

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: A REALIDADE DO SETOR MUNICIPAL DE UM ESTADO BRASILEIRO**

**Renato Pereira Monteiro**

Doutorando em contabilidade, Universidade de Aveiro, renatomonteir@gmail.com, tlm  
911882954, Campus Universitário de Santiago, 3810-193 Aveiro

**Joaquim Carlos Da Costa Pinho**

Professor doutor, Universidade de Aveiro, cpinho@ua.pt, fone 234 370 200, Campus  
Universitário de Santiago, 3810-193 Aveir

**SETOR PÚBLICO**

**Palavras-Chave:** Contabilidade de Custos, SICSP, Setor Público, NBCASP.

**Workshop 2** - Responsabilidad social corporativa y sector público

## **A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: A REALIDADE DO SETOR MUNICIPAL DE UM ESTADO BRASILEIRO**

### **Resumo**

Este estudo tem por objetivo identificar a importância e uso da informação de custos, as barreiras e o nível de sua implantação no setor público municipal do Estado do Rio Grande do Sul no Brasil e verificar a possível relação das características dos municípios e dos profissionais de contabilidade no nível de implantação do SICSP. O estudo tem uma abordagem qualitativa, com aplicação de questionário e obtenção de 180 respostas que caracterizam o setor municipal do RS. Identificamos não haver efeito significativo entre as características do município e dos utilizadores e o nível de implantação do SICSP.

## 1 Introdução

O setor público nas últimas três décadas sofreu uma grande transformação, decorrente de uma maior pressão social para ampliar sua rede de serviços e melhorar o atendimento das demandas da população, para tal necessita qualificar suas decisões sobre as políticas públicas e programas a serem adotados, assim os gestores devem agir de forma a garantir uma prestação de serviços mais eficiente (Newcomer & Caudle, 2011) e a coletar métricas para justificar suas ações (Goh, 2012).

Esse novo contexto de atuação depende necessariamente de informações mais tempestivas e qualificadas, trazendo a contabilidade para um papel central, (HOOD, 1991), (Hood, 1995), (Jackson & Lapsley, 2003) e (Lapsley & Wright, 2004). Este é o cenário que atuam os gestores públicos, inclusive de países em desenvolvimento como o caso do Brasil, que no compasso de outros países também adotou reformas em especial, impulsionada como os demais pelo processo de melhoria na gestão com ênfase nos preceitos da *New Public Management*- NPM. Estas reformas alteraram a organização do setor em busca de uma maior eficiência e otimização da aplicação dos recursos público, que culminou na necessidade de melhoria da contabilidade do setor público muito voltada para o orçamento.

No caso do Brasil foi determinante para este processo a edição por parte do Conselho Federal de Contabilidade – CFC das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público - NBCASP, dentre as quais estava a NBC T 16.11 que regrou e tornou obrigatória a implantação do sistema de contabilidade de custos no setor público do Brasil - SICSP. Ocorre que até o presente momento o processo de implantação do SICSP no Brasil é uma área carente de estudos empíricos, as evidências existentes na literatura como em Rosa, Silva, Soares, (2015), Lovato, Oliveira e Catapan (2016) e (Padrones, Santos, & Colares, 2017) apontam para a baixa adoção no Brasil do SICSP. Esse fenômeno é um dos fatores ainda a ser explicado, em especial para buscar sua mais ampla adoção e compreender os fatores constrangedores deste processo. Os estudos sobre o SICSP em termos internacionais, centram-se muito na aplicação de algum método de custeio, como o *Activity Based Costing* – ABC relatando seu processo de implantação como em (Arnaboldi & Lapsley, 2003), (Pintilie, Demian, & Joldos, 2012) e (McChlery, McKendrick, & Rolfe, 2007) ou no desenvolvimento de modelos de implantação ver (Valderrama & Sanchez, 2006), (Machado & de Holanda, 2010) e (Akbar, Pilcher, & Perrin, 2015). Este estudo tem por objetivo identificar a importância e uso da informação de custos, as barreiras e o nível de sua implantação no setor público municipal do Estado do Rio Grande do Sul no Brasil

- RS e verificar a possível relação das características dos municípios e dos profissionais de contabilidade no nível de implantação do SICSP.

O estudo está organizado na sequência pela revisão sobre a importância dos custos no setor público e suas barreiras, descreve as hipóteses e o modelo teórico, na seção 03 é apresentada a metodologia do estudo, na seção 04 realizamos a análise e discussão dos resultados e na seção 05 as principais conclusões do estudo.

## **2 Revisão da Literatura**

A revisão da literatura previamente realizada aponta que tanto estudos relacionados a implantação das normas de contabilidade ver (Benito, Brusca, & Montesinos, 2007), (Brusca & Martínez, 2015), (Guillamón, Lapsley, & Robbins, 2015) e estudos sobre o medidas de desempenho no setor público ver (Berman & Wang, 2000), (Pollanen, 2005) e (Akbar et al., 2015) além de estudos sobre transparência pública como em (Sol, 2013) podem contribuir para a identificação das variáveis do estudo.

### **2.1 Custos no Setor Público - Importância**

As reformas implementadas na contabilidade do setor público tiveram por objetivos superar limitações do modelo burocrático e atingir um uso mais eficiente dos recursos públicos (Manes Rossi, Aversano, & Christiaens, 2014a). Por esta razão a contabilidade de custos ganha relevância, pois permite melhorar a gestão do setor. Este carece de ter sistemas de medição de desempenho e existem severas dificuldades neste sentido. Como descrevem (Brusca & Montesinos, 2016) a falta de uma contabilidade de custos em muitos países limita a obtenção de informações para esta finalidade.

Manes Rossi et al. (2014) descrevem que o *International Public Sector Accounting Standards Board* - IPSASB® em conjunto com o *International Federation of Accountants* - IFAC emitiram um conjunto de 32 normas contábilísticas, a maioria dos quais foram inspirados nas normas internacionais de contabilidade. Em 2006, o IPSASB® iniciou um processo a fim de preparar uma estrutura conceitual especificamente para as normas de contabilidade do setor público. Na opinião de Rodríguez Bolívar & Galera (2016) estas melhoraram a informação financeira reportada, mas precisam de complementos. Conforme (Brusca & Montesinos, 2016, p.526) as demonstrações financeiras e orçamentárias do setor público “ não são suficientes para alcançar objetivos de contabilidade pública e precisam ser complementadas com informações de desempenho.”.

A importância do SICSP está também centrada na sua função alocativa (Adhikari, Kuruppu, & Matilal, 2013), existe na informação gerada por este sistema a expectativa de que traga informação que permita melhorar a alocação dos recursos e assim gerar políticas assertivas que produzam a redução da pobreza e das desigualdades sociais um dos principais problemas da nova economia mundial. A importância dos custos em prefeituras neste cenário ganha força, por estar mais próxima dos utentes de serviços público. Neste sentido as reformas da NPM acarretaram na mudança do controle centralizado para o controle descentralizado, fato que implica em uma maior responsabilidade da gestão em atingir os resultados e maior pressão sobre as organizações públicas para que se tornem mais eficazes e eficientes (Helden, 1997).

