UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ - UNIOESTE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM TECNOLOGIAS, GESTÃO E SUSTENTABILIDADE – PPGTGS (MESTRADO PROFISSIONAL)

VIVIANI MARIA POMMER

ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS LIGADOS À CONTABILIDADE MUNICIPAL NA IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS

DISSERTAÇÃO

FOZ DO IGUAÇU
2026

VIVIANI MARIA POMMER

ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS LIGADOS À CONTABILIDADE MUNICIPAL NA IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS

Dissertação apresentada ao **Programa de Pós-Graduação em Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade** da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de **Mestre**.
Área de Concentração: Tecnologia e Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Elias Garcia

FOZ DO IGUAÇU

2026

Ficha de identificação da obra elaborada através do Formulário de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da Unioeste.

Pommer, Viviani Maria
Análise da percepção dos profissionais ligados à contabilidade municipal na implantação da gestão de custos / Viviani Maria Pommer; orientador Elias Garcia. -- Foz do Iguaçu, 2026.
185 p.

Dissertação (Mestrado Profissional Campus de Foz do Iguaçu) -- Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Centro de Engenharias e Ciências Exatas, Programa de Pós-Graduação em Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade, 2026.

1. Contabilidade aplicada ao setor público. 2. Gestão de Custos. 3. Nova Gestão Pública. 4. Governança municipal. I. Garcia, Elias, orient. II. Título.

VIVIANI MARIA POMMER

ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS LIGADOS À CONTABILIDADE MUNICIPAL NA IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade - PPGTGS da Universidade Estadual do Oeste do Paraná e aprovada pela banca examinadora:

Documento assinado digitalmente
gov.br
ELIAS GARCIA
Data: 19/10/2026 15:48:40-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Prof. Dr. Elias Garcia - Orientador
Professor do PPGTGS – Campus de Foz do Iguaçu

Documento assinado digitalmente
gov.br
JOSE ANTONIO CESCON
Data: 19/10/2026 16:05:43-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Prof. Dr. José Antônio Cescon
Professor do PPGTGS – Campus de Foz do Iguaçu

Documento assinado digitalmente
gov.br
ANTONIO GONCALVES DE OLIVEIRA
Data: 18/10/2026 20:47:12-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveria
Professor do PPGPGP – UTFPR Campus de Curitiba

Documento assinado digitalmente
gov.br
LUCIANO PANEK
Data: 16/10/2026 14:57:56-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Prof. Dr. Luciano Panek
Coordenador do Mestrado Profissional em Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Portaria Nº 0573/2025-GRE - UNIOESTE – Campus de Foz do Iguaçu

Foz do Iguaçu, 03 de agosto de 2026

AGRADECIMENTOS

A Deus, por iluminar meus caminhos, conceder-me força, sabedoria e perseverança para superar os desafios encontrados ao longo desta trajetória. Sem Sua presença, esta conquista não seria possível.

À minha família, minha base e minha maior fonte de inspiração, por todo amor, incentivo e compreensão durante esta caminhada. Em especial, ao meu marido Assis, que esteve ao meu lado em todos os momentos, oferecendo apoio incondicional, palavras de incentivo e serenidade quando as dificuldades pareciam maiores que minhas forças. À minha mãe Clarice, exemplo de dedicação e amor, que nunca permitiu que eu desistisse dos meus sonhos e sempre acreditou na minha capacidade, mesmo quando eu própria duvidava.

Ao meu filho Victor, por seu carinho, amor e compreensão diante dos momentos de ausência. Seu sorriso foi, inúmeras vezes, a motivação necessária para seguir em frente e concluir esta importante etapa da minha vida.

À minha querida avó Olivia, in memoriam, que partiu durante o período de desenvolvimento deste mestrado. Sua partida deixou uma saudade imensurável, mas seus ensinamentos, seu amor e seu constante incentivo permaneceram vivos em meu coração. Tenho a certeza de que, onde estiver, compartilha comigo a alegria desta conquista.

Ao meu orientador, Professor Doutor Elias Garcia, pela orientação competente, pela confiança depositada em meu trabalho, pela disponibilidade, paciência e pelos valiosos ensinamentos que contribuíram significativamente para meu crescimento acadêmico e científico. Sua experiência e dedicação foram fundamentais para a concretização desta pesquisa.

Aos especialistas, ao Aguinaldo Bodadnese, Cláudio Roberto Perondi Silva e Sandi Kutianski que gentilmente aceitaram participar da etapa de validação do instrumento de pesquisa, compartilhando seus conhecimentos, experiências e contribuições técnicas para o aprimoramento do questionário utilizado neste estudo. Suas observações foram essenciais para conferir maior rigor científico e qualidade ao instrumento de coleta de dados.

A todos os professores do Programa, pelos conhecimentos compartilhados, pelas discussões enriquecedoras e pelo compromisso com a formação de pesquisadores comprometidos com a produção científica de qualidade.

Por fim, agradeço a todas as pessoas que, de alguma forma, contribuíram para a realização desta pesquisa, seja por meio de uma palavra de incentivo, de um gesto de apoio ou

da colaboração direta em diferentes etapas deste trabalho. Cada contribuição foi importante para que este sonho se tornasse realidade.

Esta conquista não representa apenas o encerramento de uma etapa acadêmica, mas também a materialização de um sonho construído com dedicação, persistência, fé e o apoio de pessoas especiais que caminharam ao meu lado. A todos, minha mais profunda gratidão.

RESUMO

POMMER, V. M. (2026). *ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS LIGADOS À CONTABILIDADE MUNICIPAL NA IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS.* Dissertação de Mestrado – Programa de Pós-Graduação em Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade - PPGTGS, Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Foz do Iguaçu, Paraná, Brasil.

A administração pública municipal brasileira vivencia crescentes pressões por eficiência e transparência, culminando na exigência normativa de implantação de sistemas de informações de custos, notadamente a partir da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34). Contudo, a transição do modelo orçamentário estritamente legalista para a gestão focada em resultados esbarra em severas barreiras estruturais. Diante desse cenário, esta dissertação tem como objetivo geral analisar a percepção dos profissionais de contabilidade e de controle interno dos municípios vinculados à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) acerca do processo de implantação, dos desafios institucionais e da utilidade da gestão de custos no setor público. A investigação caracteriza-se como uma pesquisa de natureza aplicada, descritiva e quantitativa, operacionalizada por meio de um levantamento de campo (*survey*) com uma amostra de 82 servidores. O instrumento de coleta estruturado em escala Likert foi validado por um comitê de especialistas pelo Índice de Validade de Conteúdo (IVC) e atestou alta confiabilidade psicométrica, alcançando um Alfa de Cronbach global de 0,8521. O tratamento dos dados englobou estatística descritiva, correlação linear de Pearson e triangulação qualitativa via Análise de Conteúdo das narrativas dos profissionais. Os resultados revelaram um escore global de 2,82, situando o estágio fático da contabilidade de custos na região em uma zona de absoluta inoperância. A análise cruzada desmistificou a premissa de que a paralisia do sistema decorre da falta de escolaridade basal do corpo técnico, revelando um capital humano altamente letrado (67,1% com pós-graduação). A estagnação, de fato, emerge de uma simbiose destrutiva entre o apagão tecnológico de sistemas de Tecnologia da Informação (TI) não integrados, o déficit de qualificação contínua e um severo vácuo de governança. Constatou-se a ocorrência do isomorfismo coercitivo nas administrações, onde a ferramenta contábil é mantida prioritariamente como uma adoção cerimonial e de fachada para a legitimação perante o Tribunal de Contas, falhando em integrar-se ao ciclo decisório e orçamentário. Conclui-se que o avanço da contabilidade gerencial exige o protagonismo da alta gestão. Como entrega técnica de Mestrado Profissional, o estudo propõe um modelo de diretrizes práticas estruturado em três pilares para os municípios: patrocínio político voltado à integração orçamentária no PPA e na LOA, modernização e parametrização de ERPs convergentes, e a criação de um consórcio intermunicipal gerido pela AMOP para o fomento à capacitação contínua.

Palavras-chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Gestão de Custos. Nova Gestão Pública. Governança Municipal. Isomorfismo Coercitivo.

ABSTRACT

POMMER, V. M. (2026). *Analysis of the perception of professionals linked to municipal accounting in the implementation of cost management*. Master's Dissertation – Graduate Program in Technologies, Management and Sustainability – PPGTGS, State University of Western Paraná – UNIOESTE, Foz do Iguaçu, Paraná, Brazil.

The Brazilian municipal public administration is experiencing growing pressures for efficiency and transparency, culminating in the normative requirement for the implementation of cost information systems, notably based on the Brazilian Accounting Standard Applied to the Public Sector (NBC TSP 34). However, the transition from a strictly legalistic budgetary model to results-oriented management faces severe structural barriers. Given this scenario, this dissertation has the general objective of analyzing the perception of accounting and internal control professionals from municipalities linked to the Association of Municipalities of West Paraná (AMOP) regarding the implementation process, institutional challenges, and the usefulness of cost management in the public sector. The investigation is characterized as applied, descriptive, and quantitative research, operationalized through a field survey with a sample of 82 civil servants. The data collection instrument, structured on a Likert scale, was validated by a committee of experts using the Content Validity Index (CVI) and demonstrated high psychometric reliability, reaching a global Cronbach's Alpha of 0.8521. Data treatment encompassed descriptive statistics, Pearson's linear correlation, and qualitative triangulation via Content Analysis of the professionals' narratives. The results revealed a global score of 2.82, placing the factual stage of cost accounting in the region in a zone of absolute inoperability. The cross-analysis demystified the premise that the system's paralysis stems from a lack of basal education of the technical staff, revealing a highly literate human capital (67.1% with postgraduate degrees). The stagnation, in fact, emerges from a destructive symbiosis between the technological blackout of unintegrated Information Technology (IT) systems, the deficit in continuous qualification, and a severe governance vacuum. The occurrence of coercive isomorphism in the administrations was verified, where the accounting tool is maintained primarily as a ceremonial and facade adoption for legitimation before the Court of Auditors, failing to integrate into the decision-making and budgetary cycle. It is concluded that the advancement of managerial accounting requires the protagonism of top management. As a technical delivery of a Professional Master's degree, the study proposes a model of practical guidelines structured in three pillars for the municipalities: political sponsorship aimed at budgetary integration in the PPA and LOA, modernization and parameterization of convergent ERPs, and the creation of an intermunicipal consortium managed by AMOP to foster continuous training.

Keywords: Public Sector Accounting. Cost Management. New Public Management. Municipal Governance. Coercive Isomorphism.

LISTA DE QUADROS

Quadro 2.1- Atributos da Informação de Custos no Setor Público 38

Quadro 2.2– Panorama de Estudos e Experiências Internacionais sobre a Gestão de Custos . 43

Quadro 4.1 – Categorias, subcategorias e frequência das unidades de sentido identificadas na.. 133

LISTA DE TABELAS

Tabela 3.1 - Índice de Validade de Conteúdo (IVC) por Item Avaliado 62

Tabela 4.1 - Estatística Descritiva e Frequências do Perfil Sociodemográfico e Funcional 80

Tabela 4.2 - Estatística Descritiva do Estágio de Implementação - Bloco 1 83

Tabela 4.3 - Estatística Descritiva do Conhecimento Técnico - Bloco 2 86

Tabela 4.4 - Estatística Descritiva dos Desafios Institucionais e Técnicos - Bloco 3 88

Tabela 4.5 - Estatística Descritiva do Apoio Institucional e Governança - Bloco 4..... 91

Tabela 4.6 - Estatística Descritiva do Construto Global..... 93

Tabela 4.7 - Confiabilidade da Escala - Alfa de Cronbach..... 95

Tabela 4.8 - Correlação de Pearson Interna do Perfil 97

Tabela 4.9 - Correlação de Pearson entre Perfil e Bloco 1 99

Tabela 4.10 - Correlação de Pearson entre Perfil e Bloco 2 102

Tabela 4.11 - Correlação de Pearson entre Perfil e Bloco 3 103

Tabela 4.12 - Correlação de Pearson entre Perfil e Bloco 4 104

Tabela 4.13 - Correlação de Pearson Interna do Bloco 1 e C1 106

Tabela 4.14 - Correlação de Pearson entre Bloco 1 e Bloco 2 109

Tabela 4.15 - Correlação de Pearson entre Bloco 1 e Bloco 3 112

Tabela 4.16 - Correlação de Pearson entre Bloco 1 e Bloco 4 113

Tabela 4.18 - Correlação de Pearson entre Bloco 2 e Bloco 3 118

Tabela 4.19 - Correlação de Pearson entre Bloco 2 e Bloco 4 120

Tabela 4.20 - Correlação de Pearson Interna do Bloco 3 e C3 122

Tabela 4.21 - Correlação de Pearson entre Bloco 3 e Bloco 4 125

Tabela 4.22 - Correlação de Pearson Interna do Bloco 4 e C4 128

Tabela 4.23 - Matriz de Correlação Geral entre os Construtos 130

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – *Activity-Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades)

AMOP – Associação dos Municípios do Oeste do Paraná

CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CV – Coeficiente de Variação

ERP – *Enterprise Resource Planning* (Sistemas Integrados de Gestão)

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards* (Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público)

IVC – Índice de Validade de Conteúdo

LAI – Lei de Acesso à Informação

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC TSP – Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PPA – Plano Plurianual

RCPG – Relatórios Contábeis de Propósito Geral

SICONFI – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

SICSP – Sistema de Informação de Custos no Setor Público

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCE-PR – Tribunal de Contas do Estado do Paraná

TCLE – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

TDABC – *Time-Driven Activity-Based Costing*

UEP – Unidade de Esforço de Produção

UORG – Unidade Organizacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 17

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA 18

1.2 JUSTIFICATIVA 20

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA 21

1.3.1 Objetivo Geral 21

1.3.2 Objetivos Específicos 21

2 REFERENCIAL TEÓRICO 22

2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO 23

2.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO GOVERNAMENTAL 24

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO 26

2.4 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO SOB AS PERSPECTIVAS GERENCIAL E LEGAL 27

2.5 SISTEMAS DE CUSTEIO 29

2.5.1 Sistema de Custeio por Absorção 30

2.5.2 Sistema de Custeio Direto Custeio Variável 31

2.6 MÉTODOS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS 33

2.6.1 Centro de Custos e Departamentalização na Administração Pública 34

2.6.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) 35

2.6.3 Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) 36

2.7 ATRIBUTOS E A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS 37

2.8 NOVA GESTÃO PÚBLICA E ACCOUNTABILITY 39

2.9 ESTUDOS E EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS SOBRE A GESTÃO DE CUSTOS 41

3 METODOLOGIA DA PESQUISA 44

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA 45
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA 47
3.3 ASPECTOS ÉTICOS 49
3.4 CONSTRUÇÃO DO INSTRUMENTO 50
3.4.1 Bloco 1: Perfil Profissional e Socioeconômico 52
3.4.2 Bloco 2: Estágio de Implementação e Utilidade 54
3.4.3 Bloco 3: Conhecimento Técnico 55
3.4.4 Bloco 4: Desafios Institucionais e Técnicos 57
3.4.5 Bloco 5: Apoio Institucional e Governança 59
3.5 VALIDAÇÃO DO INSTRUMENTO POR ESPECIALISTAS 61
3.5.1 Teoria e Cálculo do Índice de Validade de Conteúdo (IVC) 61
3.5.2 Análise dos Dados Brutos e Ajustes Implementados 62
3.6 PRÉ-TESTE DO INSTRUMENTO 63
3.7 PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS 65
3.8 PROCESSAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS 67
3.8.1 Estatística Descritiva e Formato de Distribuição 68
3.8.2 Confiabilidade do Instrumento e Consistência Interna 71
3.8.3 Estatística Inferencial e Correlação Linear de Pearson 73
3.8.4 Triangulação Qualitativa e Análise de Conteúdo 75
3.9 DECLARAÇÃO DE USO DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL GENERATIVA 77
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS 78
4.1 ANÁLISE ESTATÍSTICA DESCRITIVA 79
4.1.1 Caracterização Sociodemográfica e Funcional da Amostra (Bloco 0) 79
4.1.2 Estágio de Implementação da Gestão de Custos (Bloco 1) 82
4.1.3 Conhecimento Técnico e Segurança Operacional (Bloco 2) 85
4.1.4 Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 3) 88
4.1.5 Apoio Institucional e Governança (Bloco 4) 90

4.1.6 O Panorama Global da Gestão de Custos na AMOP e o Grau de Maturidade 93
4.2 CONFIABILIDADE DA ESCALA (ALFA DE CRONBACH) 95
4.3 ANÁLISE DE CORRELAÇÃO LINEAR DE PEARSON 96
4.3.1 Correlações Internas do Perfil Sociodemográfico e Funcional (Perfil x Perfil) 97
4.3.2 Correlações entre o Perfil Sociodemográfico e o Estágio de Implementação (Bloco 1) 99
4.3.3 Correlações entre o Perfil Sociodemográfico e o Conhecimento Técnico (Bloco 2) . 101
4.3.4 Correlações entre o Perfil Sociodemográfico e os Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 3) 103
4.3.5 Correlações entre o Perfil Sociodemográfico e o Apoio Institucional e Governança (Bloco 4) 104
4.3.6 Correlações Internas do Estágio de Implementação (Bloco 1 x Bloco 1 e C1) 105
4.3.7 Correlações entre o Estágio de Implementação e o Conhecimento Técnico (Bloco 1 x Bloco 2) 109
4.3.8 Correlações entre o Estágio de Implementação e os Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 1 x Bloco 3) 111
4.3.9 Correlações entre o Estágio de Implementação e o Apoio Institucional e Governança (Bloco 1 x Bloco 4) 112
4.3.10 Correlações Internas do Conhecimento Técnico (Bloco 2 x Bloco 2 e C2) 115
4.3.11 Correlações entre o Conhecimento Técnico e os Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 2 x Bloco 3) 117
4.3.12 Correlações entre o Conhecimento Técnico e o Apoio Institucional e Governança (Bloco 2 x Bloco 4) 119
4.3.13 Correlações Internas dos Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 3 x Bloco 3 e C3) 122
4.3.14 Correlações entre os Desafios Institucionais e Técnicos e o Apoio Institucional e Governança (Bloco 3 x Bloco 4) 125
4.3.15 Correlações Internas do Apoio Institucional e Governança (Bloco 4 x Bloco 4 e C4) 127

4.4 ANÁLISE ESTRUTURAL DO MODELO: CRUZAMENTO MACRO ENTRE OS CONSTRUTOS E O ESCORE GERAL 130
4.4.1 Correlações Inter-Construtos (C1 a C4) 130
4.4.2 O Impacto dos Construtos na Percepção Geral do Modelo 132
4.5 TRIANGULAÇÃO QUALITATIVA E ANÁLISE DE CONTEÚDO: A VOZ DOS PROFISSIONAIS (QUESTÃO 29) 133
4.5.1 O Vácuo de Governança e a Omissão Política 135
4.5.2 O Isomorfismo Coercitivo e a Cultura Legalista 136
4.5.3 O Colapso do Capital Humano e da Infraestrutura Técnica 137
4.6 O Alcance dos Objetivos da Pesquisa: Uma Síntese Empírica do Modelo 138
4.6.1 O Estágio da Implementação da Contabilidade de Custos na AMOP 138
4.6.2 O Grau de Conhecimento sobre Conceitos e Práticas de Gestão de Custos 139
4.6.3 A Percepção quanto à Existência de Desafios Institucionais e Técnicos 141
4.6.4 O Apoio Institucional Percebido para a Implementação do Sistema de Custos 142
4.6.5 A Percepção Global sobre a Implantação da Gestão de Custos na AMOP (Objetivo Geral) 143
5 CONCLUSÃO 145
5.1 SÍNTESE DOS ACHADOS E O ALCANCE DOS OBJETIVOS 145
5.2 CONTRIBUIÇÕES ACADÊMICAS E SOCIAIS DA PESQUISA 147
5.3 DIRETRIZES PRÁTICAS PARA A GOVERNANÇA DE CUSTOS NA AMOP 148
5.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO 150
5.5 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS 151
REFERÊNCIAS 153
APÊNDICE A – INSTRUMENTO ORIGINAL ENCAMINHADO À BANCA DE ESPECIALISTAS 158
APÊNDICE B – RESPOSTAS PROVENIENTES DA BANCA DE ESPECIALISTAS 163

APÊNDICE C – INSTRUMENTO MODIFICADO ENCAMINHADO AO TESTE DE APLICAÇÃO 171

APÊNDICE D – RESPOSTAS PROVENIENTES DO TESTE DE APLICAÇÃO 176

APÊNDICE E – INSTRUMENTO FINAL 180

APÊNDICE F– RESPOSTAS PROVENIENTES DA APLICAÇÃO DO INSTRUMENTO FINAL 185

1 INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira tem vivenciado nas últimas décadas uma profunda transição paradigmática, impulsionada pela crescente demanda social por transparência, eficiência e governança. O modelo burocrático tradicional, historicamente focado no estrito controle legal e orçamentário das despesas, tem cedido espaço de forma progressiva para uma lógica gerencial que, conforme apontam Bresser-Pereira e Spink (2006) e Matias-Pereira (2016), prioriza a evidenciação do patrimônio público e a avaliação contínua do custo-benefício dos serviços prestados à sociedade. Nesse cenário de modernização estatal, o fortalecimento dos mecanismos de responsabilidade e de prestação de contas tornou-se um pilar inegociável, exigindo que os entes governamentais cumpram com as suas formalidades legais, e demonstrem de maneira clara e acessível como os recursos arrecadados estão sendo convertidos em políticas públicas efetivas.

Para sustentar e viabilizar essa nova realidade, o arcabouço normativo nacional precisou ser substancialmente aprimorado. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), instituída pela Lei Complementar nº 101/2000 (Brasil, 2000), e, posteriormente, a Lei de Acesso à Informação (LAI), promulgada pela Lei nº 12.527/2011 (Brasil, 2011), estabeleceram diretrizes mais rigorosas de controle e publicidade, exigindo dos gestores públicos a adoção de práticas mais transparentes de evidenciação das informações financeiras perante os cidadãos.

