



Revista de Administração e Contabilidade

Volume 15, número 3

Feira de Santana, setembro/dezembro 2023 p. 57 – 74

ISSN: 2177-8426

Uma reflexão sobre a implantação e utilização do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP)

Eliane Santos Lucareli Gumier

Lívia Maria de Pádua Ribeiro

Lucélia Viviane Vaz Raad

Caroline Fernandes de Paula Almeida

Rosemary Maia da Costa

Resumo

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público proporcionou o surgimento de normas contábeis brasileiras direcionadas à esfera pública, uma das quais objeto deste estudo, a NBC T 16.11. Esta norma trata da implantação e utilização do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) e vem evidenciar a necessidade da informação de custos para promover a transparência, apoiar o processo de tomada de decisão e realizar uma adequada prestação de contas. Dada a importância da NBC T 16.11, a presente pesquisa teve como objetivo geral analisar os avanços e desafios da implantação do Sistema de Informação Custo no Serviço Público. Foi realizado uma revisão sistemática com análise de dados qualitativos dos artigos de artigos que apresentassem uma discussão da implantação e utilização do SICSP, descartando estudos sobre custos que não realizaram esta reflexão. O estudo demonstrou que são poucas as experiências de implantação do SICSP; a maioria das pesquisas revelou que o setor público está em processo de implantação e em alguns casos ainda não implantaram. Isto se agrava quando se observa em nível municipal. Dessa forma, como ainda existem poucas pesquisas sobre o assunto SICSP, para futuras pesquisas, sugere-se estudar outras variáveis (como indicadores de transparência e de efetividade da gestão municipal) e a sua relação com o SICSP.

Palavras-Chave: Sistema de Informações de Custos. Setor Público. Processo Decisório.

1. INTRODUÇÃO

O advento da New Public Management (NPM) no final dos anos 1970 e início dos anos 1980, apresentou implicações para a contabilidade pública que passou a contar com técnicas na área de gestão (GROOT; BUDDING, 2004, BOGT, 2008, GROOT; BUDDING, 2008).

A publicação da Portaria 184/2008 pelo Governo Federal estabelecendo a convergência das demonstrações contábeis com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público contribuíram para a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Em 2011, as NBCASP foram complementadas pela NBC16.11, que trata do Subsistema de Custos Aplicado ao Setor Público.

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) foi implementado visando auxiliar na tomada de decisão, proporcionar melhorias no planejamento, na avaliação do processo de gestão eficiente dos recursos públicos, na avaliação do desempenho dos gestores municipais por meio da análise dos resultados e da comparação de administrações públicas similares.

A contribuição do SICSP para a transparência repercute na correta evidenciação dos custos, das despesas e das receitas públicas. Além disso, conforme Neves e Gómez-Villegas (2020), a estabilidade nos mercados financeiros internacionais é promovida por meio da transparência, da credibilidade fiscal, das demonstrações financeiras, da classificação de crédito e da melhora na tomada de decisões, sobretudo em entidades públicas.

A introdução de um sistema de custos no serviço público auxilia na mensuração das ações realizadas, por meio da implementação de um modelo de avaliação de resultados e transparência nas atividades.

Diante da referida normatização e da importância do SICSP, esta pesquisa pretende responder à seguinte questão: O formato da proposta implementada garantiu a eficiência do gasto público?

Nesse sentido, o objetivo geral da pesquisa é analisar os avanços e desafios da implantação do Sistema de Informação Custo no Serviço Público.

A escolha do tema justifica-se por permitir a reflexão sobre a importância da informação de custos no controle dos gastos públicos, que pode proporcionar benefícios para a sociedade.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Sistema de Informações de Custos no Setor Público

O processo de convergências das normas contábeis públicas aos padrões internacionais, as denominadas IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), contribuíram para a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e o surgimento de um novo paradigma da contabilidade. Essa nova abordagem da CASP evidencia a importância das informações de custos para a tomada de decisões e, por conseguinte a implementação do SICSP.

Piccoli e Klann (2015) mencionam que as NBCASPs harmonizam as práticas contábeis públicas brasileiras às normas internacionais denominadas de IPSAS, com consequente padronização da contabilidade dos entes federativos com base também nas normatizações adicionais editadas pela STN. Segundo Mangualde (2013) as IPSAS favorecem os processos de tomada de decisão; podendo contribuir para um melhor processo de prestação de contas, de gestão e o planejamento financeiro global; aumentando a responsabilidade e a transparência na contabilidade aplicada ao setor público. Além disso, elas podem corroborar na gestão de

passivos para se evitar crise financeira, proporcionando também a comparabilidade entre os diversos processos de coleta e realocação de recursos usados por diferentes países.

Marta Filho et al. (2015, p. 102) mencionam que o Sistema de Informação é formado da reunião de “vários elementos ou componentes inter-relacionados que coletam, manipulam e armazenam, difundem os dados e informações oportunas e relevantes para determinadas finalidades, e que serão úteis aos gestores da entidade”.

Considerando que a informação acurada de custos no setor público aprimora a accountability entre os órgãos públicos, o que culmina na redução das incertezas dos relatórios de custos e no aumento da comparabilidade das informações entre entidades. Assim sendo, a contabilidade de custo é concebida como uma ferramenta gerencial que contribui para a eficiência na gestão pública, pois suas informações medem o desempenho das atividades, produtos e serviços públicos.

Hansen & Mowen (2001) apontam a viabilidade do uso da Gestão de Custo em várias situações: estabelecer o custo de produtos, serviços e outros itens de gasto; obter dados para o planejamento, controle e avaliação de desempenho; e examinar informações relevantes para a tomada de decisões.

