

## Associação entre a Implantação do Sistema de Informação de Custos nos Estados Brasileiros e Variáveis Socioeconômicas

### Association between the Implementation of the Cost Information System in Brazilian States and Socioeconomic Variables

Angeliana Ferreira da Silva\*<sup>1</sup> – angelianaferreira@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2858-4947>

Alessandra Carvalho de Vasconcelos \*<sup>1</sup> – alessandra.vasconcelos@ufc.br ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6480-5620>

1 – Universidade Federal do Ceará (UFC)

#### Resumo

No setor público brasileiro, a previsão do uso de informações de custos remonta a 1964, com a Lei nº 4.320. Contudo, estudos indicam que a cultura de controle de custos ainda não é aplicada de forma efetiva, e o desenvolvimento de sistemas de informação de custos (SIC) encontra-se em estágio inicial. Este estudo tem como objetivo analisar a associação entre a fase de implantação do SIC e variáveis socioeconômicas dos estados brasileiros. Para tanto, realizou-se uma pesquisa de campo, de natureza qualitativa e caráter descritivo, com aplicação de questionário estruturado por meio do *Google Forms*. Os resultados indicam que 66,7% da amostra está em fase de estudos relacionados ao SIC, sem implantação efetiva; 25% possuem sistema implantado, mas em estágio de aperfeiçoamento (teste-piloto). Observou-se que os estados das regiões Sudeste e Centro-Oeste apresentam maior avanço na implantação, enquanto Nordeste e Norte concentram-se nas fases iniciais. Conclui-se que há relação significativa entre a fase de implantação do SIC e variáveis como o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e o volume de arrecadação de receitas orçamentárias, sugerindo que estados com maior desenvolvimento socioeconômico e capacidade arrecadatória tendem a progredir mais na implementação do SIC.

**Palavras-chave:** Contabilidade aplicada ao setor público. Custos no setor público. Sistema de informação de custos. Variáveis socioeconômicas. Estados brasileiros.

#### Abstract

In the Brazilian public sector, the provision for the use of cost information dates back to 1964, with Law No. 4,320. However, studies indicate that cost control practices are still not effectively applied, and the development of Cost Information Systems (CIS) remains at an early stage. This study aims to analyze the association between the implementation phase of CIS and socioeconomic variables across Brazilian states. A descriptive, qualitative-quantitative field study was conducted using a structured questionnaire administered via *Google Forms*. The results indicate that 66.7% of the sample is in the study phase related to the CIS, without effective implementation; 25% have an implemented system but are in the refinement stage (pilot-testing). It was observed that the states in the Southeast and Central-West regions are further along in implementation, while the Northeast and North regions are concentrated in the initial phases. It is concluded that there is a significant relationship between the implementation phase of the CIS and variables such as the Human Development Index (HDI) and the volume of budget revenue collection, suggesting that states with greater socioeconomic development and collection capacity tend to make more progress in implementing the CIS.

**Keywords:** Accounting applied to the public sector. Costs in the public sector. Cost information system. Socioeconomic variables. Brazilian states.

**Submissão:** 21/04/2025 | **Aceite:** 16/10/2025

**Editor responsável aprovação:** Dra. Luciana Klein

**Editor responsável edição:** Dra. Luciana Klein

**DOI:** <http://doi.org/10.5380/rcc.18.99317>

## **1 Introdução**

Embora os aspectos de custos estivessem presentes na legislação brasileira desde a década de 1960, com a edição da Lei nº 4.320 (1964), ações voltadas para a efetiva apuração dos custos no setor público só passaram a ser uma realidade ao longo das últimas duas décadas. A temática dos custos na administração pública passou a ser mais enfatizada a partir de 2008, quando a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) foi inserida em um contexto de mudanças visando à convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, considerando as peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2018), deixando de ser essencialmente orçamentário para uma perspectiva mais voltada para a contabilidade patrimonial (Platt Neto & Cruz, 2022).

Diante do cenário onde as demandas da sociedade são infinitas e os recursos são escassos e insuficientes, os gestores são desafiados a buscarem por eficiência, eficácia e efetividade no planejamento e na execução das políticas públicas (Soares et al., 2020). Com isso, a utilização de um Sistema de Informação de Custos (SIC) capaz de gerar relatórios analíticos sobre os custos governamentais pode contribuir para o aumento da transparência na gestão da coisa pública, visto que a avaliação das informações de custos auxilia no monitoramento e na identificação de pontos de melhoria e tratamento de desvios, evitando ou mitigando desperdícios de recursos, com vistas à execução do gasto com melhor qualidade (Kyriakidou & Vazakidis, 2020).

A implantação de um SIC no setor público brasileiro envolve diversas questões relevantes, especialmente no que diz respeito aos desafios, benefícios e à própria implementação do sistema pelos gestores públicos. Estudos como os de Franco et al. (2013) e de Silva et al. (2015) investigaram essas temáticas em diferentes contextos, incluindo municípios, hospitais, instituições de ensino e outras entidades públicas brasileiras. Em linhas gerais, os estudos de Franco et al. (2013) revelaram conhecimento incipiente sobre a importância, viabilidade orçamentária e financeira, e utilidade do SIC em 67 municípios paranaenses, associado a limitações no conhecimento por parte dos agentes públicos quanto ao ambiente institucional e aos sistemas já implantados ou em operação. Por sua vez, Silva et al. (2015) investigaram a percepção de 97 contadores de prefeituras catarinenses sobre a adoção de sistemas de custos e constataram que, embora reconheçam sua relevância, apenas uma prefeitura havia implantado o sistema e 14 estavam em fase de implantação. Em síntese, a análise dos estudos prévios nacionais correlatos evidencia que os benefícios com a implantação de um SIC relatados com maior recorrência foram a mensuração da eficiência dos gastos com foco na economicidade e eficácia, o fornecimento de informações mais precisas para a tomada de decisão e o fortalecimento da transparência pública (Franco et al., 2013; Silva et al., 2015).

No cenário internacional, Alqudah et al. (2022) analisaram os desafios envolvidos na implementação de um sistema de custos no setor público da Jordânia e destacaram que a temática é pouco explorada, sobretudo porque as organizações públicas, ao não perseguirem objetivos comerciais nem enfrentarem pressões competitivas, tendem a não controlar seus custos de forma sistemática como ocorre no setor privado. Rogošić (2021) identificou que o principal obstáculo ao desenvolvimento da contabilidade de custos no setor público da Croácia é a escassez de recursos financeiros, seguida da limitada infraestrutura de apoio informático e da influência política, percebidas em grau moderado, enquanto o apoio insuficiente de gestores e governantes foi apontado de forma menos significativa. Já Caperchione et al. (2019), ao debaterem sobre as inovações contábeis no setor público, especialmente na União Europeia, constataram que a contabilidade de custos neste setor ainda se encontra em estágio incipiente.

Para analisar a implantação do SIC nos estados brasileiros, este trabalho utiliza como referência os estudos de caso de Lorenzato et al. (2016), Costa et al. (2017) e Padrones et al. (2017). Esses estudos servem de parâmetro para a definição da estrutura do trabalho, dos procedimentos metodológicos voltados à identificação das principais dificuldades e benefícios do processo de implantação, bem como para a análise dos resultados. Complementarmente, considera-se a experiência do Governo Federal na implantação do SIC e a obrigatoriedade do uso da informação de custos prevista na legislação brasileira, que constituem importantes bases para o estudo.

Por meio de sites oficiais foram obtidos os dados de algumas variáveis socioeconômicas comumente usadas em pesquisas acadêmicas, como o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) do ensino médio regular, o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), o Produto Interno Bruto (PIB), o rendimento nominal mensal domiciliar *per capita* e o volume anual de receitas orçamentárias realizadas, ou seja, arrecadadas, em cada estado. Destaca-se que estudos prévios já estudaram essas variáveis socioeconômicas sob outras perspectivas, a saber: IDEB (Ernica et al., 2024; Marques, 2020); IDH (Amaral & Gomes, 2023; Carvalho et al., 2023); PIB (Lima et al., 2023; Lobo & Nakabashi, 2020); rendimento *per capita* (Cespedes et al., 2021; Pisani Junior et al., 2018), e receitas orçamentárias (Feliciano et al., 2017; Ferreira & Beiruth, 2021).

Assim este estudo objetiva analisar a associação entre a fase de implantação do SIC e variáveis socioeconômicas dos estados brasileiros e do Distrito Federal. Para tanto, aplica-se o teste de independência qui-quadrado entre variáveis com o auxílio do *software* SPSS. Desse modo, a pesquisa se diferencia das demais ao realizar estudo comparativo a fim de analisar se há alguma associação significativa entre fase de implantação do SIC e variáveis socioeconômicas no contexto dos estados brasileiros.