No âmbito do controle interno e da Ciência Contábil, o avanço do processo de convergência aos padrões internacionais resultou na edição da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 34, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2021). A norma estabeleceu a obrigatoriedade da implantação de sistemas de informação de custos no setor público.

Nesse contexto, a NBC TSP 34 determina que as diferentes esferas governamentais, incluindo os municípios, desenvolvam modelos de gerenciamento capazes de apurar, avaliar e evidenciar os custos das ações executadas. Essas informações devem fornecer subsídios tempestivos e confiáveis à tomada de decisão gerencial

No entanto, a transição entre a determinação do mandamento legal e a sua efetiva operacionalização na rotina das prefeituras esbarra em uma complexa teia de barreiras institucionais, culturais e tecnológicas. A literatura acadêmica, fortemente ancorada nos estudos de Machado e Holanda (2010), Cardoso, Aquino e Bitti (2011) e Messias, Ferreira e Soutes (2018), adverte que a implantação de um sistema de informação de custos no setor

governamental transcende a mera aquisição de sistemas operacionais, exigindo obrigatoriamente o apoio ativo da alta administração, a capacitação constante das equipes técnicas, o mapeamento criterioso dos processos internos e a superação de resistências organizacionais profundamente enraizadas. Na região Oeste do Paraná, os municípios vinculados à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) vivenciam cotidianamente essas tensões, debatendo-se entre a necessidade imperativa de modernização gerencial e as limitações de infraestrutura que dificultam a aplicação plena e utilitária das normas contábeis vigentes.

Considerando esse hiato existente entre a teoria normativa e a dura prática administrativa, o presente capítulo tem a função de introduzir e delimitar de maneira objetiva as bases que sustentam esta dissertação de mestrado. Conforme recomendam Creswell e Creswell (2021) e Gil (2022) em suas diretrizes de metodologia científica, uma introdução acadêmica deve atuar como a estrutura preparatória do leitor, estabelecendo com clareza o cenário, as justificativas e o foco central da investigação empírica. Desse modo, o texto segue organizado de maneira estritamente lógica: a seção subsequente dedica-se à contextualização e à formulação exata do problema de pesquisa, sendo seguida pela apresentação estruturada dos objetivos geral e específicos que guiarão o trabalho, encerrando-se com as justificativas que atestam a relevância acadêmica, social e prática deste estudo para o avanço da Contabilidade Aplicada ao Setor Público municipal.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

Nos últimos anos, a administração pública tem buscado adotar práticas mais modernas, com foco em maior transparência, eficiência e controle na gestão dos recursos. Entre essas práticas, destaca-se a contabilidade de custos, uma ferramenta que pode apoiar decisões gerenciais, fortalecer a governança e melhorar a alocação dos recursos públicos. Segundo Santos, Andrade e Azevedo (2024), a utilização de um sistema de custos ultrapassa o aspecto legal e se consolida como um instrumento estratégico para o controle interno, a avaliação de desempenho e o planejamento das ações governamentais. De forma complementar, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34) destaca que as informações de custos devem subsidiar a tomada de decisões pelos gestores, sendo indispensável o apoio da alta administração para a efetividade do sistema (CFC, 2021). De acordo com Cardoso, Aquino e Bitti (2011), diversos entraves comprometem a implementação de sistemas de custos no setor público, entre os quais se destacam a ausência de cultura gerencial,

as limitações técnicas, a ausência de integração entre os sistemas e a resistência interna à mudança.

O desconhecimento, por parte do governo e da sociedade, sobre os reais custos dos serviços públicos representa um obstáculo significativo à melhoria da gestão (Alonso, 1999). Para enfrentar essa lacuna, o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) tem como principal função registrar, processar e apresentar dados relativos aos custos envolvidos na produção e entrega de bens e serviços públicos, tornando-se um pilar essencial para a gestão baseada em evidências (Freitas Filho, 2021). Segundo Loureiro, Teixeira e Moraes (2009), os Tribunais de Contas têm desempenhado um papel ativo na promoção de mudanças institucionais, incluindo a adoção de sistemas de custos por meio de auditorias operacionais e capacitações. No entanto, esses avanços ainda ocorrem de forma assimétrica e desigual entre os entes federativos.

Além disso, a contabilidade de custos desempenha papel fundamental na prestação de contas, bem como no planejamento orçamentário. Segundo defendem Machado e Holanda (2010), a administração pública eficiente está sujeita à articulação entre os sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e de custos, o que permite uma visão global e estratégica do desempenho governamental. Pode-se destacar, assim, que o sucesso na implantação de sistemas de custos está estritamente condicionado ao envolvimento da alta gestão, à capacitação técnica das equipes e à disponibilidade de tecnologia adequada. Conforme aponta Alemão (2018), esses fatores são fundamentais para a consolidação de uma gestão eficiente dos recursos públicos e para a efetiva aplicação da informação de custos como instrumento de governança.

Portanto, o Sistema de Informação de Custos no Setor Público representa uma iniciativa essencial para alinhar legalidade, legitimidade e eficiência na administração. Quando bem implementado, constitui uma ferramenta estratégica para o aperfeiçoamento do gasto público, para o fortalecimento do controle social e para a melhoria contínua da gestão governamental. Conforme destacam Vieira e Schuh (2024), a estruturação de centros de custos contribui significativamente para a transparência e o controle da aplicação dos recursos públicos, alinhando a gestão orçamentária aos princípios da eficiência e da responsabilidade fiscal.

Diante desse cenário de transição, marcado pelo distanciamento entre as exigências normativas e os desafios operacionais enfrentados no cotidiano da administração pública, torna-se necessário compreender como a gestão de custos vem sendo percebida no contexto municipal. Considerando a heterogeneidade e as limitações presentes nas administrações públicas da região Oeste do Paraná, esta dissertação busca responder à seguinte questão de pesquisa:

Qual é a percepção dos profissionais de contabilidade e de controle interno dos municípios vinculados à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) acerca do processo de implantação, dos desafios institucionais e da utilidade da gestão de custos no setor público municipal?

1.2 JUSTIFICATIVA

A legislação vigente propõe a adoção de um sistema de custos no setor público, cuja implantação poderá ser exigida, a qualquer momento, pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE). Esse órgão é responsável pelo controle externo das contas públicas das entidades da administração direta e indireta do Estado, conforme disposto na Lei Complementar Estadual nº 113, de 15 de dezembro de 2005. Além disso, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) também poderá requerer informações dos sistemas de custos municipais por meio do SICONFI (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro), uma plataforma online que consolida e divulga dados contábeis em ambiente de acesso público do governo federal, em consonância com as diretrizes da NBC TSP 34 (CFC, 2021).

Os Municípios, assim como as demais esferas de governo, utilizam como instrumentos de planejamento o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). O PPA orienta a elaboração dos programas a serem executados ao longo de quatro anos; a LDO estabelece as metas e prioridades para o exercício financeiro; e a LOA prevê as receitas e fixa as despesas, em consonância com os instrumentos de planejamento que a antecedem (Giacomoni, 2019).

A implementação de um sistema de gestão de custos pode constituir uma ferramenta de apoio à elaboração dessas três peças orçamentárias e, adicionalmente, possibilitar a obtenção de informações não evidenciadas diretamente por esses instrumentos, como, por exemplo, o custo individual dos serviços prestados. Essas informações podem contribuir para ampliar a transparência e a economicidade das ações públicas, além de favorecer a adoção de práticas voltadas ao uso mais eficiente dos recursos financeiros e à melhoria da qualidade dos serviços públicos oferecidos à população (Machado; Holanda, 2010).

A ausência de informações sobre custos no planejamento governamental e nas atividades de gestão pode comprometer a eficiência administrativa e a disponibilidade de recursos para a implementação de políticas públicas. Nesse sentido, a utilização das informações de custos pode representar um importante avanço na qualidade da gestão pública e, consequentemente, no aprimoramento dos serviços prestados à sociedade, conforme

apontado por Soares, Rosa e Zonatto (2020), ao analisarem a percepção de gestores públicos sobre o uso dos sistemas de custos.

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.3.1 Objetivo geral

Considerando a problemática apresentada, este estudo estabelece como objetivo geral: **Analisar a percepção dos contadores e controladores internos dos municípios vinculados à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) acerca do processo de implantação, dos desafios institucionais e da utilidade da gestão de custos no setor público municipal.**

1.3.2 Objetivos específicos

A fim de viabilizar o alcance do objetivo central de maneira estruturada, definiram-se os seguintes objetivos específicos:

a) Mapear o estágio da implementação da contabilidade de custos nas prefeituras municipais ligadas à AMOP;

b) Mensurar o grau de conhecimento dos contadores e controladores internos dos municípios ligados à AMOP sobre os conceitos e práticas de gestão de custos no setor público;

c) Identificar o grau de concordância dos profissionais quanto à existência de desafios institucionais e técnicos para a implantação da gestão de custos;

d) Verificar o apoio institucional percebido pelos profissionais para a implementação e manutenção de um sistema de custos nos municípios.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A construção do referencial teórico constitui uma etapa indispensável no planejamento e na execução de qualquer investigação empírica de natureza acadêmica. Conforme preceituam Marconi e Lakatos (2021), a revisão da literatura possui a finalidade primordial de informar o leitor sobre o estágio atual do conhecimento, inserindo o problema de pesquisa em um quadro conceitual rigoroso e identificando as contribuições teóricas e metodológicas já consolidadas na área. De forma complementar, Creswell e Creswell (2021) asseveram que a fundamentação bibliográfica atua como o alicerce que relaciona o estudo proposto ao diálogo científico contínuo, preenchendo lacunas na literatura existente e fornecendo as balizas necessárias para a futura interpretação e comparação dos dados. Sob essa perspectiva, o presente capítulo dedica-se a fundamentar os construtos teóricos que sustentam a análise da percepção dos contadores e controladores internos sobre o processo de implantação da gestão de custos no setor público municipal.

Para proporcionar ao leitor e à comissão examinadora uma compreensão clara, transparente e estruturada acerca da evolução e da complexidade deste tema, a revisão bibliográfica foi deliberadamente organizada em nove seções complementares e interdependentes. Inicialmente, a Seção 2.1 (Contabilidade Aplicada ao Setor Público) estabelece as bases conceituais e a evolução histórica do objeto patrimonial. Na sequência, a Seção 2.2 (Instrumentos de Planejamento Orçamentário Governamental) explora os mecanismos e legislações orçamentárias que balizam a ação do Estado. A transição da ótica estritamente de controle orçamentário para a necessidade da eficácia gerencial é aprofundada histórica e legalmente na Seção 2.3 (Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público), preparando o terreno para a Seção 2.4 (Sistema de Informações de Custos no Setor Público sob Perspectivas Gerencial e Legal), que evidencia o conflito inerente entre o cumprimento do mandamento normativo e a real utilidade da informação para a tomada de decisão.

Para garantir a compreensão da operacionalização prática desses sistemas nas administrações públicas, a Seção 2.5 discorre criticamente sobre os Sistemas de Custeio adotados, sendo imediatamente seguida pela Seção 2.6 (Métodos de Custos), que detalha as abordagens de acumulação de dados e a centralidade da departamentalização. A qualidade e os requisitos normativos dos dados gerados por esses métodos são debatidos na Seção 2.7 (Atributos e a utilização das informações de custos). Ampliando a discussão para o nível da governança, a Seção 2.8 (Nova Gestão Pública e Accountability) insere a contabilidade de custos no paradigma moderno da eficiência e do controle social, explorando a inércia

institucional dos municípios. Por fim, o capítulo encerra-se com a Seção 2.9 (Estudos e Experiências Internacionais sobre a Gestão de Custos), consolidando um panorama empírico global por meio de uma revisão sistemática que servirá como base teórica e comparativa direta para a discussão dos resultados obtidos na região Oeste do Paraná.

2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) constitui o ramo especializado da ciência contábil encarregado de registrar, controlar e evidenciar os atos e fatos administrativos que afetam o patrimônio das entidades governamentais. Sob essa perspectiva conceitual, o escopo da disciplina transcende o mero registro dos eventos de natureza puramente financeira, englobando de maneira integrada o acompanhamento sistemático dos fenômenos decorrentes da execução orçamentária, do controle de custos e dos atos potenciais que possuem a capacidade de repercutir na estrutura da administração. De maneira geral, o objeto de estudo desse campo de conhecimento é o patrimônio público, o qual compreende a universalidade de bens, direitos, obrigações e situações jurídicas que caracterizam a situação econômica e financeira das diversas esferas governamentais em determinado período. Conforme leciona Lima (2022), o patrimônio público é o objeto central da contabilidade pública, e a sua mensuração deve fornecer informações sobre os resultados alcançados em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

Nesse sentido, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público opera como um instrumental técnico essencial voltado à aplicação de normas e diretrizes específicas que regulam o registro e o controle patrimonial nas organizações que integram a máquina pública. O objetivo central dessa disciplina consiste em consolidar um conjunto integrado de conceitos, regras procedimentais e técnicas de mensuração indispensáveis para o tratamento adequado dos fatos administrativos cotidianos. Esse processo assegura a fidedignidade formal dos registros contábeis que alimentam as bases de dados governamentais, e também fornece o suporte necessário para a promoção da transparência da gestão pública perante a sociedade civil e os órgãos fiscalizadores. Kohama (2016) corrobora esse entendimento ao afirmar que a contabilidade pública moderna atua no registro de todos os fatos administrativos decorrentes da execução dos serviços, viabilizando a apuração de resultados e o levantamento de balanços que refletem a integridade da máquina estatal.

Historicamente, a estruturação da contabilidade pública no cenário brasileiro encontrou sua principal baliza legal na promulgação da Lei nº 4.320/1964, diploma normativo que estabeleceu normas gerais de direito financeiro destinadas a disciplinar a elaboração e o

controle dos orçamentos e balanços de todas as esferas federativas, abrangendo a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Esse modelo tradicional de acompanhamento financeiro, marcado por um forte viés orçamentário, foi significativamente modernizado com o advento da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta lei instituiu preceitos rigorosos voltados à responsabilidade na gestão fiscal e representou um avanço expressivo no controle e na transparência das contas públicas, exigindo a adoção de novas posturas de planejamento e evidenciação para o equilíbrio das finanças.

Com o propósito de uniformizar as rotinas contábeis nacionais e promover a convergência gradual aos padrões internacionais de contabilidade voltados ao setor público, a Secretaria do Tesouro Nacional passou a publicar, a partir do ano de 2008, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). A edição desse manual tem se consolidado como um importante indutor de mudança cultural nas prefeituras e demais organizações estatais, estimulando a transição de uma cultura contábil historicamente centralizada no controle da execução orçamentária para uma abordagem de natureza predominantemente patrimonial e gerencial, em consonância com as melhores práticas de governança global.

Paralelamente, o processo de consolidação conceitual e normativa foi robustecido pela publicação da NBC TSP Estrutura Conceitual, emitida no ano de 2016 e revisada em 2025 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Esta norma estabelece as diretrizes que fundamentam a elaboração e a apresentação das demonstrações contábeis no setor público, definindo as características qualitativas indispensáveis da informação contábil, tais como relevância, representação fidedigna e tempestividade. Sob essa ótica regulatória, a busca pelo fortalecimento desses atributos qualitativos destina-se a ampliar a utilidade das informações geradas para a tomada de decisões e promoção da responsabilização (accountability), integrando o esforço nacional de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) e fortalecendo a credibilidade e comparabilidade das demonstrações contábeis governamentais.

2.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO GOVERNAMENTAL

O planejamento no contexto do setor público municipal articula-se de maneira indissociável aos mecanismos orçamentários instituídos no ordenamento jurídico nacional. Sob essa perspectiva institucional, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabeleceu, em seu artigo 165, três instrumentos fundamentais destinados a estruturar de forma planejada a ação governamental nas esferas federal, estadual, distrital e municipal. Esse arcabouço compreende o Plano Plurianual, com vigência quadrienal, a Lei de Diretrizes

Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, ambas com vigência temporária de um ano. A articulação contínua e harmônica dessas três peças legislativas visa assegurar a coerência estrutural entre os objetivos estratégicos de médio prazo e a alocação de recursos financeiros na execução física e financeira diária do Estado.

Dentre os referidos instrumentos, o Plano Plurianual destaca-se como o instrumental direcionado ao médio prazo, encarregado de definir as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para um período de quatro anos, viabilizando a continuidade das ações estatais e a aplicação racional das receitas arrecadadas. Conforme salienta Giacomoni (2019), este plano é essencial para integrar a formulação das políticas de governo com os limites financeiros disponíveis, promovendo a convergência indispensável entre o planejamento estratégico governamental e a futura execução orçamentária. A existência de um planejamento plurianual orienta as demais legislações e impede a fragmentação das políticas públicas, blindando o município contra a descontinuidade administrativa gerada por transições políticas.

Dando sequência a esse encadeamento normativo, a Lei de Diretrizes Orçamentárias configura-se como uma das principais inovações trazidas pela Carta Magna de 1988 na disciplina financeira brasileira. Antes de sua inserção constitucional, a administração pública nacional não contava com um instrumento intermediário de planejamento que exigisse a consolidação de um acordo prévio entre os Poderes Executivo e Legislativo acerca de prioridades e metas antes mesmo da formalização do orçamento anual. Esse papel orientador foi substancialmente robustecido a partir do ano de 2000, com o advento da Lei Complementar nº 101, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que agregou novas exigências, como os anexos de metas e riscos fiscais, a esse diploma orçamentário. Sob essa ótica, Giacomoni (2019) observa que o mencionado regramento assumiu uma função estratégica central ao atuar como o elo de transição indispensável entre a visão programática de médio prazo, delineada no Plano Plurianual, e a execução operacional estabelecida no orçamento anual de curto prazo.

Por fim, a Lei Orçamentária Anual consubstancia o planejamento operacional propriamente dito para cada exercício financeiro, materializando a estimativa das receitas a serem arrecadadas e a correspondente fixação das despesas autorizadas para a manutenção da máquina governamental e a realização de investimentos. Conforme asseveram Crepaldi (2023), a elaboração e a aprovação periódica dessa peça de planejamento constituem obrigações anuais imperativas de cada esfera municipal, englobando a universalidade das receitas e despesas. É neste documento que a abstração do planejamento se converte em limites legais de gastos,

formando a base de dados primária sobre a qual a contabilidade de custos governamental deverá atuar para mensurar o desempenho e a economicidade dos serviços entregues aos cidadãos.

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A contabilidade de custos no setor público brasileiro constitui um campo em constante amadurecimento, cujos marcos normativos e práticos remontam à década de 1960. O ponto de partida formal desse processo foi a promulgação da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu, em seu artigo 99, a diretriz de que os serviços de contabilidade pública deveriam apurar, de forma específica, os custos dos serviços industriais, representando uma das primeiras tentativas de introduzir a mensuração sistemática no ambiente governamental brasileiro com a finalidade primária de fixar políticas de preços. Posteriormente, o Decreto-Lei nº 200/1967 reforçou essa orientação ao determinar que a administração pública federal deveria evidenciar os resultados da gestão por meio da apuração de custos operacionais. Esse arcabouço normativo incipiente foi ainda complementado pelo Decreto nº 93.872/1986 que, ao regulamentar os dispositivos anteriores, reafirmou a imperiosa necessidade de apuração dos custos associados a projetos e atividades governamentais, estabelecendo, inclusive, punições para as unidades administrativas que não prestassem as informações pertinentes.

Apesar dessas exigências históricas, a efetiva implantação de sistemas de custos no setor governamental permaneceu durante décadas em um estágio embrionário, uma vez que a contabilidade pública continuou centrada quase que exclusivamente no controle da execução orçamentária e financeira. A mudança decisiva de paradigma ocorreu com a promulgação da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que, em seu artigo 50, determinou categoricamente que a administração pública deve manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento integral da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Esse marco normativo exigiu a geração de informações que transcendessem o mero controle legal de arrecadação, impulsionando a edição da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34), a qual instituiu diretrizes e padrões para a estruturação de sistemas de informação de custos, elevando a ferramenta à condição de autêntico instrumento de governança pública.

Nesse contexto evolutivo, é fundamental compreender que a contabilidade de custos na esfera pública possui contornos filosóficos e práticos bastante distintos daqueles tradicionalmente observados na iniciativa privada. Diferentemente do setor empresarial, onde as preocupações com a mensuração de custos estão frequentemente atreladas à avaliação de estoques e à apuração direta de lucros, na administração pública o foco central da ferramenta

reside na avaliação do desempenho e na maximização da qualidade dos serviços prestados à sociedade. Sob essa ótica, a apuração exata dos custos e a sua respectiva publicidade atuam como um poderoso instrumento de controle social, permitindo aos cidadãos, aos auditores internos e aos tribunais de contas a verificação ativa de se os recursos arrecadados estão sendo aplicados de maneira eficiente e proba.

Para além do mero cumprimento legal, a informação de custos reveste-se de uma utilidade estratégica indispensável para a modernização da gestão estatal. Os administradores do setor público contemporâneo necessitam de um conjunto robusto de informações gerenciais para tomar decisões complexas que afetam diretamente o orçamento, tais como avaliar a conveniência de comprar ou alugar equipamentos, e decidir de forma fundamentada entre produzir internamente ou terceirizar determinado serviço. A mensuração dos custos permite, ainda, realizar comparações entre as atividades executadas por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer as ineficiências ocultas e estimular a melhoria contínua do desempenho dos dirigentes. Dessa forma, a contabilidade de custos consolida-se como o alicerce metodológico para a Nova Gestão Pública, viabilizando o fortalecimento da *accountability* — compreendida como a obrigação de prestar contas de maneira transparente e assumir a responsabilidade pelos resultados —, garantindo que o Estado supere o viés puramente normativo e alcance a máxima efetividade em prol do bem-estar coletivo.

