



**XXIX Congresso Brasileiro de Custos**  
16 a 18 de novembro de 2022  
- João Pessoa / PB -



## **Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza**

**Angeliana Ferreira da Silva** (UFC) - angelianaferreira@gmail.com

**Igor Barroso Steindorfer** (UFC) - igorbsteindorfer@gmail.com

**José Geovanildo Nobre** (Ufc) - nobregeovanildo@gmail.com

**Juliana Holanda Farias de Araripe Bringel** (Ce) - jararipe33@gmail.com

**Alessandra Carvalho de Vasconcelos** (UFC) - alevasconcelos.ufc@gmail.com

### **Resumo:**

*A temática da gestão de custos no setor público é fundamental para a melhoria da qualidade do gasto e eficácia na gestão pública. A adoção de Sistema de Informação de Custos (SIC) por parte da administração pública faz-se impositiva pela legislação brasileira, destacando-se a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC TSP nº 34, de 18 de novembro de 2021. Diante disso, este artigo tem como objetivo investigar os desafios e limitações encontrados na implantação do sistema de custos na administração pública de Fortaleza, em um projeto piloto específico. Para o alcance do objetivo da pesquisa descritiva, o estudo de caso único, de natureza qualitativa, foi realizado por meio da aplicação de um questionário aos gestores e técnicos da Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF) que participaram do processo de implantação do projeto. Os resultados indicam que a integração e customização dos sistemas e os aspectos relativos às estruturas organizacionais dos órgãos são os principais desafios da prefeitura. Quanto às principais limitações na implantação do sistema de custos, foram mencionadas as relativas ao escopo e à equipe do projeto. Os achados da pesquisa contribuem com a ampliação das discussões que envolvem à temática Sistemas de controle gerencial e custos no âmbito do setor público ao fornecer evidências empíricas que auxiliem na tomada de decisão de gestores públicos.*

**Palavras-chave:** *Gestão de custos, Custos no setor público, Sistema de custos.*

**Área temática:** *Sistemas de controle gerencial e custos*

## **Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza**

### **RESUMO**

A temática da gestão de custos no setor público é fundamental para a melhoria da qualidade do gasto e eficácia na gestão pública. A adoção de Sistema de Informação de Custos (SIC) por parte da administração pública faz-se impositiva pela legislação brasileira, destacando-se a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC TSP nº 34, de 18 de novembro de 2021. Diante disso, este artigo tem como objetivo investigar os desafios e limitações encontrados na implantação do sistema de custos na administração pública de Fortaleza, em um projeto piloto específico. Para o alcance do objetivo da pesquisa descritiva, o estudo de caso único, de natureza qualitativa, foi realizado por meio da aplicação de um questionário aos gestores e técnicos da Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF) que participaram do processo de implantação do projeto. Os resultados indicam que a integração e customização dos sistemas e os aspectos relativos às estruturas organizacionais dos órgãos são os principais desafios da prefeitura. Quanto às principais limitações na implantação do sistema de custos, foram mencionadas as relativas ao escopo e à equipe do projeto. Os achados da pesquisa contribuem com a ampliação das discussões que envolvem à temática Sistemas de controle gerencial e custos no âmbito do setor público ao fornecer evidências empíricas que auxiliem na tomada de decisão de gestores públicos.

Palavras-chave: Gestão de custos. Custos no setor público. Sistema de custos.

Área Temática: Sistemas de controle gerencial e custos.

### **1 INTRODUÇÃO**

A obrigatoriedade de utilizar informações de custos no setor público tem previsão legal desde 1964, com a edição da Lei nº 4.320, a qual estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos públicos e dispõe no artigo 85 que os serviços de contabilidade devem permitir “a determinação dos custos dos serviços industriais” (Brasil, 1964).

Em seguida, em 1967, foi promulgado o Decreto-Lei nº 200, e no parágrafo terceiro do artigo 30 estabelece que é dever dos responsáveis pelos órgãos atuar com objetivo de alcançar o máximo rendimento e reduzir os custos operacionais da administração pública, além de outros artigos os quais tratam sobre controle e redução de custos (Brasil, 1967).

No mesmo sentido, o Decreto nº 93.872 de 1986 determinou no artigo 137 que a contabilidade deveria apurar o “custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão”, revelando preocupação com a gestão dos custos (Brasil, 1986).

Ademais, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei Complementar nº 101/2000 foi implementada pelo Governo Federal na intenção de definir um novo critério para a administração pública e aborda que esta não deve

realizar dispêndios maiores que suas possibilidades, estimulando o Estado a ter maior eficiência e responsabilidade na gestão dos recursos públicos.

Em 2001 foi editada a Lei nº 10.180, a qual disciplinou o sistema de contabilidade federal e no artigo 15 menciona que este tem por finalidade o registro e a evidenciação de custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal (Brasil, 2001).

Mais recentemente, outro evento importante foi a edição da Portaria nº 184 em 2008, pelo Ministério da Fazenda, por meio da qual foi determinado que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) promoveria a convergência das normas de contabilidade pública às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Até 2011, na busca por melhorias das práticas contábeis no setor público brasileiro, o CFC editou diversas NBCASP, dentre elas a NBC T 16.11 que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Em 2021, 57 anos após a Lei nº 4.320/1964, ainda em processo de evolução, é aprovada a NBCASP nº 34 (NBC TSP 34), que trata de custos no setor público e estabelece diretrizes e padrões para a implementação do sistema de custos. A nova norma revoga a Resolução CFC nº 1.366/2011 que aprovou a NBC T 16.11, e deve ser aplicada no setor público a partir de 1º de janeiro de 2024.

