



ISSN: 2249-894X  
 IMPACT FACTOR : 5.7631(UIF)  
 UGC APPROVED JOURNAL NO. 48514  
 VOLUME - 8 | ISSUE - 8 | MAY - 2019



## SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO (SICSP): UM ESTUDO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE CACOAL - RO

Tancyvania Oliveira Silva<sup>1</sup>  
 Ellen Cristina de Matos<sup>2</sup>  
 Liliane Maria Nery Andrade<sup>3</sup>  
 Sidney dos Reis<sup>4</sup>  
 Kaio Camargo Batista<sup>5</sup>

<sup>1</sup>Acadêmica do Curso de Bacharel em Ciências Contábeis da Fundação Universidade Federal de Rondônia - Campus Prof. Francisco Gonçalves Quiles (Cacoal), com TCC elaborado sob a orientação da professora Ma. Ellen Cristina de Matos.

<sup>2</sup>Professora da Fundação Universidade Federal de Rondônia, Mestre em Administração pela FEAD-MG e Bacharel em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal de Rondônia.

<sup>3</sup>Professora da Fundação Universidade Federal de Rondônia, Mestrado em Contabilidade pelo centro de pós-graduação e pesquisa da Visconde de Cairú.

<sup>4</sup>Professor da Fundação Universidade Federal de Rondônia, Especialista em Gestão Pública pela Faculdade Educacional da Lapa - FAEL.

<sup>5</sup>Bacharel em Direito pelas Faculdades Integradas de Cacoal.

### RESUMO

Com a exigência da realização de atos e fatos contábeis de eficiência, economicidade e transparência na Administração Pública, cresceu a necessidade de um sistema de mensuração de custos. No Brasil, há referência legal referente ao sistema de custos no setor público desde 1964, mas ainda foi disseminado em todos os entes federados, principalmente nos municípios. Diante dessa exigência, surgiu a necessidade de verificar o estágio de implantação do sistema de informação de custos (SICSP) e os fatores que influenciam sua implementação no município de Cacoal. Para embasamento teórico utilizou-se de pesquisa bibliográfica em livros, artigos científicos, sítios (web), artigos, leis, portarias e resoluções pertinentes ao assunto, observação, realizando-se ainda a pesquisa documental. Como principais resultados dos dados coletados, constatou-se que a prefeitura de Cacoal-RO não possui sistema de custos e nem cronograma de implantação. Os principais fatores que influenciam na implementação do SICSP refere-se: a falta de recursos financeiros, desinteresse dos gestores, a falta de servidores especializados e capacitados, e a falta de sistemas de informática (software).

**PALAVRAS-CHAVE:** Sistema de Informação de Custos. Contabilidade de Custos. Administração Pública.

(Lei de Finanças Públicas), determinou-se a adoção da contabilidade de custos nas entidades públicas para mensuração e acumulação de informação dos custos, mas por ocasião da complexidade desse subsistema, a exigência de sua

aplicabilidade foi adiada com a finalidade de possibilitar um maior período de adaptação pelos municípios.

Porém, nos últimos anos, com o avanço tecnológico e a internacionalização da contabilidade, aumentou-se a

### 1 INTRODUÇÃO

No Brasil, desde o início da vigência da Lei nº. 4.320/1964

necessidade de controle e planejamento dos gastos, principalmente em função das práticas contábeis de aspectos gerenciais resultantes do processo de convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Com o crescimento do quantitativo de Portais da Transparência e de organizações especializadas em contas públicas, surgiu a necessidade de clareza e objetividade das informações apresentadas e, principalmente, tornou-se imprescindível à gestão pública mensurar e evidenciar a sua eficiência quanto a arrecadação e aplicação dos recursos públicos, viabilizando a transparência no uso dos recursos, na contabilização dos custos no setor público, na mensuração do desempenho governamental, na melhoria do orçamento público, na avaliação de políticas públicas e em programas custeados por recursos públicos, dentre outros (HOLANDA *et.al*,2012).

A Portaria da STN nº 634/2014 estabeleceu o prazo até o final de 2014 para que fosse divulgado um cronograma de ações para adequação dos procedimentos contábeis. Um dos procedimentos é a adoção do Sistema de Informação de Custos (SICSP) considerado um avanço tecnológico de sistemas gerenciais de apoio à tomada de decisão no âmbito do setor público, tanto por sua abrangência, quanto por sua metodologia de construção e implantação. O uso das informações provenientes desta ferramenta irá proporcionar melhoria de serviços destinados à população, pois será instrumentos de governança e transparência governamental; *accountability* e a avaliação dos resultados do uso recursos públicos (STN, 2018).

Diante deste contexto, o objetivo deste estudo foi de verificar o estágio de implantação do Sistema de Informação de Custos(SICSP) e os fatores que influenciam sua implementação no município de Cacoal. Os resultados constataram que a prefeitura de Cacoal-RO não possui sistema de custos e nem cronograma de implantação. Os principais fatores que influenciam na implementação do SICSP apontados pelos respondentes foram: a falta de recursos financeiros, a falta de interesse dos gestores, a falta de servidores especializados e capacitados, e a falta de sistemas de informática.

A pesquisa se justifica por contribuir como fonte de análise para os gestores da administração pública na execução de projetos de implementação do SICSP, bem como, proporcionar à sociedade conhecimento relacionados à produção científica sobre contabilidade Pública, discutindo um tema da atualidade, visto que a adaptação do setor público às normas internacionais está em pleno desenvolvimento.

Compõem este estudo: a Introdução, o Referencial Teórico no qual aborda-se sobre a Contabilidade de Custos: Sistema de Custos; Aplicabilidade da Contabilidade de Custos no setor público; Métodos de Custeio; Panorama Geral da implantação de Sistema de Custos no setor público; a Metodologia da pesquisa, a Análise das Discussão dos Resultados, Considerações Finais; Referências Bibliográficas, Apêndice e Anexo.

## 1.1 METODOLOGIA

Quanto à natureza a pesquisa caracteriza-se como aplicada com abordagem qualitativa, pois objetivou verificar sobre o processo de implantação e utilização do SICSP, evidenciado os desafios e benefícios resultantes de sua implementação.

Ao considerar o objetivo proposto, esta pesquisa possui estudo de caráter exploratório e descritiva pois buscou descrever resultado da análise de informações existentes nos portais da transparência do município e processos internos da prefeitura; bem como os resultados de dados coletados por roteiro de entrevista e caracteriza-se como exploratório pela realização de procedimentos de caráter bibliográfico, utilizando-se de conteúdo existente em revistas científicas, artigos, livros, documentos legais e periódicos na elaboração do referencial teórico.

Aplicou-se o método dedutivo, analisando-se as informações contidas nos sítios (web), artigos, leis, portarias e resoluções pertinentes ao assunto, Instrumentos de planejamento publicados no Portal da Transparência. Realizou-se pesquisa "in loco" onde foi possível verificar os processos com informações relacionadas aos custos entregues pelas secretarias vinculadas à contabilidade da prefeitura. Portanto fez-se o estudo numa situação de um município específico e com os resultados

viabiliza-se a dedução da mesma compreensão por meio dos dados obtidos que a realidade estenda-se para outros municípios.

Quanto aos procedimentos, refere-se ao bibliográfico onde, a primeira etapa da pesquisa foi realizado levantamento bibliográfico acerca do tema para uma melhor compreensão do assunto abordado e a segunda etapa foi a realização da pesquisa de campo realizada nos meses de outubro e novembro, mediante aplicação de questionário, contendo questões mistas (abertas e fechadas), tendo a finalidade de se obter uma análise maior da percepção dos respondentes. O questionário foi aplicado a 12 servidores atuantes no setor de contabilidade e com formação em Ciências Contábeis, entretanto destes, 08 questionários foram respondidos, representando 67% do universo estudado.