2.4 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO SOB AS PERSPECTIVAS GERENCIAL E LEGAL

O orçamento público consolidou-se historicamente no Brasil como o principal instrumento de planejamento e controle da administração estatal, estruturado sob um viés focado primordialmente na fixação de despesas e na autorização de limites de gastos. Contudo, com a evolução das demandas sociais e o fortalecimento dos mecanismos de transparência, evidenciou-se que o acompanhamento estritamente financeiro atesta a legalidade da despesa, mas revela-se insuficiente para assegurar os níveis de desempenho esperados e para mensurar a efetividade das políticas públicas prestadas à sociedade. Diante dessa limitação informacional, o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) apresenta-se como uma ferramenta de governança necessária e complementar. Esse sistema tem a finalidade de registrar, processar e evidenciar os custos dos serviços governamentais, superando o foco exclusivo na execução orçamentária para fornecer dados que apoiem a responsabilização e a tomada de decisões, em consonância com as diretrizes e padrões de implementação estabelecidos pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC TSP 34 (CFC, 2021). A

consolidação dessa ferramenta nos municípios, entretanto, exige a compreensão de duas perspectivas que frequentemente entram em descompasso no cotidiano administrativo: a legal e a gerencial.

Sob a perspectiva estritamente legal, a estruturação do sistema de custos responde a um mandamento normativo coercitivo. O advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000) impôs aos entes da Federação a manutenção de um sistema voltado para a avaliação e o acompanhamento da gestão financeira e patrimonial. Diante dessa obrigatoriedade, os gestores municipais sofrem pressão direta dos órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas, para demonstrarem conformidade normativa. O risco inerente a esse cenário é que a administração dedique esforços apenas para o cumprimento formal da legislação, desenvolvendo o que a literatura classifica como adoção cerimonial. Quando a implantação do sistema de informações de custos restringe-se de forma exclusiva ao atendimento dessa coerção externa para evitar sanções, a ferramenta corre o risco de converter-se em uma obrigação processual que não retroalimenta o planejamento. O atendimento à norma, desprovido de uma cultura analítica, gera dados que atestam a regularidade perante os fiscalizadores, mas que permanecem inertes e sem aplicação prática na rotina das secretarias municipais.

Em contrapartida, a perspectiva gerencial postula que a verdadeira utilidade da contabilidade de custos reside na sua capacidade de prover os decisores governamentais com informações tempestivas e precisas para a otimização dos recursos. Conforme argumenta Alonso (1999), a ausência do conhecimento sobre os custos reais dos serviços prestados constitui um obstáculo significativo para a eficiência da gestão, pois impede que o Estado avalie os impactos financeiros de suas decisões estratégicas. A informação de custos é fundamental para embasar análises operacionais rotineiras, instrumentalizar cortes seletivos de despesas de maneira técnica, simular os impactos de reestruturações de processos e avaliar a viabilidade entre executar um serviço internamente ou terceirizá-lo para a iniciativa privada. Nessa visão, a modelagem de custos deve permitir ajustes a cada realidade física operacional, fazendo com que as unidades administrativas aperfeiçoem suas informações específicas de forma uniforme e padronizada (Machado; Holanda, 2010).

O distanciamento prático entre essas duas dimensões ilustra os gargalos metodológicos observados na administração pública. Como apontam Messias, Ferreira e Soutes (2018), para que o setor governamental chegue ao cenário de real usabilidade da informação de custos, há um caminho árduo e sinuoso a ser percorrido, que envolve a implantação do sistema, e todo o seu aparato tecnológico e administrativo na máquina pública. As prefeituras frequentemente

esbarram em severas limitações operacionais, o que agrava a ineficiência do sistema. Cardoso, Aquino e Bitti (2011) evidenciam que a transição para um modelo gerencial requer a superação de barreiras crônicas, tais como a escassez de qualificação técnica e a falta de sistemas estruturantes próprios capazes de integrar e processar as diferentes classes de custos, métodos e critérios de mensuração. Tais entraves dificultam o processo de flexibilização do controle, tornando as informações inacessíveis ou de difícil manuseio por parte dos servidores.

Para que o Sistema de Informações de Custos no Setor Público deixe de ser apenas um instrumento de legitimação legal e passe a operar de forma efetiva, a gestão municipal precisa incorporar os princípios de gradualismo e flexibilidade. O desenvolvimento gradual permite que o sistema atenda, numa fase inicial, a uma parcela das demandas a partir dos dados já disponíveis, abrindo espaço para aprimoramentos à medida que a cultura organizacional compreende a utilidade da ferramenta (Cardoso; Aquino; Bitti, 2011). Exige-se, sobretudo, o apoio contínuo da alta administração para promover a integração entre os departamentos e o treinamento adequado das equipes. Ao alinhar a conformidade legal com a verdadeira finalidade gerencial, os municípios asseguram que a evidenciação de custos transcenda o rigor burocrático e passe a atuar como um pilar essencial para a governança eficiente e o aprimoramento dos serviços entregues à população.

2.5 SISTEMAS DE CUSTEIO

A operacionalização da gestão de custos no setor público requer a definição de um modelo de gerenciamento capaz de identificar, mensurar, acumular e atribuir os custos aos objetos considerados relevantes para a administração. A escolha do método deve considerar as necessidades da entidade, as características do ambiente operacional e o grau de maturidade do modelo de gerenciamento de custos (CFC, 2021).

No âmbito governamental, a informação de custos não se limita ao atendimento de exigências formais. Sua utilidade está relacionada à capacidade de apoiar o planejamento, a avaliação do desempenho e a tomada de decisão. Machado e Holanda (2010), ao apresentarem as diretrizes e o modelo conceitual do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, destacam a necessidade de integração entre as informações orçamentárias, contábeis e os dados relativos aos produtos e às atividades executadas. De forma complementar, Cardoso, Aquino e Bitti (2011) discutem características qualitativas e critérios de mensuração relevantes para a construção de informações de custos úteis ao setor público.

A NBC TSP 34 reconhece como principais métodos de custeio o direto, o variável, o custeio por absorção parcial e o custeio por absorção integral ou pleno (CFC, 2021). A norma

também estabelece que a administração deve selecionar o método que melhor se ajuste às suas necessidades e utilizá-lo de forma consistente, sem impedir posteriores refinamentos do modelo de gerenciamento de custos.

Considerando esse referencial e o apontamento de organização conceitual desta pesquisa, a exposição a seguir apresenta inicialmente o custeio por absorção e, na sequência, reúne o custeio direto e o custeio variável em uma única subseção. Essa unificação é exclusivamente estrutural. Os dois métodos permanecem conceitualmente distintos, pois utilizam critérios diferentes para determinar quais custos são atribuídos aos objetos de custos (CFC, 2021). A opção por discuti-los conjuntamente também se mostra pertinente diante das divergências terminológicas identificadas na literatura. Santos, Cescon e Besen (2020), ao analisarem livros utilizados no ensino de custos, demonstram que algumas obras aproximam as denominações “direto” e “variável”, enquanto outras as tratam separadamente.

2.5.1 Sistema de Custeio por Absorção

O custeio por absorção caracteriza-se pela atribuição aos objetos de custos dos custos diretos e indiretos relacionados à produção de bens ou à prestação de serviços. No contexto da NBC TSP 34, a absorção pode ocorrer de forma parcial ou integral, conforme a extensão dos custos indiretos atribuídos aos objetos de custos. A norma orienta que a atribuição dos custos indiretos seja realizada mediante direcionadores de custos ou, em última instância, por bases de rateio razoáveis e consistentes (CFC, 2021).

A utilização desse método permite ampliar a mensuração dos recursos consumidos pelos objetos de custos, pois incorpora, além dos custos diretamente identificáveis, parcelas de custos que atendem simultaneamente a diferentes atividades, unidades ou serviços. Entretanto, a atribuição dos custos indiretos exige atenção à relação entre o recurso consumido e o objeto de custo, especialmente para evitar critérios de alocação que reduzam a representatividade da informação produzida.

A NBC TSP 34 estabelece que a seleção dos direcionadores e das bases de rateio depende das características do ambiente, do processo produtivo e da disponibilidade e regularidade dos dados. A própria norma admite que a alocação de custos indiretos seja dispensada quando se mostrar arbitrária e quando as informações resultantes não atenderem às características qualitativas e às restrições da informação de custos (CFC, 2021). Essa orientação é relevante no setor público, em que a diversidade dos serviços e das estruturas administrativas pode dificultar a definição de relações de causa e efeito para determinados custos de suporte.

Nesse sentido, a adoção do custeio por absorção não deve ser compreendida como solução automaticamente superior para todas as entidades públicas. A NBC TSP 34 vincula a escolha do método às necessidades da administração e ao grau de maturidade do modelo de gerenciamento de custos. Quando a atribuição dos custos indiretos for relevante, a norma recomenda a adoção do custeio por absorção parcial ou integral; quando essa atribuição não for relevante, admite a continuidade do custeio direto (CFC, 2021). Assim, a decisão metodológica deve considerar a utilidade da informação produzida e as condições de operacionalização do sistema.

2.5.2 Sistema de Custeio Direto Custeio Variável

O custeio direto e o custeio variável são apresentados conjuntamente nesta subseção em atendimento à organização proposta para o referencial teórico, sem pressupor equivalência conceitual entre os métodos. A distinção é relevante porque a NBC TSP 34 reconhece ambos separadamente entre os principais métodos de custeio (CFC, 2021). A literatura, contudo, não apresenta uniformidade terminológica. Santos, Cescon e Besen (2020) identificaram, nas obras analisadas, autores que tratam o custeio variável e o custeio direto como equivalentes e autores que os abordam de forma distinta. Desse modo, a reunião dos dois temas em uma mesma subseção permite evidenciar sua proximidade na literatura sem eliminar suas diferenças conceituais.

No custeio direto, o critério determinante é a possibilidade de identificar e apropriar o custo direto ao objeto de custo. Assim, são atribuídos aos objetos os custos que apresentam relação direta e identificável, evitando-se a distribuição de custos indiretos por critérios de rateio. A NBC TSP 34 recomenda a utilização do custeio direto em estágios iniciais, quando o modelo de gerenciamento de custos apresenta menor grau de maturidade, e admite sua continuidade quando a atribuição dos custos indiretos for irrelevante para as necessidades da entidade (CFC, 2021).

Essa orientação encontra correspondência no modelo conceitual apresentado por Machado e Holanda (2010) para o Governo Federal. Os autores defendem o custeio direto como base do modelo proposto e destacam, entre seus argumentos, a relação favorável entre custo e benefício da informação, a maior facilidade de implantação e a redução dos problemas associados a esquemas complexos de alocação. Nessa perspectiva, a utilização do custeio direto no setor público está relacionada à busca por informações rastreáveis e compatíveis com a capacidade operacional do sistema de custos.

O custeio variável, por sua vez, adota como critério o comportamento dos custos em relação ao volume das atividades desenvolvidas. Nesse sistema, são atribuídos aos bens ou serviços os custos que variam proporcionalmente ao nível de atividade, independentemente de serem classificados como diretos ou indiretos. Os custos fixos, por não variarem proporcionalmente dentro de determinado intervalo de atividade, não integram a mensuração do objeto segundo essa lógica (CFC, 2021).

A distinção entre os sistemas pode ser sintetizada, portanto, pelo critério utilizado na atribuição dos custos. No custeio direto, prevalece a identificação objetiva do custo com o objeto; no custeio variável, prevalece a variabilidade do custo em relação ao volume das atividades. Embora os resultados possam se aproximar em determinadas situações, especialmente quando custos variáveis também são diretamente identificáveis, essa possibilidade não elimina a diferença conceitual entre as duas abordagens.

No setor público, a utilização do custeio variável requer cautela quanto às finalidades da informação. A análise da estrutura de custos fixos e variáveis pode contribuir para a compreensão do comportamento dos gastos diante de alterações no volume de serviços. Entretanto, indicadores tradicionalmente associados ao custeio variável em organizações empresariais, como a margem de contribuição, não se transferem automaticamente para todas as entidades públicas, especialmente quando os serviços são prestados sem contraprestação direta. Por essa razão, a aplicação do método deve considerar a natureza do serviço, os objetos de custos definidos e a finalidade gerencial da informação.

A opção entre custeio direto, variável ou por absorção não deve, portanto, ser estabelecida de forma abstrata ou hierarquizada. A NBC TSP 34 atribui à administração a responsabilidade de selecionar o método que produza os melhores resultados no contexto de seu ambiente operacional e determina que, uma vez adotado, seja aplicado para fins de comparabilidade intertemporal, ressalvados os refinamentos devidamente documentados (CFC, 2021). Essa perspectiva é compatível com a necessidade de modelos de custos progressivos e ajustados à realidade institucional das entidades públicas.

Para os municípios, essa escolha depende da qualidade e da regularidade dos dados disponíveis, da definição dos objetos de custos, da capacidade de integração dos sistemas e do nível de desenvolvimento do modelo de gerenciamento de custos. Messias, Ferreira e Soutes (2018), ao examinarem experiências internacionais de gestão de custos no setor público, evidenciam que a adoção e a utilização das informações de custos estão condicionadas por características institucionais e organizacionais. Assim, mais do que eleger previamente um

sistema de custos como superior, torna-se necessário avaliar sua aderência às necessidades e às condições concretas de implementação da entidade.

2.6 MÉTODOS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

A consolidação de um modelo gerencial na administração pública municipal exige que a definição do sistema de custeio seja acompanhada pela escolha de métodos que possibilitem a acumulação e o direcionamento dos custos aos respectivos objetos. Conforme discutido na seção anterior, as abordagens de custeio apresentam particularidades quanto aos elementos considerados na composição do custo. Os métodos de acumulação, por sua vez, estão relacionados à forma pela qual esses custos são organizados, identificados e atribuídos aos objetos de custeio, de acordo com as características e as necessidades da organização.

No setor público, essa definição assume particular relevância em razão da diversidade dos serviços prestados e da estrutura administrativa dos entes governamentais. A NBC TSP 34 estabelece diretrizes para implementação do sistema de custos no setor público, de modo que as informações produzidas possam subsidiar o planejamento, a avaliação de desempenho, a tomada de decisão e o controle dos recursos públicos. Nesse contexto, a escolha dos métodos e dos critérios de acumulação deve considerar a natureza dos objetos de custos, a disponibilidade das informações e a capacidade operacional da entidade.

A literatura contábil apresenta diferentes métodos destinados à identificação, acumulação e atribuição dos custos. Entre eles, destacam-se os Centros de Custos e a Departamentalização, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e a Unidade de Esforço de Produção (UEP). Santos, Cescon e Besen (2020), ao analisarem conceitos de custos apresentados em livros utilizados no ensino de graduação, identificam esses métodos entre aqueles abordados pelos autores da área, evidenciando convergência conceitual nessa classificação.

No âmbito dessa discussão, o Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) é apresentado conjuntamente ao ABC, considerando sua relação com o custeio baseado em atividades e as alterações introduzidas na forma de direcionamento dos custos. Essa organização permite compreender as características de cada abordagem sem tratá-las como métodos desconectados, ao mesmo tempo em que possibilita discutir suas potencialidades e limitações no contexto das organizações públicas.

A partir dessa delimitação, as subseções seguintes apresentam os Centros de Custos e a Departamentalização, o ABC e o TDABC e, por fim, a UEP, observando suas características conceituais e, quando sustentado pela literatura utilizada neste estudo, suas possibilidades de utilização no contexto do setor público.

2.6.1 Centro de Custos e Departamentalização na Administração Pública

A operacionalização da gestão de custos requer a definição dos objetos de custos e das unidades responsáveis pela acumulação dos gastos. Nesse contexto, os centros de custos representam unidades organizacionais nas quais os custos podem ser identificados e acumulados, possibilitando o acompanhamento do consumo dos recursos nas diferentes áreas da organização.

Na administração pública municipal, a estruturação dos centros de custos pode acompanhar a organização administrativa do ente, considerando secretarias, departamentos, divisões, unidades ou outros níveis de responsabilidade. Essa organização favorece a identificação dos locais em que os recursos são consumidos e contribui para a produção de informações relacionadas aos custos das diferentes unidades administrativas e dos serviços por elas executados.

A departamentalização, por sua vez, permite organizar a entidade em unidades de responsabilidade, possibilitando que os custos sejam inicialmente identificados nos respectivos departamentos para posterior atribuição aos objetos de custos. Esse procedimento assume particular importância em relação aos custos que não podem ser diretamente identificados com determinado serviço ou objeto, exigindo a utilização de critérios adequados para sua alocação.

No setor público, entretanto, a utilização de centros de custos depende da qualidade dos registros e da integração das informações provenientes dos diferentes sistemas administrativos. Estruturas excessivamente agregadas ou registros realizados em centros genéricos podem limitar a rastreabilidade dos recursos e reduzir a utilidade gerencial das informações produzidas.

Essa dificuldade não se restringe às administrações municipais de pequeno porte. Ao analisar práticas de gestão de custos em organizações do setor público dos Países Baixos, Verbeeten (2011) identificou diferenças no desenho e na utilização dos sistemas de gestão de custos entre os diferentes segmentos analisados, além de evidenciar que as informações de custos nem sempre são utilizadas prioritariamente para fins de gestão interna. Esses resultados reforçam a necessidade de que a estruturação dos sistemas de custos considere as características organizacionais e a finalidade das informações produzidas.

A efetividade da departamentalização depende, portanto, de uma estrutura organizacional adequadamente definida, da identificação dos objetos de custos, da qualidade dos registros e da integração dos sistemas de informação. No âmbito da NBC TSP 34, esses elementos contribuem para que as informações de custos representem adequadamente o

consumo dos recursos públicos e possam subsidiar os processos de planejamento, controle e tomada de decisão.

2.6.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido pela sigla ABC (*Activity-Based Costing*), fundamenta-se na compreensão de que as atividades desenvolvidas pela organização consomem recursos e de que os objetos de custos demandam essas atividades. Nessa perspectiva, os custos dos recursos são atribuídos às atividades e, posteriormente, aos objetos de custos mediante direcionadores que representem as relações de consumo estabelecidas no processo.

A operacionalização do ABC requer a identificação das atividades relevantes, dos recursos por elas consumidos e dos direcionadores utilizados para atribuir os custos aos respectivos objetos. Essa estrutura permite maior detalhamento dos processos organizacionais e pode ampliar a compreensão sobre a forma como os recursos são consumidos, contribuindo para a produção de informações destinadas ao planejamento, ao controle e à tomada de decisão.

No setor público, a adoção de métodos baseados em atividades deve considerar as particularidades dos serviços prestados, a disponibilidade das informações e a capacidade de identificação das atividades e dos direcionadores. A literatura registra aplicações do ABC em organizações públicas, demonstrando a possibilidade de utilização do método nesse ambiente, desde que sua estrutura seja compatível com os processos e com as necessidades da entidade (Kosmas; Dimitropoulos, 2013).

Apesar de seu potencial, a implantação e a manutenção do ABC podem demandar tempo e recursos em razão do detalhamento necessário para o mapeamento das atividades e a atualização dos direcionadores. Provenzano et al. (2016), ao analisarem a percepção de docentes e pesquisadores brasileiros sobre métodos baseados em atividades, identificaram o reconhecimento de benefícios do ABC para a informação gerencial, ao mesmo tempo em que discutem limitações relacionadas à sua complexidade operacional.

Nesse contexto, o *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) foi desenvolvido como uma abordagem associada ao ABC, com o propósito de simplificar sua operacionalização. Kaplan e Anderson (2007) estruturam o TDABC a partir de dois parâmetros centrais: o custo da capacidade dos recursos disponibilizados e o tempo necessário para a realização das atividades ou transações.

O modelo utiliza a taxa de custo da capacidade para atribuir custos aos objetos e admite o emprego de equações de tempo para representar variações na execução das atividades. Essas

equações permitem incorporar diferentes condições operacionais ao modelo sem a necessidade de criar uma atividade distinta para cada situação, favorecendo sua atualização e o tratamento da complexidade dos processos (Kaplan; Anderson, 2007).

A utilização do tempo como elemento de mensuração também possibilita comparar a capacidade disponibilizada com a capacidade utilizada. Dessa forma, o TDABC pode fornecer informações sobre a utilização dos recursos e evidenciar capacidade não utilizada, aspecto relevante para análises gerenciais e para o aperfeiçoamento dos processos.

Carvalho, Oliveira e Nascimento (2020), em estudo sobre a produção brasileira relacionada ao TDABC, identificaram a simplificação do modelo entre os benefícios mais recorrentes apontados nos trabalhos analisados, associada à maior adaptabilidade e ao menor tempo de implantação. De modo convergente, Provenzano et al. (2016) observaram que o TDABC é percebido como uma evolução do ABC tradicional por reduzir parte da complexidade e da necessidade de tempo e recursos para implementação e manutenção, sem eliminar, contudo, as limitações inerentes à representação das atividades organizacionais.

Assim, a análise conjunta do ABC e do TDABC mostra-se adequada em razão da proximidade conceitual entre as abordagens. Enquanto o ABC atribui os custos aos objetos a partir das atividades e de seus direcionadores, o TDABC incorpora a capacidade dos recursos e o tempo necessário à execução das atividades como elementos centrais de mensuração. A escolha e a aplicação dessas abordagens devem considerar as características da organização, a finalidade das informações de custos, o nível de detalhamento pretendido e a disponibilidade de dados necessários à operacionalização do modelo.

2.6.3 Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP)

O método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) constitui uma abordagem voltada à unificação da produção por meio de uma unidade comum de medida. Sua concepção está originalmente relacionada ao ambiente industrial, especialmente às organizações que apresentam diversidade de produtos e processos produtivos.

A lógica do método consiste no estabelecimento de uma unidade abstrata capaz de representar o esforço necessário à transformação dos produtos. A partir dessa unidade comum, produtos distintos podem ser expressos em termos equivalentes de esforço de produção, possibilitando a mensuração dos custos de transformação e a análise da produtividade.

Wernke et al. (2014) apresentam a utilização da UEP na mensuração dos custos relacionados à produção, destacando sua aplicação na apuração do custo unitário a partir da equivalência dos esforços produtivos. Souza et al. (2014) também abordam a utilização dessa

metodologia no contexto de organizações prestadoras de serviços, indicando possibilidades de adaptação do conceito para além do ambiente estritamente industrial.