Sobre a temática, alguns estudos empíricos foram desenvolvidos. Soares, Rosa e Zonatto (2020) analisaram os reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria no Rio Grande do Sul. Franco, Nascimento, Espejo e Voese (2013) observaram que os sistemas de custos, que para as empresas privadas sempre foram instrumentos fundamentais nas tomadas de decisões, figuram agora ferramenta obrigatória para a gestão responsável dos recursos no setor público.

Assim, levando em conta a relevância da gestão de custos no setor público para a melhoria da qualidade do gasto, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: Quais os desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF)? Dessa forma, o estudo tem como objetivo investigar os desafios e limitações encontrados na implantação do sistema de custos na administração pública de Fortaleza.

Para o alcance do objetivo proposto, foi aplicado um questionário junto aos gestores e técnicos da PMF que participaram do processo de implantação do projeto piloto de centro de custos na administração municipal, no período compreendido entre 2018 e 2019. O questionário abrange questões fechadas (binárias), adaptadas de Franco et al. (2013), e uma questão aberta, adaptada de Lorenzato, Behr e Goularte (2016).

A importância da cidade de Fortaleza como unidade de análise dá-se em função de sua representatividade, sendo a décima maior cidade do país em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), segundo dados de 2019 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), e movimentando um orçamento de R\$ 8,4 bilhões ao ano, considerando o quadriênio 2018-2021 (Fortaleza, 2022).

No âmbito nacional, a PMF foi reconhecida no IX Prêmio Sebrae Prefeito Empreendedor, biênio 2015-2016, pela eficiência da gestão pública no desenvolvimento local em decorrência do Programa de Empreendedorismo Sustentável, e no X Prêmio Sebrae Prefeito Empreendedor, biênio 2017-2018, em virtude da implantação do Programa Fortaleza Online (Sebrae, 2016, 2018). Ademais, em 2016, a PMF recebeu o Prêmio Mérito Brasil de Governança e Gestão Públicas,

concedido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), figurando entre as cinco cidades brasileiras com maior eficiência na gestão dos recursos públicos (TCU, 2016).

Do ponto de vista acadêmico, esta pesquisa aprofunda a discussão sobre as temáticas Sistemas de controle gerencial e custos e Custos aplicados ao setor público, considerando seu diferencial em relação às pesquisas prévias sobre as dificuldades de implantação do sistema de custos em estados e municípios (Araújo, Carneiro, & Santana, 2016; Ching, Silveira, & Freire, 2011; Colussi & Souza, 2018; Lorenzato, Behr, & Goulart, 2016; Soares & Parcianello, 2018), e sobre a importância, viabilidade, utilidade e reflexos da qualidade da gestão de custos, responsabilidade dos contadores, avaliação dos métodos de custeio e informação de custos do setor público brasileiro (Amaral, Bolfe, Borgert, & Vicente, 2014; Cardoso, Aquino, & Bitti, 2011; Drehmer & Raupp, 2016; Franco et al., 2013; Soares, Rosa, & Zonatto, 2020). A maioria das pesquisas identificadas está voltada para a Região Sul e foram aplicadas anterior ao ano de 2011, ou seja, antes da edição das NBCASP editadas pelo CFC.

Dos estudos citados, os desenvolvidos por Lorenzato et al. (2016) e Soares e Parcianello (2018) são os mais correlatos ao que ora se apresenta. As pesquisas visaram analisar como municípios da região central do Estado do Rio Grande do Sul estavam se preparando para a implantação de sistema de custos em cumprimento a NBC T 16.11 e analisar os benefícios e problemas na implantação de um sistema de custos no Estado do Rio Grande do Sul, respectivamente. Nesse sentido, a presente pesquisa levanta reflexões sobre desafios e limitações encontrados pelos gestores públicos municipais na implantação de um sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza, capital do Estado do Ceará, localizada na Região Nordeste do Brasil.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1 Gestão de custos na administração pública e os sistemas de controle de custos**

A Constituição Federal do Brasil prevê no artigo 174 que o planejamento é determinante para o setor público, e a Lei de LRF, já em seu artigo primeiro, estabelece que “responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente” com o objetivo de equilíbrio das contas públicas (Brasil, 1988, 2000), o que demonstra preocupação com o controle dos gastos e, conseqüentemente, dos custos.

O artigo 50 da LRF traz em seu texto que administração pública “manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (Brasil, 2000). Contudo, desde 1964, a Lei nº 4.320/1964 destaca, em maior ou menor grau de atenção, a gestão dos custos públicos, a obrigatoriedade do uso de sistemas e o uso da informação para controle ou para a tomada de decisões gerenciais.

Machado e Holanda (2010) afirmam que a informação de custos oferece conteúdo fundamental para auxiliar decisões governamentais relacionadas à alocação eficaz, o que contribui com a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico. Os autores citam que “num modelo de gestão moderno em bases gerenciais, não se pode (ou melhor, não se deve) tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios” (Machado & Holanda, 2010, p. 816).

Para Colussi e Souza (2018), quando se utiliza o sistema de custo como ferramenta gerencial, a gestão tende a ser eficiente e econômica tornando possível o enfoque gerencial na organização. Destarte, a gestão de custos governamentais

usados como aparato de informações pode contribuir com a eficiência e a eficácia do gasto público.

Rezende, Cunha e Cardoso (2010) indagam sobre a possibilidade de medir o desempenho do governo quando não tem conhecimento sobre quanto custam as suas ações, e salientam a importância dessas informações para permitir a verificação da relação entre recursos utilizados, produtos colocados à disposição da sociedade e benefícios efetivos decorrentes destes produtos.