Os estudos mais correlatos a este são os de Meinheim et al. (2023), que ao pesquisarem sobre o estágio de implantação do SIC nos executivos estaduais e o cumprimento da NBC TSP 34, com dados coletados de julho a agosto de 2023, identificaram que dos 25 estados respondentes, três estavam em estágio mais avançado, com uso do sistema por algumas unidades gestoras, a maioria encontrava-se em fases de estudo, desenvolvimento ou implantação, e apenas três ainda não haviam iniciado o processo; e os de Costa et al. (2017) que, com dados coletados no mês de junho de 2017, analisaram a percepção dos responsáveis pelo SIC dos poderes executivos estaduais brasileiros, apresentando as principais dificuldades e contribuições resultantes desse processo de implantação sob a vigência da NBC T 16.11.

O estudo oferece contribuições teóricas, práticas e sociais ao ampliar a compreensão de fatores que influenciam a adoção dos SIC no setor público, considerando as diretrizes da NBC TSP nº 34. No campo prático, apoia gestores na identificação de benchmarks e no desenvolvimento de estratégias para aprimorar seus sistemas, de acordo com suas realidades. E socialmente reforça o papel do SIC no fortalecimento da governança, da transparência e da qualidade do gasto público.

A pesquisa também dialoga com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), em especial o ODS 16, ao contribuir para o fortalecimento das instituições públicas por meio da promoção da transparência, da responsabilização e da qualidade do gasto. Além disso, se alinha ao ODS 17, ao estimular o compartilhamento de práticas e a cooperação entre entes federativos para a implementação de sistemas de informação de custos no setor público.

## 2 Fundamentação Teórica

### 2.1 O SIC no setor público e normatização aplicável

Desde 1964, a legislação brasileira já exigia o uso de informações de custos no setor público. A Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 85, determinava que os setores contábeis dos órgãos e entidades deveriam apurar os custos dos serviços industriais, como água, esgoto e energia, para definir os preços cobrados dos usuários (Machado, 2002). Com o agravamento da crise fiscal, foi editada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 2000, 36 anos depois da Lei nº 4.320. A LRF reforçou a responsabilidade na gestão fiscal, incluindo o sistema de custos como ferramenta de controle e avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Pigatto et al., 2010). Em 2005, a Portaria Interministerial nº 945 criou uma comissão para propor diretrizes e métodos para implantar o sistema de custos na Administração Pública Federal. No relatório final, recomendou-se que o sistema tivesse uma estrutura organizacional própria, evitando que fosse visto pelos servidores e equipe técnica como mais uma obrigação a ser acumulada (STN, 2018).

O Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal brasileiro consiste em um banco de dados que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal e os

organiza em uma única base de dados (*data warehouse*) para a geração de informações de custos. Assim, o SIC é um sistema informacional utilizado para o processamento de consultas e não para a realização de transações (Ministério da Fazenda, 2023). A Figura 1 representa a estrutura da informação de custos no Governo Federal, apresentando os sistemas estruturantes que fornecem dados para o SIC.

**Figura 1**  
*Estrutura da informação de custos no Governo Federal*



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2018).

Vê-se, a partir da Figura 1, que o SIC do Governo Federal é alimentado por dados de diversos sistemas, tais como: a) Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo (SIORG), que contém informações sobre a estrutura organizacional das instituições do Poder Executivo Federal; b) Sistema de Planejamento e Orçamento (SIOP), que gerencia o processo de planejamento e orçamento federal; c) Sistema de Administração Financeira (SIAFI), que organiza a programação financeira da União dentro dos limites da receita e despesa públicas; d) Sistema de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), que consiste na ferramenta para a gestão do pessoal civil, por meio do qual são realizados, dentre outras funcionalidades, os pagamentos de salários; e, e) Outros sistemas que controlam atividades que incorrem em custos diretos ou indiretos. A partir dessa compreensão, estrutura semelhante à do Governo Federal pode ser utilizada pelos demais entes estatais com os seus sistemas estruturantes.

Com o objetivo de melhorar as práticas contábeis no setor público brasileiro, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou, a partir do ano de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Dentre essas normas, a NBC T 16.11, editada em novembro de 2011, estabeleceu conceitos e regras para mensurar e evidenciar os custos no setor público, e apresentou o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) (CFC, 2012; Platt Neto & Cruz, 2022).

O Ministério da Fazenda (2008) apontou as transformações verificadas pelo acelerado processo de globalização da economia e o estágio de desenvolvimento pelo qual passava o Brasil como motivadores da necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade. Enquanto para a Secretaria do Tesouro Nacional (2013), as principais justificativas para a convergência contábil foram o resgate da essência da contabilidade aplicada ao setor público, dando o enfoque adequado ao seu objeto, o patrimônio público; e a consolidação das contas nacionais baseada em procedimentos e registros padronizados.

Posteriormente, em 2018, a STN publicou, por meio da Portaria nº 518, a 1ª edição do Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC). O documento apresenta a experiência da União na implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC), seus aspectos operacionais e as três fases do processo: materialização, consolidação e evolução. A publicação de um manual como o MIC possui elevada importância, considerando que Costa et al. (2018) identificaram em suas pesquisas que a falta de um modelo

para a implementação do sistema de custos era um dos fatores de dificuldade apontados com maior recorrência nos resultados dos estudos realizados entre 2009 e 2015.

Em novembro de 2021, após um intervalo de 10 anos, o CFC editou a NBC TSP nº 34, a ser aplicada no setor público a partir de 1º de janeiro de 2024 (CFC, 2021). Assim como a norma anterior, a NBC TSP nº 34 trata o sistema de custos sob uma visão gerencial, e, adicionalmente, estabelece diretrizes e padrões para a implementação do sistema de custos no setor público, apresenta novas definições de termos relacionados à temática, e traz aspectos mais procedimentais. Para Platt Neto e Cruz (2022), a nova norma exprime uma evolução conceitual, foca principalmente no uso da informação de custos para fins gerenciais e trata o tema de forma mais prática.

Assim, para o processo de desenvolvimento do modelo de gerenciamento de custos com vistas à implantação do SIC, a NBC TSP 34 recomenda que sejam observadas algumas diretrizes que se traduzem em etapas a serem percorridas pela entidade. A nova norma traz uma trilha a ser seguida, que se inicia pela etapa do planejamento, e aponta em seus objetivos que o apoio da alta administração é imprescindível para implementação do modelo de gerenciamento de custos, cabendo a esta estabelecer as diretrizes para o desenvolvimento do modelo (CFC, 2021, itens 2 e 14). Na sequência, a norma recomenda que seja executada a etapa de estruturação na qual o objetivo principal é identificar os custos a serem mensurados para definir como eles serão mensurados e geridos. A etapa seguinte é a implantação do gerenciamento, onde recomenda-se a utilização de um projeto piloto para a implementação gradual. E em seguida, na fase de gestão, os resultados das etapas anteriores devem ser avaliados e revisados, visando à melhoria contínua, ou seja, o fluxo não se encerra, ele deve ser reavaliado para que a gestão dos custos seja constantemente melhorada (CFC, 2021).

Nesse esteio, em junho de 2022 a STN publica a 1ª edição de um novo manual, o Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal, com o intuito de descrever procedimentos recomendados para o gerenciamento de custos no âmbito dos órgãos e entidades do setor público (STN, 2022). Em Nota Técnica à 1ª edição do referido manual, a equipe técnica do Ministério da Economia menciona que não se observa ainda na Administração Pública a devida maturidade no desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, por isso a necessidade desse novo manual alinhado às diretrizes NBC TSP 34 (Ministério da Economia, 2022 [Nota Técnica SEI nº 29142/2022/ME]).

O objetivo do Manual do Processo Gerenciar Custos é incentivar a implantação do sistema de custos e, para tanto, o processo gerenciar custos desdobra-se de forma organizada, interligada e sequenciada em processos de trabalho, atividades e tarefas. Assim, os processos de trabalho se iniciam com estabelecimento das diretrizes do planejamento e com a estruturação, na sequência tem-se a implantação do modelo, e por fim ocorre a gestão, fase na qual se revisa o fluxo percorrido com vistas à melhoria contínua (STN, 2022).

## **2.2 Dificuldades para a implantação do SIC no setor público e benefícios resultantes**

Considerando os diversos normativos que regulam, incentivam e orientam a apuração e gestão dos custos públicos, torna-se importante identificar os fatores que dificultam ou limitam a implantação do SIC no setor público, bem como os benefícios gerados por essa implantação. Desse modo, ao analisarem a percepção dos responsáveis pelo SIC dos poderes executivos estaduais, apresentando as principais dificuldades e contribuições resultantes desse processo de implantação, Costa et al. (2017) evidenciam que até o ano de 2017 nenhum estado brasileiro possuía um SIC totalmente implantado. E a carência do número de integrantes da equipe técnica e a necessidade relacionada aos recursos financeiros foram as dificuldades mais citadas pelos respondentes.