Os resultados obtidos foram organizados conforme a necessidade do objeto de estudo, tendo como subsídio, para apoio de compreensão e análise, o material da literatura consolidando as informações. Para fins de obtenção dos resultados, os dados foram analisados a partir do agrupamento das informações referente à implantação do SICSP, bem como suas contribuições e dificuldades de sua implantação na Prefeitura Municipal de Cacoal.

A apuração dos resultados está demonstrada por meio de gráficos e figuras, tendo como subsídio, para apoio de compreensão e análise, o material bibliográfico consolidando as informações. Esta pesquisa está pautada dentro dos padrões éticos de pesquisa no sentido de não mencionar nomes ou quaisquer dados que possam trazer prejuízos a outrem.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta uma pesquisa na literatura sobre a contabilidade de custos no setor público e as exigências advindas do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, abordando aspectos relacionados à implantação do SICSP e o conhecimento do profissional que atua na contabilidade pública referente à implantação e implementação do SICSP no município de Cacoal.

### 2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS: ASPECTOS CONCEITUAIS E HISTÓRICO

A contabilidade é uma importante ferramenta utilizada para promover o bom desempenho das atividades de uma entidade, sendo que a má gestão significa para muitas entidades o encerramento precoce de suas atividades. Com uma contabilidade organizada, é possível gerenciar fatos que poderão afetar o patrimônio da entidade (PAVAN, 2011).

A contabilidade de custos, de acordo com Leone (1997), compreende o ramo da contabilidade destinado à produção de informações aos diversos níveis gerenciais de uma entidade, as quais auxiliam na determinação da rentabilidade e do desempenho das atividades, no planejamento, controle e administração do desenvolvimento das operações e tomada de decisões.

Para Crepaldi (2010. p.2) a contabilidade de custos pode ser definida como uma “técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. É voltada para a análise dos gastos da entidade no decorrer de suas operações”.

Enquanto Diniz, Dieng, Moraes (2008) corroboram afirmando que a contabilidade de custos é uma ferramenta que atende a finalidade gerencial, e compreende a importância do seu uso de caráter interno pelos gestores, pois estes teriam maior flexibilidade e informalidade para elaboração, obtenção e utilização das informações geradas, desde que viabilizem o processo decisório da entidade.

Para melhor entender a aplicação e compreensibilidade da contabilização dos custos numa entidade faz-se imprescindível o domínio dos conceitos da terminologia de custos que são aplicados principalmente aos diversos métodos de custeio existentes. Para tanto, Leone (1997) e Martins (2008) compreendem os seguintes conceitos básicos apresentados na Figura1:

TERMINOLOGIA DE CUSTOS	DESCRIÇÃO
<b>Gasto</b>	É o Sacrifício financeiro que se dá por entrega ou promessa de entrega de ativos para se obter um produto ou serviço
<b>Desembolso</b>	É o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
<b>Investimentos</b>	Gasto que é registrado no ativo em função de sua vida útil ou de benefícios que proporcionará em períodos futuros.
<b>Custo</b>	Gasto relativo a bem ou serviço consumido na elaboração de um outro bem ou serviço.
<b>Despesa</b>	Bem ou serviço consumido na mesma forma física que é adquirida para obtenção de receitas.

**Figura1 - Conceitos básicos da Contabilidade de Custos**

Fonte: Adaptado de Leone (1997); Martins (2008)

### 2.1.1 Contabilidade pública x Contabilidade Privada

A contabilidade de custos foi inicialmente desenvolvida para fornecer dados de custos às demonstrações contábeis atendendo a três objetivos básicos: A determinação do lucro; Controle das operações de negócios e tomada de decisões. Porém nas últimas décadas teve uma importante evolução, tornando-se uma arma da contabilidade gerencial (CRC, 1992).

Segundo Martins (2008), a contabilidade de custos surgiu no setor privado com intuito de apropriar valores aos bens produzidos em indústrias, e, durante algum tempo, foi usada apenas para mensurar estoques e resultados, uma forma que solucionava os problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado de uma entidade.

Porém, com o crescimento das empresas e conseqüentemente o aumento na complexidade do sistema produtivo, verificou-se as informações advindas da contabilidade gerencial contribuía na gerência da empresa, auxiliando no controle e na tomada de decisões (BORNIA, 2010).

O auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões são duas funções relevantes da contabilidade de custos, portanto é importante conhecer os custos e utilizar as informações obtidas. Muitos órgãos utilizam a contabilidade de custos para atender apenas às exigências fiscais, esquecendo-se de que ela pode constituir-se numa importante ferramenta de controle gerencial, dando suporte a diversos processos decisórios importantes à administração (MARTINS, 2008).

A contabilidade de custos na área pública demonstra a real situação patrimonial da administração pública, sendo tão importante quanto à contabilidade privada; ela não apenas limita-se a prestar contas dos recursos públicos, como também fornece subsídios para tomadas de decisões e auxilia na elaboração do planejamento governamental (PAVAN, 2011).

A implantação de sistema de custos na administração pública rompe o paradigma de que a máquina pública não precisa ser avaliada pois não desenvolve atividades que visam lucros. Desse modo, a ordem no setor público não é unicamente reduzir gastos, é imprescindível identificar a qualidade dos gastos públicos. Portanto a melhoria no desempenho de uma organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que forneçam subsídios aos processos decisórios (NUNES, 1998; MACHADO, 2010).

### 2.1.2 Contabilidade de Custos no Brasil

A Contabilidade de Custos começou a ser introduzida no Brasil após a Proclamação da República, porém somente a partir de 1889 passou a ter mais ênfase, acompanhando conseqüentemente a evolução das políticas públicas, tornando-se imprescindível para gestão governamental. Contudo, as legislações específicas que tratam da avaliação dos custos no setor público só começaram a ser criadas na década de 1960 (SLOMSKI, 2009).

A partir do ano de 1922 é aprovado no Brasil o Código de Contabilidade da União, e em 1940 pelo Decreto-Lei nº 2416/1940 foi determinada a padronização dos procedimentos para a Contabilidade de todos os entes da Federação para fins de elaboração do orçamento e demonstrações

contábeis governamentais. Tais procedimentos foram substituídos pelas disposições legais contidas na Lei nº 4320/1964 (Lei de Finanças Públicas), (SLOMSKI, 2009).

A Lei nº. 4.320/1964 regulamentou o campo de atuação da contabilidade pública, dispôs sobre normas gerais de Direito Financeiro para elaboração de planejamento e controle dos orçamentos e de balanços e tem aplicabilidade para União, Estados, Distrito Federal, Municípios, suas autarquias e fundações; atuando de acordo com o modelo de organização estipulado pela Lei nº. 4.320/1964 (Lei de Finanças Públicas), no art. 83:

Os serviços de contabilidade são organizados de forma a permitir 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.

Slomski (2009) afirma que no Brasil a aplicação da contabilidade na administração pública encontra-se em fase embrionária e ressalta que esta, alcançou sua maior idade somente duas décadas após a promulgação da Lei de Finanças Públicas, com o invento e utilização de sistemas informatizados de controle que permitiam execução, registro, acompanhamento e controle das finanças públicas no Brasil.

