

IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: PERCEÇÃO DOS CONTADORES PÚBLICOS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Ademilsom Marques da Silva¹, Ronaldo Leão de Miranda²

Resumo: A implementação de um sistema de custos no setor público é uma proposta que corrobora com a Nova Administração Pública. O Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público (SICSP) encontra-se em fase embrionária e ainda existem muitos desafios para a sua implantação. Desse modo, este artigo tem como objetivo, mediante pesquisa aplicada a partir do levantamento de dados primários, identificar a percepção dos contadores municipais sobre as dificuldades e benefícios em implementar um sistema de custos aplicado ao setor público (SICSP) nos municípios rondonienses. Para alcançar o objetivo, se reproduz argumentos sobre sistema de informação de custos no setor público sob a perspectiva gerencial e legal. Ao analisar os resultados, destaca-se que os contadores e *controllers* das prefeituras de Rondônia ainda estão relutando a legislação NBC TSP 34, ao não implementarem o SICSP. A principal dificuldade apresentada diz respeito a falta de interesse dos gestores em buscar a implantação do SICSP. A redução do desperdício de recursos públicos e a transparência pública são os principais benefícios em se implementar um SICSP, na visão dos contadores e *controllers* públicos rondonienses.

Palavras-chave: Sistema de Informação de Custos; Implantação; Setor Público; Municípios de Rondônia.

IMPLEMENTATION OF THE COST INFORMATION SYSTEM IN THE PUBLIC SECTOR: PERCEPTION OF PUBLIC ACCOUNTANTS IN THE STATE OF RONDÔNIA

Abstract: When it comes to management control, cost accounting is a reality in the current context of public administration, however, for governments it is something new and is in the development and implementation phase. Thus, this article aims, by means of a literature review and applied research from the collection of primary data, to identify the perception of accountants in Rondônia's municipalities about the difficulties and contributions arising from the implementation of the public sector cost information system. To achieve the

- 1 Graduado em Ciências Contábeis e Especialista em Contabilidade e Finanças Empresariais. Atualmente é diretor do SAAE Cacoal – Serviço Autônomo de Águas e Esgotos.
- 2 Doutor em Ciências Contábeis e Administração (PPGCC/PPGAD/2021), pela Fundação Universidade de Blumenau (FURB / Santa Catarina). Mestre em Desenvolvimento Regional (PPGDR/2018) pela Fundação Universidade de Blumenau (FURB / Santa Catarina). Bacharel em Administração e Ciências Contábeis. Professor Adjunto do Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Rondônia (UNIR).

-- ARTIGO RECEBIDO EM 19/08/2022. ACEITO EM 14/11/2022. --

objective, arguments about the cost information system in the public sector are reproduced from a managerial and legal perspective. When analyzing the results, it is highlighted that the accountants and managers of the municipalities of Rondônia are still reluctant to adopt the legislation, as they do not implement the SICSP. The main difficulty presented concerns the lack of interest of managers in seeking the implementation of the SICSP, and the main benefits observed by the respondents with the implementation of the SICSP is in the control of waste of public resources and transparency.

Keywords: Cost Information System; Implantation; Public sector; Municipalities of Rondônia.

1 Introdução

A implementação de um sistema de custos no setor público é uma proposta que corrobora com a Nova Administração Pública (CAVICHIOLO *et al.*, 2018). Para gerir a estrutura pública com maior eficácia, as informações advindas da contabilidade gerencial são imprescindíveis (VERBEETEN, 2011). Com a ideia de uma nova gestão pública, busca-se incorporar melhorias nos controles de gestão pública por meio de técnicas já conhecidas no setor privado, sendo uma delas o sistema de custos (COSTA; RAUPP; DIAS, 2017). A contabilidade de custos no setor público não é uma questão recente (AMARAL *et al.*, 2014).

No Brasil, a Lei Federal 4.320/1964, implantou as primeiras obrigações para os entes públicos sobre o Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público (SICSP). O próprio Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), também reforça a importância da implementação dos sistemas de custos. Está em vigor além da lei 4.320/1964, a resolução CFC nº 1.366 de 2011 que trata sobre Custos no Setor Público por meio da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 16.11).

A NBC T 16.11 será substituída pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34) a partir de 2024. Diante das legislações, salienta-se que as instituições públicas que já adotaram por completo o sistema de custos, foram: o Comando da Aeronáutica, em 1972, o Comando da Marinha, em 1994; Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), em 1995; a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA), em 2003; e o Comando do Exército, em 2007 (CARMO; SILVA, 2011; AMARAL *et al.*, 2014).

Diante das instituições públicas que já adotaram o sistema de custos, entende-se que os sistemas auxiliam os gestores públicos nas tomadas de decisões em relação as suas atividades (VERBEETEN, 2011). As informações de custos permitem comparações entre os custos de atividades e serviços produzidos por unidades ou entidades diferentes (MACHADO; HOLANDA, 2010). A utilização da informação de custos, serve, portanto, como ferramenta de controle e como instrumento estratégico, além de ganhar relevância no contexto social brasileiro (MESSIAS; FERREIRA; OLESCZUK, 2018).

