

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

DENIZE CAVICHIOLI

**FATORES CONTINGENCIAIS QUE AFETAM A IMPLEMENTAÇÃO DO
SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO (SICSP) NA
PERCEPÇÃO DOS *CONTROLLERS* E CONTADORES MUNICIPAIS**

CASCABEL

2017

DENIZE CAVICHIOLI

**FATORES CONTINGENCIAIS QUE AFETAM A IMPLEMENTAÇÃO DO
SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO (SICSP) NA
PERCEPÇÃO DOS *CONTROLLERS* E CONTADORES MUNICIPAIS**

**TRABALHO DE DISSERTAÇÃO APRESENTADO AO PROGRAMA DE PÓS-
GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE (PPGC) DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DO
OESTE DO PARANÁ, COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE
MESTRE EM CONTABILIDADE.**

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE FINANCEIRA E FINANÇAS

ORIENTADOR: PROFESSOR DOUTOR. DENIS DALL'ASTA

CASCADEL

2017

(Sistema de Bibliotecas – UNIOESTE)

C375f Cavichioli, Denize.
Fatores contingenciais que afetam a implementação do subsistema de informação de custos do setor público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais / Denize Cavichioli. ---
Cascavel(PR), 2017.
119 f.:il.

Orientador: Professor Doutor Denis Dall'Asta

Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Campus de Cascavel, 2017.
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.
Inclui Bibliografia

1. Teoria da contingência(Administração). 2. Repartição pública - Custos. I. Dall'Asta, Denis. II. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. III. Título.

CDD 20.ed. 657.42

Rosângela A. A. Silva – CRB 9ª/1810



unioeste

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Campus de Cascavel CNPJ 78680337/0002-65
Rua Universitária, 2069 - Jardim Universitário - Cx. P. 000711 - CEP 85819-110
Fone:(45) 3220-3000 - Fax:(45) 3324-4566 - Cascavel - Paraná



PARANÁ
GOVERNO DO ESTADO

DENIZE CAVICHIOLI

Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custo do Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade em cumprimento parcial aos requisitos para obtenção do título de Mestre em Contabilidade, área de concentração Controladoria, linha de pesquisa Contabilidade Gerencial e Controle em Organizações, APROVADA pela seguinte banca examinadora:

Orientador - Denis Dall'asta Dr.

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Cascavel (UNIOESTE)

Sidnei Celerino da Silva Dr.

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Cascavel (UNIOESTE)

Vinicius Costa da Silva Zonatto Dr.

Universidade Regional de Blumenau (FURB)

Cascavel, 14 de julho de 2017

Agradecimentos

A Deus, pela vida, benção e capacitação.

A esta universidade, seu corpo docente, direção e administração, que me proporcionaram o conhecimento e oportunidade de fazer o curso.

Ao professor orientador por toda a paciência na orientação e incentivos que tornaram possível a conclusão dessa dissertação.

A todos os professores do programa que foram tão importantes na minha vida acadêmica e na elaboração dessa dissertação.

A toda a minha família, especialmente a minha mãe que sempre me deu apoio incondicional e não mediu esforços para que eu chegasse até esta etapa da minha vida.

A todos os meus colegas de turma que compartilharam de uma forma mais intensa das alegrias, conquistas, tristezas e dificuldades ao longo dos dois anos do mestrado.

Aos meus amigos que fizeram parte da minha formação, fazem parte da minha vida e com certeza vão continuar presentes.

A todos que de certa forma estiveram ou estão próximos a mim e fizeram parte da minha formação.

RESUMO

O controle de custos é elemento essencial para a tomada de decisões dos gestores, eficiência e lucratividade dentro das organizações. Tal controle é utilizado pelas empresas do setor privado que buscam alcançar lucratividade em seus produtos e serviços. No setor público, a utilização de custos encontra-se em fase embrionária e, ainda, existem muitos desafios para a sua implantação por tratar-se de um fato relativamente novo. Vários estudos relacionaram a temática de custos com a teoria contingencial, que preconiza o fato de estruturas organizacionais eficientes variarem com fatores contextuais organizacionais. Diante disso, o estudo teve por objetivo geral analisar a influência dos fatores contingenciais na implementação do SICSP, de acordo com a visão dos *controllers* e contadores municipais. A pesquisa foi realizada por meio de pesquisa explicativa quanto aos objetivos, qualitativa e quantitativa em relação à abordagem do problema, e no que se refere aos procedimentos, utilizou-se de um levantamento ou *survey* e de estudo de caso múltiplo. Na pesquisa quantitativa, a partir de uma amostra de 203 respondentes e a aplicação de um questionário estruturado, foram realizados os procedimentos estatísticos de estatística descritiva, correlação de *Spearman* e regressão linear múltipla. Na pesquisa qualitativa foram selecionados dois casos, constituídos por duas prefeituras do estado do Paraná, os quais foram analisados com maior profundidade, por meio de observação, entrevista e análise de documentos. Os principais resultados encontrados apontam para a existência de influência dos fatores Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia e Estratégia na implementação do SICSP. Além disso, não existem relações consideráveis entre os fatores contingenciais e a implementação do SICSP. Como contribuição teórica do estudo, destaca-se o entendimento dos fatores contingenciais em entidades do setor público, evidenciando lacunas na própria teoria, visto que alguns fatores não podem ser explicados, e, como contribuições técnicas/práticas, destacam-se as limitações que os gestores públicos precisam superar.

Palavras-chave: Custos. Setor Público. Contingência. Fatores. Influência.

ABSTRACT

Cost control is an essential element for managers' decision making, efficiency and profitability within organizations. Such control is used by private sector companies seeking to achieve profitability in their products and services. In the public sector, the use of costs is at an embryonic stage, and there are many challenges to its implementation because it is relatively new. Several studies have related the issue of costs with contingency theory, which advocates the fact that efficient organizational structures vary with contextual organizational factors. Therefore, the main objective of the study was to analyze the influence of contingency factors in the implementation of the SICSP, according to the view of controllers and municipal accountants. The research was carried out by means of an explanatory research regarding the objectives, qualitative and quantitative in relation to the approach of the problem, and with regard to the procedures, a survey or a multiple case study was used. In the quantitative research, from a sample of 203 respondents and the application of a structured questionnaire, the statistical procedures of descriptive statistics, Spearman correlation and multiple linear regression were performed. In the qualitative research, two cases, composed of two prefectures of the state of Paraná, were selected, which were analyzed in depth, through observation, interview and analysis of documents. The main results point to the influence of the External Environment, Structure, Technology and Strategy factors in the implementation of the SICSP. In addition, there are no significant relationships between the contingency factors and the implementation of the SICSP. As a theoretical contribution of the study, we highlight the understanding of the contingency factors in public sector entities, highlighting gaps in the theory itself, since some factors can not be explained and, as technical/practical contributions, the limitations that the managers need to overcome.

Keywords: Costs. Public sector. Contingency. Factors. Influence.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01	- Pesquisas Seminais da Teoria da Contingência
Quadro 02	- Constructo da Pesquisa Quantitativa
Quadro 03	- Constructo da Pesquisa Qualitativa
Quadro 04	- Relação de Documentos
Quadro 05	- Objetivo, Questão e Ação Planejada do Estudo de Caso
Quadro 06	- Caracterização das Entidades
Quadro 07	- Resumo dos Relatos sobre Ambiente Externo – Influência da Sociedade em Geral
Quadro 08	- Resumo dos Relatos sobre Ambiente Externo – Exigência pelos Órgãos de Controle
Quadro 09	- Resumo dos Relatos sobre Ambiente Externo – Influência pelo Atual Momento Econômico do País
Quadro 10	- Resumo dos Relatos sobre Ambiente Externo – Influência da NBC T 16.11
Quadro 11	- Resumo dos Relatos sobre Ambiente Externo – Influência do Fator Legislação
Quadro 12	- Resumo dos Relatos sobre Ambiente Externo – Exigência da Sociedade por mais Transparência
Quadro 13	- Resumo dos Relatos sobre Ambiente Externo – Influência pela Complexidade dos Serviços Finalísticos Exigidos pela Sociedade
Quadro 14	- Outros Fatores Externos que Influenciam a Implementação do SICSP
Quadro 15	- Resumo dos Relatos sobre Estrutura – Estrutura do Capital Intelectual
Quadro 16	- Resumo dos Relatos sobre Estrutura – Contratação de Novos Funcionários
Quadro 17	- Resumo dos Relatos sobre Estrutura – Capacitação Profissional
Quadro 18	- Resumo dos Relatos sobre Estrutura – Estrutura Organizacional
Quadro 19	- Resumo dos Relatos sobre Estrutura – Forma de Elaboração dos Programas
Quadro 20	- Outros Fatores da Estrutura Organizacional que Influenciam a Implementação do SICSP
Quadro 21	- Resumo dos Relatos sobre Tecnologia – Existência de Sistemas

Operacionais

Quadro 22	- Resumo dos Relatos sobre Tecnologia – Existência de Equipamentos de Informática
Quadro 23	- Resumo dos Relatos sobre Tecnologia – Existência de Equipe Técnica Especializada em Custos
Quadro 24	- Resumo dos Relatos sobre Tecnologia – Existência de um Profissional com Conhecimento em Tecnologia
Quadro 25	- Resumo dos Relatos sobre Tecnologia – Existência de um Profissional com Conhecimento em Tecnologia
Quadro 26	- Resumo dos Relatos sobre Tecnologia – Utilidade dos Sistemas Disponibilizados pela Administração Pública Federal e Estadual
Quadro 27	- Resumo dos Relatos sobre Tecnologia da Informação – Sistema de Comunicação entre as Secretarias
Quadro 28	- Resumo dos Relatos sobre Tecnologia da Informação – Armazenamento de Dados
Quadro 29	- Resumo dos Relatos sobre Tecnologia da Informação – Rede de Integração de Dados
Quadro 30	- Outros Fatores da Tecnologia de Informação que Influenciam a Implementação do SICSP
Quadro 31	- Resumo dos Relatos sobre Estratégia – Necessidade de Melhoramento dos Processos Gerenciais
Quadro 32	- Resumo dos Relatos sobre Estratégia – Objetivos Estratégicos Definidos nos Programas de Governo
Quadro 33	- Resumo dos Relatos sobre Estratégia – Objetivos Estratégicos dos Demais Entes Federados
Quadro 34	- Outros Fatores da Estratégia que Influenciam a Implementação do SICSP
Quadro 35	- Resumo dos Relatos Sobre Porte – Porte Medido pela Arrecadação
Quadro 36	- Resumo dos Relatos Sobre Porte – Porte Medido pela População
Quadro 37	- Resumo dos Relatos Sobre Porte – Porte Medido pelo PIB
Quadro 38	- Outros Fatores do Porte que Influenciam a Implementação do SICSP

LISTA DE TABELAS

Tabela 01	- Estágio de Implementação do SICSP
Tabela 02	- Estatística Descritiva do Perfil dos Respondentes
Tabela 03	- Estatística Descritiva das Variáveis
Tabela 04	- Coeficiente de correlações de <i>Spearman</i> entre os Fatores Contingenciais e a Implantação do SICSP (N=203)
Tabela 05	- Correlações entre os Fatores Contingenciais (N=203)
Tabela 06	- Resumo do Modelo de Regressão
Tabela 07	- Regressão com Variáveis Estratificadas
Tabela 08	- Resumo da Regressão por Grupos de Variáveis
Tabela 09	- Regressão por Grupo de Variáveis

LISTA DE FIGURAS

Figura 01	- Estrutura da Dissertação
Figura 02	- Municípios do Estado do Paraná
Figura 03	- Tela Inicial do Questionário Desenvolvido no Google Docs
Figura 04	- Organograma/Estrutura Organizacional da Entidade 01
Figura 05	Organograma/Estrutura Organizacional da Entidade 02
Figura 06	- Layout do SIM-AM
Figura 07	- Nuvem de Palavras – Fator contingencial Ambiente Externo
Figura 08	- Nuvem de Palavras – Fator contingencial Estrutura
Figura 09	- Layout Sistema Operacional Entidade 01
Figura 10	- Layout Sistema Operacional Entidade 02
Figura 11	Nuvem de Palavras – Fator Contingencial Tecnologia
Figura 12	Nuvem de Palavras – Fator Contingencial Tecnologia da Informação
Figura 13	Nuvem de Palavras – Fator Contingencial Estratégia
Figura 14	Nuvem de Palavras – Fator Contingencial Porte

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.2	OBJETIVOS	17
1.2.1	Geral	17
1.2.2	Específicos.....	17
1.3	DELIMITAÇÃO PARA O ESTUDO	18
1.4	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO	18
1.5	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	19
2	BASE TEÓRICA	21
2.1	TEORIA CONTINGENCIAL: ANTECEDENTES.....	21
2.2	TEORIA CONTINGENCIAL	24
2.3	FATORES SITUACIONAIS CONTINGENCIAIS.....	26
2.3.1	Ambiente	26
2.3.2	Estrutura	27
2.3.3	Estratégia	28
2.3.4	Tecnologia	29
2.3.5	Tecnologia da Informação	29
2.3.6	Porte.....	30
2.4	CUSTOS E SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO (SICSP).....	31
2.4.1	Gestão de Custos	31
2.4.2	Sistemas de Custeio	32
2.4.3	Custos no Setor Público.....	33

2.5	ESTUDOS ANTERIORES	35
2.6	FORMULAÇÃO DE HIPÓTESES/PROPOSIÇÕES	37
3	MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA.....	41
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	41
3.2	UNIDADE DE ANÁLISE, POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	42
3.3	CONSTRUCTO DA PESQUISA.....	43
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS.....	47
3.4.1	Procedimento de Coleta de Dados da Pesquisa Quantitativa	48
3.4.2	Procedimento de Coleta de Dados na Pesquisa Qualitativa	49
3.5	PROCEDIMENTOS E ANÁLISE DE DADOS	53
3.6	TRIANGULAÇÃO DOS DADOS.....	54
3.7	LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	55
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	57
4.1	ESTÁGIO DE IMPLANTAÇÃO DO SICSP	57
4.2	INFLUÊNCIA E RELAÇÃO DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA IMPLEMENTAÇÃO DO SICSP	58
4.2.1	Perfil dos Respondentes	59
4.2.2	Estatística Descritiva das Variáveis.....	60
4.2.3	Correlação entre as Variáveis	62
4.2.5	Análise da Regressão.....	63
4.3	COMO OS FATORES CONTINGENCIAIS INFLUENCIAM A IMPLANTAÇÃO DO SICSP.....	70
4.3.2	Caracterização das Entidades	70
4.3.3	Fatores Contingenciais que Influenciam o SICSP.....	72
4.4	DISCUSSÃO DAS HIPÓTESES/PROPOSIÇÕES	105

5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	108
	REFERÊNCIAS	112
	APÊNDICES	119

2 INTRODUÇÃO

O controle de custos é elemento essencial para a tomada de decisões dos gestores, eficiência e lucratividade dentro das organizações. Tal controle é utilizado pelas empresas do setor privado que buscam alcançar lucratividade em seus produtos e serviços. No setor público, a utilização de custos encontra-se em fase embrionária e ainda existem muitos desafios para a sua implantação por tratar-se de um fato relativamente novo. Tal embrionariedade é evidenciada nos estudos de Bitti, Aquino e Cardoso (2011), Silva, Fank e Scarpin (2011), Carneiro, Silva Neto, Locks, & Santos (2012) e Fiirst (2016).

Em virtude da convergência das Normas de Contabilidade com os padrões internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) deliberou que as entidades públicas devem utilizar um sistema para controle de seus custos, o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

O SICSP, de acordo com o CFC (2011), por meio da NBC T 16.11, tem a função de registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. A mesma norma estabelece a obrigatoriedade do SICSP em todas as entidades do setor público, apesar dessa questão já ter sido mencionada na Lei 4.320/64. Assim, percebe-se a importância que esse elemento proporciona às entidades, ao ser implantado, conforme destacam Freitas, Freitas e Gomes (2014).

Nas subseções seguintes serão evidenciados sequencialmente o problema e questão de pesquisa, os objetivos, a delimitação, a justificativa e contribuição do estudo, e a estrutura da dissertação.

2.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O problema de pesquisa é uma questão que evidencia uma situação que requer discussão, investigação, decisão ou solução (Kerlinger, 1910). Sendo assim, nessa seção é apresentado o problema de pesquisa, que é um elemento que norteará as discussões retratadas.

Na medida em que a sociedade exige eficiência nos gastos públicos, surge a necessidade de aperfeiçoamento e controle dos gastos. Nesse contexto, inicia-se a discussão acerca da utilização de custos no setor público.

A Resolução CFC nº 1366/2011, que instituiu a NBC T 16.11 e trata do SICSP estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e obriga todas as entidades do setor público à sua utilização. Porém, muitas entidades ainda não efetuaram a implantação e possuem problemas e dificuldades para tal.

A temática de custos no setor público tem sido pouco explorada no Brasil. Entre os estudos que abordam tal temática, destacam-se o de Goularte, Behr e Tomasel (2015), Araújo, Carneiro e Santana (2015) e Rosa, Silva e Soares (2015).

Goularte, Behr e Tomasel (2015) identificaram os benefícios e problemas na implantação de um Sistema de Informação de Custos (SIC) no Estado do Rio Grande do Sul e obtiveram como resultados que o SIC começou a ser reconhecido como uma ferramenta necessária e importante para o Setor Público, podendo proporcionar benefícios, mas que enfrenta problemas, dentre os principais a falta de servidores capacitados e pouco conhecimento sobre custos.

Araújo, Carneiro e Santana (2015) analisaram o nível de entendimento e implantação do sistema de custos na gestão pública dos municípios de Rondônia e concluíram que não havia e nem haveria a implementação do SIC até o final de 2014 nos municípios rondonienses, além de existir pouca manifestação de preocupação sobre a mesma.

Em outro estudo, Rosa, Silva e Soares (2015) identificaram a percepção de contadores de prefeituras municipais do Estado de Santa Catarina sobre a implantação de um sistema de custos para a administração pública, e tiveram como resultados a evidenciação de que a percepção dos contadores municipais é positiva, eles reconhecem a importância da implantação de um sistema de custos para a administração pública, porém apenas uma prefeitura municipal implantou um sistema de contabilidade de custos e 14 estão em processo de implantação.

A partir desses estudos, percebe-se que não foram encontrados estudos que tratam dos fatores determinantes da implementação do SICSP nas entidades que ainda não realizaram a implementação, especialmente sob a ótica da Teoria Contingencial. A Teoria Contingencial, de acordo com Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009), preconiza que não existem soluções únicas para a resolução de problemas organizacionais. Nesse sentido, os fatores contingenciais podem ajudar a explicar fenômenos dentro das organizações.

Assim, destaca-se a necessidade de investigação das razões que estão dificultando a implementação do SICSP.

Além disso, cabe destacar que os contadores e *controllers* das entidades públicas são profissionais diretamente envolvidos com o processo de custos, e, portanto, estão envolvidos nesse processo de convergência. Nesse sentido, Dias, Gondrige, Clemente, Espejo e Voese (2009) asseveram que o contador público exerce papel fundamental no sucesso de qualquer reforma decorrente de mudança na administração pública. No que se refere ao *controller*, Silva (2014) enfatiza que a função de controle está presente em todos níveis das organizações, atuando em todos os processos.

Sendo assim, surge a questão de pesquisa: Qual a influência de fatores contingenciais na implementação do SICSP e como esses fatores influenciam a adoção do referido artefato de gestão no setor público?

2.2 OBJETIVOS

2.2.1 Geral

O objetivo geral define, de modo geral, o que se pretende alcançar com realização da pesquisa (Richardson, 1999).

Este estudo tem como objetivo geral analisar a influência dos fatores contingenciais na implementação do SICSP, de acordo com a visão dos *controllers* e contadores municipais.

2.2.2 Específicos

Segundo Richardson (1999), os objetivos específicos definem etapas que devem ser cumpridas para alcançar o objetivo geral.

Nesse sentido, a fim de cumprir o objetivo geral e consequentemente solucionar o problema, foram definidos alguns objetivos específicos para a pesquisa:

- a) identificar o estágio de implantação do SICSP como instrumento de gestão pública nos municípios do Paraná;

- b) identificar a influência e a relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP;
- c) analisar como os fatores contingenciais influenciam a implantação do SICSP.

2.3 DELIMITAÇÃO PARA O ESTUDO

O estudo foi desenvolvido na área de Contabilidade Pública, tendo como assunto o SICSP, utilizando a Teoria da Contingência como teoria de base, na forma de levantamento e estudo de caso, e realizado entre os meses de agosto de 2016 e junho de 2017, limitando-se a pesquisar os *controllers* e contadores dos órgãos do poder executivo dos municípios do Paraná. Para tanto, no levantamento utilizou-se da aplicação de um questionário para tais profissionais e no estudo de caso houve a seleção de dois casos, correspondentes a duas prefeituras do estado do Paraná, que foram estudados com maior profundidade.

2.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO

A justificativa é uma exposição sucinta, mas completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que são importantes para a realização da pesquisa (Lakatos & Marconi, 1992).

O estudo justifica-se sob a perspectiva prática ou profissional, por investigar possíveis motivos da não implementação do SICSP, ao passo em que busca contribuir no entendimento do assunto e na tomada de decisões para cumprir essa obrigatoriedade e melhorar os processos gerenciais relacionados a custos nas entidades do setor público.

Sob a perspectiva teórica, o estudo justifica-se por acrescentar resultados à Teoria Contingencial, especialmente pelo fato que não existem estudos que relacionam a Teoria Contingencial ao setor público, por meio dos fatores contingenciais. Os estudos da referida teoria investigam artefatos gerenciais em empresas do setor privado, como os estudos de Beuren e Macohon (2011), Zonatto, Carli, Magro e Scarpin (2014) e Parente, Luca e Vasconcelos (2015).

Beuren e Macohon (2011) analisaram a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência em indústrias de

móveis. Zonatto et al. (2014) investigaram a adoção de práticas de gestão de custos conjuntos por indústrias de laticínios localizadas na região sudoeste do Estado do Paraná, bem como os fatores contingenciais que influenciam o delineamento do sistema de controle gerencial destas empresas. Parente, Luca e Vasconcelos (2015) investigaram a influência de fatores contingenciais nos indicadores de intangibilidade das empresas de capital aberto do Brasil listadas na BM&FBovespa.

Há ainda a justificativa sob a perspectiva acadêmica, visto que a pesquisa busca contribuir para a pesquisa científica na área de contabilidade pública. O estudo torna-se oportuno pelo fato de explorar uma área que está em constante mudança, devido à convergência da contabilidade pública para as normas internacionais, processo que engloba a utilização de custos pelas entidades públicas. De acordo com Azevedo, Souza e Veiga (2010), as novas normas de contabilidade pública representam uma importante e desafiadora fase que o país está passando, e uma das principais características dessa fase é o alinhamento da contabilidade pública à contabilidade como ciência, já que estão trazendo à luz algo além do que novas normas, e sim, o resgate da verdadeira contabilidade.

Cabe ressaltar que o trabalho apresenta contribuição original por meio dos seus resultados, visto que sua análise não foi realizada anteriormente e os resultados apresentam dados que ainda não foram discutidos. Castro (2006) afirma que um tema original é representado por resultados que têm o potencial de nos surpreender e que o fato de não ter sido verificado antes não confere necessariamente originalidade a um tema.

2.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O estudo está estruturado nas seguintes seções: Introdução, Fundamentação Teórica, Metodologia, Análise e Discussão dos Resultados e Considerações Finais. A Figura 01 apresentada a seguir, expõe de forma resumida a estrutura da dissertação.

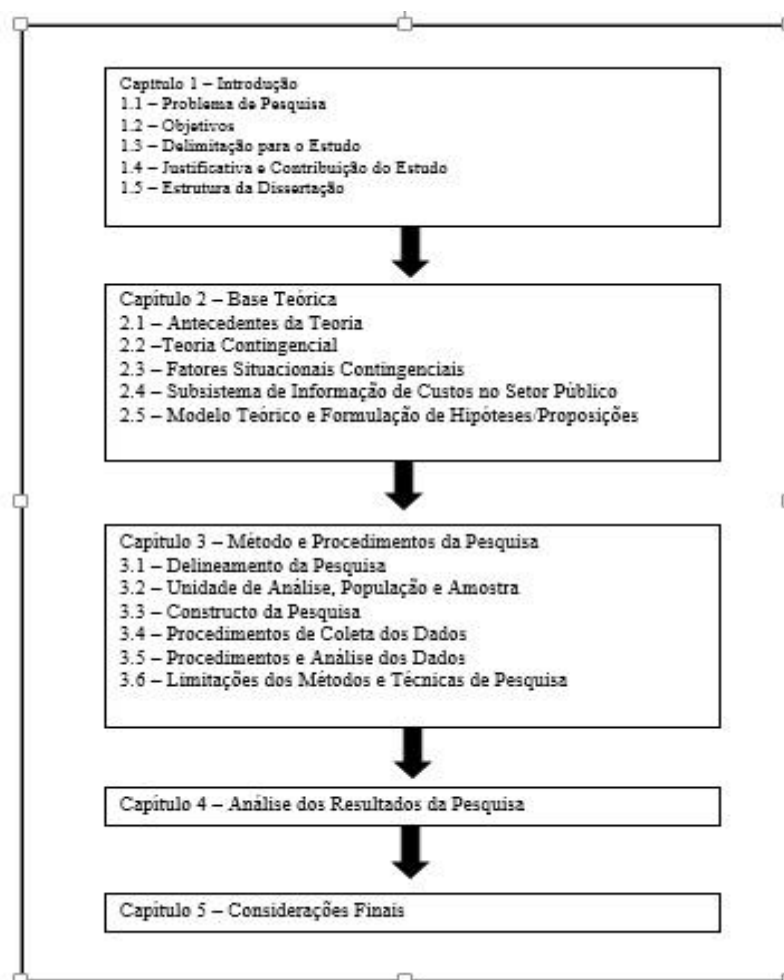


Figura 01 – Estrutura da dissertação

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Conforme pode ser observado na Figura 01, inicialmente, nessa introdução são tratados o problema de pesquisa, os objetivos, a delimitação, a justificativa e contribuição do estudo e a estrutura. Na segunda seção foram discutidos os Antecedentes da Teoria, a Teoria Contingencial, Fatores Situacionais Contingenciais, Custos e SICSP e formuladas as hipóteses. Os procedimentos metodológicos são abordados na terceira seção, na qual apresenta-se o delineamento da pesquisa, unidade de análise, população e amostra, constructo da pesquisa, os procedimentos utilizados para a coleta dos dados, os procedimentos de sua análise e as limitações dos métodos e técnicas de pesquisa.

Ainda, na quarta seção foram analisados e discutidos os resultados e na quinta seção as considerações finais, bem como a resposta para a pergunta de pesquisa e sugestões para pesquisas futuras.

3 BASE TEÓRICA

Embora esta pesquisa aborde somente a Teoria Contingencial, ressalta-se a importância de entender outras teorias que fizeram com que a referida tenha surgido e contribuído com aspectos adicionais no estudo das organizações. Além disso, também é importante explorar as principais abordagens da Teoria Contingencial e seus fatores situacionais que norteiam a pesquisa, e os custos no setor público que correspondem ao âmbito gerencial que se buscará analisar sob a ótica da teoria, por meio da pesquisa empírica.

A revisão da literatura divide com o leitor os resultados de outras pesquisas que estão relacionadas ao estudo que está sendo relatado (Creswell, 2007). Nesse contexto, foram tratados neste capítulo:

- a) Teoria Contingencial: antecedentes;
- b) Teoria Contingencial;
- c) fatores situacionais contingenciais;
- d) Subsistema de Custos no Setor Público (SICSP);
- e) formulação de hipóteses/proposições.

3.1 TEORIA CONTINGENCIAL: ANTECEDENTES

Ao longo dos anos foram idealizadas várias teorias que tentaram explicar e corroborar com os processos empresariais e de gestão. Fagundes et al. (2010) destacam que, com o passar do tempo, foram desenvolvidos diversos métodos com a finalidade de gerenciamento, controle, planejamento e organização das empresas, sempre na busca do melhor modelo de administrar. Nesse sentido, são destacadas a seguir teorias que evoluíram até a Teoria Contingencial.

A Teoria Econômica Neoclássica surgiu no período compreendido entre a década de 1870 e as primeiras décadas do século XX e nessa época um aparato teórico foi formulado com base no desejo do consumidor de maximizar sua utilidade e no do produtor de maximizar seu lucro (Guerra, 2007). Chiavenatto (2003) afirma que a Teoria Neoclássica é a corrente eclética e pragmática que tem como base a atualização e o redimensionamento da Teoria

Clássica e a ênfase colocada nos objetivos. De acordo com Lundvall (2010), na economia neoclássica houve argumentos que pautaram-se em uma definição específica do conhecimento como informação técnica codificada e, por isso, o bem público.

Mais tarde, conforme destaca Guerra (2007), foi possível encontrar algumas características da Teoria Econômica Neoclássica nos estudos científicos de administração, notando-se no desenvolvimento da Escola de Administração Científica, na Teoria Clássica de Administração e na Teoria da Burocracia, a procura por maximização da eficiência empresarial, conduzida pela racionalidade econômica e pela visão estável da organização. O autor afirma que nessa época a recompensa financeira passou a ser o único motivador para que o homem trabalhasse, passando a ser visto como *homo economicus*.

A abordagem sistêmica afirma que as organizações podem ou precisam ser sistemas racionais que operam de forma mais eficiente possível (Morgan, Bergamini & Coda, 1996). De acordo com Garcia e Bronzo (2000), no cerne da perspectiva funcionalista e da teoria sistêmica, o que ressalta-se é a busca por compreender criticamente os pressupostos organizacionais sob a ótica do sistema social, que corresponde a um outro grande sistema. Sob a perspectiva da Teoria Sistêmica, a abordagem contingencial pauta-se na visão de que a organização consiste em um ser vivo, que se relaciona com o ambiente na luta pela sua sobrevivência (Amaro, 2014).

A Teoria da Contingência surgiu devido ao fato de não existir uma estrutura organizacional eficiente para todas as empresas (Donaldson, 1999). De acordo com Espejo (2008), o surgimento da Teoria Contingencial ocorreu em virtude da reflexão de alguns aspectos denominados fatores contingenciais que conduziram a tomada de decisões em certas situações, já seus pensadores foram inspirados por preceitos de teorias anteriores, especialmente da teoria sistêmica.