No ano de 2000 entra em vigor a LRF, principal instrumento regulador das contas públicas no Brasil, ocasião em que a contabilidade de custos, tornou-se um tema relevante e obrigatório entre os profissionais de contabilidade, pesquisadores e gestores públicos. Seu objetivo é estabelecer metas, limites e condições para gestão das receitas e das despesas compreendendo um dos mais significativos instrumentos à promoção da transparência dos atos e fatos da Administração Pública disponibilizados ao cidadão quanto aos gastos públicos, por indicar os parâmetros para uma administração eficiente (SLOMSKI, 2009).

Um dos parâmetros destacados por Cruz, Platt Neto (2007) é a obrigação da adoção de um sistema de custos pelos entes indicando a finalidade para avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentaria, financeira e patrimonial.

### 2.1.3 Aplicabilidade da Contabilidade de Custos no setor público

Conforme exposto na NBC T SP (Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público) 16.1 a contabilidade de custos na área pública pode ser compreendida como o ramo da ciência contábil que emprega os princípios e normas relacionadas à gestão patrimonial de entidades públicas, no processo de fornecimento de informações contábeis dos resultados e dos aspectos de natureza: orçamentária, econômica e financeira do patrimônio do ente público. Desde a vigência da Lei nº 4.320/1964, em seu art. 83, a Contabilidade Pública já era considerada como a ciência que propiciava, por meio de seus procedimentos, a coleta, o registro, o controle e a análise dos atos e fatos referentes ao patrimônio público e suas variações.

Nascimento (2013) afirma que na área pública, a contabilidade de custos efetiva-se como ferramenta que pode ser utilizada para otimização de resultados, melhoria de processos e análise de alternativas e consequentemente promovendo a transparência quanto à gestão pública, principalmente no que tange a qualidade dos gastos públicos, evidenciando aspectos como: aperfeiçoamento da gestão estratégica e da tomada de decisão; melhoria da gestão orçamentário-financeira e aperfeiçoamento na metodologia de avaliação de programas; modernização da gestão tecnológica; aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão de desempenho; Redução e controle de custos e mudança cultural na gestão dos recursos públicos.

O Decreto nº 93.872/1986 que alterou a Lei nº 200/1967, em seu art. 137, determinou a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços, bem como punição às unidades que não providenciassem as informações necessárias para permitir sua mensuração:

A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a

utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

Para que a gestão dos recursos públicos seja eficaz e adequada é necessário à realização do controle orçamentário por meio do planejamento, o qual de acordo com Andrade *et al.* (2010, p. 01): “O planejamento é essencial; é o ponto de partida para a administração eficiente e eficaz da máquina pública. A qualidade do planejamento ditará os rumos para a boa ou má gestão, refletindo diretamente no bem-estar da população”.

O planejamento do orçamento tornou-se obrigatório a partir da CF/1988, porém essa obrigatoriedade foi reforçada pela LRF na qual há especificação quanto aos instrumentos de planejamento, os quais são compreendidos em: Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA, bem como a elaboração de metas orçamentárias a serem acompanhadas e executadas (ANDRADE *et al.*, 2010).

Cruz, Platt Neto (2007) afirma que a finalidade da LRF é de disciplinar a gestão dos recursos público por meio dos instrumentos do planejamento, objetivando o controle e transparência das ações, ao passo em que previne riscos e corrige desvios capazes de afetar o equilíbrio público. O equilíbrio das finanças públicas é considerado por Andrade *et al.* (2010) uma das principais atribuições da LRF pois procura equivalência dos gastos aos recursos públicos.

De acordo com Andrade *et al.* (2010), o PPA é elaborado para um período de quatro anos, sendo que sua função é estabelecer as diretrizes, objetivos e metas de médio prazo da administração pública. Para LDO compete formular as políticas públicas e respectivas prioridades para o exercício seguinte, enquanto a LOA tem como objetivo estimar a receita e fixar as despesas para o exercício financeiro subsequente. Quando identificadas no PPA quais as ações que receberão prioridade no próximo exercício, a LDO torna-se um elo entre o PPA e a LOA.

Para que ocorra execução eficaz do planejamento orçamentário é de suma importância à obediência aos princípios tratados no art. 37 da CF/1988 pela União, Estados, Distrito Federal e os Municípios; e dentre os princípios fundamentais destacam-se: a eficiência que evidencia quando a relação consumo-produto atendeu às expectativas, podendo ser aferido através do Demonstração do Resultado Econômico e a eficácia que está relacionado ao alcance dos objetivos e metas. Sendo assim, é vital ter o conhecimento e a compreensão da contabilidade de custos e métodos de custeio para medir a eficiência das atividades da administração pública (SLOMSKI, 2009).

Nesse sentido Jesus (2018) admite que a eficiente e eficaz aplicação da LRF, ainda não é o suficiente para o rigoroso controle preventivo de suas finanças e patrimônio, devendo o Estado buscar outros mecanismos mais específicos como sistema de custos, pois o poder público precisa saber com precisão e detalhes como são empregados todos os seus recursos e se estes estão atendendo ao princípio do objeto: custo/otimização/benefício.

## 2.2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS E SUBSISTEMAS

A contabilidade pública até 31 de dezembro de 2009, estava organizada em quatro sistemas: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Compensação. Porém com a aprovação da NBCT - SP 16.2, passou a ser estruturada na forma de subsistemas assim classificados: Orçamentário, Patrimonial, Compensação e Custos. O sistema financeiro foi incorporado ao sistema patrimonial e criado o subsistema de custos, o qual passa ter finalidade legal com a NBC T SP 16.11. (CARNEIRO *et al.*, 2012).

Em 2000, com a aprovação e vigência da LRF foi reforçada a necessidade de implantação do Sistema de Informação de Custos, assegurando de forma plena o controle das finanças públicas brasileira. Sua estrutura é fundamental para impor transparência às finanças no âmbito governamental

e determinar a obrigatoriedade de elaboração de planos de curto, médio e longo prazo em relação aos gastos públicos (BRASIL,2012).

### 2.2.1 O sistema de custos como ferramenta gerencial

De acordo com Wiemer e Ribeiro (2008) “a melhoria no desempenho de uma organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que viabilizem a sustentação nos processos decisórios, contemplando medidas de resultado e de custos para obtê-los”. Nesse sentido, o sistema de custos só será oportuno e viável com associação ao sistema de informações gerenciais, que proporcionará relatórios, analisando os custos e tomando decisões.

Na Administração Pública do Brasil é explícito o desenvolvimento da Contabilidade de Custos, pois conforme se evolui o Estado percebe-se a importância em utilizar instrumentos de controle e planejamento, para fins gerenciais (HOLANDA *et al*, 2012).

Com a criação da Lei nº 10.180/2001, que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal concedeu-se à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal

Em 2011, foi implementado o Sistema de Custos do Governo Federal (SICGF) com definição das suas atribuições e abrangência com a vigência das portarias nº 157 e 716 da STN. O SICGF é um sistema que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da Administração Pública Federal, tal como SIAPE, SIAFI e SIGPLAN para geração de informações de caráter gerencial a ser utilizadas tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle (STN, 2018).

Ele pode ser utilizado nos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle, fornecendo informações que subsidiem as decisões governamentais e organizacionais nas instituições vinculadas ao setor público, de modo que se obtenha uma alocação mais eficiente do gasto público (FERNANDES, 2011).

O SICGF enquanto ferramenta de gestão busca aprimorar o controle da ação governamental com enfoque para os resultados; assim, o Governo Federal adotou um sistema de contabilização de custos que permita a análise da eficiência relacionada a utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores, para execução dos programas do governo. Um dos principais objetivos do sistema é fornecer informações que propiciem a superação de custos, favorecendo uma análise custo-benefício viável (NASCIMENTO, 2013).