Neste sentido Arnaboldi & Lapsley (2009) apontam vantagens em aplicar as inovações contábeis, pois irá fornecer informações como custo total, que poderá ser útil para melhorar a gestão interna. Entre as vantagens apontadas por Arnaboldi & Lapsley (2009) estão: orçamento e alocação de recursos financeiros, decisões de outsourcing, a avaliação dos custos de serviços e prestação de contas interna, que podem diretamente ser correlacionadas a adoção também da contabilidade de custos. Um dos mais relevantes benefícios relacionados a aplicação da contabilidade de custos é melhorar a transparência pública e a prestação de contas (Montesinos, Brusca, Rossi, & Aversano, 2013). Assim como Brusca & Martínez (2015) que indicam o aumento da transparência e da responsabilidade. O crescente interesse por melhor informação é destacado também por (Brusca & Montesinos, 2016) ao relacionarem a necessidade de melhor informação com a crise financeira de alguns países, que evidenciou a importância de aumentar a transparência, o que inclui informações sobre custo e desempenho.

A percepção da importância do SICSP descrita pelos diferentes autores pode ser resumida pelo apresentado pelo (IFAC, 2000, p.7): (1) apoiar o processo de orçamentação; (2) introduzir controle de custos e redução; (3) fixação de preços e taxas; (4) medir o desempenho do governo; (5) avaliação da eficiência e eficácia dos programas; e (6) ajudar em uma variedade de decisões econômicas.

Já a norma de custo do setor público brasileiro – NBC T 16.11, coloca que o SICSP deve ter como objetivo (1) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; (2) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; (3) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; (4) apoiar as funções de planejamento e

orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; (5) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto (CFC, 2011). Os objetivos relacionados pelos NBC T 16.11, combinam com o descrito por (Carvalho, Gomes, & José Fernandes, 2012) de que a utilização de inovações contábilísticas e de outros modelos de gestão tem duas finalidades principais: melhorar a tomada de decisões (objetivo interno) e promover a responsabilização e a transparência entre as diferentes partes interessadas (objetivo externo).

## **2.2 Dificuldades e Barreiras**

O estudo de (Montesinos & Brusca, 2009) apontou que apenas 16% dos municípios espanhóis tinham o sistema de custos implantado, outro dado posterior também sobre a Espanha evidenciou que este número atingia apenas 9%, ressaltando que em Espanha não existia a obrigatoriedade (Montesinos et al., 2013). Em Portugal os estudos anteriores apontam para 47%, (Carvalho et al., 2012) e 57% (Pereira & Romão, 2016), semelhante ao constatado em Itália ver (Montesinos et al., 2013). Já no Brasil os estudos mais recentes como em (Luiz Lovato et al., 2016) evidenciaram que em mais de 40% dos municípios do Estado do Paraná o processo estava em 0%, sendo que outros 33% assumiam que o processo de implantação estava entre 1% e 25%, evidenciando o baixo grau de implantação, semelhante a (Rosa et al., 2015) com indicativo de não implantação de 85% nos municípios de Santa Catarina. Os estudos no Brasil corroboram o cenário de baixa implantação como (Borba & Flores, 2009) e (Santos, Costa e Voese, 2016).

As razões desta baixa implantação é uma das lacunas na literatura. Uma das motivações tem relação com a mudança de cultura e comportamento. As inovações contábeis, em especial relativas a adoção de inovações na contabilidade de gestão implicam mudança de comportamento e reflete a necessidade de uma flexibilidade da entidade e seus membros para aplicar as novas ferramentas administrativas (Lapsley & Pallot, 2000), isto pode desencadear resistência natural as mudanças. Corroboram com neste sentido (Brusca & Montesinos, 2016), pois para eles um dos pontos de alerta e cuidado já destacados na literatura são os fatores institucionais e os próprios sistemas administrativos.

No mesmo sentido destaca Fuertes (2008) que é necessário considerar as barreiras derivadas dos diferentes ambientes nacionais ao aplicar um novo modelo de contabilidade. Os valores subjacentes à cultura social, política e administrativa determinam uma série de características especiais nas práticas contábeis governamentais que fazem a convergência de fato ou material mais complicado a nível

internacional. Também concordam Arnaboldi & Lapsley (2009) pois destacam que o conflito político pode ser uma barreira para a implantação da contabilidade de exercício e por, conseguinte, também a de custos. No mesmo sentido Van-Peursem & Eggleton (2015) relatam que as reformas sofrem influencias por tradições históricas e pelo excesso de controle centralizado o que as tornam ainda mais complexas. No mesmo sentido é apontado que o setor público não tem a cultura de controle e gestão de custos e isto é uma dificuldades para sua efetivação (Alonso, 1999) e (Padrones et al., 2017).

Outros autores dão destaque as mudanças introduzidas as IPSAS e suas dificuldades. Para Benito et al. (2007) a mudança para padrões internacionais de contabilidade é um progresso, mas é um processo longo em que existe muita resistência. Catalano et al. (2015) as críticas ao destacar que há um baixo grau de conformidade com os princípios de contabilidade e acrescenta que as IPSASs não fornecem quaisquer orientações detalhadas, que poderiam, em tese, ajudar a superar problemas de registro e avaliação típicos do setor público.

Sobre este tema (Dabbicco, 2015) acrescenta que deve existir uma análise da relação custo benefícios de uma informação, reitera que adoção das IPSAS não significa apenas um quadro contabilístico desconhecido ou diferente para o órgãos, mas também custos adicionais de produção de informação em comparação com o atual método de produção das demonstrações contábeis para fins gerais da administração pública ao destacar o caso Finlandês. Assim como (Pizzini, 2006) refere que os benefícios potenciais de um sistema de custos mais funcional não pode exceder os custos desse sistema e que implementação de um novo sistema muitas vezes implica consultoria, treinamento e despesas de software.

Ball (2012) elenca alguns obstáculos e dificuldades para a implantação das IPSAS que podem ser considerados semelhantes para a contabilidade de custos como políticas, assim como (Fuertes, 2008) e (Arnaboldi & Lapsley, 2009), restrições constitucionais e legais, e de recursos que incluem pessoas e sistemas, assim como (Dabbicco, 2015) e pondera que países em desenvolvimento terão mais dificuldades pois este obstáculo é real pois carecem de mais recursos financeiros necessários para um sistema de contabilidade por competência, corroborando o afirmado por Fuertes (2008) e Van-Peursem & Eggleton (2015) em relação as diferenças de realidade entre países.

Posicionamento próximo tem Brusca & Martínez (2015) quando argumentam que existem barreiras que ameaçam a adoção IPSASs, incluindo críticas recebidas por causa de sua proximidade com o modelo de contabilidade das empresas, aqui exposto mais uma vez as relacionadas a adoção da contabilidade por competência, assim como em Ball (2012), o interesse dos países em manter o controle e ilusão fiscal tal como

Oulasvirta (2014) e novamente o custo e as necessidades de formação para a adoção do IPSASs, assim como em Rossi et al. (2016) e (Dabbicco, 2015). Rossi et al. (2016) fazem referência a uma série de fatores que pode-se interpretar como dificuldades para a implantação de novas normas de contabilidade, inclusive, mas não restritamente em relação a contabilidade de custos: a) os investimentos em tecnologia da informação e comunicações; b) treinamento de funcionários públicos; c) os custos relacionados com a identificação e avaliação dos ativos na contabilidade por competência; d) custos com consultorias.

No mesmo sentido das dificuldades de se implantar inovações na gestão estão as barreiras para a criação de meios de avaliação de desempenho, como uma contabilização dos custos que permita informações adequadas. Segundo (Newcomer & Caudle, 2011) a cultura organizacional, a fragmentação institucional, a falta de sistemas institucionalizados de incentivos e sanções, a falta de compromisso e seriedade política e a falta de treinamento institucionalizado são fatores constrangedores de medidas de desempenho dentro do setor público. Ressaltam ainda aspectos e características dos países em desenvolvimento que constroem ainda mais as medidas de desempenho no setor, como o baixo nível de renda, pois não conseguem arrecadar recursos suficientes para organizar seus serviços e obter um bom nível de desempenho organizacional, sofrem ainda com a ausência de boa governança e de sistema de controle bastante fraco (Mimba, Helden, & Tillema, 2007).