É inegável a distinção entre a iniciativa pública e a privada. O princípio da legalidade, consagrado na Constituição Federal do Brasil, impõe que a administração pública somente poderá fazer aquilo que a lei lhe autoriza, enquanto que ao particular é lícito fazer o que a lei não proíbe (Meirelles, 2009). Desse modo, a implantação de sistemas gerenciais de controle de custos, conforme se observa, não é uma faculdade do gestor, mas sim uma obrigação legal.

O sistema de informação de custos no setor público, conforme a NBC TSP nº 34, pode ser definido como “o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos” (CFC, 2021). A referida norma menciona ainda a imprescindibilidade do apoio da alta administração para a implementação desse sistema e trata do uso da informação de custos com finalidade gerencial.

No Brasil, na década de 1980, o Governo Federal ainda passava por dificuldades de natureza administrativa, e entre vários aspectos a “contabilidade era vista como mero instrumento de registros formais” (STN, 2020). Diante desse cenário, em 10 de março de 1986, através do Decreto nº 92.452, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que conforme o artigo 1º ficou reservada “como um dos órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro” (Brasil, 1986).

A STN em conjunto com o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), desenvolveu o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), implantado em janeiro de 1987 com o objetivo de suprir o Governo Federal no controle e acompanhamento dos gastos públicos. Ressalta-se que somente em 06 de setembro de 2000, com o advento do Decreto nº 3.590, esse sistema foi regulamentado (Brasil, 1987, 2000).

Dando prosseguimento à temática de custos, em 09 de março de 2011 foi promulgada a Portaria STN nº 157 que estabeleceu o “Sistema de Informações de Custos (SIC) como o sistema informacional de custos do Governo Federal” (Brasil, 2011). Ainda na esfera do Governo Federal, 35 anos após a criação do SIAFI pela STN, foi publicado o Decreto nº 10.540/2020 que entre outras providências estabelece a evidenciação de informações necessárias à apuração de custos do Governo e ao acúmulo de registros por centro de custos.

Amaral et al. (2014) asseveram que o sistema de informação de custos do Governo Federal utiliza informações combinadas dos sistemas estruturantes e centrais para gerar relatórios de custos.

Especificamente no município de Fortaleza, onde será desenvolvido este trabalho de pesquisa, a PMF esclarece, através de seu portal da transparência, que detém um sistema financeiro-contábil que atende, em parte, às exigências do Decreto Federal nº 10.540/2020. Entretanto no que tange à evidenciação de informações necessárias à apuração de custos do governo e ao acúmulo de registros por centro de custos, menciona que existem experiências pilotos, contudo não considera a ferramenta de centro de custos como implantada (PMF, 2021).

Na seção seguinte serão apresentados de forma resumida alguns estudos prévios sobre a temática em outros municípios e outras esferas do poder público.

## 2.2 Estudos empíricos anteriores

Por meio da revisão da literatura nacional, foi possível identificar diversos estudos em gestão de custos aplicados à administração pública, dentre os quais os brevemente descritos a seguir.

Ao analisarem o nível de entendimento e adoção por parte dos 67 municípios paranaenses em termos de importância, viabilidade e utilidade do sistema de custos, Franco et al. (2013) indicaram, como principais resultados, a incipiência do conhecimento acerca da importância, viabilidade e utilidade de um sistema de custos e limitações de viabilidade orçamentária e financeira para adoção de sistemas de custos nos municípios. Como achados positivos, constataram que a maioria dos respondentes: aponta a existência de profissionais que conhecem as normativas de custos para o setor público; e concorda que existem sistemas operacionais instalados preparados para adoção de subsistemas de custos, demonstrando que o que falta é a integração entre eles. Ademais, para 79,1% dos respondentes a implantação do sistema de custos atenderia a necessidades operacionais, o que demonstra entendimento sobre a importância da ferramenta (Franco et al., 2013).

Araújo et al. (2016), considerando as NBCASP, analisaram o nível de entendimento e implantação do sistema de custos na gestão pública dos municípios de Rondônia através de pesquisa *survey* com questionários aplicados junto a contadores, controladores e gestores públicos. Foi possível observar que até o final de 2014 não haveria a implementação de sistemas de custos nos municípios rondonienses e que não havia preocupação evidente sobre a temática. Quanto a falta de preocupação, observou-se discordância e indecisão dos respondentes quanto à existência de um cronograma de implantação e inexistência de disponibilidade orçamentária e financeira para que um SIC fosse inserido no exercício em questão.

Em outro estudo que avalia os benefícios e problemas na implantação de um SIC no Rio Grande do Sul, baseando-se nos requisitos impostos pelas NBCASP, Lorenzato, Behr e Goularte (2016) concluem que o SIC é um instrumento eficiente que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, o aperfeiçoamento da gestão, a qualidade e a transparência do gasto público. Foram aplicadas entrevistas com dois profissionais que atuam diretamente com o SIC na Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. Porém, apesar dos possíveis benefícios, a implantação de um SIC enfrenta problemas como falta de servidores capacitados e pouco conhecimento sobre custos.

No estudo sobre os desafios para implantar um SIC no Tribunal Regional do Trabalho no Rio Grande do Sul (TRT4), Colussi e Souza (2018) realizaram entrevistas com os gestores do TRT4 e analisaram documentos referentes ao sistema de custos único para a Justiça do Trabalho. Os principais resultados apontaram que os desafios se referem à sensibilização da administração, às restrições orçamentárias, à resistência a mudanças, à falta de sistemas específicos e à escassez de conhecimento e de divulgação do sistema por parte da administração.