Os desafios para a implantação do SIC envolvem a ausência de manuais e de padronização de atividades, a falta de priorização do projeto, a definição da metodologia de custeio, a complexidade do serviço, a carência de integração entre os sistemas estruturantes e um sistema central, a ausência de padronização da estrutura organizacional das unidades e a insuficiência de profissionais, tanto de TI quanto das áreas de

negócios, conforme identificado por Silva et al. (2022). Por sua vez, Souza e Rodrigues (2022) identificaram em seus estudos que o fator apontado como maior desafio foi a definição da metodologia de custos a ser adotada para a apuração dos custos e consequentemente para o desenvolvimento e implantação do SIC.

Ao mesmo tempo, Ferreira et al. (2022) defendem que para efetivar a implantação plena de um sistema de custos nas entidades estaduais, é necessário transpor dificuldades como: (i) o grande volume de tarefas para validação dos dados e a ausência de equipes com dedicação integral para as atividades de custos; (ii) o desconhecimento pelos gestores da utilidade da informação de custos possuindo uma visão voltada ainda para a execução orçamentária; (iii) a ausência de mapeamento de processos para melhor identificação dos custos envolvidos nas atividades; e (iv) a falta de cultura de custos, além da baixa capacidade das empresas contratadas para desenvolvimento de *softwares* desse tipo.

Ao pesquisarem sobre o estágio de implantação do SIC nos Executivos estaduais e o cumprimento da NBC TSP 34, Meincheim et al. (2023) identificaram que dos 25 estados respondentes da pesquisa, três estavam em estágio mais avançado, com uso do sistema por algumas unidades gestoras; a maioria encontrava-se em fases de estudo, desenvolvimento ou implantação, e apenas três ainda não haviam iniciado o processo. Os autores destacam o apoio da alta administração como um fator que pode estar relacionado ao avanço dos estágios de implantação em comparação a estudos anteriores.

Ao analisar a percepção de gestores públicos da Universidade Federal de Integração Latino-Americana (UNILA) quanto ao uso das informações de custos como apoio à tomada de decisão, Oliveira et al. (2023) constataram que 37,32% dos respondentes consideraram esse uso elevado, e que, embora as informações sejam relevantes e úteis, ainda faltam sistematização e regularidade em seu fornecimento. Os autores ainda ressaltam que estudos têm demonstrado que a implantação de SIC não é, por si só, suficiente para que os órgãos públicos alcancem os benefícios advindos do sistema, fazendo-se necessário a efetiva adoção do mesmo como ferramenta de gestão pelos usuários das informações de custos.

Ao avaliarem a influência de conhecimentos e crenças prévias dos indivíduos sobre a escolha do SIC no setor público, os resultados dos estudos de Sell e Zonatto (2024) indicaram que o conhecimento em gestão de custos influencia diretamente a adoção do SIC nas organizações públicas e esse conhecimento reduz a resistência à mudança, facilita a aceitação do sistema e fortalece sua implantação. Os autores recomendam que gestores invistam na capacitação dos servidores, promovendo a cultura de custos como apoio à gestão eficiente.

A partir de dados coletados junto a gestores de distintas entidades do Governo Federal, Cardoso e Rodrigues (2024) investigaram a utilidade da informação de custos no governo federal brasileiro. Os achados indicam a necessidade de alinhamento entre informações geradas pelo SIC e seus usuários, ou seja, entre contadores de custos e gestores de custos, para que a institucionalização do SIC não se traduza em mero formalismo da burocracia do setor público.

Mais recentemente, Vieira et al. (2025) analisaram como a gestão de custos é mensurada e utilizada no planejamento estratégico de uma instituição de ensino superior federal IFES e constataram que os normativos relacionados aos SIC na administração pública tratam de forma enfática que o tratamento de dados ofertados pelos sistemas gerenciais, podem oferecer informações importantes para o planejamento das IFES, integrando-os em uma só plataforma de informação, facilitando a análise e oferecendo aos interessados dados que auxiliem a elaboração do planejamento estratégico na melhoria da aplicação dos recursos na IFES estudada.

### **3 Procedimentos Metodológicos**

O estudo caracteriza-se como descritivo, com abordagem qualitativa-quantitativa, procedimentos de pesquisa de campo, com uso de questionário como técnica de coleta de dados e aplicação da estratégia de triangulação de dados. A população alvo do estudo compreendeu os 27 estados brasileiros, incluindo o Distrito

Federal, constituindo-se como sujeitos da pesquisa apenas um representante por unidade federativa. Três sujeitos não responderam ao questionário de coleta, assim a amostra da pesquisa compreendeu 24 estados.

Inicialmente, em setembro de 2023, foi registrado através do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC) das Controladorias, Ouvidorias ou Secretarias de Transparência um pedido de informação com questões abertas, invocando-se a Lei nº 12.527 (2011) - Lei de Acesso à Informação (LAI). As informações solicitadas tinham como objetivo auxiliar na validação dos dados do questionário, servindo como estratégia de triangulação, e obter os dados dos sujeitos da amostra para que fosse possível enviar-lhes o questionário.

Os dados foram coletados por meio da aplicação de questionário elaborado com o uso da ferramenta *Google Forms*. O questionário reuniu questões adaptadas de Borinelli et al. (2020), Drehmer et al. (2016), Souza et al. (2013), Diniz e Santos (2019) e Costa et al. (2017), e foi enviado em 24 de outubro de 2023 para o *e-mail* do responsável pelas atividades relacionadas à implantação do SIC em cada ente. O período de coleta dos dados compreendeu os dias 24 a 31 de outubro de 2023 e 08 de janeiro a 08 de fevereiro de 2024. A Tabela 1 apresenta a composição da amostra da pesquisa.

**Tabela 1**  
*Composição da amostra da pesquisa*

| Região       | Quantidade de Estados por região | Número de respondentes | Frequência relativa dos respondentes | Estados participantes da pesquisa                                                                                                      |
|--------------|----------------------------------|------------------------|--------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Centro Oeste | 4                                | 4                      | 100%                                 | Distrito Federal (DF), Goiás (GO), Mato Grosso (MT), Mato Grosso do Sul (MS)                                                           |
| Nordeste     | 9                                | 9                      | 100%                                 | Alagoas (AL), Bahia (BA), Ceará (CE), Maranhão (MA), Paraíba (PB), Pernambuco (PE), Piauí (PI), Rio Grande do Norte (RN), Sergipe (SE) |
| Norte        | 7                                | 4                      | 57%                                  | Acre (AC), Pará (PA), Rondônia (RO), Tocantins (TO)                                                                                    |
| Sudeste      | 4                                | 4                      | 100%                                 | Espírito Santo (ES), Minas Gerais (MG), Rio de Janeiro (RJ) São Paulo (SP)                                                             |
| Sul          | 3                                | 3                      | 100%                                 | Paraná (PR), Rio Grande do Sul (RS), Santa Catarina (SC)                                                                               |
| <b>Total</b> | <b>27</b>                        | <b>24</b>              | <b>89%</b>                           |                                                                                                                                        |

**Fonte:** Elaborado pelas autoras (2024).

Com o auxílio do *software* SPSS foi realizada análise descritiva bivariada, aplicando-se o teste de independência qui-quadrado entre variáveis, para analisar a existência de associação entre a fase de implantação do SIC dos estados e variáveis socioeconômicas. A Figura 2 apresenta as variáveis socioeconômicas usadas no teste de independência, contendo sua descrição, o exercício ao qual corresponde, a fonte de coleta e referências de estudos empíricos que também utilizaram estas variáveis, porém aplicadas a outras temáticas.

Destaque-se que no período da coleta dos dados nem todas as variáveis mencionadas possuíam dados divulgados para o último exercício social. Desse modo, o IDEB, o IDH e o PIB possuíam dados divulgados relativos ao exercício de 2021, os quais foram utilizados no estudo. Por sua vez, os dados do rendimento domiciliar *per capita* e da arrecadação de receitas de cada estado referentes ao exercício de 2022 encontravam-se divulgados, o que motivou o uso dos dados de 2022.