O SICSP poderá contribuir com os gestores e a sociedade para conhecerem, por exemplo, quanto custa efetivamente o serviço na saúde, na educação, dentre outros. Caso contrário, apenas se gasta, mas não se conhece o custo de cada serviço. Além disto, o SICSP permite o detalhamento dos custos: os custos de um aluno, os custos de um paciente, os custos de asfaltar uma rua, etc. Quando o município for construir uma escola ou uma unidade de saúde, com um sistema de custo é possível levantar o valor da obra e também os recursos para mantê-los depois (ELIAS; 2018; SOUZA NETO; ZONATTO, 2018).

2.2 Fatores Contingenciais que Podem Afetar a Implantação e a Utilização do SICSP

Fonte Calibri (Corpo) com tamanho 12. Sem espaçamento entre linhas e sem espaçamento entre parágrafos. Manter primeira linha com recuo de 1,5 cm e texto justificado. Subtítulos devem estar em negrito com cada palavra em Maiúscula, exceto conectivos.

Nesse estudo consideraram-se como recursos humanos: a quantidade de pessoal e a qualificação do pessoal. Os recursos materiais versaram sobre: equipamentos de informática (*hardwares*), sistemas informatizados (*softwares*) e recursos financeiros. E o grau de utilidade no processo decisório abrangeu: a utilidade no processo orçamentário, a utilidade na gestão pública, a utilidade na avaliação de desempenho dos gestores municipais, a utilidade na tomada de decisões econômicas e a utilidade na transparência dos programas de governo.

A transparência dos programas de governo é o fornecimento de insumos, geradores de informações, para que o cidadão possa monitorar as ações do ente público. Pinho (2006) e Avelino (2013) pressupõem que os municípios mais desenvolvidos, tendem à implantação de melhores portais de transparência, com melhores níveis de divulgação de informações junto à sociedade.

O Quadro 1 mencionou as pesquisas em municípios brasileiros que apresentaram fatores contingenciais que podem afetar a implantação e a utilização do sistema.

Quadro 1 - Fatores contingenciais que podem afetar a implantação e a utilização do SICSP

Fatores	Achados	Prefeituras	Autores
Quantidade de pessoal	Há pouca disponibilidade de pessoal comprometido com a sua função. Nos municípios pequenos, com poucos servidores, a mudança é complexa. Os funcionários da contabilidade já estão sobrecarregados, deveria haver uma assessoria para implantar o sistema e atuar junto à contabilidade.	Municípios de Santa Catarina	Souza Neto e Zonatto (2018)
	Nos municípios menores muitas vezes o contador acumula muitas atribuições.	Municípios de Santa Catarina	Drehmer, Raupp e Tezza (2017)
	A quantidade de pessoal disponível para este processo é imprescindível para a implementação.	Municípios de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul	Lovato (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Soares e Parcianello (2018)
Qualificação do pessoal	É necessária a capacitação e especialização de todos para essa implantação.	Municípios de Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Paraná, Mato Grosso e Pará	Silva, Fank e Scarpin (2011); Souza e Carvalho (2012); Franco et al. (2013); Degenhart, Fank e Vogt (2014); Maldonado et al. (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Cavichioli et al. (2018); Colussi e Souza (2018); Elias (2018); Soares e Parcianello (2018).
	O conhecimento do corpo técnico não possui associação significativa com a implantação do SICSP.	Municípios do Paraná	Lovato (2015)
	Não implantou o sistema devido à falta de conhecimento; falta de pessoal capacitado; falta de uma equipe montada. Há dificuldades nos municípios pequenos para encontrar profissionais qualificados na área de custos.	Municípios de Santa Catarina	Souza Neto e Zonatto (2018)
Equipamentos de <i>hardware</i>	Há a necessidade de investimentos e melhorias em <i>hardwares</i> que suportem adequadamente as necessidades do SICSP.	Municípios do Rio Grande do Sul	Souza e Carvalho (2012)
Sistemas (<i>software</i>).	Há a necessidade de investimentos e melhorias em <i>softwares</i> que suportem adequadamente as necessidades do SICSP.	Municípios do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná e Pará.	Souza e Carvalho (2012); Degenhart, Fank e Vogt (2014); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Cavichioli et al. (2018); Colussi e Souza (2018); Elias (2018); Soares e Parcianello (2018).

Recursos financeiros	Não há disponibilidade orçamentária e financeira para a implantação do SICSP.	Municípios de Rondônia, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Colussi e Souza (2018).
	Há viabilidade orçamentária e financeira para a implantação do SICSP.	Municípios do Paraná	Franco et al. (2013); Lovato (2015)
Porte do município	O porte do município, medido pela população influencia na implantação do SICSP. A maioria dos entrevistados relatou perceber influência do porte do município, afirmando que os municípios menores terão mais dificuldades na implantação do sistema.	Municípios do Paraná	Cavichioli (2017)
	Quanto ao porte do município, não foi comprovada estatisticamente nenhuma influência sobre a implantação do SICSP.	Municípios do Rio Grande do Sul.	Monteiro (2017)

Fonte: Elaborado pelas autoras (2023).

Os sistemas de informação são compostos das estruturas de *hardwares* e *softwares* que promovem o suporte ao SICSP. A implantação e a manutenção de qualquer sistema de informação necessitam do dispêndio de capital. Nesse caso, as prefeituras que possuem os recursos financeiros necessários, podem realizar investimentos, como por exemplo, em um SICSP e estarem à frente na implantação. Também, prefeituras com maiores receitas necessitam de um maior controle proporcionado por um sistema de custos.