A necessidade de um sistema de custos no contexto da administração pública é uma realidade presente (CAVICHIOLO *et al.*, 2018), e que ainda precisa de tempo para consolidar a implantação em todo Brasil. A literatura apresenta que há necessidade de investigar os fatores que estão dificultando a implantação do SICSP (ROSA; SILVA; SOARES, 2015; CAVICHIOLO *et al.*, 2018), inclusive em Rondônia (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2016). Neste sentido, o presente estudo tem por objetivo identificar a percepção dos

contadores municipais sobre as dificuldades e benefícios em implementar um sistema de custos aplicado ao setor público (SICSP) nos municípios rondonienses.

O trabalho se justifica por preencher uma lacuna deixada por vários trabalhos, cujo intuito é saber como os contadores públicos percebem as dificuldades e contribuições decorrentes da implantação do sistema de informação de custos do setor público (MACHADO; HOLANDA, 2010; AMARAL *et al.*, 2014; MESSIAS; FERREIRA; OLESCZUK, 2018). A contribuição prática e social desta pesquisa está alicerçada na reflexão sobre as dificuldades e contribuições decorrentes da implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público, tendo como objeto de análise os municípios do Estado de Rondônia.

Sendo assim, surge a questão de pesquisa: Qual a percepção dos contadores municipais sobre as dificuldades e benefícios em implementar um sistema de custos aplicado ao setor público (SICSP) nos municípios rondonienses? Portanto, buscando propiciar maior entendimento sobre o tema, o tópico seguinte irá apresentar definições e contextualizações sobre o sistema de informação de custos no setor público sob a perspectiva gerencial e legal.

2. Sistema de Informação de Custos no Setor Público sob a Perspectiva Gerencial e Legal

A principal ferramenta gerencial utilizada pelo setor público no Brasil é o orçamento público, o qual não mede e tampouco garante o nível de eficiência esperado e desejado pelos gestores públicos (MESSIAS; FERREIRA; OLESCZUK, 2018). Ao longo dos anos a administração pública tem tentado desenvolver sistemas de gestão mais eficientes, seguindo as práticas e conhecimentos utilizados pelo setor privado (DINIZ; SANTOS, 2019). Uma das práticas é o controle dos custos, que na visão de Cavichioli *et al.* (2018), no setor público, a utilização de Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público (SICSP) encontra-se em fase embrionária e ainda existem muitos desafios para a sua implantação.

O governo e a sociedade desconhecem quanto custam os serviços públicos de maneira geral (ALONSO, 1999), e o SICSP tem a função de registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pelas entidades públicas (FREITAS; FREITAS; GOMES, 2014). Uma melhor atuação das organizações públicas depende da adequada gestão e utilização dos recursos disponíveis, que por sua vez, gera aumento de eficiência e eficácia na prestação dos serviços públicos (DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2016; COSTA; RAUPP; DIAS, 2017).

Existem inúmeras dificuldades de se implantar um sistema de custos na administração pública, dentre elas: por questões culturais e econômicas (PADRONES; SANTOS; COLARES, 2017), por resistência a mudanças na estrutura (MONTEIRO, 2018), e pela própria equipe gestora, que particularmente podem ser contrários ao uso da contabilidade de custos em seus serviços, utilizando-se apenas dos meios orçamentários (MOHR, 2016). Já no que se refere aos benefícios de se implementar SICSP, para Drehmer, Raupp e Tezza (2016), Costa, Raupp e Dias (2017), um dos principais é o controle de desperdício dos recursos públicos, instrumento de auxílio na elaboração do Plano Plurianual (PPA), Lei

de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), e aumento da transparência na gestão pública.

No Brasil, a questão da utilização de custos no setor público já foi citada na Lei Federal 4.320 de 1964, mas está realmente sendo exigida de fato por meio das Novas Normas de Contabilidade Pública, criadas a partir de 1964. Diante deste contexto legal, a Tabela 1 apresenta as principais legislações que tratam sobre custos no setor público.

