

IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS EM PREFEITURAS: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições?

Amanda Finck DREHMER¹

Fabiano Maury RAUPP²

Rafael TEZZA³

¹Mestranda em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC). amandadrehmer@gmail.com

²Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA), Professor da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC). fabianoraupp@hotmail.com.

³Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Professor da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC). rafaeltezza@yahoo.com.br

Recebido em: 03/10/2016 - Aprovado em: 20/11/2017 - Disponibilizado em: 30/12/2017

RESUMO

O estudo teve por objetivo identificar a percepção dos contadores de municípios catarinenses sobre as dificuldades e contribuições decorrentes da implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público em prefeituras. A pesquisa é descritiva, realizada por meio de levantamento, com abordagem quantitativa. A população compreendeu os contadores das prefeituras dos 295 municípios do Estado de Santa Catarina. O instrumento de coleta de dados, um questionário, foi estruturado com base no trabalho de Lovato (2015). Obteve-se o retorno de 42 profissionais, representando 14,23% da população. Mesmo observando evidências de que há uma predisposição dos contadores em buscar atualização na área e que, dado o tempo de atuação destes profissionais na contabilidade pública, possuem experiência para atuarem nas prefeituras catarinenses, a implantação ainda não é uma realidade nos municípios investigados. Em termos de dificuldades na implantação, o item com destaque foi a quantidade de integrantes da equipe técnica. Quanto às contribuições, a ênfase foi dada para a criação de medidas, comparações e padrões de grande utilidade para a elaboração do PPA, LDO e LOA.

Palavras-chave: Implantação. Dificuldades. Contribuições. Sistema de informação de custos. Prefeituras.

COSTS OF SYSTEM IMPLEMENTATION IN CITY HALLS: what they say accountants about the difficulties and contributions?

ABSTRACT

The study aimed to identify the perception of the accountants of municipalities of Santa Catarina on the difficulties and contributions arising from the implementation of the Public Sector Cost Information System in city halls. The research is descriptive, conducted through survey, with a quantitative approach. The population understood the accountants of city halls of the 295 municipalities in the state of Santa Catarina. The data collection instrument, a questionnaire, was structured based on Lovato's work (2015). Obtained return 42 professionals, representing 14.23% of the population. Even observing evidence that there is a predisposition of accountants to seek update in the area and that, given the time of performance of these professionals in public accounting, have experience to work in the Santa Catarina city halls, the implementation is still not a reality in the investigated municipalities. In terms of difficulties in implementation, the item to highlight was the amount of technical team members. As for contributions, emphasis was given to the imposition of measures, comparisons and standards very useful for the preparation of the PPA, LDO and LOA.

Keywords: Implementation. Difficulties. Contributions. Cost information system. City halls.

1. Introdução

A administração pública brasileira, através da utilização de instrumentos gerenciais, tem buscado aumentar eficácia e eficiência na prestação de seus serviços, o que requer, necessariamente, melhor utilização

dos recursos disponíveis. Diniz (2004) chama a atenção para os constantes aumentos da demanda por serviços públicos sem um crescimento proporcional da receita. Este cenário exige que o poder público encontre a possibilidade de ampliar as fontes de recursos

e reduzir gastos, de maneira que o alcance das metas fiscais não seja comprometido. Nesse cenário, a necessidade de informações de custos que efetivamente representam um processo norteador das decisões gerenciais, no que diz respeito à melhor utilização dos recursos no atendimento à população, torna-se cada vez mais eminente. (ALEMÃO; GONÇALVEZ; DRUMOND, 2013). Sabe-se que o governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos, sendo que o modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência. O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. (ALONSO, 1999).