A ideia da Teoria da Contingência, segundo Otley (2016), começou a se desenvolver na década de 1970, numa tentativa de explicar as variedades de práticas de gestão de contabilidade que eram evidentes, ressaltando o fato que nessa época a contabilidade de gestão formava a peça central de muitas tomadas de decisões e controle de abordagens organizacionais. O autor, ainda, afirma que ela teve uma base muito forte na teoria da estrutura organizacional que havia se desenvolvido ao longo dos últimos 20 anos para codificar quais as formas de estrutura organizacional eram as mais apropriadas às circunstâncias específicas. Nesse contexto, destaca-se, segundo o autor, que as variáveis independentes usadas para explicar a estrutura organizacional muitas vezes eram transferidas

da teoria emergente de sistemas de contabilidade de gestão, com variáveis adicionais que foram adicionadas com o passar dos anos.

De modo a contextualizar os primeiros estudos realizados sobre a Teoria da Contingência, o Quadro 01, apresenta os estudos precursores da referida teoria, bem como suas contribuições.

Autor	Ano	Contribuições para a Teoria
Joan Woodward	1958; 1965	Primeiro estudo com abordagem da administração das contingências das organizações; Investigação das relações entre tecnologia e estrutura organizacional (1965);
Tom Burns e George M. Stalker	1961	Análise dos efeitos do ambiente externo sobre o estilo administrativo e os resultados apresentados pelas organizações; Identificação dos cinco níveis de ambiente das organizações, desde o estável até o instável; Considerações das organizações como sistemas mecanicistas ou orgânicos;
Alfred Chandler Jr.	1962	Análise das relações entre estratégias e estrutura organizacional;
James David Thompson	1967	Análise da interação das questões contingenciais e do comportamento das pessoas nas organizações;
Paulo Roger Lawrence e Jay William Lorsch	1967	Observação da necessidade das organizações de adaptação às demandas do ambiente; Diferenciação das organizações em função da diferenciação do mercado em que atuam;
Charles Perrow	1967	Análise das interações entre tecnologia e estrutura organizacional, aprimorando os estudos de Joan Woodward; Análise do nível de variabilidade das organizações, que depende do nível de conhecimento dos problemas e dos processos administrativos;
Larry Greiner	1972	Associação do estágio do CVO com a estrutura organizacional;

Quadro 01 – Pesquisas Seminais da Teoria da Contingência

Fonte: Adaptado de Oliveira (2008) e Espejo (2008).

De acordo com o Quadro 01, é possível observar os estudos considerados “seminais” na Teoria da Contingência, sendo eles os de Woodward (1958; 1965), o de Burns e Stalker (1961), o de Chandler Jr. (1962), o de Thompson (1967), o de Lawrence e Lorsch (1967), o de Perrow (1967) e o de Greiner (1972).

Vale destacar que os estudos trataram de fatores contingenciais distintos. Woodward (1958; 1965) e Perrow (1967) trataram dos fatores tecnologia e estrutura organizacional. Burns e Stalker (1961) analisaram os efeitos do ambiente externo, bem como o estudo de Lawrence e Lorsch (1967) que também o investigou. Chandler Jr. (1962) e Greiner (1972) olharam para a estratégia e estrutura organizacional.

Chenhall (2003) afirma que ao analisar os últimos 20 anos de investigação baseada na teoria da contingência, é importante considerar a medida em que o progresso tem sido feito no desenvolvimento de um corpo empírico da literatura relacionada aos elementos do contexto de Sistemas de Controle de Gestão. O autor afirma que a abordagem baseada na contingência funcionalista assume que Sistemas de Controle de Gestão são adotados para ajudar gerentes a conseguirem os resultados ou objetivos organizacionais desejados.

Dessa forma, percebe-se a evolução da Teoria Contingencial desde 1958 e sua eminente contribuição para a gestão das empresas no contexto contemporâneo no que se refere a alcance de resultados. Após terem sido verificados os antecedentes da teoria, na seção seguinte é retratada a Teoria Contingencial.

3.2 TEORIA CONTINGENCIAL

Nessa seção, que aborda a Teoria Contingencial, são apresentados seus aspectos gerais, tipos de contingência, estudos que a investigam e críticas salientadas por alguns autores.

Chapman (1997) assevera que o apelo fundamental da teoria de contingência como conceito deu origem a um fluxo constante e contínuo de estudos que buscam explorar a natureza contingente da c

ontabilidade. Relacionando a Teoria da Contingência com Contabilidade, Frezatti et al. (2009) declaram que na área gerencial, a teoria é apropriada para estudar a relação existente entre o desenho de sistemas de contabilidade gerencial e as variáveis contingenciais específicas de cada organização. Seguindo essa mesma ideia, Camacho (2010) afirma que as pesquisas mais recentes nessa área buscam compreender de que forma o Sistema de Informação Gerencial (SIG) pode ser adaptado frente aos diferentes fatores contingenciais endógenos e exógenos à empresa.

A Teoria da Contingência, segundo Chiavenatto (2003), é a corrente mais recente que parte do princípio de que a Administração é relativa e situacional, ou seja, ela depende de circunstâncias ambientais e tecnológicas da organização. Essencialmente, a Teoria preconiza que estruturas organizacionais eficientes variam com fatores contextuais organizacionais, como tecnologia e ambiente, e implica ainda, que a eficácia de certas técnicas gerenciais, tais como a tomada de decisão participativa ou a liderança dirigida a tarefas, depende do contexto e da estrutura das organizações.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2008) apresentam um resumo sobre o que os autores da Teoria da Contingência descobriram, e enfatizam que três tipos de contingências são particularmente importantes no processo de influenciar a estrutura de organizações das empresas, que são o seu tamanho, sua tecnologia utilizada e seu meio ambiente. Além disso, os autores ressaltam que duas principais implicações surgem a partir da teoria da contingência: (I) que não existe uma melhor forma de uma empresa se organizar, e; (II) que

se diferentes partes da organização são influenciadas de diferentes maneiras pelas contingências. Então, pode ser apropriado para elas serem estruturadas de formas diferentes. A Teoria da Contingência não prescreve nenhum sistema de contabilidade de gestão universalmente aplicável, ela estabelece que a aplicabilidade de um sistema específico depende de um ajuste adequado entre o sistema e o ambiente (Chen, 2008). Frezatti et al. (2009) enfatizam que para a referida teoria, cada empresa é única e possui especificidades e características que requer o desenho de um modelo de contabilidade gerencial. A literatura relacionada com a teoria da contingência nas organizações aponta que alguns fatores estão relacionados, e podem explicar, em maior ou menor grau, o design da estrutura organizacional e da utilização de sistemas de controle de gestão (Granero, Guillén & Bañón-Gomis, 2016).

Camacho (2010) declara que a máxima da Teoria da Contingência é não existir uma melhor maneira de administrar (The Best Way), o que faz com que a organização sempre precise sofrer mudanças para se adaptar ao ambiente, caracterizando assim, um sistema aberto que evidencia uma constante e intensa interação entre seus elementos organizacionais.

Waterhouse e Tiessen (1978) criticam a Teoria da Contingência, ressaltando que enquanto é apoiada por um corpo impressionante de literaturas, definições e medidas de variáveis, ela tem, muitas vezes, falta de clareza conceitual. Eles exemplificam falando que as definições de tecnologia e ambiente variaram muitas vezes e a distinção entre os dois não foi claramente estabelecida. Em seu estudo, Gerdin e Greve (2004) afirmam que a literatura de contingência na área de controle contábil tem sido há muito criticada por ser fragmentária e contraditória como resultado de limitações metodológicas. Por meio de um estudo de dez artigos, os autores têm como resultado que alguns pesquisadores declaram que suas descobertas são contraditórias, quando isso não é necessariamente o caso, enquanto outros incorretamente argumentam que seus resultados são fortemente apoiados por estudos anteriores.

Por meio da Teoria da Contingência, os pesquisadores têm tentado explicar a eficácia dos controles de gestão, averiguando os projetos que melhor se adequam ao meio ambiente, tecnologia, tamanho, estrutura, estratégia e cultura nacional (Chenhall, 2003). No que se refere a esses aspectos, Selto, Renner e Young (1995) destacam que a Teoria da Contingência possui um poder significativo de explicação do desempenho dentro das organizações, podendo o ambiente, a tecnologia, a estrutura, a estratégia e o porte organizacional exercer impacto. Sendo assim, na seção seguinte são apresentados os fatores situacionais contingenciais.

3.3 FATORES SITUACIONAIS CONTINGENCIAIS

Os fatores situacionais e contingenciais não estabelecem a estrutura que a empresa precisa assumir e, sim, parâmetros de delineamento que devem ser utilizados (Santos et al., 2011). Eles retratam variáveis que qualificam os ambientes interno e externo da organização e que podem afetar sua estrutura e desempenho (Marques, 2012). A Teoria da Contingência, segundo Beuren e Fiorentin (2014), enfatiza como os fatores contingenciais influenciam o andamento das organizações.

Em estudos anteriores, Camacho (2010) declara que os fatores contingenciais tais como o ambiente, a tecnologia, a estratégia, o tamanho e a estrutura organizacional têm sido utilizados para clarificar o perfil do SIG. As pesquisas buscando entender os fatores que influenciam o SIG impulsionaram o crescimento da teoria. Gorla e Lavarda (2012) destacam que os fatores contingenciais mais utilizados em trabalhos científicos são estrutura, tamanho, ambiente, estratégia e tecnologia.

Nas subseções seguintes são apresentadas as definições e aspectos de cada fator contingencial que será analisado no estudo, sendo esses fatores o ambiente, a estrutura, a estratégia, a tecnologia, a tecnologia da informação e o porte.

3.3.1 Ambiente

O ambiente externo é uma variável contextual poderosa que está na base da pesquisa sobre contingência, sendo composto pelo aumento da pressão social sobre questões como a ecologia ambiental, economia e bem-estar social dos empregados e da sociedade (Chenhall, 2003).

No ambiente existem dois componentes que são a incerteza e o risco. Chenhall (2003) afirma que provavelmente a incerteza é o aspecto mais amplamente pesquisado do ambiente. E nesse contexto, o autor traz uma diferenciação entre esses dois elementos, enfatizando que o risco está voltado para situações em que as probabilidades estão ligadas a ocorrência de eventos, enquanto a incerteza define situações em que as probabilidades não podem ser calculadas e os aspectos do ambiente não podem ser previstos.

Frezatti et al. (2009), ao relacionarem o fator ambiente com os sistemas de contabilidade gerencial, afirmam que ambientes incertos resultam na utilização dos sistemas de controle financeiro de forma mais flexível e com base em relações interpessoais.

O Ambiente, de acordo com Beuren e Fiorentin (2014), é um fator de contingência externo à organização, e ao passo em que sofre mudanças, afeta o quadro interno, havendo a necessidade de sua exploração por parte das empresas para reduzir a incerteza. Chenhall (2003) assevera que os atributos do ambiente estão mudando e devem ser incluídos em estudos futuros.

Baseado no que foi exposto, pode-se afirmar que o ambiente é um fator inserido na Teoria da Contingência que não depende da empresa, compreendendo uma externalidade, mas que pode afetá-la, e portanto precisa ser observado e estudado para que seu impacto ocorra de forma positiva.

3.3.2 Estrutura

A Estrutura Organizacional, de acordo com Chenhall (2003) refere-se à especificação de diferentes papéis para membros organizacionais ou tarefas para grupos, de modo a garantir que as atividades da organização sejam realizadas. O autor ainda ressalta que a estrutura organizacional pode ser executada com base em termos de descentralização de autoridade, estruturação de atividades, interdependência e orientação orgânica-mecanicista.

Burns e Stalker (1961), em seu trabalho seminal sobre a Teoria da Contingência dividiram a Estrutura Organizacional em mecanicista e orgânica. Segundo os autores, as estruturas mecanicistas apresentam controle e autoridade centralizados, alto grau de especialização das tarefas e hierarquia verticalizada. Já as estruturas orgânicas segundo os autores, caracterizam-se por possuírem controle e autoridade descentralizados, além de participação das equipes no processo de gestão e uma tendência de hierarquia horizontal.

Segundo Glock e Broens (2011), muitos estudos empíricos analisaram o grau de centralização na compra, no uso de equipes de terceirização ou no departamento de compras na hierarquia da organização. Os autores enfatizam que estas variáveis são importantes parâmetros de definição da estrutura de uma organização, mas não são suficientes para descrever completamente a estrutura organizacional, uma vez que existem outras variáveis estruturais que influenciam a concepção de uma organização e que ajudam a descrever as organizações com maiores detalhes.

Considerando o que foi supracitado, a Estrutura consiste na divisão de tarefas entre os diferentes membros de uma organização, e essa divisão pode acarretar a existência de uma hierarquia. Tal elemento consiste em um fator interno que pode afetar de maneira positiva ou negativa uma entidade.

3.3.3 Estratégia

Estratégia constitui-se no padrão ou plano que incorpora as principais metas, políticas e sequências da ação da organização como um todo, e quando bem formulada, auxilia na organização e alocação de recursos em uma postura única e viável, com base em suas competências e deficiências internas relativas, mudanças antecipadas no ambiente e movimentos contingentes por parte dos oponentes inteligentes (Mintzberg, 2006). Mantovani (2012) afirma que o termo estratégia pode assumir um grande número de conceitos e inúmeras aplicações na prática. Para Silva (2013), a Estratégia é o elemento que tem foco nas decisões e no posicionamento estratégico da organização. A autora afirma que tomando como base a Teoria Contingencial, a característica estratégica da organização afeta a sua estrutura, o tipo de informação gerencial requerida e a maneira como tal informação é utilizada.

De acordo com Chenhall (2003), a estratégia é um pouco diferente das outras variáveis contingenciais porque em certo sentido, não é um elemento do contexto, e sim um meio pelo qual os gestores podem influenciar a natureza do ambiente externo, as tecnologias da organização, os arranjos estruturais e da cultura de controle e o Sistema de Controle de Gestão. Segundo o autor, o papel da estratégia é importante por abordar a crítica de que a pesquisa baseada em contingência assume que o Sistema de Controle de Gestão de uma organização é determinado pelo contexto, e que os gerentes são capturados pela sua situação operacional.

No que se refere a estudos sobre a estratégia, Chenhall (2003) afirma que a partir de pesquisas sobre Sistemas de Controle de Gestão, as evidências sugerem ligações entre estratégia e controle de custos e para a formalidade da avaliação de desempenho. Tais estudos são focados na estratégia da unidade de negócios no nível estratégico, ao invés de níveis corporativos ou funcionais e a maioria dos estudos explora a associação entre Sistemas de Controle de Gestão e tipologias estratégicas.

A estratégia representa um fator interno à organização, e devido a sua alta representatividade, pode até mesmo influenciar outros fatores contingenciais. Portanto, precisa ser coordenado dentro de uma organização, de maneira a gerar benefícios para a mesma.

3.3.4 Tecnologia

Conforme assevera Chenhall (2003), a Tecnologia tem muitos significados no comportamento da organização e de uma maneira geral, refere-se ao modo como os processos de trabalho da organização operam, que inclui *hardware* (como máquinas e ferramentas), materiais, pessoas, *software* e conhecimento. O autor afirma ainda que existem três tipos genéricos de tecnologia, que são a complexidade, a incerteza de tarefas e a interdependência.

A variável Tecnologia enquanto fator contingencial começou a ser estudada por Woodward (1965). O autor agrupou as 100 empresas de seu estudo de acordo com semelhanças entre seus processos tecnológicos e concluiu que a estrutura organizacional, além de estar relacionada com o porte, está também ligada com a Tecnologia.

Diante das evidências encontradas nos estudos supracitados, pode observar-se que a Tecnologia equivale a um elemento interno à organização, cabendo a ela o seu controle para que possa ser um fator positivo.

3.3.5 Tecnologia da Informação

A Tecnologia da Informação é definida por Rezende e Abreu (2000) como um conjunto de recursos computacionais para manipulação e geração de informações/conhecimentos, sendo seus componentes o *hardware*, o *software*, os sistemas de telecomunicação e a gestão de dados e informações. A Tecnologia da Informação está estritamente ligada com os Sistemas de Informação. Laudon (1999) define o Sistema de Informação como um conjunto de tratamento e de dados orientado para a gestão da informação, organizada e pronta para uso posterior, gerada para preencher uma necessidade ou elementos objetivos.

Chiavenatto (2003) afirma que com o uso das telecomunicações, do computador e do transporte, as organizações estão internacionalizando suas operações e atividades. Além

disso, o autor afirma que a tecnologia proporciona melhoria nas atividades e introduzirá novos processos e instrumentos que causarão impactos sobre as organizações.

A Tecnologia da Informação é um fator contingencial que demanda investimentos e atualização por parte das organizações, consistindo em um elemento interno que pode afetar um sistema de gestão.

3.3.6 Porte

O porte representa o tamanho da entidade. Para medir o tamanho, Chenhall (2003) enfatiza que há várias maneiras de estimá-lo, que incluem lucros, volume de vendas, ativos, valorização social e dos empregados. Ademais, o autor destaca que o uso de medidas financeiras pode fazer comparações entre organizações com tratamentos diferentes que podem ser encontrados entre as empresas. Como resultado da análise de estudos, o autor estimou que a maioria dos estudos com base na contingência definiram o tamanho medindo o número de empregados. O estudo de Hansen e Van der Stede (2004), utilizou o registro do número de empregados. Cabe ressaltar ainda as variáveis estudadas pelo fator porte, segundo Frezatti et al. (2009), que correspondem a estrutura do setor, tamanho e configuração organizacional.

O crescimento em tamanho, conforme afirma Chenhall (2003), possibilitou para as empresas melhorar a eficiência, além de proporcionar oportunidades de especialização e a divisão do trabalho. O autor ainda ressalta que as grandes organizações tendem a ter mais poder em controlar seu ambiente de funcionamento, mas por outro lado, quando uma organização torna-se maior, aumenta a necessidade dos gestores de lidar com maiores quantidades de informação, a um ponto que há a necessidade de instituir controles tais como regras, funções, hierarquias e descentralização.

O tamanho ou porte pode ser medido sob vários aspectos, porém o que se ressalta é que empresas maiores tendem a ter um controle maior, o que faz com que tal fato influencie a gestão das organizações.

Após a explanação sobre os fatores contingenciais, na seção seguinte são abordados os custos e o SICSP.

3.4 CUSTOS E SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO (SICSP)

Essa seção apresenta uma abordagem geral sobre custos e a temática voltada ao setor público, especialmente ao SICSP.

3.4.1 Gestão de Custos

Os Sistemas de gestão de custos, segundo Verbeeten (2016), são utilizados para calcular o custo dos produtos, serviços e outros objetos de custo, obter informações úteis ao planejamento, controle e avaliação de desempenho, e analisar as informações relevantes para a tomada de decisão. O autor ressalta que as informações de gestão de custos podem ser úteis para diferentes tomadores de decisão na organização e que as evidências empíricas sugerem que essas informações são usadas na maioria das vezes por parte dos gestores financeiros em organizações do setor público.

Carneiro, Silva Neto, Locks e Santos (2012) afirmam que as decisões sobre custos e eficiência de recursos são essenciais para um bom processo de gestão, independente de qual seja o objetivo da organização, ou seja, sendo ela pública ou privada. Sendo assim, embora a questão de custos seja trabalhada predominantemente na área privada, há muito a ser explorado na área pública também, visto que nesse setor uma gestão de custos pode propiciar uma adequada tomada de decisões aos gestores.

Verbeeten (2016) afirma que embora haja uma tendência geral para a economia e eficiência em organizações do setor público a partir da utilização de informações sobre custos, existem diferenças notáveis nas iniciativas de gestão de custos em diferentes organizações do setor público. Estas diferenças podem estar ligadas às prioridades (políticas), pressão de grupo de partes interessadas para as reformas financeiras e diferenças no momento da introdução de ferramentas de gestão financeira, sendo assim, muito provável que essas diferenças afetam o uso de práticas de gestão de custos em diferentes ramos.

Infere-se com base no exposto, que os custos representam um importante artefato para as organizações, tanto no âmbito público, quanto no privado, o que faz com que tais organizações tenham que evoluir para a utilização desse recurso com eficiência, com possibilidade de utilizá-lo para tomada de decisões.

3.4.2 Sistemas de Custeio

A apuração dos custos pode ocorrer por meio de diversos métodos, tais como o custeio por absorção, custeio variável ou direto e custeio baseado em atividades (ABC). Nesse sentido, Silva, Fank e Scarpin (2011) afirmam que a metodologia de apuração do custo do serviço equivale a uma estruturação que possibilita a visualização do consumo de recursos, levando em consideração a sua finalidade, projeto ou atividade, mas, independentemente do método escolhido para apuração do custo, o gestor público precisa entender a origem e aplicação de recursos, o que permitirá atender às necessidades da coletividade.

No setor público, de acordo com Machado (2002), a escolha do método de custeio não é uma tarefa fácil, visto que existem defensores para que sejam utilizados vários dos métodos, sendo eles o custeio por absorção, custeio pleno, custeio por atividades, custeio variável e custeio direto. Söthe, Silva e Reichert (2015) destacaram os métodos de custeio passíveis de serem usados no âmbito do setor público, dando destaque para o custeio por absorção, custeio baseado em atividades e custeio pleno.

O custeio por absorção é definido por Martins (2010) como o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, e que consiste na apropriação de todos os custos utilizados na produção, e somente estes, aos bens elaborados. Segundo Beuren e Schlindwein (2008), o fato do método ter essa aceitação pelos princípios e consequente obrigatoriedade pela legislação brasileira, impõe às organizações, caso desejarem implementar um outro sistema de custeio, a adotá-lo de forma paralela.

O ABC é um método que busca a redução das distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos e não se limita ao custeio de produtos, consistindo em uma ferramenta poderosa utilizada na gestão de custos (Martins, 2010). O ABC primeiramente direciona os recursos consumidos na atividade, conforme a sua medida de consumo e, na sequência, faz o direcionamento dos custos das atividades para os objetos de custos, de acordo com uma medida de produto da atividade (Machado, 2002).

Sobre o surgimento do Custeio ABC, Frega, Lemos e Souza (2007) afirmam que a complexidade dos processos, o aumento substancial da diversidade de produtos produzidos por uma única empresa e o início de uma economia globalizada cada vez mais pautada pela competitividade, expôs que seria necessário um novo sistema de informações de gestão de custos que melhor refletisse o comportamento dos custos, ou seja, a forma como os recursos eram consumidos dentro da empresa. No que concerne à implantação do método ABC, Frega, Lemos e Souza (2007) ressaltam que quanto maior a organização e a variedade de

produtos ou serviços, mais difícil se torna o processo de aplicação do Sistema ABC, levando em consideração a complexidade das informações e dos cálculos para os custos que são necessários a esse processo.

Dentre os métodos de custeio existentes, não se pode afirmar com precisão que há um de melhor aplicação para o setor público. Entretanto, há a necessidade de avaliação de qual o melhor a se utilizar de acordo com cada atividade desenvolvida pelas entidades. E essa tarefa se torna cada vez mais difícil, visto que há um aumento constante na complexidade das informações no setor público.

3.4.3 Custos no Setor Público

A implementação de custos no setor público é uma proposta que corrobora com a Nova Administração Pública ou *New Public Management (NPM)*. A NPM foi um conjunto de reformas introduzidas por muitos países anglo-saxões a partir de finais dos anos 1970. As medidas também se tornaram atraentes para a maioria dos países em desenvolvimento desde os anos 1980 (Ikeanyibe, 2016). A NPM tem como elemento sugestivo que as atividades de organizações do setor público devem ser "mercantilizadas", ou seja, deve haver a definição de produtos e serviços que são vendidos aos "clientes" e o reconhecimento mantém uma tendência de estar associado com maiores oportunidades de escolha, em vez de uma prestação de serviços comum para todos os cidadãos (Verbeeten, 2016).

No Brasil, a questão da utilização de custos no setor público já foi mencionada na Lei 4.320/64, mas está realmente sendo exigida de fato por meio das Novas Normas de Contabilidade Pública, que foram definidas pelo Conselho Federal com o propósito de convergência da Contabilidade Pública com os padrões internacionais. Em 2008, o CFC instituiu dez normas que tratam respectivamente da conceituação e objetivos, patrimônio e sistemas contábeis, planejamento e seus instrumentos, transações governamentais, registros contábeis, demonstrações contábeis, consolidação das demonstrações contábeis, controle interno, reavaliação e depreciação dos bens públicos e avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. Somente em 2011 foi instituída a NBC T 11, que trata dos Custos no Setor Público.

O Sistema de Custos (SIC), de acordo com Machado e Holanda (2010), é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado pelos órgãos executores das políticas públicas e pelos órgãos centrais de planejamento e de controle. De acordo com os autores, o SIC não possui caráter

de mais um sistema operacional de administração financeira ou de substituição a sistemas contábeis atuais, ele não possui caráter transacional e sim gerencial, que estabelece relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares.

De acordo com a NBC T 16.11, o SICSP deve estar adaptado com o processo de planejamento e orçamento, de forma que seja capaz de permitir o controle entre o orçado e o executado. Ainda, o SICSP tem como objetivos:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- b) 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;
- c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade, com base em custos incorridos e projetados; e
- e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Goularte, Behr e Tomasel (2015) afirmam que a utilização do SIC proporcionará aperfeiçoamento nos benefícios oferecidos à sociedade, já que os gestores públicos necessitam gerir com eficiência os recursos adquiridos e consumidos para cumprirem suas atribuições. De acordo com Rosa, Silva e Soares (2015), a implantação dos padrões internacionais remete para uma facilidade de haver comparação das demonstrações contábeis das entidades públicas, além de contribuir para o aumento da confiabilidade e transparência das informações.

Por tratar-se dessa exigência relativamente nova, são muitos os desafios para implantação do SICSP, desafios esses que exigem conhecimento por parte dos envolvidos no processo. Os autores Franco et al. (2013) levantaram o nível de compreensão e decisão sobre sistemas de custos por parte dos municípios do Paraná e apresentaram como resultados o conhecimento incipiente sobre a importância, a viabilidade e a utilidade de um sistema de custos, embasado por limitações no conhecimento por funcionários públicos, especialmente nos tópicos que lidam com viabilidade orçamentária e financeira dos sistemas que adotam custos, ambiente para o custo do sistema, sistemas de custos implementados e sistemas operacionais.

O SICSP no Brasil encontra-se ainda em estágio embrionário, conforme ressaltado nos estudos de Bitti, Aquino e Cardoso (2011), Silva, Fank e Scarpin (2011), Carneiro et al. (2012) e Fiirst (2016), e há um longo caminho a ser percorrido para que haja um alcance do controle de custos por parte da maioria das entidades públicas, mesmo sendo esse controle já determinado por lei.

Após explanação acerca dos custos e SICSP, evidenciada nessa seção, a seguir são apresentadas as hipóteses que norteiam a construção do estudo, com base em estudos anteriores.

3.5 ESTUDOS ANTERIORES

Nessa seção são apresentados alguns estudos anteriores que relacionaram a Teoria Contingencial com a temática custos e que tratam da temática custos no setor público. Entende-se que estes podem contribuir para a análise dos dados.

No que se refere à estudos sobre a utilização de um sistema de custos no setor público, Alonso (1999) realizou um levantamento de aspectos históricos e metodologias de custeio do SIC no Brasil e teve como conclusões que é madura a necessidade do setor público no Brasil implantar sistemas de custos e é possível e desejável que os sistemas de custos governamentais sejam desenhados na metodologia ABC, queimando etapas que o setor privado já trilhou e maximizando os benefícios que as informações geradas por tais sistemas propiciarão.

Ainda nesse contexto, o estudo de Machado (2002) propôs diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo, integrado conceitual e sistemicamente ao orçamento público e à contabilidade governamental, e a análise do sistema de informação do estado de São Paulo, com vistas à sua implantação. Os resultados obtidos foram que o sistema de informação do estado revelaram forte integração conceitual e sistêmica entre a contabilidade governamental e o sistema orçamentário. Ainda, a pesquisa indicou que os gestores percebem a importância das informações de custo em seu processo de decisão.

Borgert, Alves e Schultz (2010) analisaram fatores intervenientes no processo de implementação de um sistema de gestão de custos em um hospital público do Rio Grande do Sul. Os autores concluíram que a falta de planejamento do projeto é considerada a maior

difficuldade, enquanto que a utilização de *softwares* foi considerada menos importante. Além disso, constataram-se problemas de comunicação entre os setores administrativo e ortopedia. O estudo de Franco et al. (2013) teve por objetivo conhecer o nível de entendimento e de adoção quanto aos sistemas de custos por parte dos municípios do Paraná. Seus resultados demonstraram que existem limitações no conhecimento por parte dos agentes públicos, sobretudo, nos tópicos que tratam de viabilidade orçamentária e financeira da adoção de sistemas de custos; ambiente para o sistema de custos; sistemas de custos implantados; e sistemas operacionais.

Silva, Scarpin, Barp e Dias (2013) investigaram a percepção de gestores operacionais que atuam em um hospital da região do Vale do Itajaí, Estado de Santa Catarina (SC), no que se refere às contingências que impactam o gerenciamento da organização e de que maneira o sistema de custos contribui para a sua gestão.

Ainda no âmbito do setor público, o trabalho de Santos (2014) se propõe a transitar nos contextos da Contabilidade Gerencial e da área de *Facilities Management*, e identificar os fatores determinantes de custos nos serviços de limpeza em universidades federais, por meio de comparativo dos parâmetros de contratação. Obteve-se como resultado que existem diferenças expressivas de custos de limpeza nas universidades federais brasileiras.

Silva, Scarpin, Rocha e Di Domenico (2014) verificaram, por meio de um estudo de caso único, os fatores contingenciais que estavam presentes e que poderiam ter influenciado a decisão de modificar o sistema de custeio em uma empresa de moagem de trigo.

Sobre a Teoria da Contingência, Zonatto, Carli, Magro e Scarpin (2014) investigaram a adoção de práticas de gestão de custos conjuntos por indústrias de laticínios localizadas na região sudoeste do Estado do Paraná, bem como os fatores contingenciais que influenciam o delineamento do sistema de controle gerencial destas empresas. Os autores tiveram como resultados que em relação à configuração do sistema de controle gerencial das organizações estudadas, estas diferem em relação à estratégia, estrutura, complexidade dos processos de produção, nível de informatização e finalidades de uso, e concluíram que as práticas de gestão dos laticínios pesquisados sofrem influência de fatores contingentes.