Tabela 1: Legislações sobre Custos no Setor Público

Legislação	Descrição
Lei nº 4.320 de 1964	Introduziu-se os primeiros artigos sobre contabilidade de custos no setor, sendo os principais os art. 85 e 99, o qual determinavam a mensuração dos custos para os serviços públicos industriais.
Decreto-Lei nº 200, de 25 fevereiro de 1967	Estabeleceu diretrizes para a reforma administrativa no âmbito federal, que por sua vez, as informações geradas sobre custos passaram a ter uma abordagem para fins gerenciais.
Decreto nº 93.872 de 1986	No artigo 137 do referido decreto, ressalta-se a necessidade de apuração dos custos pela contabilidade dos projetos e atividades desenvolvidas, além de retratar aspectos punitivos para aqueles que não o fizerem. Além dos bloqueios financeiros para os projetos e atividades, a autoridade competente seria responsabilizada pelos prejuízos ao erário.
Lei Complementar nº 101 de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF)	A devida legislação, além de trazer a responsabilização na gestão fiscal, foi a legislação que apresentou a nomenclatura de sistemas de custos. No artigo 50 a lei é clara ao referir-se que a Administração Pública deve manter um sistema de custos que possibilite a avaliação e monitoramento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Lei nº 10.180/2001	O artigo 15 da referida lei trata que o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União. Além disso, deixa claro que a união deve evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.
Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.366 de 2011	A referida resolução aprovou a NBC T 16.11, que trata sobre o sistema de informações de custos do setor público (SICSP). Trata-se de um requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social.

Legislação	Descrição
NBC TSP 34 (deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024)	A referida norma tem por objetivo estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos. O sistema de custos possui diversos objetivos: (a) mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, bem como dos demais objetos de custos; (b) apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas, estimulando sua melhoria; (c) subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas; (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; (e) subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto; (f) produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade; (g) subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e entidades do setor público; (h) direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais; e (i) apoiar o monitoramento do planejamento estratégico.

Fonte: Nottar (2020, p. 28).

Diante das legislações apresentadas na Tabela 1, destaca-se que na prática o sistema que está em funcionamento e que mede os custos dos programas e unidades administrativas dos entes federais é o Sistema de Custos do Governo Federal (SIC), originado da portaria nº 157 de 2011. Na visão de Holanda *et al.* (2010), o SIC unifica os dados e assim produz informações de custos, diante dos inúmeros sistemas que compõe a esfera federal: Sistemas de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPlan); Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI); Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (SIORG); e Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE).

Os governos vêm tentando trazer a realidade de custos para o setor público, que na visão de Machado e Holanda (2010) é válido, tendo em vista que o sistema de custos serve de apoio à gestão, com caráter gerencial, e precisa ser adaptado com o processo de planejamento e orçamento, com vistas a permitir o controle entre o orçado e o executado. Com o propósito de convergência da contabilidade pública com os padrões internacionais, os sistemas de custos das entidades públicas irão contribuir para o aumento da confiabilidade e transparência das informações a nível nacional e internacional (ROSA; SILVA; SOARES, 2015). Em se tratando de informações de custos, é necessário que atenda a alguns aspectos essenciais segundo Nottar (2020).

Tabela 2: Atributos da Informação de Custos no Setor Público

Atributos	Descrição
Relevância	“entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;”
Utilidade	“deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo-benefício sempre positiva;”
Oportunidade	“qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;”
Valor Social	“deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;”
Fidedignidade	“referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;”
Especificidade	“informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;”
Comparabilidade	“entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;”
Adaptabilidade	“deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;”
Granularidade	“sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.”

Fonte: Nottar (2020, p. 23).

Tendo em vistas os atributos apresentados na Tabela 2, percebe-se que a informação de custo no setor público vai muito além da geração de dados quantitativos (CAVICHIOLI *et al.*, 2018). Portanto, a implementação de Sistema de Informação de Custos no Setor Público, visa a melhora do desempenho governamental dando sustentação aos processos decisórios (MACHADO; VIANNA; MATIAS, 2019). Diante dos argumentos apresentados, o tópico seguinte se dedica a apresentar o delineamento metodológico da pesquisa.

3 Metodologia

Metodologicamente, a pesquisa caracteriza-se como descritiva em relação a seu objetivo, aplicada quanto aos procedimentos, e qualitativa em relação à abordagem do problema (BEUREN *et al.*, 2013). A pesquisa descritiva tem por finalidade descrever as características de um fenômeno ou de uma população (KUMAR, 2018). A coleta de dados da pesquisa se deu por meio de questionário estruturado, que foi aplicado de forma *on-line*, por meio da ferramenta *Google Forms* para os contadores e *controllers* das prefeituras dos municípios rondonienses.

A população desse estudo era de 72 profissionais contadores e *controllers* das prefeituras dos 52 municípios do estado do Rondônia. Após transcorrido o tempo de coleta

dos dados que foi de junho a julho de 2022, chegou-se a um total de respondentes de 20 contadores e *controllers*. Desse modo, entende-se que a amostra foi selecionada pelo critério de acessibilidade. Para estes, foi enviado um e-mail com o *link* do questionário desenvolvido na ferramenta *Google Forms*. O questionário utilizado (QUADRO 1) é de autoria dos próprios autores, o qual foi submetido a avaliação de professores doutores da área de contabilidade e administração antes de sua aplicação.