Ainda sobre as medidas de desempenho (Montesinos et al., 2013) destacam que sem a implementação de sistemas de medição (sistema de custos) é muito difícil para os gestores construir indicadores e os gestores são relutantes muitas vezes em publicar informações sobre seus desempenhos, no mesmo sentido acrescentam que a gestão no setor público é focada muito em medidas orçamentárias .

Outro fator constrangedor é a demanda por informação, conforme Geiger & Ittner (1996) constataram quanto mais evidente for a demanda externa por informação mais elaborado será o sistema de contabilidade de custos e que sem esta pressão ou exigências internas existe uma tendência de não utilização da informação de custos internamente. Em contraste, as organizações governamentais que necessitam ser autossuficientes financeiramente, pois precisam recuperar plenamente os custos através de receitas ou taxas não só implementam sistemas mais elaborados do que as unidades financiadas por outras entidades públicas, mas também tendem a utilizar de forma mais extensiva e para uma variedade de finalidades a informação do sistema de custos.

Ao abordar os fatores constrangedores no caso do Brasil, (Lovato et al., 2016p. 31) destacam que no cenário brasileiro a implantação depende vontade política,



pontuando as restrições no gestores em evidenciar seus resultados “uma vez que o sistema poderá tornar muito mais evidente os custos de cada programa do governo, podendo ser positivo ou não para a situação atual.”. No mesmo sentido, num estudo realizado por Carvalho, Costa e Macedo (2008) onde abordam a realidade de Portugal, foram identificados alguns constrangimentos à implementação do SCC, como a não exigibilidade de entrega dos documentos gerados pelo SCC ao Tribunal de Contas, as dificuldades na escolha de bases de repartição dos custos indiretos, a escassez de recursos humanos, a minimização do papel da contabilidade analítica comparativamente com a contabilidade orçamental e patrimonial, a falta de tempo e a falta de vontade política.

### 2.3 Desenvolvimento de Hipóteses

Uma das questões ainda em aberto diz respeito ao nível de implantação do sistema de custos ou a possibilidade de vir a implantá-lo e o efeitos das características dos municípios neste processo. Estudos como o de Smith (2004), (Van Dooren, 2005) e (Lægreid, Roness, & Rubecksen, 2006) assinalaram confirmando a maior capacidade e disponibilidade das grandes entidades para introduzir mudanças nas práticas contabilísticas e de gestão, de fato este é o entendimento mais geral na literatura, em razão dos municípios maiores terem mais recursos (financeiros e humanos). Por exemplo (Gomes, Carvalho, & Fernandes, 2009) verificaram 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) e que quanto maior a independência financeira, maior será o nível de implantação, quando comparado com os mais dependentes financeiramente. Ao tratar das medidas de desempenho em municípios (Pollanen, 2005) identificou uma propensão maior na sua aplicação em grandes municípios e restrições em médios e pequenos, concordando com o resultado de (Gomes et al., 2009). Estudos sobre transparência pública, também associam o tamanho do município com melhores índices, que pressupõe sistemas contábeis mais robustos ou melhor desenvolvidos como em (Rodríguez Bolívar et al., 2013) e (Sol, 2013).

Por outro lado (Costa Carvalho, Camões, Jorge, & Fernandes, 2007) destacam que a dimensão tem na realidade um efeito negativo na implementação devido à grande complexidade organizacional no caso das maiores organizações, as suas práticas conservadoras e a aversão a mudança. Destoam deste entendimento (Montesinos & Brusca, 2009) pois encontraram diferenças significativas no que diz respeito às características das entidades em relação a adoção da contabilidade de custos, neste caso prevalecendo a não adoção de sistema de custos.

Semelhante ao achado (Montesinos et al., 2013) ao uso da informação para a tomada de decisão. No mesmo sentido (Pereira & Romão, 2016, 178) identificaram mesmos percentuais de implantação em municípios de pequena e grande dimensão, assumem que “contrariamente ao que poderia ser expectável, a variável dimensão não é condição essencial para a implementação do SCC.”. Assim como em (Costa Carvalho et al., 2007), das variáveis que testaram a única que apresentava relação era o número de pessoas envolvidas no processo de implantação nas prefeituras.

Estudos anteriores relativos a realidade brasileira como de (Conte & Miranda, 2012), (Silva & Rosa, 2015) e (Drehmer, Raupp, & Tezza, 2016), não foram suficientes claros nesta associação. A pesquisa de (Lovato et al., 2016) foi mais promissora ao constatar que não havia associação significativa entre o volume de arrecadação da

receita dos municípios e o nível de implantação da SICSP. Os resultados expostos dos estudos anteriores permitem a criação da seguinte hipótese de pesquisa:

**H1-Existe diferença no nível de implantação entre os municípios em razão de características de sua dimensão.**

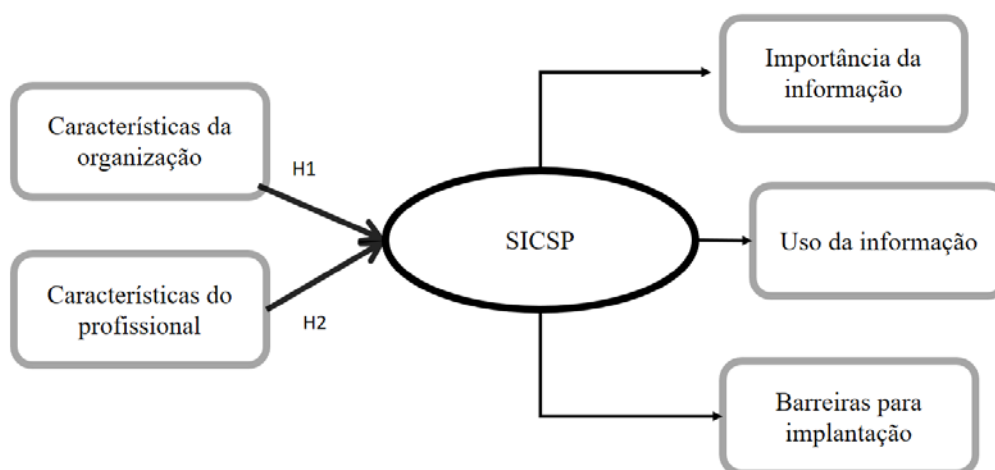
Os limitadores ou condicionantes de adoção de medidas de desempenho e de contabilidade de custos são muitos. Conforme (Pollanen, 2005) o desenvolvimento e uso de medidas de desempenho podem ser inibidos por quatro fatores institucionais: dizem respeito ao receio de divulgar más notícias, os pragmáticos relacionais a utilidade e falta de credibilidade, técnicos, normas e condições para tal e os financeiros relacionados ao tempo e aos recursos necessários. Já para (Santos, Costa, & Voese, 2016) ao constatarem baixa adesão da contabilidade de custos em IFES do Brasil, pois apenas quatro justificaram o uso de algum tipo de sistema de não conseguiram constatar qual a causa ou causas da não implantação de algum tipo de metodologia ou sistema de mensuração dos custos institucionais, sugerem como um dos motivos a falta de conhecimento da existência do SIC por parte dos contadores responsáveis. Isso alinha-se ao entendimento de (Bourdeaux & Chikoto, 2008) que sugerem existir relação positiva entre o expertise e os resultados em processo de reformas e maior uso de informações. Esta relação entre o nível de conhecimento do sistema e o nível de implantação, sendo quanto maior o conhecimento, maior o nível de implantação é apontado no estudo de (Rosa et al., 2015). Já (Montesinos & Brusca, 2009) constataram que não existem diferenças significativas no uso dessas ferramentas entre entidades com um gerente profissional e as entidades sem, assim ter um gestor com experiência parece não ter afetado o uso das ferramentas de gestão no caso espanhol. No mesmo sentido (Montesinos et al., 2013) constaram uma grande diferença sobre o nível de uso de sistema de custos, entre Espanha (9%) e Itália (53%) em municípios com mais de 50 mil habitantes, sendo que na Itália 59% das autoridades locais assumiram não ter um gestor profissional e, mesmo assim, tinham maior uso. Nas suas conclusões (Pereira & Romão, 2016, p.182) ao tratar do caso de Portugal consideram que a “a especificidade e a complexidade do próprio SCC têm representado um entrave à implementação do mesmo.”. Os achados da pesquisa de (Schoute & Budding, 2017) indicam efeito nos municípios Holandeses em relação a experiência e ao nível de formação e que estes fatores afetam o design do sistema de custos. Esta afirmação pode ser um indicativo que para a implantação é necessário treinamento e profissionais com maior experiência podem ter melhor desempenho em sua implantação. O baixo nível de implantação pode decorrer de muitos fatores apresentados na literatura como políticos, limitações financeiras, culturais, restrições a mudança, falta de legislação adequada. Porém se