Soares, Rosa e Zonatto (2020) analisaram os reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria no Rio Grande do Sul. Por meio da aplicação de entrevistas com 12 gestores, os autores constataram que o uso do sistema de custos na administração municipal depende da decisão dos gestores, destacando que os atributos da informação de custos relativos à utilidade e finalidade são percebidos como meios de desenvolver a cultura da decisão com base nas informações de custos.

Diante do exposto, a presente pesquisa pode ajudar a expandir os estudos sobre a implantação de sistemas de custos no setor público ao incorporar ao meio científico a experiência da Prefeitura Municipal de Fortaleza. Considera-se importante destacar que a maior parte dos estudos identificados na revisão de literatura foi realizada em Estados e Municípios da região Sudeste (Franco et al., 2013; Lorenzato, Behr, & Goularte, 2016; Soares, Rosa, & Zonatto, 2020).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Considerando o objetivo de investigar os desafios e limitações encontrados na implantação do sistema de custos na Prefeitura de Fortaleza (PMF), na percepção dos servidores públicos que participaram do projeto piloto, o estudo de caso único caracteriza-se como descritivo e de natureza qualitativa.

Em consulta realizada no portal da transparência de Fortaleza, verificou-se a existência de um documento acerca de um plano de ação para implantação de um *software* capaz de atender as exigências do Decreto nº 10.540/2020 quanto à evidenciação de informações de custos governamentais e ao acúmulo de registro por centro de custos. Neste plano de ação, o município informa que conta com um projeto piloto em algumas unidades orçamentárias para o alcance dessa determinação.

Da análise do termo de abertura do projeto (TAP), obtido através de solicitação no Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC), notou-se que sua aplicação se deu inicialmente na Secretaria Municipal das Finanças - SEFIN e na Secretaria Municipal do Planejamento, Orçamento e Gestão - SEPOG, entre os anos de 2018 e 2019.

A PMF, de acordo com sua página institucional na *internet*, possui em seu organograma 30 secretarias municipais, todavia a amostra selecionada para esta pesquisa é composta por servidores das secretarias que fizeram parte do projeto piloto. Ressalta-se ainda a relevância e representatividade que estas possuem nas tomadas de decisão da gestão municipal.

A elaboração da pesquisa partiu da revisão de literatura e consulta à normatização vigente acerca da gestão e sistema de custos no setor público, e para o estudo de caso foi aplicado um questionário para a obtenção da percepção dos respondentes quanto ao objetivo delineado. O questionário contempla perguntas fechadas (binárias), adaptadas de Franco et al. (2013), e uma questão aberta adaptada de Lorenzato, Behr e Goularte (2016), e foi aplicado aos gestores e técnicos da PMF que participaram do processo de implantação do projeto de centro de custos na administração municipal, no período compreendido entre os anos de 2018 e 2019.

O questionário contém 29 perguntas distribuídas entre os seguintes aspectos: a importância e competência da informação de custos, a viabilidade orçamentária, financeira e o ambiente para sua adoção, e os principais desafios e limitações identificados durante o projeto piloto.

Inicialmente foi feito o envio de solicitação à instituição para a autorização da coleta de dados. Após a autorização da PMF, deu-se continuidade com o envio do questionário através do *Google Forms* para um grupo de 14 gestores e técnicos, durante o mês de junho de 2022. Obteve-se um retorno de 13 respondentes.

As informações coletadas a partir das respostas à questão aberta foram submetidas a procedimento de análise de conteúdo, partindo-se de uma leitura flutuante do material, buscando-se conhecer o texto das respostas obtidas a fim de extrair impressões e orientações sobre o conteúdo (Bardin, 2021), e contou com o recurso tecnológico do *software* de análise qualitativa ATLAS.ti 22. Em seguida, para

a identificação da percepção dos respondentes, utilizou-se a categorização a partir da exploração do material, que conforme assevera Bardin (2021, p. 145), consiste na “classificação de elementos constitutivos de um conjunto, por diferenciação e, seguidamente, por reagrupamento segundo o gênero (analogia), com os critérios previamente definidos”. Na operacionalização das subcategorias de desafios e limitações foram considerados os elementos identificados na revisão de literatura, baseando-se em especial nos estudos de Cancio (2014) e Colussi e Souza (2018). Assim, foi possível a interpretação dos resultados obtidos por meio de inferências de conhecimento, que conforme Bardin (2021), é a própria intenção da análise de conteúdo.

#### 4 ESTUDO DE CASO

A Tabela 1 exibe o perfil dos 13 servidores que fizeram parte do projeto piloto de centro de custos para implantação de um SIC na Prefeitura de Fortaleza e que participaram da pesquisa.