No Brasil, segundo Alonso (1999), o controle dos gastos públicos experimentou um formidável avanço a partir de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda. O desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) significaram uma verdadeira revolução na gestão das finanças públicas no Brasil. O avanço foi tão significativo que, já no início desta década, o Brasil passou a ser referência internacional no controle informatizado de gastos governamentais. Entretanto, este

sistema não foi concebido para apurar custos dos serviços públicos, motivo pelo qual sua estrutura de dados não informa os produtos e processos de trabalho dos órgãos do governo. Para Raupp (2010), o arcabouço legal destaca em seus diversos textos a necessidade de gerenciamento dos gastos públicos. As necessidades destacadas na Lei n. 4.320/1964 (Brasil, 1964) e no Decreto n. 2.829/1998 (Brasil, 1988) foram reforçadas pela Lei Complementar n. 101/2000 (BRASIL, 2000), conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Atualmente, com vistas a se adequar às Normas Internacionais de Contabilidade ao Setor Público, foram desenvolvidas no Brasil as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A partir das NBCASP foi criado o subsistema de custos, tornando seu uso obrigatório em todo o setor público. Em 2011 a Secretaria Tesouro Nacional estabeleceu o final do exercício de 2014 como prazo para a adoção do sistema de custos por todos os Entes Federativos.

Tendo em vista a exigência legal e a importância gerencial da adoção da gestão de custos no setor público, o presente estudo tem como objetivo identificar a percepção dos contadores de municípios catarinenses sobre as dificuldades e contribuições decorrentes da implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) em prefeituras. O pouco volume de trabalhos teórico-empíricos na literatura nacional no

tema é notável. Assim como a não consideração de estudos anteriores ou teorias. (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011). A importância de estudos desta natureza, segundo Amaral et al. (2014), consiste em preencher uma lacuna deixada pelos idealizadores do sistema de informação de custos, que é saber como os contadores públicos percebem a implantação, no presente estudo particularmente em termos de dificuldades e contribuições, e sua influência na qualidade das informações que serão obtidas no final do processo. Em termos teóricos, ainda segundo os autores, o assunto não tem sido abordado nas publicações iniciais de artigos em eventos e periódicos sobre o tema, sendo que os trabalhos existentes são de autoria, em sua maioria, dos envolvidos no processo de implantação, sendo necessário conhecer a percepção de quem está na outra ponta, ou seja, na execução orçamentária e financeira, pois os sistemas de custos são mais utilizados para propósitos gerenciais, como gerenciamento de departamentos ou atividades, avaliação de desempenho, planejamento orçamentário etc.

Para atender ao objetivo proposto, o artigo está estruturado em cinco seções, iniciando por esta introdução. A segunda seção contempla o referencial teórico, que aborda a nova contabilidade pública e a importância e evolução da utilização de informações de custos no setor público. O percurso metodológico, apresentado na

terceira seção, detalha os procedimentos utilizados na realização da pesquisa. Na quarta seção tem-se a apresentação e análise dos resultados encontrados. As considerações finais do trabalho são inferidas na quinta e última seção.

2. Referencial teórico

A construção teórica empreendida cobre discussões sobre a busca por uma aproximação entre as normas brasileiras e as normas aplicadas ao setor público. Além disso, e considerando o próprio objeto de investigação, trata do Sistema de Informação de custos no Setor Público (SICSP) em suas perspectivas legal e como valor fundamental.

2.1 A tentativa de aproximação entre as normas brasileiras e as normas internacionais aplicadas ao setor público

A contabilidade pública, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), é o ramo da ciência que tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações. (CFC, 2012). Este ramo, desde 1964, tem sido regulamentado pela Lei nº 4.320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito

Federal. (BRASIL, 1964). Porém, na última década, a contabilidade pública vem passando por uma série de alterações, com destaque para a publicação, pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS), que buscam a definição de procedimentos uniformes, permitindo a uma entidade a comparabilidade de suas demonstrações contábeis no decorrer do tempo e também com entidades distintas. (IFAC, 2010).

Em âmbito nacional, com a finalidade de contribuir na aproximação com as regras internacionais, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº 184/2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às IPSAS e às NBCASP. As NBCASP editadas e aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foram as seguintes: NBC T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental; NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis; NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil; NBC T 16.4 – Transações no Setor Público; NBC T 16.5 – Registros Contábeis; NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis; NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;

NBC T 16.8 – Controle Interno; NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público; NBC T 16.11 – Sistema de informação de custos do setor público.