Logo, é imprescindível a implantação de um sistema de custos, devidamente modelado numa base conceitual em que estejam presentes os princípios da eficiência, da eficácia, da efetividade e da economicidade. Esse sistema deverá compreender as diversas áreas de atividades, apurando dados e informações para auxílio no processo decisório utilizando critérios de apropriação dos custos gerados às atividades por meio dos métodos de custeio ou métodos de custeamento (DINIZ, DIENG, MORAES, 2008; CRUZ, PLATT NETO, 2007).

### 2.2.2 Métodos de Custeio Aplicados ao Setor Público

Compreende-se método de custeio o processo de identificação e associação do custo ao objeto custeado, podendo-se utilizar para fins de apropriação de custos, dentre os seguintes e principais métodos: Custeio por Absorção; Custeio Direto ou Variável; Custeio Baseado em Atividades, dentre outros (CRUZ, PLATT NETO, 2007).

Sobre a diversidade de métodos de custeio Diniz, Dieng, Moraes (2008) abordam sobre a dificuldade gerada quando da escolha do método de custeio viável a ser adotado na Administração Pública, o que justifica a subjeção do gestor na implementação de um sistema de custos adequado às características individuais de cada entidade.

Para Machado (2002) o custeio direto é o método apropriado para o setor público, considerando que ele possibilita a mensuração e alocação diretamente dos custos fixos e variáveis aos objetos de custos sem a necessidade de recorrer a rateios. No entanto, considera-se que a escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio (DINIZ, DIENG, MORAES, 2008).

De forma sucinta, Cruz e Platt Neto (2007) afirmam que a opção mais viável para uma implantação do SICSP é a do custeio baseado em atividades (*ActivityBasedCosting* –ABC), adaptado às necessidades do setor estatal. Afirmam ainda que, é uma forma congruente de verificar como os custos por atividades reagem ao ambiente, de modo que, o método ABC fornece as relações entre as atividades e o consumo de recursos. As diferenças entre o método de custeio ABC e os demais ficam evidenciadas na figura 2:

SISTEMA TRADICIONAL	SISTEMA ABC
Os produtos consomem custos	Rastreia custos baseados em sua demanda por atividade
Recursos são consumidos por produtos	Recursos consumidos por Atividades e as Atividades são consumidas por produtos.

**Figura 2 – Comparação entre métodos: Custeio XABC**

**Fonte: Cruz; Platt Neto (2007).**

Para Nunes (1998) o método ABC parte da hipótese fundamental segundo a qual são as atividades, e não os produtos, que consomem recursos na organização. Essas atividades é que geram custos. Assim, um sistema de custo ABC mostra essencialmente quais são as atividades e como elas geram os custos.

Desse modo, pelo mapeamento das atividades pode-se fazer uma descrição mais detalhada sobre a forma como os recursos são consumidos dentro de uma organização. O mapeamento de atividades identificará quais atividades agregam valor ao produto e quais não agregam e para cada atividade é avaliada a taxa de consumo de recursos (NUNES, 1998).

Em pesquisa bibliométrica realizada por Carneiro *et al.* (2012), foi verificado que o método de custeio mais discutido, bem como o mais orientado para o setor público, é o ABC, pois este poderá ser operacionalizado com informações dos sistemas já existentes no que lhe for conveniente, das listas de atividades das organizações, com seus direcionadores de custos e objetos de custeio, processando-se paralelamente aos sistemas existentes e não interferindo na execução orçamentária e financeira (CARNEIRO *et al.*, 2012; WIEMER; RIBEIRO, 2008).

Percebe-se, portanto que a escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos. Além disso, no setor público, diferentemente do setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio. Nesse sentido, qualquer um dos cinco métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto) pode ser adotado.

### 2.2.3 Aspectos fundamentais doSICSP

O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos e os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (CFC,2012).

Segundo a NBC T 16.11, o SICSP deve registrar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público e estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual caso tenha relação com os mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado.

De acordo com Alves e Francez (2005) para que se crie um ambiente propício à implementação de um sistema de custos é necessário que haja total conhecimento dos serviços prestados pela entidade pública; possuir conhecimento de sua estrutura organizacional, além de dispor de sistemas de planejamento, contabilidade, controle interno e suporte da tecnologia da informação. Adicionalmente, o SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público, devendo este, estar integrado com o processo de planejamento e orçamento e utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado (CFC,2012).

Machado (2002) afirma que o SICSP deve atender às exigências da Lei Complementar nº 101/2000 e conter em sua estrutura atendimento aos seguintes quesitos apresentados e explicados na Figura 3:

QUESITO	INFORMAÇÃO
<b>Sistema de acumulação de custo</b>	auxilia no processo de acumulação dos custos, custeando os projetos por ordem de produção ou por custeamento por processo. No setor público, a prestação dos serviços assíduos como, educação, saúde segurança, enquadra-se no conceito de acumulação custo por processo. Já acumulação por ordem de produção exemplifica-se quando uma prestação de serviço se tem data inicial e final para sua execução como por exemplo a construção de uma escola, uma ponte, etc.
<b>Sistema de custeio</b>	Norteia o tratamento das informações de custos, está relacionado ao modelo de mensuração e sujeita-se ao tipo de informação que os gestores precisam: se baseados em dados reais, atuais, histórico, estimados e/ou predeterminado. Aplicando este conceito para o setor público, os custos se apresentam como histórico e orçado. Contudo, segundo a NBC T 16.11, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão.
<b>Método de custeio</b>	Refere-se apropriação de Custos, identificando e integrando o custo ao objeto a ser custeado. Podendo ser custeio por absorção, variável, ABC, pleno, etc.

**Figura 3 - Características do Sistema de Custos**  
**Fonte: Adaptado de Machado (2002).**

Colaborando nesse sentido, Cruz e Platt Neto(2007) expõe as características e as novas perguntas que um sistema de custos deve se propor a responder, descritas na Figura 4:

CARACTERÍSTICAS	PERGUNTAS
1) É dinâmico; 2) Está em constante evolução; 3) Não é estático; 4) Flexibilidade; 5) Adaptável à realidade do ente público; 6) A informação isolada “o quanto custou”, não auxilia muito na tomada de decisão	1) Onde custou? 2) Como custou? 3) Quanto custou? 4) Quem comprou? 5) O que comprou? 6) Por que comprou?

**Figura 4 - Atribuições de um Sistema de Custos.**  
**Fonte: Adaptado de Cruz e Platt Neto (2007)**

Sendo assim, é necessário comprometimento e preparação dos profissionais que manipularão as informações de custos, afinal o maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório, essencialmente para facilitar a tarefa do gestor na busca por maximizar os resultados dos recursos públicos (MACHADO; HOLANDA, 2010).

### 2.3 IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: PANORAMA GERAL

As experiências com a utilização de sistema de custos no setor público são recentes quando comparadas com as do setor privado, pois mesmo diante de disposições legais, no Brasil não se tem a cultura de apuração de custos no serviço público, embora existam algumas iniciativas isoladas no âmbito federal (BRASIL, 2001).

De acordo com Filho (2004) essas iniciativas se deram antes mesmo do advento da LRF em virtude de uma necessidade gerencial antiga, visto que, o sistema de custos fornece informações que viabilizam uma avaliação plena do desempenho econômico, financeiro e patrimonial do ente público, ao passo que fornece informações que podem ser utilizadas para otimização de esforços no processo de transparência na comunicação dos relatórios da gestão.