O instrumento era composto por questões claras e objetivas, e o respondente poderia consultar o pesquisador responsável sempre que entendesse necessário obter informações. Tal questionário foi dividido em seis dimensões, sendo: 1ª - Caracterização dos Respondentes; 2ª - Caracterização do Município; 3ª – Informações sobre Controle de Custos; 4ª – Informações sobre Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público; 5ª – Capacitações; 6ª Dificuldades e Benefícios em Implementar um Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público. O Quadro 1 apresenta as questões utilizadas.

Quadro 1: Questões Utilizadas na Coleta de Dados

Dimensões	Questões
Caracterização dos Respondentes	<p>Sexo: <input type="checkbox"/> Feminino <input type="checkbox"/> Masculino</p> <p>Faixa etária: <input type="checkbox"/> Entre 18 e 25 anos <input type="checkbox"/> Entre 26 e 35 anos <input type="checkbox"/> Entre 36 e 45 anos <input type="checkbox"/> Acima de 46 anos</p> <p>Qual a sua função na entidade: <input type="checkbox"/> Prefeito <input type="checkbox"/> Secretário <input type="checkbox"/> Contador <input type="checkbox"/> Controlador Interno <input type="checkbox"/> Tesoureiro <input type="checkbox"/> Outra</p> <p>Qual sua Formação acadêmica? <input type="checkbox"/> Ensino fundamental completo <input type="checkbox"/> Ensino médio completo <input type="checkbox"/> Graduação completa <input type="checkbox"/> Especialização completa <input type="checkbox"/> Mestrado completo <input type="checkbox"/> Doutorado completo</p> <p>Tipo de ingresso no serviço público: <input type="checkbox"/> Concursado <input type="checkbox"/> Contratado <input type="checkbox"/> Eleito</p>
Caracterização do Município	<p>Porte do Município: <input type="checkbox"/> Até 19.999 mil habitantes <input type="checkbox"/> Entre 20 e 49.999 mil habitantes <input type="checkbox"/> Entre 50 e 99.999 mil habitantes <input type="checkbox"/> Entre 100 e 199.999 mil habitantes <input type="checkbox"/> Acima de 200 mil habitantes</p> <p>Há quanto tempo o município é emancipado: <input type="checkbox"/> Até 50 anos <input type="checkbox"/> Entre 51 e 100 anos <input type="checkbox"/> Entre 101 e 150 anos <input type="checkbox"/> Acima de 151 anos</p>
Informações sobre Controle de Custos	<p>Em relação aos sistemas de controle de custos, existem sistemas de controle no município: Se a resposta for sim, indique quais. <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Controle interno <input type="checkbox"/> Controle externo <input type="checkbox"/> Controle financeiro <input type="checkbox"/> Controle de gestão <input type="checkbox"/> Controle organizacional <input type="checkbox"/> Controle por meio de relatórios do sistema contábil <input type="checkbox"/> Outros</p> <p>Caso o município não possua um sistema de controle de custo, destaque o porquê. <input type="checkbox"/> Questão aberta no <i>google forms</i>.</p>