Pressupõe-se também que de acordo com Avelino (2013), nos municípios favorecidos com maiores recursos repassados pela União tenderiam a divulgar mais informações, inclusive como uma forma de prestação de contas em relação aos recursos recebidos.

Os recursos humanos foram abrangidos pelo quantitativo de pessoal e qualificação dele. Conjectura-se que quando há um expressivo quantitativo de pessoal comprometido com a mudança organizacional, o envolvimento das pessoas favorece que as mudanças ocorram principalmente na implantação de um SICSP.

A qualificação do pessoal técnica e intelectualmente proporciona o entendimento do processo de implantação de um SICSP, para que se desenvolva e se processe com fluidez a implantação do mesmo. Lovato (2015) observa a necessidade da atenção por parte dos gestores municipais na qualificação dos seus funcionários e o mapeamento de onde os recursos humanos são mais exigidos, juntamente onde há o excesso de pessoal. Assim, a implantação do SICSP poderá apontar tais discrepâncias.

Também, as prefeituras mais populosas e desenvolvidas podem estimular a implantação do SICSP, devido à complexidade na administração, necessitando de um melhor controle com relação aos custos e receitas do ente público. No entanto, os resultados de Monteiro (2017) apresentaram que não existe efeito significativo dos fatores relacionados às características do município com maior ou menor população, ou maior ou menor orçamento, e o nível de implantação do SICSP.

No entanto, Gomes, Carvalho e Fernandes (2009) identificaram haver uma associação positiva entre o processo de desenvolvimento da contabilidade de custos e a dimensão do

município (número de trabalhadores e população do município). Estando mais propensos a adaptar o sistema e em uma fase mais avançada de implantação.

As informações de custos geradas pelo SICSP podem auxiliar na tomada de decisão, ao proporcionar melhorias no planejamento, na avaliação do processo de gestão eficiente dos recursos públicos, na avaliação do desempenho dos gestores municipais, por meio da análise dos resultados e da comparação de administrações públicas similares.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa se baseou em uma revisão sistemática com análise de dados qualitativos dos artigos. A revisão sistemática se caracteriza como uma técnica para avaliação e síntese da literatura em diversos campos de conhecimento (Zoltowski, Costa, Teixeira & Koller, 2014).

No entanto, a maioria dos estudos publicados no exterior sobre esta temática tratam de entidades específicas do setor público, como hospitais, universidades, secretarias do meio ambiente, unidades de serviço social, dentre outras. Além disso, os estudos tendem a investigar métodos de sistemas de custeio (activity based costing, time-driven activity-based costing, target costing, etc.) em organizações governamentais, diferente deste estudo que enfatiza a implantação e utilização do SICSP em municípios. Sendo assim, optou-se por selecionar os estudos que apresentassem uma discussão da implantação e utilização do SICSP, descartando estudos sobre custos que não realizaram esta reflexão.

Os trabalhos objeto de análise desta pesquisa, foram coletados na base de dados do Google Acadêmico, Scopus e Web of Science, na qual foram aplicadas as seguintes keywords como filtro de busca: public cost, public cost accounting, public cost system, implement. Foram selecionadas as publicações a partir de 2010, data em que o sistema de custos do Governo Federal no Brasil foi homologado por diversos órgãos governamentais, sendo posteriormente criada a NBCT 16.11, no ano de 2011. As bases de dados Web of Science e Scopus são bases de dados de revistas científicas mundiais e o Google Acadêmico possui uma abordagem inclusiva.

Para análise destes estudos anteriores foram levantados o objetivo ou questão de investigação, a metodologia, a amostra, os resultados e conclusões relacionados ao SICSP. Estes estudos sobre a implantação e a utilização do SICSP contribuem para compreender a gestão dos municípios brasileiros.

Houve análise quanto ao grau de dificuldade de implantação do SICSP considerando os recursos materiais e humanos, o porte do município e o grau de utilidade do Sistema SICSP no processo decisório.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

A partir do levantamento realizado pelas bases de dados, foram eleitas as publicações que tratassem de experiências da implantação e utilização do SICSP, encontrando um total de 27 estudos.

Para análise destes estudos anteriores foram levantados o objetivo ou questão de investigação, a metodologia, a amostra, os resultados e conclusões relacionados ao SICSP. Nos estudos selecionados sobre a implantação e a utilização do SICSP buscou-se estabelecer uma análise acerca das experiências, avanços e entraves ao processo.