Em sentido amplo, as NBCASP, conforme Darós e Pereira (2009), são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das Leis 4.320/1964 e Lei Complementar n. 101/2000 quanto aos objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal. Especificamente, há inovações no reconhecimento de receitas e despesas sob a ótica do regime da competência. Além disso, foi dado destaque à instrumentos de transparência e de registro de operações similares a contabilidade comercial, como o estabelecimento de atributos específicos da informação contábil do setor público, relatório de fluxo de caixa, previsão de depreciação e da contabilização dos bens de uso comum, caminhando para a correção da visão da contabilidade aplicada ao setor público estritamente relacionada à execução dos orçamentos públicos. Para Lima, Santa e Guedes (2009), as NBCASP têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração

Pública brasileira. Ao mesmo tempo, elas visam avançar na consolidação e integração com as normas internacionais.

Em termos comparativos, Fragozo et al. (2012) entendem que as IPSAS apresentam-se mais voltadas à orientação do “como fazer”, enquanto nas normas brasileiras predomina a exposição conceitual, argumentativa. Há divergências constantes na avaliação de ativos, principalmente na adoção do valor justo, valor de mercado ou valor realizável líquido, oriundos de práticas contábeis diferenciadas. Em contrapartida, a prática brasileira é mais coerente na classificação de sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e na definição de demonstrativos específicos para cada sistema, proporcionando o desempenho efetivo da *accountability*. Tal entendimento também é apresentado por Sousa et al. (2012) que destacam nas normas brasileiras uma exposição conceitual, enquanto as normas internacionais estão focadas em procedimentos operacionais, verificando-se que há aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência dessas normas. A convergência atual é apenas parcial, não podendo afirmar que o Brasil está adotando as IPSAS, já que só poderá ser feita essa afirmação se a convergência ocorrer em todos os aspectos.

A adoção das NBCASP representa, segundo Piccoli e Klann (2015), uma mudança significativa nas práticas contábeis

aplicadas ao setor público, ou seja, procedimentos contábeis como registro de provisões e de depreciação de bens passarão a ser obrigatórios a partir de sua adoção. Assim, os profissionais contábeis envolvidos nesse processo precisam estar atentos a essas mudanças e buscar se adequarem à nova normatização, o que torna relevante a identificação da percepção dos contadores públicos acerca destas mudanças.

2.2 Sistema de informação de custos do setor público: perspectiva legal

A necessidade de controle dos custos no setor público faz parte de diversos textos legais, sendo prevista inicialmente na Lei nº 4.320/1964, com destaque para a necessidade de informações de custos já na elaboração da proposta orçamentária. Conforme o art. 22, a proposta orçamentária, que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo, nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compreenderá, dentre outros itens, “IV – especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhada de justificção econômica, financeira, social e administrativa”. A menção aos custos também é feita no art. 85 da referida:

os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da

composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Décadas depois, o Decreto nº. 2.829, de 29 de outubro de 1998, ao estabelecer normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, apresenta a necessidade de gerenciamento que compreenda os custos dos programas: “art. 4º Será adotado, em cada Programa, modelo de gerenciamento que compreenda: (...) II — controle de prazos e custos”.

As necessidades destacadas na Lei nº 4.320/1964 e no Decreto nº 2.829/1998 foram reforçadas pela Lei Complementar nº 101/2000, quando traz em seu teor que: “art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: (...) § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

A publicação da NBC T 16.2, que cria o subsistema de custos, ratificou o seu caráter obrigatório em todo o setor público já contido nos textos legais anteriormente citados. Após três anos da publicação das NBC T 16.1 a 16.10, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 16.11, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentado como Sistema de Informação de

Custos do Setor Público (SICSP). Segundo a norma:

O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos têm por objetivo: mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto (CFC, 2012).

Para Piccoli e Klann (2015), a NBC T 16.11 trouxe aos entes públicos regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentada como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Essa norma visa dar maior apoio à gestão por meio do registro, mensuração e evidenciação dos custos dos produtos, programas, serviços, ações e atividades dos entes públicos. Por outro lado, o conhecimento sobre os custos das ações governamentais tende a afetar o processo de elaboração dos orçamentos públicos, que, com o foco em desempenho, passariam a utilizar o conceito de “custo” na alocação de recursos para os entes públicos, programas, projetos e atividades públicos. (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2009).