Dimensões	Questões
<p>Informações sobre Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público (SICSP)</p>	<p>Em relação ao sistema de custos aplicado ao setor público (SICSP), instituído de forma obrigatória pela NBCT 16.11 e NBC TSP 34, você já ouviu falar: <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não</p> <p>De acordo com o seu entendimento, no que consiste o SICSP: <input type="checkbox"/> Serve para mensurar, processar e evidenciar custos dos serviços e bens oferecidos pelo ente público à sociedade <input type="checkbox"/> Melhorar a utilização de recursos públicos <input type="checkbox"/> Objetiva fornecer informações para avaliação por parte dos responsáveis das entidades e da gestão dos programas de governo <input type="checkbox"/> Fornece dados para estabelecer padrões, orçamentos atuais e futuros de comparação e outras formas de previsão financeira de funcionamento da entidade. <input type="checkbox"/> Não sei opinar <input type="checkbox"/> Outro(a)s</p> <p>O (SICSP) é utilizado no local onde você trabalha: <input type="checkbox"/> Sim, pouco <input type="checkbox"/> Sim, bastante <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Nunca ouvi falar</p> <p>No que o SICSP utilizado no local onde você trabalha ajuda no dia a dia da gestão pública: <input type="checkbox"/> Questão aberta no <i>google forms</i>.</p>
<p>Capacitações</p>	<p>Quanto as capacitações/cursos para o manuseio do SICSP, elas estão sendo realizadas: <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Não tenho conhecimento</p> <p>Você já participou de alguma capacitação: <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não</p> <p>Promovida por quem: <input type="checkbox"/> Município <input type="checkbox"/> Federação catarinense dos municípios (FECAM) <input type="checkbox"/> Associações de desenvolvimento regional <input type="checkbox"/> Empresa privada <input type="checkbox"/> Outro(a)</p>
<p>Dificuldades e Benefícios em Implementar um Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público (SICSP)</p>	<p>Quais dificuldades você acredita que mais atrapalham a implantação do SICSP. Indique 5 atividades mais frequentes: <input type="checkbox"/> Quantidade de integrantes da equipe técnica <input type="checkbox"/> Qualificação da equipe técnica <input type="checkbox"/> Recursos financeiros <input type="checkbox"/> Falta de sistemas informatizados/Softwares <input type="checkbox"/> Falta de equipamentos de informática Hardware <input type="checkbox"/> Falta de interesse dos gestores em buscar a implantação do SICSP <input type="checkbox"/> Falta de tempo <input type="checkbox"/> Falta de fiscalização por parte do governo <input type="checkbox"/> Falta de conscientização dos benefícios que o SICSP pode trazer <input type="checkbox"/> Burocracia na implantação do sistema <input type="checkbox"/> Falta de informações para a operacionalização do SICSP <input type="checkbox"/> Outras</p> <p>Quais benefícios você acredita que a implantação do SICSP traz para o Município. Indique 5 atividades mais frequentes: <input type="checkbox"/> Comparações de custos com vistas a auxiliar na elaboração do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA). <input type="checkbox"/> Economia dos recursos financeiros da prefeitura <input type="checkbox"/> Controle dos desperdícios de recursos públicos <input type="checkbox"/> Subsídios para tomada de decisões dos gestores <input type="checkbox"/> Informações para definição sobre a continuidade, incremento ou paralisação na prestação de serviços <input type="checkbox"/> Possibilidade de medir o impacto das decisões <input type="checkbox"/> Obtenção de informações capazes de analisar o desempenho dos gestores públicos <input type="checkbox"/> Transparência da gestão pública <input type="checkbox"/> Informações de fácil entendimento pelos cidadãos <input type="checkbox"/> Outros</p>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Diante do Quadro 1, vale ressaltar que o presente instrumento não passou por uma fase de pré-teste, com vista a calcular o Alfa de Cronbach, Confiabilidade Composta, e AVE, tendo em vista que não se trata de um questionário de medidas por escala Likert. Quanto a análise dos dados, foram tabulados e analisados por meio da estatística descritiva (frequência absoluta e percentual dos itens) com o auxílio do *Microsoft Excel* (HAIR *et al.*, 2009). Para preservar os respondentes e as prefeituras pesquisadas, os dados obtidos

foram tratados e analisados de forma conjunta, conforme pode ser observado no item 4, resultados, análises e discussão dos resultados.

4 Análise e Discussão dos Resultados

Para a identificação das dificuldades e contribuições decorrentes da implantação do sistema de informação de custos do setor público, a análise ocorreu por meio das respostas do questionário, encaminhado aos contadores e *controllers* das prefeituras do estado de Rondônia. Sendo assim, a Tabela 1 retrata o perfil dos 20 profissionais que aceitaram participar deste estudo.

Tabela 1: Perfil dos Respondentes

Caracterização dos Tópicos Analisados		Quantidade de Respondentes	%
Sexo	Masculino	10	50%
	Feminino	10	50%
	Total	20	100%
Faixa Etária	Entre 26 e 35 anos	1	5%
	Entre 36 e 45 anos	8	40%
	Acima de 46 anos	11	55%
	Total	20	100%
Função	Contador (a)	19	95%
	<i>Controllers</i>	1	5%
	Total	20	100%
Formação	Graduação	8	40%
	Especialização	11	55%
	Mestrado	1	5%
	Total	20	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Como constatado na Tabela 1, o sexo dos respondentes se igualou, e a grande maioria tem acima de 46 anos de idade, 95% são contadores, 55% possuem especialização e há apenas um profissional com mestrado entre eles. A Tabela 2 retrata o perfil dos municípios, o qual se constata que a maior parte das respostas veio de municípios pequenos em população, o que demonstra a maior facilidade de comunicação nestes lugares entre sociedade e gestores públicos.

Tabela 2: Perfil dos Municípios

Caracterização dos Tópicos Analisados		Quantidade de Respondentes	%
Porte do Município	Até 19.999 mil habitantes	7	35%
	Entre 20 e 49.999 mil habitantes	2	10%
	Entre 50 e 99.999 mil habitantes	4	20%
	Entre 100 e 199.999 mil habitantes	6	30%
	Acima de 200 mil habitantes	1	5%
Total		20	100%
Tempo de Emancipação	Até 25 anos	1	5%
	Entre 26 e 50 anos	17	85%
	Acima de 100 anos	2	10%
	Total	20	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Em relação a caracterização dos municípios, a maior parte dos respondentes trabalha em municípios que possuem até 100 mil habitantes. Com as respostas dos 20 profissionais, foi possível conhecer a realidade de cidades pequenas, médias e grandes de Rondônia no que tange a temática deste estudo. Foi possível constatar o quanto os municípios utilizam a contabilidade de custos como um sistema que visa medir o total de recursos financeiros que são necessários para produzir um produto ou serviço (MOHR, 2016). Os municípios que se emanciparam entre 17 e 50 anos atrás somam 17 dos 20 municípios que participaram desta pesquisa.