Santos, Cescon e Besen (2020), ancorados nos fundamentos apresentados por Bornia (2010), incluem a Unidade de Esforço de Produção (UEP) entre os métodos de custeio/custos identificados nas obras examinadas. Em Bornia (2010), a UEP é apresentada como método fundamentado na unificação da produção mediante uma unidade comum de medida, permitindo expressar produtos distintos em termos equivalentes de esforço produtivo. Nesse sentido, a presença da UEP na classificação apresentada por Santos, Cescon e Besen (2020) evidencia sua relevância conceitual no campo da gestão de custos, especialmente em contextos produtivos nos quais se busca estabelecer uma medida comum para produtos distintos.

Entretanto, a transposição da UEP para a administração pública requer cautela. A diversidade e a intangibilidade de muitos serviços públicos podem dificultar a definição de uma unidade homogênea capaz de representar adequadamente os diferentes esforços envolvidos em sua prestação. Dessa forma, embora os fundamentos da UEP contribuam para a compreensão das alternativas existentes para mensuração e acumulação dos custos, sua aplicabilidade ao contexto público deve ser analisada considerando as características dos serviços, os objetos de custos e a disponibilidade de informações necessárias à construção das unidades de equivalência.

Nesse sentido, a inclusão da UEP neste referencial possui finalidade predominantemente conceitual, permitindo situá-la entre os métodos discutidos na literatura de custos. As referências utilizadas neste estudo não fornecem elementos suficientes para afirmar, de maneira generalizada, a aplicabilidade da UEP à administração pública municipal. Por essa razão, sua apresentação limita-se aos fundamentos do método e às possibilidades de utilização indicadas pela literatura examinada, evitando extrapolar sua aplicação para contextos que não estejam suficientemente sustentados pelas evidências disponíveis.

2.7 ATRIBUTOS E A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

A efetividade de qualquer modelo de custeio na administração pública não se sustenta apenas pela sua estruturação metodológica, mas fundamentalmente pela qualidade e pela utilidade gerencial da informação que ele é capaz de gerar para responder às necessidades de seus diversos usuários. No contexto da convergência aos padrões internacionais e da consolidação da Nova Gestão Pública, a informação de custos deixa de ser um mero subproduto do controle orçamentário para se converter no alicerce indispensável da tomada de decisão e da responsabilização social. Sob essa ótica, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor

Público e a respectiva Estrutura Conceitual estabelecem diretrizes categóricas determinando que os Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPGs) devem apresentar características qualitativas rigorosas para amparar a avaliação de desempenho governamental. A ausência de tais atributos esvazia o potencial do sistema de informações de custos, reduzindo a complexa engrenagem contábil a um repositório de dados estáticos e sem aplicabilidade tática para a rotina dos gestores municipais.

Para sistematizar a compreensão dessas exigências e traduzi-las para a realidade prática da gestão pública, Oliveira, Aquino e Cescon (2023) mapearam e definiram os atributos fundamentais que qualificam a informação de custos no âmbito estatal. Tais elementos configuram a base conceitual para que a administração supere as severas barreiras institucionais e assegure uma relação de custo-benefício sempre positiva na geração e no processamento dos dados governamentais. O

Quadro 2.1 apresenta essa matriz estruturante, destacando as propriedades essenciais que transformam fatos contábeis brutos em verdadeira inteligência informacional.

Quadro 2.1- Atributos da Informação de Custos no Setor Público

Atributos	Descrição
Relevância	Refere-se a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presente e futuros.
Utilidade	Estabelece a utilidade para a gestão, tendo relação custo-benefício sempre positiva.
Compreensibilidade	A informação deve ser disponibilizada de maneira clara e acessível, utilizando uma linguagem simplificada e demonstrativa que facilite a compreensão imediata por parte dos usuários.
Tempestividade	A informação deve ser disponibilizada aos usuários de forma ágil, garantindo a influência e a utilização nos processos de tomada de decisão.
Comparabilidade	Trata-se de uma característica que possibilita aos usuários comparar dois conjuntos de dados, identificando semelhanças entre eles.
Verificabilidade	Trata-se de uma característica que permite que diferentes observadores qualificados cheguem a um consenso de que as informações apresentadas representam com precisão aos fenômenos propostos, sem distorções, erros materiais ou vieses, garantindo a adequação da mensuração e do método de representação adotado.

Fonte: Adaptado de Oliveira, Aquino e Cescon (2023).

A literatura especializada e os manuais técnicos editados pelo Tesouro Nacional aprofundam a relevância prática desses atributos qualitativos no cotidiano das prefeituras. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), por exemplo, destaca o atributo da tempestividade ao asseverar categoricamente que a informação deve estar disponível aos usuários antes que perca sua capacidade de ser útil para os objetivos da evidenciação contábil, sendo vital para aprimorar a avaliação da prestação de contas, o controle social (*accountability*) e a influência segura nos processos decisórios. Adicionalmente, a comparabilidade é apontada como a característica que permite confrontar os custos de serviços adquiridos ou desenvolvidos em momentos distintos, possibilitando que a gestão evidencie a real capacidade operacional do Estado ao longo do tempo e avalie de forma transparente o impacto das alterações de preços na máquina pública. Quando a contabilidade atende rigorosamente a esses preceitos, a verificabilidade atesta que a informação está livre de erros materiais ou vieses, garantindo a total adequação do método adotado para representar os fenômenos econômicos.

Nesse cenário de exigência qualitativa, evidencia-se que a utilidade pragmática do sistema de custos transcende de maneira absoluta o mero cumprimento de formalidades burocráticas impostas pelos Tribunais de Contas. O *framework* estruturante proposto por teóricos contemporâneos da contabilidade pública corrobora que a adoção sistêmica da informação só ganha destaque real quando os relatórios exibem simultaneamente os atributos de relevância, confiabilidade e compreensibilidade. Sem essa integração orgânica e metodológica, os relatórios gerenciais gerados tornam-se ininteligíveis para tomadores de decisão não especialistas em finanças (como prefeitos e secretários), perpetuando o fenômeno da adoção cerimonial e do isomorfismo institucional nas municipalidades. Portanto, o monitoramento contínuo das propriedades evidenciadas no

Quadro 2.1 consolida-se como a condição *sine qua non* para que o sistema de informações de custos supere a inércia administrativa, convertendo-se em um ativo estratégico dinâmico em prol da otimização das políticas e do bem-estar da coletividade.

2.8 NOVA GESTÃO PÚBLICA E ACCOUNTABILITY

A compreensão do processo de implementação de um sistema de informações de custos no âmbito municipal exige o resgate das transformações paradigmáticas que redefiniram o papel e o funcionamento do Estado a partir do final do século XX. Nas últimas décadas, o setor público tem se caracterizado por profunda reestruturação em seus serviços e, principalmente, em sua gestão, de modo que a administração pública passa a incorporar um perfil mais próximo ao encontrado no setor privado. Conforme asseveram Messias, Ferreira e Soutes (2018), essa

aproximação impulsionou a adoção de lógicas de mercado e de modelos administrativos nos quais prevalece a ênfase em resultados, materializados por meio de produtos e serviços voltados para o atendimento cabal dos interesses da sociedade. Nesse contexto de transição, a Nova Gestão Pública sugere como um conjunto de técnicas instrumentais, e de alteração filosófica estruturada sobre o pilar da *accountability*, exigindo que os governantes demonstrem de forma proativa e transparente o uso eficiente dos recursos arrecadados perante os cidadãos.

A efetivação dessa governança baseada em resultados condiciona-se diretamente à modernização dos aparatos de controle interno, alçando a contabilidade de custos à condição de ferramenta estratégica indispensável para o Estado contemporâneo. Na dinâmica da Nova Gestão Pública, o conhecimento exato do esforço financeiro consumido por cada secretaria ou programa governamental deixa de ser uma mera formalidade burocrática de registro patrimonial para se converter na base informacional que subsidia a tomada de decisões alocativas ágeis. Johansson e Siverbo (2009) evidenciam, em suas investigações sobre a avaliação de desempenho relativo em governos locais, que a comparabilidade dos custos entre diferentes unidades administrativas e a adoção de métricas de quase-mercado (*quasi-markets*) são mecanismos essenciais para mitigar ineficiências ocultas e estimular o aprimoramento contínuo da máquina pública. Quando o gestor municipal dispõe de dados precisos e verificáveis sobre o custo de suas atividades, o conceito abstrato de *accountability* materializa-se, permitindo que a sociedade civil e as instâncias de controle avaliem com clareza o binômio custo-benefício das políticas implementadas.

A despeito dessa inegável superioridade teórica e gerencial propugnada pelos modelos internacionais, a transposição dos princípios da Nova Gestão Pública para o cotidiano operacional das prefeituras esbarra em uma intrincada teia de barreiras institucionais e culturais. Cardoso, Aquino e Bitti (2011) asseveram de maneira categórica que a compreensibilidade e a relevância da informação de custos dependem da superação da cultura estritamente orçamentária, a qual historicamente habituou o administrador público a focar apenas no cumprimento dos limites legais de empenho e na liquidação da despesa. Essa herança patrimonialista e legalista faz com que a adoção de novas práticas contábeis seja frequentemente percebida pelos quadros técnicos e políticos não como uma oportunidade de otimização gerencial, mas como uma sobrecarga burocrática imposta pelos órgãos centrais, resultando em fortes resistências comportamentais. Consequentemente, a implantação de sistemas de custos tende a ocorrer de maneira lenta e assimétrica, travando a evolução da

prestação de contas focada no desempenho e perpetuando a cegueira sobre os reais gastos governamentais no provimento das demandas sociais.

Essa inércia gerencial e tecnológica vivenciada nas estruturas públicas nacionais é amplamente documentada na literatura especializada, evidenciando que as reformas contábeis não se consolidam espontaneamente apenas por força de obrigação legal. Conforme destacado no mapeamento bibliométrico conduzido por Bitti, Aquino e Cardoso (2011) e corroborado pelas análises empíricas de Franco et al. (2013) e Santos (2015), as prefeituras brasileiras frequentemente falham em integrar os sistemas de informação estruturantes e padecem de uma crônica escassez de capacitação de seu corpo técnico. Nessas circunstâncias de disfunção administrativa e na ausência de um patrocínio político genuíno da alta gestão, a busca pela transparência degenera-se no fenômeno do isomorfismo e da adoção cerimonial, no qual os municípios desenvolvem sistemas de custos puramente de fachada com o único e exclusivo propósito de obter legitimação perante os Tribunais de Contas e evitar sanções. A superação desse abismo entre o arcabouço normativo impositivo e a efetiva governança orientada para resultados requer, portanto, que a Nova Gestão Pública e a evidenciação de custos atuem de modo indissociável, promovendo uma ruptura cultural capaz de garantir que o Estado entregue a máxima efetividade em prol da coletividade.

2.9 ESTUDOS E EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS SOBRE A GESTÃO DE CUSTOS

A expansão do paradigma da Nova Gestão Pública impulsionou a adoção de sistemas de custos em diversas nações, transformando uma ferramenta tradicionalmente restrita à iniciativa privada em um mecanismo contemporâneo essencial para a transparência e para a *accountability* governamental. A transposição desse modelo para a realidade da administração estatal, contudo, revelou-se um processo altamente complexo que esbarra nas idiossincrasias burocráticas de cada país. Conforme evidenciado pela profunda revisão bibliográfica conduzida por Messias, Ferreira e Soutes (2018), a análise do panorama internacional revela que a transição de um modelo de controle estritamente orçamentário para uma contabilidade com foco puramente gerencial e representa um desafio de proporções globais. Esse esforço de modernização evidencia que os governos ao redor do mundo enfrentam tensões crônicas na tentativa de conciliar a imposição normativa de mensuração de desempenho com a escassez de maturidade cultural e de infraestrutura tecnológica disponível no âmbito do setor público.

No contexto norte-americano, a experiência canadense ilustra com clareza o abismo metodológico existente entre o discurso político reformista e a efetiva prática administrativa nas repartições públicas. Em seu aprofundado estudo sobre a apuração de custos nos serviços

governamentais, Gosselin, Henri e Laurin (2015) investigaram as falhas de implementação no Canadá, questionando de forma contundente se a consolidação dessa ferramenta no setor público constitui uma meta inalcançável ou um projeto eternamente inacabado. Os autores constataram de maneira empírica que, mesmo operando em um ambiente de elevada maturidade institucional e financeira, a implantação de sistemas de custeio na administração pública frequentemente se degenera e paralisa em uma adoção puramente cerimonial. Nesse cenário de isomorfismo, a produção de relatórios contábeis atende a rigorosas pressões de conformidade externa e legitimação política perante a sociedade, mas falha irrevogavelmente em se integrar ao processo decisório diário dos gestores, tornando-se uma burocracia inerte.

Na Europa, as pressões contínuas por suficiência financeira e otimização alocativa tornaram-se ainda mais agudas após as sucessivas crises econômicas globais, forçando o setor público a modernizar compulsoriamente os seus sistemas de controle patrimonial. A pesquisa aplicada desenvolvida por Aguilà (2016), focada na realidade da contabilidade das universidades públicas espanholas, demonstra que a busca inegociável pela sobrevivência e sustentabilidade orçamentária exigiu uma transição metodológica abrupta do mero registro de fluxo de caixa para um controle rigoroso de gestão estratégica. O autor ressalta que o sucesso técnico na implementação desses sistemas complexos de custeio nas instituições públicas da Espanha dependeu substancialmente da capacidade governamental de superar severas resistências culturais enraizadas no funcionalismo e de adaptar os pacotes lógicos da contabilidade privada às peculiaridades dos serviços intangíveis de natureza pública.

De maneira complementar à realidade vivenciada no sistema público espanhol, o cenário administrativo grego oferece evidências teóricas e práticas robustas acerca da aplicabilidade de metodologias sofisticadas de apropriação de despesas em ambientes de profunda restrição fiscal. Kosmas e Dimitropoulos (2013) conduziram uma rigorosa análise sobre a introdução do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) em organizações públicas de fomento ao esporte na Grécia, revelando que o mapeamento preciso dos direcionadores de custos foi capaz de proporcionar uma alocação de recursos escassos de maneira muito mais racional e transparente à coletividade. Todavia, o estudo ratifica a premissa de que a alta complexidade inerente ao controle detalhado das atividades operacionais exige obrigatoriamente um suporte tecnológico avançado e um nível de capacitação técnica superior por parte dos servidores públicos. Quando a alta gestão política não patrocina o projeto de custeio de forma ininterrupta, essas exigências tecnológicas atuam como barreiras intransponíveis, levando ao abandono gradual da ferramenta contábil.

Para sistematizar a compreensão dessas peculiaridades metodológicas e facilitar a visualização comparativa dos desafios enfrentados no setor público global, o Quadro 2.2 consolida as principais evidências e barreiras diagnosticadas por esses estudos internacionais, fornecendo o panorama estruturado a partir da literatura de referência.

A convergência dessas evidências empíricas, sistematizadas no quadro comparativo acima, consolida a irrefutável premissa de que os obstáculos metodológicos e institucionais vivenciados no Estado brasileiro não constituem, sob nenhuma ótica, uma anomalia isolada. A análise integrada dos achados de Gosselin, Henri e Laurin (2015), de Aguilà (2016) e de Kosmas e Dimitropoulos (2013) comprova cientificamente que, independentemente do nível de desenvolvimento econômico ou social da nação, a implantação sistêmica da informação de custos no setor governamental defronta-se com o desafio universal do comportamento cerimonial, da resistência cultural e da imaturidade de sistemas. Ao internalizar essas valiosas experiências globais de erros e acertos, o presente referencial teórico fornece o arcabouço comparativo definitivo e o lastro metodológico exato para diagnosticar com segurança as reais limitações enfrentadas pelas prefeituras pertencentes à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP), justificando inequivocamente a necessidade de buscar soluções que superem a rigidez normativa em favor da efetiva governança pública local.

Quadro 2.2– Panorama de Estudos e Experiências Internacionais sobre a Gestão de Custos

Autor(es) e Ano	**País Investigado**	**Foco do Estudo**	**Principais Evidências e Barreiras Identificadas**
Gosselin, Henri e Laurin (2015)	Canadá	Serviços Governamentais	A implantação de sistemas de custeio frequentemente se paralisa em uma adoção puramente cerimonial, servindo à legitimação política, mas falhando em integrar o processo decisório diário.
Aguilà (2016)	Espanha	Universidades Públicas	A transição para o controle de gestão estratégica foi forçada por severas pressões financeiras; o sucesso depende de superar resistências culturais do funcionalismo.
Kosmas e Dimitropoulos (2013)	Grécia	Organizações Públicas de Esporte	A introdução do Custeio ABC melhora a alocação de recursos, mas esbarra na complexidade técnica, exigindo infraestrutura tecnológica avançada e capacitação.
Messias, Ferreira e Soutes (2018)	Global (Revisão)	Setor Público Internacional	A transição do modelo orçamentário para o gerencial é um desafio global tensionado pela imposição normativa frente à escassez de maturidade cultural.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Gosselin, Henri e Laurin (2015), Aguilà (2016), Kosmas e Dimitropoulos (2013) e Messias, Ferreira e Soutes (2018).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A condução de uma investigação de natureza empírica e analítica pressupõe a delimitação rigorosa de um percurso metodológico estruturado, concebido de maneira inerentemente lógica e sistemática. O objetivo desta estruturação é garantir a validade, a fidedignidade e a replicabilidade das descobertas que serão alcançadas no campo de estudo. Mais do que uma simples descrição de etapas sequenciais, o capítulo metodológico fundamenta as escolhas teóricas e as ferramentas práticas adotadas para responder com segurança à questão norteadora da dissertação. A literatura metodológica clássica adverte que o rigor no delineamento prévio é inegociável, pois "em uma pesquisa, nada se faz ao acaso. Marconi e Lakatos (2021) destacam que o projeto de pesquisa deve contemplar, de forma planejada, as diferentes etapas da investigação, desde a definição do tema e dos objetivos até a determinação da metodologia, a coleta, a análise e a interpretação dos dados, culminando na elaboração do relatório final. É este intenso esforço de planejamento que exige do pesquisador a máxima clareza para conectar o referencial teórico aos instrumentos de coleta e de análise, evitando dispersões que comprometam a validade dos achados.

Sob essa perspectiva instrumental e tática, a metodologia descrita neste capítulo funciona como o elo integrador necessário para converter as premissas conceituais da contabilidade gerencial – amplamente discutidas no referencial teórico – em variáveis empíricas passíveis de mensuração quantitativa e qualitativa. A investigação científica requer que os caminhos metodológicos adotados sejam devidamente justificados e coerentes com os objetivos estabelecidos. Nesse processo, as decisões do pesquisador devem contemplar a definição dos métodos e dos procedimentos utilizados para a coleta, a análise e a interpretação dos dados, de modo a assegurar a coerência entre as diferentes etapas da pesquisa (Creswell; Creswell, 2021). É exclusivamente por intermédio dessa operacionalização técnica que se torna possível diagnosticar, de forma fidedigna e livre de vieses, a realidade vivenciada pelos profissionais de contabilidade nas administrações municipais atreladas à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP).

Para proporcionar ao leitor e à comissão examinadora uma compreensão transparente e um encadeamento lógico impecável a respeito do rigor científico aplicado a este estudo, a estrutura deste capítulo foi deliberadamente organizada em oito seções complementares e interdependentes. Inicialmente, delineia-se o percurso adotado na Seção 3.1 (Delineamento da pesquisa), fundamentando a adoção da respectiva tipologia investigativa. Na sequência, estabelece-se o foco do levantamento na Seção 3.2 (População e amostra), detalhando as

características essenciais do universo de contadores e controladores internos municipais. O compromisso inegociável com a integridade científica e as salvaguardas legais exigidas para a proteção dos participantes são minudentemente abordados na Seção 3.3 (Aspectos Éticos).

A consistência instrumental da pesquisa é então explicada na Seção 3.4 (Construção do instrumento), revelando a arquitetura dos blocos lógicos à luz das premissas teóricas da contabilidade governamental. Para atestar a qualidade e a pertinência dessa ferramenta, o rigor psicométrico é apresentado na Seção 3.5 (Validação por especialistas). Complementarmente, os procedimentos de ajuste operacional prévio e empírico do questionário são relatados na Seção 3.6 (Pré-teste). Por fim, descrevem-se os trâmites práticos para a efetivação das respostas no ambiente digital na Seção 3.7 (Procedimento de coleta) e detalham-se os critérios estatísticos adotados para o tratamento da escala de mensuração na Seção 3.8 (Processamento e análise dos dados), pavimentando assim a transição metodológica segura para a apresentação dos resultados da dissertação.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O delineamento de uma pesquisa atua como o plano estrutural que articula a natureza do estudo, a abordagem do problema, os objetivos pretendidos e os procedimentos de coleta e análise de dados. Conforme apontam Creswell e Creswell (2021), os desenhos de pesquisa representam os tipos de investigação dentro das abordagens qualitativas, quantitativas e mistas que fornecem uma direção específica e orientam os procedimentos de um estudo. No contexto desta dissertação, que analisa a realidade operacional da contabilidade pública municipal diante das exigências da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34), a estrutura metodológica foi pensada para entregar um diagnóstico prático, confiável e claro.

Do ponto de vista de sua natureza, o presente estudo classifica-se como uma pesquisa aplicada. Segundo Gil (2019), a pesquisa aplicada tem como característica fundamental o interesse na aplicação, na utilização e nas consequências práticas dos conhecimentos. O autor esclarece que a preocupação dessa modalidade de investigação está mais voltada para a aplicação imediata em uma realidade circunstancial do que para o desenvolvimento de teorias de valor universal. Essa classificação se ajusta perfeitamente ao escopo deste trabalho, pois o propósito da investigação é gerar conhecimentos voltados à compreensão e à solução de problemas práticos que afetam o cotidiano das administrações públicas locais no que diz respeito à implantação e uso da gestão de custos.