Lovato (2015) investigou a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP, quanto à sua contribuição como ferramenta de Gestão e Planejamento para o Desenvolvimento dos respectivos Municípios. Como resultados, o autor obteve que há uma carência de pessoal qualificado tecnicamente para a implantação e utilização do SICSP e que o quantitativo de pessoal ainda é insuficiente em muitos dos casos pesquisados.

Goularte, Behr e Tomasel (2015) buscaram identificar os benefícios e problemas na implantação de um Sistema de Informação de Custos (SIC) no Estado do Rio Grande do Sul e obtiveram como resultados que o SIC começou a ser reconhecido como uma ferramenta necessária e importante para o Setor Público, podendo proporcionar benefícios, mas que enfrenta problemas.

Araújo, Carneiro e Santana (2015) analisaram o nível de entendimento e implantação do sistema de custos na gestão pública dos municípios de Rondônia e concluíram que não havia nem haveria a implementação do SIC até o final de 2014 nos municípios rondonienses, além de existir pouca manifestação de preocupação sobre a mesma.

Rosa, Silva e Soares (2015) se propuseram a identificar a percepção de contadores de prefeituras municipais do Estado de Santa Catarina, sobre a implantação de um sistema de custos para a administração pública e tiveram como resultados a evidência de que a percepção dos contadores municipais é positiva, eles reconhecem a importância da implantação de um sistema de custos para a administração pública, porém apenas 01 (uma) prefeitura municipal implantou um sistema de contabilidade de custos e 14 (quatorze) estão em processo de implantação.

3.6 FORMULAÇÃO DE HIPÓTESES/PROPOSIÇÕES

Tendo em vista os resultados que são esperados com uma pesquisa, cabem ser destacadas as hipóteses e proposições que foram testadas no estudo. Conforme destaca Kerlinger (1910), uma hipótese é um enunciado conjetural das relações entre duas ou mais variáveis, sendo sentenças que declaram e relacionam de alguma forma variáveis a variáveis.

Dessa maneira, e por tratar-se de um estudo com abordagem quantitativa e qualitativa, nessa seção são apresentadas as seis hipóteses e as seis proposições que nortearam a pesquisa e que foram testadas por meio de procedimentos estatísticos. Ressalta-se que cada hipótese relaciona a variável SICSP a uma outra variável.

Frezatti et al. (2009) afirmam que ambientes mais turbulentos e hostis fazem com que as empresas enfatizem sistemas formais de controle, como o orçamento. O fator contingencial ambiente externo possui associação com o sistema de controle gerencial (Mantovani, 2012). Em seu estudo, Silva, Carli, Dal Magro e Scarpin (2014) tiveram como resultados que, à luz da teoria contingencial, as empresas pesquisadas sofrem influência do ambiente em que

estão inseridas. Beuren e Fiorentin (2014) obtiveram como achado em seu estudo que o ambiente externo é a variável que mais influencia nos atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial em empresas têxteis de pequeno porte do estado do Rio Grande do Sul. Sendo assim, surge a primeira hipótese da pesquisa:

H0a (hipótese nula): O Ambiente Externo não influencia a implementação do SICSP;

H1a (hipótese alternativa): O Ambiente Externo influencia a implementação do SICSP;

No que concerne à Estrutura Organizacional, Frezatti et al. (2009) asseveram que grandes organizações, com estrutura descentralizada, utilizam controles mais formais como o orçamento, além de sistemas de controle gerencial mais agregados. Marques (2012) verificou em seu estudo que a empresa analisada apresentava características de estrutura mecanicista de estrutura orgânica, com características matriciais e flexíveis, e que tais características favorecem a utilização do custeio alvo. Dessa forma, surge a segunda hipótese de pesquisa:

H0b (hipótese nula): A Estrutura Organizacional não influencia a implementação do SICSP;

H1b (hipótese alternativa): A Estrutura Organizacional influencia a implementação do SICSP;

A Tecnologia, enquanto fator contingencial, foi mencionada por Frezatti et al. (2009), que afirma que as organizações com alto nível tecnológico e incerteza na tarefa dão pouca ênfase a controles formais e estimulam maior participação no orçamento. O fator foi estudado também por Espejo (2008), a qual chegou no resultado de que tal variável influencia a adoção do *Customer Relationship Management* (CRM). A partir disso, surge a terceira hipótese da pesquisa:

H0c (hipótese nula): A Tecnologia não influencia a implementação do SICSP;

H1c (hipótese alternativa): A Tecnologia influencia a implementação do SICSP;

No que se refere à Tecnologia da Informação, Silva (2013) evidenciou em sua pesquisa que não é possível a operacionalização de um sistema de Gestão de Riscos Corporativos sem que haja a utilização de sistemas de informação específicos para essa finalidade, ou seja, há influência do fator contingencial Tecnologia da Informação na qualidade dos controles e processos de gestão de risco. Assim, origina-se a quarta hipótese da pesquisa:

H0d (hipótese nula): A Tecnologia da Informação não influencia a implementação do SICSP;

H1d (hipótese alternativa): A Tecnologia da Informação influencia a implementação do SICSP;

Gliaubicas e Kanapickienė (2015) estudaram o *Strategic Cost Management* (SCM), que é definido como um conjunto de técnicas implementadas pela gerência corporativa para projetar informações criadoras de valor relacionadas aos fatores de custos na cadeia de valor para tomar decisões estratégicas e alinhá-las constantemente com um ambiente de negócios altamente incerto. Os autores tiveram como resultado em seu estudo que as empresas estão usando mais técnicas SCM devido ao foco na intensificação da competição e por terem uma estratégia. Campos (2013) constatou em sua pesquisa que o fato da empresa possuir uma estratégia voltada para o fornecimento de produtos/serviços de alta qualidade, suporte ao cliente e desenvolvimento de características únicas desses produtos/serviços afeta a utilização de artefatos modernos. Sendo assim, surge a quinta hipótese da pesquisa:

H0e (hipótese nula): A Estratégia não influencia a implementação do SICSP;

H1e (hipótese alternativa): A Estratégia influencia a implementação do SICSP;

O tamanho da organização associa-se com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados (Frezatti et al., 2009). Van Nguyen e Brooks (1997) analisaram as respostas de 120 empresas de manufatura e constataram diferenças significativas em relação à adoção do sistema ABC, que o nível de desempenho é consideravelmente mais elevado para as grandes empresas do que para as pequenas. Em sua pesquisa, Hoque e James (2000) relataram uma associação significativa entre tamanho e uso de *Balanced Scorecard* (BSC), enfatizando que quanto maiores as empresas, maior o seu uso. Ainda, Ayda e Affes (2014) também afirmam que as grandes empresas adotam mais facilmente as inovações do que as pequenas. Diante disso, surge a sexta hipótese da pesquisa:

H0f (hipótese nula): O Porte não influencia a implementação do SICSP.

H1f (hipótese alternativa): O Porte influencia a implementação do SICSP.

Baseando-se no roteiro de entrevista utilizado, conforme o Apêndice B, e com vistas a analisar como os fatores contingenciais influenciam a implantação do SICSP, surgem também as proposições da pesquisa, uma para cada fator contingencial:

P1: O ambiente, por meio da sociedade em geral, dos órgãos de controle, do atual momento econômico do país, da NBC T 16.11, da legislação, da exigência da sociedade por mais

transparência e da complexidade dos serviços finalísticos, influencia a implantação do SICSP;

P2: A estrutura, por meio do capital intelectual, da contratação de novos funcionários, da capacitação profissional, da flexibilidade da estrutura organizacional e da forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias, influencia a implantação do SICSP;

P3: A tecnologia, por meio dos sistemas operacionais, dos equipamentos de informática, de uma equipe técnica especializada em custos, de um profissional com conhecimento em tecnologia e dos sistemas disponibilizados pela Administração Pública Federal e Estadual, influencia a implantação do SICSP;

P4: A tecnologia da informação, por meio do sistema de comunicação entre as secretarias, pelo armazenamento de dados e pela rede de integração de dados, influencia a implantação do SICSP;

P5: A estratégia, por meio da necessidade de melhoramento dos processos gerenciais, dos objetivos estratégicos definidos nos programas de governo e pelos objetivos estratégicos dos demais entes federados, influencia a implantação do SICSP;

P6: O porte, medido pela arrecadação, pela população e pelo PIB, influencia a implantação do SICSP.

Com a apresentação das hipóteses e proposições, encerra-se essa seção que abordou a base teórica do estudo. A próxima seção tratou do método e dos procedimentos empregados na pesquisa, com o propósito de esclarecer como foi realizada a sua construção.

4 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

4.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa apresenta característica explicativa por identificar a influência e relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP. Essa tipologia, conforme assevera Gil (2009), preocupa-se em identificar os fatores que determinam ou colaboram para o acontecimento dos fenômenos.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é tida como qualitativa e quantitativa, por utilizarem-se de técnicas estatísticas para análise dos dados e, também, por analisar de forma detalhada alguns casos a fim de verificar como ocorrem os fenômenos identificados na pesquisa quantitativa. Richardson (1999) salienta que a abordagem quantitativa é marcada pelo uso de quantificação tanto nas modalidades de coletas de informações, quanto no tratamento destas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais complexas. O autor afirma que a abordagem qualitativa se caracteriza por descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, além de contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, com maior nível de profundidade, a compreensão das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Em relação aos procedimentos, no âmbito quantitativo a pesquisa é classificada como um levantamento ou *survey*, já que foi utilizada a ferramenta de questionário para sua coleta de dados. De acordo com Gil (2009), o *survey* acontece por meio da solicitação de informação a um grupo significativo de pessoas sobre o problema estudado e, geralmente, os dados são analisados de forma quantitativa. Por outro lado, no âmbito qualitativo, a pesquisa trata de um estudo de caso múltiplo, porque analisou com profundidade dois casos. Segundo Eisenhardt (1989), embora não exista um número ideal de casos a serem investigados, uma quantidade entre quatro e dez casos funciona bem.

No que se refere à dimensão temporal, o estudo é classificado como transversal, pois os dados foram analisados somente em um período. Os estudos transversais, segundo Hair Jr. et al. (2005), usam os dados em um único ponto no tempo e, posteriormente, são analisados estatisticamente.

4.2 UNIDADE DE ANÁLISE, POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população desse estudo consiste em 798 profissionais que correspondem aos contadores e *controllers* das prefeituras dos 399 municípios do estado do Paraná. Na figura 02, a seguir, são expostos os municípios do Paraná, utilizados para o estudo.



Figura 02 – Municípios do Estado do Paraná

Fonte: Fomento Paraná (2016).

Por meio da figura 02, observa-se o Estado do Paraná, composto por 399 municípios, para os quais foram aplicados questionários aos contadores públicos e *controllers* das prefeituras, compondo assim, a população da pesquisa. Para a determinação da amostra foi utilizada a seguinte fórmula, citada por Oliveira et al. (2003):

$$N = \left(\frac{Z_{\alpha/2}}{e_0} \right)^2 p (1-p)$$

Em que, n = tamanho da amostra; p = proporção de elementos favoráveis ao evento; $Z_{\alpha/2}$ = ordenada da curva normal no nível de confiança $1-\alpha$; e_0 = margem de erro de p. Aplicada

tal fórmula sobre a população de 798 profissionais (*controllers* e contadores), chegou-se a uma amostra de 203 profissionais.

Para cálculo da amostra, foi utilizada uma margem de erro de 5% e um nível de confiança de 90%, o que deu origem a amostra de 203 respondentes, que foram selecionados pelo critério de acessibilidade.

4.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

Para realização da pesquisa foi estudada a Teoria da Contingência, levantados especificamente seus fatores situacionais e feita uma investigação de como esses fatores podem afetar o setor público, especialmente a implementação do SICSP, que é o foco do estudo. Além disso, os fatores situacionais contingenciais foram analisados de forma quantitativa e qualitativa.

Sendo assim, o Quadro 02, a seguir, apresenta a estruturação do constructo quantitativo da pesquisa.

Objetivo Específico	Dimensão	Variáveis	Instrumentos/Questões	Autores
a) Identificar o nível de implantação do SICSP como instrumento de gestão pública nos municípios do Paraná;	Implantação do SICSP	SICSP	Questionário com escala <i>likert</i> ; Questão 1.8; Apêndice A;	(Araújo, Carneiro & Santana, 2011)
b) Identificar a influência e a relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP;	Fatores Contingenciais	Ambiente	Questionário com escala <i>likert</i> ; Questões 2.1 a 2.7; Apêndice A;	(Frezatti <i>et al.</i> ; 2009)
		Estrutura	Questionário com escala <i>likert</i> ; Questões 3.1 a 3.5; Apêndice A;	(Frezatti <i>et al.</i> ; 2009)
		Tecnologia	Questionário com escala <i>likert</i> ; Questões 4.1 a 4.5; Apêndice A;	(Chenhall, 2003)
		Tecnologia da Informação	Questionário com escala <i>likert</i> ; Questões 5.1 a 5.3; Apêndice A;	(Laudon, 1999)
		Estratégia	Questionário com escala <i>likert</i> ; Questões 6.1 a 6.3; Apêndice A;	(Frezatti <i>et al.</i> ; 2009)
		Porte	Questionário com escala <i>likert</i> ; Questões 7.1 a 7.3; Apêndice A;	(Frezatti <i>et al.</i> ; 2009)

Quadro 02 – Constructo da Pesquisa Quantitativa

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

O Quadro 02 evidencia a forma como as variáveis foram operacionalizadas a fim de alcançar os dois primeiros objetivos específicos, que tratam da pesquisa de cunho quantitativo. O primeiro objetivo tem como dimensão a implantação do SICSP, enquanto no segundo são analisados os fatores contingenciais.

Quanto à implantação do SICSP, no estudo de Araújo, Carneiro e Santana (2015) foram expostas evidências que nos municípios rondonienses há certa discordância e indecisão

quanto à existência de um cronograma de implantação, além de não existir previsão orçamentária e financeira para que esse sistema seja inserido.

No que se refere ao objetivo específico “identificar a influência e a relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP”, foram realizados questionamentos sobre como os fatores contingenciais afetam a implantação do SICSP na percepção dos profissionais envolvidos. Sendo assim, utiliza-se o embasamento de Frezatti et al. (2009) para cada fator contingencial, sendo o ambiente externo, a estrutura organizacional, a estratégia, a tecnologia da informação, a tecnologia e o porte, e a influência destes na implantação do SICSP.

Sobre o Ambiente Externo, Frezatti et al. (2009) afirmam que ambientes mais turbulentos e hostis fazem com que as empresas salientem sistemas formais de controle, como por exemplo orçamento, e ambientes de incerteza impulsionam para que haja a utilização de sistemas de controle mais flexíveis e baseados em relações interpessoais. No âmbito do setor público, o ambiente também pode exercer pressão sobre maiores controles e, conseqüentemente, sobre a utilização de custos.

A Estrutura Organizacional é outro elemento que poderia afetar o uso de custos no setor público, dado que de acordo com Frezatti et al. (2009), grandes organizações, com estrutura descentralizada, utilizam controles mais formais como orçamento, ao passo que empresas descentralizadas normalmente utilizam sistemas de controle gerencial mais agregados.

No que concerne à Estratégia, ela define quais são as ferramentas gerenciais necessárias para atingir os objetivos da entidade. De acordo com Frezatti et al. (2009), empresas com estratégias caracterizadas como conservadoras ou liderança de custos apresentam uma maior utilização de controles formais do que empresas que possuem estratégias de diferenciação ou crescimento.

Frezatti et al. (2009) asseveram que organizações com elevado nível de padronização em seus processos possuem ênfase em seu processo de controle e baixa ocorrência de folga orçamentária, e organizações com alto nível tecnológico e incerteza na tarefa focam pouco em controles formais e estimulam maior participação no orçamento, sendo os controles mais informais e pessoais. Dessa forma, o mesmo pode ocorrer no âmbito das entidades públicas.

O Porte da organização possui relação com sistemas de controles gerenciais mais sofisticados (Frezatti et al., 2009). Sendo assim, esse fator também pode influenciar a utilização de custos pelas entidades do setor público.

O Quadro 03 apresenta o constructo qualitativo da pesquisa.

Objetivo Específico	Categoria de Análise	Variáveis	Conceito	Instrumentos/Questões	Autores
c) Analisar como os fatores contingenciais dificultam a implantação do SICSP;	Fatores Contingenciais	Ambiente	Todos os fenômenos que são externos à população em estudo e que a influenciam potencial ou realmente (Hawley, 1968).	Entrevista com roteiro semi-estruturado; Questões 01 a 07; Apêndice B; Observação; Documentos;	(Frezatti et al., 2009; Hawley, 1968)
		Estrutura	Especificação de diferentes papéis para membros organizacionais ou tarefas para grupos, de modo a garantir que as atividades da organização sejam realizadas (Chenhall, 2003)	Entrevista com roteiro semi-estruturado; Questões 08 a 12; Apêndice B; Observação; Documentos;	(Frezatti et al., 2009; Chenhall, 2003)
		Tecnologia	Como os processos de trabalho operam (a maneira como tarefas transformam insumos em produtos) e incluem hardware, materiais, pessoas, software e conhecimento (Chenhall, 2003)	Entrevista com roteiro semi-estruturado; Questões 13 a 17; Apêndice B; Observação; Documentos;	(Chenhall, 2003)
		Tecnologia da Informação	Conjunto de recursos computacionais para manipulação e geração de informações/conhecimentos, sendo seus componentes o <i>hardware</i> , o <i>software</i> , os sistemas de telecomunicação e a gestão de	Entrevista com roteiro semi-estruturado; Questões 18 a 20; Apêndice B; Observação; Documentos;	(Laudon, 1999; Rezende & Abreu, 2000)

			dados e informações (Rezende & Abreu, 2000)		
		Estratégia	A estratégia está relacionada ao planejamento e execução de diretrizes para o alcance dos objetivos (Guerra, 2007).	Entrevista com roteiro semi-estruturado; Questões 21 a 23; Apêndice B; Observação; Documentos;	(Frezatti et al., 2009; Guerra, 2007)
		Porte	Refere-se ao porte da organização (Mantovani, 2012).	Entrevista com roteiro semi-estruturado; Questões 24 a 26; Apêndice B; Observação; Documentos;	(Frezatti et al., 2009; Mantovani, 2012)

Quadro 03 – Constructo da Pesquisa Qualitativa

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Como pode ser observado no Quadro 03, o terceiro objetivo da pesquisa que é de cunho qualitativo, foi operacionalizado por meio de estudo de caso múltiplo, que será realizado utilizando-se de entrevista, observação e documentos. Tais instrumentos são detalhados na seção a seguir.

4.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS

Por utilizar o estudo de pesquisa com tipologia quantitativa e qualitativa, nessa seção os procedimentos de coleta de dados foram separados em duas seções que tratam respectivamente de como os dados foram obtidos nas duas análises, conforme pode ser observado a seguir.

Vale destacar que para a coleta de dados foram utilizados alguns documentos, e outros dados foram obtidos por meio da presente coleta. São estes divididos em anexos e apêndices, conforme pode ser visualizado no Quadro 04.

Referência	Descrição	Todos os documentos estão disponibilizados no link:
Anexo I	Cronograma Consolidado de Ações para Implantação das NBCASP – Entidade 01	https://www.dropbox.com/s/h/eufofakk52jvsnj/AAAI6Qu2_agWheenq0i3d9J3a?dl=0
Anexo II	Decreto nº 10.632 - Entidade 01	
Anexo III	Recomendação Portal de Transparência – Entidade 01	
Anexo IV	Recomendação Portal de Transparência – Entidade 02	
Apêndice A	Questionário de Pesquisa	
Apêndice B	Roteiro de Entrevista Semi-Estruturada	
Apêndice C	Autorização para Realização de Estudo de Caso	
Apêndice D	Termo de Consentimento para Participação da Pesquisa	
Apêndice E	Autorização para Divulgação, Publicação e Cessão de Direitos Autorais	
Apêndice F	Nota de campo 01	
Apêndice G	Nota de campo 02	

Quadro 04 – Relação de Documentos

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

No quadro 04 podem ser observados os anexos I, II, III e IV que foram coletados junto às entidades e foram utilizados para triangulação dos dados. Os apêndices A, B, C, D e E foram usados para coletar as informações dos estudos quantitativo e qualitativo da pesquisa. Ainda, os apêndices F e G representam as notas de campo que foram elaboradas a partir das observações realizadas nas entidades.

4.4.1 Procedimento de Coleta de Dados da Pesquisa Quantitativa

A coleta de dados da pesquisa quantitativa se deu por meio de questionário estruturado, que foi aplicado de forma presencial e/ou on-line, por meio da ferramenta Google Docs para os contadores e *controllers* das prefeituras dos municípios paranaenses.

Para acessar os respondentes do questionário on-line, primeiramente foram enviados e-mails para as entidades solicitando os respectivos e-mails dos controladores internos e contadores, após respostas das entidades, houve o envio do e-mail com o questionário diretamente para cada respondente. Como não houve sucesso em todas as entidades nessa tentativa, foram realizadas ligações para as que não retornaram os e-mails e convidou-se diretamente os profissionais a participarem da pesquisa. Após aceite dos mesmos, foi enviado um e-mail com o link do questionário desenvolvido na ferramenta Google Docs (https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdahWs1pUE6ZzEPKzbLM-SksctyO_0zOP93-Y5gTjgNiQiGVA/viewform?c=0&w=1). A Figura 03 exibe a tela inicial do referido questionário, que era apresentada ao clicar o link.

FATORES CONTINGENCIAIS QUE AFETAM A IMPLEMENTAÇÃO DO SICSP

Prezado servidor. Eu, Denize Cavichioli, mestranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), sob a orientação dos Professores Dr. Denis Dall'Asta e Clóvis Fiirst, venho por meio deste convidá-lo a participar de uma pesquisa acadêmica intitulada "Fatores contingenciais que afetam a implementação do Sistema de Custos no Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais". Você está sendo convidado a participar da pesquisa como respondente do questionário utilizado para a coleta dos dados necessários a realização desta pesquisa. Destacamos que em nenhum momento haverá necessidade de sua identificação. Os dados coletados serão todos tratados de "forma consolidada". Sua participação é muito importante para o êxito desta pesquisa. O questionário aplicado é simplificado, composto por seis blocos de questões, conforme segue. Desde já agradecemos a sua participação.

Obs.: Todas as questões objetivas abaixo devem ser respondidas com apenas uma das alternativas.

PRÓXIMA

Nunca envie senhas pelo Formulários Google.

Figura 03 – Tela Inicial do Questionário Desenvolvido no Google Docs

Fonte: Google Docs (2017).

O instrumento da coleta de dados trata-se de um questionário de autoria própria, que foi submetido para a avaliação de três professores doutores antes de sua aplicação. Tal questionário é dividido em sete seções. A primeira seção refere-se à caracterização dos respondentes e do setor de custos. As seções subsequentes tratam respectivamente dos fatores contingenciais Ambiente Externo, Estrutura Organizacional, Tecnologia, Tecnologia da Informação, Estratégia e Porte.

4.4.2 Procedimento de Coleta de Dados na Pesquisa Qualitativa

A pesquisa qualitativa realizou-se por meio da realização de um estudo de caso múltiplo, no qual foram selecionados dois casos constituídos por duas prefeituras do estado do Paraná, os quais foram analisados com maior profundidade. A escolha desses casos deu-se por conveniência e o critério utilizado para escolha foi o porte do município, a fim de comparar os resultados.

Inicialmente foi realizado contato telefônico com o contador e *controller* das entidades a serem analisadas. Depois de obtida a autorização para o estudo, procedeu-se à oficialização dessa autorização por meio dos documentos de autorização para realização do estudo de caso, o termo de consentimento, que assegurou a confidencialidade das informações obtidas no estudo de caso e da autorização para divulgação, publicação e cessão de direitos autorais. Além disso, no que se refere às entrevistas, foi utilizado um roteiro de entrevista semiestruturada, Apêndice B, que conta com seis seções de perguntas, elaboradas com base nos estudos de Laudon (1999), Chenhall (2003) e Frezatti et al. (2009) e Fiirst (2016), sendo cada uma relacionada a um fator contingencial que pode influenciar na implantação do SICSP. As mesmas foram transcritas e antes de serem codificadas, foram enviadas aos entrevistados para que tivessem conhecimento do conteúdo, sendo possível realização de alterações antes do processo.

Para a realização da coleta e análise de dados do estudo foram utilizadas fontes primárias, observação, entrevista e análise de documentos. O andamento da coleta de dados foi orientado pelo protocolo de estudo de caso, apresentado na subseção a seguir.

4.4.2.1 Protocolo de Estudo de Caso

O Protocolo de Estudo de caso, segundo Yin (2005), é reconhecido como um dos principais meios para aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e é designado a orientar o pesquisador na realização da coleta de dados. Além disso, o autor enfatiza que é desejável, em qualquer circunstância, que haja o protocolo de estudo de caso, mas é essencial em estudo de casos múltiplos. Diante disso, como a pesquisa utiliza um estudo de caso múltiplo, essa seção trata do protocolo que está dividido em quatro partes, as quais são:

- a) visão geral do projeto de estudo de caso;
- b) procedimentos de campo;
- c) questões do estudo de caso;
- d) guia para relatório de estudo de caso.

4.4.2.1.1 Visão geral do projeto de estudo de caso

De acordo com Yin (2005), a visão geral do projeto de estudo de caso deve conter as informações prévias sobre os projetos, as questões imperativas que estão sendo estudadas e as leituras relevantes a essas questões.

O estudo de caso tem como objetivo a análise de como os fatores contingenciais dificultam a implantação do SICSP, partindo da hipótese de que os fatores contingenciais afetam essa implantação.

O cenário no qual ocorreu a pesquisa consiste em duas prefeituras municipais do estado do Paraná, que foram selecionadas de acordo com seu porte, medido pela população, sendo escolhida uma com população maior que 300.000 habitantes, e uma com população menor que 300.000 habitantes, com o intuito de comparação de resultados. No estudo, foram realizadas entrevistas com os contadores e *controllers* das entidades, observação de como ocorrem os processos nos departamentos envolvidos com o processo de custos e, ainda, com levantamento de documentos comprovando as informações observadas.

A base teórica do estudo, no que tange à Teoria da Contingência, foi estruturada com base principalmente nos estudos de Burns e Stalker (1961), Chenhall (2003), Espejo (2008) e Frezatti et al. (2009).

4.4.2.1.2 Procedimentos de campo

No que se refere aos procedimentos de campo empregados no estudo, foi necessário um planejamento inicial das atividades realizadas. Sendo assim, nessa subseção são apresentados os principais meios utilizados para a coleta de dados.

Previamente à coleta de dados, houve a solicitação para os profissionais contadores e controladores das entidades estudadas, para que assinassem uma autorização para realização de estudo de caso, conforme Apêndice C, sendo que o acesso foi permitido nas duas entidades escolhidas. As autorizações foram entregues pessoalmente pela estudante aos profissionais nas entidades, e os mesmos assinaram.

Para a realização da pesquisa, houve dispêndio financeiro tanto com impressão de documentos, ligações para contato com os profissionais entrevistados, quanto para locomoção para os municípios onde foram feitos os estudos de caso.

A realização das entrevistas com os profissionais da Entidade A foram agendadas no momento em que a estudante foi até a prefeitura solicitar autorização para a coleta de dados,

e foram marcadas para o dia 10/05/2017. Na Entidade B, as entrevistas foram agendadas por e-mail e combinadas para serem realizadas no dia 15/05/2017.

As entrevistas com contadores e controladores das duas entidades foram gravadas com a autorização dos entrevistados e, em seguida, foram enviadas por e-mail aos entrevistados para validação. Após terem sido validadas, as entrevistas passaram pelo processo de análise. Além disso, foi pleiteado aos entrevistados que assinassem um termo de consentimento para participação da pesquisa, conforme apêndice D, e um termo de autorização para divulgação, publicação e cessão de direitos autorais, conforme apêndice E.

As observações foram realizadas no âmbito de cada entidade, sendo observados os fatores contingenciais abordados no estudo. Com base nisso, seguiu-se um protocolo de observação:

- a) observar o ambiente da entidade: verificar as influências dos ambientes interno e externo nos setores de controladoria e contabilidade, especialmente como ocorre a exigência de serviços pela sociedade;
- b) observar a estrutura dos setores de controladoria e contabilidade: verificar o organograma da entidade e se existem funcionários disponíveis para a implementação do SICSP;
- c) observar a tecnologia: verificar se existem sistemas operacionais preparados para a implementação do SICSP;
- d) observar a tecnologia da informação: averiguar como ocorre a comunicação entre os setores e secretarias e se há possibilidade de armazenamento de dados para implementação do SICSP;
- e) observar a estratégia: verificar se a elaboração das peças orçamentárias exige a implementação do SICSP;
- f) observar o porte: verificar se o porte afeta as atividades dos setores de controladoria e contabilidade.

Com base no que foi observado, foi montado um relatório de observação e solicitado junto aos contadores e controladores, documentos necessários para comprovação das observações. As questões apresentadas a seguir têm o intuito de nortear a pesquisa, especialmente esta etapa de coleta de dados.

4.4.2.1.3 Questões do Estudo de Caso

Yin (2005) destaca que o ponto crucial do protocolo é um conjunto de questões que refletem a investigação real que está sendo feita. Sendo assim, no Quadro 05, a seguir, é apresentado o objetivo específico da pesquisa que está sendo investigado por meio do estudo de caso, bem como a questão que precisa ser respondida e ação a ser realizada para alcançá-lo.

Objetivo	Questão	Ação Planejada
Analisar como os fatores contingenciais dificultam a implantação do SICSP;	Como os fatores dificultam a implantação do SICSP?	Por meio de evidências coletadas nas entrevistas, observações e documentos, elaborar o relatório do estudo de caso, demonstrando de que forma os fatores dificultam a implantação do SICSP.
		Por meio das respostas dissertativas obtidas no questionário da pesquisa quantitativa, elaborar um quadro de modo a enriquecer o estudo qualitativo com opiniões adicionais.

Quadro 05 – Objetivo, Questão e Ação Planejada do Estudo de Caso

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

4.4.2.1.4 Guia para Relatório de Estudo de Caso

No relatório de estudo de caso preocupou-se com a caracterização dos casos e essencialmente com o alcance do objetivo específico proposto, por meio das evidências encontradas nas entrevistas, observações e documentos, de modo que possa ser realizada a triangulação dos dados obtidos.