Tabela 1

##### Perfil dos respondentes

Perfil	Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Função na Prefeitura	Gestor	6	46,2%
	Técnico	7	53,8%
Função exercida durante o projeto	Gerente	7	53,8%
	Coordenador	4	30,8%
	Secretário	2	15,4%
Tempo de atuação na função	De 0 a 3 anos	2	15,4%
	De 4 a 6 anos	2	15,4%
	De 7 a 10 anos	6	46,2%
	Acima de 10 anos	3	23,0%
Tempo de atuação na Prefeitura	De 4 a 6 anos	1	7,7%
	De 7 a 10 anos	8	61,5%
	Acima de 10 anos	4	30,8%
Nível de escolaridade	Superior completo	2	15,4%
	Pós-graduação <i>Lato sensu</i>	4	30,8%
	Pós-graduação <i>Stricto sensu</i>	7	53,8%
Área de formação	Administração, Contabilidade e Economia	4	30,8%
	Tecnologia da Informação	5	38,4%
	Outras áreas	4	30,8%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verifica-se que 53,8% dos respondentes são técnicos, enquanto os outros 46,2% são gestores. A maioria dos respondentes possui pelo menos 7 anos de atuação na função. Parte significativa dos respondentes (84,6%) possui pós-graduação *Lato sensu* ou *stricto sensu*, indicando um elevado nível de escolaridade dos participantes do projeto. No tocante à formação, frisa-se, por oportuno, o baixo número de respondentes (31%) administradores, contadores e economistas. A maior representatividade (38%) deu-se por profissionais da área de tecnologia da informação.

Na Tabela 2 são apresentados os resultados da percepção dos servidores atuantes no projeto piloto para implantação do SIC na PMF sobre a importância da informação de custos.

Tabela 2

**Percepção sobre a importância da informação de custos**

<b>Importância da informação de custos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
1. Existe divulgação de informações internas quanto à necessidade de controles de custos?	100,0%	0,0%
2. A instituição adota algum tipo de controle de custos para o setor administrativo?	92,3%	7,7%
3. A instituição adota algum tipo de controle de custos para o setor de educação?	61,5%	38,5%
4. A instituição adota algum tipo de controle de custos para o setor de saúde?	69,2%	30,8%
5. A instituição adota algum tipo de controle de custos para o setor de obras?	61,5%	38,5%
6. A instituição adota algum tipo de controle de custos para outros setores não identificados nas perguntas 2, 3, 4 e 5 listadas anteriormente?	38,5%	61,5%
7. Considera importante o esforço da administração para a adoção de sistemas de custos?	100,0%	0,0%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se que todos os servidores públicos consultados consideram que há divulgação de informações internas com foco no controle de custos. Em relação a esse tema, comparativamente, os estudos de Franco et al. (2013) e de Araújo et al. (2016) constataram uma menor concordância sobre a divulgação de informações internas quanto à necessidade de controles de custos dos servidores de Santa Maria e dos municípios de Rondônia, respectivamente, à época de suas pesquisas.

Verifica-se também percepção favorável sobre a adoção de algum controle de custos nos setores administrativos, de educação, de saúde e de obras, com maior percentual (92,3%) quando se trata do setor administrativo. Em linhas gerais, esse resultado reforça a importância da informação de custos no ambiente da gestão pública no município de Fortaleza.

A Tabela 3 apresenta a percepção dos respondentes sobre a viabilidade orçamentária e financeira da adoção de um SIC na PMF, com foco nos anos de implantação do projeto de centro de custos.

Tabela 3

**Percepção acerca da viabilidade orçamentária e financeira da adoção de sistemas de custos**

<b>Viabilidade orçamentária e financeira da adoção de sistemas de custos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
1. Considera-se que houve viabilidade orçamentária e financeira para a implantação de sistemas de custos no ano de início do projeto?	92,3%	7,7%
2. Considera-se que houve viabilidade orçamentária e financeira para a implantação de sistemas de custos após o ano de 2019?	92,3%	7,7%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme a Tabela 3, nota-se que 92,3% dos servidores consideram que houve viabilidade orçamentária e financeira para a adoção de sistemas de custos no ano de início do projeto, bem como após o ano de 2019. Esse achado diverge dos resultados de Franco et al. (2013) e Araújo et al. (2016), onde os autores constataram ausência de disponibilidade orçamentária e financeira nos municípios de Santa Maria e de Rondônia, respectivamente.

Porém, é válido ressaltar algumas observações adicionais feitas pelos respondentes, onde citam que: “o projeto iniciou-se como uma iniciativa interna da SEFIN e SEPOG, considerando os recursos internos já existentes, exemplo: técnicos de TI e equipe técnica das áreas de negócio”, e que “o projeto não requer gasto extra, pois utiliza a mão-de-obra e conhecimentos dos servidores das unidades parte do projeto piloto”. Assim, identifica-se que as respostas positivas quanto à viabilidade

orçamentária e financeira se deram pelo fato de que o projeto, ao menos inicialmente, não consumiria recursos extras.

Na Tabela 4 são apresentados os resultados da percepção dos servidores atuantes no projeto piloto para implantação do SIC na PMF sobre a competência da informação de custos.

Tabela 4

**Percepção sobre a competência da informação de custos**

<b>Competência da informação de custos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
1. A Instituição conhece os fatores que influenciam o custo de seus projetos e atividades?	92,3%	7,7%
2. Há profissional que conhece as normativas de custos para o setor público?	92,3%	7,7%
3. Há capacitação de servidores em termos de sistemas de custos?	53,8%	46,2%
4. Há sistemas operacionais instalados preparados para adoção de subsistemas de custos?	84,6%	15,4%
5. Há profissional especializado em custos?	46,2%	53,8%

Fonte: Elaborada pelos autores.

A partir dos dados dispostos na Tabela 4, observa-se que 92,3% dos respondentes consideram que a PMF conhece os fatores influenciadores dos custos de seus projetos e atividades, enquanto que nos resultados de Franco et al. (2013) e Araújo et al. (2016), 61,2% e 57,9%, respectivamente, responderam em sentido negativo.

A grande maioria (92,3%) dos servidores também afirmaram que há profissionais que conhecem as normativas de custos para o setor público. Ademais, 84,6% dos servidores consideram que há sistemas operacionais instalados preparados para adoção de subsistemas de custos, porém, menos da metade dos respondentes (46,2%) consideram que no projeto piloto havia profissionais especializados na área de custos na PMF.