Logo, percebe-se que o tempo de emancipação não tem ligação direta com a implantação do SICSP, pois a maior parte dos respondentes ressaltam que, os municípios foram emancipados a menos de 50 anos e não tem o SICSP em fase de implantação. Tal resultado corrobora com os achados de Cavichioli (2018) e Padrones *et al.* (2017), que retratam que a implementação de custos nos órgãos públicos se encontra em estágio embrionário. A Tabela 3 apresenta os sistemas de controle nos municípios.

Tabela 3: Sistemas de Controle nos Municípios

Tipos de Sistemas	Municípios com Indicações de Existência
Não há um sistema de controle	10
Controle interno	7
Controle externo	1
Controle de gestão	2
Controle por meio de relatórios do sistema contábil	4
Outros	3

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A NBC TSP 34 de 2021 afirma que governança pública é um conjunto de mecanismos de controle, o qual auxilia o gestor público a avaliar, direcionar e monitorar a gestão. Dos 20 respondentes, 10 afirmaram que os seus municípios não possuem um sistema de controle, ou seja, 50% responderam negativamente, e uma proporção menor respondeu que o controle é realizado por meio de relatórios do sistema contábil (TABELA 3). Diante destes dados, percebe-se que muitos municípios rondonienses não estão seguindo a NBC TSP 34 na sua completude. Seguir a NBC TSP 34 é um importante indicativo de que o município está obedecendo os vários dispositivos legais e à Constituição Federal, ao atender aos princípios de publicidade e economicidade (DE SOUZA; RODRIGUES, 2022).

Percebe-se que apenas sete municípios estão alinhados com a obrigatoriedade da implantação do departamento de controle interno dentro das prefeituras. Sendo assim, como o controle é uma das partes fundamentais do sistema de custos, percebe-se que uma minoria de municípios está caminhando rumo a implantação de um SICSP (VERBEETEN, 2011). Este estudo comprova que não é uma tarefa fácil tal implementação na área pública (BENTES, 2015). A Tabela 4 irá reportar em números como está a implementação do SICSP nos municípios rondonienses.

Tabela 4: Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público (SICSP)

SICSP		Quantidade de Respondentes	%
Conhecimento quanto à existência do SICSP	Sim	18	90%
	Não	2	10%
	Total	20	100%
No que consiste o SICSP	Serve para mensurar, processar e evidenciar custos dos serviços e bens oferecidos pelo ente público à sociedade;	12	60%
	Melhorar a utilização de recursos públicos;	5	25%
	Objetiva fornecer informações para avaliação por parte dos responsáveis das entidades e da gestão dos programas de governo;	1	5%
	Não sei opinar;	1	5%
	Outro(a)s;	1	5%
	Total	20	100%
O SICSP é utilizado no local onde você trabalha?	Sim, pouco utilizado;	1	5%
	Não;	18	90%
	Nunca ouvi falar;	1	5%
	Total	20	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao questionar os respondentes sobre o SICSP, observa-se que 18 profissionais têm conhecimento sobre o sistema. Sendo assim, embora os contadores e *controllers* tenham conhecimento da existência do SICSP, a falta de qualificação da equipe técnica sobre o

SICSP ainda é realidade presente a nível de Brasil (DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2016; COSTA; RAUPP; DIAS, 2017). Quando perguntado no que consiste o SICSP, 12 respondentes apontaram que se trata de um sistema para mensurar, processar e evidenciar custos dos serviços e bens oferecidos pelo ente público à sociedade (FREITAS; FREITAS; GOMES, 2014).

Por outro lado, quando questionado se o SICSP era utilizado no local onde trabalhavam, 18 responderam que não, dado que comprova que o governo e a sociedade desconhecem quanto custam os serviços públicos de maneira geral (ALONSO, 1999). A necessidade de um sistema de custos no contexto da administração pública é uma realidade presente (CAVICHIOLO *et al.*, 2018), o qual irá trazer aumento da confiabilidade e transparência das informações a nível nacional e internacional (ROSA; SILVA; SOARES, 2015). A Tabela 5 apresenta informações sobre as capacitações dos servidores quanto ao SICSP.

Tabela 5: Capacitações quanto ao Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público (SICSP)

SICSP		Quantidade de Respondentes	%
As capacitações estão sendo realizadas?	Sim	4	20%
	Não	10	50%
	Não tenho conhecimento	6	30%
	Total	20	100%
Participação em alguma capacitação.	Sim	14	70%
	Não	6	30%
	Total	20	100%
Capacitação promovida por quem?	Associação Rondoniense de Municípios (AROM)	1	5%
	Empresa privada	5	25%
	Outro(a)	14	70%
	Total	20	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao perguntar sobre as capacitações em relação ao manuseio do SICSP, se elas estão sendo realizadas ou não, 80% dos respondentes relataram que não há capacitação ou não tem conhecimento sobre, e apenas 20% relataram que as capacitações estão sendo realizadas. Estes resultados vão ao encontro dos apresentados por Messias, Ferreira e Olesczuk (2018), Rosa, Silva e Soares (2015) e Franco *et al.* (2013), no que relatam também a insuficiência de preparação e capacitação profissional dos gestores e colaboradores públicos.