Com base no relatório elaborado com a descrição dos dados obtidos, foram elaboradas as conclusões e recomendações de âmbito qualitativo da pesquisa, bem como foi dada resposta ao problema.

4.5 PROCEDIMENTOS E ANÁLISE DE DADOS

Para realização dos procedimentos quantitativos, foi utilizado o software *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS) versão 22 e o *Stata*. Os procedimentos realizados no SPSS foram a Estatística Descritiva, de forma a descrever e sumarizar os dados obtidos, e o procedimento de correlação de *Spearman* para verificar a existência de correlação entre os fatores contingenciais. No *Stata* foi executado o procedimento de regressão linear múltipla, para identificar a influência dos fatores contingenciais na implantação do SICSP. O modelo de regressão é definido conforme a Equação 01.

$$SIC = \beta + \beta_1AMB + \beta_2EST + \beta_3ESTR + \beta_4TEC + \beta_5TECI + \beta_6POR + \varepsilon \quad (1)$$

As variáveis da regressão são as seguintes:

- a) *SIC* refere-se à Sistema de Informação de Custos no Setor Público;
- b) *AMB* refere-se ao Ambiente;
- c) *EST* refere-se à Estratégia;
- d) *ESTR* refere-se à Estrutura;
- e) *TEC* refere-se à Tecnologia;
- f) *TECI* refere-se à Tecnologia da Informação;
- g) *POR* refere-se ao Porte;
- h) ε_{it} refere-se ao termo de erro aleatório.

Ressalta-se em relação à regressão, que os dados foram rodados de forma estratificada, de modo que foi verificada a influência de cada questão do estudo e, também, por grupo, onde tais questões foram agrupadas por meio da técnica *Tópsis*, e cada fator contingencial deu origem a um grupo. A *Tópsis*, de acordo com Tzeng e Huang (2011), é uma técnica que consiste em um modelo de multicritério que classifica componentes em relação a sua distância

entre o com a maior eficiência e o com a menor eficiência. Segundo os autores, o resultado do seu cálculo corresponde a um número entre zero (0) e um (1), e a análise procede da seguinte forma: quando mais próximo de um (1), melhor.

Para a realização da análise qualitativa, as entrevistas foram transcritas e procedeu-se a análise de conteúdo, que foi operacionalizada por meio de quadros com os principais relatos dos entrevistados. Ademais, foram feitas notas de campo com os dados decorrentes das observações e dos documentos obtidos. Ainda, foi utilizado o *software* NVivo, a partir do qual foram geradas nuvens de palavras com as palavras das respostas das entrevistas de cada fator contingencial.

4.6 TRIANGULAÇÃO DOS DADOS

A triangulação de dados, segundo Yin (2005), proporciona que um fenômeno social seja investigado por diferentes pontos de vista. Tal triangulação pode ocorrer a partir do uso de múltiplas fontes de dados (triangulação de dados), pela participação de diferentes avaliadores (triangulação de pesquisadores), por diferentes perspectivas teóricas

(triangulação de teorias) e pelo uso de diversos métodos (triangulação metodológica). No estudo em questão, a triangulação é realizada predominantemente pelo uso de múltiplas fontes de dados. Os dados utilizados para triangulação consistem em:

- a) entrevistas: realizadas com os controladores internos e contadores das entidades que representam os Entrevistados 01, 02, 03, 04 e 05, sendo os três primeiros profissionais da Entidade 01 e os dois últimos da Entidade 02;
- b) documentos: documentos que foram solicitados nas entidades, a fim de comprovar evidências citadas nas entrevistas;
- c) notas de campo: notas de campo que foram elaboradas por meio de observações, as quais correspondem aos apêndices F e G, que correspondem respectivamente às Notas de Campo 01 e 02, uma de cada entidade.

4.7 LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

O estudo traz algumas limitações em seus métodos e técnicas de pesquisa, as quais destacam-se como principais:

Quanto às variáveis: Os fatores contingenciais foram escolhidos por meio de leituras sobre a Teoria da Contingência e estudos anteriores sobre o assunto e, dessa maneira, buscou-se a abordagem de fatores que pudessem ser relacionados com a implantação do SICSP, o que resultou em seis fatores. A escolha somente dos fatores Ambiente, Estrutura Organizacional, Estratégia, Tecnologia, Tecnologia da Informação e Porte pode restringir resultados do estudo;

Quanto às entidades pesquisadas: Para a realização da pesquisa foram designadas somente as entidades públicas do poder executivo municipal, ou seja, somente as prefeituras, não se atendo a outras entidades, que podem apresentar outros resultados sobre o SICSP;

Quanto à utilização do SICSP pelas entidades pesquisadas: Na análise qualitativa foram coletados dados de duas entidades que ainda não estão implantando o SICSP, o que não permite a comparação de resultados com outras que já encontram-se em estágio de implementação;

Quanto aos respondentes: Optou-se por selecionar os *controllers* e contadores municipais para constituírem a amostra da pesquisa, por julgar que estes são responsáveis diretos pelo SICSP. Porém, existem outros envolvidos no processo dentro das entidades, possivelmente com visões adicionais ou contrárias, que não foram investigados neste estudo;

Quanto à aplicação da teoria: Houve um viés da pesquisadora em utilizar a Teoria da Contingência e, somente esta, que pode ter influenciado a forma como foram coletados e analisados os dados. Os constructos utilizados para explorar a referida teoria podem ter lacunas que não foram investigadas por meio da pesquisa, podendo existir outros fatores que influenciam a implementação do SICSP, e que não foram percebidos.

Quanto aos resultados obtidos: Na pesquisa quantitativa, os resultados podem apresentar alguns vieses tendenciosos. Na pesquisa qualitativa, os resultados obtidos nos casos estudados não podem ser generalizados à outras prefeituras. De acordo com Creswell (2010), tal fato refere-se à uma limitação do método de pesquisa qualitativo.

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nessa seção são apresentados e discutidos os dados coletados por meio do *survey* e pelo estudo de caso utilizado. As análises foram conduzidas pelo objetivo geral: analisar a influência dos fatores contingenciais na implementação do SICSP de acordo com a visão dos *controllers* e contadores municipais.

Orientado pelos objetivos específicos, esta seção é dividida em quatro subseções, as quais tratam respectivamente do Estágio de Implementação do SICSP, Influência e Relação dos Fatores Contingenciais na Implementação do SICSP e Como os Fatores Contingenciais Influenciam a Implementação do SICSP, buscando alcançar os três objetivos específicos e, por fim, há uma seção de discussão das hipóteses e proposições do estudo.

5.1 ESTÁGIO DE IMPLANTAÇÃO DO SICSP

Para dar início à análise dos dados, nessa subseção são apresentados os resultados referentes ao estágio em que se encontra a implantação do sistema de custos nos municípios paranaenses, de acordo com as respostas dos *controllers* e contadores que compõem a amostra, buscando atender ao primeiro objetivo específico da pesquisa, que consiste em identificar o estágio de implantação do SICSP como instrumento de gestão pública nos municípios do Paraná.

Na Tabela 01, a seguir, são expostos os estágios em que encontra-se a implementação do sistema de custos nos municípios paranaense, por meio de uma escala compreendida de 0 a 10, na visão dos respondentes.

Valor	Frequência	Frequência Percentual
0	119	58,60
1	13	6,40
2	12	5,90
3	17	8,40
4	7	3,40
5	15	7,40
6	5	2,50
7	5	2,50
8	4	2,00
9	3	1,50
10	3	1,50
Total	203	100,00%

Tabela 01 – Estágio de Implementação do SICSP

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Conforme pode ser visualizado na Tabela 01, a grande maioria dos respondentes afirmou que a implementação do SICSP não iniciou em seus respectivos municípios, ao assinalarem o valor 0 da escala, que apresentou um percentual de 58,60% das respostas, corroboram com os achados de Araújo, Carneiro e Santana (2015). Os autores analisaram o nível de entendimento e implantação do sistema de custos na gestão pública dos municípios de Rondônia e concluíram que não havia nem haveria a implementação do SIC até o final de 2014 nos municípios rondonienses, além de existir pouca manifestação de preocupação sobre a mesma.

Além disso, destaca-se que apenas 10% dos respondentes assinalaram valor na escala superior ou igual a 6, valores que evidenciam um encaminhamento para a implementação do sistema de custos.

5.2 INFLUÊNCIA E RELAÇÃO DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA IMPLEMENTAÇÃO DO SICSP

Nessa subseção são analisados e discutidos os dados coletados por meio do *survey* aplicado aos *controllers* e contadores dos municípios paranaenses, o qual contou com uma amostra de 203 respondentes. Por meio disso, busca-se atender a um dos objetivos específicos propostos, o qual corresponde a identificar a influência e a relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP.

Primeiramente é evidenciado o perfil dos respondentes e, na sequência, são apresentadas a estatística descritiva das variáveis, correlação entre as variáveis, teste de diferença de médias e, por último, a análise da regressão.

Cabe destacar que os dados são apresentados sob dois tratamentos diferentes. Primeiro faz-se uma análise com os dados estratificados, ou seja, cada questão do *survey* apresenta-se como uma variável, abrangendo dessa forma 27 variáveis. Ademais, realiza-se também a análise dos dados pela técnica de *Tópsis* e as 27 questões deram origem a 7 grupos de variáveis, sendo a primeira o nível de implantação do sistema de custos e as demais correspondendo cada uma com um fator contingencial, ou seja, 6 variáveis: Ambiente, Estrutura, Tecnologia, Tecnologia da Informação, Estratégia e Porte.

5.2.1 Perfil dos Respondentes

De modo a analisar o perfil dos respondentes, a seguir é exposta a Tabela 02, onde são apresentados os resultados da estatística descritiva referente a tal perfil.

Variável	Valor	Frequência	Frequência Percentual
Sexo	Masculino	140	60,0%
	Feminino	63	31,0%
Idade	Até 30 anos	34	16,7%
	Entre 31 e 40 anos	71	35%
	Entre 41 e 50 anos	72	35,5%
	Entre 51 e 60 anos	22	10,8%
	Acima de 60 anos	4	2,0%
Escolaridade	Ensino Médio	2	1,0%
	Ensino Médio Técnico	6	3,0%
	Graduação	62	30,5%
	Especialização	130	64,0%
	Mestrado	3	1,5%
Formação	Administração	24	11,8%
	Ciências Contábeis	143	70,4%
	Direito	7	3,4%
	Economia	4	2,0%
	Outras	25	12,3%
Função	Contador (a)	135	66,5%
	Controlador (a)	68	33,5%
Tempo no Serviço Público	Até 05 anos	45	22,2%
	Entre 06 e 10 anos	33	16,3%
	Entre 11 e 15 anos	48	23,6%
	Entre 16 e 20 anos	16	7,9%
	Acima de 20 anos	61	30,0%

Tabela 02 – Estatística Descritiva do Perfil dos Respondentes

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Por meio da estatística apresentada na Tabela 02 é possível caracterizar os profissionais que integraram a amostra, quanto ao perfil. Pode constatar-se que o número de homens é superior ao de mulheres, sendo 69,0% o percentual de homens e 31,0% o de mulheres. Quanto à idade, o maior percentual é verificado entre 41 e 50 anos, sendo de 35,5%, ao passo que o menor, de apenas 2,0%, refere-se à idade acima de 60 anos.

No que concerne à escolaridade, a maioria dos respondentes possui especialização, o que apresentou um percentual de 64,0%. A formação predominante dos profissionais é em Ciências Contábeis, contando com um percentual de 70,4%. E, ainda, quanto ao tempo no serviço público, o maior percentual evidenciado corresponde a um tempo acima de 20 anos, sendo 30,0%.

Quanto à formação, contando com um percentual de 70,4%, a maioria dos respondentes possui formação em Ciências Contábeis, enquanto 11,8% são formados em Administração, 3,4% em Direito, 2,0% em Economia e 12,3% possuem outras formações não especificadas. Percebe-se ainda que a maioria exerce atualmente a função de contador (a), evidenciando um percentual de 66,5%, ao passo que 33,5% possui função de controlador (a). O tempo no serviço público desses profissionais é notado com um percentual maior na faixa entre 11 e 15 anos, que corresponde a 23,6%.

5.2.2 Estatística Descritiva das Variáveis

Nessa subseção, exibe-se a estatística descritiva das variáveis, composta por mínimo, máximo, média, mediana, desvio padrão, variância, assimetria e curtose, de modo a sintetizá-las.

Na Tabela 03, a seguir, é apresentada a estatística descritiva das variáveis de forma estratificada.

Variável	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio Padrão	Variância	Assimetria	Curtose
Questão 1.9	0	10	1,6995	0,0000	2,57431	6,627	1,494	1,338
Questão 2.1	0	10	4,5369	5,0000	3,11216	9,686	0,141	-0,873
Questão 2.2	0	10	6,2956	7,0000	3,20602	10,279	-0,520	-0,838
Questão 2.3	0	10	6,9015	8,0000	2,90103	8,416	-0,753	-0,339
Questão 2.4	0	10	7,7241	8,0000	2,28269	5,211	-0,760	0,062
Questão 2.5	0	10	7,1724	8,0000	2,85193	8,133	-0,856	-0,119
Questão 2.6	0	10	6,5616	7,0000	3,00658	9,040	-0,601	-0,618
Questão 2.7	0	10	5,8030	5,0000	2,92659	8,565	-0,302	-0,758
Questão 3.1	0	10	7,8374	9,0000	2,59439	6,731	-1,293	1,006
Questão 3.2	0	10	5,4187	6,0000	3,57204	12,759	-0,331	-1,213
Questão 3.3	0	10	8,8818	10,0000	1,87369	3,511	-2,030	4,324
Questão 3.4	0	10	4,8818	5,0000	3,03051	9,184	0,018	-0,868
Questão 3.5	0	10	6,5074	7,0000	3,04320	9,261	-0,665	-0,445
Questão 4.1	0	10	4,2217	4,0000	3,65399	13,352	0,200	-1,400
Questão 4.2	0	10	5,9113	6,0000	3,39511	11,527	-0,385	-1,060
Questão 4.3	0	10	2,8276	2,0000	2,88815	8,341	0,748	-0,458
Questão 4.4	0	10	3,9064	4,0000	3,33836	11,145	0,287	-1,144
Questão 4.5	0	10	5,8916	6,0000	3,23166	10,444	-0,407	-0,965
Questão 5.1	0	10	4,7192	5,0000	3,55090	12,609	0,018	-1,327
Questão 5.2	0	10	5,7094	6,0000	3,25626	10,603	-0,272	-1,031
Questão 5.3	0	10	5,6847	5,0000	3,13383	9,821	-0,312	-0,869
Questão 6.1	0	10	7,6946	8,0000	2,50056	6,253	-1,070	0,668
Questão 6.2	0	10	7,0148	8,0000	2,82576	7,985	-0,842	0,037
Questão 6.3	0	10	6,5369	7,0000	2,86708	8,220	-0,620	-0,263
Questão 7.1	0	10	6,4729	7,0000	3,30062	10,894	-0,633	-0,780
Questão 7.2	0	10	5,5764	6,0000	3,42065	11,701	-0,289	-1,160
Questão 7.3	0	10	5,9212	6,0000	3,32463	11,053	-0,436	-0,992

Tabela 03 – Estatística Descritiva das Variáveis

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Conforme a Tabela 03, observa-se que os números mínimo e máximo das respostas das 27 questões, que correspondem às 27 variáveis, são respectivamente 0 e 10, valores que o respondente escolheu por meio de uma escala. A maior média foi observada na questão 3.3, com um valor de 8,8818, enquanto a menor foi verificada na questão 1.9, equivalente a 1,6995. A mediana também teve maior valor na questão 3.3, sendo equivalente a 10,0000 e menor na questão 1.9, equivalente a 0,0000. De forma geral, o desvio padrão demonstra que as respostas não afastaram muito da média, predominando o maior desvio, 30% em algumas questões.

Quanto à curtose, 21 das 27 variáveis apresentaram curtose negativa, o que indica que os valores não estão concentrados em torno da média e, consequentemente, há muita variação nestas. O coeficiente de curtose apresentado pelas outras 6 variáveis, por ser positivo, indica pouca variação.

5.2.3 Correlação entre as Variáveis

Nessa subseção são apresentadas e discutidas as correlações existentes entre as variáveis do estudo, a fim de alcançar no que diz respeito à relação, o objetivo específico de identificar a influência e a relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP. A Tabela 5 demonstra através do coeficiente de correlação de *Spearman*, o nível de correlação existente entre as variáveis e a significância desta.

	Implantaçã o	Ambiente Externo	Estrutur a	Tecnologi a	Tecnologia de Informação	Estratégia	Porte
Implantação	1						
Ambiente Externo	0,192**	1					
Estrutura	0,101	0,295**	1				
Tecnologia	0,441**	0,284**	0,214**	1			
Tecnologia de Informação	0,210**	0,210**	0,143*	0,596**	1		
Estratégia	0,060	0,497**	0,232**	0,240**	0,294**	1	
Porte	0,046	0,180*	0,190**	0,138*	0,194**	0,274**	1

Tabela 04 –Coeficiente de correlações de *Spearman* entre os Fatores Contingenciais e a Implantação do SICSP (N=203)

N = Amostra; * = Nível de significância de 0,05; ** Nível de significância de 0,01.
Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Na Tabela 04 observa-se a relação dos fatores contingenciais com a implantação do SICSP, conforme correlação destas.

Os resultados apontam que os fatores contingenciais ambiente externo, tecnologia e tecnologia da informação apresentam relação significativa ao nível de 1% com a variável implantação do SICSP. Destas variáveis, o ambiente externo apresentou correlação com um coeficiente de 0,19, sendo considerada muito fraca, devido ao valor, compreendido entre 0 e 0,3. A tecnologia mostrou-se com um coeficiente de 0,44, considerada fraca por seu valor estar compreendido entre 0,3 e 0,5. E ainda, a tecnologia da informação exibiu um coeficiente de 0,21, também muito fraca.

Além disso, foram verificadas correlações entre as variáveis contingenciais, que são apresentadas na Tabela 05.

Correlação	Nível de Correlação	Ponderações
Correlação entre o Ambiente Externo e a Estrutura	Muito Fraca	Não há relação entre o Ambiente Externo e a Estrutura.
Correlação entre o Ambiente Externo e a Tecnologia	Muito Fraca	Não há relação entre o Ambiente Externo e a Tecnologia.
Correlação entre o Ambiente Externo e a Tecnologia da Informação	Muito Fraca	Não há relação entre o Ambiente Externo e a Tecnologia da Informação.
Correlação entre o Ambiente Externo e a Estratégia	Fraca	Há uma baixa relação entre o Ambiente Externo e a Estratégia.
Correlação entre o Ambiente Externo e o Porte	Muito Fraca	Não há relação entre o Ambiente Externo e o Porte.
Correlação entre a Estrutura e a Tecnologia	Muito Fraca	Não há relação entre a Estrutura e a Tecnologia.
Correlação entre a Estrutura e a Tecnologia da Informação	Muito Fraca	Não há relação entre a Estrutura e a Tecnologia de Informação.
Correlação entre a Estrutura e a Estratégia	Muito Fraca	Não há relação entre a Estrutura e a Estratégia.
Correlação entre a Estrutura e o Porte	Muito Fraca	Não há relação entre a Estrutura e o Porte.
Correlação entre a Tecnologia e a Tecnologia da Informação	Moderada	Há uma alta relação entre a Tecnologia e a Tecnologia da Informação.
Correlação entre a Tecnologia e a Estratégia	Muito Fraca	Não há relação entre a Tecnologia e a Estratégia.
Correlação entre a Tecnologia e o Porte	Muito Fraca	Não há relação entre a Tecnologia e o Porte.
Correlação entre a Tecnologia da Informação e a Estratégia	Muito Fraca	Não há relação entre a Tecnologia da Informação e a Estratégia.
Correlação entre a Tecnologia da Informação e o Porte	Muito Fraca	Não há relação entre a Tecnologia da Informação e o Porte.
Correlação entre a Estratégia e o Porte	Muito Fraca	Não há relação entre a Estratégia e o Porte.

Tabela 05 –Correlações entre os Fatores Contingenciais (N=203)

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Depreende-se da Tabela 05, que a maioria das correlações encontradas apresenta correlação muito fraca, ao passo que foram verificadas apenas uma correlação fraca e uma correlação moderada.

4.2.5 Análise da Regressão

Do modelo econométrico que objetivou identificar a influência dos fatores contingenciais na implementação do SICSP, derivaram 203 observações que correspondem ao número de respondentes representado pelos contadores e controladores municipais. O resumo de tal modelo é apresentado na Tabela 05.

Os resultados dos testes (*Breusch-Pagan*, F de Chow e Hausman), observados na Tabela 05, indicam que a modelagem apropriada para análise da amostra estudada com dados em painel é *Pool*, visto que: nas equações o teste de *Breusch-Pagan* apresentou-se maior que 0,05, o

que consequentemente levou-se a verificar o teste de F de Chow, que sinalizou maior que 0,05, denotando o uso do *Pool*.

Análises dos pressupostos das Variáveis de Modo Estratificado						
Prob>F	R ²	Durbin – Watson	Mean VIF	Teste Breusch e Pagan / Cook-Weisbert	Teste White	Nº OBS
0.0000	0.3690	1.963	2.28	0.0000	0.4472	203

Tabela 06 – Resumo do Modelo de Regressão

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Observa-se na Tabela 06, que a modelagem utilizada a fim de verificar a influência dos fatores contingenciais de modo estratificado (Q2.1 Q2.2 Q2.3 Q2.4 Q2.5 Q2.6 Q2.7 Q3.1 Q3.2 Q3.3 Q3.4 Q3.5 Q4.1 Q4.2 Q4.3 Q4.4 Q4.5 Q5.1 Q5.2 Q5.3 Q6.1 Q6.2 Q6.3 Q7.1 Q7.2 Q7.3), sobre a implantação do sistema de custos do setor público - SICSP (Q1.9), mostra-se consistente, uma vez que o modelo composto por 203 observações se apresenta significativa ao nível de 1%.

O R² representa a quantidade variância nas saídas explicadas pelo modelo (Field, 2009). Dessa forma, o R² do modelo em questão explica 36,9% a implementação do SICSP, o que significa que as variáveis explicativas o-explicam.

O modelo inicialmente apresentou problemas de autocorrelação, uma vez que o valor do *Durbin-Watson* corresponde a 1,963, porém, ainda encontra-se na zona aceitável. De acordo com Field (2009), um valor maior que 2 indica correlação negativa entre resíduos adjacentes, enquanto um valor menor que 2 indica uma correlação positiva. O autor afirma que valores menores que 1 e maiores que 3 são valores que motivam preocupação, mas valores próximos de 2 também podem ser problemáticos, dependendo da amostra e modelo. Não existem problemas de multicolinearidade, conforme aponta o teste VIF que tem valor de 2.28 (2,28>10). O teste de *Breusch-Pagan/Cook-Weisberg* (0.0000), juntamente com o teste de *White* (0.4472), indicam ter problemas de heterocedasticidade nos resíduos, por isso realizou-se a correção robusta de *White*.

Após essa exposição do resumo do modelo e diante dos pressupostos verificados na equação, procedeu-se com o teste das variáveis. Sendo assim, na Tabela 07 são apresentados os resultados da regressão.

Análises das Variáveis de Modo Estratificado						
Var. Indep.	Coefficiente	Erro Padrão	T	P-Value	Interv. Conf. 95%	
Q2.1	-.0456954	.0610136	-0.75	0.455	-.1661079	.0747171
Q2.2	.0207474	.0474035	0.44	0.662	-.0728051	.1142999
Q2.3	.0985781	.0725989	1.36	0.176	-.0446983	.2418545
Q2.4	-.1680838	.0865192	-1.94	0.054*	-.3388324	.0026648
Q2.5	.0858867	.0576907	1.49	0.138	-.0279679	.1997414
Q2.6	.0229623	.0696252	0.33	0.742	-.1144455	.16037
Q2.7	-.0559991	.0736941	-0.76	0.448	-.201437	.0894387
Q3.1	.0368407	.068646	0.54	0.592	-.0986346	.172316
Q3.2	-.0213987	.0472257	-0.45	0.651	-.1146003	.0718028
Q3.3	.0120289	.0966127	0.12	0.901	-.1786396	.2026975
Q3.4	.0507747	.0584747	0.87	0.386	-.064627	.1661765
Q3.5	-.1227264	.0596759	-2.06	0.041**	-.2404988	-.004954
Q4.1	.1417415	.046649	3.04	0.003***	.0496781	.2338049
Q4.2	-.061101	.0556661	-1.10	0.274	-.17096	.0487579
Q4.3	.3183786	.0761866	4.18	0.000***	.1680218	.4687355
Q4.4	.1304198	.0537348	2.43	0.016**	.0243724	.2364672
Q4.5	.113649	.0508042	2.24	0.027**	.0133851	.2139128
Q5.1	-.0222442	.0569542	-0.39	0.697	-.1346453	.090157
Q5.2	.0313017	.0772968	0.40	0.686	-.1212461	.1838496
Q5.3	-.0705179	.0723864	-0.97	0.331	-.2133748	.0723391
Q6.1	.0196948	.0776663	0.25	0.800	-.1335824	.172972
Q6.2	.1740381	.0841813	2.07	0.040**	.0079035	.3401728
Q6.3	-.1568244	.0749933	-2.09	0.038**	-.3048263	-.0088226
Q7.1	.010229	.0840098	0.12	0.903	-.1555672	.1760252
Q7.2	-.0725096	.0740562	-0.98	0.329	-.218662	.0736428
Q7.3	.0641769	.1018434	0.63	0.529	-.1368147	.2651684
_cons	.3107828	.9901361	0.31	0.754	-1.643285	2.26485

*** Significância ao nível de até 0,01;

**Significância ao nível de até 0,05

* Significância ao nível de 0,10

Tabela 07 – Regressão com Variáveis Estratificadas

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

De acordo com a Tabela 07, percebe-se que as variáveis Q 2.1, Q 2.2, Q 2.3, Q 2.5, Q 2.6, Q 2.7, Q 3.1, Q 3.2, Q 3.3, Q 3.4, Q 4.2, Q 5.1, Q 5.2, Q 5.3, Q 6.1, Q 7.1, Q 7.2 e Q 7.3, não foram significantes entre os níveis (1%, 5% e 10%), o que não permitiu testá-las, por outro lado as demais variáveis apresentaram-se dentro do nível de significância, o que permitiu a análise.

A variável Q 2.4, pertencente ao fator contingencial Ambiente Externo que conforme o Apêndice A, corresponde a questão “A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pela NBC T 16.11 (Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especificamente sobre Sistema de Custos)”, mostrou-se significativa ao nível de 10%. Seu coeficiente negativo de -0,16 indica que, de acordo com a percepção dos respondentes, a NBC T 16.11, que foi a última Norma de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) criada pelo CFC e que dispõe sobre custos, não influencia na implementação do SICSP. Tal resultado pode ser confirmado por estudos como o de Araújo, Carneiro e Santana (2015), Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015), que obtiveram como resultados que os estados de Rondônia e Rio Grande do Sul, respectivamente têm poucas ações para a implementação do sistema de custos em seus municípios. Visto que a norma foi criada em 2011 e tais estudos referem-se ao ano de 2015, percebe-se que o fato de sua existência não exerce influência sobre a implementação do SICSP. Destaca-se dessa forma a contribuição que o estudo visa acrescentar para o fenômeno de implantação do SIC no âmbito do setor público.

A variável Q 3.5, alusiva ao fator contingencial Estrutura, que consiste, segundo o Apêndice A, à questão “A forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) influencia a implementação do sistema de custos” mostrou-se significativa ao nível de 5%. Seu coeficiente negativo de -0,12 aponta que de acordo com a percepção dos respondentes, a forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA), não influenciam na implementação do SICSP.

Os fatores contingenciais Ambiente Externo e Estrutura apresentaram somente uma questão de cada um com significância, sendo respectivamente as questões 2.4 e 3.5, que tiveram coeficiente negativo, expostas anteriormente. Em contrapartida, o fator Tecnologia mostrou significância em quatro questões, que são equivalentes às variáveis Q 4.1, Q 4.3, Q 4.4 e Q 4.5, que foram retratadas na sequência.

A variável Q 4.1, que corresponde, segundo o Apêndice A, à assertiva “Existem sistemas operacionais (*softwares*) instalados preparados para a adoção do sistema de custos” mostrou-se significativa a um nível de 1%. Seu coeficiente positivo de 0,14 indica que o fato de existirem sistemas operacionais instalados e preparados influencia positivamente a implementação do SICSP. O resultado difere do encontrado por Borgert, Alves e Schultz (2010), no qual os autores encontraram que a utilização de *softwares* foi considerada menos importante.

A segunda variável referente ao fator contingencial Tecnologia, a Q 4.3, que de acordo com o Apêndice A, equivale a assertiva “Há uma equipe técnica especializado em custos capaz de implementar o sistema de custos”, que apresentou significância ao nível de 1%. Seu coeficiente positivo de 0,31 indica que o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influencia de forma positiva a implementação do SICSP.

A variável Q 4.4, que consiste na afirmação “Na entidade existe um profissional com conhecimento em tecnologia, que possa dar suporte ao sistema de custos”, demonstrou significância ao nível de 5%. Assim como as questões anteriores do fator, a Q 4.4 conta com um coeficiente de 0,13 positivo, o que aponta que na percepção dos respondentes, o fato de existir um profissional com conhecimento em tecnologia que possa dar suporte ao sistema de custos, influencia positivamente na implementação do SICSP.

A última variável do fator Tecnologia, a Q 4.5, que corresponde à afirmação “Os sistemas disponibilizados pela Administração Pública Federal e Estadual, incluindo o Tribunal de contas, como exemplo o SIAFI e o SIM AM, são úteis para a implementação do sistema de custos”, mostrou-se significativa ao nível de 5%. Seu coeficiente positivo de 0,11 indica que os sistemas disponibilizados atualmente pela Administração Pública Federal e Estadual influenciam positivamente na implementação do SICSP.

O fator contingencial estratégia apresentou duas variáveis com significância, sendo a Q 6.2 e a Q 6.3.