Uma iniciativa estudada por Filho (2004) foi um caso de implantação de um sistema de custos no Hospital Naval de Salvador – HNSA (Bahia), ocorrido entre junho de 1998 e fevereiro de 1999, que segundo o autor, possibilitou o rastreamento, acumulação, organização, e combinação dos dados operacionais, físicos e monetários do hospital até os custos unitários dos procedimentos médicos por centros de atividades e custos.

A princípio foi desenvolvido um sistema básico usando um conjunto de planilhas em Excel, com telas para entrada de dados e planilhas de processamento protegidas de usuários na operação para que posteriormente pudesse ser aperfeiçoado pela própria dinâmica operacional da entidade (FILHO, 2004).

No entanto, deve-se considerar as dificuldades encontradas em função da implementação do sistema para que as informações sejam geradas e utilizadas, dentre as quais destaca-se: a LRF apresenta a exigibilidade, mas não uma metodologia padrão, surgindo assim um impasse de qual o método é mais adequado para apuração dos custos, de como proceder, considerando que as informações não podem ser arbitrárias, pois não constituirão informações precisas no auxílio à tomada de decisão, tornando então limitado o poder discricionário do gestor público na condução das atividades públicas (FILHO, 2004).

Cruz e Platt Neto (2007) também afirmam que a escassez de recursos nos Estados e Municípios para atender as necessidades tem dificultado a aplicação da contabilidade gerencial, desta forma os gestores buscam por convênios e programas nacionais para suprir essa insuficiência de recursos, porém não tem grande intervenção nas tomadas de decisões da alocação de recursos, ficando perceptível que a adoção imediata da contabilidade de custos é essencial ao bom funcionamento da Administração Pública.

Considera-se como outra dificuldade a ausência de cultura de mensuração e avaliação de custos no serviço público, a qual vem sendo amenizada como resultado de iniciativas de alguns entes públicos, dentre elas: O Ministério da Aeronáutica que dispõe de um sistema de custos desde os anos de 1970 passando por algumas reformulações nos últimos anos; o Ministério da Marinha que dispõe de um sistema de custo-padrão para as atividades de manutenção e reparo de embarcações; O Hospital Naval de Salvador (HNSA) que instituiu o sistema de custos em 1998, portanto antes da LRF e a Embrapa (Empresa Federal de Pesquisa Agropecuária) que adotou um sofisticado sistema de avaliação institucional na metodologia *Balanced Scorecard* (BSC) complementando o controle com a implementação do sistema de custos ABC (BRASIL, 2001).

Alguns estudos revelam que os municípios não têm condições de cumprir as exigências legais, dos quais destaca-se a pesquisa apresentada por Diniz, Dieng e Moraes (2008), nos municípios do Estado da Paraíba, na qual constata-se ser indispensável à implantação de um sistema de custo para evidenciar a eficiência, da eficácia, da efetividade e da economicidade, e que, apesar dos gestores concordarem com os conceitos e a importância da Contabilidade de Custos, não significa que eles façam uso deste conhecimento; no entanto, podem contribuir para que a Administração Pública continue engajando-se na busca pelas boas práticas gerenciais.

No estudo aplicado por Araújo, Carneiro e Santana (2015) no Estado de Rondônia, constatou-se que o SIC (Sistema de Informação de Custos) não estava devidamente implantado, nem houve disponibilidade orçamentária e financeira para que se concretizasse sua implantação imediata no ano

de 2014. O estudo ainda revela que há pouca manifestação de interesse sobre a implementação do sistema de custos. Entre os motivos que fundamentam essa realidade, podem ser citadas a discordância e a indecisão dos gestores públicos quanto à elaboração e à execução de planejamento e do cronograma de implantação do sistema.

Em outro estudo aplicado no Estado de Rondônia por Moraes *et al.* (2016) identificou que há o entendimento consolidado referente a utilização do SCPM (Sistema de Custos Público Municipal), e que este melhorará consideravelmente a prestação de contas aos órgãos que exercem a fiscalização e a transparência à sociedade, no entanto, o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (TCE-RO) informou que não havia nenhum município no estado que tenha adotado efetivamente o SICSP.

Ao fazer levantamento da realidade de implantação do SICSP nos Estados Brasileiros, Costa, Raupp e Dias (2017) concluíram que nenhum Estado brasileiro possui um sistema de informação de custos totalmente implantado. De acordo com a pesquisa onze Estados (45,83%) estão em fase de estudos para processo de implantação de sistema de custos. Sete Estados (29,17%) não iniciaram qualquer estudo e apenas seis Estados (25%) já iniciaram o processo de implantação de sistema de custos, mas ainda encontram dificuldades em sua implantação e conclusão.

No geral, as dificuldades mais citadas são a carência do número de integrantes da equipe técnica e a necessidade relacionada aos recursos financeiros. Em termos de contribuições, receberam destaque os itens que apontaram proporcionar informações mais confiáveis para a tomada de decisão, maior economia e controle dos recursos públicos e melhor eficiência nos resultados do governo (COSTA; RAUPP; DIAS, 2017).

### 3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados e analisados os resultados da pesquisa relacionados ao sistema de custos e a percepção dos profissionais contábeis que atuam na prefeitura do município de Cacoal no Estado de Rondônia.

Os dados foram organizados em tabelas e gráficos que apresentam os resultados na forma de porcentagem. Será feita uma análise crítica das informações obtidas por meio das respostas dos profissionais da área contábil da gestão pública.

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DO LOCAL DA PESQUISA

O município de Cacoal localiza-se a centro-leste rondoniense e é a 5ª cidade mais populosa de Rondônia. Segundo dados do IBGE(2018) a cidade possui 84.813(oitenta e quatro mil e oitocentos e treze) habitantes, com área territorial de 3.792,948 km<sup>2</sup>, densidade demográfica de 20,72 hab./km<sup>2</sup> e seu IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) é 0,718.

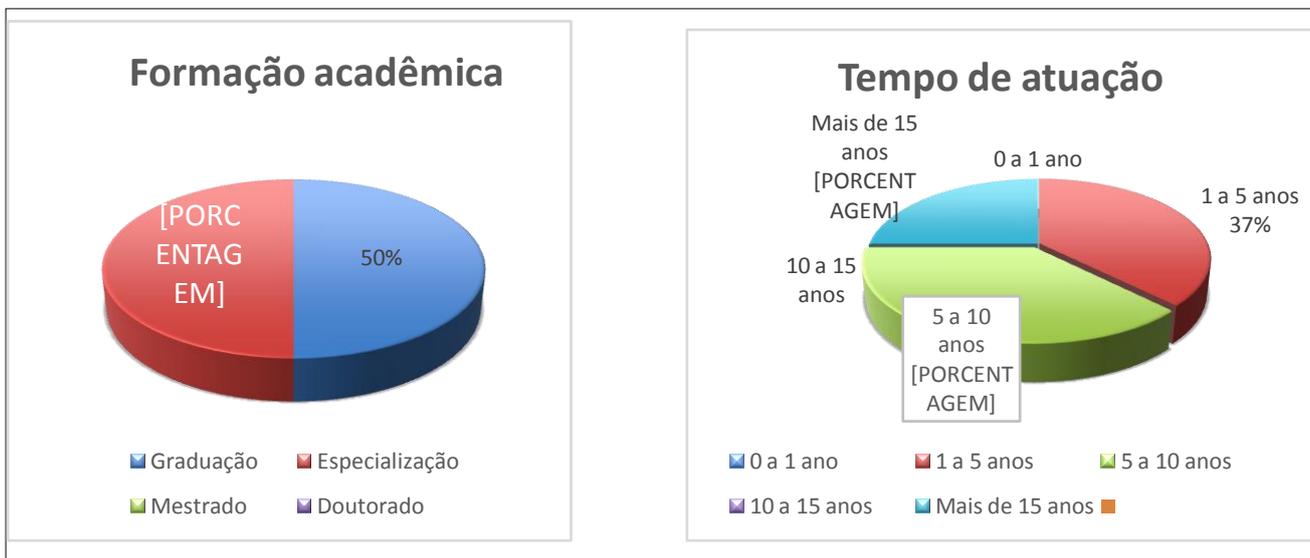
A Prefeitura fica situada na Rua Anísio Serrão, nº 2100, no centro de Cacoal e conta atualmente com um quadro de 1988 servidores ativos, dentre eles 12 profissionais com formação em Ciências contábeis atuantes no departamento de contabilidade e controle interno do município. A contabilidade por determinação legal é unificada, respondendo, portanto, por todas as secretarias do município(CACOAL, 2018).