Em relação à abordagem do problema, a investigação segue o método quantitativo. Para Creswell e Creswell (2021), a pesquisa quantitativa é uma abordagem que procura testar teorias

objetivas, examinando a relação entre as variáveis. Os autores explicam que essas variáveis são medidas, geralmente, com instrumentos padronizados para que os dados numéricos possam ser analisados utilizando procedimentos estatísticos. A escolha por essa perspectiva justifica-se pela necessidade de avaliar, de forma estruturada, as percepções dos servidores que atuam nas controladorias e nos departamentos de contabilidade das prefeituras. É por meio dessa exatidão metodológica que o estudo assegura a objetividade da pesquisadora no tratamento das respostas coletadas.

Avançando para o enquadramento de seus objetivos, a pesquisa define-se como descritiva. De acordo com Gil (2019), as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou de um fenômeno específico, podendo também estabelecer relações entre variáveis. O autor acrescenta que as pesquisas descritivas são aquelas que os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática mais costumam realizar. O objetivo deste trabalho está alinhado a essa definição, já que a pesquisa se propõe a descrever de forma analítica o estágio formal de implantação da gestão de custos e o nível de conhecimento técnico vivenciado pelas prefeituras associadas à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP), sem realizar manipulações no ambiente em que os dados são coletados.

Quanto aos procedimentos técnicos adotados para a execução da pesquisa, a investigação utiliza a estratégia de levantamento, amplamente conhecida na literatura como *survey*. Conforme explica Gil (2019), o levantamento de campo é a modalidade de pesquisa caracterizada pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento ou opinião se deseja conhecer, consistindo basicamente na solicitação de informações a um grupo significativo de indivíduos sobre o problema estudado para, em seguida, obter as conclusões correspondentes mediante análise quantitativa. Reforçando essa escolha procedimental, Creswell e Creswell (2021) afirmam que a pesquisa de levantamento proporciona uma descrição quantitativa ou numérica de tendências, atitudes ou opiniões de uma população, estudando uma amostra dela com a intenção de generalizar os padrões verificados.

A opção pelo uso de um formulário digital como meio de aplicação do levantamento também encontra forte respaldo na literatura metodológica. Gil (2019) aponta que, entre as principais vantagens dos levantamentos, destacam-se o conhecimento direto da realidade, a economia, a rapidez e a quantificação, o que possibilita que os dados sejam agrupados em tabelas e submetidos à análise estatística rigorosa. Assim, a articulação clara entre a natureza aplicada, a abordagem quantitativa, o objetivo descritivo e o método de levantamento –

devidamente apoiada por Gil (2019) e Creswell e Creswell (2021) – garante um caminho científico seguro e acessível. Esse alinhamento metodológico assegura que o diagnóstico empírico sobre a contabilidade de custos na AMOP atinja padrões rigorosos de qualidade exigidos por um programa de mestrado profissional.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A definição criteriosa do universo de estudo e a seleção adequada dos participantes constituem etapas centrais para garantir a validade dos achados empíricos em uma investigação de natureza aplicada. Na perspectiva metodológica de Martins e Theóphilo (2016), a população, ou o universo da pesquisa, trata-se da totalidade de indivíduos, objetos ou elementos que apresentam em comum determinadas características previamente definidas para o escopo do estudo. No contexto desta dissertação, a população-alvo é composta estritamente pelo corpo técnico de contadores e de controladores internos que exercem suas funções nos 58 municípios vinculados à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP). A delimitação exata desse grupo justifica-se pela relevância estratégica que esses agentes públicos possuem na administração municipal, uma vez que são os responsáveis diretos pela operacionalização das normas contábeis, como a NBC TSP 34, e pelo controle financeiro e orçamentário das prefeituras. Ao focar a pesquisa nesse conjunto de profissionais, o estudo assegura a captura da percepção técnica daqueles que vivenciam os desafios diários na implantação dos sistemas de informação de custos.

Contudo, na grande maioria das pesquisas no campo das ciências sociais aplicadas, investigar a totalidade de um grupo ou realizar um censo populacional mostra-se inviável do ponto de vista operacional e financeiro. Por essa razão fundamental, Gil (2019) explica que as pesquisas sociais abrangem, de modo geral, um universo tão extenso e difuso que se torna impossível considerá-lo em sua totalidade, fazendo com que o pesquisador trabalhe obrigatoriamente com uma amostra. Corroborando essa necessidade prática, Martins e Theóphilo (2016) definem a amostra justamente como um subconjunto finito extraído da população para viabilizar a análise empírica. Como a AMOP congrega dezenas de prefeituras com uma força de trabalho dispersa geograficamente ao longo do território regional, o alcance censitário de todos os servidores vinculados à área contábil demandaria recursos logísticos incompatíveis com o prazo e a natureza do estudo. Sendo assim, a estratégia adotada consistiu na delimitação de uma parcela representativa daqueles que efetivamente se dispuseram a colaborar com o levantamento.

Para a composição dessa amostra específica, optou-se pela utilização de uma amostragem não probabilística por conveniência, fortemente aliada ao princípio da autoseleção dos participantes. De acordo com as diretrizes de Freitas et al. (2000) para a aplicação do método de levantamento (*survey*), a amostra não probabilística é aquela obtida a partir de algum tipo de critério estabelecido, sendo a amostragem por conveniência ou acessibilidade caracterizada especificamente como aquela em que os respondentes são escolhidos por estarem prontamente disponíveis e acessíveis ao pesquisador. Reforçando essa diretriz para contornar limitações de campo, Baptista e Campos (2016) asseveram que, nos casos práticos em que não é possível realizar a seleção dos participantes de forma estritamente aleatória, recorre-se inevitavelmente à amostragem não probabilística, cuja escolha se dá por critérios previamente definidos e devidamente justificados pelo pesquisador de acordo com os objetivos centrais da pesquisa. No caso da presente investigação, o instrumento de coleta foi disponibilizado em formato digital, dependendo exclusivamente do acesso, do engajamento e da participação voluntária dos profissionais.

Aprofundando as nuances dessa escolha metodológica, Gil (2019) ressalta que os tipos de amostragem não probabilística não apresentam uma fundamentação puramente matemática ou estatística, dependendo unicamente dos critérios e das limitações identificadas pelo investigador. O autor esclarece que, nessa modalidade, os componentes da população não têm a mesma chance ou probabilidade conhecida de serem selecionados, mas pontua que essa escolha frequentemente decorre de sua maior facilidade operacional e do seu menor custo. Conforme explicam Creswell e Creswell (2021), em muitos casos práticos, as exigências de campo tornam muito difícil ou mesmo impossível obter uma amostra aleatória perfeita da população estudada. Como alternativa válida, os autores descrevem a amostra de não probabilidade, também chamada de amostra de conveniência, como um procedimento científico aceito, no qual a seleção é ditada pela dinâmica real do ambiente. Na ausência de um banco de dados regional centralizado que contivesse o contato direto e atualizado de todos os contadores das 58 prefeituras, o envio de convites de forma ampla e a aceitação voluntária configuraram a abordagem mais racional e viável.

Por fim, é essencial destacar que a adoção dessa estratégia metodológica não diminui a importância, a validade ou o impacto do diagnóstico gerado para a gestão pública regional. Para Creswell e Creswell (2021), mesmo utilizando métodos não probabilísticos, o estudo empírico mantém a sua capacidade de avaliar percepções estruturadas caso os participantes sejam os atores diretamente envolvidos no fenômeno que está sendo investigado. A autoseleção dos

respondentes nas prefeituras atreladas à AMOP atuou como um filtro natural, garantindo que a amostra final fosse composta de fato por servidores que possuem a vivência técnica diária da contabilidade governamental e o interesse genuíno em refletir sobre as práticas de governança municipal. Dessa forma, a associação lógica entre a definição clara do universo regional e a escolha amplamente justificada da amostragem não probabilística por conveniência — amparada no cruzamento teórico robusto entre Gil (2019), Freitas et al. (2000), Martins e Theóphilo (2016), Baptista e Campos (2016) e Creswell e Creswell (2021) — estabelece um caminho científico seguro, transparente e coerente para a obtenção dos dados primários desta dissertação.

3.3 ASPECTOS ÉTICOS

A condução de investigações científicas empíricas que envolvem a interação direta com seres humanos exige a estrita observância de um rigoroso protocolo ético, destinado a salvaguardar a integridade, a dignidade e os direitos fundamentais dos participantes. Na perspectiva de Martins e Theóphilo (2016), a pesquisa em ciências sociais aplicadas lida frequentemente com informações sensíveis, exigindo do investigador uma postura de extremo respeito aos atores envolvidos no estudo. Complementarmente, Creswell e Creswell (2021) apontam que as questões éticas em pesquisa exigem atenção profunda e contínua durante todas as fases do processo investigativo, sendo imperativo proteger os respondentes e promover a integridade do estudo perante a comunidade acadêmica e a sociedade. No âmbito desta dissertação, que coleta percepções e experiências de servidores públicos nas controladorias e departamentos contábeis municipais, a estruturação ética assumiu um papel central.

Conforme asseveram Marconi e Lakatos (2021), o trabalho científico deve pautar-se por diretrizes formais que atestem a sua validade metodológica, moral e legal perante as instituições. Corroborando esse entendimento, Gil (2019) ressalta o princípio da beneficência, o qual estabelece a necessidade de maximizar os benefícios do estudo e mitigar quaisquer riscos associados aos sujeitos investigados. Para atender a essas diretrizes teóricas e à legislação vigente do Conselho Nacional de Saúde, o projeto desta dissertação foi submetido à apreciação ética oficial prévia. A tramitação do processo ocorreu por meio da Plataforma Brasil, o sistema nacional unificado para registro de pesquisas com seres humanos. O estudo obteve a aprovação formal do Comitê de Ética em Pesquisa da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), atestada pelo Parecer Consubstanciado número 7.954.012, cujo documento comprobatório na íntegra encontra-se disponível para consulta no Anexo A deste trabalho.

A aprovação pelo comitê validou os procedimentos de abordagem e o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) elaborado para a pesquisa. Para Baptista e Campos (2016), a obtenção do consentimento informado é a garantia primária de que os sujeitos da pesquisa compreendem os propósitos do levantamento e participam dele de livre e espontânea vontade. Alinhados a essa premissa, Creswell e Creswell (2021) explicam que o pesquisador necessita que os participantes aceitem o termo concordando com as disposições do estudo antes do fornecimento de qualquer dado primário. Na prática desta investigação, o TCLE foi disponibilizado na seção de abertura do formulário eletrônico. Apenas mediante a leitura atenta e a concordância expressa com as condições apresentadas, o respondente era direcionado às questões avaliativas da plataforma.

O parecer aprovado pelo comitê atestou que os riscos envolvidos na participação eram mínimos, restringindo-se basicamente a um eventual e temporário cansaço cognitivo ao responder às questões do formulário. Em contrapartida, a documentação ética também reconheceu que os benefícios indiretos da pesquisa são significativos, tanto para os profissionais envolvidos quanto para a sociedade em geral, uma vez que o estudo fornece um diagnóstico estruturado que auxilia no fortalecimento da gestão pública regional e no aprimoramento da transparência institucional. Essa ponderação favorável entre riscos amplamente mitigados e benefícios sociais evidentes assegurou a viabilidade ética da investigação.

Por fim, a pesquisa garantiu a total proteção, anonimato e confidencialidade dos dados coletados. De acordo com Gil (2019), garantir o sigilo é uma premissa inegociável na pesquisa social, especialmente quando se trata de assuntos que podem constranger os participantes ou expor fragilidades do seu ambiente organizacional. Martins e Theóphilo (2016) acrescentam que o pesquisador deve assegurar que as informações fornecidas não serão utilizadas de modo prejudicial à carreira ou à imagem dos informantes. Desse modo, o estudo comprometeu-se a tratar as respostas dos contadores e controladores da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) de forma estritamente agregada e puramente estatística. Nenhuma identificação nominal dos respondentes ou menção direta ao município de origem foi ou será realizada na apresentação e discussão dos resultados empíricos, eliminando riscos de exposição ou de retaliações institucionais.

3.4 CONSTRUÇÃO DO INSTRUMENTO

A elaboração de um instrumento de pesquisa consiste, fundamentalmente, na tradução dos objetivos gerais e específicos do estudo em indicadores empíricos viáveis por meio de questões específicas. Segundo Freitas et al. (2000), o método de levantamento de campo (*survey*) exige a utilização de um instrumento estruturado — tradicionalmente o questionário — para a coleta padronizada de dados que permita descrever as características e atitudes de uma determinada população. Para assegurar a validade dessas informações, Gil (2019) orienta que devem ser incluídas apenas questões diretamente relacionadas ao problema da pesquisa, evitando o excesso de perguntas que possam comprometer a qualidade das respostas e a taxa de retorno do instrumento. Sob essa perspectiva metodológica, o questionário eletrônico desta pesquisa foi arquitetado com o objetivo de diagnosticar, com elevado rigor empírico, a percepção dos profissionais contábeis e controladores internos municipais atuantes na Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP).

Para a mensuração das atitudes e percepções dos servidores públicos investigados, o instrumento adotou a escala do tipo Likert de cinco pontos. Conforme explicam Martins e Theóphilo (2016), a construção de escalas atitudinais surge com o intuito de facilitar a análise ao transformar variáveis qualitativas subjetivas em quantitativas, estabelecendo um contínuo ordenado entre um extremo amplamente desfavorável e outro amplamente favorável. A escolha por essa técnica justifica-se pela sua reconhecida eficácia em avaliar o grau de concordância dos participantes de forma métrica e estruturada, variando do escore 1 para "Discordo Totalmente" ao escore 5 para "Concordo Totalmente". Embora a escala Likert proporcione inegáveis vantagens operacionais, a sua construção exige profundo conhecimento prévio do tema para evitar a inclusão de itens desconexos que dificultem a resposta por parte dos informantes.

Atendendo à necessidade de organizar logicamente o instrumento para facilitar o encadeamento e a fluidez da coleta de dados, o questionário em sua versão original foi estruturado em cinco blocos lógicos principais. O projeto original iniciava com o mapeamento sociodemográfico e desdobrava-se em quatro dimensões teóricas específicas, contemplando as assertivas de número 7 a 27 para avaliação em escala Likert. Para atestar a validade de conteúdo e o amparo bibliográfico de cada variável investigada, as subseções a seguir (3.4.1 a 3.4.5) detalham a arquitetura de cada bloco do instrumento original enviado aos juízes, justificando de forma individualizada a inclusão de cada questionamento à luz da literatura de contabilidade governamental e da governança pública.

3.4.1 Bloco 1: Perfil Profissional e Socioeconômico

O primeiro bloco do questionário original foi estruturado com o propósito estrito de mapear as características pessoais e demográficas dos servidores municipais envolvidos no estudo. O primeiro questionamento deste bloco (Q01) indaga ao participante: "Qual é o seu cargo atual?". A formulação desta pergunta justifica-se pela necessidade de identificar a posição hierárquica e a função técnica exercida pelo servidor dentro da estrutura administrativa da prefeitura, diferenciando, por exemplo, os contadores dos controladores internos. Conforme asseveram Marconi e Lakatos (2021), as perguntas chamadas "de fato" dizem respeito a questões concretas, tangíveis e fáceis de precisar, englobando a profissão do indivíduo como um dado objetivo essencial para a pesquisa. A captura dessa informação permite compreender de que local de fala o profissional analisa a implantação da gestão de custos, garantindo que o diagnóstico reflita rigorosamente as percepções dos atores que operam o processo contábil na prática.

A segunda indagação (Q02) solicita que o servidor indique: "Qual é o seu nível de escolaridade?". A presença desta variável no questionário ampara-se na premissa de que a capacidade de interpretar e aplicar normas complexas, como a NBC TSP 34, está diretamente atrelada ao preparo cognitivo e acadêmico do capital humano disponível nas administrações. Segundo Gil (2022), o delineamento de pesquisas do tipo levantamento exige que o pesquisador leve em consideração o nível de informação e o sistema de referência do grupo interrogado. A obtenção do dado de escolaridade atende a essa recomendação metodológica, viabilizando cruzamentos estatísticos posteriores para verificar se uma formação acadêmica mais avançada resulta, na amostra, em uma maior familiaridade com as ferramentas de custeio gerencial no setor público.

Avançando no perfil funcional, a terceira questão (Q03) interroga o "Tempo de atuação na área pública". O propósito central desta formulação é mapear a experiência histórica e a vivência institucional acumulada pelo profissional no trato com as exigências de conformidade da administração pública. Para Creswell e Creswell (2021), a identificação de características temporais e demográficas atua como uma importante variável de controle no modelo de pesquisa, ajudando o investigador a compreender e a explicar as variações de comportamento ou de percepção registradas ao longo do levantamento. A justificativa para a sua inclusão reside na hipótese analítica de que servidores com maior tempo de serviço possuem uma visão mais

consolidada sobre as barreiras políticas e a evolução das rotinas de prestação de contas, fatores que influenciam diretamente suas atitudes sobre a gestão de custos.

O quarto item do bloco introdutório (Q04) indaga: "Qual a faixa populacional do município onde você atua?". Diferentemente das variáveis individuais e demográficas, esta pergunta captura uma característica contingencial e estrutural do ambiente macro no qual o servidor está inserido. De acordo com Martins e Theóphilo (2016), o contexto situacional no qual o fenômeno ocorre é determinante no âmbito das ciências sociais aplicadas, exigindo que o projeto de pesquisa contemple a devida caracterização da organização estudada. A literatura de contabilidade governamental invariavelmente associa o porte do município à sua capacidade de arrecadação orçamentária e à disponibilidade de infraestrutura de tecnologia de informação, de modo que mapear o tamanho demográfico da prefeitura é vital para diagnosticar se os desafios tecnológicos de implantação da gestão de custos variam de acordo com as restrições financeiras do ente local.

A quinta questão do instrumento (Q05) questiona de forma direta: "Qual é o seu gênero?". A coleta criteriosa deste dado sociodemográfico cumpre um papel descritivo clássico e padronizado na estruturação de qualquer pesquisa de campo que envolva a obtenção de dados primários a partir de informantes humanos. Conforme esclarece Gil (2019), as perguntas formuladas sobre fatos referem-se a características concretas e fáceis de classificar, tais como o sexo do respondente, sendo de modo geral respondidas sem maiores dificuldades pelos sujeitos investigados. A manutenção desta variável no instrumento original atende à necessidade de delinear com exatidão a representatividade e a distribuição de gênero no âmbito das controladorias e dos departamentos de contabilidade vinculados à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP).

Por fim, a sexta e última questão deste primeiro bloco (Q06) estrutural pergunta: "Qual a sua faixa etária?". A inclusão da idade do respondente encerra o mapeamento do perfil pessoal, permitindo à pesquisadora verificar a distribuição geracional dos agentes públicos incumbidos do processo contábil na região. Marconi e Lakatos (2021) reforçam que a idade do indivíduo constitui um dado objetivo tangível, figurando como uma das categorias fundamentais que compõem as perguntas de fato em questionários científicos rigorosos. A justificativa teórica que ancora a inserção desta variável reside na possibilidade acadêmica de investigar se o fator geracional atua como uma variável que influencia a resistência natural à mudança tecnológica de softwares ERP, ou se as diferentes faixas etárias de servidores apresentam a mesma percepção de utilidade diante da iminente obrigatoriedade do sistema de informações de custos.

3.4.2 Bloco 2: Estágio de Implementação e Utilidade

O segundo bloco do questionário original foi estruturado com o propósito de diagnosticar o nível de maturidade institucional e a efetividade prática da contabilidade de custos nos municípios. A sétima questão (Q7), que inaugura esta dimensão, afirma: "O município possui sistema ou rotina formalizada para apuração de custos". Do ponto de vista metodológico, Gil (2019) afirma que o questionário constitui uma técnica fundamental de levantamento para obter informações sobre os fatos e o comportamento presente das organizações. Sob a ótica da contabilidade pública, a inclusão desta variável é justificada pelas premissas de Machado e Holanda (2010), que atestam a impossibilidade de se gerenciar custos no setor público sem uma infraestrutura sistêmica mínima, evidenciando que a base para qualquer evolução gerencial reside na formalização prévia das rotinas e na existência de um sistema estruturador de informações.

Na sequência, a oitava assertiva (Q8) submetida aos juízes postula: "Há normas internas (decretos, instruções normativas) que regulamentam a contabilidade de custos no município". Segundo Martins e Theóphilo (2016), no âmbito das ciências sociais aplicadas, é imperativo que o investigador operacionalize os construtos teóricos em indicadores de formalização burocrática. Trazendo essa premissa para a realidade governamental, Alonso (1999) adverte que a administração pública tradicional opera sob a égide estrita da legalidade, sendo imperativo que qualquer inovação gerencial seja previamente regulamentada. A inserção desta pergunta cumpre o papel de mensurar se a exigência nacional (NBC TSP 34) já foi efetivamente internalizada no arcabouço jurídico local, garantindo a segurança institucional para a atuação dos contadores.

Avançando na investigação da maturidade, a nona afirmação (Q9) declara que: "A contabilidade de custos é aplicada de forma sistemática e gera relatórios periódicos em pelo menos uma área (ex: Saúde, Educação)". Para Creswell e Creswell (2021), ao delinear um levantamento, o pesquisador deve estruturar itens capazes de avaliar fatos concretos e resultados observáveis no ambiente estudado. Na literatura de gestão pública, Messias, Ferreira e Soutes (2018) demonstram, a partir de experiências internacionais, que os sistemas de custos costumam ter sucesso apenas quando implementados de maneira gradual e sistemática, focando primeiramente em áreas de alto impacto social para demonstrar valor. O propósito desta variável é aferir se o município já superou a fase de planejamento e consegue extrair produtos práticos e setoriais da sua contabilidade.