A variável Q 6.2, que de acordo com o Apêndice A, corresponde à afirmação “Os objetivos estratégicos definidos nos programas de governos por meio das peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) influenciam a implementação do sistema de custos” foi significativa ao nível de 5%. Seu coeficiente positivo de 0,17 denota que os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo influenciam positivamente na implementação do SICSP. Tal influência pode ser explicada pelo fato de que qualquer projeto que demanda despesas para que possa ocorrer, deve estar evidenciado no PPA, LDO e LOA.

A variável Q 6.3, que consiste na afirmativa “Os objetivos estratégicos dos demais entes federados (União e Estado) influenciam a implementação do sistema de custos” foi significativa ao nível de 5%. Seu coeficiente negativo de -0,15 implica que os objetivos estratégicos da União e do Estado não exercem influência sobre a implementação do SICSP.

Depois de ter sido analisado o modelo com as variáveis de forma estratificada, a seguir na Tabela 08 é apresentado o resumo da regressão por grupos de variáveis, em que as variáveis foram agrupadas por meio da técnica Tópsis, em que cada grupo equivale a um fator

contingencial, sendo o Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia, Tecnologia da Informação, Estratégia e Porte.

Análises dos pressupostos da Regressão por Grupo de Variáveis						
Prob>F	R²	Durbin – Watson	Mean VIF	Teste Breusch e Pagan / Cook-Weisbert	Teste White	Nº OBS
0.0000	0.2859	2,002	1.42	0.0000	0.0000	203

Tabela 08 – Resumo da Regressão por Grupos de Variáveis

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Observa-se na tabela 08, que a modelagem utilizada a fim de verificar a influência dos fatores contingenciais (Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia, TI, Estratégia e Porte), sobre a implantação do sistema de custos do setor público - SICSP (Implantação), mostra-se consistente, uma vez que o modelo composto por 203 observações se apresenta significativo ao nível de 1%. O R², sendo este o poder explicativo do modelo é de 28,59%, o que demonstra que as variáveis independentes (Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia, TI, Estratégia e Porte), são capazes de explicar a dependente (Implantação). O modelo não apresenta problemas de autocorrelação, uma vez que o Durbin-Watson é de 2,002, além de não haver problemas de multicolinearidade, conforme aponta o teste VIF 1.42 ($1 > 10$). O teste de Breusch-Pagan/Cook-Weisberg (0.0000), juntamente com o teste de White (0.0000), indicam ter problemas de heterocedasticidade nos resíduos, por isso realizou-se a correção robusta de White.

Tendo sido explicado o resumo do modelo, em seguida, na Tabela 09, são apresentados os resultados da regressão por grupo de variáveis, sendo as variáveis agrupadas por fatores contingenciais.

Análises das Variáveis Contingenciais						
Var. Indep.	Coefficiente	Erro Padrão	T	P-Value	Interv. Conf. 95%	
Ambiente Externo	1.160025	.7720498	1.50	0.135	-.3625667	2.682616
Estrutura	-.5252476	1.120197	-0.47	0.640	-2.734434	1.683939
Tecnologia	7.261863	1.192792	6.09	0.000***	4.909508	9.614218
TI	-.8008358	.6594365	-1.21	0.226	-2.101338	.4996661
Estratégia	-.6120092	.6683469	-0.92	0.361	-1.930084	.7060652
Porte	-.0643959	.57013	-0.11	0.910	-1.188773	1.059981
CONS	-.0796551	.7475668	-0.11	0.915	-1.553962	1.394652

*** Significância ao nível de até 0,01

**Significância ao nível de até 0,05

* Significância ao nível de 0,10

Tabela 09 – Regressão Por Grupos de Variáveis

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Diante dos pressupostos verificados na equação 01, procedeu-se com o teste das variáveis, percebe-se que os grupos de variáveis Ambiente Externo, Estrutura, TI, Estratégia e Porte, não foram significantes entre os níveis (1%, 5% e 10%), o que não permitiu testá-los, já o grupo de variáveis Tecnologia apresentou-se dentro do nível de significância, o que permitiu a análise.

A variável Tecnologia mostrou-se significativa ao nível de 1%. Seu coeficiente positivo de 7,26 indica que, tal fator influencia de forma positiva na implementação do SICSP. Tal resultado confirma o modelo com variáveis estratificadas, uma vez que foi o fator mais influente, que contou com quatro variáveis significantes.

Em resumo, considerando a análise estatística por grupo de variáveis constata-se que os fatores Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia da Informação, Estratégia e Porte não foram percebidos pelos respondentes como fatores que podem influenciar a implementação do SICSP. Em contrapartida, com a análise da percepção dos respondentes o fator que pode ou está influenciando a implementação do SICSP é a Tecnologia.

Esse achado referente ao fator contingencial Tecnologia converge com a teoria, pois Woodward (1965), por exemplo, observou que a estrutura organizacional não tem seu relacionamento limitado ao porte, mas, sobretudo à tecnologia.

A fim de verificar como tais fatores influenciam na implementação do SICSP nas entidades, a seguir, na próxima seção, há a exposição da análise qualitativa realizada com um nível de detalhamento maior em duas entidades.

5.3 COMO OS FATORES CONTINGENCIAIS INFLUENCIAM A IMPLANTAÇÃO DO SICSP

Nesta subseção foram apresentados e discutidos os dados coletados nas entidades por meio do estudo de caso, sendo analisadas a caracterização das entidades e os fatores contingenciais que podem influenciar na implementação do SICSP.

As análises foram orientadas pelo objetivo específico: analisar como os fatores contingenciais influenciam a implementação do SICSP.

5.3.2 Caracterização das Entidades

As entidades analisadas são entidades públicas do poder executivo municipal do estado do Paraná, ou seja, prefeituras. O Quadro 06 salienta algumas características dessas entidades.

Entidades	Cargos dos Respondentes	Número de Contadores	Número de Controladores Internos	Ano de Emancipação do Município	População do Município
Entidade 1	Controladores Internos e Contador	15	3	1951	316.000
Entidade 2	Controlador Interno e Contador	1	1	1986	4.400

Quadro 06 – Caracterização das Entidades

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Conforme o Quadro 06, a entidade 1 possui 15 contadores e 3 controladores internos, dentre os quais foram entrevistados 2 controladores internos e 1 contador. Além disso, o município da entidade 1 possui aproximadamente 316.000 habitantes e foi emancipado no ano de 1951. Na figura 04 pode ser observado o organograma/estrutura organizacional da Entidade 01 e em destaque os setores que foram entrevistados.

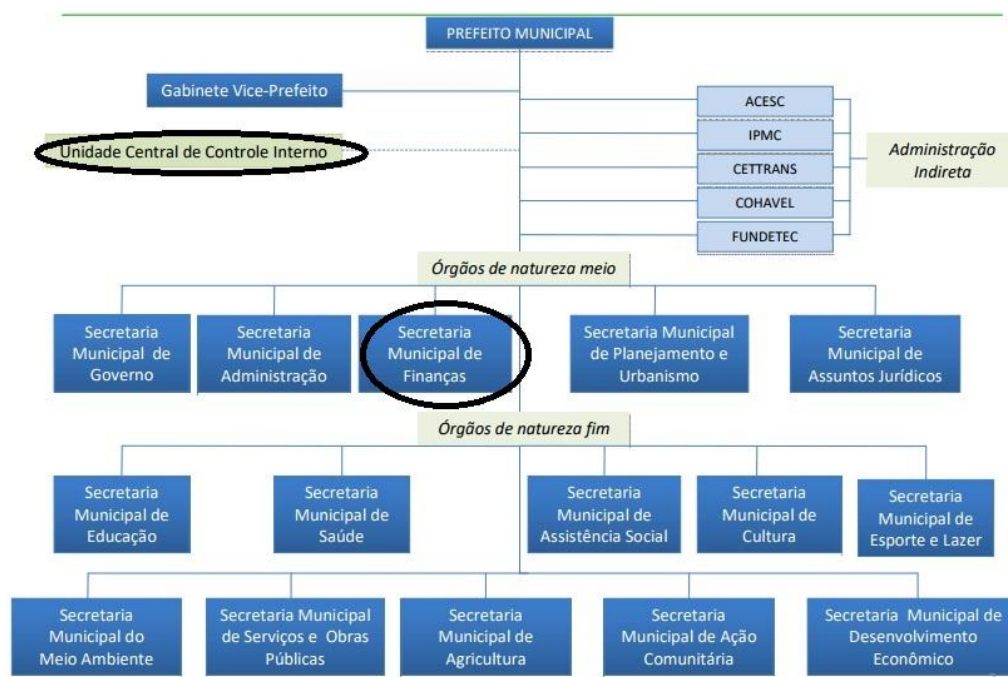


Figura 04 – Organograma/Estrutura Organizacional da Entidade 01

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Por outro lado, a entidade 2 possui 1 contador e 1 controlador interno, que foram entrevistados. Ademais, o município da entidade 2 possui aproximadamente 4.400 habitantes e foi emancipado no ano de 1986, sendo mais novo e mais pequeno que o município da entidade 1.

Na figura 05 é exibido o organograma/estrutura organizacional da Entidade 02 e está em destaque o setor de contabilidade que foi entrevistado. O setor ou departamento de controle interno não é contemplado no organograma.

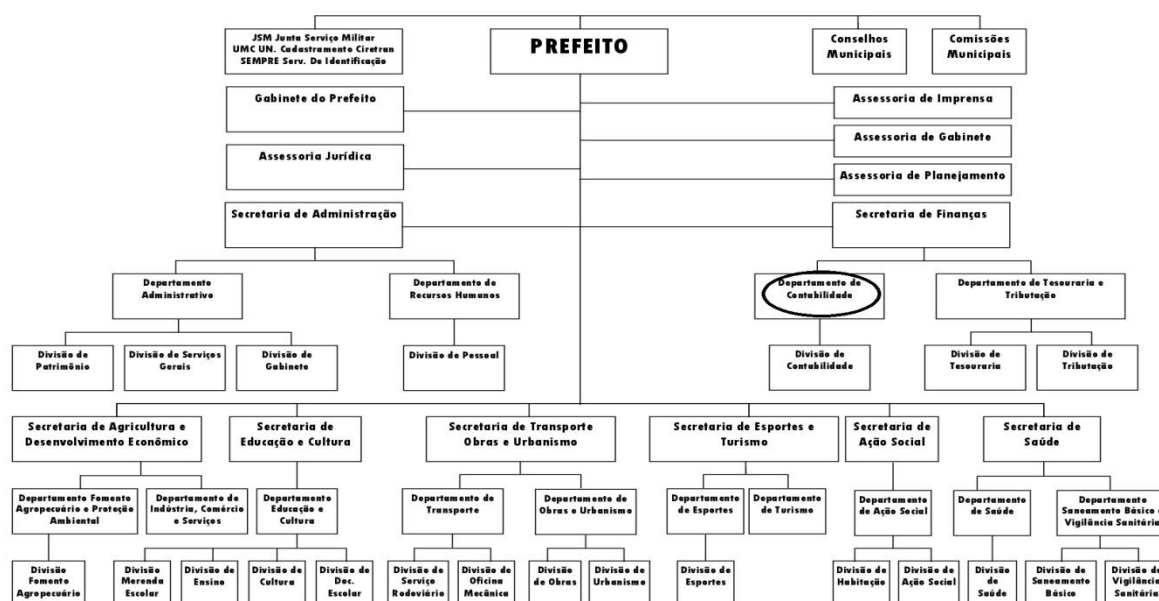


Figura 05 – Organograma/Estrutura Organizacional da Entidade 02

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

5.3.3 Fatores Contingenciais que Influenciam o SICSP

A Teoria Contingencial, segundo Frezatti et al. (2009), prescreve que não há uma estrutura organizacional única que funcione de fato em todas as organizações.

Sendo assim, nessa subseção buscou-se identificar os fatores contingenciais (Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia, Tecnologia da Informação, Estratégia e Porte) que influenciam a implementação do SICSP.

5.3.3.1 Ambiente Externo

O primeiro fator contingencial pesquisado foi o ambiente externo. O ambiente externo, segundo Hawley (1968), representa todos os fenômenos que são externos à população estudada, e que a influenciam potencial ou realmente. Nesse contexto, tal fator contingencial das entidades públicas foi investigado por meio da influência da sociedade geral, dos órgãos de controle, do momento econômico do país, da NBC T 16.11, do fator legislação, da exigência da sociedade por transparência e da complexidade dos serviços finalísticos

exigidos pela sociedade, fatos que se consideraram com possível influência nas entidades públicas e, conseqüentemente, no processo gerencial de implementação do SICSP.

Da análise quantitativa de forma estratificada das variáveis, tem-se que, do fator Ambiente Externo os componentes Observatório Social, Instituições da Sociedade Organizada, Cidadãos Locais; TCE e Ministério Público; pelo atual momento econômico do país; Legislação; transparência; e complexidade dos serviços finalísticos, não foram percebidos pelos respondentes como fatores de influência na implementação do SICSP. Já o componente NBC T 16.11 (Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especificamente sobre Sistema de Custos), foi percebido pelos respondentes como um fator que não está influenciando na implementação do SICSP.

No quadro 07 são retratados os principais relatos acerca do primeiro aspecto do fator Ambiente Externo analisado, que é a influência da Sociedade em Geral sobre a implementação do SICSP.

Influência da Sociedade em Geral (Observatório Social, Instituições da Sociedade Organizada, Cidadãos Locais)	
Entrevistado 2	“Eu acho que ainda não, ela poderá ser no futuro, porque hoje acho que as instituições de controle e verificação, elas ainda não têm essa clareza da importância do sistema de custos, não vislumbram como isso poderia ocorrer na administração pública, mas acho que no futuro vão ter relevância no sentido de pressionar para que aconteça de fato.”
Entrevistado 3	“Na verdade assim, com certeza eles têm alguma influência porque queira ou não, você pega o exemplo do Observatório Social, é um órgão que se criou de um tempo pra cá e ele está muito próximo da gestão pública como um todo, e ao mesmo tempo, ele cobra muito isso. Então tem as influências, também estão informados das novas regras, daquilo que está se imaginando implementar no futuro e tal, e com certeza se não cobra hoje, assim de uma forma mais incisiva, posteriormente eles vão cobrar também [...]”
Entrevistado 4	“Eu acredito que pode ser, porque se alguém cobrar os teus custos, vai ter que adaptar isso e implantar o sistema.”
Entrevistado 5	“[...]A gente sabe que o observatório funciona muito bem, mas não tenho conhecimento da nossa região, principalmente o oeste, o nosso município, que faz parte da AMOP, não tem essa influência. Então não vejo a sociedade muito preocupada com isso.”

Quadro 07 – Resumo dos Relatos Sobre Ambiente Externo – Influência da Sociedade em Geral

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Conforme o Quadro 07, pode observar-se que alguns relatos apontam para a influência da sociedade em geral sobre a implementação do SICSP. Porém, destacam-se comentários que dizem o contrário. O primeiro refere-se ao fato de que a sociedade em geral ainda não está consciente da importância do SICSP, de como sua implementação poderia ser benéfica, segundo relato do Entrevistado 2. O segundo diz respeito ao fato de entidades como o Observatório Social, por exemplo não possuir efetividade em determinadas regiões, principalmente em municípios menores, de acordo com o Entrevistado 5.

Tal fato pode justificar-se pela existência dos Observatórios Sociais em poucos municípios paranaenses. De acordo com Observatório Social (2017), no Paraná existem 34 cidades com Observatórios Sociais. Ainda, de acordo com a Nota de Campo 02, no que tange à cobrança por parte da sociedade, notou-se que não existe nada concreto, ainda, já que não existe Observatório Social no município da Entidade 02, e conforme relato do Entrevistado 05, essas ações por parte da população são mais consolidadas em cidades maiores.

Nesse contexto, destaca-se que um dos fatores do Ambiente Externo que estão corroborando para a não implantação do SICSP é a falta de cobrança por parte da sociedade em geral, que não está atenta para a questão de que um sistema de custos eficiente poderia otimizar a utilização de recursos públicos.

Na sequência, no Quadro 08 são apresentados os principais relatos referentes ao segundo aspecto do Ambiente Externo, a exigência da implementação do SICSP pelos órgãos de controle, tais como o Tribunal de Contas e o Ministério Público.

Exigência pelos Órgãos de Controle (TCE, Ministério Público, etc.)	
Entrevistado 1	“Pelos órgãos de controle externo, se houver a cobrança dos controles, ela vai começar a ser utilizada.”
Entrevistado 2	“Ainda não. Eu acho que está na fase de desenvolvimento pelo Governo Federal ainda, e esses órgãos de controle vão exigir quando ele for obrigatório, antes disso eles orientam, eles dizem que é bom, mas acho que até para os próprios órgãos de controle é novidade isso ainda.”
Entrevistado 3	“[...] nesse momento ninguém está exigindo ainda. Então sabemos que é uma matéria que possivelmente no futuro talvez próximo vai ser obrigatório, mas nesse primeiro momento está ainda, digamos que em stand-by.”
Entrevistado 4	“Até hoje não. Pelo menos no meu conhecimento não.”
Entrevistado 5	“[...] se fosse obrigatória essa implementação do sistema de custos, o Tribunal poderia até colocar nas regras para você, como condição para imprimir uma certidão, tirar uma certidão, operação de crédito ou liberatória de recursos.”

Quadro 08 – Resumo dos Relatos Sobre Ambiente Externo – Exigência pelos Órgãos de Controle

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Nesse aspecto, os entrevistados foram questionados sobre a exigência da implementação pelos órgãos de controle. De acordo com os relatos evidenciados no Quadro 08, a implementação do SICSP não está sendo exigida pelos órgãos de controle.

Isso pode ser confirmado pelo fato do SIM-AM não exigir informações sobre custos. O SIM-AM é um sistema implantado pelo Tribunal de Contas do Paraná, para envio das informações municipais. Na Figura 06, a seguir, é apresentado o *layout* do SIM-AM do estado do Paraná, por meio do qual percebe-se a exigência de informações, mas que não há nada que exija custos.

Figura 06 – Layout do SIM-AM

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Paraná (2017).

A seguir, por meio do Quadro 09, são exibidos os principais relatos do ambiente externo, sob o aspecto da influência pelo atual momento econômico do país.

Influência pelo atual momento econômico do país	
Entrevistado 2	“[...]ela implica em custos, a implementação implica em custos para o órgão que for implementar, adaptação de sistema, recursos humanos e tudo mais, o fato do nosso país estar em crise, reduz a arrecadação e isso consequentemente fica em segundo plano, as necessidades básicas são prioridade.”
Entrevistado 3	Eu acho que nesse momento que o país está vivendo, de crise principalmente, o custo seria uma ferramenta muito importante para ser utilizada e também pra você racionalizar tudo isso, a gestão pública como um todo.”
Entrevistado 4	“Eu acredito que sim, só que aí tem duas formas de se ver. Pode beneficiar, que vai ajudar você gastar, só que também ele vai trazer mais custos para você. No nosso caso, no município pequeno, a arrecadação é pequena e a gente vai limitando os gastos no máximo, e as vezes implantar um sistema de custos nem sempre é tão viável assim, quanto ter um controle diferente, sem o sistema.”
Entrevistado 5	“Eu vejo que se tiver influência, está mais na iniciativa privada do que na pública.”

Quadro 09 – Resumo dos Relatos Sobre Ambiente Externo – Influência pelo Atual Momento Econômico do País

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Esse aspecto foi investigado sob a justificativa de que o Brasil está passando por momentos de crise, como afirma a Revista Exame.com (2017). Os entrevistados foram questionados se o atual momento econômico vivenciado pelo país influencia a implementação do SICSP, visto que este pode ser um instrumento para melhorar a qualidade do gasto público.

Como pode ser percebido no Quadro 09, há relatos que denotam a influência da crise econômica na implementação do SICSP, mas, também, foi destacado um outro fato, enfatizando que a implementação do SICSP acarretaria em gastos para o poder público, o que poderia não ser oportuno em um momento de crise.

Dando sequência na análise do fator contingencial Ambiente Externo, a seguir, no Quadro 10 são mostrados os principais relatos sobre a influência da NBC T 16.11 na implementação do SICSP.

Influência da NBC T 16.11	
Entrevistado 2	“Eu acho que o avanço desse projeto de convergência das normas de contabilidade às normas internacionais e tal, isso é o que mais vai influenciar, só que é demorado no meu ponto de vista”
Entrevistado 3	“É inicial para criar agora na sequência a obrigatoriedade do poder público ter que implementar o centro de custos, vamos dizer assim, porque precisou ter uma norma específica, justamente pra induzir a criação desse centro de custos ou pelo menos a exigência de órgãos que estão à frente de tudo isso para que os gestores públicos comecem a pensar de uma forma diferente.”
Entrevistado 4	“Apesar de ter, ninguém ainda cumpre ela, aí não está sendo colocada em prática.”

Quadro 10 – Resumo dos Relatos Sobre Ambiente Externo – Influência da NBC T 16.11

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Nesse aspecto, os entrevistados foram questionados sobre a influência da NBC T 16.11 na implementação do SICSP. A NBC T 16.11 é a última das Novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, expedida pelo CFC, e dispõe sobre a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresenta o SICSP.

Como pode ser visualizado por meio do Quadro 10, os entrevistados afirmam que a norma foi um marco inicial para a implementação do SICSP, mas que ela ainda não está sendo observada quanto ao seu cumprimento e tende a ser um processo demorado. Tais afirmações têm respaldo nos estudos de Araújo, Carneiro e Santana (2015) e Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015), os quais apesar de terem sido estudos de outros estados, constataram que existem poucas ações para a implementação do sistema de custos nos municípios. Destaca-se que a norma existe desde 2011 e tais estudos referem-se ao ano de 2015, evidenciando que o fato de sua existência não exerce influência sobre a implementação do SICSP.

Tais resultados concordam com o encontrado na pesquisa quantitativa por meio do procedimento de regressão, de que a NBC T 16.11, que foi a última Norma de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) criada pelo CFC e que dispõe sobre custos, não influencia na implementação do SICSP.

Após o aspecto da influência da NBC T 16.11, a seguir, no Quadro 11 são apresentados os relatos sobre a influência do fator legislação.

Influência do fator Legislação	
Entrevistado 2	“Com certeza. É o determinante. Ninguém se mexe enquanto não for obrigatório.”
Entrevistado 3	“[...] porque se você parar para pensar, tudo o que você vai implementar, o ideal é que seja através de uma normativa.”
Entrevistado 4	“Porque a lei diz que tem que ter, mas na verdade ela não existe, então depende do ângulo, da visão.”
Entrevistado 5	“[...] no meu ponto de vista, a legislação se ela tiver influência e acompanhar, for exigido, aí vai funcionar. Caso contrário, só falar em termos de gestão, custos de gestão, aí vai por muito tempo, principalmente os municípios pequenos, não vão implementar.”

Quadro 11 – Resumo dos Relatos Sobre Ambiente Externo – Influência do Fator Legislação

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Silva (2013) afirma que a incerteza do ambiente está ligada às leis, às normas e aos regulamentos estabelecidos por qualquer entidade externa com poderes atribuídos para esse fim, como Receita Federal, Agência Nacional de Saúde (ANS) e Sistema Único de Saúde (SUS), por exemplo. Sobre o fator legislação, os entrevistados foram questionados sobre a sua influência na implementação do SICSP.

Conforme o Quadro 11, no que se refere ao fator legislação, a maioria dos entrevistados acredita na influência da legislação na implementação do SICSP. Os achados são semelhantes ao estudo de Silva (2013), no qual a regulação fiscal presente na fala dos gestores da área administrativa, interfere nas negociações de aquisição de materiais e, em especial, no modelo fiscal adotado, o que enfatiza que influenciam ou interferem nos processos gerenciais.

A seguir, no Quadro 12 são apresentados os relatos sobre a influência da exigência da sociedade por mais transparência.

Influência pela exigência da sociedade por mais transparência	
Entrevistado 1	“Se eu tiver um bom sistema de custos, eu vou conseguir provar que tem mais vantagens, que eu estou cumprindo os objetivos de economicidade, eu vou trabalhar dessa forma pra conseguir a transparência, ela é influenciada sim.”
Entrevistado 2	“Não sei. Acho que a sociedade, ela exige informação, mas hoje as coisas estão de uma maneira que as pessoas exigem uma informação, mas elas não sabem nem o que elas estão buscando, até mesmo os observatórios sociais e tal, acho que eles não estão tecnicamente estruturados para saber o que precisam de informação”
Entrevistado 3	“[...] da forma como a sociedade está exigindo respostas do Poder Público, com certeza essa questão custos, ela vai ajudar sim, vai ajudar até dar mais condição de transparência..”
Entrevistado 4	“Pode ser, mas hoje o sistema de custos não está sendo assim essencial pra transparência. Está tendo transparência, mesmo sem ele. Claro que poderia ter uma transparência maior, mas ainda está sendo transparente mesmo sem o sistema de custos.”
Entrevistado 5	“No momento não vejo influência sobre isso.”

Quadro 12 – Resumo dos Relatos Sobre Ambiente Externo – Exigência da Sociedade por mais Transparência

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Sobre esse aspecto do Ambiente Externo, os entrevistados foram questionados sobre a influência da exigência da sociedade por mais transparência.

Como pode observar-se no Quadro 12, alguns entrevistados percebem essa influência por conseguir “provar” melhor alguns processos e pelo fato do SICSP dar mais condição de transparência. Entretanto, outras visões não são favoráveis a essa influência, e algumas até questionam o que a sociedade exige enquanto transparência, como o relato do Entrevistado 2, por exemplo.

A seguir, no quadro 13, são apresentados os relatos do último aspecto investigado no Ambiente Externo, que se refere à influência da complexidade dos serviços finalísticos exigidos pela sociedade.

Influência pela complexidade dos serviços finalísticos exigidos pela sociedade	
Entrevistado 1	“Talvez sim. Porque eu entendo assim, se eu tenho um sistema de custos que vai poder me dizer se aquilo tem vantagem ou não, de certa forma vai atingir o contribuinte, vai atingir o meu público na educação, o meu público na saúde, que são os finalísticos.”
Entrevistado 4	“[...]não influência eu acho.”
Entrevistado 5	“Não vejo que isso vai influenciar.”

Quadro 13 – Resumo dos Relatos Sobre Ambiente Externo – Influência pela Complexidade dos Serviços Finalísticos Exigidos pela Sociedade

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Nesse último aspecto, questionou-se os entrevistados sobre a influência da complexidade dos serviços finalísticos exigidos pela sociedade na implementação do SICSP.

Quanto a essa complexidade dos serviços finalísticos, de acordo com o Quadro 13, percebe-se comentários que discordam da sua influência, ao passo em que um ressalta que o SICSP pode trazer vantagens aos usuários dos serviços finalísticos, o que evidencia uma possível influência na sua implementação.

Para dar sequência na análise do fator Ambiente Externo, a seguir, no Quadro 14, são apresentadas as respostas qualitativas sobre outros possíveis fatores externos, as quais foram obtidas na aplicação do *survey*, que vêm acrescentar opiniões à influência do fator na Implementação do SICSP.

Outros Fatores Externos que Influenciam a Implementação do SICSP
O que pode influenciar na implantação é o Tribunal de Contas exigir e determinar que o procedimento seja executado (Respondente 2).
Falta de exigência legal e penalidades, além da falta de acompanhamento e exigência pelo TCE-PR (Respondente 6).
Também merecem destaque as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (que trazem algumas considerações a respeito) e a Lei de Responsabilidade Fiscal, artigo 4º e 50, onde é preconizado que "a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial" (art. 50) (Respondente 36).
Até o momento não é exigido pelo Tribunal de Contas do Estado, motivo pelo qual nosso município está inerte nesta questão. Por outro lado, caso precisasse implantar, nosso Sistema contábil não comportaria (Respondente 43).
Mercado Local e grupo político (Respondente 56).
Esse sistema é mais uma tarefa que desafia principalmente os gestores de entidades públicas a se adequar a instabilidade do mercado e alta concorrência (Respondente 59).
Interferência política (Respondente 73).
Creio que o fator mais relevante seja a convergência pela qual a contabilidade vem passando em função de ter aderido a normas internacionais, a NBCT 16.11 estabelece que a implantação será sistemática e gradual desta forma cabe especialmente ao TCE desenvolver diretrizes para a implantação haja visto que os dados serão captados pelo referido órgão logo deve guardar harmonia entre parâmetros, outra questão relevante é que o sistema patrimonial dos municípios também não está adequado é passa por adaptações, diante disto devemos ajustar estas outras questões primeiro pois a depreciação por exemplo não seria alocada da forma correta pois em muitos casos ela não é conhecida (Respondente 75).
Somente será implantado na totalidade quando for uma exigência do TCE. Ainda necessita de vontade do gestor, e anseio do entendimento da sociedade (Respondente 79).
Falta de cultura dos gestores, que se elegem, não com a finalidade de gerenciar recursos, mas atender a fatores políticos (Respondente 80).
Por experiência vejo que o setor público só implanta novos procedimentos quando por exigência legal, ou por normativas do Tribunal de Contas (Respondente 88).
Necessidade de ofertar serviços de qualidade a população, a custos justos (Respondente 91).
A implantação deverá ocorrer principalmente devido as exigências dos TCES em respeito a NBC T 16.11, a sociedade também está participando cada vez mais da administração pública, cobrando melhorias em todas as áreas de competência dos Municípios e a correta aplicação dos recursos oriundos dos impostos pagos, mas acredito que sem uma exigência dos Órgãos competentes na fiscalização seria muito difícil a implantação de um sistema que faça a análise de custos na administração pública (Respondente 123).
Exigência por parte do Tribunal de Contas do Estado (Respondente 125).
No meu entender hoje em nosso município o que mais poderá influenciar no sistema de custos é a legislação e cobrança do tribunal de contas (Respondente 126).
Mais controle e transparência na aplicação dos recursos públicos (Respondente 129).
O Custo ainda não vem sendo cobrado adequadamente pelos controles interno e externo, ainda temos a cultura de olhar os valores sem verificar a qualidade do gasto/despesa. Quando a qualidade dos gastos, eficiência e eficácia for devidamente medida pelos órgãos de controle a implantação terá um norteamento para sua implantação (Respondente 137).
A implementação do SIC nos órgãos públicos, além de apresentar melhor controle de gastos públicos, ajudam nas tomadas de decisões de gestão das entidades (Respondente 151).
Acredito que para que haja a efetiva implantação do SIC é necessária a cobrança pela legislação, dos órgãos fiscalizadores. Isso pelo motivo que a Gestão Pública ainda é movida por interesses de um grupo político, não buscam a eficiência e eficácia da administração, pensando no bem comum, e no futuro do município. Ainda estão presos a um mandato sem buscar projetar um futuro. Destarte, a cobrança pelo TCE e Ministério Público, juntamente com Conselhos Municipais, iria "obrigar" os Gestores a implantar o SIC (Respondente 182).
Apesar do TCE-PR recomendar a adoção ainda não penaliza municípios que não adotam. Quando o TCE passar a exigir a utilização, com contabilizações obrigatoriamente enviadas pelo SIM-AM, presume-se que o SIC será efetivamente implantado em todas as entidades (Respondente 192).
Organização da Sociedade (concorrência) para contratar com o Serviço Público (Respondente 196).
Infelizmente ainda não é realizado esse sistema de custo em nosso município, mas seria muito bom se virasse lei, assim os preços deveriam seguir uma norma (Respondente 197).
Transparência nas ações dos gestores públicos (Respondente 201).