A variável IDEB é mais comumente comparada em pesquisas relacionadas à qualidade do gasto e à gestão pública (Marques, 2020) e questões ligadas à educação, como desigualdades educacionais, qualidade do ensino e desempenho escolar (Ernica et al., 2024). O IDH é analisado em estudos relacionados com saúde pública, vulnerabilidades e saneamento (Amaral & Gomes, 2023; Carvalho et al., 2023). E o PIB geralmente é

adotado em pesquisas que analisam bem-estar econômico e desenvolvimento (Lima et al., 2023; Lobo & Nakabashi, 2020), gasto público (Pinto & Parré, 2019) e demanda agregada (Portugal Junior et al., 2020). Já as temáticas que avaliam a renda mensal *per capita* são diversas, passando por questões de impactos na saúde, educação e nutrição (Cespedes et al., 2021; Dias et al., 2010; Pisani Junior et al., 2018; Rodrigues & Silveira, 2015). Enquanto os estudos que analisam as receitas orçamentárias estão mais relacionados com transparência pública e execução de despesas com saúde e educação (Caetano et al., 2017; Feliciano et al., 2017; Ferreira & Beiruth, 2021).

**Figura 2**

*Detalhamento das variáveis para análise descritiva bivariada*

| Variável                     | Descrição                                              | Exercício | Fonte de coleta                                                                                                                                                                                                                     | Referências                                         |
|------------------------------|--------------------------------------------------------|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| IDEB                         | Índice de Desenvolvimento da Educação Básica           | 2021      | Disponível em <a href="https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb/resultados">https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb/resultados</a> | Marques (2020); Ernica et al. (2024)                |
| IDH                          | Índice de Desenvolvimento Humano                       | 2021      | Disponível em <a href="https://cidades.ibge.gov.br/">https://cidades.ibge.gov.br/</a>                                                                                                                                               | Amaral e Gomes (2023); Carvalho et al. (2023)       |
| PIB                          | Produto Interno Bruto                                  | 2021      | Disponível em <a href="https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php">https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php</a>                                                                                                                         | Lobo e Nakabashi (2020); Lima et al. (2023)         |
| Rendimento <i>per capita</i> | Rendimento nominal mensal domiciliar <i>per capita</i> | 2022      | Disponível em <a href="https://cidades.ibge.gov.br/">https://cidades.ibge.gov.br/</a>                                                                                                                                               | Cespedes et al. (2021); Pisani Junior et al. (2018) |
| Receitas orçamentárias       | Receita orçamentária arrecadada                        | 2022      | Portal da Transparência<br>Disponível no Portal da Transparência de cada Estado                                                                                                                                                     | Feliciano et al. (2017); Ferreira e Beiruth (2021)  |

Fonte: Elaborado pelas autoras (2024).

## 4 Análise e Discussão dos Resultados

### 4.1 Perfil dos respondentes

Inicialmente buscou-se traçar o perfil profissional dos respondentes, sem identificá-los. Foi possível observar que a faixa etária acima de 46 anos é a mais comum entre os respondentes, representando 17 dos 24 participantes (70,8%). Quanto ao tempo de atuação na administração pública, verificou-se que 15 respondentes (62,5%) atuam na administração pública a mais de 15 anos, e 4 (16,7%) possuem de 11 a 15 anos de serviço público, o que demonstra que são servidores com experiência e conhecimento a respeito da coisa pública. Sobre o nível de escolaridade, notou-se que 13 (54,2%) possuem pós-graduação em nível de Especialização/MBA e 9 (37,5%) possuem pós-graduação em nível de Mestrado, de modo que 91,7% possuem pós-graduação *lato sensu* e/ou *stricto sensu*. Analisando-se de forma comparativa, observa-se que, em linhas gerais, os respondentes, em sua maioria, compõem um grupo de servidores com idade profissional, boa parte vivida no setor público e que deram seguimento à vida acadêmica e cursaram pós-graduação, o que pode indicar que são servidores com conhecimento teórico e prático na administração pública.

### 4.2 Fases de implantação do SIC nos Estados brasileiros

A Tabela 2 apresenta as informações referentes à fase de implantação do SIC indicadas pelos respondentes dos 24 estados que participaram do presente estudo.



**Tabela 2**

*Fase de implantação do SIC nos estados da amostra*

| <b>Fase de implantação</b>                                         | <b>Estado</b>                                                                                                                                                                  | <b>f</b>  | <b>f%</b>    |
|--------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|--------------|
| Não iniciou qualquer estudo                                        | Paraíba                                                                                                                                                                        | 1         | 4,2          |
| Sistema em fase de estudos, não implantado                         | Acre, Alagoas, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe, Tocantins | 16        | 66,7         |
| Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento | Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Pará, São Paulo                                                                                                   | 6         | 25,0         |
| Sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais   | Rio Grande do Sul                                                                                                                                                              | 1         | 4,2          |
| <b>Total</b>                                                       |                                                                                                                                                                                | <b>24</b> | <b>100,0</b> |

**Fonte:** Dados da pesquisa (2024).

A partir da Tabela 2, nota-se que do total de estados que responderam ao questionário, apenas a Paraíba indicou ainda não ter iniciado qualquer estudo para a implantação de um sistema de custos. Costa et al. (2017) constataram que sete estados não haviam iniciado os estudos sobre a temática que envolve os sistemas de informação de custos (Acre, Alagoas, Paraíba, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima e Sergipe). Por sua vez, mais recentemente, Meinheim et al. (2023) identificaram que três estados (Amapá, Tocantins e Roraima) não haviam iniciado estudos e projetos de desenvolvimento do SIC, sendo que Roraima indicou ter iniciado os estudos, mas não dera continuidade até o momento da realização da pesquisa.

Ressalte-se, no entanto, que o resultado da triangulação realizada por meio da consulta via e-SIC da Paraíba é divergente. Na pergunta sobre a adoção de alguma iniciativa para a implementação do sistema de custos baseada nas diretrizes e padrões estabelecidos pela NBC TSP 34, a resposta dada foi que sim, acrescentando-se que “os trabalhos [...] para implantação do sistema de custos já foram iniciados, estando previsto, já em fase inicial de planejamento, na Portaria nº 008/2022/GSC/CGE, renovada pela Portaria nº 0005/2023/GSC/CGE”.

De fato, as citadas portarias instituem um Grupo de Trabalho (GT) encarregado de iniciar ações necessárias ao processo de implantação do sistema de custos estadual e preveem também a elaboração de Termo de Referência para a contratação de consultoria especializada com o objetivo de desenvolver um modelo conceitual e apontar soluções tecnológicas para a implantação de um sistema integrado de contabilidade de custos. Dessa forma, é possível que a resposta via e-SIC tenha sido dada com base documental nas portarias publicadas no diário oficial do estado (DOE), enquanto a resposta ao questionário pode ter sido dada pelo profissional com base no conhecimento prático, tendo em vista que a Portaria nº 0005/2023/GSC/CGE e os estudos poderiam ainda não ter sido iniciados.

Outro ponto a ser destacado é sobre o estado de Roraima, que apesar de não ter apresentado resposta ao formulário de coleta de dados, respondeu ao pedido de informação via e-SIC, e esclareceu que “O estado até a presente data não possui um sistema de custo para atendimento da NBC TSP 34 - Custos no Setor Público”. Foi acrescentado que “está sendo realizado estudo quanto a viabilidade de aquisição ou desenvolvimento dentro do SIAFIC do estado”. E o respondente via e-SIC ressalta questões relacionadas (i) à dispêndio de tempo e disponibilidade financeira para que alterações em sistemas possam ser efetivadas e (ii) ao reduzido número de técnicos na equipe.

Do exposto, tratando a situação do estado de Roraima de forma análoga ao estado da Paraíba, pode-se considerar que Roraima também não iniciou estudo efetivo para a implantação do sistema de custos, estando ainda a avaliar se irá desenvolver internamente ou contratar. Desse modo, se considerássemos Roraima na amostra, teríamos que até o ano de 2024 apenas dois estados (8%) não iniciaram estudos com vistas à implantação do SIC. Os resultados da presente pesquisa se assemelham aos de Meinheim et al. (2023), e demonstram evolução em relação aos resultados identificados 7 anos antes, nos estudos de Costa et al. (2017), quando apontaram que 7 estados (29,17%) não haviam iniciado qualquer estudo.

Ademais, as informações da Tabela 2 mostram que 16 estados respondentes (66,7%) se encontram com o SIC em fase de estudos, ainda não implantado (Acre, Alagoas, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins). Comparativamente, nos estudos de Costa et al. (2017) eram 11 estados (45,83%) nessa fase, observando-se em 2024 uma evolução. Entes federativos que indicaram em 2017 que sequer haviam iniciado estudos, em 2024 estão em fase de estudos com o SIC ainda não implantado.