Quadro 2 – Estudos anteriores

Autor (es)	Objetivo (s)	Metodologia	Amostra	Resultados e Conclusões
Machado e Holanda (2010)	Descreveram o SICSP do Governo Federal, o seu modelo, as características, o conceito, a finalidade e os usuários.	Estudo bibliográfico e documental.	-	Destacou-se como limitação a falta de integração dos sistemas estruturais e a falta de padronização das estruturas organizacionais do governo.
Silva, Fank e Scarpin (2011)	Analysaram o entendimento e o grau quanto à aplicação do SICSP junto aos gestores públicos das prefeituras do Estado de Santa Catarina, com base na LRF.	Exploratória, levantamento da entropia da informação.	293 questionários enviados e 61 respostas.	As prefeituras catarinenses não estão utilizando nenhum sistema de mensuração de custos de forma plena e não estão estruturadas para tanto de acordo com o que determina a Lei Complementar nº101/2000.
Verbeeten (2011)	Identificaram as metodologias de gestão dos custos das entidades governamentais da Holanda, a sua implementação e o seu uso.	Quantitativa e levantamento.	Foram aplicados questionários aos gestores e <i>controllers</i> de 57 entidades governamentais da Holanda.	A informação de custos é relevante ao processo decisório, sendo que os gestores que mais a utilizam são das áreas financeiras. Já os gestores políticos utilizam-se pouco desta informação. O ambiente externo (sociedade) que busca o controle da destinação dos recursos públicos motiva a implementação de quaisquer ferramentas de gestão de custos.
Lutlisky; Vašiček; Vašiček (2012)	Identificaram a evolução das práticas gerenciais relacionadas à gestão de custos adotada no setor público croata.	Quantitativa e levantamento	O questionário foi enviado aos gestores públicos croatas de 150 organizações e unidades do setor público	A pesquisa identificou um ligeiro aumento da utilização das ferramentas de gestão de custos nos últimos cinco anos. Os resultados indicam que a gestão de custos para fins de planejamento e controle de custos no setor público croata ainda não foi suficientemente utilizada no processo de determinação dos gastos orçamentários.
Souza e Carvalho (2012)	Avaliaram a preparação da implantação do sistema de custos por Prefeituras Municipais do Estado do Rio Grande do Sul.	Quantitativa e descritiva	42 questionários enviados e 30 respondidos.	Os principais resultados sinalizam a carência de recursos destinados à área de custos e precariedade estrutural para o planejamento e controle. Os respondentes apresentam consciência quanto à utilidade de um sistema de custos para

					controle do setor, entretanto, para eles, há necessidade de que os principais gestores municipais tenham maior comprometimento e apoio na implantação do sistema.
Borges, Mario e Carneiro (2013)	Analisou, através da ótica institucional, o desenvolvimento no governo federal brasileiro das novas ferramentas de gestão e a comparação com o processo de reforma australiano.	Exploratória, bibliográfica e descritiva.	-		O Brasil focou na implantação do SICSP como uma solução tecnológica e não se mobilizou institucionalmente. O caso australiano experimentou a mudança perpassando todos os níveis da administração pública, com embasamento teórico e legal, além da aceitação institucional.
Franco et al. (2013)	Identificaram o entendimento e a adoção dos sistemas de custos pelos municípios paranaenses perante os controladores, contadores e ou servidores ligados aos setores contábeis municipais.	Descritiva, com abordagem qualitativa.	399 questionários enviados e 67 respondidos.		Verificaram o limitado conhecimento sobre a importância, a utilidade, a viabilidade financeira e orçamentária do SICSP pelos agentes públicos e o reduzido índice da implantação efetiva.
Amaral et al. (2014)	Investigaram a percepção dos contadores públicos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) sobre suas contribuições e responsabilidades pelas informações do SICSP.	Descritiva <i>survey</i> .	182 questionários enviados e 39 questionários respondidos.		Muitos respondentes não sabiam da existência do SICSP. Os servidores da área financeira e orçamentária não possuem conhecimento ou não concordam com a sua responsabilidade na geração de informações sobre custos, de acordo com o modelo adotado pelo Governo Federal.
Degenhart, Fank e Vogt (2014)	Investigaram o entendimento e o grau de aplicação dos sistemas de custos nas prefeituras da região de abrangência da 31ª SDR (Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional) de Itapiranga, Santa Catarina.	Descritiva, levantamento e quantitativa.	5 municípios.		Não há a utilização de sistema de custeio pelas prefeituras, pois não estão preparadas para utilizarem tecnologias no processo de gestão. As prefeituras não possuem treinamento e sistema adequado para a estruturação dos custos e não possuem pessoas específicas capacitadas no setor de custos.
Araújo, Carneiro e	Analisaram o nível de entendimento e a	Descritiva, qualiquanti,	52 municípios.		Não se implantou o SICSP e nem se verifica a

Santana (2015)	implantação do SICSP, junto aos contadores, controladores e gestores públicos dos municípios do estado de Rondônia.	documental e <i>survey</i> .			disponibilidade orçamentária e financeira para o mesmo. Há o entendimento de que o SICSP proporciona transparência na gestão, melhora a tomada de decisão, auxilia na elaboração do PPA, LDO, LOA e no desempenho da entidade.
Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015)	Analisaram a implementação da contabilidade de custos em oito organizações esportivas públicas na Espanha.	Qualitativa, pesquisa-ação	8 organizações públicas		As principais barreiras identificadas estão relacionadas à má qualidade das informações de consumo e alocação de recursos.
Lovato (2015)	Analisaram a percepção dos usuários em relação às contribuições e influências do SICSP junto aos contadores dos municípios paranaenses.	Qualiquantitativa.	399 municípios com 136 questionários respondidos.		Os recursos financeiros não são impedimento para a implantação e utilização do SICSP, por mais da metade dos respondentes. A quantidade de pessoal influencia e pouco evoluiu a implantação do sistema.
Maldonado et al. (2015)	Identificaram a implantação do SICSP junto aos secretários, contador e prefeito da prefeitura de Tangará da Serra-MT.	Exploratória, descritiva e estudo de caso.	13 questionários aplicados e 12 questionários respondidos.		A implantação do SICSP encontra-se na fase embrionária e os servidores não possuem capacitação sobre controle e sistemas de custos.
Mohr (2015)	Analisa a relação entre a contabilidade de custos e a medição de desempenho.	Quantitativa, documental, estudo de caso múltiplo	30 cidades dos Estados Unidos		Revelou que a contabilidade de custos torna as estimativas de custos de programas e serviços mais precisas e úteis para fins comparativos. Os líderes que estão comprometidos com o gerenciamento por resultados também tendem a estar comprometidos com bons dados de gestão de custo.
Rosa, Silva e Soares (2015)	Identificaram as percepções dos contadores municipais do Estado de Santa Catarina a respeito da implantação do SICSP na administração pública.	Descritiva, levantamento e qualiquantitativa.	295 questionários enviados e 97 respondentes		Foi positiva a opinião dos contadores a respeito da utilidade do SICSP, no planejamento orçamentário, na tomada de decisões, na transparência e nas demais fases de atuação da administração pública. No entanto, a implantação do SICSP ocorreu apenas em 01 (uma) prefeitura e 14 (quatorze) estão implantando.

