y una formación continua son estrategias esenciales para superar la resistencia al cambio. Los gestores deben promover una cultura de cambio, difundiendo abiertamente las ventajas del SIC e implicando a los funcionarios en todas las fases del proyecto. En este contexto, se formuló la recomendación que figura a continuación en el Cuadro 11.

**Cuadro 11 – Recomendación 8: comunicación y sensibilización**

| |
|---|
| Elaborar un plan de comunicación para desmitificar la determinación de costos y concienciar a los gestores, a los funcionarios y a la sociedad sobre la importancia del SIC para la eficiencia, la transparencia y la *accountability*. Exponer claramente las aportaciones del SIC – mejora en la asignación de recursos, evaluación del desempeño de los servicios públicos, entre otros beneficios – y utilizar ejemplos prácticos de éxito. Los talleres, *workshops* y seminarios internos pueden reforzar la legitimidad del SIC como herramienta estratégica. |

Fuente: elaboración propia.

Por último, la capacitación técnica de los participantes es determinante. E1 destacó que es urgente "*obtener recursos para capacitar a profesionales*" especializados en costos. E7 añadió que, además de la capacitación convencional, se recomienda elaborar un plan de trabajo específico para cada órgano, con directrices claras y reuniones técnicas periódicas. E2 recordó que la rotación de personal cualificado, debido a traslados internos y jubilaciones, supone un desafío adicional. Santos y Voese (2019) y Gupta, Dirsmith y Forgaty (1994) señalan que la falta de profesionales cualificados y el desarrollo de competencias son factores críticos para el éxito del SIC. Por consiguiente, surgió la recomendación 9, que figura en el Cuadro 12.

**Cuadro 12 – Recomendación 9: formación y capacitación**

| |
|---|
| Desarrollar un plan de capacitación específico para el personal de las unidades sectoriales de costos, con *workshops*, seminarios y estudios de caso, con el fin de analizar la definición de los objetos de costo y el uso práctico del SIC. Realizar un diagnóstico inicial de las competencias existentes y ofrecer capacitación adaptada a diferentes perfiles, como profesionales de TI, contadores y gestores. Además de la capacitación técnica, establecer un plan de trabajo claro, con reuniones periódicas de seguimiento, para orientar de forma continua a los equipos responsables del SIC. |

Fuente: elaboración propia.

## 4.3 Etapa de sedimentación (institucionalización)

En la fase de sedimentación, las prácticas del SIC pasan a formar parte integrante de la rutina organizativa (Tolbert; Zucker, 2010). El SIC debe actuar como centro integrador de información para toda la administración pública. E4 describió que el sistema de costos de Rio Grande do Sul (RS) funciona como un centro unificado que agrupa datos de los sistemas de contabilidad, patrimonio y nóminas. De manera similar, el IPSASB (2015) hace hincapié en que una gestión integrada de la información pública requiere la interacción de los sistemas contables, de activos y de recursos humanos, entre otros componentes administrativos, garantizando que los datos de costos sean completos y precisos para la toma de decisiones. Sobre la base de estas evidencias, se formuló la recomendación que figura en el Cuadro 13, orientada a reforzar la integración sistémica del SIC.

**Cuadro 13 – Recomendación 10: integración entre sistemas estructurantes**

| |
|---|
| Integrar el SIC con los principales sistemas administrativos, especialmente con el sistema de nóminas, pero también con los sistemas de contabilidad, de activos y de compras, entre otras soluciones corporativas, para eliminar los procesos manuales de recopilación de datos y evitar la repetición de tareas. Incluir al equipo del SIC en el desarrollo o la actualización de dichos sistemas, definiendo codificaciones estandarizadas que permitan el flujo automático de información. Mantener todas las bases de datos actualizadas y alineadas, con el apoyo de los tribunales de cuentas y demás órganos de control, es fundamental para garantizar la calidad de la información de costos. |

Fuente: elaboración propia.

Los informes generados por el SIC deben satisfacer las necesidades de los gestores y de la sociedad. En Santa Catarina, por ejemplo, el equipo del SIC desarrolla un modelo que consolida todos los datos estructurantes y utiliza herramientas de *business intelligence*, como Power BI, para generar informes dinámicos configurables por los usuarios finales. Sin embargo, E6 advirtió que los cambios frecuentes en la gestión y los recursos limitados pueden dificultar la evolución continua de estos informes. Otro desafío crucial es definir claramente los objetos de costo: E7 destacó que, para calcular el costo de un producto o servicio, es "*esencial identificar los procesos implicados en su creación y entrega*". La literatura especializada (Padrones;

Santos; Colares, 2017) señala que las barreras culturales y organizativas pueden impedir esta visión integrada. En este sentido, el IPSASB recomienda integrar la información del SIC con otros sistemas de gestión, lo que permite obtener una visión completa de la asignación de recursos (IPSASB, 2015).