existe diferença no nível de implantação do SICSP em relação as variáveis ligadas aos profissionais de contabilidade como sua experiência profissional, seu nível de formação e se realizou ou não capacitação para a implantação do SICSP isso não foi explorado totalmente na literatura.

**H2 – Existe relação entre a características do profissional de contabilidade (nível de habilitação, experiência profissional e treinamento) e o nível de implantação.**

O conjunto de hipóteses desenvolvidas permite criar o seguinte modelo teórico, apresentado na Figura 01 que tenta verificar o efeito das características dos municípios, e dos profissionais e o nível de implantação, bem como explorar a importância do SICSP, o uso da informação e as barreiras para a implantação.

**Figura 01 – Modelo teórico do estudo.**



### 3 Metodologia

Para atingir o objetivo do estudo foi realizado uma pesquisa quantitativa centrada nas prefeituras do RS. Uma vez que os municípios desempenham um importante papel no desenvolvimento da economia regional e no bem estar de seu habitantes, diversos são os serviços que são descentralizado aos municípios ou repartidos entres estes e a União ou ao Estado Conforme (Pollanen, 2005) estes constituem um componente significativo das economias contemporâneas e contribuem grandemente para a qualidade de vida dos moradores das comunidades locais, no mesmo sentido corroboram (Akbar et al., 2015) destacando a importância do governo local na prestação de serviço mais próximo de seu público.

A escolha dos municípios do RS foi feita em razão das dificuldades financeiras que atravessa, pela sua importância no desenvolvimento econômico do Brasil, bem como da existência de estudos anteriores na mesma região geográfica - o sul do Brasil. Os

municípios deste estado têm ainda características semelhantes com os de Santa Catarina e Paraná, pesquisados anteriormente, fato que permite uma comparação adequada. Realizou-se a aplicação de um questionário, via e-mail, aos responsáveis pelo setor de contabilidade das 497 prefeituras no período de entre novembro e dezembro de 2016. A primeira etapa foi a aplicação de um pré-teste a 10 contadores públicos municipais, não responsáveis pelo setor para validação do questionário, para após os ajustes realizar a aplicação. O contato (lista de e-mail) dos responsáveis foi obtido por meio de consulta ao sistema de informação ao cidadão do Tribunal de Contas do RS.

O questionário foi desenvolvido com base na revisão da literatura, nos fatores de importância, no eventual uso da informação por parte destes órgãos e das eventuais barreiras e fatores contingências da implantação do SICSP, adaptando a estrutura de estudos anteriores como de (Pizzini, 2006), (Rosa et al., 2015) e (Lovato et al. 2016). Foi estruturado seis seções em (1) identificação do respondente, (2) perfil do município, (3) importância da informação, (4) uso da informação e (5) fatores contingenciais de sua aplicação e (6) nível de implantação. As alternativas de resposta das questões das seções 03 até 06 foram desenvolvidas com o uso de uma escala likert de 07 pontos para que as variáveis pudessem receber um tratamento como quantitativas.

Obteve-se um total de 180 respostas o que corresponde a 36,2% dos municípios, resultado semelhante a (Carvalho et al., 2012) 37% e superior a de (Montesinos & Brusca, 2009) 26%, (Luiz Lovato et al., 2016) 34% e (Schoute & Budding, 2017) 20,2%. Estes percentuais são indicativos de que o conjunto de repostas coletados está dentro do expectável para este tipo de inquérito.

Os dados foram tratados inicialmente por meio de estatística descritiva, pela análise de suas frequências e médias, para posterior testar as hipóteses (H1 e H2) realizamos uma ANOVA com a divisão dos respondentes em escalões. A ANOVA é uma das opções recomendadas para comparar escalões e comportamento de grupos com certos perfis, como feito por exemplo por (Shihab & Rahardian, 2017) que pesquisou como empresas do setor industrial divididas em pequenas, médias e grandes empregam abordagens diferentes para alcançar o alinhamento de TI e negócios.

### **3.1 Caracterização da Amostra**

A amostra foi composta de 90 (50%) homens e 90 (50%) mulheres. Em relação a idade 19 (10,6%) tem entre 20 e 29 anos, 64 (35,6%) entre 30 e 39 anos, 63 (35%) entre 40 e 39 anos e 34 (18,9%) acima de 50 anos. Em relação ao nível de habilitações, 7 (3,9) técnico ou médio, 74 (41,1) superior/licenciatura, 95 (52,8) especialização, 04 (2,2) mestrado. O nível de habilitação foi dividido em dois grupos, até a graduação e acima

de graduação. Em relação ao local e atuação 173 (93,6%) atuam na contabilidade e 07 (6,4%) em outros setores como controle interno e tesouraria. A maioria tem o cargo de contador 148 (82,2%) e os restantes são técnicos em contabilidade 32 (17,8%). Em relação a experiências dos respondentes em termos de contabilidade do setor público foram divididos em dois escalões até 05 anos, baixa-moderada 46 (25,6%) e acima de 05 anos 136 (74,4%) e gestão conforme a Tabela 01.

**Tabela 01 – Faixa de Experiência Profissional**

<b>Faixa de Experiência</b>	<b>Gestão no setor público</b>
Baixa, nunca exerceu	44 - 32,9%
Moderada, até 05 anos	40 – 23,9%
Alta, acima de 05 anos	79 – 43,9%

A amostra é considerada paramétrica, usou-se como variável de controle a distribuição das Mesorregião dos municípios do RS. A amostra respeita as características da distribuição do número nas mesorregiões, ver Tabela 02.