Lorenzato, Behr e Goularte (2016)	Identificaram os benefícios e os problemas na implantação do SICSP no Estado do Rio Grande do Sul.	Qualitativa, descritiva e estudo de caso.	2 profissionais que atuam diretamente com o SICSP na Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.	Dentre os problemas na implantação do SICSP destacam-se a falta de servidores e a inexistência do conhecimento de custos.
Mättö; Sippola (2016)	Investigaram e realizaram intervenções em um projeto de implantação da gestão de custo	Qualitativa, estudo de caso com o uso da pesquisa-ação	Um município finlandês e duas organizações de serviços que atuam de forma integrada	Foi implementado o sistema de custos, no entanto permaneceu parcialmente sem uso. Os gestores esperavam que o campo da nova metodologia fosse maior, e não provocaria outras demandas de trabalho. Dificuldades apontadas: falta de acompanhamento e avaliação do processo; resistência dos colaboradores e insuficiência de recursos.
Cavichioli (2017)	Analisou como os fatores contingenciais influenciam na implantação do SICSP em duas prefeituras do Estado do Paraná	Qualitativa, explicativa, estudo de caso múltiplo, entrevistas	Entrevistas com dois contadores e três controladores internos	Os fatores contingenciais que influencia na implementação do SICSP, estatisticamente, foram: ambiente externo, tecnologia e estratégia. O fator porte, investigado sob a ótica da população, da arrecadação e do PIB, não influencia.
Costa, Raupp e Dias (2017)	Analisaram a percepção dos responsáveis pelo SICSP dos poderes executivos estaduais brasileiros.	Descritiva, levantamento, abordagem quantitativa e qualitativa.	Responsáveis pelo processo de implantação do SICSP dos 27 Estados do Brasil, com 24 respostas.	A implantação do SICSP nos Estados tende ao cumprimento da lei e para uso gerencial; a quantidade de integrantes da equipe técnica é o fator que mais dificulta a implantação do SICSP em seguida a falta de recursos financeiros, e o menor nível de dificuldade relaciona-se a equipamentos de informática; nenhum Estado conseguiu efetivamente finalizar a implantação do sistema.
Drehmer, Raupp e Tezza (2017)	Identificaram a percepção dos contadores municipais de Santa Catarina a respeito das dificuldades e contribuições da implantação do SICSP.	Quantitativa, descritiva e levantamento.	295 questionários enviados às prefeituras com a resposta de 42 contadores.	A implantação do SICSP ainda não é uma realidade nos municípios investigados. O principal item que dificultou a implantação foi a quantidade de integrantes da equipe técnica.

Monteiro (2017)	Identificou a importância e o uso da informação de custos, as barreiras e o nível de sua implantação no setor público municipal do Estado do Rio Grande do Sul e verificou a relação das características dos municípios e dos profissionais de contabilidade no nível de implantação do SICSP.	Quantitativa	Responsáveis pelo setor de contabilidade das 497 prefeituras, com 180 respostas.	Não existe relação entre o nível de implantação do SICSP com a receita, a população, o tempo de experiência e o nível de habilitação. A capacidade financeira não é barreira para a implantação. Os fatores mais importantes do sistema são: a melhoria no planejamento financeiro, orçamentário, no controle de custos e no preço dos serviços. A informação de custos não é utilizada pelos municípios devido ao baixo nível de implantação
Cavichioli et al. (2018)	Identificaram a influência e a relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP sob a ótica dos contadores e <i>controllers</i> das prefeituras paranaenses.	Explicativa, abordagem quantitativa (a correlação e regressão) e levantamento.	798 profissionais dos 399 municípios do estado do Paraná, com 203 respondentes.	Os fatores ambientais externo, porte e estrutura não influenciam na implementação do SICSP. Já o elemento tecnologia, equipe técnica especializada em custos e os sistemas disponibilizados pela Administração Pública Federal e Estadual possuem influência positiva na implementação do SICSP.
Colussi Souza (2018)	Investigaram quais as informações o SICSP deve gerar para os gestores do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (TRT4), em Porto Alegre no Rio Grande do Sul.	Qualitativa, descritiva e estudo de caso.	Entrevista semiestruturada realizada com quatro gestores: um analista judiciário; dois analistas contadores; e um analista economista do tribunal.	Destacaram os benefícios relacionados à produtividade, à comparabilidade e à maior transparência, geração de informações de custo do processo julgado pelas instâncias, relatórios e informações confiáveis. O SICSP ainda não foi implantado devido às dificuldades orçamentárias, a resistência às mudanças, à falta de sistemas específicos e à escassez de conhecimento e de divulgação sobre o sistema pela administração.
Elias (2018)	Verificou a percepção dos prefeitos municipais e assessores contábeis sobre o SICSP como ferramenta otimizadora do processo gerencial	Quantitativa, qualificativa, exploratória e descritiva.	Questionário e entrevista semiestruturada.	O sistema de captura de dados é ineficiente; o sistema de pessoal é desqualificado; o sistema de gestão é inadequado e o modelo de responsabilização dos gestores não está ligado ao ciclo básico da gestão (planejamento, execução e controle), o fluxo de