O Estado do Amazonas não respondeu ao questionário, porém apresentou resposta ao pedido de informação via e-SIC e esclareceu que quanto ao Sistema de Informações de Custos do Amazonas (SICA), seu desenvolvimento e implantação está em andamento, e *“segue um plano de ação específico, com registros em sistema de uso interno”*. Evidenciou ainda que *“foram vencidas as etapas iniciais de estudos, fundamentação legal e realização de benchmark, bem como a edição de um decreto de regulamentação, materializado por meio do Decreto Estadual nº 45.485, de 20 de abril de 2022”*. E acrescentou que *“o SICA está na fase de ‘Definição e classificação dos itens de custos’ e de ‘Modelagem’ que caminham em paralelo”*. Desse modo, considerando-se os dados para fins de procedimento de triangulação, o estado do Amazonas encontra-se com o sistema de custos em fase de estudos, não implantado. Importante também se faz mencionar que, nas respostas ao questionário, os respondentes de Pernambuco e Santa Catarina sinalizam estarem com o sistema *“em fase de estudo, mas não implantado”*, o que difere do resultado obtido por meio da triangulação de dados via e-SIC.

Na resposta via e-SIC, o estado de Pernambuco esclareceu que *“A partir de 2015 foi definida sistemática para o desenvolvimento do sistema SICPE, que consistiu em subdividi-lo em cinco módulos, que seriam desenvolvidos e disponibilizadas as informações de custo, de forma gradual, a cada módulo implantado”*. Porém, é relatado que algumas dificuldades resultaram no adiamento da implantação do SICPE e dos módulos de controle de almoxarifado e patrimônio, que são módulos que darão as informações sobre consumo, essenciais para apuração de custos. E acrescentou-se que, no momento, o estado tem dois módulos desenvolvidos, *“o primeiro que corresponde ao módulo de Custos por Unidade Gestora, que disponibiliza as informações consolidadas de custos no nível de órgão, e o segundo que corresponde ao módulo de Custos por Centro de Custos com informações no nível funcional”*.

Destarte, a resposta via e-SIC apresentada pela Ouvidoria-Geral do Estado de Santa Catarina apontou que *“O Sistema de Informação de Custos de Santa Catarina - SICSC está sendo construído”* e que foi selecionada como piloto para o projeto *“a Secretaria da Justiça e Cidadania/SJC, cujos objetos de custo são o sistema prisional, o sistema socioeducativo e a defesa do consumidor”*. Da mesma forma, nas considerações adicionais do questionário, foi mencionado pelo estado de Santa Catarina que o SIC está em fase de implantação em algumas entidades, com projetos pilotos, adotando-se uma implementação gradual, como previsto na NBC TSP 34. *“O SIC já tem uma concepção inicial que permite implantar, mas continua sendo aprimorado e estudado para evoluir como ferramenta”*, acrescentou o respondente.

Ademais, Ferreira et al. (2022) ao realizarem estudo de caso para analisar o processo de desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos do Poder Executivo Catarinense (SIC/SC), verificaram que o sistema se encontrava em implantação em três entidades selecionadas como unidades-piloto. Nos resultados de seu estudo os autores detalham didaticamente os passos percorridos pelo Estado de Santa Catarina. Diante do exposto, e considerando o embasamento legal das informações fornecidas via e-SIC, verifica-se que os estados de Pernambuco e de Santa Catarina se encontram em fase consideravelmente avançada para a implantação do sistema de informação de custos, razão pela qual recomenda-se a procura a esses Estados como cases benchmarking tendo em vista o passo a passo seguido na construção do conceito do sistema. Além disso, tratando a situação de Santa Catarina de forma análoga aos demais estados onde há a implantação de projetos-piloto do SIC, permanecendo este em aprimoramento, a exemplo de São Paulo onde os pilotos do SIC são a Secretaria de Administração Penitenciária, a Secretaria de Educação e a Fundação Casa, poder-se-ia considerar que Santa Catarina se encontra na verdade com o sistema implantado, mas ainda em fase de avaliação com a realização de estudos e aperfeiçoamento.

Ainda com base na Tabela 2, vê-se que seis estados respondentes do questionário, ou 25% da amostra, sinalizaram estar com o SIC implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento. São eles: Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Pará, e São Paulo. Com base na triangulação das respostas por meio do e-SIC, verificou-se a existência de informações nas páginas eletrônicas bem como de *framework*, manuais ou cartilhas sobre o Sistema de Apropriação de Custos Públicos integrado ao FIPLAN (ACPF) na Bahia, o SIC-DF no Distrito Federal, o SIC-ES no Espírito Santo, e o Sistema de Custos dos Serviços Públicos (SCSP) em São Paulo. O mesmo procedimento de triangulação não foi possível em relação aos Estados de Mato Grosso do Sul e do Pará, de modo que nesta pesquisa serão considerados apenas os dados apresentados na resposta ao questionário.

Por fim, outro avanço identificado, comparado com o estudo de Costa et al. (2017), refere-se ao Estado do Rio Grande do Sul que sinalizou no presente estudo estar na fase de sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais. Na pesquisa de 2017, os autores constataram que do total de estados que participaram, nenhum possuía o sistema de custos em pleno funcionamento (Costa et al., 2017). Destaca-se, ainda, que o único estado do qual a presente pesquisa não conseguiu coletar nenhum dado até o encerramento da coleta, seja via e-SIC, questionário, ferramenta de *e-mail* ou contato telefônico foi o Amapá, de modo que este foi excluído da pesquisa.

Desse modo, considerando todos os dados primários obtidos através do questionário e das informações e documentos obtidos a partir do e-SIC, a Tabela 3 apresenta uma síntese das fases de implantação do SIC nos estados, acrescentando os estados de Roraima e Amazonas, que apesar não terem respondido ao questionário, apresentaram respostas via e-SIC pelas quais informaram as fases de implantação do sistema.

**Tabela 3**

*Síntese das fases de implantação do SIC nos Estados*

| <b>Fase de implantação do SIC</b>                                  | <b>Estado</b>                                                                                                                                                             | <b>f</b>  | <b>f%</b>    |
|--------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|--------------|
| Não iniciou qualquer estudo                                        | Paraíba, Roraima*                                                                                                                                                         | 2         | 7,7          |
| Sistema em fase de estudos, não implantado                         | Acre, Alagoas, Amazonas*, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Sergipe, Tocantins | 16        | 61,5         |
| Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento | Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul***, Pará***, Santa Catarina**, São Paulo                                                                      | 7         | 26,9         |
| Sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais   | Rio Grande do Sul                                                                                                                                                         | 1         | 3,8          |
| <b>Total</b>                                                       |                                                                                                                                                                           | <b>26</b> | <b>100,0</b> |

**Nota:** \* Estados que não responderam ao questionário de coleta de dados, portanto não fazem parte da amostra oficial da pesquisa, contudo apresentaram resposta ao pedido de informações via e-Sic por meio das quais foi possível identificar a fase de implantação; \*\* Classificação da fase remodelada de "Sistema em fase de estudos, não implantado" para "Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento" tendo em vista resultados da triangulação; \*\*\* Estados para os quais a triangulação se mostrou inconclusiva e, portanto, foi mantida a fase indicada na resposta ao questionário de coleta de dados.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2024).

Observando-se, portanto, os dados ajustados e sintetizados na Tabela 3, tem-se que dois estados não haviam iniciado os estudos com vistas à implantação do SIC, 16 estavam em fase de estudos sem sistema implantado, sete encontravam-se com o sistema implantado realizando ainda aperfeiçoamentos, e um estado indicou estar com o sistema implantado já gerando informações gerenciais.

Comparativamente, no estudo realizado por Meinheim et al. (2023), observou-se que, quanto ao estágio de desenvolvimento e implantação do SIC nos estados, três ainda não haviam iniciado estudos; nove encontravam-se na fase de estudos; quatro estavam desenvolvendo funcionalidades do sistema; um realizava testes com funcionalidades ou protótipos; cinco estavam implantando o sistema em unidades piloto; e três o utilizavam em algumas unidades gestoras. Nenhum estado, contudo, confirmou o uso do sistema por todas as unidades gestoras, o que levou os autores a concluir que, até então, não há utilização plena do SIC em nenhum dos entes estaduais analisados. Nesse ponto, cabe refletir sobre as observações de Silva et al. (2022) quanto

aos desafios para a implantação do SIC relacionados especialmente à falta de priorização do projeto, à definição da metodologia de custeio, à carência de integração entre os sistemas estruturantes e um sistema central, a ausência de padronização da estrutura organizacional das unidades e à insuficiência de profissionais.

A Tabela 4 exibe a distribuição pelas regiões brasileiras, conforme as fases de implantação do SIC, levando-se em consideração os estados que responderam ao questionário e os estados que apresentaram informações via e-SIC para fins de triangulação (Tabela 3).