#### 3.2 PERFIL DOS SERVIDORES

Inicialmente, os respondentes deveriam informar o grau de formação acadêmica. E através dos dados contidos na figura 5, verifica-se que 50% dos profissionais contábeis além da graduação possuem alguma especialização. 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. Segundo Cruz, Platt Neto (2007), a formação pode influenciar na execução dos trabalhos, em função do aperfeiçoamento das competências e habilidades, preparando o profissional para fornecer informações que auxiliem o gestor na tomada de decisão.

Observa-se ainda que: 37% estão entre 01 e 05 anos na função atual, e 63% têm mais de 05 anos na função, o que significa que estão atuando bem antes da divulgação de que no Brasil ocorreria o

processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, assim, a pesquisa evidencia que esses profissionais receberam uma formação nos moldes antigos da contabilidade governamental e estão vivenciando o momento da mudança e necessitando se adequar às normas, confirmando a qualificação dos respondentes para opinarem sobre as dificuldades de implantação e sobre as possíveis contribuições decorrentes. A formação acadêmica e o tempo de atuação encontram-se evidenciados na Figura 05:



**Figura 05:** Formação acadêmica e Tempo de atuação  
**Fonte:** Dados da pesquisa (2018)

### 3.3 PERCEPÇÃO DOS SERVIDORES SOBRE A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) estabelece regras e procedimentos contábeis a serem considerados pelos gestores da administração pública, principalmente sobre Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) como por exemplo, a depreciação, implantação do sistema de custo; Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – (DCASP), demonstrações estas, que sofreram alterações com as inovações trazidas pelos processos de padronização dos registros contábeis em virtude da consolidação nacional das contas públicas e do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público.

Com a edição da PortariaSTN nº. 634, de 19 de novembro de 2013, é assegurada a obrigatoriedade do cumprimento das exigências previstas no MCASP, bem como ressalta a adoção do SICSP, devendo sua implantação ocorrer de forma sistemática e gradual e considerando os objetivos organizacionais pretendidos, as informações contábeis a ser utilizadas nos processos decisórios, bem como os critérios de transparência e controle social.

Em entrevista com profissional contábil responsável pela contadoria da Prefeitura observou-se que o município já está concluindo o levantamento das informações do patrimônio referente à depreciação e que algumas secretarias já concluiu o relatório.

Com o objetivo de saber se a administração municipal já possui algum sistema de informação de custo, mesmo que em fase de desenvolvimento, os profissionais foram questionados se a instituição adotava algum tipo de controle de custos:

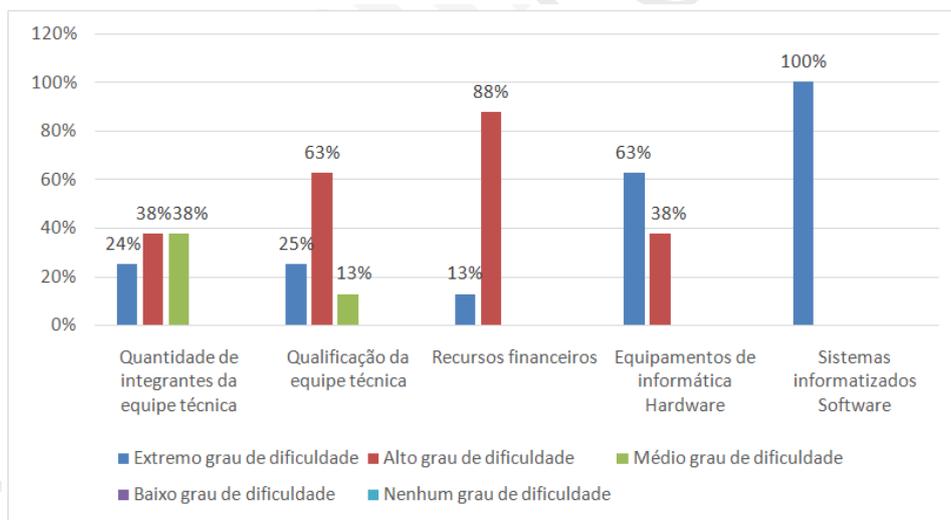
SIM	NÃO	TOTAL DOS RESPONDENTES
0	8	8
0%	100%	100%

**Figura 06:**Adoção do SICSP  
**Fonte:** Dados da pesquisa (2018)

Houve unanimidade na resposta de que ainda não há Sistema de Custos implantado. Tal fato foi confirmado por meio da observação no Portal da Transparência municipal, em especial as demonstrações contábeis, além da verificação do PPA, LDO, LOA, onde não consta nenhuma referência ou citação do SICSP, nem nos relatórios de prestações de contas. Percebeu-se que não há nenhuma publicação específica de custos de forma geral, como no Diário Oficial.

Os principais fatores, apontados pelos respondentes nas questões abertas, que influenciam na não implementação do SICSP, refere-se à: “Falta de pessoal qualificado”, “Desinteresse por parte da gestão”, “Falta de recurso financeiro”, “Indisponibilidade de softwares específicos para a gestão das informações de custos”, assim percebe-se que não há subsídios suficientes que possam propiciar um ambiente favorável à implantação de um sistema, como afirma Alves e Francez (2005) que é necessário que haja sistemas de planejamento, profissionais qualificados, e suporte da tecnologia da informação.

Embora não haja sistema de custos implantado e em funcionamento foi identificado por meio de visita “in loco”, que existe controle dos recursos em determinadas áreas, como: controle do combustível utilizado nas frotas de veículos utilizados no transporte escolar, próprios e terceirizados; controle na distribuição de medicamentos como auxílio ao combate de desperdícios, mas não uma medida de economicidade e controle de custos, apenas para controle das requisições em função do limite das despesas empenhadas. Filho(2004) em sua pesquisa identificou a mesma prática no início da implantação de um sistema de custos no Hospital Naval de Salvador – HNSA (Bahia), o que favoreceu o processo de implantação.



**Figura 07:** Dificuldades na implantação do SICSP  
**Fonte:** Dados da pesquisa (2018)

Na percepção dos respondentesum dos fatores que dificultam em grau extremo a implantação do SICSP é a falta ou insuficiência dos recursos financeiros destinados para este objetivo.Resultado esse que coincidem com os encontrados na pesquisa de Araújo, Carneiro e Santana (2015) em que uma das principais dificuldades encontradas dizia a respeito da indisponibilidade orçamentaria e financeira para execução da implantação de um SICSP.

Sequencialmente, aponta-se grau alto de dificuldade a ausência de Sistemas informatizados – softwares adequados e eficientes. Resultado, este, em consonância com os de Pacheco (2013)onde a

indisponibilidade de sistema informatizado com modelo definido para gestão de custos, inviabilizava a implementação do SICSP.