**Tabela 02 – Distribuição dos municípios da população e da amostra.**

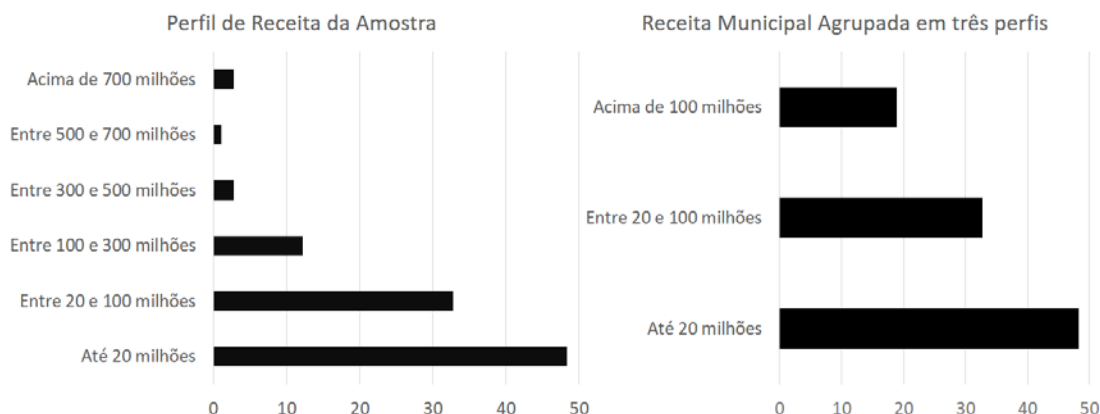
Região	Estado do RS		Amostra	
	n	%	n	%
1- Centro Ocidental Rio-grandense	31	6,2	14	7,8
2- Centro Oriental Rio-grandense	54	10,9	21	11,7
3- Metropolitana de Porto Alegre	98	19,7	29	16,1
4- Nordeste Rio-grandense	54	10,9	24	13,3
5- Noroeste Rio-grandense	216	43,5	70	38,9
6- Sudeste Rio-grandense	25	5,0	14	7,8
7- Sudoeste Rio-grandense	19	3,8	8	4,4
Total	497	100	180	100

Em relação ao número de habitantes dos municípios pertencentes a amostra ela está assim caracterizada, ver Tabela 03.

**Tabela 03 – Distribuição dos municípios em 03 escalões.**

Faixa de População	Municípios do RS		Amostra	
	n	%	n	%
Até 10 mil	331	66,6	109	60,5
Entre 10 e 50 mil	123	25,0	44	24,5
Acima de 50 mil	43	84,4	27	15,0
Total	497	100	180	100

O perfil de receitas comprova que a maior faixa está em municípios de até 20 milhões de orçamento por ano com 87 municípios (48,3%), seguido da faixa entre 20 e 100 milhões com 59 (32,8%) os demais estão distribuídos em faixa com percentuais menores. Estas características das receitas permitiram agruparmos os municípios em três escalões, até 20 milhões, entre 20 e 100 milhões e acima de 100 milhões, ver Figura 02.

**Figura 02 – Perfil da Receita Municipal**

#### 4 Análise e discussão dos resultados

O primeiro conjunto de variáveis analisado foram os fatores de importância divididos em 10 fatores, ver Tabela 04. Evidenciam, assim como outros estudos, ver (Borba & Flores, 2009), (Montesinos et al., 2013), (Rosa et al., 2015) e de (Pereira & Romão, 2016)) o entendimento elevado sobre a importância da contabilidade de custos para o setor é predominante. As maiores médias estão localizadas no planejamento orçamentário (6,19), no financeiro (6,08) e no controle de custos (5,85).

O uso da informação de custos foi medido por um conjunto de 12 variáveis. As médias todas abaixo de 2,5 comprovam o não uso das informações de custos por parte das prefeituras do RS. Todas as variáveis têm média muito próximas, sendo a máxima - melhorar o planejamento do orçamento (2,42) e a mínima avaliar o desempenho de gestores e departamentos (2,24) corroborando os resultados de (Carvalho et al., 2012) e (Mättö & Sippola, 2016) e (Pereira & Romão, 2016, p.183) relativo ao baixo uso da informação de custos no contexto do setor público e o entendimento de que as práticas da NPM não tem o efeito esperado ainda. Todavia, no caso dos nossos dados esse indicador de baixo uso pode ser também influenciado pelo baixo nível de implantação do sistema.

Em relação as potenciais dificuldades e barreiras relativas a implantação da contabilidade nas prefeituras, divididas em um conjunto de 10. As respostas obtidas evidenciam uma concordância com os fatores apresentados, sendo que o fator com maior média é o relativo a falta de cultura de gestão de custos no setor (6,11) como apontado por Alonso (1999) e Padrones et al (2017) no caso do Brasil e como destacou ainda (Newcomer & Caudle, 2011) em relação a metodologias de análise de desempenho no setor público. O segundo fator com maior média foi a falta de conhecimento dos gestores sobre a importância e utilidade da informação (6,05), este

entendimento dos respondentes está de acordo com o destacado por Goh (2012) e por (Cardoso, Aquino, & Bitti, 2011) quando referiu que a implantação do sistema de custos está vinculada a necessidade dos potenciais usuários perceberem a relevância da informação que o sistema de custos é capaz de fornecer. A fator relativo a resistência a mudança (5,69) foi o terceiro fator com maior média, confirmando o sugerido por (Lapsley & Pallot, 2001). O treinamento com média de (5,47) foi previsto por muitos autores como de (Pizzini, 2006), (Newcomer & Caudle, 2011), (Ball, 2012), (Rossi et al, 2016) e um dos principais em relação as prefeituras pesquisadas no Brasil por Lovato et al (2016). Os softwares (5,39) foram apontados por (Pizzini, 2006), (Brusca e Montesinos, 2016) e (Lovato et al 2016) em relação a realidade brasileira. A carência de pessoal com média de (5,27) é assumida nos estudos de (Ball, 2012) e Dabbicco (2015) quando asseveraram que a falta de pessoas no setor público para desempenhar as atividades pode ser uma limitação a implantação, este fator foi um dos principais pesos nas barreiras destacadas também por (Lovato et al 2016). Os aspectos relativos a falta de detalhamento adequado das normas previsto por (Catalano et al 2015) teve média (5,17). Três fatores tiveram média inferior a 5: Os recursos financeiros (4,74), hardwares (4,68), rotatividade dos servidores (4,41).

**Tabela 03 - Variáveis importância, uso da informação e barreiras para implantação**

<b>Questão / Variável</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
Qual a importância da informação de custos para: (1 a 7, onde 01 não importa completamente, 07 completamente importante) <b>(Alfa de Cronbach 0,968)</b>		
A avaliação de desempenho individual.	5,29	1,563
Avaliação de departamentos e unidades.	5,63	1,494
Planejamento financeiro.	6,15	1,404
Planejamento orçamentário	6,19	1,272
Controle dos custos.	6,08	1,460
Preço de serviços.	6,07	1,401
Comparação de custos entre unidades.	5,85	1,459
Avaliar aquisição de novas tecnologias e equipamentos.	5,86	1,415
Contratação de pessoal.	5,74	1,484
Negociação de contratos.	5,94	1,387
Nos últimos três anos utilizou a informação de custos para: (1 a 7, onde 01 não utilizada completamente e 07 completamente utilizada) <b>(Alfa de Cronbach 0,992)</b>		
Melhorar a informação financeira reportada	2,37	1,900
Melhorar o planejamento do orçamento	2,42	1,926
Aumentar da transparência	2,34	1,880
Aumentar a responsabilidade dos gestores	2,28	1,828
Melhorar a gestão interna da organização	2,37	1,858
Apoiar decisões de terceirização	2,36	1,896
Verificar se a organização está a alcançar os objetivos previamente estabelecidos	2,34	1,901