O décimo quesito (Q10) do bloco original indaga a validade da seguinte assertiva: "A gestão municipal utiliza efetivamente as informações de custos para a tomada de decisão e alocação de recursos". Conforme Gil (2019) e Marconi e Lakatos (2021), questões voltadas a ações e práticas são cruciais para revelar os padrões de conduta consolidados em uma instituição. No cenário da gestão governamental, Gosselin, Henri e Laurin (2015) destacam que o objetivo central da Nova Gestão Pública não é a mera apuração matemática do gasto, mas a utilização estratégica dessa informação para otimizar o orçamento e melhorar os serviços prestados. Esta mensuração é o cerne da avaliação de utilidade, buscando verificar empiricamente se os dados gerados ultrapassam as gavetas da controladoria e influenciam de modo efetivo as escolhas dos prefeitos e secretários.

Para avaliar o controle social, o décimo primeiro questionamento (Q11) foca na transparência ao afirmar: "As informações de custos são divulgadas de forma clara e acessível no Portal da Transparência". De acordo com a literatura de pesquisa social, a formulação de questões diretas sobre a publicidade dos atos permite extrair dados objetivos acerca do cumprimento de diretrizes institucionais sem gerar ambiguidades para o informante. Sob o prisma da governança pública, Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) ressaltam que a transparência é o pilar da responsabilização democrática (accountability). Inserir esta variável garante a avaliação do alinhamento da prefeitura com a Lei de Responsabilidade Fiscal e com a Lei de Acesso à Informação, aferindo se a sociedade tem acesso ao custo real das políticas públicas locais.

Por fim, a décima segunda e última assertiva (Q12) levanta a hipótese crítica de que: "O sistema de custos existe formalmente para cumprir exigências legais, mas é pouco utilizado nas rotinas diárias de gestão". Para Gil (2019), perguntas elaboradas com foco nas atitudes e justificativas de conduta são essenciais para desvelar a cultura oculta de uma organização. No campo da administração pública, Messias, Ferreira e Soutes (2018) e Gosselin, Henri e Laurin (2015) expõem amplamente o fenômeno da "adoção cerimonial" ou isomorfismo institucional, onde as prefeituras criam estruturas de fachada apenas para evitar penalidades dos Tribunais de Contas. A formulação incisiva desta questão visa atestar se o esforço contábil municipal é uma ferramenta de gestão genuína ou apenas um mecanismo superficial de legitimação externa.

3.4.3 Bloco 3: Conhecimento Técnico

O terceiro bloco do questionário original, submetido à avaliação do comitê de especialistas, foi delineado com o propósito de aferir o capital intelectual e o domínio cognitivo dos servidores em relação à contabilidade gerencial pública. A décima terceira questão (Q13)

inaugura esta seção demandando a autoavaliação do respondente diante da seguinte afirmação: "Tenho conhecimento sólido sobre os conceitos básicos de contabilidade de custos aplicados ao setor público". Do ponto de vista metodológico, Martins e Theóphilo (2016) explicam que, para explorar empiricamente um conceito abstrato, o pesquisador precisa traduzir a assertiva genérica em variáveis autoavaliativas mensuráveis. Sob a ótica contábil, a inserção desta variável é justificada pelas premissas de autores como Martins (2003) e Padoveze (2011), que asseveram que o entendimento basilar sobre a diferença entre gasto, desembolso, investimento e custo é a premissa fundamental para qualquer rotina de apropriação. A formulação captura a percepção primária do indivíduo sobre seu próprio preparo técnico, estabelecendo o nível basal de proficiência a partir do qual as exigências normativas complexas poderão ser interpretadas.

Avançando na especificidade normativa e regulatória, a décima quarta assertiva (Q14) apresentada aos juízes postula: "Conheço a NBC TSP 34 e os atributos de qualidade da informação (relevância, utilidade) que ela exige". Para Creswell e Creswell (2021), em projetos que utilizam a estratégia de levantamento quantitativo, o investigador deve empregar instrumentos capazes de testar a relação entre as variáveis de campo e a base teórica subjacente ao estudo. No âmbito da contabilidade governamental, Souza e Rodrigues (2022) ressaltam que a NBC TSP 34 trouxe pressupostos inegociáveis de transparência e prestação de contas, evidenciando o valor da informação de custos para fins gerenciais e para o interesse público. A inserção desta variável verifica empiricamente se a principal norma técnica que rege os custos no Brasil já foi internalizada pelos operadores, confrontando o mero cumprimento legal com a real absorção dos atributos qualitativos da informação contábil pelos profissionais.

A décima quinta questão (Q15) avalia a profundidade instrumental da amostra ao declarar: "Tenho familiaridade com métodos de custeio gerenciais, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ou o TDABC". Conforme orienta Gil (2019), o questionário constitui a técnica mais adequada para obter informações diretas acerca do que a pessoa sabe ou domina tecnicamente no ambiente em que atua. Na literatura de custos, a própria norma NBC TSP 34 encoraja as entidades com maior grau de maturidade a avaliarem o custo-benefício da utilização do método ABC para operacionalizar o rastreamento dos custos indiretos. Complementarmente, o modelo *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), proposto por Kaplan e Anderson (2007), surge como uma alternativa para suprir as dificuldades de implementação em organizações complexas e com grande diversidade de serviços, como as instituições públicas. O objetivo desta variável é diagnosticar se a força de trabalho das prefeituras atinge o

refinamento das ferramentas gerenciais modernas de apropriação exigidas para o custeio de atividades complexas.

Para contrastar o conhecimento cognitivo percebido com as ações institucionais práticas de fomento, a décima sexta assertiva (Q16) indaga: "Participei de capacitações ou treinamentos específicos sobre gestão de custos públicos nos últimos 2 anos". Segundo a classificação elaborada por Marconi e Lakatos (2021), as perguntas denominadas "de fato" dizem respeito a ocorrências concretas, tangíveis e pontuais, sendo essenciais para mapear a realidade do sujeito investigado. No cenário da gestão governamental, a etapa de implantação de um modelo de gerenciamento de custos requer, obrigatoriamente, a capacitação formal da equipe envolvida, conforme as diretrizes expressas no item 63 da NBC TSP 34. A utilização desta variável permite à pesquisadora identificar uma ocorrência factual fundamental — a existência ou a ausência de capacitação recente —, viabilizando o cruzamento para verificar se a falha na implantação atestada por Messias, Ferreira e Soutes (2018) decorre diretamente da negligência da alta administração em investir em educação continuada.

Por fim, a décima sétima e última questão do bloco original (Q17) busca aferir a aplicabilidade prática do conhecimento ao afirmar: "Sei identificar, através da análise de custos, a existência de capacidade ociosa ou desperdícios nos serviços públicos". De acordo com Martins e Theóphilo (2016), a validade preditiva de um instrumento revela-se na sua capacidade de indicar como o objeto em estudo desenvolverá tarefas e alcançará propósitos específicos no ambiente real. Sob o prisma da Nova Gestão Pública, o princípio da eficiência impõe que o administrador público faça o que é preciso ser feito com qualidade adequada e ao menor custo possível, buscando a melhor relação entre a qualidade do serviço e a qualidade do gasto (Rezende; Cunha; Cardoso, 2010).Esta assertiva encerra a dimensão com extremo rigor, pois o seu foco não se restringe à verificação do "saber teórico", mas atesta a capacidade empírica do servidor de converter a contabilidade de custos em um diagnóstico real de eficiência governamental.

3.4.4 Bloco 4: Desafios Institucionais e Técnicos

O quarto bloco do questionário original foi desenhado com o objetivo de identificar e mensurar as principais barreiras culturais, operacionais e tecnológicas que dificultam a efetivação da contabilidade de custos nos municípios. A décima oitava questão (Q18) inaugura esta seção testando a percepção do respondente diante da assertiva: "A cultura organizacional da prefeitura é focada apenas na execução orçamentária (legalidade), ignorando a visão de custos (eficiência)". Do ponto de vista metodológico, Gil (2019) afirma que as pesquisas de

levantamento são essenciais para obter dados primários acerca daquilo que os profissionais creem ou vivenciam em suas instituições. Sob a ótica da administração pública, a inclusão dessa variável atitudinal é fortemente justificada por Alonso (1999), que adverte que o paradigma tradicional do setor público é estritamente voltado ao cumprimento da lei, sendo a preocupação com a eficiência e a economia de recursos um elemento historicamente estranho a essa cultura. Complementarmente, Gosselin, Henri e Laurin (2015) evidenciam que o choque entre a lógica legalista-burocrática e a visão gerencial atua como a principal barreira para a adoção de inovações nos governos.

Avançando para as limitações relacionadas ao capital humano, a décima nona questão (Q19) postula: "A falta de capacitação técnica dos servidores municipais dificulta a adoção da ferramenta". Para Martins e Theóphilo (2016), no campo das ciências sociais aplicadas, o instrumento de coleta deve traduzir construtos teóricos em indicadores empíricos capazes de revelar as restrições práticas do ambiente estudado. No âmbito da contabilidade pública, essa mensuração é imperativa. Em um levantamento internacional sobre o tema, Messias, Ferreira e Soutes (2018) identificaram que a escassez de recursos humanos qualificados e a falta de investimentos em capacitação são fatores críticos que frequentemente inviabilizam a manutenção de projetos de custos governamentais, transformando o que deveria ser uma ferramenta de gestão em um obstáculo inoperante nas prefeituras.

O vigésimo quesito (Q20) do instrumento original direciona o foco para os obstáculos procedimentais, afirmando que existem: "Dificuldades técnicas para identificar e mensurar os objetos de custo nos serviços públicos". Conforme asseveram Marconi e Lakatos (2021), a inclusão de perguntas de fato em um questionário permite mapear ocorrências tangíveis que impactam o cotidiano do sujeito investigado. Trazendo essa premissa para a realidade contábil, Machado e Holanda (2010) e Alonso (1999) esclarecem que, diferentemente da iniciativa privada, os serviços prestados pelo Estado são intangíveis, não homogêneos, de natureza complexa e sem preços de mercado definidos. A inclusão dessa variável atesta empiricamente se a complexidade metodológica de definir esses "objetos de custos" — premissa exigida pela Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP 34) — representa um fator de paralisia para os departamentos contábeis da região.

Para avaliar a infraestrutura de tecnologia da informação disponível nas prefeituras, o vigésimo primeiro questionamento (Q21) indicou: "O sistema informatizado da prefeitura NÃO possui integração automática entre a contabilidade orçamentária (PCASP) e o módulo de custos". Segundo Creswell e Creswell (2021), a mensuração de características estruturais e

contingenciais do local de pesquisa é fundamental para explicar as falhas de implementação de um modelo. Na literatura de gestão governamental, a integração sistêmica é tratada como a espinha dorsal do processo. Messias, Ferreira e Soutes (2018) destacam que a não integração do sistema de custos com os demais sistemas estruturantes da organização (orçamentário, financeiro e patrimonial) configura-se como um dos maiores riscos de fracasso das reformas. A assertiva testa se os softwares de gestão (ERPs) dos municípios atuam como pontes ou como barreiras para a apuração.

Por fim, a vigésima segunda e última assertiva do bloco (Q22) explora o nível de coação institucional ao declarar: "A falta de cobrança efetiva pelos órgãos de controle externo (Tribunais de Contas) desestimula a priorização da implantação de custos". Para Gil (2019), a formulação de questões direcionadas a descobrir as razões subjacentes que orientam o comportamento é uma estratégia válida para entender a dinâmica das organizações. No campo da governança pública, Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) ressaltam que os Tribunais de Contas desempenham um papel ativo e indispensável na indução de mudanças institucionais, como a adoção de sistemas de custos. A inclusão desta variável testa se a ausência de uma fiscalização rígida sobre o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal é o fator oculto que permite às prefeituras adiarem indefinidamente a estruturação de suas controladorias.

3.4.5 Bloco 5: Apoio Institucional e Governança

O quinto bloco do questionário original foi estruturado com o propósito de avaliar o suporte político e a governança fornecida pela alta administração para a viabilização da gestão de custos. A vigésima terceira questão (Q23) postula: "A Alta Administração (Prefeito/Secretários) demonstra compromisso real com a implantação da gestão de custos". Do ponto de vista metodológico, Gil (2019) afirma que questionários estruturados são ideais para capturar as percepções e atitudes dos indivíduos sobre a dinâmica de poder nas instituições em que atuam. Sob a ótica da administração pública, Messias, Ferreira e Soutes (2018) enfatizam que a ausência de um "patrocinador" ou do apoio ativo da alta gestão é a principal causa de fracasso na adoção de sistemas de custos no setor público internacional. A inserção desta variável atesta empiricamente se a inércia observada nos municípios decorre da absoluta falta de prioridade política por parte dos prefeitos no momento de chancelar as inovações contábeis.

A vigésima quarta assertiva (Q24) avança para a utilidade orçamentária ao afirmar: "As informações de custos são utilizadas para justificar a alocação de recursos nos instrumentos de planejamento (PPA e LOA)". Segundo Martins e Theóphilo (2016), a pesquisa em ciências sociais aplicadas exige que construtos teóricos amplos sejam traduzidos em variáveis

operacionais e mensuráveis que reflitam a prática gerencial diária. No campo das finanças públicas, Machado e Holanda (2010) e Alonso (1999) demonstram que a contabilidade de custos não deve ser um fim em si mesma, devendo estar umbilicalmente integrada ao ciclo orçamentário para otimizar o gasto. Esta pergunta visa mensurar se os dados de custos gerados transcendem os relatórios estáticos da contabilidade e efetivamente pautam as decisões reais de alocação de recursos pelos secretários.

Para avaliar a infraestrutura de suporte tecnológico, a vigésima quinta questão (Q25) submetida aos especialistas indicou: "O software de gestão (ERP) utilizado é adequado e a empresa fornecedora oferece suporte para a parametrização do módulo de custos". Para Creswell e Creswell (2021), a identificação de variáveis estruturais e de contexto é fundamental para explicar o comportamento e as falhas do modelo analisado em pesquisas quantitativas. Trazendo para a teoria de custos governamentais, Messias, Ferreira e Soutes (2018) destacam que a defasagem tecnológica e a falta de integração sistêmica figuram entre as maiores barreiras globais à implantação. A assertiva testa se a dependência de fornecedores externos de Tecnologia da Informação atua como um gargalo estrutural de governança insuperável para os departamentos contábeis da região.

O vigésimo sexto quesito (Q26) aborda o fomento ao capital humano, indagando: "O município disponibiliza ou financia capacitações na área de custos públicos para a equipe contábil". Conforme orientam Marconi e Lakatos (2021), a inserção de perguntas de fato em um levantamento de campo permite ao pesquisador mapear ocorrências tangíveis e objetivas que explicam as fragilidades do fenômeno. Na literatura técnica, a NBC TSP 34 (CFC, 2021) e estudos internacionais de governança reforçam que o investimento contínuo em capacitação é premissa inegociável para a sustentabilidade da ferramenta. A inclusão desta variável cruza a exigência normativa com a prática, verificando se a escassez de conhecimento teórico detectada no bloco anterior é reflexo direto da omissão financeira da prefeitura em treinar seus próprios servidores.

Por fim, a vigésima sétima e última assertiva do bloco (Q27) explora a visão estratégica ao declarar: "A gestão de custos é vista pela administração como uma ferramenta estratégica para aumentar a efetividade das políticas públicas". Para Gil (2019), a formulação de questões que investigam as crenças subjacentes é essencial para desvelar a cultura oculta de uma organização. Sob a ótica da Nova Gestão Pública, Gosselin, Henri e Laurin (2015) argumentam que o modelo gerencial contemporâneo exige que o Estado ultrapasse a mera conformidade legalista e utilize os custos para maximizar a criação de valor público para o cidadão. Essa

formulação encerra o instrumento de validação atestando se as prefeituras ligadas à AMOP já internalizaram essa cultura de efetividade governamental ou se permanecem presas a um isomorfismo puramente burocrático e cerimonial.

3.5 VALIDAÇÃO DO INSTRUMENTO POR ESPECIALISTAS

A submissão do instrumento de coleta de dados ao julgamento prévio de um comitê de juízes constitui um procedimento metodológico indispensável para assegurar a validade de face e de conteúdo em pesquisas quantitativas, garantindo que os itens formulados mensurem de forma fidedigna os constructos teóricos propostos. No contexto das investigações nas ciências sociais aplicadas, a validação de conteúdo refere-se à análise minuciosa da representatividade e da clareza das questões em relação ao universo conceitual que se pretende explorar empiricamente. De acordo com as diretrizes de Gil (2022), esse julgamento consiste em submeter as assertivas a profissionais qualificados, capazes de avaliar se as perguntas são compreensíveis e se cobrem adequadamente as dimensões do objeto de estudo sem ambiguidades. Para garantir esse rigor, a presente pesquisa adotou um modelo estruturado de validação, desdobrado na mensuração matemática de concordância e no posterior refinamento textual do questionário original.

3.5.1 Teoria e Cálculo do Índice de Validade de Conteúdo (IVC)

Para quantificar a concordância entre os especialistas e conferir objetividade ao processo de validação, adotou-se o Índice de Validade de Conteúdo (IVC). O método consiste em solicitar aos avaliadores que classifiquem cada questão utilizando uma escala ordinal de quatro pontos, variando de 1 (inadequado ou não relevante) a 4 (totalmente adequado ou totalmente relevante).

A formulação matemática do Índice de Validade de Conteúdo ao nível do item é calculada pela razão entre o número de especialistas que atribuíram as notas máximas (3 ou 4) e o número total de especialistas consultados, conforme expresso na seguinte equação:

$$IVC = \frac{\text{Número de juízes que avaliaram com notas 3 e 4}}{\text{Número total de juízes avaliadores}}$$

A literatura metodológica postula que, em painéis compostos por um número reduzido de especialistas, exige-se alta concordância para que o item seja mantido em sua forma original. Quaisquer assertivas que recebam pontuações de inadequação ou baixa clareza de algum dos

juízes — resultando em um IVC inferior à unidade — necessitam obrigatoriamente de revisão estrutural, reescrita ou exclusão, assegurando que o instrumento definitivo levado a campo não contenha ruídos semânticos ou vieses de interpretação.

3.5.2 Análise dos Dados Brutos e Ajustes Implementados

O comitê de validação desta dissertação foi composto nominalmente por três juízes de reconhecida competência na área de finanças e gestão governamental: Cláudio Roberto Perondi Silva e Sandi Kutianski, ambos vinculados ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR), e o docente Aguinaldo Bodadnese, especialista em controladoria. A avaliação ocorreu em dezembro de 2025, mediante o preenchimento de um formulário estruturado de validação de conteúdo. O questionário originalmente encaminhado aos especialistas encontra-se detalhado no Apêndice A deste trabalho, enquanto os resultados completos tabulados provenientes das avaliações estão disponíveis no Apêndice B.

A aplicação da fórmula do IVC sobre as notas brutas dos especialistas revelou alto grau de concordância na maioria das assertivas, mas identificou gargalos cruciais que exigiram pronta intervenção metodológica. A Tabela 3.1 sintetiza o IVC apurado e evidencia os itens que demandaram revisão por não atingirem a concordância unânime.

Tabela 3.1 - Índice de Validade de Conteúdo (IVC) por Item Avaliado

Item / Constructo	Dimensão Avaliada	Notas dos Especialistas	IVC Apurado	Status Metodológico
Q13 (Conceitos Básicos)	Clareza / Pertinência	4, 3, 4	1,00	Aprovado
Q14 (NBC TSP 34)	Relevância Teórica	4, 3, 3	1,00	Aprovado
Q18(CulturaOrganizacional)	Pertinência Prática	4, 3, 4	1,00	Aprovado
Q09(SistemáticaeRelatórios)	Unidimensionalidade	2, 3, 4	**0,67**	**Revisão Obrigatória**
Q21(Integração de Sistemas)	Clareza Semântica	2, 4, 4	**0,67**	**Revisão Obrigatória**

Fonte: Dados da pesquisa, 2026.

A partir da análise quantitativa dos dados brutos, os itens com IVC abaixo da margem de aceitação sofreram intervenções fundamentadas. O especialista Cláudio Roberto Perondi Silva alertou que a Questão 9 combinava dois fatores independentes na mesma assertiva — a aplicação sistemática da contabilidade de custos e a respectiva geração periódica de relatórios. Como um município poderia realizar a apuração sem necessariamente emitir relatórios físicos, a formulação original feria o princípio psicométrico da unidimensionalidade do item.

Acolhendo esta justificativa técnica, a pesquisadora desmembrou a variável em duas indagações distintas, originando as Questões 9 e 10 do instrumento definitivo. De maneira similar, a atribuição de nota 2 no quesito clareza para a pergunta sobre a integração do sistema contábil (Questão 21) revelou um problema de polaridade negativa na redação original, exigindo a sua reescrita para evitar confusão cognitiva por parte dos servidores durante o preenchimento no ambiente digital.

Além das correções nos itens objetivos, o processo de validação revelou uma lacuna estrutural significativa apontada espontaneamente pelo comitê. Em suas considerações finais nos dados brutos da avaliação (disponíveis no Apêndice B), o especialista Cláudio Roberto Perondi Silva registrou o seguinte apontamento documental: "o questionário é 100% fechado, entendo a adoção dessa metodologia, entretanto senti falta de uma pergunta aberta onde os entrevistados pudessem expressar sua opinião ou detalhar as principais dificuldades que enfrentam". Amparada por essa diretriz crítica e compreendendo que a complexidade da gestão pública muitas vezes transcende as métricas fechadas, a autora promoveu a inclusão metodológica da Questão 29. A inserção desta variável qualitativa aberta permitiu a posterior triangulação dos achados por meio da técnica de Análise de Conteúdo, enriquecendo profundamente o diagnóstico gerencial apresentado nos resultados empíricos e comprovando o absoluto rigor científico alcançado pelo processo de validação por juízes.