Además, la norma NBC TSP 34 (Brasil, 2021) destaca que los bienes y servicios públicos, como los de los ámbitos de la salud, la educación y la seguridad, son objetos finales de costo, cuya medición precisa es fundamental para la eficiencia y la transparencia del gasto. Varios estados ya publican indicadores detallados – costo por recluso, por alumno, por comida escolar, entre otras métricas de prestación de servicios públicos, lo que amplía la rendición de cuentas ante la sociedad. A la luz de este marco normativo y de las evidencias de su aplicación práctica, se presenta, en el Cuadro 14, la Recomendación 11, orientada a la mejora y la ampliación de la información sobre los servicios públicos generada por el SIC.

**Cuadro 14 – Recomendación 11: información generada por el SIC**

| |
|---|
| Dar prioridad, en un primer momento, a la elaboración de informes de costos relativos a las unidades de primera línea que prestan servicios directamente a la población – escuelas, hospitales y unidades de seguridad –, ampliando gradualmente su alcance a toda la estructura gubernamental. Garantizar que dichos informes sean dinámicos, personalizables y accesibles, utilizando plataformas modernas, como herramientas de inteligencia artificial o BI, que permitan al usuario configurar análisis bajo demanda. El SIC debe ofrecer un amplio conjunto de indicadores e informes sobre servicios, programas y procesos públicos, siguiendo el ejemplo de los estados que ya publican los costos por tipo de beneficiario o servicio. |

Fuente: elaboración propia.

Por último, la consolidación del SIC depende del apoyo continuo de los gestores, los funcionarios y los órganos de control interno, externo y social. La sedimentación de estas prácticas, es decir, el uso regular y la institucionalización de la información de costos, fortalece la transparencia, la eficiencia y la *accountability* en la gestión pública. En consonancia con la teoría institucional de Tolbert y Zucker (2010), se observa que la efectividad del SIC exige superar la mera institucionalización formal (habitualización) y alcanzar la sedimentación organizativa, cuando los datos de costos pasan a orientar de forma rutinaria las decisiones administrativas.

## 5 CONSIDERACIONES FINALES

En consonancia con el objetivo del estudio, los resultados permiten categorizar los aspectos críticos relacionados con la implementación y el uso del SIC, a partir de las percepciones de los funcionarios responsables de su gestión en los entes en los que el sistema ya está implantado. La investigación también permite formular recomendaciones prácticas para apoyar a otros entes federativos en la adopción y la maduración del SIC, complementando los instrumentos normativos vigentes al traducir las directrices generales en orientaciones aplicables a la realidad administrativa. Así, esta contribución se materializa mediante la sistematización de los factores que favorecen o dificultan la institucionalización del SIC y la propuesta de vías operativas capaces de ampliar el uso de la información de costos en la gestión pública, con especial atención a la eficiencia y la transparencia.

A la luz de la teoría institucional (Tolbert; Zucker, 2010), los hallazgos sugieren que la efectividad del SIC depende de su institucionalización más allá del mero cumplimiento formal. En muchos casos, la implementación tiende a avanzar en las etapas de habitualización y objetivación – estructuración inicial, definición de rutinas y diseño del sistema, pero encuentra dificultades para alcanzar la sedimentación, es decir, para consolidar el uso del SIC como una práctica estable, incorporada a las rutinas y a los procesos de toma de decisiones.

Este resultado concuerda con la idea de que las presiones normativas pueden inducir a la adopción “formal”, mientras que los factores culturales, organizativos y de coordinación condicionan la interiorización y el uso efectivo. Así pues, la teoría ayuda a explicar por qué la obligatoriedad normativa no garantiza, por sí sola, el uso sistemático de la información de costos: la consolidación del SIC requiere legitimación interna, incentivos de gestión y rutinas que respalden su uso continuo.

Cabe destacar que el estudio se basa exclusivamente en entrevistas con equipos gestores del SIC, sin triangulación con otras fuentes – examen de documentos institucionales, observación de rutinas, análisis de informes de gestión o de bases de

datos, lo que limita la solidez empírica y la comparación entre el discurso y la práctica. Asimismo, los hallazgos se derivan de una selección intencionada de entes en los que el SIC ya estaba implantado, por lo que, evidentemente, no pueden extrapolarse a contextos en los que la implantación sea inexistente o incipiente.

Por último, el análisis se llevó a cabo predominantemente desde la perspectiva de la teoría institucional, lo que da prioridad a las interpretaciones relacionadas con los procesos de legitimación y sedimentación, aunque otros enfoques puedan ofrecer explicaciones complementarias, como los centrados en las capacidades organizativas, el desempeño, la gobernanza de las TI o la gestión del cambio.