**Tabela 4**

*Distribuição da amostra por região, de acordo com as fases de implantação do SIC*

| Região       | Não iniciou qualquer estudo | Sistema em fase de estudos, não implantado | Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento | Sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais | Total     |
|--------------|-----------------------------|--------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|-----------|
|              | f                           | f                                          | f                                                                  | f                                                                | f         |
| Centro-Oeste | 0                           | 2                                          | 2                                                                  | 0                                                                | 4         |
| Nordeste     | 1                           | 7                                          | 1                                                                  | 0                                                                | 9         |
| Norte        | 1                           | 4                                          | 1                                                                  | 0                                                                | 6         |
| Sudeste      | 0                           | 2                                          | 2                                                                  | 0                                                                | 4         |
| Sul          | 0                           | 1                                          | 1                                                                  | 1                                                                | 3         |
| <b>Total</b> | <b>2</b>                    | <b>16</b>                                  | <b>7</b>                                                           | <b>1</b>                                                         | <b>26</b> |

**Fonte:** Dados da pesquisa (2024).

Adicionalmente, a partir da Tabela 4 verifica-se que os estados da região Sudeste e Centro-Oeste são os que em sua maioria estão com o SIC implantado e realizando aperfeiçoamentos. Por sua vez, nas regiões Nordeste e Norte a maioria dos estados ainda está na fase de estudos para realização da implantação do sistema, sinalizando que ainda têm um longo caminho até que o SIC nesses estados esteja totalmente implantado e gerando informações gerenciais.

### 4.3 Associação entre a fase de implantação do SIC e variáveis socioeconômicas

Após verificar as fases de implantação do SIC nas quais se encontram os Estados, buscou-se analisar a existência de associação entre a fase de implantação e algumas variáveis socioeconômicas comumente avaliadas em estudos acadêmicos. Para tanto, foi realizado o teste de independência qui-quadrado para analisar se essas variáveis categóricas são (ou não) independentes e se estão associadas. As hipóteses consideradas foram: Hipótese nula (H0): as duas variáveis categóricas analisadas são independentes, ou seja, não há associação entre elas; Hipótese alternativa (H1): as duas variáveis categóricas analisadas não são independentes, ou seja, há uma associação entre elas. O teste de independência qui-quadrado foi aplicado relacionando a fase de implantação do Sistema de Informação de Custos em cada estado, apresentadas na Tabela 2, com algumas variáveis socioeconômicas selecionadas dos mesmos estados, detalhadas na Figura 2.

As fases consideradas para os 24 estados da amostra, foram: não iniciou qualquer estudo; sistema em fase de estudos, não implantado; sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento; e sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais. As variáveis socioeconômicas consideradas, foram: IDEB do ensino médio regular de 2021; IDH de 2021; PIB de 2021; e o rendimento mensal domiciliar *per capita* de 2022. Foi considerado também o volume anual de receitas orçamentárias arrecadadas em cada estado utilizando-se as receitas do ano de 2022 considerando os anos-base das demais variáveis. A Tabela 5 apresenta as variáveis socioeconômicas de cada estado, obtidas por meio dos sítios eletrônicos dos Governos Federal e Estaduais e agrupadas em faixas de escalas.

**Tabela 5**

*Grau de desconfiança dos respondentes no auditor*

| Faixas IDEB (2021) | Faixas IDH (2021) | Faixas PIB (2021)        | Faixas rendimento <i>per capita</i> (2021) | Faixas receita realizada (2021) |
|--------------------|-------------------|--------------------------|--------------------------------------------|---------------------------------|
| De 3,0 a 3,2       | De 0,651 a 0,700  | De 20.000 a 50.000       | De 801 a 900                               | De 9 a 19,9                     |
| De 3,3 a 3,5       | De 0,701 a 0,750  | De 50.001 a 100.000      | De 900 a 1.000                             | De 20 a 39,9                    |
| De 3,5 a 3,7       | De 0,751 a 0,800  | De 100.001 a 200.000     | De 1.001 a 1.100                           | De 40 a 69,9                    |
| De 3,8 a 4,0       | De 0,801 a 0,850  | De 200.001 a 300.000     | De 1.101 a 1.200                           | De 70 a 99,9                    |
| De 4,1 a 4,3       | De 0,851 a 0,900  | De 300.001 a 400.000     | De 1.201 a 1.300                           | De 100 a 199,9                  |
| De 4,4 a 4,6       |                   | De 400.001 a 500.000     | De 1.301 a 1.400                           | De 200 a 299,9                  |
| De 4,7 a 4,9       |                   | De 500.001 a 600.000     | De 1.401 a 1.500                           | De 300 a 350                    |
|                    |                   | De 600.001 a 700.000     | De 1.501 a 1.600                           |                                 |
|                    |                   | De 700.001 a 800.000     | De 1.601 a 1.700                           |                                 |
|                    |                   | De 800.001 a 900.000     | De 1.701 a 1.800                           |                                 |
|                    |                   | De 900.001 a 1.000.000   | De 1.801 a 1.900                           |                                 |
|                    |                   | De 1.000.001 a 2.000.000 | De 1.901 a 2.000                           |                                 |
|                    |                   | De 2.000.001 a 3.000.000 | De 2.001 a 2.200                           |                                 |
|                    |                   |                          | De 2.201 a 3.000                           |                                 |

**Fonte:** Elaborado pelas autoras (2024).

Com o auxílio do *software* SPSS, foi possível analisar cada variável socioeconômica comparativamente à fase de implantação do SIC dos estados da amostra, realizando-se a análise bivariada por meio do teste de independência qui-quadrado. Para a realização do teste foi considerado um nível de confiança de 95%, por esse motivo a hipótese nula (H0) foi aceita nos casos em que o valor de P foi superior a 5% (Tabela 6).

**Tabela 6**

*Teste de independência qui-quadrado com fases de implantação do SIC*

| Variável                                              | Qui-quadrado de Pearson | Grau de liberdade | Significância Assintótica (Bilateral) Valor P | V de Cramer | Significância Aproximada | Decisão            |
|-------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------|-----------------------------------------------|-------------|--------------------------|--------------------|
| IDEB – Ensino Médio Regular [2021]                    | 39,863                  | 28                | 0,0680                                        | 0,608       | 0,0680                   | Aceitar H0         |
| IDH [2021]                                            | 41,536                  | 16                | 0,0005*                                       | 0,620       | 0,0005*                  | <b>Rejeitar H0</b> |
| PIB [2021]                                            | 55,454                  | 40                | 0,0529                                        | 0,717       | 0,0529                   | Aceitar H0         |
| Rendimento mensal domiciliar <i>per capita</i> [2022] | 51,750                  | 52                | 0,4837                                        | 0,692       | 0,4837                   | Aceitar H0         |
| Receitas orçamentárias realizadas [2022]              | 52,344                  | 24                | 0,0007*                                       | 0,696       | 0,0007*                  | <b>Rejeitar H0</b> |

**Legenda:** IDEB – Ensino Médio Regular: Índice de Desenvolvimento da Educação Básica no Ensino Médio Regular; IDH – Índice de Desenvolvimento Humano; PIB – Produto Interno Bruto; Receitas orçamentárias realizadas – Volume anual de receitas arrecadadas.

**Nota:** \*Significante ao nível de 5%.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2024).

Os resultados do teste de independência qui-quadrado (Tabela 6) apontam que há associação estatisticamente significativa entre a fase de implantação do SIC e duas variáveis socioeconômicas: o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) de 2021 e as receitas orçamentárias realizadas em 2022. Isso sugere que estados com maior desenvolvimento humano e maior capacidade arrecadatória, que reflete não apenas o tamanho da economia, mas também a eficiência na coleta de receitas, tendem a estar em fases mais avançadas na implantação do SIC.

Esses resultados são coerentes com pesquisas pregressas. Costa et al. (2017) apontaram que a escassez de recursos financeiros e o número reduzido de integrantes na equipe técnica estão entre os principais obstáculos à implantação de sistemas de custos nos Estados. De forma semelhante, Drehmer et al. (2016) identificaram os recursos financeiros como um dos principais desafios enfrentados por prefeituras

catarinenses na adoção do SIC. Além disso, Pigatto et al. (2010) já destacavam que limitações orçamentárias e estruturais são entraves significativos para a adoção de sistemas de custos pelos entes públicos.

Por outro lado, o PIB de 2021, o rendimento mensal domiciliar *per capita* de 2022 e o IDEB do ensino médio de 2021 não apresentaram associação estatisticamente significativa com a fase de implantação do sistema. Assim, o resultado sugere que o desempenho econômico agregado, representado pelo PIB, ou o desempenho escolar, mensurado pelo IDEB, quando considerados isoladamente, não influenciam o avanço na adoção do SIC no contexto dos estados brasileiros.