Outros aspectos que apareceram como aspectos limitadores foram: Quantidade de integrantes da equipe técnica; Qualificação da equipe técnica e Equipamentos de informática. Quase sempre, tais aspectos são os também encontrados em pesquisas desenvolvidas por outros autores, como por exemplo, a realizada por Costa, Raupp e Dias(2017) em que a carência do número de integrantes da equipe técnica e necessidades de recursos financeiros tornam-se inviáveis a implantação do SICSP. Neste presente estudo, as dificuldades apresentadas ajudam a explicar a ausência de implantação do SICSP na prefeitura de Cacoal. Além disso, tais resultados podem servir de critérios a serem considerados na busca pela implantação e implementação de um SICSP pelos gestores municipais.

### Contribuições da Implantação do SICSP

Afirmativas	Concordo %	Indiferente %	Discordo %
Comparações, medidas e padrões para a elaboração do PPA, LDO e LOA	100	0	0
Economia dos recursos financeiros da prefeitura	90	10	0
Controle dos desperdícios de recursos públicos	90	10	0
Subsídios para tomada de decisões dos gestores	100	0	0
Informações para definição sobre a continuidade, incremento ou paralisação na prestação de serviços	80	0	0
Possibilidade de medir o impacto das decisões	100	0	0
Obtenção de informações capazes de analisar o desempenho dos gestores públicos	80	20	0
Transparência da gestão pública	37	63	0
Informações (ex: custo por aluno, custo por paciente) de fácil entendimento pelos cidadãos	100	0	0
A informação de custos favorece o controle e avaliação da eficiência e eficácia	100	0	0

**Figura 08:** Contribuições da implantação do SICSP

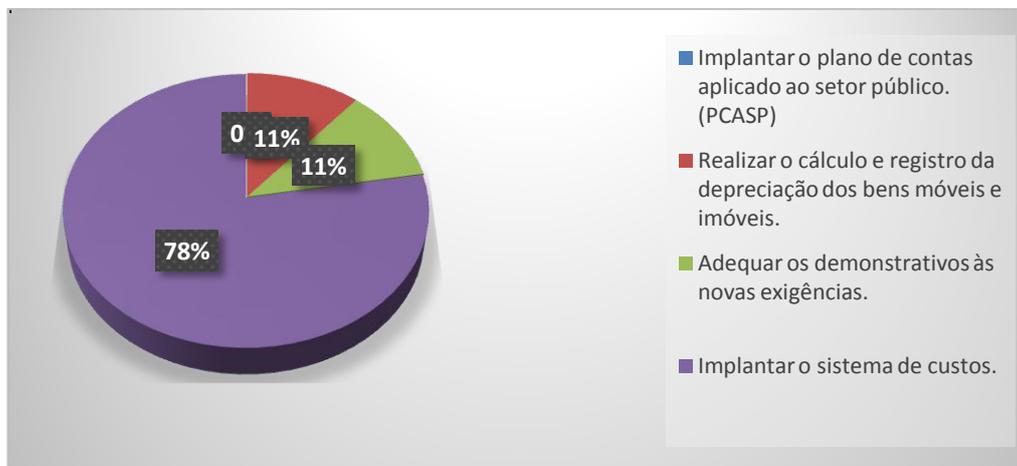
**Fonte:** Dados da pesquisa (2018)

Os resultados demonstrados na figura 08, revelam que a maioria dos contadores acredita que a implantação do sistema de custos permite um controle efetivo do patrimônio, colaborando com a tomada de decisões e dando suporte para elaboração dos instrumentos de planejamento (PPA, LOA e LDO) que afirma o posicionamento de Andrade et al. (2010) quando diz que o planejamento é o ponto de partida para uma administração eficiente e eficaz da máquina pública.

No entanto, é possível notar que não houve concordância total entre os respondentes quando questionados se o SICSP contribuiu no processo de Transparência da gestão pública, os respondentes alegaram que o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, no processo de Auditoria nº 1.160/2017, atribuiu ao município nota de 92,99% ao grau de transparência e na relação de recomendações conforme Anexo B, do referido documento, não há qualquer apontamento relacionado à ausência de informação de custos. Embora não haja o uso do SICSP na prefeitura, Brasil (2012) afirma que a utilização deste é fundamental para impor transparência às finanças no âmbito governamental e planejamento dos gastos públicos.

Quanto à percepção dos profissionais sobre o maior desafio na adoção das regras impostas pelo processo de convergência às normas internacionais evidenciados na figura 9 observa-se 78% considera a implantação do sistema de custos o procedimento mais desafiante, tal fato se justifica em

função de inúmeras variáveis discutidas nesta pesquisa que dificultam a iniciativa por parte dos profissionais para colocarem em prática a implantação do SICSP.



**Figura 09:** Desafios na adoção das regras do Setor Público

**Fonte:** Dados da pesquisa (2018)

## CONSIDERAÇÕES

Esta pesquisa teve como objetivo verificar o estágio de implantação do SICSP e os fatores que influenciam sua implementação no município de Cacoal. Para tanto, procurou-se verificar acerca da implantação, identificar os desafios e benefícios resultantes da implantação e implementação, bem como, conhecer a percepção dos servidores que atuam nos setores de contabilidade e controladoria quanto ao conhecimento relacionado ao SICSP.

Mediante os resultados, percebeu-se que não há sistema de custos implantado ou em desenvolvimento na prefeitura municipal e também não há presunção de que sua implantação ocorra a curto prazo. Os principais fatores que influenciam na implementação do SICSP refere-se: a falta de recursos financeiros, desinteresse dos gestores, a falta de servidores especializados e capacitados, e a falta de sistemas de informática (*software*).

Quanto à percepção dos respondentes, verificou-se que, por unanimidade, consideraram o sistema importante, bem como as informações por ele geradas e que ajudariam na tomada de decisão, no controle aos desperdícios e maior eficiência na gestão dos recursos públicos, entretanto, não houve total concordância quando questionados se o SICSP contribui na transparência das contas públicas, quesito este que, está mais exigido atualmente. Tal percepção se justifica em função de nenhuma exigência por parte do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia quanto da utilização de informações de custos.

A limitação do estudo consiste no fato de este ser um estudo realizado em apenas um município do Estado de Rondônia e que não se pode generalizar, no entanto, pode-se deduzir que há predominância dos fatores que influenciam negativamente o processo de implementação do SICSP nos municípios de mesmo porte, ou mesmo menores.

Como sugestão de nova pesquisa indica-se fazer uma nova pesquisa após a administração pública municipal implantar o sistema de custos, observando a opinião dos gestores sobre o SICSP e sua utilização efetiva no processo de transparência e tomada de decisão, analisando-se as principais limitações e contribuições do sistema implantado.

A partir do estudo demonstrado nesse artigo, conclui-se que é de suma importância observar o quanto a legislação existente enfatiza há muito tempo a necessidade de um mecanismo de mensuração, que oriente os gestores públicos no corte dos gastos públicos quanto na aplicação dos recursos.

Em função da escassez de recursos, ligados a política fiscal executada ao longo dos últimos anos e a necessidade de investir cada vez mais, surge questionamentos do tipo: como realizar os

investimentos devidos, já que a maior parte dos tributos encontra-se comprometida desde a sua arrecadação? Vejamos que a utilização de um SICSP seria uma das formas de efetuar um maior controle na alocação dos recursos e consequentemente a otimização dos resultados.