	nas ações do governo.			servidores é contínuo e permanente, dificultando a formação contínua dos mesmos, sendo que a adoção do SICSP ainda é incipiente.
Soares e Parcianello (2018)	Identificaram iniciativas inovadoras para a implantação de sistemas de custos nos municípios da região central do Rio Grande do Sul.	Qualitativa, descritiva e exploratória levantamento.	34 municípios e obtiveram-se retorno de 13 respondentes (profissionais de contabilidade)	Identificou-se a falta de sistemas de informação de custos integrados aos sistemas contábeis; a gestão de pessoas voltada ao enfrentamento da resistência à mudança, a qualificação de pessoal e o envolvimento dos gestores no processo de implantação do sistema de custos. Também a falta de conhecimento de alguns servidores públicos que reflete no despreparo para o cumprimento da norma.
Souza Neto e Zonatto (2018)	Identificaram os fatores de resistência no processo de mudança na implantação do SICSP nos municípios da Região Serrana de Santa Catarina.	Descritiva qualitativa.	Entrevista semiestruturada ao Secretário de Administração, Controlador Interno e Contador dos 18 municípios da referida região.	Apesar da incipiência na implantação do SICSP, os entrevistados têm consciência da importância do mesmo. Os fatores de resistência encontrados foram: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, e <i>decoupling</i> ou <i>loose coupling</i> .
Diniz e Santos (2019)	Objetivaram obter evidências empíricas sobre as percepções de prefeitos e assessores contábeis dos municípios paraibanos sobre o sistema de custos na otimização da gestão municipal.	Descritiva, bibliográfica levantamento ou <i>survey</i> , quantitativa.	72 (98,6%) questionários válidos e respondidos pelos assessores contábeis, e 104 (47%) questionários válidos e respondidos pelos prefeitos.	O conhecimento sobre custos e o SICSP são imprescindíveis à Administração Pública Gerencial. O SICSP avalia o desempenho da gestão. A estrutura administrativa municipal atual ainda não está em condições de implantar o SICSP devido também ao aspecto comportamental da gestão municipal legalista-burocrático.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Dos 27 estudos analisados, em sua metodologia, 11 empregaram métodos quantitativos, outros 11, adotaram a pesquisas qualitativas e 5 a abordagem mista (quali-quantitativo). Em geral, percebeu-se um acentuado uso de levantamento (*survey*), estudo de caso e pesquisa-ação.

Quadro 3 - Metodologia

Metodologia	Estudos
Qualitativa	Machado e Holanda (2010); Borges, Mario e Carneiro (2013); Franco et al. (2013); Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015); Maldonado et al. (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Mättö; Sippola (2016); Cavichioli (2017); Colussi e Souza (2018); Soares e Parcianello (2018); Souza Neto e Zonatto (2018).
Quantitativo	Silva, Fank e Scarpin (2011); Verbeeten (2011); Lutitsky; Vašiček e Vašiček (2012); Souza e Carvalho (2012); Amaral et al. (2014); Degenhart, Fank e Vogt (2014); Mohr (2015); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Monteiro (2017); Cavichioli et al. (2018); Diniz e Santos (2019).
Qualiquanti	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Lovato (2015); Rosa, Silva e Soares (2015); Costa, Raupp e Dias (2017); Elias (2018).

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Os estudos também demonstraram que são poucas as experiências de implantação do SICSP; a maioria das pesquisas revelou que o setor público está em processo de implantação e em alguns casos ainda não implantaram. Isto se agrava quando se observa em nível municipal. Para facilitar esta compreensão elaborou-se o Quadro 4. No entanto, alguns estudos foram mencionados duas ou três vezes nas categorias exibidas no Quadro 5 porque se tratavam de pesquisas de estudo de caso múltiplo ou levantamento com diversos contadores e gestores de diferentes localidades, apresentando desta forma realidades distintas.

Quadro 4 - A implantação do SICSP nos estudos empíricos

Implantação	Estudos
Não implantaram o SICSP	Amaral et al. (2014); Degenhart, Fank e Vogt (2014); Araújo, Carneiro e Santana (2015); Lovato (2015); Costa, Raupp e Dias (2017); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Monteiro (2017); Cavichioli et al. (2018); Colussi e Souza (2018); Soares e Parcianello (2018); Diniz e Santos (2019).
Não implantaram o SICSP de forma plena; está em fase de implantação do SICSP	Silva, Fank e Scarpin (2011); Verbeeten (2011); Souza e Carvalho (2012); Borges, Mario e Carneiro (2013); Franco et al. (2013); Amaral et al. (2014); Lovato (2015); Maldonado et al. (2015); Rosa, Silva e Soares (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Costa, Raupp e Dias (2017); Monteiro (2017); Cavichioli et al. (2018); Elias (2018); Soares e Parcianello (2018); Souza Neto e Zonatto (2018); Diniz e Santos (2019).
Implantaram o SICSP	Machado e Holanda (2010); Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015); Lovato (2015); Mohr (2015); Rosa, Silva e Soares (2015); Mättö; Sippola (2016); Monteiro (2017); Cavichioli et al. (2018)

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Já no estudo sobre o grau de sua utilidade do SICSP no processo decisório foram trabalhados os seguintes fatores: utilidade no processo orçamentário, utilidade na gestão pública, utilidade na avaliação de desempenho dos gestores municipais, utilidade na tomada de decisões econômicas e utilidade na transparência dos programas de governo, conforme o Quadro 5.