O fato de o IDH ter apresentado associação significativa, enquanto o IDEB não, sugere que variáveis que refletem um nível de desenvolvimento humano mais abrangente têm maior poder de interferência do que variáveis isoladas como a qualidade da educação básica. Seria razoável supor que regiões com maior IDH podem ter uma maior capacidade institucional e estão mais preparadas para implementar práticas de gestão de custos.

Todavia ressalte-se que o teste de independência qui-quadrado analisa a existência de associações estatisticamente significativas entre variáveis categóricas, ou seja, se as variáveis são ou não independentes (Field, 2020), mas isso não indica que uma variável explica a outra em uma relação de causa e efeito. Outros fatores podem afetar a pesquisa, o desenvolvimento e a implantação do sistema de informação de custos no estado. O estado de São Paulo, por exemplo, nesta pesquisa apresenta os maiores resultados em todas as variáveis estudadas, mas o seu SIC não está totalmente implantado e em pleno funcionamento em todos os órgãos, encontrando-se implantado em fase de estudos e aperfeiçoamentos.

É possível inferir que estados com maior capacidade de arrecadação de receitas tendem a ter mais recursos para investir em infraestrutura de tecnologia da informação para o desenvolvimento de sistemas e em treinamentos e capacitações para manter pessoal qualificado. Contudo, também é possível que um estado com um elevado montante de arrecadação não tenha investido no SIC porque precisava atender a outras demandas da população, como os investimentos em saúde e educação, e isso não foi analisado neste estudo.

## **5 Considerações Finais**

Frente à investigação empreendida, tendo como parâmetro o tempo decorrido desde 2011 a partir da vigência da NBC T 16.11, e considerando a análise das fases de implantação identificadas na pesquisa, foi possível constatar que a implantação do SIC nos estados brasileiros e no Distrito Federal tem ocorrido de forma vagarosa. Contudo, têm-se observado avanços nos últimos anos, visto que alguns entes federativos que sequer tinham iniciado qualquer estudo (Costa et al., 2017), passaram à fase de realização de estudos com vistas à implantação do SIC e publicaram portarias instituindo Grupos Técnicos com essa finalidade. Ademais, um dos estados da amostra apontou encontrar-se na fase de estar com o sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais.

A pesquisa traz contribuições relevantes ao apresentar como os estados brasileiros e o Distrito Federal estão avançando no desenvolvimento e implantação do SIC, de modo que os gestores públicos poderão utilizar os resultados deste estudo como fonte para identificar entes governamentais em estágio de maior avanço de implantação do SIC, a exemplo do estado do Rio Grande do Sul, e com isso pode haver a realização de benchmarking no setor público.

Como limitações do estudo, é possível citar o distanciamento das pesquisadoras com os respondentes, devido às questões geográficas, o que impede a realização da observação direta na pesquisa, apesar dos esforços de buscar dados primários para análise visando a realização de um estudo prático. Ademais, nem todos os estados participaram da pesquisa, de modo que seus resultados não podem ser generalizados.

Outra limitação relevante da pesquisa refere-se à defasagem temporal entre os indicadores utilizados e o processo de coleta de dados do SIC nos estados. Enquanto informações como rendimento domiciliar *per capita* e arrecadação de receitas estavam disponíveis para 2022, os dados do IDEB, IDH e PIB referiam-se

apenas a 2021, resultando em um vácuo de aproximadamente cinco anos em relação aos dados das variáveis socioeconômicas e à implantação do SIC. Essa discrepância pode comprometer a análise, uma vez que nesse intervalo alguns estados podem ter passado por alterações em seus indicadores e apresentado efeitos positivos não captados pelo estudo.

Nesse esteio, com vistas a ampliar e aprofundar a compreensão sobre aspectos diversos envolvidos na implantação do Sistema de Informações de Custos no setor público, sugere-se a realização de futuros estudos sobre a articulação entre União, estados e municípios para a consolidação de uma política nacional de custos no setor público, avaliando o papel de instâncias como a Secretaria do Tesouro Nacional no apoio técnico e normativo à implantação dos sistemas de custos subnacionais.

Adicionalmente, sugere-se a realização de pesquisas que avaliem os desafios específicos enfrentados por estados de menor arrecadação e IDH, mapeando entraves estruturais, financeiros e institucionais que dificultam a implantação do SIC em estados das regiões Norte e Nordeste, propondo estratégias específicas de apoio e cooperação. Sugere-se, ainda, analisar o nível de implementação do SIC nos estados brasileiros e sua associação tanto com variáveis financeiras quanto com variáveis socioeconômicas atualizadas. Essa análise, confrontada com a literatura sobre Sistemas de Informações Gerenciais (SIG), pode oferecer uma visão mais precisa do estágio em que a implementação se encontra.

## Referências

- Alqudah, O. M., Mansor, N., & Salleh, S. I. M. (2022). Difficulties in accounting system implementation for service costs in the public sector. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2150119. doi: 10.1080/23311975.2022.2150119
- Amaral, B. E., & Gomes, U. A. F. (2023). The panorama of municipal basic sanitation plans in Brazil. *Engenharia Sanitária e Ambiental*, 28, e20230037. doi: 10.1590/S1413-415220230037
- Borinelli, M. L., Rocha, W., Carneiro, D. M., & Silva, A. S. (2020). Desafios no desenvolvimento e na implantação de sistemas de custos em hospitais universitários brasileiros. *ABCostos*, 15(3), 131-170. doi: 10.47179/abcostos.v15i3.584
- Caetano, C. C. R., Ávila, L. A. C., & Tavares, M. (2017). A relação entre as transferências governamentais, a arrecadação tributária própria e o índice de educação dos municípios do estado de Minas Gerais. *Revista de Administração Pública*, 51(5), 897-916. doi: 10.1590/0034-7612174433
- Caperchione, E., Cohen, S., Manes-Rossi, F., & Brusca, I. (2019). Editorial: Innovations in public sector financial and management accounting - for better or worse? *Public Money & Management*, 39(6), 385-388. doi: 10.1080/09540962.2019.1583906
- Cardoso, G. P., & Rodrigues, E. C. C. (2024). Contabilidade pública gerencial: uma análise da informação de custos à luz da percepção dos gestores públicos. *BBR. Brazilian Business Review*, 21, e20211158. doi: <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1158.pt>
- Carvalho, C. C., Martins, M., Viacava, F., & Oliveira, R. A. D. (2023). Análise comparativa de classificações de vulnerabilidade para municípios G100. *Revista Brasileira de Estudos de População*, 40, e0246. doi: 10.20947/S0102-3098a0246
- Cespedes, J. G., Minhoto, M. A. P., Oliveira, S. C. P., & Rosa, A. S. (2021). Avaliação de impacto do Programa de Permanência Estudantil da Universidade Federal de São Paulo. *Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação*, 29(113), 1067-1091. doi: 10.1590/S0104-403620210002902418
- Conselho Federal de Contabilidade. (2011). *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, Publicação eletrônica, 51. Recuperado de: [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao\\_Setor\\_Publico.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf)
- Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, Publicação eletrônica, 51. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTSP34&arquivo=NBCTSP34.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTSP34&arquivo=NBCTSP34.doc)
- Costa, B. D., Gonçalves, J., & Raupp, F. M. (2018). Possibilidades e perspectivas da apropriação de custos no aumento da eficiência do setor público. *Revista da Universidade Vale do Rio Verde*, 16(2), 1-12. doi: 10.5892/ruvrd.v16i2.4341
- Costa, B. S., Raupp, F. M., & Dias, J. S. (2017, novembro). Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação. In *Anais do XXIV Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil.
- Dias, D. M., Martinez, C. B., & Libânio, M. (2010). Avaliação do impacto da variação da renda no consumo domiciliar de água. *Engenharia Sanitária e Ambiental*, 15(2), 155-166. doi: 10.1590/S1413-41522010000200008