A implantação do SICSP deve levar

em consideração os objetivos organizacionais e as características locais, sendo o processo sistemático e gradual. A Portaria 406/2011, da Secretaria do Tesouro Nacional, que aprova a 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, estabeleceu o início de 2013 como prazo para a adoção do sistema de custos por todos os Entes Federativos. Esse prazo, porém, foi alterado pela Portaria 828/2011 para até o final do exercício de 2014.

2.3 Sistema de informação de custos do setor público: perspectiva gerencial

Segundo Carneiro et al. (2012), as necessidades de alinhar-se aos padrões econômicos internacionais e de gerar mais benefícios sociais com menos recursos, de conviver cada vez mais com demandas sociais crescentes que implicam utilização de recursos escassos estão transformando, não somente as organizações orientadas para o mercado, mas também as organizações orientadas para o estado e para a sociedade civil. As decisões baseadas em custos e eficiência de recursos passaram, portanto, a ser imperativas para um bom processo de gestão, independente de qual seja a orientação da organização (pública ou privada).

Para que a implantação em massa do sistema de informações de custos pelas entidades públicas brasileiras se torne uma realidade, não basta exigência legal nem a definição de um *framework*, é necessário que

os potenciais usuários percebam a relevância da informação que o sistema lhes é capaz de prover. Enquanto a implantação de sistemas de custos por um órgão é influenciada pela coerção externa, a efetiva adoção é impulsionada pela utilidade percebida pelos gestores. (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011). Scarpin, Söthe e Kreuzberg (2012) com base no Estudo nº 12 do IFAC expõem um conjunto de funções gerenciais decorrente da implantação da contabilidade de custos no setor público, sendo: elaboração de orçamentos, controle e redução de custos, avaliação de desempenho, avaliação de programas e auxílio nas decisões econômicas.

A introdução de uma nova abordagem de gestão pública que prioriza a mensuração de custos no governo federal integra uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e importância do setor público como agente propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos e também escassos. (MACHADO; HOLANDA, 2010). Já está bem amadurecida a necessidade de o setor público no Brasil implantar sistemas de custos. Tais sistemas não precisarão reproduzir toda a evolução dos sistemas de custos do setor privado. (ALONSO, 1999).

3. Trajetória metodológica

A presente pesquisa é classificada, quanto aos objetivos, como descritiva, pois explora as características de determinada

população ou fenômeno e estabelece relações entre variáveis. (GIL, 2010). Em se tratando dos procedimentos, trata-se de uma pesquisa de levantamento. Quanto à forma de abordagem, classifica-se como quantitativa, uma vez que o estudo utilizou técnicas da estatística descritiva para analisar e apontar o significado dos achados da pesquisa.

A população alvo compreende os contadores das prefeituras dos 295 municípios do Estado de Santa Catarina. A relação dos contadores e seus respectivos endereços eletrônicos foram disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCESC). O envio do instrumento de pesquisa aos contadores foi realizado por email no mês de fevereiro de 2016, obtendo-se o retorno de 42 profissionais, representando 14,23% da população do estudo.

O instrumento de coleta de dados consistiu em um questionário estruturado na plataforma *survey monkey*. O questionário foi desenvolvido com base no trabalho de Lovato (2015) e contém perguntas, classificadas em quatro áreas principais, quais sejam: levantamento do perfil do respondente; percepção dos contadores quanto à implantação do SICSP; percepção dos contadores quanto às dificuldades na implantação do SICSP; e percepção dos contadores quanto às contribuições. Os dados coletados foram analisados por meio de estatística descritiva, utilizando-se para tanto

planilhas eletrônicas. A apresentação dos resultados seguiu a estrutura e a sequência de questões dispostas no instrumento de pesquisa.

4. Resultados da Pesquisa Empírica

4.1 Formação e tempo de atuação dos respondentes

Inicialmente, os respondentes deveriam informar o nível de formação e o tempo de atuação na contabilidade pública. A tabela 1 contempla os resultados sobre o nível de formação dos contadores de prefeituras de municípios catarinenses.