A Tabela 5 apresenta a percepção dos respondentes sobre o ambiente para o sistema de custos durante o projeto piloto de centro de custos para implantação de um SIC na PMF.

Tabela 5

**Percepção sobre o ambiente para o sistema de custos**

<b>Ambiente para o sistema de custos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
1. Considera-se que existe intenção dos gestores públicos em adotar um sistema de custos?	100,0%	0,0%
2. Considera que há intenção de servidores à adoção dos sistemas de custos?	92,3%	7,7%
3. Considera-se que existe intenção dos legisladores municipais para a adoção dos sistemas de custos?	69,2%	30,8%
4. Considera-se que a instituição pretende implantar técnicas de custeio nos próximos anos?	100,0%	0,0%
5. A prefeitura tem um cronograma de implantação de sistema de custos?	46,2%	53,8%
6. É possível implantar hoje um sistema de controle de custos na prefeitura?	69,2%	30,8%
7. A implantação de um sistema de custos atenderia às necessidades operacionais da instituição?	100,0%	0,0%

Fonte: Elaborada pelos autores.

É possível perceber expressiva concordância dos respondentes de que havia a intenção de adoção de um SIC por parte dos gestores públicos e servidores. Araújo

et al. (2016) obtiveram resposta semelhante entre os servidores dos municípios de Rondônia, divergindo dos achados de Franco et al. (2013) em Santa Maria.

Quanto à intenção dos legisladores municipais, 69,2% dos respondentes consideram que os legisladores estão sensíveis quanto à importância do sistema de custos. Ademais, todos os respondentes consideram que a PMF pretende implantar técnicas de custeio nos próximos anos, o que atenderia às necessidades operacionais da instituição, entretanto 53,8% dos servidores discordam quanto à existência de um cronograma de implantação de sistema de custos. Nesse ponto, considera-se oportuno destacar os comentários adicionais de alguns respondentes sobre o assunto: “havia um planejamento de implantação do projeto de centro de custos para a SEFIN e SEPOG como projeto piloto e com previsão de expansão para outros órgãos”. E “havia um cronograma para conclusão do Projeto Piloto e depois inserção das demais unidades orçamentárias, mas como informado em outro tópico, devido a pandemia a atividade foi paralisada e deve ser retomada”. Dessa forma, referidos comentários levam os autores a deduzir que havia cronograma à época.

A Tabela 6 apresenta a percepção dos respondentes sobre sistemas de custos implantados durante o projeto piloto de centro de custos para implantação de um SIC na PMF.

Tabela 6

**Percepção sobre sistemas de custos implantados**

<b>Sistemas de custos implantados</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
1. As informações de custos são controladas por meio de sistema integrado?	69,2%	30,8%
2. Há controle de informações de custos em planilhas e/ou sistemas independentes não integrados?	76,9%	23,1%

Fonte: Elaborada pelos autores.

As informações da Tabela 6 indicam que 69,2% dos respondentes afirmam que no período de implantação do projeto as informações de custos eram controladas por meio de sistema integrado, e 76,9% indicam a existência de controle de informação de custos em planilhas e/ou sistemas independentes não integrados, seguindo a tendência dos estudos de 2013 e 2015, realizados por Franco et al. (2013) e por Araújo et al. (2016), respectivamente, o que demonstra preocupação com o controle dos custos ainda que não seja em um sistema totalmente integrado.

A seguir, a Tabela 7 exibe a percepção dos respondentes sobre sistemas de operacionais durante o projeto piloto de centro de custos para implantação de um SIC na PMF.

Tabela 7

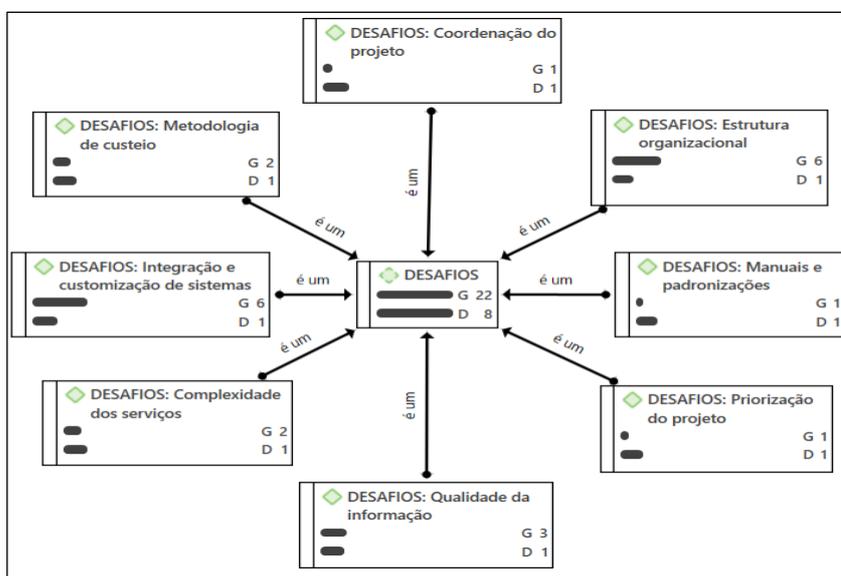
**Percepção sobre sistemas operacionais**