É perceptível que tal processo de implantação ocorra a longo prazo, pois com o passar dos tempos novos processos vão surgindo, como por exemplo, a adaptação ao E-Social, entretanto vale ressaltar que a adoção do SICSP é vital para a administração pública e não deve ser postergada por tantos anos.

Assim, o presente estudo, visa contribuir a discussão e implantação de um SICSP na Administração Pública Municipal, possibilitando o acompanhamento permanente da execução física e financeira dos programas de governo, de forma a garantir a eficiência, eficácia e economicidade dos recursos aplicados.

## REFERÊNCIAS

- ALVES.A. FRANCEZ. Z. R. **Sistema de Custos para a Administração Pública Municipal**. Revista Catarinense da Ciência Contábil - CRCSC – Florianópolis, v.4, n.11. p.65-72, abr./jul. 2005. Disponível em:<[revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/download/1143/1072](http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/download/1143/1072)> Acesso em: 20. Abr.2018.
- NUNES. M. A. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1998. Disponível em:<<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340/346>> Acesso em: 28. abr. 2018.
- ANDRADE, N. A. *et al.* **Planejamento governamental para municípios**. 2 ed.2. reimpresso. São Paulo. Atlas, 2010.
- BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**.3 ed. São Paulo, Atlas, 2010.
- 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, Rio de Janeiro, v. 20, n. 2, pp.70-89, maio/ago. 2015. Disponível em:<<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/15009>> acesso em: 18. abr. 2018.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 04 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)> acesso em: 05.mar. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Sistema de Custos no Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia?** Brasília: MF, STN, 2012. Disponível em: <[http://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/27032013\\_cartilha\\_sistema\\_de\\_custos\\_do\\_governo\\_federal.pdf](http://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/27032013_cartilha_sistema_de_custos_do_governo_federal.pdf)> acesso em: 02. abr. 2018.
- \_\_\_\_\_. **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**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de março de 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm)> acesso em: 20. abr. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Decreto Nº 93.872, De 23 De Dezembro De 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências**. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)> acesso em: 25. abr. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei Nº 10.180, de 6 de Fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. Disponível

- em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm)> acesso em: 30. Abr. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria. Portaria Nº 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.** Disponível em:<<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=23>> acesso em: 18. Nov. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Escola Nacional de Administração Pública. Gestão de custos no Setor Público.** ENAP, Brasília, 2001. Disponível em:<<http://antigo.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=259>> acesso em: 18. Nov. 2018.
- CARNEIRO, A. F.; SILVA NETO. M. J.; LOCKS. R.; SANTOS. A. M. M. **Custos na administração pública: análise focada na publicação de artigos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal.** Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v. 47, n. 2, p. 03-22, jul./dez., 2012. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2012v9n18p3>> acesso em: 20. abr. 2018.
- COSTA, B. S.; RAUPP, F. M.; DIAS, J. S. **Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação.** In: XXIV Congresso Brasileiro de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 2017. Disponível em:<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/4327/4327>> acesso em: 06.jun. 2018.
- CACOAL. Portal da transparência. **Prefeitura Municipal de Cacoal, 2018.** Disponível em:<<http://transparencia.cacoal.ro.gov.br/portaltransparencia>> Acesso em: 20. Nov. 2018.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO (CRC-SP) **Curso sobre contabilidade de Custos.** São Paulo Atlas, 1992.
- CREPALDI. S.A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010 p.364.
- CRUZ, F.; PLATT NETO. O. A. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados.** Belo Horizonte: Fórum 2007. 179 p.
- DINIZ. J.A, DIENG. M. MORAES. E. F. **A Utilização de Sistemas de Custos na Administração Pública Municipal: um estudo sob o enfoque comportamental.** In: XXXII ENCONTRO DA ENPAD, Rio de Janeiro, 6-10 de setembro de 2008. Disponível em:<<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS-B2727.pdf>> acesso em: 30. mai. 2018.
- FERNANDES. J.C. **O Uso Da Informação de Custos na Busca pela excelência da Gestão Pública.** In: IV CONGRESSO CONSAD, 2011, Brasília. Disponível em: <[http://banco.consad.org.br/bitstream/123456789/662/1/C4\\_TP\\_0%20USO%20DA%20INFORMA%C3%87%C3%83O%20DE%20CUSTOS%20NA%20BUSCA%20PELA.pdf](http://banco.consad.org.br/bitstream/123456789/662/1/C4_TP_0%20USO%20DA%20INFORMA%C3%87%C3%83O%20DE%20CUSTOS%20NA%20BUSCA%20PELA.pdf)> acesso em: 05. Jun. 2018.
- FILHO. E. M. A. **Implantação De Sistemas De Custos No Setor Público: Um Caso Real Antes Da Lei De Responsabilidade Fiscal.** In: XI Congresso Brasileiro de Custos, Porto Seguro, BA 2004. Disponível em:<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/2274/2274>> acesso em: 01.mai 2018.
- JESUS, I. V. **A Lei de Responsabilidade Fiscal na administração pública municipal.** CRC. Disponível em:<<http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista129/LRF.htm>> acesso em: 01.jun. 2018.
- LEONE S. G. G. **Curso de Contabilidade de Custos.** São Paulo: ATLAS, 1997. Cap. 1, p. 19-20.
- MACHADO, N. **Sistema de informação de custo; diretrizes para integração ao orçamento público e à contribuição governamental.** 2002. 220f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria), FEA/USP, São Paulo.

- MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custos no Setor Público**. TV NBR, 16 set. 2010. Entrevista concedida a Ginny Morais. Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=9NU\\_TMMIC60](https://www.youtube.com/watch?v=9NU_TMMIC60)> acesso em: 05. jun. 2018.
- MACHADO, N, HOLANDA, V. B. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Rev. Adm. Pública, Ago 2010, vol.44, no.4, p.791-820.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 9ª Edição. 8 reimpr. São Paulo. Editora Atlas S.A. 2008.
- MORAES, A. J. J.; CARNEIRO, A. F.; NETO, J. M. S.; SOUZA, A. J.; **Sistema de Custos Público Municipal: Análise da Percepção dos Auditores de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia**. RMC, Revista Mineira de Contabilidade, Belo Horizonte, v. 17, n. 2.2016. Disponível em: <<http://revista.crcmg.org.br>>. Acesso em: 29. maio, 2018.
- NASCIMENTO, S. **Lei de responsabilidade fiscal na prática dos concursos: questões CESP, ESAF, FCC e FGV**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- PAVAN, R. D. **Contabilidade Pública e novos procedimentos: A Percepção dos contadores Integrantes da Administração Pública Municipal direta, na região da AMREC**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC, Criciúma, 2011. Disponível em:<<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/599/1/Rafael%20Dias%20Pavan.pdf>> acesso em: 05. mai. 2018.
- RESOLUÇÃO CFC N.º 1.366/11 Aprova a NBC T 16.11 – **Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1366.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf)>a cesso em: 03. jun. 2018.
- SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1 ed., 3 reimpr., São Paulo: Atlas 2009.
- STN. **Sistema de Custos do Governo Federal A História do Sistema de Custos do Governo Federal**, 2018. Disponível em:<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos>> Acesso em: em 27.abr. 2018.
- WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C. **Custos no Serviço público**. Disponível em:<<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos42004/187.pdf>> acesso em: 24. abr. 2018.
- IBGE.**Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística -Censo 2018**. Disponível em:<<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/por-cidade-estado/estatisticas.html?t=destaques&c=1100049>> Acesso em: 23. nov.2018.
- PACHECO, E. N.**Gestão de Custos na Administração: Metodologia de Custeio Baseado em Atividades**. In: XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013. Disponível em:<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/86>> Acesso em: 23. out.2018.