Quadro 5 - Utilidade da informação de custos no setor público

Utilidade	Achados	Prefeituras	Autores
Utilidade no processo orçamentário	O SICSP disponibilizará subsídios para elaboração do PPA, LOA e da LDO.	Municípios de Rondônia e Santa Catarina	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Rosa, Silva, Soares (2015); Drehmer, Raupp e Tezza (2017).
Utilidade na gestão pública	Por meio do SICSP é possível apresentar os custos dos bens e serviços possibilitando medir o impacto das decisões tomadas. Sendo uma ferramenta de controle da gestão pública municipal.	Municípios de Rondônia, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Paraná e Paraíba	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Lovato (2015); Rosa, Silva, Soares (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Diniz e Santos (2019).
Utilidade na avaliação de desempenho dos gestores municipais	O SICSP pode contribuir para a avaliação de políticas.	Municípios do Rio Grande do Sul	Souza e Carvalho (2012).
	O SICSP identificará as deficiências existentes, devido à limitação do sistema que apenas vislumbra estimar receitas e fixar despesas.	Municípios de Rondônia e Paraíba	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Diniz e Santos (2019).
	As informações de custos contribuirão para a avaliação do desempenho, como proporcionar a possibilidade de comparar administrações públicas similares.	Municípios de Santa Catarina e Paraíba	Rosa, Silva, Soares (2015); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Diniz e Santos (2019).
Utilidade na tomada de decisões econômicas	Para a tomada de decisões acertadas são necessárias informações sobre os custos	Municípios da Rondônia e Santa Catarina	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Rosa, Silva e Soares (2015).
	Com o SICSP será possível medir o desempenho e o impacto das decisões antes de serem efetivadas.	Municípios do Rio Grande do Sul, Paraná, Mato Grosso, Santa Catarina	Souza e Carvalho (2012); Franco et al. (2013); Maldonado et al. (2015); Drehmer, Raupp e Tezza (2017)

Alguns municípios já tomam as decisões com base nas informações de custos, mesmo não possuindo o SICSP. Verificou-se que estas informações são levantadas por demanda, conforme a necessidade imediata naquele respectivo momento. A tomada de decisões nos municípios ocorre primeiramente com base nas informações orçamentárias, em seguida por meio das informações financeiras e administrativas. As informações patrimoniais e de custos aparecem em penúltimo e último lugar.

Municípios do Pará Elias (2018)

Utilidade na transparência dos programas de governo	O SICSP aumentará a transparência	Municípios do Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina.	Souza e Carvalho (2012); Araújo, Carneiro e Santana (2015); Rosa, Silva, Soares (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Colussi e Souza (2018)
---	-----------------------------------	--	--

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Para melhor entendimento da utilidade das informações de custos para a tomada de decisões, apresentou-se o Quadro 6, expondo como as informações podem auxiliar o gestor municipal e as análises permitidas com a utilização do SICSP.

Quadro 6 - Utilidade das informações de custos no setor público para a tomada de decisão

Como as informações de custos podem auxiliar o gestor municipal	Tipos de análises que os dados de custos fornecidos para tomada de decisão permitem
<ul style="list-style-type: none"> · Controlar e reduzir custos; · Eficiência na gestão de bens e serviços; · Melhorar o planejamento do orçamento; · Identificar oportunidades de melhoria; · Redução no preço dos bens e serviços contratados; · Comparações entre o custo efetivo e orçado; · Aumentar a transparência; · Construir indicadores de desempenho; · Melhorar a gestão interna da organização; · Aumentar a responsabilidade dos gestores; · Avaliar o desempenho dos departamentos; · Identificar ociosidades; 	<ul style="list-style-type: none"> · Analisar os custos de programas e projetos; · Analisar os custos dos contratos, serviços e atividades; · Analisar os custos das unidades, departamentos ou secretarias; · Analisar os custos das funções do governo; · Analisar o desempenho do gestor; · Analisar resultados entre prefeituras; · Analisar entre comprar ou alugar;

Fonte: Baseado em Elias (2018); Souza Neto; Zonatto (2018).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar dos estudos quantitativos serem uma tendência no campo da contabilidade (MARTINS, 2014); percebeu-se que as publicações que tratam das experiências de implantação e utilização do SICSP demonstraram um equilíbrio das abordagens. Tanto a pesquisa quantitativa como a qualitativa foi empregada de forma igualitária nestes estudos anteriores, o que pode ser evidenciado no Quadro 7.

Cardoso, Aquino e Bitti (2011) citam como exemplo órgãos da administração federal dos Estados Unidos que costuma adotar sistemas de custos mais elaborados por dependerem de seus próprios recursos advindos de venda de serviços ou taxas do que aqueles órgãos que possuem suas despesas cobertas por repasses orçamentários.

Machado e Holanda (2010) destacaram a falta de integração dos sistemas estruturais e a falta de padronização das estruturas organizacionais do governo federal brasileiro como uma limitação para a utilização do SICSP de maneira satisfatória.

Verbeeten (2011) explica que na Holanda, a sociedade é que tem sido a motivação para a implementação de quaisquer ferramentas de gestão de custos, uma vez que ela busca o controle da destinação dos recursos públicos.