Evidencia-se neste estudo, que as entidades que são as maiores interessadas, não incentivam a capacitação, e na percepção dos respondentes os municípios e associações não provem qualificações. Neste sentido é necessário que os gestores e os usuários da contabilidade, se qualifiquem para conhecer e, assim, estar por dentro do que preconiza as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (ARAÚJO; CARNEIRO;

SANTANA, 2016) e principalmente a NBC TSP 34. A Tabela 6 descreve as informações referentes as dificuldades na implantação do SICSP nas prefeituras de Rondônia.

Tabela 6: Dificuldades na Implantação do SICSP

	SICSP	Quantidade de Indicações de Existência
Quais dificuldades você acredita que mais atrapalham a implantação do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público (SICSP)?	Quantidade de integrantes da equipe técnica;	5
	Qualificação da equipe técnica;	13
	Recursos financeiros;	2
	Falta de sistemas informatizados/Softwares;	7
	Falta de equipamentos de informática Hardware;	1
	Falta de interesse dos gestores em buscar a implantação do SICSP;	16
	Falta de fiscalização por parte do governo;	2
	Falta de conscientização dos benefícios que o SICSP pode trazer;	10
	Burocracia na implantação do sistema;	4
	Falta de informações para a operacionalização do SICSP;	7
Outras;	2	

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao questionar sobre as dificuldades na implantação do SICSP, os respondentes assim indicaram: com 16 indicações aparece a falta de interesse dos gestores públicos em buscar a implantação do SICSP; com 13 indicações aparece a falta de qualificação da equipe técnica; e com 10 indicações aparece a falta de conscientização dos benefícios que o SICSP pode trazer para os municípios. Todas as dificuldades apresentadas (TABELA 6) também são realidades apresentadas em outros estudos (MONTEIRO, 2018; PEREIRA; ROMÃO, 2016; MOHR, 2016).

Tabela 7: Benefícios da Implementação do SICSP para os Municípios

	SICSP	Quantidade de Indicações de Existência
Quais os benefícios você acredita que o Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público (SICSP) traz para o Município?	Comparações de custos com vistas a auxiliar na elaboração do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA).	14
	Economia dos recursos financeiros da prefeitura;	9
	Controle dos desperdícios de recursos públicos;	18
	Subsídios para tomada de decisões dos gestores;	9
	Informações para definição sobre a continuidade, incremento ou paralisação na prestação de serviços;	9
	Possibilidade de medir o impacto das decisões;	9
	Obtenção de informações capazes de analisar o desempenho dos gestores públicos;	9
	Transparência da gestão pública;	13
	Informações de fácil entendimento pelos cidadãos;	4
	Outros;	2

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao questionar sobre os benefícios oriundos da implantação e utilização do SICSP, os respondentes assim indicaram: com 18 indicações aparece que o SICSP traria benefício de controle de desperdício dos recursos públicos; com 14 indicações, os respondentes destacaram que com o SICSP seria possível fazer comparações de custos, e assim auxiliaria na elaboração do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA). Com 13 indicações, os respondentes destacaram que traria mais transparência para a gestão pública.

Todos os benefícios apresentados (TABELA 7) também são percebidos em outros estudos anteriores (DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2016; COSTA; RAUPP; DIAS, 2017). Na percepção dos contadores e *controllers*, a implantação do SICSP nos municípios rondonienses melhoraria a qualidade da informação e os serviços para a população em geral, trazendo mais transparência pública. As informações referentes aos custos no setor público vão muito além da geração de dados quantitativos (CAVICHIOLO *et al.*, 2018), são documentos de relevância, utilidade, e valor social (NOTTAR, 2020), que auxiliam nas análises e no gerenciamento de custos (MACHADO; VIANNA; MATIAS, 2019).

5 Considerações Finais

O presente artigo teve por objetivo identificar a percepção dos contadores municipais sobre as dificuldades e benefícios em implementar um sistema de custos aplicado ao setor público (SICSP) nos municípios rondonienses. A literatura indicou que a utilização do SICSP pode proporcionar aos gestores públicos informações relevantes, de utilidade, e com valor social para a tomada de decisão. Neste sentido, os resultados alcançados são considerados relevantes no que tange à análise de como as dificuldades e benefícios em implementar um Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público (SICSP) podem refletir no cotidiano do gestor público.