Quadro 14 – Outros Fatores Externos que Influenciam a Implementação do SICSP

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Do Quadro 14 depreende-se que além da cobrança por parte do Tribunal de Contas, das NBCASP, em especial a NBCT 16.11, da legislação, da transparência e da organização da sociedade, outros fatos que influenciariam a implementação do SICSP seriam penalidades por parte dos órgãos de controle, a Lei de Responsabilidade Fiscal, mercado local, grupo político, instabilidade do mercado, alta concorrência, interferência política, entendimento da sociedade, falta de cultura dos gestores, necessidade de ofertar serviços de qualidade a população, a custos justos e o acompanhamento fiscal pelo poder legislativo.

Em síntese, identifica-se que no fator contingencial Ambiente Externo, a implementação do SICSP é influenciada pela sociedade em geral, pelo fator legislação, pelo atual momento econômico do país e em partes pela exigência da sociedade por mais transparência. Além disso, foram identificados outros fatos do Ambiente Externo que poderiam influenciar tal implementação.

A Figura 07, que contém uma nuvem de palavras, mostra as palavras que mais se destacaram no fator contingencial Ambiente Externo.



Figura 07 – Nuvem de Palavras – Fator Contingencial Ambiente Externo

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

A partir da nuvem de palavras, identifica-se que Sistema, Momento, Forma, Município e Transparência foram as palavras mencionadas com maior frequência durante as respostas sobre o fator contingencial ambiente. Essas palavras corroboram com a análise já realizada

sobre o fator, sendo que “Momento” refere-se ao momento econômico pelo qual o país está passando, se isso poderia influenciar a implementação do SICSP, e “Transparência” corresponde à exigência da sociedade por mais transparência.

Depois de exposto o fator contingencial Ambiente Externo, na sequência se discute e analisa o fator contingencial Estrutura.

5.3.3.2 Estrutura

A Estrutura organizacional refere-se à especificação formal de diferentes funções para os membros da organização, ou tarefas para os grupos, de forma a garantir que as atividades da organização são realizadas (Chenhall, 2006). O fator contingencial Estrutura foi investigado sob os aspectos da estrutura do capital intelectual, contratação de novos funcionários para a implementação do SICSP, capacitação profissional, estrutura organizacional e a forma como foram elaborados os programas de governo.

Na análise quantitativa do fator Estrutura os componentes: capital intelectual; novos funcionários; capacitação profissional; e estrutura organizacional, não foram percebidos pelos respondentes como fatores que influenciam. Na percepção dos respondentes o componente peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) pode ou está influenciando na implementação do SICSP.

Para iniciar a análise qualitativa sobre a Estrutura das entidades, a seguir, no Quadro 15, exibem-se os relatos dos entrevistados sobre a estrutura do capital intelectual.

Influência da estrutura do capital intelectual	
Entrevistado 1	“[...] tem que existir pessoas preparadas que têm conhecimento da área pública pra atuar, embora seja uma equipe que tenha que ser montada. Toda essa equipe tem que ter conhecimento. Influencia sim.”
Entrevistado 3	“[...] eu posso dizer que sim, porque a partir do momento que você vai implementar algo novo, ele necessita das duas situações, seja a estrutura física ou humana.”
Entrevistado 4	“Eu acredito que sim, Porque se existisse o sistema de custos, teriam que ter mais pessoas para gerenciar isso. A estrutura que nós temos não suportaria.”
Entrevistado 5	“Influencia. O município trabalha assim com seu caixa já bem equilibrado, e há necessidade de recursos humanos, e uma folha de pagamento em torno de 50%, se amanhã precisar fazer algum concurso, há uma dificuldade muito grande, mas precisa ser revisto também.”

Quadro 15 – Resumo dos Relatos Sobre Estrutura – Estrutura do Capital Intelectual

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Nesse aspecto, os entrevistados foram questionados a respeito da influência da estrutura do capital intelectual, entendida como estrutura física e humana sobre a implementação do SICSP.

Conforme relatos exibidos por meio do Quadro 15, pode-se observar que os entrevistados declararam que há influência da estrutura do capital intelectual, e, ainda, o Entrevistado 4 relatou não existir essa estrutura em seu município. Tais relatos são confirmados pela Nota de Campo 02 (2017), em que foram salientadas as seguintes evidências: “[...] não existe um setor de custos na entidade, não há um profissional com atribuições referentes ao SICSP, nem legislação que determine a existência de tal setor, não existe pessoal suficiente e capacitado para a implementação do SICSP”.

No Quadro 16, a seguir, são apresentados os relatos sobre a contratação de novos funcionários.

Contratação de Novos Funcionários	
Entrevistado 1	Talvez pela quantidade de pessoas, não pela capacidade, pela capacidade a gente tem. Talvez não conseguiria montar uma equipe só pra isso. Nesse sentido, de ter que montar outra equipe, talvez precisaria de mais pessoas, não pela capacidade, pela capacidade hoje já tem.”
Entrevistado 3	Eu vejo uma situação um pouco difícil de dizer que talvez precisaria aumentar a estrutura de funcionalismo ou não. [...] por ser algo novo, você não tem ideia, não tem como mensurar isso, o tamanho que será, o impacto que vai ter. Agora, a partir do momento que se imagina implementar algo para funcionar, se necessário for, eu imagino que tenha que contratar funcionários sim.”
Entrevistado 4	“No nosso caso sim, seria necessário.”
Entrevistado 5	“Vejo que nessas áreas precisaria contratar. A gente já está trabalhando no limite. Então precisaria [...]”

Quadro 16 – Resumo dos Relatos Sobre Estrutura – Contratação de Novos Funcionários

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Os entrevistados responderam, para análise desse aspecto, se seria necessária a contratação de novos funcionários para a implementação do SICSP, fato que implicaria em alteração na estrutura da entidade.

Os relatos evidenciados no Quadro 16 apontam que, para os entrevistados, seria necessária a contratação de novos funcionários para a implementação do SICSP, pois a quantidade de funcionários do quadro existente não seria adequada para atender a demanda gerada por tal implementação. Tais resultados concordam com o estudo de Lovato (2015), que concluiu existir uma carência de pessoal qualificado tecnicamente para a implantação e utilização do SICSP bem como se salienta, ainda, que o quantitativo de pessoal é insuficiente em muitos dos casos pesquisados.

Além da contratação de novos funcionários, questionou-se aos entrevistados sobre a capacitação profissional. O resumo dos relatos sobre esse questionamento é exposto no Quadro 17.

Capacitação Profissional	
Entrevistado 1	“Ah sim, tem que capacitar os profissionais. Tem que juntar as informações e estudar de que forma vai ser feito isso. Então assim, o conhecimento ele existe, mas precisa ser trabalhado e capacitado.”
Entrevistado 2	“Com certeza. Se a gente tem recursos financeiros, tem sistema de informação e tem pessoas, se não tem pessoal capacitado, não dá pra realizar isso.”
Entrevistado 3	“Vai influenciar sim. Porque isso é uma questão que vai ser de extrema necessidade, tem que treinar porque ele vai influenciar sim.”
Entrevistado 4	“[...] porque já que o sistema não existe, não tem ninguém capacitado pra trabalhar nessa área. Então além da contratação de pessoal, teria que capacitar esse pessoal para trabalhar na área.”
Entrevistado 5	“[...] isso influência. Se não for fazer treinamento, não for fazer capacitação, não acompanhar, ter uma política inclusive de planos, que muitos municípios estão sem planos de cargos, então é uma dificuldade. Há um desinteresse muitas vezes do servidor.”

Quadro 17 – Resumo dos Relatos Sobre Estrutura – Capacitação Profissional

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

De acordo com o Quadro 17, os cinco entrevistados afirmam existir influência da capacitação profissional sobre a implementação do SICSP. Ressalta-se assim, o quão é essencial que sejam dados treinamentos para os funcionários. Os órgãos de controle que costumam capacitar os profissionais ligados à administração pública ainda não realizaram treinamentos sobre o assunto.

A questão de capacitação profissional por meio de treinamentos caracteriza a especialização e padronização de tarefas, que corresponde à estrutura mecanicista. Para Chenhall (2003), controles mecanicistas dependem de regras formais, procedimentos operacionais padronizados e rotinas.

Na sequência, são mostrados, no Quadro 18, os principais relatos sobre a flexibilidade da estrutura organizacional para a implementação do SICSP.

A estrutura organizacional é flexível e permite uma rápida adaptação do SICSP	
Entrevistado 1	“Não, hoje não tem. É tudo já determinado, cada um já tem uma função pré-definida e isso seria um fato novo que teria que ser estudado.”
Entrevistado 2	“Não, acho que não. Nem o organograma e nem o próprio sistema de informação, nem uma coisa e nem outra.”
Entrevistado 3	“Falando de uma opinião pessoal minha, nesse primeiro momento eu acho um pouco difícil, até por ser uma prefeitura de grande porte, muitas secretarias estão fora, ficam distantes da estrutura central que é a prefeitura, apesar de que tudo isso hoje você faz via sistema, que talvez seria uma facilidade que com certeza ajudaria e muito, mas ele vai criar sim algumas dificuldades em um primeiro momento.”
Entrevistado 4	“[...] o organograma em si, vai depender do gestor, do prefeito no caso, ele que vai dizer se é fácil de fazer a mudança ou não.”
Entrevistado 5	“No nosso município, eu acredito que sim, pela estrutura, se fosse o caso de implementar amanhã, depois, tiver mais recursos e disponibilizar mais recursos humanos, não vejo problema.”

Quadro 18 – Resumo dos Relatos Sobre Estrutura – Estrutura Organizacional

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Nessa ótica do fator Contingencial Estrutura, os entrevistados foram questionados sobre a existência de flexibilidade na Estrutura Organizacional, que compreende o organograma ou a distribuição de secretarias, que permitiria a implementação do SICSP.

Conforme evidências apresentadas no Quadro 18, com exceção dos Entrevistados 5, os entrevistados comentaram sobre a não existência de flexibilidade na estrutura organizacional, para que fosse possível a implementação do SICSP. Surgiram, ainda, comentários sobre a estrutura organizacional depender do gestor.

A flexibilidade na estrutura organizacional caracteriza sistemas orgânicos. Chenhall (2003) afirma que sistemas orgânicos são mais flexíveis, ágeis, envolvem menos regras e padrões. Foster e Horngren (1988) descobriram em seu estudo que sistemas de manufatura flexíveis foram associados com medidas de desempenho com foco em tempo, qualidade, a eficiência operacional e flexibilidade.

No Quadro 19 são visualizados os principais relatos sobre o último aspecto do fator Contingencial Estrutura.

A forma como foram elaborados os programas nas peças orçamentárias influencia a implementação do SICSP	
Entrevistado 1	“No PPA já não está contemplada essa ação, ela tem que estar prevista.”
Entrevistado 2	“Pouca coisa e também ainda estão se adaptando. Hoje não daria.”
Entrevistado 3	“Tudo influencia, então tudo está atrelado.[...] O nosso orçamento ou as nossas peças orçamentárias aqui elaboradas, elas são bem elaboradas. Eu creio que o nosso orçamento como um todo, desde o PPA, LDO, LOA e tal são feitos assim com muito critério e as pessoas envolvidas são muito competentes para isso. Então o nosso orçamento como um todo ajudaria bastante para o desenvolvimento dessa questão do centro de custos, ou enfim, o acompanhamento e a execução como um todo.”
Entrevistado 4	“Não. No nosso caso não há, porque como nunca foi pensado nisso, não tem nem na LOA, nem na LDO e nem no PPA, não existe.”
Entrevistado 5	“Não vejo nenhuma ação concreta direcionada para isso, nem na LDO, nem no PPA e nem na LOA.”

Quadro 19 – Resumo dos Relatos Sobre Estrutura – Forma de Elaboração dos Programas

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Nesse aspecto, perguntou-se aos entrevistados sobre a influência da forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA) na implementação do SICSP.

Ressalta-se, conforme evidenciado no Quadro 19, o relato do Entrevistado 3, que afirma a existência da influência e ligação dos programas com o processo de implementação do SICSP. Ainda, outros comentários afirmam que a implementação do SICSP não está em nenhum momento, prevista nos programas de governo.

Conforme a análise quantitativa, a forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) não influenciam na implementação do SICSP, o que contradiz o relato apresentado, de que influencia. Tal fato representa uma limitação da pesquisa, visto que alguns resultados estatísticos podem apresentar vieses tendenciosos.

Além desses aspectos pertencentes à Estrutura Organizacional, a seguir, no Quadro 20, são apresentadas as respostas qualitativas sobre outros possíveis fatos ligados à Estrutura Organizacional e comentários adicionais sobre o tema, obtidas na aplicação do *survey*, que vêm agregar opiniões à influência do fator na Implementação do SICSP.

Outros Fatos da Estrutura que Influenciam a Implementação do SICSP
Deve-se ter uma definição administrativa e estímulo ao servidor, para que a implementação e manutenção seja efetivada (Respondente 2).
Necessária a contratação de contadores e capacitações em custos, de forma a torná-los especialistas no tema (Respondente 6).
A cultura organizacional; resistência de servidores mais antigos (Respondente 9).
Organização da LoA em atividades fins, quantificar os serviços prestados com a utilização dos recursos (Respondente 79).
A falta de recursos financeiros, principalmente em pequenos municípios, que trabalham com quadro de servidores reduzido. Principalmente devido ao limite de gastos com pessoal (Respondente 80).
Talvez auxilie ou modifique a forma também com que serão vistos e elaborados o PPA/LOA e LDO (Respondente 83).
Seria importante ter na estrutura organizacional dentro da Secretaria de (Planejamento ou Fazenda) um departamento específico esse fim (Respondente 100).
Para o bom desenvolvimento da implantação do SIC e necessário funcionário com conhecimento na área pública, uma vez que requer conhecimento em legislação LRF (Respondente 101).
Complexidade enfrentada pelas Secretarias no desenvolvimento de suas atribuições habituais (Respondente 125).
Falta de material humano e o treinamento para que haja sustentabilidade na implantação (Respondente 129).
Na minha opinião o fator mais importante e questão de gerenciamento , ou seja a capacitação de pessoal, na forma que estão trabalhando, os registros e controle de desses gastos (Respondente 151).
Qualificação Profissional (Respondente 152).
A implantação depende muito do funcionalismo (Respondente 158).
Necessidade de capacitação (Respondente 159).
Informação e tomada de decisão restrita apenas a algumas lideranças do governo (Respondente 162).
Ter pessoal determinado a colocar em prática a implantação (Respondente 177).
O interesse dos Gestores em primeiro lugar e por consequência a capacitação do quadro de funcionários (Respondente 182).
Em alguns casos existe a falta de informatização em algumas estruturas, dificultando coleta de dados e por consequência, a falta de precisão dos gastos e aplicação de recursos (Respondente 186).
Realização de gastos sem correlação efetiva com o planejamento (metas) das leis orçamentárias (apesar de respeitar valores orçados) e/ou sem registro adequado dos objetivos alcançados (em cada órgão orçamentário responsável) (Respondente 192).
Falta de interesse por parte dos administradores (Respondente 198).
Equipes melhor preparadas e que tenham em mente que o sistema de custos não é meramente uma formalidade exigida por órgãos de controle, e sim, uma necessidade e ferramenta administrativa de tomada de decisões e controle interno para melhoria na qualidade da administração (Respondente 202).

Quadro 20 – Outros Fatores da Estrutura Organizacional que Influenciam a Implementação do SICSP

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

De acordo com o Quadro 20, podem destacar-se outros comentários e fatos adicionais quanto à influência da Estrutura Organizacional na implementação do SICSP. Entre estes, enfatiza-se a contratação de funcionários e a capacitação em custos, e ressalta-se a organização da LOA em atividades fins e a complexidade enfrentada pelas secretarias no desenvolvimento de suas atribuições habituais.

Diante do que foi exposto sobre o fator contingencial Estrutura, observa-se que a influência desse fator na implementação do SICSP ocorre por meio da estrutura do capital intelectual e em partes, pela forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias. Ressalta-se, ainda, que, para a implementação do SICSP, seria necessária a contratação de pessoal nas duas entidades e a capacitação, que influencia também a implementação. De uma forma geral, as entidades não possuem flexibilidade em seu organograma, que permitiria a implementação do SICSP.

Na Figura 08, a seguir, apresenta-se uma nuvem de palavras, que destaca as palavras que mais foram citadas nas respostas das entrevistas sobre o fator contingencial Estrutura.



Figura 08 – Nuvem de Palavras – Fator Contingencial Estrutura

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Conforme a Figura 08, pode observar-se que as palavras que mais ocorreram no Fator Contingencial Estrutura foram Conhecimento, Pessoas, Recursos e Necessidade. Tais palavras reforçam as análises que foram feitas sobre o fator, que corresponde à especificação

formal de diferentes funções para os membros da organização, como já mencionado, e essas palavras ressaltam tal organização de pessoas e recursos humanos dentro das entidades.

5.3.3.3 Tecnologia

De acordo com Chenhall (2006), a Tecnologia tem muitos significados no comportamento organizacional. Nessa seção é apresentado o fator contingencial Tecnologia, que foi o terceiro fator averiguado. Sua investigação ocorreu por meio das percepções sobre a existência de sistemas operacionais, de equipamentos de informática, de uma equipe técnica especializada em custos, de um profissional de tecnologia e sobre a utilidade dos sistemas disponibilizados pela administração pública federal e estadual para a implementação do sistema de custos.

Na análise quantitativa do fator Tecnologia só o componente: equipamentos de informática (*hardwares*) não foi percebido pelos respondentes como fator de influência, já os demais componentes foram percebidos pelos respondentes como fatores que influenciam a implementação do SICSP.

O primeiro questionamento aos entrevistados sobre o fator contingencial Tecnologia foi sobre a existência de um sistema operacional (*software*) preparado para a implementação do SICSP. O resumo dos relatos sobre essa questão é exibido por meio do Quadro 21, na sequência.

Existência de Sistemas Operacionais	
Entrevistado 3	“Custos em função do tema que está sendo bastante debatido agora, muitas empresas estão gradativamente inserindo algumas funções que vão proporcionar esse controle, ou pelo menos o registro de informações para apuração dos custos mais adiante. Então hoje o sistema de software existente pelo menos no nosso caso, ele não teria condições de algo consistente, com aquele nível de detalhamento de informação que precisaria para ter uma informação bem consistente.”
Entrevistado 4	“No momento não existe.”
Entrevistado 5	“Não, no nosso sistema no momento, preparado para isso não tem.”

Quadro 21 – Resumo dos Relatos Sobre Tecnologia – Existência de Sistemas Operacionais

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

De acordo com o Quadro 21, os entrevistados afirmaram não existir um sistema operacional preparado para a implementação do SICSP. Tais achados são confirmados por meio das Figuras 09 e 10 que apresentam respectivamente os *layouts* dos sistemas operacionais das entidades 01 e 02.

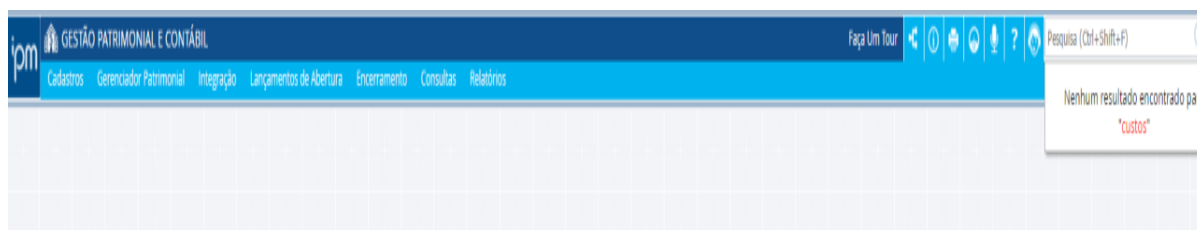


Figura 09 – Layout Sistema Operacional Entidade 01

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

No *layout* do sistema operacional da Entidade 01, além de não ser verificado um módulo que trata exclusivamente de custos, ao ser feita uma busca com a palavra “custos”, não é encontrado nenhum resultado em todo o sistema.

Segundo a Nota de Campo 01 (2017):

[...] não há um software que possibilite a implantação do mesmo, porém este é em formato “web”, que tem como finalidade efetuar os registros das atividades desempenhadas na entidade, tendo como módulos os seguintes: Cadastros, Gerenciador Patrimonial, Integração, Lançamentos de Abertura, Encerramento, Consultas e Relatório. O software, ainda, permite a integração entre as secretarias, já que cada usuário possui seu cadastro e pode acessá-lo até mesmo fora da entidade.



Figura 10 – Layout Sistema Operacional Entidade 02

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Na Figura 10 são exibidos todos os módulos existentes no sistema operacional da Entidade 02 e percebe-se que não há nada relacionado com custos.

Os resultados que apontam não existir nas entidades um software com o módulo de custos corroboram com uma das limitações encontradas por Franco et al. (2013), referente aos sistemas operacionais nas entidades. Ainda, de acordo com a Nota de Campo 02 (2017):

“[...] não há um software que possibilite a implantação do mesmo, o software existente, que tem como finalidade efetuar os registros das atividades desempenhadas na entidade, possui somente os seguintes módulos: Visão Geral, Planejamento e Orçamento, Apoio à Decisão, Controle Interno, Comunicação Social, Administração Financeira, Administração de Receitas, Administração Geral, Legislativo, Educação e Saúde.”

De acordo com a análise quantitativa, houve comprovação estatística que o fato de existirem sistemas operacionais instalados e preparados influencia positivamente a implementação do SICSP.

A seguir, no Quadro 22 são apresentados os relatos sobre a existência de equipamentos de informática.

Existência de Equipamentos de Informática	
Entrevistado 1	“Isso sim, existe. A gente trabalha com equipamentos. Não sei qual seria a capacidade pra se ter mais um setor, mas essa parte sim, equipamentos sim.”
Entrevistado 2	“Aqui no município sim, acho que não requer muito mais do que a gente já tem, porque é mais questão de sistema operacional do que hardware. Hardware é tranquilo.”
Entrevistado 3	“Hoje se a gente pensar para criar uma estrutura exclusiva para ter um centro de custos, não teria. Você teria que equipar esse departamento ou como ele vai funcionar, como a gente ainda não visualizou isso, teria a necessidade de compra de equipamentos sim. Agora se não houver necessidade, se o centro de custos ou pelo menos a apuração disso, ela vai funcionar via sistema integrado de setores e se cada um que vai gerar a sua informação, vai centralizar isso lá em um determinado link dentro do sistema, tudo bem. Dentro daquilo que temos de estrutura, trabalharia normalmente e tranquilamente.”
Entrevistado 4	“Infelizmente não, porque o nosso sistema já quase não suporta o que nós temos, mais um seria mais dificultoso.”
Entrevistado 5	“Precisaria fazer uma nova verificação, um novo estudo, melhorar a estrutura de equipamentos. Sabe que muitos municípios, inclusive o nosso têm dificuldades já de equipamentos.”

Quadro 22 – Resumo dos Relatos Sobre Tecnologia – Existência de Equipamentos de Informática

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

De acordo com os relatos apresentados no Quadro 22, percebe-se que os entrevistados da Entidade 01 afirmam ter em sua entidade equipamentos de informática, ressaltando que não há *software*, porém, *hardware* não seria o problema. No caso da Entidade 02, os entrevistados afirmam que não possuem *hardware*.

No Quadro 23, são apresentados os relatos relativos à existência de equipe técnica especializada em custos nas entidades.

Existência de Equipe Técnica Especializada em Custos	
Entrevistado 2	“Atualmente não. Teria que ser formada essa equipe técnica, pra poder depois do direcionamento da legislação, implantar.”
Entrevistado 3	“Hoje não temos ninguém preparado ou na condição de dar respaldo para que seja implementado isso, pelo menos salvaguardar tudo isso, que é o que precisaria. Então precisaria pensar muito em treinamento ou alguém externamente vir dar suporte. Enfim, a gente não teria isso hoje.”
Entrevistado 4	“Não tem.”

Quadro 23 – Resumo dos Relatos Sobre Tecnologia – Existência de Equipe Técnica Especializada em Custos

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

De acordo com o Quadro 23, que contém os relatos dos entrevistados, nas entidades não existe uma equipe técnica especializada em custos. Os entrevistados apontam que essa equipe teria que ser formada ou externa que pudesse dar suporte para a implementação do SICSP.

Estatisticamente, por meio da análise quantitativa, comprovou-se o fato de que existir uma equipe técnica especializada em custos influencia de forma positiva a implementação do SICSP.

No Quadro 24, são apresentados os relatos sobre a existência de um profissional com conhecimento em tecnologia nas entidades.

Existência de um Profissional com Conhecimento em Tecnologia	
Entrevistado 2	“Não temos uma pessoa especialista não.”
Entrevistado 3	“[...] depende de como a prefeitura ou a entidade vai trabalhar com relação a isso. Se ela vai trabalhar da forma como é hoje, que os sistemas são fornecidos para a administração ou para a entidade, já o sistema pronto, talvez o próprio consultor do sistema venha dar respaldo e venha te dar todas as informações que precisam pra gerar aquilo que precisa lá na frente também. Mas se o município optar por ter um sistema separado, de repente é uma situação um pouco diferente, aí se imagina contratar pessoas especializadas ou capacitar alguém aqui dentro pra exercer essa função e dar condições ou pelo menos ensinar o pessoal trabalhar e fazer aquilo que precisa.”
Entrevistado 4	“Em tecnologia tem, só que eu não sei se ele saberia dar suporte ao sistema de custos, porque ele é formado em informática, não informática e contabilidade ou em administração, que venha suprir custos. Ele entende de informática, mas isso não garante que ele vá entender do sistema de custos.”
Entrevistado 5	“Precisaria também fazer contratação.”

Quadro 24 – Resumo dos Relatos Sobre Tecnologia – Existência de um Profissional com Conhecimento em Tecnologia

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Conforme relatos evidenciados no Quadro 24, as duas entidades analisadas não possuem um profissional de tecnologia com conhecimento em custos, e que possa dar suporte na implementação do SICSP. Existem sim profissionais de tecnologias, mas não com essa especialidade.

O fato de existir um profissional com conhecimento em tecnologia, que possa dar suporte ao sistema de custos influencia positivamente na implementação do SICSP, conforme coeficiente apresentado na análise quantitativa.

A seguir, no Quadro 25, relata-se sobre a utilidade dos sistemas disponibilizados pela administração pública federal e estadual.

Utilidade dos Sistemas Disponibilizados pela Administração Pública Federal e Estadual	
Entrevistado 1	“O sistema em sim, não há relação. Pelo menos não vejo relação, porque as informações que vão pra lá, são todas informações que nós temos aqui. Então assim, pra gerir custo custos não são, acredito que não.”
Entrevistado 2	“Eles não oferecem algo que possa gerar informação em termos de custos, não que eu saiba.”
Entrevistado 3	“[...] em um primeiro momento é difícil visualizar isso, porque como é um sistema que é só coletor de informações, que você gera informação e manda para lá, hoje ele não teria ainda um dispositivo do sistema que traria esse tipo de dado para aproveitar, pra você apurar custos.”
Entrevistado 4	“Eu acredito que não vem muito a contribuir não. Primeiro porque o SIM-AM cobrar os custos, aí a gente já teria implantado, até o momento que eles não cobrarem, não vai ser implantado. O SIAFI não tenho conhecimento.”
Entrevistado 5	“Podem vir a contribuir, hoje a gente percebe, tem discutido assim na contabilidade que os municípios estão fazendo o envio de informações para mais do que um órgão.”

Quadro 25 – Resumo dos Relatos Sobre Tecnologia – Utilidade dos Sistemas Disponibilizados pela Administração Pública Federal e Estadual

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Nesse aspecto do fator Tecnologia, os entrevistados foram questionados sobre os sistemas disponibilizados pela administração pública federal e estadual, como por exemplo o SIM-AM e o SIAFI, se estes são úteis para a implementação do SICSP. As respostas dos entrevistados, conforme exposto no Quadro 25, apontam que tais sistemas não são úteis.

Os achados discordam com o resultado encontrado na análise quantitativa, de que os sistemas disponibilizados atualmente pela Administração Pública Federal e Estadual influenciam positivamente na implementação do SICSP, o que representa mais uma vez uma limitação dos resultados obtidos por meio da estatística, que podem conter vieses tendenciosos.

Em resumo, sobre os aspectos do fator contingencial Tecnologia abordados no estudo, destaca-se que as entidades analisadas não possuem um sistema operacional preparado para a implementação do SICSP, também não possuem uma equipe técnica especializada em

custos e um profissional com conhecimento em tecnologia que possa dar suporte ao SICSP. Em relação à equipamentos de informática, Entidade 01 os possui, ao passo que a Entidade 02 não. Destaca-se ainda que os sistemas disponibilizados pela administração pública federal e estadual não são úteis para a implementação do SICSP.

A seguir, no Quadro 26, são apresentadas as respostas qualitativas sobre outros possíveis fatos relacionados à Tecnologia e comentários adicionais sobre o tema, obtidas na aplicação do *survey*, que vêm adicionar opiniões à influência do fator na Implementação do SICSP.