Tabela 1 - Nível de formação dos contadores

Formação	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
Graduação	11	26,19
Especialização	30	71,43
Mestrado	1	2,38
Total	42	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A maioria dos contadores respondentes, 71,43%, possui, além da graduação, especialização em contabilidade e/ou em áreas correlatas. A partir dos resultados, é possível pressupor que há uma predisposição dos contadores em buscar atualização na área, considerando que para investidura no cargo público de contador normalmente a exigência mínima de titulação é a graduação em Ciências Contábeis. Após a identificação da formação, os respondentes deveriam indicar o tempo de atuação na contabilidade pública, obtendo-se o resultados

evidenciados por meio da tabela 2.

Tabela 2 - Tempo de atuação na contabilidade pública

Tempo de atuação	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
De 0 a 1ano	2	4,76
De 1 a 5 anos	3	7,14
De 5 a 10 anos	5	11,91
De 10 a 15 anos	13	30,95
Mais de 15 anos	19	45,24
Total	42	100,00

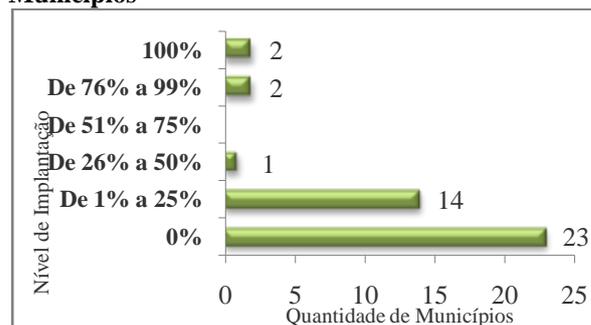
Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Percentual expressivo de contadores, 45,24%, atual há mais de 15 anos em contabilidade pública, o que denota experiência por parte destes profissionais que atuam em prefeituras catarinenses. Se forem considerados também com experiência aqueles profissionais que atuam de 10 a 15 anos esse percentual fica ainda mais expressivo, 76,19%. Dado o tempo de atuação apresentado na tabela 2, a maioria dos respondentes já atuava na contabilidade pública antes das exigências da NBC T 16.11, confirmando a qualificação dos respondentes para opinarem sobre as dificuldades de implantação e sobre as possíveis contribuições decorrentes.

4.2 Implantação do SICSP em municípios catarinenses

Quanto à implantação do SICSP em municípios de Santa Catarina, dois aspectos foram analisados: nível e razão principal para implantação. Em relação ao nível de implantação, os resultados obtidos são apresentados por meio da figura 1.

Figura 1 - Nível de implantação do SICSP nos Municípios



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Os resultados apresentados na figura 1 evidenciam uma inversão entre a regra e a exceção. Do total de respondentes, 54,76% informaram que seus municípios ainda não iniciaram o processo de implantação do sistema de informação de custos no setor público. Em diferentes graus de implantação, 40,47% dos municípios já iniciaram o processo, sendo a minoria em estágios mais avançados. No outro extremo, apenas 4,76% responderam que seus municípios já realizaram a total implantação. Em termos legais, considerando os municípios que ainda não iniciaram a implantação e que aqueles que já iniciaram, porém ainda não concluírem, tem-se que 95,23% dos municípios descumprem a norma. Analisando a adoção obrigatória do SICSP, como dado pelas Portarias 406/2011 e 828/2011 e orientado pela NBC T 16.11, os resultados do presente estudo sugerem que a utilização nas prefeituras investigadas ainda não é uma prática plenamente difundida e que este cenário deve manter-se em curto prazo, pois muitos municípios ainda não iniciaram a implantação e outros que já iniciaram estão

em estágios iniciais.