Las investigaciones futuras podrían ampliar la comprensión del tema mediante la inclusión y el estudio de los siguientes aspectos: *i)* triangulación metodológica, combinando entrevistas con análisis documental, evidencias de uso – informes, cuadros de mando, decisiones basadas en costos – y observación de rutinas; *ii)* comparación entre entes en diferentes etapas de implantación, incluidos los municipios, para evaluar cómo evoluciona el SIC hacia la sedimentación, especialmente ante las exigencias de integración del Siafic; *iii)* prueba de modelos explicativos complementarios – capacidad estatal, gestión del cambio, gobernanza y madurez de los datos – en diálogo con la teoría institucional; y *iv)* evaluación de los efectos del SIC sobre las decisiones y los resultados en la gestión pública, explorando indicadores de eficiencia, asignación de recursos y transparencia, así como barreras específicas para el uso gerencial de la información de costos por parte de las áreas sustantivas.

## REFERENCIAS

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. Disponible en: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTSP34&arquivo=NBCTSP34.doc. Consulta: 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. Disponible en: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Consulta: 3 ago. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Programa de Apoio à Gestão dos Fiscos do Brasil (Profisco)**. Brasília, DF: MF, 2023. Disponible en: 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. Consulta: 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. Disponible en: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368203000138. Consulta: 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. Disponible en: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368201000277. Consulta: 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. Disponible en: https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/39/Guia-de-orientacao-1a-Edicao.pdf. Consulta: 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. Disponible en: https://pt.scribd.com/document/703731335/Coordination-and-control-in-government-agency. Consulta: 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. Disponible en: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-RPG-3-Reporting-Service-Performance-Information.pdf. Consulta: 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. Disponible en: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368209001019?via%3Dihub. Consulta: 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. Disponible en: https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/puar.13162. Consulta: 7 sept. 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. Disponible en: https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/puar.12503. Consulta: 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. Disponible en: https://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/167. Consulta: 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. Disponible en: https://revistas.ucatolicaluisamigo.edu.co/SHA/article/view/2323. Consulta: 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. Disponible en: https://www.researchgate.net/publication/235277851_The_Diffusion_of_Accounting_Practice_in_the_New_Managerial_Public_Sector. Consulta: 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. Disponible en: https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n27p165. Consulta: 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. Disponible en: https://periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/15720. Consulta: 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. Disponible en: https://revistas.uneb.br/financ/article/view/3695. Consulta: 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. Disponible en: https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4639. Consulta: 28 feb. 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. Disponible en: https://www.researchgate.net/publication/228005208_What_Makes_Organisations_MeasureHypotheses_on_the_Causes_and_Conditions_for_Performance_Measurement. Consulta: 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. Disponible en: https://www.emerald.com/jaee/article-abstract/11/5/776/200383/Public-sector-accounting-in-emerging-economies-a?redirectedFrom=fulltext. Consulta: 22 feb. 2022.

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

## DECLARACIÓN DE CONTRIBUCIÓN DE AUTORÍA (CRediT)

**João Eudes Bezerra Filho**: conceptualización; metodología; investigación; curación de datos; redacción – borrador original; redacción – revisión y edición; administración del proyecto; recursos; y visualización.

**Maria Cristina Mac Dowell**: administración del proyecto; y validación.

**Valcemiro Nossa**: redacción; borrador original; supervisión; y validación.

**Victor Branco de Holanda**: metodología; investigación; redacción – borrador original; administración del proyecto; y validación.

## FINANCIAMIENTO

No procede. Declaramos que esta investigación no ha recibido financiamiento ni apoyo específico de ninguna agencia de fomento, institución pública o privada, empresa u organización sin ánimo de lucro.

## CONFLICTO DE INTERESES

No procede. Declaramos que no tenemos ningún conflicto de intereses relacionado con la elaboración, los resultados o la publicación de este trabajo.

## DISPONIBILIDAD DE LOS DATOS

Disponible previa solicitud. Los datos que respaldan los resultados de este estudio están disponibles previa solicitud al autor correspondiente.

## APROBACIÓN ÉTICA

No se requiere aprobación ética. Esta investigación no involucra procedimientos, datos o participantes que requieran aprobación ética o, por su naturaleza, no está sujeta a aprobación por comité o instancia ética competente.

## PUBLICACIÓN DE *PREPRINT*

No procede. Este trabajo no se ha publicado previamente en un servidor o plataforma de *preprints*.

## USO DE IA

Uso de inteligencia artificial generativa como apoyo a la redacción o revisión textual. Se utilizó una herramienta de inteligencia artificial generativa, concretamente Claude IA, como apoyo a la redacción y la revisión textual, sin sustituir el análisis crítico ni la plena responsabilidad del autor por la versión final del trabajo publicado.

# HISTORIAL DE EVALUACIÓN DEL TRABAJO

**Fecha de presentación**: 6/11/2023

**Fecha de publicación**: 17/11/2026

**Editora responsable**: Alessandra Caballero Brügger Freitas (editora-ejecutiva)

**Enlace al historial completo de evaluación** (El historial de evaluación facilitado solo está disponible en portugués.)