Outros Fatores da Tecnologia que Influenciam a Implementação do SICSP
Não há softwares disponíveis, na forma que a sociedade espera (Respondente 80).
Falta de conhecimento em custos do pessoal da área de informática (Respondente 85).
Falta de consolidação dos dados informatizados de todas as secretarias (Respondente 86).
Necessidade de software adequados para implementação (Respondente 94).
Os órgãos públicos deveriam desenvolver softwares par atender gratuitamente (Respondente 96).
Para instalação do Sistema, há necessidade de Sistema de Informática, o que gerará desembolso a Gestão. Esta fato também atrapalha sua implantação (Respondente 102).
Dinamismo e eficiência na gestão operacional (Respondente 125).
Altos custos das tecnologias ou outros fatos ligados a transparência dos fatos fazem com que os administradores não se empenhem na implantação do SIC (Respondente 129).
Atendimento técnico e aprimoramento do sistema (Respondente 137).
Convencer o chefe do executivo a investir em Tecnologia, que é muito complicado, pois se trata de um investimento que a população não vê (Respondente 152).
Todos os sistemas terão que se adequar para poder funcionar (Respondente 158).
Ter suporte de hardwares e softwares para implantar, determinar equipe para realizar o trabalho, ambiente (sala) para a realização do trabalho, determinar se todas ou quais ações serão implantadas o SIC (Respondente 177).
Ter equipamentos bons é primordial (Respondente 188).
Tratando da equipe listada na questão 4.3 - Muitas vezes, um único servidor (contabilidade) é responsabilizado por toda a ausência de implantação de um sistema (SIC, por exemplo). Torna-se necessária a existência de equipe voltada ao tema. Novamente enfatiza-se as exigências do TCE-PR, que, quando ocorrerem, obrigam o gestor a definir comissão voltada aos trabalhos. Tratando da questão 4.5 - Havendo exigência de envio de contabilizações em contas contábeis específicas (classe 7 e o do PCASP) por meio do SIM-AM, por exemplo, entende-se que haveria implantação do SIC (no sentido de obrigar as entidades a implantar, pelo fato de que mesmo existindo normas contábeis, por exemplo, a implantação efetiva não é garantida) (Respondente 192).
Embora a implantação do Sistema de Custos seja muito importante, ainda faltam sistemas informatizados que executem as tarefas de custos de forma compartilhada (Respondente 193).
Existem alguns sistemas para controle de custos. (Frotas, Controle do patrimônio, acompanhamento de Contratos, etc) (Respondente 196).
Falta de profissional capacitado para dar suporte a todas as secretarias (Respondente 202).

Quadro 26 – Outros Fatores da Tecnologia que Influenciam a Implementação do SICSP

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Em observação ao Quadro 26, ressalta-se o aprimoramento em Tecnologia que é necessário para a concretização da implementação do SICSP e destacam-se os comentários de que serão necessários investimentos financeiros em tecnologia, o qual terá que partir dos gestores das entidades.

Na Figura 11, apresentada na sequência, há uma nuvem de palavras que destaca as palavras que mais se foram citadas nas entrevistas sobre o fator contingencial Tecnologia.



Figura 11 – Nuvem de Palavras – Fator Contingencial Tecnologia

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Segundo a Figura 11, as palavras que mais ocorreram nas respostas das entrevistas sobre o Fator Contingencial Tecnologia foram Estrutura, Dados, Equipamentos e Informática. Diante disso, ressalta-se o que já foi exposto na análise deste fator sobre a existência de equipamentos de informática que possa influenciar a implementação do SICSP.

5.3.3.4 Tecnologia da Informação

O quarto fator analisado é a Tecnologia da Informação. Esse fator foi averiguado sob os aspectos do sistema de comunicação entre as secretarias, armazenamento de dados e rede de integração de dados.

Na interpretação dos resultados estatísticos, o fator Tecnologia da Informação e todos os seus componentes não foram percebidos pelos respondentes, como fator influência na implementação.

Primeiramente, questionou-se aos entrevistados sobre o sistema de comunicação entre as secretarias, se este permite a implementação do SICSP. Os relatos sobre o assunto são evidenciados no Quadro 27.

Sistema de Comunicação entre as Secretarias Permite a Implementação do SICSP	
Entrevistado 1	“Ah, hoje com o sistema web tem essa possibilidade, eu acredito que possibilitaria, porque o sistema é único, é web. Então, se for pra criar um sistema hoje, para que todo mundo participe, ele tem sim.”
Entrevistado 2	“Existe uma utilização comum, uma integração do banco de dados atualmente, não está completamente implementada, mas permitiria a implantação do Sistema de custos.”
Entrevistado 3	O município hoje já estaria bem adiantado, com certeza esse já seria um facilitador, porque o sistema é web, e independente de ser web, mas desde que o sistema seja integrado, eu não vejo problema, facilitaria todo esse procedimento.”
Entrevistado 4	“Infelizmente não. Claro que hoje nós temos o centro de compras, que é interligado a todas as secretarias, mas pra custos eu acredito que no momento não está preparado, teria que fazer uma adaptação.”
Entrevistado 5	“Muita dificuldade, precisaria haver uma reorganização, até verificar a estrutura, mas estudar.”

Quadro 27 – Resumo dos Relatos Sobre Tecnologia da Informação – Sistema de Comunicação entre as Secretarias

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Em relação ao sistema de comunicação entre as secretarias, de acordo com o Quadro 27, pode-se observar que os entrevistados da Entidade 01 afirmam possuir nas suas respectivas secretarias essa comunicação, e tal fato é proporcionado pelo sistema *web*, que tem a facilidade de ser acessado em qualquer computador, mesmo que fora da entidade, bastando o usuário ser cadastrado, e podendo assim, acessar a qualquer momento as informações.

Já na Entidade 02, percebe-se nos relatos dos entrevistados 4 e 5 que não há essa integração, e que para a implementação do SICSP seriam necessárias reorganizações e adaptações.

Na sequência são apresentados os depoimentos sobre o armazenamento de dados nas entidades.

Armazenamento de Dados	
Entrevistado 1	“Já envolveria uma questão de aumentar, mas a gente tem servidor, nós temos nossos dados, aqui do nosso controle, a gente tem o servidor.”
Entrevistado 2	“Sim. Porque não vai ser muito diferente do que já armazena na contabilidade, na folha de pagamento, não vai requerer muito mais do que isso.”
Entrevistado 3	“[...] Eu imagino que é possível sim, desde que haja uma parametrização no sistema para buscar informação, mas isso é uma coisa que ainda a gente tem que discutir muito para ver com a própria empresa de informática que fornece o sistema para proporcionar isso.”
Entrevistado 4	“Não. Teria que ter um novo servidor pelo menos.”

Quadro 28 – Resumo dos Relatos Sobre Tecnologia da Informação – Armazenamento de Dados

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

No âmbito do fator contingencial Tecnologia da Informação, os entrevistados foram questionados sobre a entidade possuir tecnologia de informação que possibilita o armazenamento de dados para a implementação do sistema de custos na prefeitura. Percebe-

se de acordo com o Quadro 28, que na Entidade 01 os relatos demonstram que haveria essa possibilidade, que há um servidor capaz de realizar tal armazenamento. Já na Entidade 02, o relato evidencia que seria necessário um novo servidor.

A seguir, no Quadro 29 são apresentados os relatos dos entrevistados referentes à rede de integração de dados.

Rede de Integração de Dados	
Entrevistado 1	“O nosso sistema, por ser web, ele tem.”
Entrevistado 2	“No município sim.”
Entrevistado 3	Eu acho que permite sim, porque a própria integração já é uma forma de você buscar informação de todos os geradores de informações pra trazer pra onde você precisa, então a integração é que vai proporcionar isso com certeza.”
Entrevistado 4	“No momento não.”
Entrevistado 5	“Para que essa integração aconteça, deveria ter essa estrutura, porque nós estamos mandando muita informação, tem o mesmo órgão as vezes, recebendo mais de uma informação”

Quadro 29 – Resumo dos Relatos Sobre Tecnologia da Informação – Rede de Integração de Dados

No que se refere à rede de integração de dados, o estudo de Zheng (2012) destaca a importância da utilização de um sistema integrado pelas entidades, que permita o processo e comunicação das informações de forma rápida e eficaz. De acordo com o Quadro 29, essa integração de dados ocorre com tranquilidade na Entidade 01, ao passo que não ocorre na Entidade 02. Os resultados encontrados na Entidade 02 concordam com os de Borgert, Alves e Schultz (2010), que constatarem problemas de comunicação entre os setores administrativo e de ortopedia, apontando dificuldade na integração dos dados.

De forma a enriquecer a análise, a seguir, no Quadro 30, são apresentados relatos dos respondentes do *survey*, sobre questões adicionais ou outros fatos relacionados à Tecnologia da Informação.

Outros Fatores da Tecnologia de Informação que Influenciam a Implementação do SICSP
Não basta a estrutura de hardware permitir o software de custos no setor público, precisa ser desenvolvido para tal controle e não sei se há algum sistema no mercado que consiga controlar o SIC de forma transparente e efetiva sem distorções (Respondente 26).
O sistema ainda não está pronto para receber as informações (Respondente 38).
Em nosso município precisaria uma ação conjunta, e muita vontade dos governantes, pois a Tecnologia está sucateada e o sistema não comporta nem o PCASPM (Respondente 43).
O sistema de informação deve ser bem estruturado para propiciar a todos os usuários informações de que precisam no menor tempo possível (Respondente 59).
Distância física, entre as diversas secretarias, para possibilitar a integração das informações (Respondente 80).
Computadores sucateados, internet ruim (Respondente 85).
Necessidade de técnicos de informática com conhecimento em contabilidade pública e custos (Respondente 86).
Carência de recursos humanos com conhecimento específico na área de custos (Respondente 91).
Integração de maneira simplificada (Respondente 96).
A Prefeitura armazena os dados tanto no Sistema utilizado BETA, como possuímos um SERVIDOR de banco de dados para maior segurança, caso aja algum problema no sistema, o SERVIDOR realiza backup diariamente salvando todas informações de todos os setores (Respondente 101).
No nosso caso estamos providenciando um servidor profissional para que possamos implantar mais sistemas, buscando melhorar o controle dos gastos (Respondente 129).
Implantação de softwares em todas as secretarias para que os dados se consolidassem em um servidor só, possibilitando a análise dos dados, e com base nisso, tomar as decisões (Respondente 149).
Investimento na TI (Respondente 152).
Para a Implantação do Sic as secretarias teriam que estar todas integradas no sistema, isso não acontece aqui (Respondente 165).
A existência de hardwares suficientes e rede, por exemplo, não garante a implantação do SIC (Respondente 192).
Embora a implantação do Sistema de Custos seja muito importante, ainda falta sistemas informatizados que executem as tarefas de custos de forma compartilhada (Respondente 193).
Os sistemas em geral se moldam conforme exigência dos tribunais de contas, o que precisa ser melhorado é a captação de informações em tempo, claras e precisas para que sejam bem alimentados (Respondente 194).
Todos os sistemas operacionais e de controle, trabalham em rede (Respondente 196).

Quadro 30 – Outros Fatores da Tecnologia de Informação que Influenciam a Implementação do SICSP

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

O Quadro 30 só ressalta as questões que foram abordadas na análise das Entidades 01 e 02. Os principais comentários feitos pelos respondentes apontam que é necessária uma melhoria nos *hardwares* das organizações e que há uma dificuldade na integração das secretarias, dificuldade ocasionada pela distância física entre uma secretaria e outra. Na Entidade 01 percebeu-se esse fato, de acordo com a Nota de Campo 01 (2017): “verificou-se que apesar do sistema em formato web, há uma dificuldade de integração entre as secretarias pelo fato da distância física, porque algumas secretarias não ficam no prédio central da prefeitura”. De maneira sintetizada, em relação à Tecnologia da Informação, observa-se que na Entidade 01 há comunicação entre as secretarias, ao passo que tal comunicação não ocorre na Entidade 02. Sobre o armazenamento de dados, a possibilidade de armazenar dados

gerenciais, objetivos estratégicos definidos nos programas de governo e objetivos estratégicos dos demais entes federados.

O fator Estratégia evidenciou estatisticamente que apenas um dos componentes não foi percebido pelos respondentes, a questão da necessidade de melhoramento dos processos gerenciais nos outros componentes. A questão de objetivos estratégicos definidos nos programas de governos foi percebida pelos respondentes como um fator que influencia na implementação, e a questão sobre os objetivos estratégicos dos demais entes federados (União e Estado) se apresentou como o fator que não influencia na implementação.

O primeiro fator, que é a necessidade de melhoramento dos processos gerenciais, é apresentado no Quadro 31.

Necessidade de Melhoramento dos Processos Gerenciais	
Entrevistado 1	“Ainda não tem essa visão, é um fato muito novo ainda para entender que essa informação vai ser útil pra várias questões de gerenciamento, de melhora nos processos. Ainda não existe essa visão.”
Entrevistado 2	“Têm pouca visão do quanto a informação contábil poderia ser útil para a tomada de decisões. Hoje a informação contábil é basicamente utilizada para atender os órgãos de controle, Tribunal de Contas, Governo Federal, enfim, informação como se fosse para o fisco.”
Entrevistado 3	“[...] eu imagino que seja uma ferramenta muito interessante porque se o objetivo é você ter um controle pra racionalizar tudo isso, os gastos que você tem, eu acho que é através desse tipo de informação que você vai proporcionar ao gestor aquilo que ele precisa pra ter uma visão mais adequada e ver aonde ele vai ter que mudar.”
Entrevistado 4	“Ah, ela pode ser influenciada. Claro que se o gestor falar: “Ah, eu quero melhorar, saber exatamente o que eu estou pagando”, o sistema seria bem vindo, ela iria influenciar sim.”

Quadro 31 – Resumo dos Relatos Sobre Estratégia – Necessidade de Melhoramento dos Processos Gerenciais

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Nesse aspecto, os entrevistados foram questionados se a necessidade de melhoramento dos processos gerenciais tem influência na implementação do SICSP. As respostas, expostas no Quadro 31, apontam de uma forma geral, que o SICSP colaboraria na melhora dos processos gerenciais, mas que ainda não há uma visão por parte dos gestores, da importância que as informações geradas pelo SICSP representam. Tais achados discordam do estudo de Machado (2002), no qual percebeu-se que os gestores do estado de São Paulo notaram a importância das informações de custo em seu processo de decisão.

A seguir, no Quadro 32, são apresentados os relatos sobre os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo.

Objetivos Estratégicos Definidos nos Programas de Governo	
Entrevistado 1	“O PPA é montado também pra atender a lei, ele é um planejamento dos recursos, mas ele não tinha até então essa visão de que forma que os custos podem nos favorecer quanto a isso. Então ele não influencia também não.”
Entrevistado 2	“Sim. Porque se não estiver previsto nessas peças não pode ser feito.”
Entrevistado 3	“Com certeza. Porque toda a origem daquilo que você imagina que vai fazer está lá nas peças orçamentárias. Então, a partir do momento que você tem um PPA, uma LDO e uma LOA bem elaborado, que ele vai estar dentro da condição que você precisa, na sua execução, pra levantar esses dados, com certeza eles vão influenciar positivamente no futuro, principalmente na execução.”
Entrevistado 4	“Como nunca foi pensado nessa implantação do sistema, logo nas peças orçamentárias também não foi visto isso, não foi pensado com o objetivo de usar esse sistema. Mas se por acaso em algum momento fosse pensar isso, aí sim melhoraria. Mas no momento não é o nosso caso. Nunca se pensou em implantar o sistema de custos, logo as leis não atendem esse quesito.”

Quadro 32 – Resumo dos Relatos Sobre Estratégia – Objetivos Estratégicos Definidos nos Programas de Governo

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A segunda questão do fator Estratégia questionou se os objetivos estratégicos definidos nos programas de governos por meio das peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) influenciam a implementação do sistema de custos.

Os relatos exibidos no Quadro 32 apontam que os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo influenciam na implementação do SICSP, mas que em nenhuma das entidades houve qualquer previsão ou menção para sua implementação nas últimas peças elaboradas.

Estatisticamente, comprovou-se que os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo influenciam positivamente na implementação do SICSP, corroborando com a opinião dos entrevistados.

Ainda, questionou-se dentro do fator estratégia se os objetivos estratégicos dos demais entes federados influenciam na implementação do SICSP. Os relatos são demonstrados no Quadro 33.

Objetivos Estratégicos dos Demais Entes Federados	
Entrevistado 2	“Sim. Porque são eles que legislam sobre isso, então se houver uma legislação que exija, consequentemente os órgãos públicos vão implementar. Enquanto não for exigido, acho muito pouco provável que isso aconteça, até pelo custo que isso implica.”
Entrevistado 3	“Eu vejo que também influenciam, porque como um poder depende do outro, então é uma consequência, a partir do momento que eles implementam alguma coisa, ou pelo menos direcionam, a estratégia deles é aquela, como tem a demanda de recursos, que está dependendo de um e de outro, ele vai influenciar sim.”
Entrevistado 4	“Acredito que não, na minha opinião.”

Quadro 33 – Resumo dos Relatos Sobre Estratégia – Objetivos Estratégicos dos Demais Entes Federados

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Conforme o Quadro 33, os entrevistados da Entidade 01 afirmaram que existe influência dos objetivos estratégicos dos demais entes federados na implementação do SICSP, enquanto na Entidade 02 essa influência não é percebida.

Por meio da análise quantitativa, comprovou-se que os objetivos estratégicos da União e do Estado não exercem influência sobre a implementação do SICSP, o que concorda com as opiniões percebidas na Entidade 02.

Em resumo, no fator contingencial Estratégia percebeu-se que o SICSP colaboraria na melhora dos processos gerenciais, mas, ainda, não há uma visão por parte dos gestores, da importância que as informações geradas pelo SICSP representam. Os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo influenciam na implementação do SICSP, mas em nenhuma das entidades houve qualquer previsão ou menção para sua implementação nas últimas peças elaboradas. E, ainda, na Entidade 01 destacou-se que há influência dos objetivos estratégicos dos demais entes federados na implementação do SICSP, enquanto na Entidade 02 essa influência não é percebida.

No Quadro 34 são retratadas informações adicionais sobre o fator Estratégia, manifestadas pelos respondentes na parte qualitativa do *survey* aplicado.

Outros Fatores da Estratégia que Influenciam a Implementação do SICSP
Se não houver apoio da União e do Estado para implementação do SIC, dificilmente, pequenos municípios, terão capacidade técnica para implementá-lo (Respondente 80).
A falta de objetivos estratégicos também influenciam na implantação do SIC (Respondente 85).
Falta de estratégia dos agentes políticos que não se interessam pelas informações geradas, sem interesse portanto, na implementação do sistema (Respondente 86).
Os Gestores que não possuem conhecimento sobre esta ferramenta (Respondente 102).
Auxílio na tomada de decisões e busca do aperfeiçoamento dos serviços públicos prestados (Respondente 125).
Todos os entes federativos se encontram com a necessidade de melhorar a gestão dos recursos, devido a crise que o País está passando (Respondente 129).
Estratégia concentrada apenas no gestor do município, sem disseminação da organização como um todo (Respondente 162).
Saber o real custo de cada ação, atividade ou até atendimento realizado pelo município a cada cidadão da população (Respondente 177).
A implantação do SIC deveria ser influenciada pelos objetivos/metabolos já estabelecidos nas leis orçamentárias, entretanto ainda não é de forma efetiva (Respondente 192).
O gestor hoje tem uma gama de problemas a resolver, e o principal é a escassez de recursos e o aumento das demandas, é preciso se fazer mais com menos, é preciso se usar com inteligência os recursos públicos, é preciso estancar sangrias por onde escorre dinheiro que deveria ser bem aproveitado (Respondente 194).
Gestão Administrativa eficiente e transparente (Respondente 196).
Melhoria na visão dos gestores que deveriam buscar melhores fontes de planejamento e melhoria na gerência de seus departamentos (Respondente 202).

Quadro 34 – Outros Fatores da Estratégia que Influenciam a Implementação do SICSP

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Para iniciar a análise do fator contingencial Porte, no Quadro 35 são apresentados os principais relatos sobre o porte medido pela arrecadação, se este influencia na implementação do SICSP.

Porte Medido pela Arrecadação	
Entrevistado 1	“Há a vantagem de ter uma ferramenta na entidade, mas não vejo a influência de ser município desse porte ou daquele porte, não acredito que vai influenciar, na minha opinião não, não influencia.”
Entrevistado 2	“As atividades vão ser realizadas, elas terão que ser padrão, para controlar custos. Então em termos de investimentos em sistemas, pessoal, isso não vai variar muito. Então, o município que é maior, que tem mais arrecadação, tem um quadro de pessoal maior, vai ter mais facilidade.”
Entrevistado 3	“[...] a questão de tamanho do município, a arrecadação ser mais significativa ou não, eu imagino que quanto maior o município com a arrecadação, acho que a necessidade dela é maior também, de se implementar, porque é muito recurso que transita e que você trabalha com ações, enfim, são várias situações que demandam uma movimentação muito grande de recursos. Então com certeza absoluta, a influência vai ser muito maior, até pra você ter a necessidade de ter algo mais bem elaborado na mão, pra você poder gerenciar tudo isso.”
Entrevistado 4	“Eu acredito que sim. Porque se ele arrecada mais, ele vai trabalhar mais, vai ter mais recursos para gerir, então eu acredito que seria mais importante. Se arrecada menos, o dinheiro é bem menor, então é mais fácil de gerir fora do sistema de custos. No nosso caso, como a arrecadação é menor, não é tão complicado fazer a gerência desses recursos sem o sistema..”
Entrevistado 5	“[...] quando houver a necessidade e a obrigatoriedade de se implantar o sistema de custos por exigência de uma legislação, seja ela do Tesouro Nacional ou do Tribunal de Contas do Paraná, vejo que os municípios pequenos terão dificuldade.”

Quadro 35 – Resumo dos Relatos Sobre Porte – Porte Medido pela Arrecadação

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

De acordo com o Quadro 35, com exceção do Entrevistado 01, os demais entrevistados relatam perceber influência do porte medido pela arrecadação, afirmando que municípios menores terão mais dificuldades na implementação do SICSP e que alguns fatores dos municípios com arrecadação maior proporcionam uma facilidade maior, como o fato de ter uma quantidade maior de funcionários na prefeitura do município, por exemplo.

Após os relatos sobre o porte medido pela arrecadação, na sequência são apresentados os relatos do porte medido pela população, por meio do Quadro 36.

Porte Medido pela População	
Entrevistado 1	“No sentido de que ele precisaria mais ainda de ter um controle, de evitar os desperdícios, de ter realmente esse controle de custos, ele influenciaria, porque daí é um município grande, então as despesas são grandes, precisaria ter um estudo melhor, pra se atingir melhor os objetivos e atender melhor a questão das pessoas, do contribuinte, do cidadão. Então nesse sentido, na minha opinião sim.”
Entrevistado 2	“Acredito que não, porque esse não é um fator. É a estrutura mesmo interna de governo, de estrutura técnica que vai influenciar mais.”
Entrevistado 3	“Eu também acho que influencia. Porque queira ou não, na medida que o tempo vai passando, ela também começa ficar cada vez mais exigente.”
Entrevistado 4	“Pela população, depende da população também. Se é uma população que cobra mais, eu acredito que influencia e se é uma população as vezes numerosa, mas não interfere muito na administração pública, eu acredito que não.”
Entrevistado 5	“Não vejo influência, de meu conhecimento não.”

Quadro 36 – Resumo dos Relatos Sobre Porte – Porte Medido pela População

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

No que refere-se ao porte medido pela população, os relatos apresentados no Quadro 36 demonstram que 2 entrevistados não percebem influência pelo fato do município ser mais populoso ou não, mas os outros 3 dizem que essa influência pode existir sim, pelo fato, por exemplo, de haver uma cobrança maior, quando há uma população maior.

Ainda, no âmbito do fator contingencial Porte, no Quadro 37 é apresentada a sua influência, medida pelo PIB.

Porte Medido pelo PIB	
Entrevistado 1	“Também se você está em crescimento, é um fator maior ainda de você realmente ter esse controle. Então se você está em crescimento, se o município tem esse porte, eu acho que cada vez mais tem que ter um controle, tem que ter uma análise dos custos, de quanto custaria manter essa ou aquela escola, criar aqui ou ali, nesse sentido acho que pode influenciar.”
Entrevistado 2	“Acho que a mesma coisa que a arrecadação, se a arrecadação influencia, consequentemente o PIB influencia também.”
Entrevistado 3	“Eu acho que tudo é um trabalho muito paralelamente, acho que a partir do momento que você imagina que a arrecadação, pelo fato dela ser significativa, e pelo fato de ter uma população grande e um PIB também elevado, acho que é uma consequência natural, tudo leva a influenciar para que você implemente, que isso tenha uma consistência para aquilo que o gestor precisa, a população também precisa da resposta.”
Entrevistado 4	“Eu acredito que pode influenciar porque tudo depende, todos os quesitos que estão relacionados ao porte do município, vão lá na arrecadação.”
Entrevistado 5	“Eu vejo que para os maiores, quanto maior o município também maior a sua dificuldade, também a sua demanda. Então vejo que daí vai ocorrer uma influência para que se adapte o mais rápido possível para esse centro de custos.”

Quadro 37 – Resumo dos Relatos Sobre Porte – Porte Medido pelo PIB

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

No que concerne ao porte medido pelo PIB, conforme exposto no Quadro 37, os entrevistados o-compararam com o aspecto da arrecadação e relataram que há influência do porte medido pelo PIB na implementação do SICSP.

De maneira resumida, o fator contingencial Porte, medido pela arrecadação foi destacado como influenciador, visto que, de acordo com relatos, municípios menores terão mais dificuldades na implementação do SICSP e que alguns fatores dos municípios com arrecadação maior proporcionam uma facilidade maior. No que se refere à população, a maioria dos entrevistados destacou que existe influência e em relação ao PIB, também foi identificada tal influência.

A seguir, no Quadro 38 são apresentados outros fatores do Porte que foram retratados de forma qualitativa pelos respondentes do *survey*.

Outros Fatores do Porte que Influenciam a Implementação do SICSP
Quanto maiores esses fatores, maior o município e sua população, consequentemente maior a gama de serviços prestados. Portanto, maior a dificuldade de implementação do SIC (Respondente 26).
Quanto maior o Município, e seus munícipes, logo haverá exigência maior pelo limite dos gastos (Respondente 52).
Arrecadação própria. Políticas dos gestores. Formação acadêmica dos gestores. Apoio de outras esferas de governo. Implementação do SIC, por outras esferas de governo e Tribunal de Contas (Respondente 80).
A descrença no poder público e a falta de escolaridade da população em geral também influencia na implantação do sistema de custos (Respondente 85).
Estes três fatores têm influências diretas por ser município de pequeno porte (Respondente 125).
Por se tratar de um município pequeno, somente uma minoria da população se interessa em acompanhar a aplicação dos recursos públicos, fazem com que os gestores na sua maioria se acomode (Respondente 129).
Independente do tamanho do município e o número da população, todo município deveria ter o sistema de custos. Porém acredito que os municípios só irão implantar um sistemas quando o Tribunal de Contas exigir (Respondente 141).
O porte não influencia na implantação do SIC nas entidades publicas, o que mais influencia e sem dúvida o sistema de trabalho, ou seja, a forma como esta estruturada a equipe para gerenciamento de informações (Respondente 151).
Municípios pequenos com arrecadação baixa acabam sofrendo porque faltam recursos para o atendimento básico à população, consequentemente não tendo dinheiro para outros tipos de investimento (Respondente 152).
O porte do município não é desculpa para a não implantação do SIC, mas sim o desinteresse dos gestor público em implantar o Sistema (Respondente 165).
Independe do porte do município, arrecadação ou população para implantar o SIC, desde o menor até o maior município com a implantação do SIC terá um real conhecimento de cada ação desenvolvida com o seu real custo ao cidadão (Respondente 177).
O porte de um município, em qualquer um dos critérios, não deveria influenciar na necessidade do gestor em obter informações úteis para tomada de decisões (Respondente 192).
O porte do município em sua extensão territorial também influencia na implementação do SIC, visto que município com grande extensão territorial como o nosso, gasta mais com conservação de estradas, com deslocamento de servidores, com saúde, com educação, com combustível, com numero de servidores, com transporte de alunos, do que aquele que mantem a maioria de suas ações em um núcleo(cidade) (Respondente 194).
Independente do porte do Município, a implantação do SIC tem influência no crescimento econômico e na eficiência administrativa (Respondente 196).
Não acredito que o porte do município seja empecilho para implantação do sistema, o que falta é gerenciamento (Respondente 202).

Quadro 38 – Outros Fatores do Porte que Influenciam a Implementação do SICSP

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

De acordo com o Quadro 38, cabe destaque ao comentário que fala sobre a influência do porte, medido sob a ótica da extensão territorial, sendo esta uma outra ótica do Porte que pode vir a influenciar a implementação do SICSP.

Para encerrar a análise sobre o fator contingencial Porte, a seguir, na Figura 14 é exibida uma nuvem de palavras com as palavras que mais ocorreram nas respostas das entrevistas relativas ao fator.



Figura 14 – Nuvem de Palavras – Fator Contingencial Porte

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

De acordo com a Figura 14, percebe-se que as palavras que mais ocorreram no fator contingencial Porte foram População, Arrecadação, Maior, Influenciar e Porte. Daí infere-se que tais palavras decorrem do direcionamento da entrevista para verificar se há influência da população, da arrecadação e do PIB quanto se trata de porte do município, que pode influenciar a implementação do SICSP.

5.4 DISCUSSÃO DAS HIPÓTESES/PROPOSIÇÕES

Essa subseção tem por objetivo a discussão das hipóteses e proposições que orientaram o estudo.

Nas hipóteses que tratam do Ambiente Externo foi rejeitada a hipótese nula e aceita a hipótese alternativa, cujo resultado apontou existir influência do Ambiente Externo na implementação do SICSP. A confirmação da hipótese concorda com os estudos de Silva,

Carli, Dal Magro e Scarpin (2014) que obtiveram como resultados que, à luz da teoria contingencial, as empresas pesquisadas sofrem influência do ambiente em que estão inseridas. Ainda, resultado parecido foi encontrado por Beuren e Fiorentin (2014).

Em relação à proposição sobre Ambiente Externo, identificou-se que no fator contingencial Ambiente Externo, a implementação do SICSP é influenciada pela sociedade em geral, pelo fator legislação, pelo atual momento econômico do país e em partes pela exigência da sociedade por mais transparência.