3.6 PRÉ-TESTE DO INSTRUMENTO

A validação de um instrumento de coleta de dados exige, além da aprovação teórica por um comitê de especialistas, a sua submissão empírica prévia ao crivo de uma fração da população-alvo. Conforme preceituam Marconi e Lakatos (2021), o pré-teste constitui uma etapa metodológica indispensável antes do envio definitivo do questionário a campo, sendo destinado a evidenciar possíveis falhas de redação, complexidade vocabular, exaustão do respondente ou ambiguidades que possam comprometer a fidedignidade dos dados quantitativos. Corroborando essa exigência estrutural, Gil (2022) assevera que a aplicação piloto do formulário garante que as perguntas formuladas sejam integralmente compreendidas pelos sujeitos investigados, permitindo também estimar com precisão o tempo médio necessário para o preenchimento e a fluidez do roteiro de questões. Sob a ótica da governança e da contabilidade aplicada ao setor público, essa testagem semântica ganha contornos ainda mais críticos. Machado e Holanda (2010) advertem que as rotinas e os serviços prestados pelo Estado possuem natureza altamente complexa e intangível, o que torna a terminologia estrita de custos frequentemente árida para os operadores locais. Desse modo, o pré-teste atuou como um filtro

de calibração para garantir que os conceitos gerenciais exigidos pela Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP 34) fossem decodificados com clareza e exatidão pela amostra.

Aprofundando as exigências dessa etapa, Creswell e Creswell (2021) indicam que o teste piloto deve ser conduzido com um grupo reduzido de indivíduos que possuam características profissionais idênticas às da amostra final, não devendo, contudo, ter as suas respostas computadas nos resultados estatísticos definitivos da pesquisa. Em estrito alinhamento a essa diretriz, a presente investigação realizou a aplicação do pré-teste junto a sete servidores públicos municipais que atuam de forma direta nas controladorias internas e nos departamentos de contabilidade. Na literatura internacional sobre gestão governamental, Messias, Ferreira e Soutes (2018) destacam que a ausência de capacitação técnica, associada a uma forte cultura orçamentária tradicional, figura entre os principais entraves à implantação de sistemas de custos gerenciais. Portanto, submeter o formulário previamente a esses sete profissionais contábeis oriundos de prefeituras de pequeno porte permitiu aferir de forma pragmática se a linguagem acadêmica adotada estava adequadamente traduzida para a realidade cognitiva e operacional vivenciada nos municípios menores, mitigando o risco de vieses decorrentes de má interpretação técnica.

A execução desta fase piloto ocorreu integralmente por meio da plataforma digital Google Forms, replicando as condições tecnológicas planejadas para a coleta oficial, e a tabulação sistemática dos dados atestou a robustez e a viabilidade do formulário. De acordo com Martins e Theóphilo (2016), na pesquisa em ciências sociais aplicadas, o pré-teste eletrônico valida o conteúdo, e a segurança do estudo. Os resultados quantitativos da testagem evidenciaram que quatro dos sete participantes (57,1%) concluíram o preenchimento em menos de 10 minutos, enquanto os três restantes demandaram entre 10 e 20 minutos, confirmando a adequação do tempo previsto sem geração de exaustão cognitiva. Adicionalmente, a totalidade dos respondentes (100%) afirmou de forma categórica que o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) e as explicações iniciais apresentaram clareza absoluta e que nenhuma seção do formulário pareceu cansativa ou visualmente confusa.

Não obstante a avaliação positiva de usabilidade, o pré-teste capturou importantes percepções técnicas que fundamentaram as decisões de finalização do instrumento. O levantamento demonstrou que três dos sete servidores apontaram que termos técnicos como a "NBC TSP 34" e a sigla "TDABC" pareciam desconhecidos ou geravam dúvidas conceituais. De maneira semelhante, dois respondentes indicaram possuir dificuldade de compreensão específica ao lerem a pergunta referente à integração automática entre o sistema de custos e o

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). O aprofundamento interpretativo dessas ocorrências empíricas sinalizou que as dúvidas manifestadas não decorriam de uma falha semântica de redação, mas sim de uma limitação estrutural de capacitação técnica instalada nas prefeituras, configurando exatamente um dos gargalos que a dissertação busca diagnosticar. Sob essa ótica metodológica rigorosa, a finalização do instrumento consolidou a manutenção dessas questões em seu formato técnico original, assumindo-se que a simplificação excessiva dos conceitos normativos mascararia a realidade e impediria o questionário de capturar o verdadeiro déficit de letramento contábil na região. Com esses resultados amarrados e a ratificação estratégica de manter a opção "neutro" na escala Likert para absorver essas incertezas com segurança, o instrumento de coleta foi oficialmente finalizado, chancelado e considerado integralmente apto para o disparo em campo.

Por fim, para assegurar a transparência irrestrita deste rito metodológico perante a comunidade acadêmica e a banca examinadora, todos os registros sistêmicos gerados durante a testagem piloto foram devidamente documentados para a estruturação final do trabalho. Em observância às normativas da Associação Brasileira de Normas Técnicas para a apresentação de trabalhos científicos, o *survey* em sua versão integral utilizado especificamente nesta fase de validação estará reproduzido no Apêndice C deste trabalho. Da mesma forma, a análise dos dados do pré-teste, contendo a tabulação detalhada e as observações diretas extraídas desse ensaio prático, estará disponibilizada no Apêndice D.

3.7 PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS

A operacionalização da coleta de dados constituiu a etapa prática destinada a registrar as percepções dos profissionais contábeis e controladores municipais da região Oeste do Paraná. O instrumento definitivo, devidamente ajustado após a fase de pré-teste, foi disponibilizado por meio da plataforma eletrônica *Google Forms*. A escolha por essa ferramenta digital justificou-se pela agilidade na transmissão e pela segurança no armazenamento das respostas. Do ponto de vista metodológico, o uso de questionários estruturados revela-se eficaz para a obtenção de informações diretas acerca das vivências e atitudes dos indivíduos nas organizações em que atuam. No contexto da governança pública, a adoção dessa estratégia tecnológica mostra-se ainda mais pertinente. Conforme explicam Messias, Ferreira e Soutes (2018), a implantação de sistemas de custos no setor governamental frequentemente esbarra em dificuldades logísticas, como a dispersão geográfica e a falta de integração das equipes. Desse modo, o formato eletrônico superou tais barreiras, permitindo alcançar de forma simultânea e padronizada os

servidores distribuídos pelos diversos municípios que compõem a Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP).

Para assegurar um índice de retorno estatisticamente relevante e mitigar o distanciamento do público-alvo, a estratégia de abordagem exigiu um forte apoio institucional. Segundo Martins e Theóphilo (2016), na pesquisa empírica em ciências sociais aplicadas, o sucesso da coleta de dados depende fundamentalmente do estabelecimento de uma relação de confiança e da demonstração da relevância do estudo para o contexto investigado. Sabe-se que a administração pública tradicional pode apresentar certa resistência em compartilhar informações gerenciais internas, especialmente quando o assunto envolve a adoção de inovações e a aderência a normativos rigorosos, como a NBC TSP 34 (CFC, 2021). Para superar essa inércia institucional, a pesquisadora articulou o envio do questionário com o apoio direto da própria AMOP, utilizando os canais oficiais de comunicação da entidade, como e-mails institucionais e grupos de trabalho em aplicativos de mensagens. Essa parceria chancelou a importância da pesquisa, demonstrando aos servidores que o diagnóstico seria estratégico para o fortalecimento da gestão regional conjunta.

A efetiva coleta dos dados foi precedida pela anuência formal dos respondentes, em estrito cumprimento às diretrizes éticas que tutelam as pesquisas científicas. A obtenção do consentimento informado atua como a garantia de que os sujeitos compreendem os propósitos do levantamento e participam de forma voluntária. No cenário da contabilidade municipal, essa salvaguarda possui um peso ainda mais sensível. Machado e Holanda (2010) advertem que a gestão pública é bastante complexa e que evidenciar fragilidades estruturais na mensuração de custos pode gerar, nos servidores, receios de exposição ou de retaliações hierárquicas. Por essa razão, o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) foi disponibilizado logo na seção de abertura do formulário digital. Esse documento garantiu aos participantes o anonimato absoluto e o tratamento puramente agregado dos dados estatísticos, propiciando um ambiente seguro para que os técnicos relatassem a verdadeira maturidade gerencial de suas prefeituras sem o temor de penalizações.

Por fim, o procedimento de recepção das respostas foi planejado para transcorrer durante um período contínuo de aproximadamente trinta dias. Esse prazo foi metodologicamente planejado para absorver naturais variações de demanda na rotina de fechamentos contábeis das prefeituras, sem comprometer o cronograma estabelecido para a dissertação. Creswell e Creswell (2021) indicam que a delimitação temporal rigorosa da fase de campo e a descrição exata do instrumento utilizado são elementos indispensáveis para assegurar a validade e a

reprodutibilidade da investigação de natureza quantitativa. Ao encerramento deste ciclo, o esforço logístico resultou na captação bem-sucedida de 82 respostas válidas, formando uma base empírica sólida e representativa da capacidade intelectual instalada na região. Para assegurar a transparência irrestrita deste rito perante a comunidade acadêmica e a banca examinadora, a estrutura integral do questionário eletrônico definitivo aplicado à amostra encontra-se reproduzida no Apêndice E deste trabalho, seguindo a ordem de catalogação documental da pesquisa.

3.8 PROCESSAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

A etapa de processamento e análise constitui o núcleo empírico da pesquisa, momento em que os dados brutos coletados em campo são ordenados, categorizados e submetidos a tratamentos estatísticos ou qualitativos para que se transformem em informações capazes de responder ao problema de investigação. De acordo com Gil (2022), o relatório de pesquisa deve conter informações detalhadas e suficientes para esclarecer acerca da natureza dos procedimentos adotados para a coleta e a subsequente análise, permitindo a correta interpretação dos achados. No contexto desta dissertação, após o encerramento da fase de campo por meio da plataforma eletrônica, o banco de dados contendo as 82 respostas válidas fornecidas pelos profissionais contábeis da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) foi extraído e submetido a um rigoroso protocolo de depuração e estruturação metodológica.

Dada a complexidade do fenômeno estudado — que envolve a percepção gerencial e as barreiras institucionais frente às exigências da Contabilidade Aplicada ao Setor Público —, optou-se por um modelo de análise segmentado em múltiplas etapas. Conforme preceituam Creswell e Creswell (2021), projetos de pesquisa com elevado rigor exigem que o investigador detalhe passo a passo os procedimentos de análise de dados quantitativos e qualitativos, garantindo a rastreabilidade e a validade das conclusões estruturadas no relatório. Para lidar com as variáveis atitudinais capturadas pela escala Likert, a pesquisa apoiou-se nos cânones da análise estatística e multivariada de dados preconizados por Hair Jr. et al. (2009), assegurando que o diagnóstico da maturidade gerencial das prefeituras explorasse a confiabilidade métrica, a dispersão, a assimetria e as correlações subjacentes à matriz de dados.

Ademais, compreendendo que a realidade e a inércia da governança municipal muitas vezes transcendem as métricas fechadas, o desenho desta seção não ignorou as manifestações discursivas oriundas da questão qualitativa aberta, a qual foi incorporada ao instrumento a pedido do comitê de especialistas. Segundo Martins e Theóphilo (2016), a validade dos achados

empíricos no campo das ciências sociais aplicadas é potencializada quando o pesquisador submete os relatos textuais a uma nova leitura e discriminação de unidades de sentido, cruzando as abordagens numéricas com interpretações de conteúdo em profundidade. Para garantir a transparência e a organização didática desse extenso rito processual perante a banca examinadora, as subseções a seguir detalham de forma sequencial a validação psicométrica da escala de mensuração, os cálculos de estatística descritiva e formato de distribuição, a modelagem inferencial de correlações e, por fim, o protocolo de triangulação qualitativa dos relatos.

3.8.1 Estatística Descritiva e Formato de Distribuição

Com a base de dados brutos consolidada a partir do questionário eletrônico, a primeira etapa do tratamento quantitativo consiste na aplicação da estatística descritiva. No escopo metodológico, a organização, sumarização e descrição de um conjunto de dados recebem a designação de estatística descritiva. O objetivo principal desta fase inicial é mapear o padrão de comportamento da amostra em relação aos desafios e à implantação da contabilidade de custos, resumindo o volume de respostas obtidas. Para diagnosticar a percepção primária dos profissionais da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP), a pesquisa utiliza como medida fundamental de tendência central a média aritmética. A média atua como o ponto de equilíbrio das respostas extraídas da escala Likert de cinco pontos, sendo calculada pela soma de todos os valores atribuídos pelos respondentes dividida pelo tamanho total da amostra, conforme a seguinte equação 1.

$$\bar{X} = \frac{\sum_{i=1}^{n} X_i}{n}$$

em que $\bar{X}$ representa a média aritmética, X_i corresponde ao valor individual atribuído pelo respondente na escala Likert para determinada variável, e n define o tamanho total da amostra válida.

Entretanto, a avaliação isolada das médias não é suficiente para a compreensão completa de dados provenientes de escalas atitudinais, pois pontuações centrais idênticas podem ocultar distribuições completamente diferentes no ambiente de pesquisa. Para suprir essa limitação e evidenciar a verdadeira heterogeneidade nas prefeituras, a pesquisa recorre às medidas de dispersão, iniciando pela variância e pelo desvio padrão. A variância mensura o grau de variabilidade e o quão distantes as respostas individuais estão da média central, servindo,

inclusive, como base matemática fundamental para a etapa subsequente de validação de consistência interna do instrumento. Ela é expressa analiticamente pela equação 2.

$$s^2 = \frac{\sum_{i=1}^{n}(X_i - X)^2}{n-1}$$

nesta formulação, s^2 simboliza a variância amostral, mensurando o grau de dispersão dos dados em relação ao centro. A partir da determinação da variância, apura-se o desvio padrão, um indicador de dispersão absoluta calculado por meio da raiz quadrada da variância. Sua principal vantagem metodológica é devolver a medida de dispersão para a mesma escala original do instrumento de pesquisa. A formulação matemática do desvio padrão é dada pela equação 3.

$$SD = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^{n}(X_i - X)^2}{n-1}}$$

onde SD (*Standard Deviation*) indica o desvio padrão da amostra. Para complementar essa análise de dispersão de forma comparativa, emprega-se também o coeficiente de variação (CV), que expressa o desvio padrão como uma proporção percentual da média. Essa métrica permite comparar diretamente a variabilidade relativa entre os diferentes blocos temáticos do questionário, mesmo quando estes possuem médias distintas, sendo calculada mediante a seguinte equação 4.

$$CV = \left(\frac{SD}{\bar{X}}\right) \cdot 100\%$$

em que CV representa o coeficiente de variação expresso em grandeza percentual.

Para além da centralidade e da dispersão absoluta, o rigor quantitativo exigido por esta investigação demanda a análise detalhada do formato da curva de distribuição das respostas. Compreender a distribuição dos dados empíricos é vital para atestar se o comportamento dos servidores apresenta uma polarização de opiniões ou uma padronização coesa em torno do centro. Esse diagnóstico estrutural é operacionalizado, primeiramente, pelo coeficiente de assimetria (*Skewness*). A assimetria avalia a deformação ou o desvio de simetria de uma curva

de distribuição em relação à curva normal teórica, evidenciando se as percepções dos contadores tendem a se concentrar nos valores mais baixos (indicando assimetria positiva) ou nos valores mais altos da escala de concordância (configurando assimetria negativa). A formulação estatística amostral para o cálculo deste coeficiente é expressa pela equação 4.

$$S_k = \frac{n}{(n-1)(n-2)} \sum_{i=1}^{n} \left(\frac{X_i - \bar{X}}{SD} \right)^3$$

Nesta equação, além das variáveis de base já descritas, S_k simboliza o coeficiente de assimetria. Simultaneamente à apuração do desvio lateral da curva, a pesquisa fará uso do coeficiente de curtose (*Kurtosis*) para mensurar o grau de achatamento ou afunilamento da distribuição das frequências em relação à normalidade. Este indicador é de suma importância para demonstrar se os dados recolhidos apresentam uma concentração quase unânime em torno da média (o que configura uma distribuição leptocúrtica), um padrão estatisticamente mediano (mesocúrtica) ou uma ampla dispersão horizontal com caudas pesadas, sugerindo divergências radicais entre as práticas de custos dos municípios da região (distribuição platicúrtica). O cálculo do excesso de curtose na amostra será determinado pela equação 5:

$$K_u = \frac{n(n-1)}{(n-1)(n-2)(n-3)} \sum_{i=1}^{n} \left(\frac{X_i - \bar{X}}{SD} \right)^4 - \frac{3(n-1)^2}{(n-2)(n-3)}$$

onde K_u representa o coeficiente de curtose da distribuição.

A aplicação sequencial de todas essas modelagens matemáticas — desde a média simples para capturar a percepção central, até a curtose para verificar o achatamento — fornece à análise descritiva sobre a massa de dados. Ao submeter os dados brutos a essas equações, a presente dissertação demonstra numericamente se os desafios na contabilidade de custos representam um gargalo sistêmico distribuído uniformemente por todos os municípios, ou se refletem realidades fragmentadas que dividem as prefeituras. Esse minucioso exame dos dados brutos estabelece o alicerce metodológico irrefutável para que, no passo seguinte, a confiabilidade de toda a escala seja testada.

3.8.2 Confiabilidade do Instrumento e Consistência Interna

Com a estatística descritiva apurada na etapa anterior, o passo metodológico seguinte consiste em atestar a confiabilidade psicométrica do instrumento de pesquisa. Antes de se proceder a qualquer cruzamento inferencial sobre a amostra, é imperativo garantir que as perguntas elaboradas para compor cada dimensão teórica covariem de forma consistente, atestando que a escala Likert empregada é capaz de produzir medições estáveis e livres de erros aleatórios. Para tanto, a pesquisa adota o coeficiente Alfa de Cronbach, um indicador amplamente consolidado na literatura de estatística multivariada para mensurar a consistência interna de escalas atitudinais compostas por múltiplos itens. Conforme explicam Hair Jr. et al. (2009), a confiabilidade reflete o grau em que as variáveis de um construto são internamente consistentes, indicando que o conjunto de indicadores realmente compartilha a medição de um mesmo conceito subjacente. A formulação matemática deste coeficiente, essencial para o tratamento quantitativo e amparada nos postulados psicométricos discutidos por Marôco e Garcia-Marques (2006), é expressa pela seguinte equação 6:

$$\alpha = \left(\frac{k}{k-1}\right)\left(1 - \frac{\sum s_i^2}{s_t^2}\right)$$

Nesta equação principal, a variável α representa o coeficiente Alfa de Cronbach obtido, e k corresponde ao número total de itens (assertivas) que integram o construto específico avaliado. A precisão do método, entretanto, reside na correta diferenciação entre os componentes de dispersão expressos na razão da fórmula: a variância individual de cada item (s_i^2) e a variância total da escala correspondente ao construto (s_t^2).

De acordo com as formulações da estatística clássica apresentadas por Bussab e Morettin (2017), a variância individual mensura o grau de dispersão das respostas fornecidas pelos servidores para uma única pergunta do questionário, sendo calculada para cada item i por meio da equação 7:

$$s_i^2 = \frac{\sum_{j=1}^{n}\left(X_{ij} - \bar{X}_i\right)^2}{n-1}$$

em que X_{ij} corresponde à nota atribuída na escala Likert pelo respondente j ao item específico i, $\bar{X}_i$ representa a média aritmética das respostas para aquele item, e n determina o

número total de respondentes válidos na amostra. O numerador do Alfa de Cronbach, portanto, é composto pela soma simples dessas variâncias individuais ($\sum s_i^2$). Em contrapartida, para o cálculo da variância total da escala (s_t^2), o procedimento estatístico definido por Bussab e Morettin (2017) exige a prévia agregação das respostas. Para cada respondente j, calcula-se primeiramente o seu Escore Total (T_j), que consiste na soma direta das notas atribuídas a todos os k itens do bloco avaliado ($T_j = \sum_{i=1}^{k} X_{ij}$). A partir desse Escore Total individual, afere-se a média geral dos escores totais da amostra ($\bar{T}$), aplicando-se, então, a equação 8 da variância total do construto:

$$s_t^2 = \frac{\sum_{j=1}^{n} \left(T_j - T\right)^2}{n - 1}$$

A lógica matemática que confere sentido ao Alfa de Cronbach, conforme discutido nos manuais de análise multivariada (HAIR JR. et al., 2009), ampara-se no fato de que o denominador (s_t^2) não é equivalente à simples soma dos numeradores ($\sum s_i^2$). Se as respostas dos itens fossem eventos completamente independentes, sem qualquer correlação entre si, a variância do escore total seria estritamente igual à soma das variâncias individuais, tornando a fração da equação igual a e, consequentemente, anulando o Alfa ($\alpha = 0$). No entanto, a teoria psicométrica postula que os itens concebidos para um mesmo construto possuem aderência semântica e devem apresentar covariância cruzada positiva. Ao agrupar os itens no Escore Total (T_j), a variância total (s_t^2) passa a englobar as variâncias individuais isoladas, e a soma de todas as covariâncias entre os diferentes pares de itens do bloco. É exatamente essa expansão impulsionada pela alta correlação entre as respostas que torna a variância total superior à soma das variâncias isoladas, resultando em um coeficiente de fidedignidade superior a zero, o que atesta empiricamente que o instrumento converge para a medição de um construto unificado.

Para operacionalizar esta validação de forma estritamente alinhada à arquitetura da pesquisa, a aplicação da referida modelagem ocorrerá de maneira segmentada, incidindo isoladamente sobre os quatro construtos gerenciais compostos por perguntas fechadas, excluindo-se o bloco introdutório que mapeia apenas o perfil funcional. Em um primeiro momento, a consistência interna será calculada para o construto que avalia o Estágio da Implantação da Gestão de Custos, englobando as variáveis de Q07 a Q13. Na sequência, a equação avaliará separadamente o construto de Conhecimento Técnico e Segurança Operacional (Q14 a Q18), o bloco referente aos Desafios Institucionais e Técnicos (Q19 a Q23)

e a dimensão de Apoio Institucional e Governança (Q24 a Q28). Além das aferições setoriais, será apurado o coeficiente global do instrumento, processando simultaneamente todas as 22 variáveis atitudinais (Q07 a Q28) para diagnosticar se os diferentes blocos convergem de forma coesa para avaliar as fragilidades e perspectivas de evolução na Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP).