Cortar custos	2,40	1,872
Comparações entre custo efetivo e orçado	2,39	1,930
Avaliar o desempenho de gestores e departamentos	2,24	1,795
Construir indicadores de desempenho	2,27	1,839
Identificar oportunidades de melhoria	2,27	1,845
Na sua organização, é uma barreira para a implantação da contabilidade de custos: (01 a 07, 01 discorda totalmente e 07 concorda totalmente) <b>(Alfa de Crronbach 0,839)</b>		
A falta de pessoal	5,27	1,901
A falta de treinamento	5,47	1,751
A falta de Hardwares (equipamentos informativos).	4,68	2,001
A falta de Software (sistemas informáticos)	5,39	1,722
A falta recursos financeiros	4,74	1,947
A resistência das pessoas a mudança	5,69	1,665
A falta de conhecimento de gestores sobre a importância e utilidade da informação	6,05	1,492
A falta de cultura de gestão de custos	6,11	1,378
Detalhamento inadequado na norma de custos	5,17	1,676
A rotatividade de servidores	4,41	1,974
n=180, Mínimo e máximo 1 e 07 em todas as variáveis.		

#### 4.1 Nível de implantação

O nível de implantação foi identificado por duas variáveis uma por meio de percentual e outras por meio de escala. Estão concentrados em 0% de implantação (78, 43,3%), de 01% a 25% de implantação (82, 45%), de 26% a 50% (10, 5,6%), de 51% a 75% (8, 4,4%) e de 76% a 100% (3, 1,7%). Quando a variável apresentava a questão relativa ao nível de implantação em escala likert de 01 a 07 a média foi de (6,05), sendo a maior frequência na escala o item 07 sem funcionar completamente (61,7%). Os evidenciam o baixo grau no setor público municipal do RS que se alinham com o de outros estados do Brasil em pesquisas empíricas realizadas anteriormente como em (Rosa et al., 2015) e (Lovato et. al. 2016).

#### 4.2 Características da organização e o nível de implantação.

Para comparar se as características do município relativas à sua receita e população variam em relação ao nível de implantação do SICSP foi realizada uma ANOVA, onde testamos H1, Tabela 06.

Tabela 06 – ANOVA faixa de receita, população e interação.

Tests of Between-Subjects Effects									
Variável dependente: Nível de implantação									
Fonte	Tipo III SQ	DP	MQ	F	Sig.	Partial Eta Squared	Noncent. Parameter	Observed Power <sup>b</sup>	
Cor. Modelo	10,474 <sup>a</sup>	5	2,095	,815	,540	,023	4,077	,288	
Interc.	1401,587	1	1401,587	545,620	,000	,758	545,620	1,000	
Receita	10,457	2	5,229	2,035	,134	,023	4,071	,416	

População	7,002	2	3,501	1,363	,259	,015	2,726	,291
Rec. x Pop.	,749	1	,749	,292	,590	,002	,292	,084
Erro	446,971	174	2,569					
Totar	7058,000	180						
Cor. Total	457,444	179						

a. R Squared = ,023 (Adjusted R Squared = -,005)

b. Computed using alpha = ,05

Levenes Test:  $[F(5,174)=0,593, p=0,705; \text{ assim } p>0,05, \text{ a variável dependente tem variância igual nos 02 grupos.}]$

Teste da normalidade em todos os escalões com  $p<0,05$ . Assim os escalões de receita e população não tem uma distribuição normal, todavia  $n>30$  em todos os escalões (teorema do limite central).

Os resultado indicam que em relação ao efeito de interação combinado dos dois fatores (escalão de receita e de população),  $[F(1,174) = 0,292, p=0,590]$ . Relativo aos efeitos principais da receita  $[F(2,174) = 2,035, p=0,134]$  não se verifica interação, assim como aos efeitos principais da população  $[F(2,174) = 1,363, p=0,259]$ . Assim, se rejeita H2, uma vez que não existe diferença no nível de implantação entre os municípios em razão de características de sua dimensão, tanto em relação a receita como da população. Destoando da visão mais comum da literatura como em Smith (2004), (Van Dooren, 2005) e (Lægreid et al., 2006) sobre a a maior capacidade e disponibilidade das grandes entidades para introduzir mudanças nas práticas contabilísticas e de gestão está realidade não está presente nos municípios do RS. Em relação a maior população e a maior disponibilidade para desenvolver o processo de implantação da SICSP como referido por (Gomes et al., 2009) nosso estudo também não retrata esta realidade, confrontando também (Pollanen, 2005) ao tratar das medidas de desempenho em municípios e a propensão maior na sua aplicação em grandes municípios e restrições em médios e pequenos e os resultados Nossos achados corroboram os de (Luiz Lovato et al., 2016) que constatou não haver associação significativa entre o volume de arrecadação da receita dos municípios de Santa Catarina e nível de implantação da SICSP, bem como (Pereira & Romão, 2016) que identificaram mesmos percentuais de implantação em municípios de pequena e grande dimensão e concluem que a variável dimensão não é condição essencial para a implementação do SISCSP. Os dados da nossa estatística descritiva em relação as barreiras (aspectos financeiros) demonstra que a capacidade financeira não é assumida como uma forte restrição pelos respondentes. Assim, podemos rejeitar H1, uma vez que não existe diferença no nível de implantação do SICSP entre os municípios em razão de características de sua dimensão.

### 4.3 Característica do profissional e o nível de implantação

Seguinto o que foi realizado para H1, comparamos agora as características do perfil do utilizador do SICSP em relação a seu nível de habilitações e tempo de experiência em CSP e gestão, testamos H2 pelo uso de uma ANOVA, Tabela 07.

Tabela 07 – ANOVA características profissionais

Tests of Between-Subjects Effects								
Variável dependente: Nível de implantação								
Fonte	Tipo III SQ	DP	MQ	F	Sig.	Partial Eta Squared	Noncent. Parameter	Observed Power <sup>b</sup>
Corrected Model	43,977 <sup>a</sup>	10	4,398	1,798	,064	,096	17,975	,823
Intercept	3576,973	1	3576,973	1462,046	,000	,896	1462,046	1,000
CSP	5,549	1	5,549	2,268	,134	,013	2,268	,322
Gestã	4,173	2	2,086	,853	,428	,010	1,706	,195
Habilitações	1,010	1	1,010	,413	,521	,002	,413	,098
CSP e Gestão	3,712	2	1,856	,759	,470	,009	1,517	,177
CSP e Hab.	,624	1	,624	,255	,614	,002	,255	,079
Gestão e Hab.	,000	2	,000	,000	1,000	,000	,000	,050
CSP x Gestão x Hab.	1,942	1	1,942	,794	,374	,005	,794	,144
Erro	413,467	169	2,447					
Total	7058,000	180						
Cor. Total	457,444	179						

a. R Squared = ,096 (Adjusted R Squared = ,043)

b. Computed using alpha = ,05

Levenes Test: [F(10,169)=4,867, p=0,000; assim p<0,05, a variável dependente não tem variância igual. Teste da normalidade em todos os escalões com p<0,05. Assim os escalões de receita e população não tem uma distribuição normal, todavia n>30 em todos os escalões (teorema do limite central).