- Diniz, J. A., & Santos, L. C. (2019). Sistema de custo na administração pública: uma análise da percepção de prefeitos e assessores contábeis. *ConTexto*, 19(41), 43-59.
- Drehmer, A. F., Raupp, F. M., & Tezza, R. (2016, novembro). Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? In *Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos*, Porto de Galinhas, PE, Brasil.
- Ernica, M., Rodrigues, E. C., & Soares, J. F. (2024). Education inequalities in contemporary Brazil: Definition, measurement, and outcomes. *Dados*, 68(1), e20220109, 1-44. doi: 10.1590/dados.2025.68.1.345x
- Feliciano, M., Bezerra, A. F. B., & Santo, A. C. G. E. (2017). Crescimento econômico e taxa de inflação: implicações na receita municipal e na despesa com saúde dos municípios de Pernambuco, Brasil. *Ciência & Saúde Coletiva*, 22(6), 1979-1990. doi: 10.1590/1413-81232017226.05252016
- Ferreira, G., Meinchein, G. L., & Raupp, F. M. (2022). Sistema de informação de custos do poder executivo de Santa Catarina: processo de desenvolvimento e perspectivas futuras. *Revista de Informação Contábil*, 16(e-022010), 1-24.
- Ferreira, A. G., & Beiruth, A. X. (2021). Associação entre qualidade da educação e a receita arrecadada pelos municípios: um estudo de caso nos municípios do Espírito Santo. *NAVUS - Revista de Gestão e Tecnologia*, 11(único), art. 37. doi: 10.22279/navus.2021.v11.p01-14.1540
- Field, A. (2020). *Descobrimo a estatística usando o SPSS* (5ª ed.; L. Viali, Trad.). Penso. [Recurso eletrônico]
- Franco, L. M. G., Nascimento, C., Espejo, M. M. D. S. B., & Voese, S. B. (2013). Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(2), 167- 183. doi: 10.17524/repec.v7i2.311
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)
- Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Recuperado de <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=4320&ano=1964&ato=221c3Z q5UNVRVT2b4>
- Lima, G. M., Pereira, G. A., & Ramos, C. A. (2023). Análise da relação entre o PIB *per capita* e os componentes do índice IFDM para os municípios do estado de Minas Gerais. *Cadernos de Estudos Interdisciplinares*, 5(2), 165-181.
- Lobo, T. P., & Nakabashi, L. (2020). Além do PIB *per capita*: Ensaio sobre medidas de bem-estar para os estados brasileiros. *Revista Brasileira de Economia*, 74(3), 325-351. doi: 10.5935/0034-7140.20200017
- Lorenzato, N. T., Behr, A., & Goularte, J. L. L. (2016). Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS*, 16(32), 126-141.
- Machado, N. (2002). *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. (Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Marques, L. R. (2020). Repercussões da nova gestão pública na gestão da educação: um estudo da rede estadual de Goiás. *Educar em Revista*, 36, e69772. doi: 10.1590/0104-4060.69772
- Meinchein, G. L., Raupp, F. M., & Sacramento, A. R. S. (2023). Estágio do sistema de informação de custos do poder executivo dos estados brasileiros e iniciativas para o atendimento à NBC TSP 34. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 17(1), e2320. doi: 10.9771/rcufba.v17i1.58391
- Oliveira, E. D., Aquino, J., & Cescon, J. A. (2023). Percepções sobre a adoção de informações de custos como ferramenta de gestão em uma universidade federal. *Revista GESTO: Revista de Gestão Estratégica de Organizações*, 11(1), 89-111. doi: 10.21171/ges.v11i1.17461
- Padrones, K. G. S. A., Santos, W. J. L., Colares, A. C. V. (2017). Implantação do sistema de informação de custos no setor público: a experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action (En línea)*.
- Pigatto, J. A. M., Holanda, V. B., Moreira, C. R., & Carvalho, F. A. (2010). A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 821-837. doi: 10.1590/S0034-76122010000400004
- Platt Neto, O. A., & Cruz, F. (2022). NBC T 16.11 versus NBC TSP 34: as principais mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade sobre custos no setor público. *Revista Brasileira de Contabilidade - RBC*, 258, ano L, 71-85.



- Pinto, M. A. N., & Parré, J. L. (2019). Evidências empíricas sobre a relação entre o PIB e os gastos públicos nos municípios paranaenses: uma abordagem espacial. *Geosul*, 34(72), 459-485. doi: 10.5007/1982-5153.2019v34n72p459
- Pisani Junior, R., Castro, M. C. A. A., & Costa, A. Á. (2018). Desenvolvimento de correlação para estimativa da taxa de geração *per capita* de resíduos sólidos urbanos no estado de São Paulo: influências da população, renda *per capita* e consumo de energia elétrica. *Engenharia Sanitária e Ambiental*, 23(2), 415-424. doi: 10.1590/S1413-41522018167380
- Portaria Interministerial nº 945/2005. (2005). Constitui Comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal. Brasília, DF. Recuperado de <https://legis.sigepe.gov.br/legis/detalhar/1467>.
- Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. (2008). Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Recuperado de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>
- Portaria nº 518, de 17 de julho de 2018. (2018). Aprova o Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC. Brasília, DF. Recuperado de [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/obtem\\_arquivo/25149:865761](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/obtem_arquivo/25149:865761).
- Portugal Junior, P. S., Alves, A. F., Frogeri, R. F., Oliveira, G. F., Piurcosky, F. P., Vivaldi, G. A. D., & Silva, R. A. (2020). A dinâmica de correlação do PIB brasileiro com os componentes da demanda: uma análise do período de 1996 a 2018. *Journal, Academic Mobility and Innovation*, 6(1), 18-24.
- Rodrigues, A. P. S., & Silveira, E. A. (2015). Correlação e associação de renda e escolaridade com condições de saúde e nutrição em obesos graves. *Ciência & Saúde Coletiva*, 20(1), 165-174. doi: 10.1590/1413-81232014201.18982013
- Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 45(2), 210-227. doi: 10.3326/pse.45.2.2
- Secretaria do Tesouro Nacional (2018). *Manual de informações de custos do Governo Federal*. 1a ed. Brasília, DF. Recuperado de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/mic-manual-de-informacoes-de-custos/2018/26>
- Secretaria do Tesouro Nacional (2022). *Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal*. 1a ed. Brasília, DF. Recuperado de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-processo-gerenciar-custos-do-governo-federal/2022/30>
- Sell, F. F., & Zonatto, V. C. S. (2024). Evidências da influência de conhecimentos e crenças na escolha do sistema de informação de custos no setor público. *Amazônia, Organizações e Sustentabilidade*, 13(1), 141-156. doi: <https://doi.org/10.63638/aos.v13i1.3239>
- Silva, A. F., Steindorfer, I. B., Bringel, J. H. F. A., Nobre, J. G., & Vasconcelos, A. C. (2022). Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza. *Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 20(esp.), e81675. doi: 10.19094/rceg.81675
- Silva, L. C., Rosa, F. S., & Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidad y Negocios*, 10(19), 27-42. doi: 10.18800/contabilidad.201501.002
- Soares, C. S., Rosa, F. S., & Zonatto, V. C. S. (2020). Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 19(1), 1-15. doi: 10.16930/2237-766220203103
- Souza, E. A., & Rodrigues, E. C. C. (2022). Usabilidade dos sistemas de custos no setor público federal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 21, e3224. doi: 10.16930/2237-766220223224
- Souza, M. A., Ortiz, A. C. S., & Almeida, L. B. (2013, setembro). Sistema de informações gerenciais de controladoria em órgãos públicos: um estudo nos municípios matogrossenses da região sudoeste. In *Anais do XXXVII ENANPAD - Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Vieira, E., Souza, É. S., Arenas, M. V. S., & Souza, V. B. P. (2025). Controle e mensuração dos custos no auxílio do planejamento estratégico no âmbito de uma instituição federal de ensino superior. *Revista ABCustos*, 20(1), 105-131.

## **DADOS DOS AUTORES**

### **Angeliana Ferreira da Silva**

Titulação: Mestra em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Vínculo: Universidade Federal do Ceará (UFC).

Rua Amâncio Pereira, 777, Complemento 04-003, Passaré, Fortaleza - CE, CEP: 60861-770

E-mail: angelianaferreira@gmail.com

Telefone: (85) 3366-7802

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2858-4947>

### **Alessandra Carvalho de Vasconcelos**

Titulação: Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Vínculo: Professora Associada IV da Universidade Federal do Ceará (UFC)

Endereço: Avenida da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza - CE, CEP: 60020-180

E-mail: [alessandra.vasconcelos@ufc.br](mailto:alessandra.vasconcelos@ufc.br)

Telefone: (85) 3366-7802

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6480-5620>

## **Contribuição dos Autores:**

| <b>Contribuição</b>                                                                      | <b>Autor 1</b> | <b>Autor 2</b> | <b>Autor 3</b> | <b>Autor 4</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| 1. Concepção do assunto e tema da pesquisa                                               | X              | X              |                |                |
| 2. Definição do problema de pesquisa                                                     | X              | X              |                |                |
| 3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos) | X              |                |                |                |
| 4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)     | X              |                |                |                |
| 5. Desenvolvimento da plataforma teórica                                                 | X              |                |                |                |
| 6. Delineamento dos procedimentos metodológicos                                          | X              | X              |                |                |
| 7. Processo de coleta de dados                                                           | X              |                |                |                |
| 8. Análises estatísticas                                                                 | X              |                |                |                |
| 9. Análises e interpretações dos dados coletados                                         | X              | X              |                |                |
| 10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa                                       | X              | X              |                |                |
| 11. Revisão crítica do manuscrito                                                        | X              | X              |                |                |
| 12. Redação do manuscrito                                                                | X              |                |                |                |