<b>Sistemas operacionais</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
1. Os sistemas operacionais são integrados entre si, de forma a utilizar as mesmas bases de dados?	53,8%	46,2%
2. Os dados dos sistemas operacionais originam-se de vários bancos de dados?	100,0%	0,0%
3. Os dados disponíveis nos bancos de dados são compatíveis e compartilhados entre as áreas?	61,5%	38,5%
4. Os dados disponíveis nos sistemas operacionais apresentam muitos erros?	46,2%	53,8%
5. Os dados disponíveis nos sistemas operacionais são estáveis e não sofrem variações com frequência e podem, portanto, ser considerados confiáveis?	69,2%	30,8%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verifica-se que 53,8% dos respondentes consideram que os sistemas operacionais são integrados entre si, enquanto a totalidade deles considera que os dados dos sistemas operacionais estão dispostos em vários bancos de dados. Além disso, quase a metade dos respondentes considera que os dados disponíveis nos sistemas operacionais apresentam muitos erros, corroborando Franco et al. (2013) e de Araújo et al. (2016, p. 84), o que, segundo estes últimos “demonstra a falta de adequação”. No que tange à estabilidade dos dados, e se esses podem ser considerados confiáveis, 69,2% dos servidores consideram de forma afirmativa.

As respostas dos servidores municipais relativas à questão aberta sobre os principais desafios e limitações identificados durante o projeto de implantação de sistema de informação de custos na PMF foram analisadas com auxílio do *software* ATLAS.ti 22. A Figura 1 ilustra a rede de análise extraída do ATLAS.ti 22 com base nas respostas categorizadas dos servidores públicos relacionadas aos desafios na implantação do SIC na PMF.

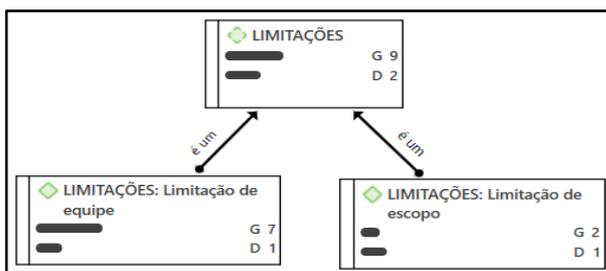


**Figura 1. Principais desafios na implantação do sistema de custos na PMF**

Fonte: *Output* do *software* ATLAS.ti 22.

Apresenta-se na sequência, por ordem crescente de ocorrência, as oito subcategorias elencadas como desafios na implantação do sistema de custos na PMF: i) Coordenação do projeto (4,5%), que diz respeito a qual seria o órgão da Prefeitura responsável pela gestão do projeto; ii) Manuais e padrões (4,5%), quanto à elaboração de conteúdos e manuais e a padronização de atividades; iii) Priorização (4,5%), relacionada ao desafio de tornar o projeto como prioritário na gestão municipal; iv) Metodologia de custeio (9,1%), que refere-se à definição do método de alocação de custos apropriado para toda Prefeitura; v) Complexidade do serviço (9,1%), levando em consideração o número de secretarias e a diversidade de serviços; vi) Qualidade da informação (13,7%), de modo que os dados dos sistemas estruturantes sejam confiáveis; (vii) Integração e customização de sistemas (27,3%), remete à integração entre os sistemas estruturantes e um sistema central, bem como utilização de uma única base de dados; e (viii) Estrutura organizacional (27,3%), levando em conta a ausência de padronização das unidades orçamentárias.

A Figura 2 ilustra a rede de análise extraída do ATLAS.ti 22 com base nas respostas categorizadas dos servidores públicos relacionadas às limitações na implantação do SIC na PMF.



**Figura 2. Principais limitações na implantação do sistema de custos na PMF**

Fonte: *Output do software ATLAS.ti 22.*

A partir das informações da Figura 2, apresenta-se na sequência, por ordem crescente de ocorrência, as duas subcategorias elencadas como limitações na implantação do sistema de custos na PMF: i) Limitações de escopo (22,2%), referentes às dificuldades de delimitar o escopo do projeto; e ii) Limitações de equipe do projeto (77,8%), onde nessa subcategoria foram agrupadas todas as partes das respostas que trataram de alguma forma sobre desafios que precisam ser superados em relação à equipe do projeto, como disponibilidade suficiente de profissionais tanto da área de TI quanto das áreas de negócio.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo geral investigar os desafios e limitações encontrados na implantação do sistema de custos na administração pública de Fortaleza. Para tanto, foi aplicado um questionário junto aos servidores que participaram do processo de implantação do projeto piloto de centro de custos na administração municipal, no período compreendido entre 2018 e 2019

A pesquisa analisou as percepções dos servidores municipais sobre a importância da informação de custos, a viabilidade orçamentária e financeira da adoção de sistemas de custos, a competência da informação de custos, o ambiente para o sistema de custos, os sistemas de custos implantados, e os sistemas operacionais. Em linhas gerais, os resultados demonstram concordância dos respondentes quanto ao esforço da Prefeitura para a adoção de sistemas de custos, e à intenção de adoção de sistema de custos por parte dos gestores públicos e servidores, o que reforça a importância da informação de custos no ambiente da gestão pública.

Foi possível constatar que havia viabilidade orçamentária e financeira para a adoção de sistemas de custos no ano de início do projeto piloto, bem como após o ano de 2019, de acordo com aproximadamente 93% dos respondentes. Ademais, segundo os servidores, a PMF conhecia os fatores influenciadores dos custos de seus projetos e atividades, e que no período de implantação do projeto havia controle de informação de custos em planilhas e/ou sistemas independentes não integrados, o que demonstra preocupação com a gestão de seus custos pela administração.