No âmbito das contribuições práticas, acadêmicas e sociais, destacam-se as limitações que os gestores públicos precisam superar, tendo em vista que a intensidade na implementação do SICSP pode melhorar a qualidade dos gastos públicos, a qualidade da informação, e a transparência na gestão pública. A principal dificuldade apresentada neste estudo diz respeito a falta de interesse dos gestores em buscar a implantação do SICSP. A redução do desperdício de recursos públicos, comparações de custos, e a transparência pública são os principais benefícios em se implementar um SICSP, na visão dos contadores e *controllers* públicos rondonienses. Portanto, no campo acadêmico, este estudo colabora para as pesquisas científicas na área de contabilidade pública.

No que diz respeito às limitações, o presente estudo não permite que seus resultados sejam generalizados para outros estados, tendo em vista o número de respondentes e também por se tratar de um sistema que pode mudar a sua implementação tendo em vista as culturais e econômicas de cada região do Brasil. Como sugestão de estudos futuros, recomenda-se que seja explorado o tema SICSP sob a ótica de algumas teorias da administração e ciências contábeis e com outros profissionais possivelmente envolvidos em sua implantação.

Referências

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999.

AMARAL, Neuton Aldedir de Lima *et al.* O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 2, p. 23-39, 2014.

ARAÚJO, Celina Aureliano de; CARNEIRO, Alexandre de Freitas; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo. Sistemas de Custos Públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 20, n. 2, p. 66-84, 2016.

BEUREN, Ilse Maria Ilse. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. Editora Atlas SA, 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Congresso Nacional, Brasília, DF, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 25 ago. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 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. Congresso Nacional, Brasília, DF, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 25 ago. 2022.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 25 nov. 2011. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001366. Acesso em: 25 ago. 2022.

BRASIL. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021**. Aprova a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. Conselho Federal de Contabilidade, Brasília. Disponível em: <https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>. Acesso em: 25 ago. 2022.

CARMO, Luis Paulo Faria do *et al.* Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: estudo de caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). **Revista UNIABEU**, v. 4, n. 6, p. 161-181, jan./abr. 2011.

CAVICHIOLO, Denize *et al.* Fatores Contingenciais que Afetam a Implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na Percepção dos

Controllers e Contadores Municipais. **Advances in Scientific & Applied Accounting**, v. 11, n. 2, 2018.

COSTA, Bianca dos Santos; RAUPP, Fabiano Maury; DA SILVA DIAS, Julio. Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.

ROSA, Fabricia Silva da; SILVA, Luana Caroline; SOARES, Sandro Vieira. 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**, v. 10, n. 19, p. 27-42, 2015.

DE SOUZA, Enio Alves; RODRIGUES, Evaldo Cesar Cavalcante. Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal. Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 21, p. e3224-e3224, 2022.

DINIZ, J. A. **Percepções de gestores e assessores contábeis da Administração Pública sobre aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do Estado da Paraíba**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – João Pessoa: UFPB, 2004. 133 f.

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury; TEZZA, Rafael. Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições?. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2016.

FRANCO, Luciane Maria Gonçalves *et al.* Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 7, n. 2, 2013.

HAIR, Joseph F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. 6ª ed. Porto Alegre: Bookman.2009.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia Corrêa. (Orgs.) (2010). Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal: uma política de Estado. Rio de Janeiro: FGV. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1&isAllowed=y

KUMAR, Ranjit. **Research Methodology: A step-by-step guide for beginners**. Sage, 2018.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, p. 791-820, 2010.

MACHADO, Raquel Bernardete; VIANNA, William Barbosa; MATIAS, Márcio. Ciência da informação e usabilidade: relações conceituais fundamentais. **InCID: Revista de Ciência da Informação e Documentação**, v. 10, n. 2, p. 4-19, 2019.

MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César; OLESCZUK, Dione Soutes. Gestão de Custos no Setor Público: Um Panorama de Experiências Internacionais. **Revista do Serviço Público**, v. 69, n. 3, p. 585-604, 2018.

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, 2016.

MONTEIRO, Renato Pereira. 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**, v. 4, n. 1, p. 71-89, 2018.

NOTTAR, Daiane Inacio da Silva. Contabilidade de custos no setor público: fatores contingenciais que afetam sua implantação nas universidades federais brasileiras. **Dissertação** (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Estadual do Oeste do Paraná. 2022. 126 f. Disponível em: https://tede.unioeste.br/bitstream/tede/5995/5/Daiane_Nottar2022.pdf

PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida; DOS SANTOS, Waldir Jorge Ladeira; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos. Implantación del sistema de información de costos en el sector público: la experiencia del Gobierno Federal Brasileño. **Science of Human Action**, v. 2, n. 1, p. 68-98, 2017.

PEREIRA, Ana Luísa; ROMÃO, Ana Lúcia. A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 27, p. 165-186, 2015.

VERBEETEN, Frank HM. Public sector cost management practices in The Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, 2011.