Tais resultados não são exclusivos dos municípios catarinenses, visto que se aproximam daqueles encontrados por outros estudos, como ocorre com Araújo, Carneiro e Santana (2015), que constataram nos municípios rondonienses que a maioria ainda não implantou o SICSP e há pouca manifestação de preocupação sobre o mesmo. Isso por que há certa discordância e indecisão por parte dos respondentes quanto à existência de um cronograma de implantação e inexistência de disponibilidade orçamentária e financeira para que esse sistema seja implantado. Coadunam também com os achados de Souza e Carvalho (2012) que se propuseram a mapear o estágio de conhecimento e preparação dos municípios gaúchos com população superior a 50.000 habitantes para a implantação de sistemas de custos. Conforme os autores, o trabalho revelou que no geral essas prefeituras não estão ainda adequadas para adotar o sistema. Além disso, na ótica dos respondentes, os gestores municipais estão agindo com certa indiferença quanto às prioridades dedicadas a essa exigência legal, também não estão ainda preparados para lidar com as informações que o sistema possa oferecer. Da mesma forma, Lovato (2015) constatou que findado o prazo legal de implantação, grande parte dos municípios paranaenses ainda não implantaram, mesmo entendendo que o SICSP contribui significativamente para a

gestão e desenvolvimento do município. Em razão dos resultados apresentados, e em consonância com pesquisas feitas em outros três estados (Rio Grande do Sul, Paraná e Rondônia) pressupõe-se eu esta seja a realidade de muitos outros estados brasileiros e seus respectivos municípios. Ainda que se trate de uma obrigação legal, é salutar lembrar que a própria adoção do SICSP depende, primordialmente, do principal ordenador de despesas, o prefeito no caso dos municípios.

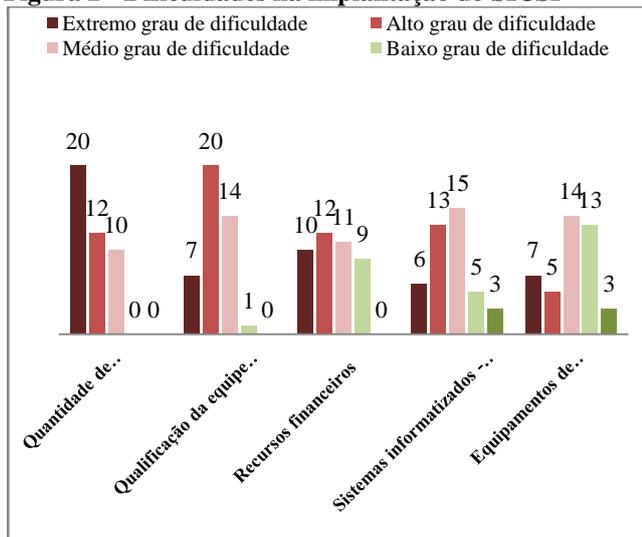
Ainda sobre a implantação, fez parte do questionário uma pergunta a partir da qual fosse possível identificar a percepção dos contadores sobre a razão principal para a implantação do SICSP de acordo com a NBC T 16.11. As opiniões concentraram-se em três razões: *apenas para cumprimento da lei* (18%); *para uso gerencial* (50%); e *não tenho opinião formada sobre o assunto* (30%). Outras razões representaram 2% das respostas. Aqui cabe considerar que, mesmo tendo 68% dos respondentes identificado alguma razão para a implantação do SICSP nas prefeituras, seja legal ou gerencial, este percentual não tem correspondência no nível de implantação dos municípios, pois a maioria sequer iniciou a implantação. Apesar das “boas intenções” dos respondentes (razão legal ou gerencial), e embora Alonso (1999) afirme que está amadurecida a necessidade de o setor público no Brasil implantar sistemas de custos, a implantação no plano prático não pôde ser confirmada em municípios

catarinenses.

4.3 Dificuldades na implantação do SICSP

Os respondentes também foram questionados quanto ao grau de dificuldade na implantação do SICSP, chegando-se aos resultados demonstrados por meio da figura 2.