De forma complementar, a maioria dos respondentes considerou que os dados dos sistemas operacionais estavam dispostos em vários bancos de dados e que os dados são disponibilizados e compartilhados entre as áreas e podem ser considerados confiáveis.

Quanto aos desafios na implantação do SIC na PMF, os principais elencados pelos servidores relacionam-se ao escopo do projeto e à equipe do projeto. Sobre a equipe, a falta de profissionais tanto da área de TI quanto das áreas de negócio e a

disponibilidade de tempo suficiente para empreender esforços no desenvolvimento do projeto foram ressaltadas pelos servidores.

Do exposto, considera-se que o estudo alcançou o objetivo a que se destinou, pois foi possível evidenciar os principais desafios e limitações apontados para a implantação do projeto piloto de centro de custo para implantação de um SIC na PMF. Embora o período entre a implantação do projeto piloto e a aplicação da presente pesquisa possa consistir em um fator limitante, o estudo contribuiu com as discussões acerca desse tema que permanece atual e relevante para a gestão pública.

Considerando o prazo de 1º de janeiro de 2024 para a adoção da NBC TSP nº 34/2021, que trata da obrigatoriedade da implantação de sistema de custos no setor público, bem como o Decreto nº 10.540/2020, que cita padrões mínimos de qualidade de um sistema único e integrado para a execução orçamentária, financeira e controles, aplicado a todos os entes da federação e a ser observado a partir de 1º de janeiro de 2023, sugere-se a realização de novos estudos após a finalização dos prazos obrigatórios, de modo que se possa aprofundar o conhecimento sobre a temática. Ademais, levando em conta as normas mencionadas, consideram-se relevantes estudos com vistas a elaboração de um *framework* semelhante aos estudos de Cardoso et al. (2011), para auxiliar os gestores públicos na implantação dos sistemas.

## REFERÊNCIAS

- Amaral, N. A. D. L., Bolfe, C., Borgert, A., & Vicente, E. F. R. (2014). O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 19(2), 23-39.
- Araújo, C. A. D., Carneiro, A. D. F., & Santana, A. F. B. (2016). Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 20(2), 66-84.
- Bardin, L. (2021). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Cancio, A. J. (2014, novembro). Sistema de informação de custos da justiça do trabalho. *Anais do Congresso Internacional de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público*, Brasília, DF, Brasil, 4.
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B. D., & Bitti, E. J. D. S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45(5), 1565-1586.
- Ching, H. Y., Silveira, H. F. R. D., & Freire, F. D. S. (2011). Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. *Revista de Economia e Administração*, 10(2), 262-284.
- Colussi, G. P., & Souza, Â. R. L. (2018). Desafios para implantar um sistema de custos no Tribunal Regional do Trabalho no Rio Grande do Sul. *Gestão e Desenvolvimento*, 15(1), 29-56.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2012). *Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: CFC.

Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBC TSP - 34*. Brasília: CFC.

*Constituição da República Federativa do Brasil* (1988). Brasília, DF: Senado Federal.

*Decreto nº 3.590, de 06 de setembro de 2000*. Dispõe sobre o Sistema de Administração Financeira Federal e dá outras providências.

*Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986*. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências.

*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.

*Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

Drehmer, A. F., & Raupp, F. M. (2016). Origem e teor da produção do conhecimento a partir de teses e dissertações nacionais sobre custos no setor público. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 21(69), 121-138.

Fortaleza. *Canal de planejamento e gestão* - Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF). Disponível em: <https://planejamento.fortaleza.ce.gov.br/instrumentos-de-planejamento/loa.html>, Acesso em: 15/06/2022.

Franco, L. M. G., Nascimento, C., Espejo, M. M. D. S. B., & Voese, S. B. (2013). Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(2), 167-183.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2019). *Perfil dos municípios brasileiros* – Cultura. Rio de Janeiro: IBGE.

*Lei nº 10.180, de 06 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.

*Lei nº 10.540, de 05 de novembro de 2020*. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle.

*Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

*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.

- Lorenzato, N. T., Behr, A., & Goularte, J. L. L. (2016). Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. *ConTexto*, 16(32), 126-141.
- Machado, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44, 791-820.
- Meirelles, H. L. (2009). *Direito administrativo brasileiro*. (34. Ed). São Paulo: Malheiros.
- Portal da Transparência. *Plano de ação para adequação ao SIAFIC*. (2021). Fortaleza: Secretaria Municipal de Finanças.
- Portaria MF - STN nº 157, de 09 de março de 2011*. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.
- Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008*. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
- Rezende, F., Cunha, A., & Cardoso, R. L. (2010). Custos no setor público. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 789-791.
- Sebrae. (2019). *IX Prêmio Sebrae Prefeito Empreendedor*. Vencedores Nacionais. 9. ed. Brasília: SEBRAE.
- Sebrae. (2020). *X Prêmio Sebrae Prefeito Empreendedor*. 10. ed. Brasília: SEBRAE.
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN): História*. Brasília, 10 fev. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi/conheca/historia>. Acesso em: 10/05/2022.
- Soares, C. S., & Parcianello, E. (2018). A Implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do RS. *Revista GESTO*, 6(1), 2-19.
- Soares, C. S., Da Rosa, F. S., & da Silva Zonatto, V. C. (2020). Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 19(1), 1-15.
- Tesouro Nacional Transparente: Manual de Informações de Custos (MIC)*. (2018). Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional (STN).
- Tribunal de Contas da União. *Prêmio Mérito Brasil de Governança e Gestão Públicas: TCU reconhece instituições com melhor desempenho em governança pública*. 2016. Portal TCU.