Os estudos também demonstraram que são poucas as experiências de implantação do SICSP; a maioria das pesquisas revelou que o setor público está em processo de implantação e em alguns casos ainda não implantaram. Isto se agrava quando se observa em nível municipal.

Também Cardoso, Aquino e Bitti (2011) afirmam que o Brasil ainda está em processo de formação dos modelos gerenciais de custos no setor público se comparado a outros países como Estados Unidos, Austrália, Nova Zelândia e os estados que constituem a União Europeia. Isto pode ser percebido, uma vez que são escassos os trabalhos internacionais sobre implantação do SICSP, porque as organizações públicas estrangeiras tendem a estar num estágio mais avançados o da aplicação dos métodos de sistemas de custeio (activity based costing, time-driven activity-based costing, target costing, etc).

No entanto, alguns estudos internacionais (Verbeeten, 2011; Lutilsky; Vašiček; Vašiček, 2012; Garcia-Unanue; Felipe; Gallardo, 2015; Mohr, 2015; Mättö; Sippola, 2016) demonstram que este avanço não é generalizado, e mesmo em países desenvolvidos pode ser observado barreiras e dificuldades nesta área, quando se trata do setor público.

Messias, Ferreira e Soutes (2018) nos estudos realizados sobre as experiências internacionais identificaram como dificuldades recorrentes na implementação: foco na legitimação; falta de integração com os sistemas estruturantes; escassez de recursos para o projeto; excesso normativo desviando o sistema de gestão de custos de seu objetivo.

Tendo em vista que ainda existem poucas pesquisas sobre o assunto SICSP, para futuras pesquisas, sugere-se estudar outras variáveis (como indicadores de transparência e de efetividade da gestão municipal) e a sua relação com o SICSP.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Neuton Aldedir de Lima et al. O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 2, p. 23-39, 2014.
- AVELINO, Bruna Camargos. **Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de Minas Gerais**: uma abordagem sob a ótica da teoria da divulgação.

- Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.
- CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugenio José da Silva. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, v. 45, p. 1565-1586, 2011.
- CONTABILIDADE, Conselho Federal. **As normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público**: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: CFC, 2012.
- DE FREITAS BRANDÃO, Isac. Modelo conceitual de sistema de custos aplicado às entidades governamentais. In: Congresso Brasileiro de Custos-ABC. **Anais...** CBC, 2009.
- ELIAS, Leila Márcia Sousa de Lima. **Sistema de informação de custos no setor público municipal**: um estudo sistêmico no Estado do Pará. 158 f. Tese (Doutorado). Universidade Federal do Pará, Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Belém, 2018.
- GOMES, Patrícia; CARVALHO, João; FERNANDES, Maria. Determinantes da adoção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos Municípios Portugueses. **Contabilidade e Gestão**, v. 8, p. 11-40, 2009.
- GROOT, Tom; BUDDING, Tjerk. New public management's current issues and future prospects. **Financial Accountability & Management**, v. 24, n. 1, p. 1-13, 2008.
- GROOT, Tom; BUDDING, Tjerk. The influence of new public management practices on product costing and service pricing decisions in Dutch municipalities. **Financial Accountability & Management**, v. 20, n. 4, p. 421-443, 2004.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. Tradução de Cost management: accounting and control, South-Western College Publishing, 2000.
- LOVATO, Ederson Luiz. **Sistema de informações de custos no setor público**: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão e desenvolvimento municipal. (Dissertação de Mestrado). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, 2015.
- MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, p. 791-820, 2010.
- MANGUALDE, Bruno Ramos. **Perceptions of benefits and challenges of public sector accounting reforms**: a cross-sectional comparison between Brazilian and English local governments. Tese de Doutorado. University of Birmingham, 2013.
- MARTA FILHO, José et al. Importância da Contabilidade Gerencial e dos Sistemas de Informações para as Empresas. **Revista Científica UNAR**, v. 11, n. 2, p. 98, 2015.
- MARTINS, Eliseu. Inversão de Papéis. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 25, n. 65, p. 105-107, maio/jun./jul./ago. 2014
- MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César; SOUTES OLESCZUK, Dione. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Revista do Serviço Público**, v. 69, n. 3, p. 63-82, jul., 2018.
- MONTEIRO, Renato Pereira. Importância, barreiras e uso da informação de custos no setor público municipal de um estado do Brasil. In: VII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público. **Anais..** VII CICCQSP, 2017.

NEVES, Fabrício Ramos; GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio. Public sector accounting reform in Latin America and Epistemic Communities: an institutional approach. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 1, p. 11-31, 2020.

PICCOLI, Marcio Roberto; KLANN, Roberto Carlos. 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.

PINHO, José Antônio Gomes de. Accountability em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas. In: Encontro de Administração Pública e Governança, II, São Paulo, 2006. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2006

SOARES, Cristiano Sausen; DA ROSA, Fabricia Silva; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 19, p. e3103, 2020.

SOUZA NETO, Justine Maria Arruda de; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do sistema de informação de custos em municípios da Região Serrana de Santa Catarina. In: XXV Congresso Brasileiro de Custos-ABC. **Anais...** XXV CBC, 2018.

VERBEETEN, Frank H. M. Public sector cost management practices in the Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011.

ZOLTOWSKI, Ana Paula Couto et al. Qualidade metodológica das revisões sistemáticas em periódicos de psicologia brasileiros. **Psicologia: teoria e Pesquisa**, v. 30, p. 97-104, 2014.