Figura 2 - Dificuldades na implantação do SICSP



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Na percepção dos contadores, a quantidade de integrantes da equipe técnica é o fator que mais dificulta o processo de implantação do SICSP nos municípios. Isso mostra a realidade de muitos municípios, principalmente aqueles de porte menor, onde o contador acumula muitas atribuições. Esses resultados confirmam aqueles encontrados por Lovato (2015), que identificou um quantitativo de pessoal ainda insuficiente, para a implantação e utilização do SICSP, em muitos dos casos pesquisados. Por outro lado, os equipamentos de informática representam a menor dificuldade dentre os recursos listados. Outros itens que apareceram como aspectos

dificultadores foram: qualificação da equipe técnica; recursos financeiros; e sistemas informatizados – *software*. De forma geral, tais itens também foram encontrados por Souza e Carvalho (2012), que identificaram deficiências tanto físicas como humanas para a implantação de um efetivo sistema de custos. Os autores constataram a necessidade de investimentos em *softwares* e *hardwares*, sistemas específico de custos, e maior formação do pessoal técnico em contabilidade. Neste caso específico do presente estudo, as dificuldades apresentadas ajudam a explicar o baixo índice de implantação do SICSP nos municípios investigados. Além disso, servem de parâmetro para delinear um retrato situacional (diagnóstico), que poderá ser utilizado pelos gestores municipais.

4.4 Possíveis contribuições na implantação do SICSP

Em se tratando da questão que buscou verificar a percepção dos contadores quanto às contribuições decorrentes da implantação do SICSP, os resultados obtidos são evidenciados por meio da Tabela 3.

Tabela 3 - Contribuições do SICSP

Itens	Concordo	Indiferente	Discordo
Comparações, medidas e padrões para a elaboração do PPA, LDO e LOA	39	3	0
Economia dos recursos financeiros da prefeitura	39	2	1
Controle dos desperdícios de recursos públicos	38	2	2

Subsídios para tomada de decisões dos gestores	39	2	1
Informações para definição sobre a continuidade, incremento ou paralisação na prestação de serviços	39	2	1
Possibilidade de medir o impacto das decisões	39	2	1
Obtenção de informações capazes de analisar o desempenho dos gestores públicos	37	4	1
Transparência da gestão pública	38	3	1
Informações (ex: custo por aluno, custo por paciente) de fácil entendimento pelos cidadãos	37	2	3

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Os resultados evidenciados na tabela 3 demonstram que os contadores estão cientes dos benefícios que podem ser proporcionados a partir da implantação do SICSP, pois houve um predomínio da concordância em todos os itens. Do conjunto de contribuições apresentado, destaca-se, principalmente, a contribuição do SICSP para a criação de medidas, comparações e padrões de grande utilidade para a elaboração do PPA, LDO e LOA, pois não houve discordância entre os respondentes. Dado o nível de implantação do SICSP nos municípios pesquisados, os itens apresentados na tabela 3 representam possíveis contribuições advindas com a implantação. É possível que uma investigação futura com os mesmos respondentes, em estágios mais avançados de implantação, possa identificar contribuições diferentes destas apresentadas no estudo em epígrafe.

Os resultados também apresentam consonância nos achados de Lovato (2015), onde, findado o prazo legal de implantação, a maioria dos respondentes ainda não concluíram a implantação, mesmo entendendo

que o SICSP contribui significativamente para a gestão e desenvolvimento do município. Percepções semelhantes também foram encontradas por Araújo, Carneiro e Santana (2015) em municípios rondonienses. Os autores identificaram que os respondentes concordam plenamente que o sistema de custos aumentará a transparência da gestão, fornecerá subsídios para melhorar as decisões, servirão de embasamento para estudos de viabilidade econômica de investimentos, apresentará os custos dos bens e serviços e possibilitará ao gestor medir o impacto das decisões tomadas. O sistema de custos também disponibilizará, conforme os respondentes, informações que contribuirão para elaboração do PPA, LDO e LOA e possibilitará melhor avaliação do desempenho da gestão pública.

5. Considerações finais

O artigo apresentou os resultados do estudo que teve por objetivo identificar a percepção dos contadores de municípios catarinenses sobre as dificuldades e contribuições decorrentes da implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) em prefeituras. A utilização do SICSP pode proporcionar aos gestores informações que contribuem para o processo decisório, o controle, a elaboração de planejamento e o aumento da eficiência na prestação do serviço público. Além dos benefícios de uso gerencial, a implantação do

SICSP também passou a ser uma exigência legal, como dado pelas Portarias 406/2011 e 828/2011 e orientado pela NBC T 16.11, cujo prazo de implantação era o final do exercício de 2014.