No que se refere à Estrutura, também foi rejeitada a hipótese nula e aceita a hipótese alternativa, por ter sido comprovada influência da Estrutura na implementação do SICSP, o que concorda com o estudo de Marques (2012), em que características da estrutura favorecem a utilização do custeio alvo.

Sobre a proposição do fator Estrutura, percebeu-se que a influência desse fator na implementação do SICSP ocorre por meio da estrutura do capital intelectual e em partes, pela forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias. Além disso, para a implementação do SICSP, seria necessária a contratação de pessoal nas duas entidades e a capacitação, que influencia também a implementação. De uma forma geral, as entidades não possuem flexibilidade em seu organograma, que permitiria a implementação do SICSP.

Quanto à Tecnologia, foi rejeitada a hipótese nula e aceita a hipótese alternativa, cujo resultado apontou existir influência da Tecnologia na implementação do SICSP. Essa confirmação apresenta coerência com o estudo de Espejo (2008), que chegou no resultado de que tal variável influencia a adoção do *Customer Relationship Management* (CRM).

Analisando a proposição sobre a Tecnologia, ressalta-se que as entidades analisadas não possuem um sistema operacional preparado para a implementação do SICSP, também não possuem uma equipe técnica especializada em custos e um profissional com conhecimento em tecnologia que possa dar suporte ao SICSP. Ainda, sobre equipamentos de informática, a Entidade 01 os possui, ao passo que a Entidade 02 não. Destaca-se ainda que os sistemas disponibilizados pela administração pública federal e estadual não são úteis para a implementação do SICSP, o que confronta o resultado da pesquisa quantitativa, de que os sistemas disponibilizados atualmente pela Administração Pública Federal e Estadual influenciam positivamente na implementação do SICSP.

No que concerne ao fator Tecnologia da Informação, a hipótese nula foi aceita, devido ao fato de que não houve comprovação de influência dos respectivos fatores na implementação do SICSP. Tal achado discorda com Silva (2013), que evidenciou em sua pesquisa que há

influência do fator contingencial Tecnologia da Informação na qualidade dos controles e processos de gestão de risco.

Em relação à proposição do fator Tecnologia da Informação, observou-se que na Entidade 01 há comunicação entre as secretarias, ao passo que tal comunicação não ocorre na Entidade 02. Sobre o armazenamento de dados, a possibilidade armazenar dados referentes a custos ocorre na Entidade 01, mas não ocorre na Entidade 02. A integração de dados também ocorre com sucesso na Entidade 01 e não ocorre na Entidade 02.

No fator contingencial Estratégia foi rejeitada a hipótese nula e aceita a hipótese alternativa, por ter sido atestada influência do mesmo na implementação do SICSP. Essa influência concorda com o estudo de Campos (2013), no qual houve constatação de que a existência de uma estratégia voltada para o fornecimento de produtos/serviços de alta qualidade, suporte ao cliente e desenvolvimento de característica únicas desses produtos/serviços afeta a utilização de artefatos modernos. Um artefato moderno poderia ser o SICSP.

No que diz respeito à proposição do fator Estratégia, percebeu-se que o SICSP colaboraria na melhora dos processos gerenciais, mas, ainda, não há uma visão por parte dos gestores, da importância que as informações geradas pelo SICSP representam. Os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo influenciam na implementação do SICSP, de acordo com a pesquisa qualitativa, mais uma vez divergindo do resultado sobre o fator encontrado na pesquisa quantitativa, mas em nenhuma das entidades houve qualquer previsão ou menção para sua implementação nas últimas peças elaboradas. E ainda, na Entidade 01 destacou-se que há influência dos objetivos estratégicos dos demais entes federados na implementação do SICSP, enquanto na Entidade 02 essa influência não é percebida.

Por fim, no fator contingencial Porte, a hipótese nula foi aceita, devido ao fato de que não houve comprovação estatística de influência dos respectivos fatores na implementação do SICSP, apesar dos resultados da pesquisa qualitativa serem contrários. O seguinte resultado não corrobora com Frezatti et al. (2009), que afirmou existir associação entre o tamanho da organização e os sistemas de controle gerenciais mais sofisticados.

A respeito da proposição sobre Porte, concluiu-se que quando medido pela arrecadação, ele é percebido como influenciador. No que se refere à população, a maioria dos entrevistados destacou que existe influência, e em relação ao PIB, também foi identificada influência.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Teoria Contingencial preconiza que não há uma estrutura ideal para todas as empresas e por meio de seus fatores contingenciais, tem sido utilizada para estudos no âmbito gerencial das organizações.

Tendo em vista a eficiência da Teoria Contingencial para explicação de situações gerenciais nas entidades, a seguinte questão problema orientou a pesquisa: Qual a influência de fatores contingenciais na implementação do SICSP e como esses fatores influenciam a adoção do referido artefato de gestão no setor público?

A partir da investigação dos fatores contingenciais Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia, Tecnologia da Informação, Estratégia e Porte, e por meio de análises quantitativas a partir de um *survey*, e qualitativas oriundas de um estudo de caso múltiplo, foi possível responder o problema de pesquisa.

Sobre o fator contingencial Ambiente Externo, verificou-se estatisticamente que a NBC T 16.11, que foi a última Norma de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) criada pelo CFC e que dispõe sobre custos, não influencia na implementação do SICSP. Além disso, identificou-se por meio da pesquisa qualitativa, que há influência pela sociedade em geral, pelo fator legislação, pelo atual momento econômico do país e em partes pela exigência da sociedade por mais transparência. Ainda, foram identificados outros fatores do Ambiente Externo que poderiam influenciar tal implementação, tais como penalidades por parte dos órgãos de controle, a Lei de Responsabilidade Fiscal, mercado local, grupo político, instabilidade do mercado, alta concorrência, interferência política, entendimento da sociedade, falta de cultura dos gestores, necessidade de ofertar serviços de qualidade a população, a custos justos e o acompanhamento fiscal pelo poder legislativo.

O segundo fator contingencial analisado foi a Estrutura, e pode-se concluir que a influência desse fator na implementação do SICSP ocorre por meio da estrutura do capital intelectual e em partes, pela forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias. Além disso, para a implementação do SICSP, seria necessária a contratação de pessoal nas duas entidades e a capacitação, que influencia também a implementação. De uma forma geral, as entidades não possuem flexibilidade em seu organograma, que permitiria a implementação do SICSP. Por meio da análise quantitativa, comprovou-se que a

forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) não influenciam na implementação do SICSP.

No que se refere à Tecnologia, as entidades analisadas não possuem um sistema operacional preparado para a implementação do SICSP, também não possuem uma equipe técnica especializada em custos e um profissional com conhecimento em tecnologia que possa dar suporte ao SICSP. Em relação à equipamentos de informática, a Entidade 01 os possui, ao passo que a Entidade 02 não. Destaca-se ainda que os sistemas disponibilizados pela administração pública federal e estadual não são úteis para a implementação do SICSP. Na análise quantitativa, constatou-se que o fato de existirem sistemas operacionais instalados e preparados influencia positivamente a implementação do SICSP, bem como o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos, o fato de existir um profissional com conhecimento em tecnologia, que possa dar suporte ao sistema de custos e os sistemas disponibilizados atualmente pela Administração Pública Federal e Estadual, que também influenciam de forma positiva a implementação do SICSP.

Quanto à Tecnologia da Informação, observa-se que na Entidade 01 há comunicação entre as secretarias, ao passo que tal comunicação não ocorre na Entidade 02. Sobre o armazenamento de dados, a possibilidade de armazenar dados referentes a custos ocorre na Entidade 01, mas não ocorre na Entidade 02. A integração de dados também ocorre com sucesso na Entidade 01 e não ocorre na Entidade 02. Em relação à análise quantitativa, não foi comprovada estatisticamente influência de nenhuma das variáveis sobre a implementação do SICSP.

No fator contingencial Estratégia, percebeu-se que o SICSP colaboraria na melhora dos processos gerenciais, mas ainda não há uma visão por parte dos gestores, da importância que as informações geradas pelo SICSP representam. Além disso, os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo influenciam na implementação do SICSP, mas em nenhuma das entidades houve qualquer previsão ou menção para sua implementação nas últimas peças elaboradas. E, ainda, na Entidade 01 destacou-se que há influência dos objetivos estratégicos dos demais entes federados na implementação do SICSP, enquanto na Entidade 02 essa influência não é percebida. Estatisticamente, comprovou-se que os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo influenciam na implementação do SICSP e que os objetivos estratégicos dos demais entes federados não exercem influência.

O último fator contingencial analisado foi Porte, investigado sob a ótica da população, da arrecadação e do PIB. O fator medido pela arrecadação foi visto como influenciador, ao

passo que, de acordo com relatos, municípios menores terão mais dificuldades na implementação do SICSP e que alguns fatores dos municípios com arrecadação maior proporcionam uma facilidade maior. No que se refere à população, a maioria dos entrevistados destacou que existe influência, e em relação ao PIB, também foi identificada influência. Estatisticamente, não se verificou influência do Porte sob nenhuma das óticas investigadas.

Em relação às hipóteses, pode-se dizer que foram parcialmente validadas. Nas hipóteses que tratam do Ambiente Externo foi rejeitada a hipótese nula e aceita a hipótese alternativa, cujo resultado apontou existir influência do Ambiente Externo na implementação do SICSP. No que se tange à Estrutura, também foi rejeitada a hipótese nula e aceita a hipótese alternativa, por ter sido comprovada a influência da Estrutura na implementação do SICSP.

Quanto à Tecnologia, foi rejeitada a hipótese nula e aceita a hipótese alternativa, cujo resultado apontou existir influência da Tecnologia na implementação do SICSP. O mesmo ocorreu com o fator contingencial Estratégia, no qual foi rejeitada a hipótese nula e aceita a hipótese alternativa, por ter sido atestada influência do mesmo na implementação do SICSP. Já nos fatores Tecnologia da Informação e Porte, a hipótese nula foi aceita, devido ao fato de que não houve comprovação de influência dos respectivos fatores na implementação do SICSP.

As proposições demonstraram que existem aspectos influenciadores na implementação do SICSP em todos os fatores contingenciais estudados, alguns em maiores e outros em menores proporções.

Como contribuição teórica do estudo, destaca-se o entendimento dos fatores contingenciais em entidades do setor público, evidenciando lacunas na própria teoria, visto que alguns fatores não podem ser explicados, devido a falta de estudos nessa área.

Ainda, no âmbito de contribuições técnicas/práticas, considerando-se a baixa adesão de implantação do SICSP por parte dos municípios, destacam-se as limitações que os gestores públicos precisam superar, tendo em vista que a intensidade na implementação do SICSP melhora a qualidade do gasto público e influencia diretamente na sociedade em geral. Cabe também a observação dos resultados pelos órgãos fiscalizadores dos municípios, uma vez que um dos principais resultados encontrados aponta que o SICSP não é implantado por não estar sendo exigido por estes até o momento.

O estudo delimitou-se ao estudo do SICSP, utilizando a Teoria da Contingência como teoria de base, na forma de levantamento e estudo de caso, limitando-se a pesquisar os *controllers*

e contadores dos órgãos do poder executivo dos municípios do Paraná, o que não permite que seus resultados sejam generalizados para outros estados.

Como sugestão de estudos futuros, recomenda-se que seja explorado o tema SICSP sob a ótica de outras teorias e com outros profissionais possivelmente envolvidos em sua implantação. Além disso, o estudo pode ser desenvolvido em outros estados brasileiros, a fim de que possam ser comparados os resultados.

REFERÊNCIAS

- Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50(1), 37-63.
- Amaro, H. D. (2014). *Influência de fatores contingenciais no desempenho acadêmico de discentes do curso de Ciências Contábeis de IFES*. (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Araújo, C. A., Carneiro, A. F., & Santana, A. F. B. (2015). Sistemas de Custos Públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 20 (2), 70-89.
- Ayda, F., & Affes, H. (2014). Contextual factors impact on the use of new management accounting practices: An empirical analysis in the Tunisian context. *Journal of research in international business and management*, 4, 45-55.
- Azevedo, R. R., Souza, J. A., & Veiga, C. M. F. (2010). *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*. Curitiba: Tecnodata Educacional, 2010.
- Brasil, Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 (1964). *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em 10/09/2016.
- Beuren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 195.
- Beuren, I., & Macohon, E. (2011). Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: Um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 10(1-2), 78-91.
- Beuren, I. M., & Schlindwein, N. F. (2008). Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, 3(2), 24-47.
- Bitti, E. J. S., Aquino, A. C. B., & Cardoso, R. L. (2011). Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, 7(3), 06-24.
- Borgert, A., Viegas Alves, R., & Schultz, C. A. (2010). Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(14).
- Burns, T. E., & Stalker, G. M. (1961). *The management of innovation*. University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship.

- Camacho, R. R. (2010). *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Campos, L. C. (2013). *Fatores que influenciam a utilização de artefatos de contabilidade gerencial: um estudo nas empresas cearenses* (Doctoral dissertation).
- Carneiro, A. F., Silva Neto, J. M., Locks, R., & Santos, M. M. A. (2012). Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 3-22.
- Castro, C. M. (2006). *A Prática da Pesquisa*. Pearson Prentice Hall.
- Chandler Jr, A. D. (1962). *Strategy and structure: Chapters in the history of the industrial enterprise*.
- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 189-205.
- Chen, S. (2008). DCF techniques and nonfinancial measures in capital budgeting: a contingency approach analysis. *Behavioral Research in Accounting*, 20(1), 13-29.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2), 127-168.
- Chenhall, R. H. (2006). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbooks of management accounting research*, 1, 163-205.
- Chiavenato, I. (2003). *Introdução à teoria geral da administração*. Elsevier Brasil.
- Conselho Federal de Contabilidade, Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. *Aprova a NBC T 16.11 – Sistemas de Informação de Custos do Setor Público*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10/09/16.
- Creswell, J. W. (2007). *Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Trad. Luciana de Oliveira da Rocha. 2ª ed. Porto Alegre: Artmed.
- Dias, H. L., Gondrige, E. O., Clemente, A., Espejo, M. M. D. S. B., & Voese, S. B. (2009). Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do Estado de Santa Catarina. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, (5), 373-399.
- Donaldson, L. (1999). *Teoria da contingência estrutural. Tradução de Marcos Amatucci. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia & NORD, Walter R. Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. Vol. 1. São Paulo. Atlas.

- Espejo, M. M. D. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of management review*, 14(4), 532-550.
- Exame.com (2017). Disponível em < <http://exame.abril.com.br/economia/>>. Acesso em 28/05/2017.
- Fagundes, J. A., Petri, M., Lavarda, R. B., Rodrigues, M. R., Lavarda, C. E. F., & Soller, C. C. (2010). Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. *Gestão & Regionalidade (Online)*, 26(78).
- Field, A. (2009). *Descobrendo a estatística usando o SPSS-2*. Bookman Editora.
- Fiirst, C. (2016). *Contradições, práxis e forças externas que impulsionaram a gênese da mudança institucional para implantação do sistema de custos em um município brasileiro*. (Doctoral dissertation, Universidade Regional de Blumenau).
- Fomento Paraná. Fomento Paraná mais perto de você. Disponível em: <<http://www.fomento.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=189>>. Acesso em 10/09/16.
- Foster, G., & Horngren, C. (1988). Flexible manufacturing systems: cost management and cost accounting implications. *Journal of Cost Management*, 2(3), 16-24.
- 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 (REPeC)*, 7(2).
- Frega, J. R., Lemos, I. S., & Souza, A. (2007). A dinâmica do alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos: um estudo de caso. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Freitas, M. M. M., Freitas, W. F., & Gomes, P. H. V. (2014). Sistema de Informação de Custos no Setor Público. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., Junqueira, E., R. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Garcia, F. C., & Bronzo, M. (2000). As bases epistemológicas do pensamento administrativo convencional e a crítica à teoria das organizações. *Encontro de Estudos Organizacionais da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, 1.
- Gerdin, J., & Greve, J. (2004). Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3), 303-326.

- Gil, A. C. (2009). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas.
- Gliaubicas, D., & Kanapickienė, R. (2015). Contingencies Impact on Strategic Cost Management Usage in Lithuanian Companies. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 213, 254-260.
- Glock, C. H., & Broens, M. G. (2011). The organization of purchasing at German universities: an empirical investigation. *International Journal of Public Administration*, 34(10), 662-673.
- Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2012). Teoria da contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 3(2).
- Goularte, J. L. L., Behr, A., & Tomasel, N. (2015). Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. *Anais da Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Bento Gonçalves, RS, Brasil, 15.
- Granero, L. P., Guillén, M., & Bañón-Gomis, A. J. (2016). Influencia de los factores de contingencia em el desarrollo del cuadro de mando integral y su asociación com um rendimento mejor. El caso de las empresas españolas. *Revista de Contabilidad*.
- Greiner, L. E. (1972). *Evolution and revolution as organizations grow*.
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2008). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de administração Mackenzie*, 7(2).
- Hair Jr., J. F., Babin, B., Money, A. H., & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management accounting research*, 15(4), 415-439.
- Hawley, R. (1968). Solid insulators in vacuum: a review. *Vacuum*, 18(7), 383-390.
- Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of management accounting research*, 12(1), 1-17.
- Ikeanyibe, O. M. (2016). New Public Management and Administrative Reforms in Nigeria. *International Journal of Public Administration*, 39(7), 563-576.
- Kerlinger, F. N. (1910). *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. Epu.

- Lakatos, E. M, Marconi, M. A. (1992). *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos*. São Paulo: Atlas.
- Laudon, S. (1999). Sistema Informacion.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative science quarterly*, 1-47.
- Lovato, E. L. (2015). Sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão e desenvolvimento municipal (Doctoral dissertation, Universidade Tecnológica Federal do Paraná).
- Lundvall, B. A. (2010). Políticas de inovação na economia do aprendizado. *Parcerias estratégicas*, 6(10), 200-218.
- Machado, N. (2002). Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- 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-RAP*, 44(4).
- Mantovani, F. R. (2012). *Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Martins, E (2010). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.
- Mintzberg, H. (2006). *O Processo da Estratégia*-4. Bookman Editora.
- Morgan, G., Bergamini, C. W., & Coda, R. (1996). *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas.
- Observatório Social (2017). Disponível em <<http://www.osbrasil.org.br>>. Acesso em 28/05/2017.
- Oliveira, A. B. S. et al. (2003). *Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade*. São Paulo: Saraiva.
- Oliveira, D. D. P. R. (2008). *Teoria Geral Da Administração: Uma Abordagem Prática*. Editora Atlas SA.

- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Parcianelo, E., Gonçalves, H. S., & Soares, C. S. (2015). A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS. In: *Anais do 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*.
- Parente, P. H. N., Luca, M. M. M., & Vasconcelos, A. C. (2015). Teoria contingencial e intangibilidade: um estudo nas empresas listadas na BM&FBovespa. *Enfoque Reflexão Contábil*, 34(3), 21-40.
- Perrow, C. (1967). A framework for the comparative analysis of organizations. *American Sociological Review*, 194-208.
- Rezende, D. A., & Abreu, A. F. D. (2000). *Tecnologia da informação aplicada a sistemas de informação empresariais*. São Paulo: Atlas, 3.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Rosa, F. S., 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. *Contabilidade y Negocios*, 10, (19), 27-42.
- Santos, F. B. (2014). *Determinantes de custos na limpeza predial terceirizada: benchmarking em universidades federais* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Santos, L. M., Gomes, D. T., Ferreira, M. A. M., & Dutra, D. R. (2011). Análise do Desempenho de Empresas do Setor de Confecções Brasileiro sob a Ótica da Teoria da Contingência Estrutural: Um Estudo Empírico. *Revista Gestão & Tecnologia*, 11(2), 34-52.
- Selto, F. H., Renner, C. J., & Young, S. M. (1995). Assessing the organizational fit of a just-in-time manufacturing system: testing selection, interaction and systems models of contingency theory. *Accounting, Organizations and Society*, 20(7), 665-684.
- Silva, M. Z. (2013). *Gerenciamento de riscos corporativos sob o enfoque da teoria contingencial: estudo de caso em uma organização hospitalar* (Doctoral dissertation, Universidade Regional de Blumenau).
- Silva, M. Z., Scarpin, J. E., Barp, A. D., & Dias, D. R. (2013). Determinantes Contingenciais que Contribuem para Efetividade do Sistema de Custeio em Hospitais: Um Estudo de Caso em um Hospital do Vale do Itajaí-SC. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, 2(1), 67-90.
- Silva, M. Z., Scarpin, J. E., Rocha, W., & Di Domenico, D. (2014). Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira. *Revista de Administração*, 49(2), 399-414.

- Silva, P. G. K. (2014). O papel do controle interno na administração pública. *ConTexto*, 2(2).
- Silva, T. P., Fank, O. L., & Scarpin, J. E. (2011). Entendimento e grau quanto à aplicação de sistemas de custos pelos gestores públicos com base na lei de responsabilidade fiscal. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Silva, V. C. Z., Carli, S. B., Dal Magro, C. B., & Scarpin, J. E. (2014). Investigação de práticas de gestão de custos conjuntos em indústrias de laticínios: uma abordagem contingencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 33(1), 123-142.
- Söthe, A., Silva, M., & Reichert, S. H. (2015). Sistemas de custeio na Administração Pública Municipal: uma aplicação da gestão de custos na Secretaria Municipal da Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste/SC. *ABCustos*, 5(2).
- Thompson, J. D. (1967). *Organizations in action: Social science bases of administrative theory*. Transactionpublishers.
- Tribunal de Contas do Estado do Paraná (2017). Disponível em <<http://www1.tce.pr.gov.br/>>. Acessoem 28/05/2017.
- Tzeng, G. H., & Huang, J. J. (2011). *Multiple attribute decision making: methods and applications*. CRC press.
- Van Nguyen, H., & Brooks, A. (1997). An empirical investigation of adoption issues relating to activity-based costing. *Asian Review of Accounting*, 5(1), 1-18.
- Verbeeten, F. H. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492-506.
- Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65-76.
- Woodward, J. (1965). *Industrial organization; theory and practice*. London: Oxford Unity Press.
- Yin Robert, K. (2005). Estudo de caso: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman.
- Zheng, T. (2012). *Balancing the tensions between the control and innovative roles of management control systems: a case study of Chinese organization* (Doctoral dissertation, Northumbria University).
- Zonatto, V. C. S., Carli, S. B., Magro, C. B. D., & Scarpin, J. E. (2014). Investigação de práticas de gestão de custos conjuntos em indústrias de laticínios: uma abordagem contingencial. *Enfoque Reflexão Contábil*, 33(1), 123-142.

APÊNDICES

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....	120
APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA.....	124

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

**QUESTIONÁRIO – FATORES CONTINGENCIAIS QUE AFETAM A
IMPLEMENTAÇÃO DO SICSP**

(1) Caracterização dos respondentes e do setor de Custos:

1.1 - Gênero:

☐ masculino ☐ feminino

1.2 - Idade:

☐ até 30 anos ☐ de 31 – 40 anos ☐ de 41 – 50 anos ☐ de 51 - 60 anos ☐ mais de 60 anos

1.3 – Informe o seu maior grau de Escolaridade:

☐ Ensino Médio ☐ Ensino Médio Técnico ☐ Graduação ☐ Especialização ☐ Mestrado ☐ Doutorado

1.4 - Área de Formação (Graduação/Ensino Técnico)

☐ Ciências Contábeis ☐ Administração ☐ Economia ☐ Direito
☐ Outro, Qual? _____

1.5 - Tempo de atuação no setor público:

☐ Até 05 anos ☐ de 06 a 10 anos ☐ de 11 a 15 anos
☐ de 16 a 20 anos ☐ acima de 20 anos

1.6 – Indique o grau de concordância quanto ao uso do Sistema de Informação de Custos (SICSP) como instrumento de gestão pública?

☐ Discordo Plenamente ☐ Concordo Plenamente

1.7 Considerando a escala apresentada a seguir, como você avalia o seu conhecimento sobre custos aplicados a área pública?

- a) ☐ Muito Fraco
- b) ☐ Fraco
- c) ☐ Regular
- d) ☐ Bom
- e) ☐ Muito Bom

1.8 – Considerando a escala a seguir (0 a 10), em que estágio encontra-se o Sistema de Informação de Custos (SIC) da prefeitura onde desenvolve suas atividades. Responder a questão conforme o nível de implantação: Implantado em Todas as Secretarias (máximo de 10) e Não Implantado (mínimo de 0).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

(2) Fatores Relacionados ao Ambiente Externo

Indique o grau de concordância nas proposições abaixo em relação à prefeitura onde desenvolve suas atividades. Responder as questões conforme o nível de concordância (máximo de 10) e de discordância (mínimo de 0).

Lista de Fatores	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2.1 A implementação do sistema de custos é influenciada pela sociedade em geral (Observatório Social, Instituições da Sociedade Organizada, Cidadãos Locais).											
2.2 A implementação do sistema de custos é exigida pelos órgãos de controle (TCE, Ministério Público, etc.).											
2.3 A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pelo atual momento econômico do país (Considerando que o SIC é uma ferramenta que contribui na qualidade do gasto público).											
2.4 A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pela NBC T 16.11 (Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especificamente sobre Sistema de Custos).											
2.5 A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pelo fator Legislação.											
2.6 A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pela exigência da sociedade por mais transparência.											
2.7 A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pela complexidade dos serviços finalísticos exigidos pela sociedade.											

2.8 Liste outros fatores externos que influenciam/podem influenciar a implantação do SIC ou acrescente informações sobre como os fatores listados estão influenciando/podem influenciar a implantação.

(3) Estrutura Organizacional

Indique o grau de concordância nas proposições abaixo em relação à prefeitura onde desenvolve suas atividades. Responder as questões conforme o nível de concordância (máximo de 10) e de discordância (mínimo de 0).

Lista de Fatores	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3.1 A estrutura do capital intelectual (entendida nesse caso como estrutura física e humana) influencia na implementação do sistema de custos.											
3.2 A implantação do sistema de custos requer que sejam contratados novos funcionários.											
3.3 A capacitação profissional (Treinamentos) influencia na implantação do sistema de custos.											
3.4 A estrutura organizacional (O organograma/Distribuição das Secretarias) da prefeitura é flexível e permite uma rápida adaptação para a implementação do sistema de custos.											
3.5 A forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) influencia a implementação do sistema de custos.											

3.6 Liste outros fatores da estrutura organizacional que influenciam a implantação do SIC ou acrescente informações sobre como os fatores listados estão influenciando a implantação.

(PPA/LDO/LOA) influenciam a implementação do sistema de custos.											
6.3 Os objetivos estratégicos dos demais entes federados (União e Estado) influenciam a implementação do sistema de custos.											

6.4 Liste outros fatores relacionados à estratégia que influenciam a implantação do SIC ou acrescente informações sobre como os fatores listados na categoria estão influenciando a implantação.

(7) Porte

Indique o grau de concordância nas proposições abaixo em relação à prefeitura onde desenvolve suas atividades. Responder as questões conforme o nível de concordância (máximo de 10) e de discordância (mínimo de 0).

Lista de Fatores	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
7.1 O porte do município, medido pela arrecadação, influencia na implementação do sistema de custos.											
7.2 O porte do município, medido pela população, influencia na implementação do sistema de custos.											
7.3 O porte do município, medido pelo PIB, influencia na implementação do sistema de custos.											

7.4 Liste outros fatores relacionados ao porte que influenciam a implantação do SIC ou acrescente informações sobre como o fator listado na categoria está influenciando a implantação.

APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA

ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA – FATORES CONTINGENCIAIS QUE AFETAM A IMPLEMENTAÇÃO DO SICSP

(1) Fatores Relacionados ao Ambiente Externo

- 1) A implementação do sistema de custos é influenciada pela sociedade em geral (Observatório Social, Instituições da Sociedade Organizada, Cidadãos Locais)?
- 2) A implementação do sistema de custos é exigida pelos órgãos de controle (TCE, Ministério Público, etc.)?
- 3) A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pelo atual momento econômico do país(Considerando que o SIC é uma ferramenta que contribui na qualidade do gasto público)?
- 4) A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pela NBC T 16.11 (Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especificamente sobre Sistema de Custos)?
- 5) A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pelo fator Legislação?
- 6) A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pela exigência da sociedade por mais transparência?
- 7) A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pela complexidade dos serviços finalísticos exigidos pela sociedade?

(2) Estrutura Organizacional

- 8) A estrutura do capital intelectual (entendida nesse caso como estrutura física e humana) influencia na implementação do sistema de custos?
- 9) A implantação do sistema de custos requer que sejam contratados novos funcionários?
- 10)A capacitação profissional (Treinamentos) influencia na implantação do sistema de custos?
- 11)A estrutura organizacional (O organograma/Distribuição das Secretarias) da prefeitura é flexível e permite uma rápida adaptação para a implementação do sistema de custos?
- 12)A forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) influencia a implementação do sistema de custos?

(3) Tecnologia

- 13)Existem sistemas operacionais (softwares) instalados preparados para a adoção do sistemas de custos?
- 14)Existem equipamentos de informática (hardwares) que atendem a implementação do sistema de custos?
- 15)Há uma equipe técnica especializado em custos capaz de implementar o sistema de custos?

- 16) Na entidade existe um profissional com conhecimento em tecnologia, que possa dar suporte ao sistema de custos?
- 17) Os sistemas disponibilizados pela Administração Pública Federal e Estadual, incluindo o Tribunal de contas, como exemplo o SIAFI e o SIM AM, são úteis para a implementação do sistema de custos?

(4) Tecnologia da Informação

- 18) O sistema de comunicação (software) entre as secretarias permite a implantação do sistema de custos?
- 19) Existe tecnologia de informação que possibilita o armazenamento de dados para a implementação do sistema de custos na prefeitura?
- 20) A tecnologia de informação voltada à rede de integração de dados permite a implantação do sistema de custos?

(5) Estratégia

- 21) A implementação do sistema de custos é influenciada pela necessidade de melhoramento dos processos gerenciais, especialmente para atender os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo?
- 22) Os objetivos estratégicos definidos nos programas de governos por meio das peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) influenciam a implementação do sistema de custos?
- 23) Os objetivos estratégicos dos demais entes federados (União e Estado) influenciam a implementação do sistema de custos?

(6) Porte

- 24) O porte do município, medido pela arrecadação, influencia na implementação do sistema de custos?
- 25) O porte do município, medido pela população, influencia na implementação do sistema de custos?
- 26) O porte do município, medido pelo PIB, influencia na implementação do sistema de custos?