Os resultados indicam que o efeito de interação(habilitações, nível de experiência em CSP e Gestão) não influenciam significativamente o nível de implantação, [F(1,169) = 0,794, p=0,374)]. Assim como o efeito combinado dos demais fatores dois a dois. Para no nível de habilitações e o nível de experiência em gestão [F(2,166)=0,000, p=1,00], bem como para a experiência CSP e o nível de habilitações [F(1,166)=0,255, p=0,614] e experiência em CSP e a experiência em gestão [F(2,166) = 0,759, p=0,470]. Relativo aos efeitos principais das variáveis nível de habilitações [F(1,166)=0,413, p=0,521)], nível de experiência em CSP [F(1,169)=2,268, p=0,134)], nível de experiência em gestão [F(2,169)=0,853, p=0,428)] todos se demonstraram não significativos com p>0,05. O modelo tem muito pouca qualidade, explicando apenas 9% da variação do nível de implantação da CSP(R<sup>2</sup> ajustado = 0,096), sendo a experiência em CSP o efeito mais importante (eta<sup>2</sup> parcial = 0,013). Assim se rejeita H3, pois não se cofirma que existe relação entre a características do profissional e o nível de implantação como

previsto em parte da literatura, apesar do afirmado por (Bourdeaux & Chikoto, 2008) que sugerem existir relação positiva entre o expertise e os resultados em processo de reformas nossos dados não confirmam essa relação. Nossos resultados ainda confrontam o afirmado por (Rosa et al., 2015) em relação entre o nível de conhecimento do sistema e o nível de implantação, sendo quanto maior o conhecimento, maior o nível de implantação. Destoam ainda do achado de (Schoute & Budding, 2017) em relação a experiência e ao nível de formação e que estes fatores afetam o design do sistema de custos. Nossos resultados se aproximam dos achados de (Montesinos & Brusca, 2009) contataram que não existem diferenças significativas no uso dessas ferramentas entre entidades com um gerente profissional e as entidades sem. Corroboram, por exemplo os achados de (Montesinos et al., 2013) em relação a falta de relação de experiência e nível de implantação.

## **5. Conclusões**

O objetivo deste estudo foi identificar a importância e uso da informação de custos, as barreiras e o nível de sua implantação no setor público municipal do RS e verificar a possível relação das características dos municípios e dos profissionais de contabilidade no nível de implantação do SICSP.

Os dados suportam o presente na teoria de que existe um reconhecimento por parte dos utilizadores do SICSP em relação a importância desta informação para diferentes aspectos dentro das organizações em especial para a tomada de decisão. Os fatores que mais são destacados como importantes neste sentido foram o planejamento financeiro, orçamentário, controle de custos e preço de serviços.

Os resultados indicam ainda que a informação de custos não é utilizada pelo setor municipal do RS. Nossa pesquisa indica que existe um baixo nível e uso de informação e custos de todos os fatores listados com médias muito próximas a 2 que na escala utilizada corresponde a “não utilizada em grande parte”. Destacamos que esta falta de uso pode estar atrelada ao baixo nível de implantação do SICSP uma vez que os percentuais de implantação estão concentrados em 0% e de 1% a 25% de implantação. Por óbvio, se não existe sistema, não terá o conjunto de informação disponível para a tomada de decisão, inviabilizando o seu uso por parte dos tomadores de decisão.

Em razão do indicativo de estudos anteriores sobre o baixo nível de implantação, nosso estudo buscou explorar quais as principais barreiras para a implantação do SICSP. Dois fatores se destacaram em razão de sua média elevada a falta de conhecimento de gestores sobre a importância e uso da informação e a falta de cultura do setor público em gestão de custos, corroborando com os indicativos na literatura neste sentido. Podemos ainda inferir que os aspectos ligados a disponibilidade de

recursos financeiros, hardwares, rotatividade de servidores do setor referidos na literatura não são os principais causadores de restrições do SICSP em nossa amostra.

Nossos resultados sugerem 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 (H1), bem como não comprovamos haver efeito significativo das características do profissional em relação a seu tempo de experiência em gestão, em contabilidade do setor público e do nível de habilitação e o nível de implantação H2.

Estes resultados, rejeitando H1 e H2, alinhados com o conjunto de barreiras identificado, bem como o baixo nível de implantação permite inferir que os fatores constrangedores da contabilidade de custos estão para além das fronteiras do “setor de contabilidade” da prefeitura. Nosso estudo não permite concluir qual ou quais os conjuntos de fatores que limitam essa implantação ou impactam de forma direta no seu nível, e sim, excluir que esses fatores (características do município e dos utilizadores) não são estatisticamente responsáveis pelo baixo nível de implantação do CSP no setor público.

Novos estudos podem surgir comparando outras características do município como se em uma região mais industrializada o SICSP é mais desenvolvido ou sobre outros aspectos do perfil do utilizador como seu nível de treinamento. Ainda sugerimos estudos que explorem as características das barreiras, se estas estão presentes em determinado perfil de organização ou município e seu nível de impacto.

## REFERENCIAS

- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213–230. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/j.acfor.2013.01.001>
- Akbar, R., Pilcher, R. A., & Perrin, B. (2015). Implementing performance measurement systems: Indonesian local government under pressure. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 12(1), 3–33. <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2013-0013>
- Alonso Borba, J., & da Silva Flores, L. C. (2009). A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. *rap—rio de Janeiro*, 43(3), 579–607.
- Alonso Marcos. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50(1),

- 37–63. Obtido de <http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340/346>
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2003). Activity based costing, modernity and the transformation of local government. *Public Management Review*, 5(3), 345–375. <https://doi.org/10.1080/1471903032000146946>
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809–836. <https://doi.org/10.1080/09638180903136225>
- Ball, I. (2012). New development: Transparency in the public sector. *Public Money & Management*, 32(1), 35–40. <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.643054>
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317. Obtido de <http://ras.sagepub.com/content/73/2/293.abstract>
- Berman, E., & Wang, X. (2000). Performance Measurement in U.S. Counties: Capacity for Reform. *Public Administration Review*, 60(5), 409–420. <https://doi.org/10.1111/0033-3352.00104>
- Bourdeaux, C., & Chikoto, G. (2008). Legislative influences on performance management reform. *Public Administration Review*, 68(2), 253–265.
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2015). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences* . <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>
- Brusca, I., & Montesinos, V. (2016). Implementing Performance Reporting in Local Government: A Cross-Countries Comparison. *Public Performance & Management Review*, 39(3), 506–534. <https://doi.org/10.1080/15309576.2015.1137768>
- Caamaño-Alegre, J., Lago-Peñas, S., Reyes-Santias, F., & Santiago-Boubeta, A. (2013). Budget Transparency in Local Governments: An Empirical Analysis. *Local Government Studies*, 39(2), 182–207. <https://doi.org/10.1080/03003930.2012.693075>
- Carvalho, J. B. D. C., Gomes, P. S., & José Fernandes, M. (2012). The Main Determinants of the Use of the Cost Accounting System in Portuguese Local Government. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 306–334. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>
- Catalano, G., Carlo, F. Di, & Erbacci, A. (2015). Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective. *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 494–508. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-02-2015-0026>
- Conte, N. C., & Miranda, W. T. (2012). Sistema de custos aplicado ao setor público:

- um estudo sobre a maturidade da gestão contábil nos municípios associados à AMPLA—Associação dos Municípios do Planalto Médio—com relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao M. Em *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- da Costa Carvalho, J. B., Camões, P. J., Jorge, S. M., & Fernandes, M. J. (2007). Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 24(1), 2–14.
- da Rosa, F. S., da Silva, L. C., & Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina/International Public Sector Accounting Standards: the perception munic. *Contabilidad y Negocios*, 10(19), 27.
- da Silva, L. C., & da Rosa, F. S. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina. Em *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Dabbicco, G. (2015). The Impact of Accrual-Based Public Accounting Harmonization on EU Macroeconomic Surveillance and Governments' Policy Decision-Making. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 253–267.  
<https://doi.org/10.1080/01900692.2015.999581>
- dos Santos, M. R., Costa, F., & Voese, S. B. (2016). Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. Em *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Drehmer, A. F., Raupp, F. M., & Tezza, R. (2016). Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? Em *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Fuertes, I. (2008). Towards Harmonization or Standardization in Governmental Accounting? The International Public Sector Accounting Standards Board Experience. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 10(4), 327–345. <https://doi.org/10.1080/13876980802468766>
- Geiger, D. R., & Ittner, C. D. (1996). The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 21(6), 549–567.  
[https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(96\)00008-6](https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(96)00008-6)
- Goh, S. C. (2012). Making performance measurement systems more effective in public

- sector organizations. *Measuring business excellence*, 16(1), 31–42.
- Gomes, P., Carvalho, J., & Fernandes, M. (2009). Determinantes da adopção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos Municípios Portugueses. *Contabilidade e Gestão*, 8, 11–40.
- Guillamón, M.-D., Lapsley, I., & Robbins, G. (2015). Accounting for austerity: the Troika in the Eurozone. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(6), 966–992. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2014-1668>
- Helden, G. J. Van. (1997). Cost allocation and product costing in Dutch local government. *European Accounting Review*, 6(1), 131–145. <https://doi.org/10.1080/096381897336917>
- Hood, C. (1995). The «new public management» in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109. Obtido de <http://www.scopus.com/inward/record.url?eid=2-s2.0-58149210840&partnerID=40&md5=58cfba6b7e3dee427268c138237f4643>
- HOOD, C. (1991). A PUBLIC MANAGEMENT FOR ALL SEASONS? *Public Administration*, 69(1), 3–19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- IFAC. (2000). Perspectives on Cost Accounting for Government , International Federation of Accountants, Public Sector Committee.
- Jackson, A., & Lapsley, I. (2003). The diffusion of accounting practices in the new «managerial» public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 16(5), 359–372. <https://doi.org/10.1108/09513550310489304>
- Lægreid, P., Roness, P. G., & Rubecksen, K. (2006). Performance management in practice: The Norwegian way. *Financial Accountability & Management*, 22(3), 251–270.
- Lapsley, I., & Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research*, 11(2), 213–229. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0129>
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355–374. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>
- Luiz Lovato, E., Gonçalves de Oliveira, A., Andruski Guimarães, I., & Catapan, A. (2016). Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. *GCG: Revista de Globalización, Competitividad & Gobernabilidad*, 10(1).
- Machado, N., & de Holanda, V. B. (2010). Guidelines and conceptual model of costs for the public sector based on the brazilian federal government's experience . *Revista de Administracao Publica*, 44(4), 791–820. Obtido de



- <http://www.scopus.com/inward/record.url?eid=2-s2.0-78649397475&partnerID=40&md5=a1cb474f8189453c230638920ee2a1ed>
- Manes Rossi, F., Aversano, N., & Christiaens, J. (2014a). IPSASB's Conceptual Framework: Coherence with Accounting Systems in European Public Administrations. *International Journal of Public Administration*, 37(8), 456–465. <https://doi.org/10.1080/01900692.2014.903269>
- Manes Rossi, F., Aversano, N., & Christiaens, J. (2014b). IPSASB's Conceptual Framework: Coherence with Accounting Systems in European Public Administrations. *International Journal of Public Administration*, 37(8), 456–465. <https://doi.org/10.1080/01900692.2014.903269>
- Mättö, T., & Sippola, K. (2016). Cost Management in the Public Sector: Legitimation Behaviour and Relevant Decision Making. *Financial Accountability & Management*, 32(2), 179–201.
- McChlery, S., McKendrick, J., & Rolfe, T. (2007). Activity-Based Management Systems in Higher Education. *Public Money & Management*, 27(5), 315–322. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2007.00602.x>
- Mimba, N. P. S. H., Helden, G. J. van, & Tillema, S. (2007). Public sector performance measurement in developing countries: A literature review and research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(3), 192–208. <https://doi.org/10.1108/18325910710820265>
- Montesinos, V., & Brusca, I. (2009). Towards Performance, Quality and Environmental Management in Local Government: the Case of Spain. *Local Government Studies*, 35(2), 197–212. <https://doi.org/10.1080/03003930902742971>
- Montesinos, V., Brusca, I., Rossi, F. M., & Aversano, N. (2013). The usefulness of performance reporting in local government: comparing Italy and Spain. *Public Money & Management*, 33(3), 171–176. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.785701>
- Newcomer, K., & Caudle, S. (2011). Public Performance Management Systems. *Public Performance & Management Review*, 35(1), 108–132. <https://doi.org/10.2753/PMR1530-9576350106>
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- Padrones, G. S. A., Santos, W. J. L. dos, & Colares, A. C. V. (2017). Implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público: A experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, 2(1), 68–98.

- Pereira, A. L., & Romão, A. L. (2016). A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(27), 165–186.
- Pintilie, C., Demian, G. E., & Joldos, A.-M. (2012). The cost method based on activities adapted in order to determine the optimal cost of a process of public acquisition in education. *Quality - Access to Success*, 13(SUPPL.3), 560–567. Obtido de <http://www.scopus.com/inward/record.url?eid=2-s2.0-84864474723&partnerID=40&md5=ca1859f451efde990c232d095932f0c2>
- Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179–210.
- Pollanen, R. M. (2005). Performance measurement in municipalities: Empirical evidence in Canadian context. *International Journal of Public Sector Management*, 18(1), 4–24. <https://doi.org/10.1108/09513550510576125>
- Rodríguez Bolívar, M. P., Alcaide Muñoz, L., & López Hernández, A. M. (2013). Determinants of Financial Transparency in Government. *International Public Management Journal*, 16(4), 557–602. <https://doi.org/10.1080/10967494.2013.849169>
- Rodríguez Bolívar, M. P., & Galera, A. N. (2016). The Effect of Changes in Public Sector Accounting Policies on Administrative Reforms Addressed to Citizens. *Administration & Society*, 48(1), 31–72. <https://doi.org/10.1177/0095399713498751>
- Rossi, F. M., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189–196. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>
- Schoute, M., & Budding, T. (2017). Stakeholders' Information Needs, Cost System Design, and Cost System Effectiveness in Dutch Local Government. *Financial Accountability & Management*, 33(1), 77–101.
- Shihab, M. R., & Rahardian, I. (2017). Comparing the approaches of small, medium, and large organisations in achieving IT and business alignment. *International Journal of Business Information Systems*, 24(2), 227–241. <https://doi.org/10.1504/IJBIS.2017.081449>
- Sol, D. A. del. (2013). The institutional, economic and social determinants of local government transparency. *Journal of Economic Policy Reform*, 16(1), 90–107. <https://doi.org/10.1080/17487870.2012.759422>
- Valderrama, T. G., & Sanchez, R. D. R. (2006). Development and Implementation of a

University Costing Model. *Public Money & Management*, 26(4), 251–255.

<https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2006.00533.x>

Van-Peursem, K., & Eggleton, I. R. C. (2015). Indonesian public sector accounting reforms: dialogic aspirations a step too far?null. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 706–738. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2012-1182>

Van Dooren, W. (2005). What makes organisations measure? Hypotheses on the causes and conditions for performance measurement. *Financial accountability & management*, 21(3), 363–383.