Mesmo observando evidências de que há uma predisposição dos contadores em buscar atualização na área e que, dado o tempo de atuação destes profissionais na contabilidade pública, possuem experiência para atuarem nas prefeituras catarinenses, a implantação do SICSP ainda não é uma realidade nos municípios investigados. Resultados semelhantes foram observados em municípios do Rio Grande do Sul, Paraná e Rondônia (SOUZA; CARVALHO, 2012; ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; LOVATO, 2015), o que leva a pressupor que esta seja a realidade de muitos outros estados brasileiros e seus respectivos municípios.

Em termos de dificuldades na implantação, o item com destaque foi a quantidade de integrantes da equipe técnica. Porém, acredita-se que outros fatores, não considerados na pesquisa, possam representar dificuldades, uma vez que o processo de implantação de uma nova metodologia tem impactos consideráveis para a administração pública municipal. Quanto às contribuições, a ênfase foi dada para a criação de medidas, comparações e padrões de grande utilidade para a elaboração do PPA, LDO e LOA. Trata-se de possíveis contribuições, visto que a implantação não pôde ser confirmada nos

municípios catarinenses. É importante ressaltar que a implantação do SICSP pode auxiliar a administração pública em diversos aspectos, inclusive como instrumento que pode contribuir para a construção de condições de transparência dos gastos públicos. Outros fatores não considerados no estudo poderão ser fonte de pesquisas futuras, como vontade política e necessidades emergentes dos municípios pesquisados.

Referências

- ALEMÃO, M. M.; GONÇALVES, M. A.; DRUMOND, H. A. Estudo da utilização da informação de custos como ferramenta de gestão em organização pública: o estudo do SIGH - Custos. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 3, n. 1, p. 210-226, 2013.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999.
- AMARAL, N. A. L. 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, C. A.; CARNEIRO, A. F.; SANTANA, A. F. B. 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. 70-89, 2015.
- BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 6-24, 2011.

BRASIL. **Lei n. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> . Acesso em: 14 jan. 2016.

BRASIL. **Decreto n. 2.829**, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2829.htm>. Acesso em: 23 jul. 2016.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 jan. 2016.

BRASIL. **Portaria Ministério da Fazenda n° 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 24 jul. 2016.

BRASIL. **Portaria Ministério da Fazenda n° 406**, de 20 de junho de 2011. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_4062011_MCASP.pdf>

>. Acesso em: 25 jul. 2016.

BRASIL. **Portaria Ministério da Fazenda n° 828**, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2016.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, 2011.

CARNEIRO, A. F. et al. Custos na administração pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da lei de responsabilidade fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, p. 3-22, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2016.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In. CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 6., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

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**. 2004. 133 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências

Contábeis – João Pessoa: UFPB, 2004.

FRAGOSO, A. R. et al. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 6, n. 4, p. 434-447, 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NormasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2016.

LIMA, D. V.; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 2, p. 15-23, 2009.

LOVATO, E. L. **Sistema de informações de custos no setor público**: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão municipal. 2015. 138f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública – Curitiba: UTFPR, 2015.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. 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, n. 4, p. 791-820, 2010.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). **Revista do Serviço Público**, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015.

RAUPP, F. M. Proposta de implementação do custeio baseado em atividades no Legislativo Municipal. **Pensar Contábil**, v. 12, n. 49, p. 23-30, 2010.

SCARPIN, J. E.; SÖTHER, A.; KREUZBERG, F. **Custos no setor público**: análise dos artigos posteriores a publicação estudo nº 12 do IFAC. *CAP Accounting and Management*, v. 06, p. 186-201, 2012.

SOUSA, H. V. de et al. Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público: um ensaio teórico. In. SEMINÁRIOS DE ADMINISTRAÇÃO – SEMEAD, 15., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012.

SOUZA, M. A.; CARVALHO, M. P. Implantação de sistemas de custos no setor público: um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face às determinações da STN e do CFC. In: CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPCONT, 2012.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 01-20, 2012.