A avaliação empírica dos resultados gerados obedece a limites de aceitação bem definidos. A literatura metodológica preconiza que coeficientes de consistência interna situados em patamares iguais ou superiores a 0,70 são classificados como satisfatórios e indicativos de alta confiabilidade métrica. Não obstante, os mesmos autores ressaltam que valores limiares próximos a 0,60 são tecnicamente aceitáveis em pesquisas exploratórias. Essa flexibilização justifica-se plenamente no contexto desta dissertação, uma vez que o instrumento investiga resistências culturais, deficiências de suporte político e barreiras tecnológicas em ambientes burocráticos complexos, exigindo uma interpretação que respeite as tensões, as assimetrias e a multidimensionalidade inerentes à contabilidade pública municipal.

3.8.3 Estatística Inferencial e Correlação Linear de Pearson

Concluída a etapa de sumarização descritiva e atestada a fidedignidade dos construtos do instrumento, a fase subsequente volta-se à estatística inferencial, cujo escopo é investigar a existência, a direção e a força das relações associativas entre os diferentes blocos temáticos da pesquisa. Para examinar como as variáveis de perfil e de governança (como o apoio institucional) interagem com o estágio empírico de implantação da gestão de custos, o estudo utiliza a técnica de correlação bivariada. Conforme postulam Martins e Theóphilo (2016), a busca por associações entre variáveis orienta as análises e a evidenciação de achados da investigação empírica, sendo o coeficiente de correlação do produto-momento de Pearson o indicador estatístico paramétrico mais adequado para mensurar a intensidade da relação linear entre duas variáveis quantitativas. A formulação matemática do coeficiente de correlação, amparada nos postulados da estatística clássica de Bussab e Morettin (2017), baseia-se na covariância entre duas variáveis dividida pelo produto de seus respectivos desvios padrões, sendo expressa analiticamente pela seguinte equação 9:

$$r = \frac{\sum_{i=1}^{n}(X_i - \bar{X})(Y_i - \bar{Y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^{n}(X_i - \bar{X})^2 \sum_{i=1}^{n}(Y_i - \bar{Y})^2}}$$

Nesta equação, r representa o coeficiente de correlação amostral linear de Pearson. A variável n determina o número total de respondentes válidos na amostra. Os termos X_i e Y_i correspondem aos escores individuais observados para o respondente nas duas variáveis ou construtos que estão sendo cruzados. Por fim, $\bar{X}$ e $\bar{Y}$ representam as médias aritméticas amostrais calculadas para cada uma dessas respectivas variáveis. O coeficiente resultante consiste em uma medida padronizada que independe das unidades de medição originais, oscilando invariavelmente no intervalo numérico entre -1 e +1.

A avaliação da força dessa associação exige a determinação de faixas de corte. Embora a literatura estatística apresente variadas tabelas de classificação para o coeficiente (como as escalas granulares de Davis, 1976), a estruturação da presente análise ancorou-se em uma tomada de decisão metodológica da própria autora, visando adequar a interpretação ao contexto atitudinal e gerencial das prefeituras investigadas. Dessa forma, estabeleceu-se que a força da correlação linear de Pearson será analisada sempre em módulo (valores absolutos, ignorando o sinal para a classificação de força), adotando-se a seguinte taxonomia: relações com coeficientes entre 0,0000 e 0,2999 serão classificadas como correlações fracas; relações situadas no intervalo entre 0,3000 e 0,6999 serão consideradas como correlações intermediárias ou moderadas; e coeficientes iguais ou superiores a 0,7000 serão definidos como correlações fortes. O sinal algébrico (+ ou -) servirá exclusivamente para indicar se a correlação é diretamente proporcional (positiva) ou inversamente proporcional (negativa), sem alterar o enquadramento de sua intensidade (Hair Jr. et al., 2009).

Para além da constatação matemática do coeficiente r, a robustez das associações identificadas necessita de validação rigorosa, garantindo que os resultados não sejam meras oscilações decorrentes do acaso amostral. Para esse fim, a pesquisa submete os coeficientes apurados a um teste de hipóteses. A hipótese nula (H_0) postula que não há correlação linear entre os construtos na população investigada, enquanto a hipótese alternativa (H_1) sustenta que a correlação efetivamente existe e é diferente de zero.

Considerando que a totalidade do processamento quantitativo desta pesquisa foi realizada em planilhas eletrônicas do software Microsoft Excel, a validação da hipótese exige a transformação do coeficiente de Pearson em um valor probabilístico (p-valor). Essa conversão é executada matematicamente pelo software por meio da aplicação da distribuição $t$de Student para coeficientes de correlação, cuja equação 10, é apresentado a seguir:

$$t = \frac{r\sqrt{n-2}}{\sqrt{1-r^2}}$$

Nesta formulação, representa a estatística do teste de Student calculada, r é o coeficiente de correlação de Pearson previamente obtido, e $n-2$ determina os graus de liberdade da distribuição, baseados no tamanho da amostra válida n. A partir da determinação dessa estatística t, o algoritmo da planilha eletrônica calcula a área sob a curva da distribuição para fornecer a probabilidade exata de significância, conhecida como p-valor.

Para que a hipótese nula seja rejeitada com segurança estatística, o p-valor obtido deve ser comparado a um limite de tolerância a erros. Embora a literatura de metodologia quantitativa (Dancey; Reidy, 2019; Field, 2009) utilize universalmente a letra grega alfa minúscula (α) para denotar esse nível de significância, o presente texto optou por utilizar a grafia em letras maiúsculas "A". Essa substituição constitui uma tomada de decisão intencional da pesquisadora para afastar qualquer possibilidade de confusão visual ou conceitual com o coeficiente Alfa de Cronbach, amplamente debatido na subseção psicométrica anterior. Desse modo, o nível de significância A foi fixado em 0,05, correspondendo a um nível de confiança estatística de 95%. Caso o p-valor calculado por meio da correção de Student seja estritamente menor ou igual a A ($p \leq 0{,}05$), a hipótese nula é rejeitada, atestando-se de maneira inquestionável que a correlação observada entre as práticas da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) é estatisticamente significante e não decorre do acaso.

3.8.4 Triangulação Qualitativa e Análise de Conteúdo

Após a modelagem quantitativa, que abarcou desde a estatística descritiva até a inferência pautada no coeficiente de correlação de Pearson e no nível de significância A, a arquitetura metodológica encerra-se com a etapa de triangulação qualitativa. Conforme preceituam Creswell e Creswell (2021), a validade dos achados empíricos em ciências sociais aplicadas é potencializada quando o pesquisador cruza abordagens numéricas com interpretações de conteúdo em profundidade, garantindo que as métricas sejam contextualizadas pela realidade discursiva dos sujeitos investigados. O instrumento de coleta contemplou uma questão aberta final (Q29), inserida por recomendação do comitê de especialistas durante a fase de validação, com o propósito de capturar as percepções textuais dos contadores e controladores acerca das barreiras cotidianas enfrentadas na governança municipal.

O tratamento dessas narrativas fundamentou-se na técnica de Análise de Conteúdo, sistematizada na literatura científica por Laurence Bardin (2011). Esta metodologia destina-se a classificar e categorizar a essência de discursos, reduzindo suas características a elementos-chave operacionais de análise. Sob a ótica de Martins e Theóphilo (2016), o investigador deve submeter os relatos a repetidas leituras com o objetivo de discriminar e isolar as "unidades de sentido" dentro da perspectiva do fenômeno estudado, superando a mera descrição textual para alcançar a interpretação inferencial. Atendendo a essas diretrizes, o procedimento aplicado às percepções dos servidores da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) foi estritamente operacionalizado em três etapas metodológicas consecutivas.

A primeira fase, denominada pré-análise, caracterizou-se pela leitura flutuante e exaustiva de todas as 82 respostas válidas obtidas na questão discursiva do instrumento (Q29). Neste momento, procedeu-se ao contato inicial com o material bruto para a constituição formal do *corpus* documental da pesquisa e para a organização preliminar das diretrizes de registro. Considerando a diversidade das narrativas submetidas pelos profissionais de contabilidade e controle interno, essa etapa visou sistematizar os relatos textuais não estruturados, familiarizando a pesquisadora com o vocabulário empregado pelos servidores e preparando o terreno empírico para a identificação dos principais desafios apontados na rotina da gestão pública municipal.

A segunda etapa consistiu na exploração minuciosa do material textual por meio de um criterioso processo de codificação indutiva e descrição analítica. Nessa fase, as respostas fornecidas pelos servidores foram decompostas estruturalmente, isolando-se as unidades de significado que refletiam de modo recorrente os obstáculos à implantação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Durante a extração, os fragmentos discursivos foram codificados para capturar manifestações específicas diretamente ligadas aos construtos do questionário, como a deficiência na integração dos sistemas estruturantes de tecnologia (softwares ERP), a escassez de qualificação técnica das equipes e a inércia administrativa atrelada à forte cultura orçamentária tradicional enraizada nas prefeituras.

A terceira etapa contemplou o tratamento dos resultados, a inferência e a categorização temática final. Nesse processo interpretativo, os códigos fragmentados extraídos na fase exploratória foram agrupados por similaridade semântica em grandes categorias matrizes, traduzindo as dores do cotidiano em dimensões como "barreiras tecnológicas", "limitações de capital humano" e "deficiências de suporte institucional". Esse agrupamento permitiu a quantificação da incidência e da frequência das opiniões declaradas, viabilizando a triangulação

desses relatos com os resultados quantitativos da pesquisa, oferecendo o nexo causal para explicar os coeficientes de assimetria, curtose e correlação apurados nos blocos fechados.

A adoção dessa triangulação qualitativa assegura uma análise complementar aos dados estatísticos, buscando fundamentar os fenômenos subjacentes à percepção dos servidores e garantindo a neutralidade, a validade e a reprodutibilidade da análise dos resultados empíricos que integrarão a próxima fase do estudo.

3.9 3.9 DECLARAÇÃO DE USO DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL GENERATIVA

Em observância às diretrizes de integridade na atividade científica estabelecidas pela Portaria CNPq nº 2.664, de 6 de março de 2026, especialmente ao disposto no art. 9º, inciso I, alíneas “c” e “f”, declara-se que, durante o desenvolvimento desta dissertação, foram utilizadas ferramentas de Inteligência Artificial Generativa (IAG) como recursos auxiliares em etapas específicas da pesquisa.

Na organização e estruturação do referencial teórico, foi utilizado o **NotebookLM – Gemini (Google)** como ferramenta de apoio à leitura, síntese e articulação conceitual dos materiais consultados. As informações obtidas com o auxílio da ferramenta foram confrontadas com os textos originais, e as referências bibliográficas utilizadas na dissertação foram verificadas e inseridas pela autora.

Na etapa de análise e discussão dos resultados, foi utilizado o **Gemini (Google)** como recurso auxiliar na interpretação das respostas abertas e na categorização temática preliminar relacionada à análise de conteúdo. As sugestões decorrentes desse processo foram submetidas à análise crítica da pesquisadora e confrontadas com a fundamentação teórica e com os dados da pesquisa. Os cálculos matemáticos, cruzamentos de variáveis e tabulações estatísticas descritivas foram realizados pela autora em planilhas eletrônicas do Microsoft Excel, sem delegação do processamento quantitativo à ferramenta de Inteligência Artificial.

Na etapa de revisão textual e ajustes da redação final, foi utilizado o **Microsoft Copilot** como ferramenta de apoio à revisão gramatical e ortográfica, à coesão entre os parágrafos e à adequação da redação. As sugestões apresentadas foram avaliadas individualmente pela autora, que decidiu sobre sua incorporação ao texto, preservando o conteúdo, a terminologia técnica e a interpretação dos resultados da pesquisa.

As ferramentas de Inteligência Artificial Generativa foram utilizadas, portanto, como instrumentos auxiliares, permanecendo sob responsabilidade da autora as decisões metodológicas, a análise e interpretação dos dados, a seleção e verificação das fontes e referências, bem como a redação final da dissertação.

Em conformidade com o art. 9º, inciso I, alínea "f", da Portaria CNPq nº 2.664/2026, **a autora assume integral responsabilidade pelo conteúdo final desta pesquisa, inclusive por eventuais plágios ou imprecisões geradas pelas ferramentas de Inteligência Artificial utilizadas e que, eventualmente, não tenham sido identificados durante o processo de revisão e validação**.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo constitui a parte central da dissertação, destinando-se à apresentação dos dados empíricos coletados, à sua respectiva análise estatística e discursiva e à pertinente discussão. A função desta etapa estrutural não é aliciar o leitor com premissas teóricas isoladas, mas demonstrar de forma clara e objetiva as evidências reais a que se chegou por meio da pesquisa realizada junto aos contadores e controladores internos da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP). Conforme preceituam as diretrizes de metodologia científica, a etapa de análise destina-se a evidenciar as relações existentes entre os dados obtidos e o fenômeno estudado, ao passo que a discussão atua para conferir o significado mais amplo atribuído aos dados, exigindo o relacionamento direto e o confronto ininterrupto com as bases teóricas que nortearam a pesquisa.

Para garantir o encadeamento lógico, o rigor procedimental e facilitar a progressão do leitor, o desenvolvimento deste capítulo foi estruturado em seis seções interdependentes. Inicialmente, a Seção 4.1 exibe a análise estatística descritiva, situando a caracterização sociodemográfica do capital humano investigado e o comportamento univariado de cada dimensão. A Seção 4.2 atesta a robustez do instrumento de coleta, atestando a consistência interna das respostas por meio do Alfa de Cronbach. Em seguida, a Seção 4.3 mergulha na inferência bivariada por meio da Correlação Linear de Pearson, desvelando as forças de associação específicas entre o estágio de implantação, o conhecimento técnico, os desafios estruturais e a governança local. Elevando a complexidade do modelo, a Seção 4.4 promove a análise estrutural por meio do cruzamento macro entre os construtos consolidados. Visando superar a frieza estrita dos números, a Seção 4.5 executa a triangulação qualitativa mediante Análise de Conteúdo, extraindo as unidades de sentido dos relatos dos servidores para explicar

os gargalos matematicamente diagnosticados. Por fim, a Seção 4.6 coroa o capítulo com a consolidação do alcance dos objetivos geral e específicos, amarrando as descobertas da AMOP ao referencial teórico da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

4.1 ANÁLISE ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A primeira etapa do processo quantitativo consiste, fundamentalmente, na exibição das variações encontradas em cada uma das variáveis de interesse. No escopo metodológico, a organização, sumarização e descrição de um conjunto de dados recebem a designação de estatística descritiva. O objetivo desta análise é evidenciar a realidade observada na pesquisa de campo de forma quantitativa, sintetizando-a em dados que permitem uma análise univariada, ou seja, que se estudem as variáveis separadamente.

Na prática, a análise descritiva possibilita sintetizar as respostas, permitindo dessa forma que se tenha uma visão global de sua variação. Para tal propósito, os recursos estatísticos possibilitam exibir a distribuição de frequências segundo as categorias de cada variável, sendo adicionalmente utilizadas medidas de tendência central e de dispersão. Desse modo, o objetivo principal desta fase inicial é mapear o padrão de comportamento da amostra em relação aos desafios e à implantação da contabilidade de custos, resumindo o volume de respostas obtidas.

Para garantir a melhor exposição didática do fenômeno, esta seção foi estruturada em seis subseções progressivas. A Subseção 4.1.1 inicia o diagnóstico caracterizando o perfil sociodemográfico e funcional dos respondentes. Na sequência, as Subseções 4.1.2 a 4.1.5 dissecam de forma univariada o comportamento paramétrico de cada assertiva que compõe os quatro construtos do instrumento (Estágio de Implementação, Conhecimento Técnico, Desafios Institucionais e Técnicos, e Apoio Institucional e Governança). Por fim, a Subseção 4.1.6 unifica essas dimensões para atestar o panorama global e o respectivo grau de maturidade das inovações contábeis na região da AMOP.

4.1.1 Caracterização Sociodemográfica e Funcional da Amostra (Bloco 0)

A compreensão fidedigna dos resultados obtidos em um levantamento de campo pressupõe, como requisito metodológico preliminar, a identificação do perfil demográfico e funcional dos respondentes. Conforme a literatura metodológica assevera, a organização, sumarização e descrição de um conjunto de dados por meio de tabelas e gráficos constitui a essência da estatística descritiva, permitindo compreender o comportamento das variáveis sob análise. Além disso, em questionários aplicados nas ciências sociais, as questões iniciais geralmente referem-se a "dados concretos e fáceis de precisar, como sexo, idade, naturalidade,

estado civil" (Gil, 2022, p. 141) e aspectos profissionais, os quais servem para balizar e contextualizar as respostas perceptivas subsequentes. No escopo desta pesquisa, a amostra final consolidou-se em 82 servidores atuantes nos municípios da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP). A Tabela 4.1 consolida as estatísticas descritivas univariadas e as frequências referentes a esse perfil socioeconômico e profissional.

Com base nas métricas apresentadas na Tabela 4.1, detalha-se a seguir a dissecação estatística de cada variável que compõe o bloco de caracterização da amostra (Q01 a Q06):

- **Q01 - Cargo Atual:** A variável que investiga a posição funcional dos respondentes atesta a alta qualificação técnica do público-alvo, evidenciando que 48,8% são Contadores e 18,3% ocupam o cargo de Controlador Interno. Do ponto de vista paramétrico, a variável apresentou um elevado coeficiente de variação (48,62%), o que demonstra dispersão nas nomenclaturas ou cargos adicionais agrupados na categoria "Outros" (32,9%). Contudo, a forte concentração da moda (1,00 - Contador) atesta que a esmagadora maioria do público consultado forma o núcleo estratégico responsável pela execução orçamentária e financeira, conferindo legitimidade e "local de fala" irrefutáveis para avaliar o sistema de custos nas prefeituras.
- **Q02 - Nível de Escolaridade:** A métrica de escolaridade revelou-se o dado mais homogêneo de toda a seção demográfica, cravando o menor coeficiente de variação do bloco (apenas 12,96%). Esse altíssimo consenso matemático comprova a excelência do capital humano da amostra: 67,1% possuem Especialização (Pós-Graduação *Lato Sensu*), somados a 19,5% com Ensino Superior Completo e expressivos 11% com titulação *Stricto Sensu* (9,8% mestres e 1,2% doutor). Os números provam que o déficit na adoção de custos governamentais na AMOP não decorre de uma defasagem na formação acadêmica primária dos servidores.

Tabela 4.1 - Estatística Descritiva e Frequências do Perfil Sociodemográfico e Funcional

BLOCO	**00: Perfil Sociodemográfico e Funcional**					
QUESTÃO	**01**	**02**	**03**	**04**	**05**	**06**
MÉDIA	1,84146	7,80488	4,39024	2,40244	1,63415	3,02439
DESVIO PADRÃO	0,89539	1,01153	1,52150	1,31337	0,48463	0,88855
VARIÂNCIA	0,80172	1,02319	2,31497	1,72493	0,23487	0,78952
CURTOSE	(1,69327)	25,49095	(1,09324)	(1,75012)	(1,72059)	(1,21180)
ASSIMETRIA	0,32105	(3,92325)	(0,43256)	0,11713	(0,56744)	(0,26481)
COEF. DE VARIAÇÃO	0,48624	0,12960	0,34656	0,54668	0,29657	0,29379
MEDIANA	2,00000	8,00000	5,00000	2,00000	2,00000	3,00000
MODA	1,00000	8,00000	6,00000	1,00000	2,00000	4,00000

QUESTÃO	OPÇÕES	Freq.	Freq. Relativa
CARGO (Q01)	Contador	40	48,8%
	Controlador Interno	15	18,3%
	Outros	27	32,9%
ESCOLARIDADE (Q02)	Ensino Fundamental Incompleto	1	1,2%
	Ensino Fundamental Completo	0	0,0%
	Ensino Médio Incompleto	0	0,0%
	Ensino Médio Completo	0	0,0%
	Ensino Superior (Graduação) incompleto	0	0,0%
	Ensino Superior (Graduação) completo	16	19,5%
	Especialização (Pós-Graduação Lato Sensu)	55	67,1%
	Mestrado	8	9,8%
	Doutorado	1	1,2%
	Outro (Técnico em Contabilidade com CRC)	1	1,2%
TEMPO (Q03)	Menos de 2 anos	2	2,4%
	De 2 a 5 anos	9	11,0%
	6 a 10 anos	16	19,5%
	11 a 15 anos	12	14,6%
	16 a 20 anos	14	17,1%
	Mais de 20 anos	29	35,4%
FAIXA POPULACIONAL (Q04)	Até 10.000 habitantes	33	40,2%
	De 10.001 a 20.000 habitantes	10	12,2%
	De 20.001 a 50.000 habitantes	12	14,6%
	Acima de 50.000 habitantes	27	32,9%
GÊNERO (Q05)	Feminino	30	36,6%
	Masculino	52	63,4%
	Prefiro não informar	0	0,0%
IDADE (Q06)	Até 29 anos	2	2,4%
	De 30 até 39 anos	25	30,5%
	De 40 até 49 anos	24	29,3%
	50 anos ou mais	31	37,8%

Fonte: Dados da pesquisa, 2026.

- **Q03 - Tempo de Atuação na Administração Pública:** A experiência prática dos respondentes consolida o perfil maduro da amostra, onde 35,4% dos profissionais possuem "Mais de 20 anos" de atuação (que figura como a moda estatística da variável), seguidos por 19,5% com 6 a 10 anos e 17,1% com 16 a 20 anos. O coeficiente de variação moderado-alto (34,65%) retrata uma mescla geracional salutar, mas o

predomínio de servidores com longa trajetória indica que os participantes vivenciaram as sucessivas fases de transição das normativas contábeis no setor público, possuindo profundo conhecimento empírico da máquina administrativa.

- **Q04 - Faixa Populacional do Município:** Esta questão descortinou a mais severa polarização estrutural da região, registrando o maior coeficiente de variação do bloco (54,66%) e uma assimetria positiva de 0,11. O espalhamento drástico dos dados evidencia o contraste dos municípios do Oeste do Paraná: enquanto 40,2% dos respondentes atuam em prefeituras de micro e pequeno porte (até 10.000 habitantes), um polo expressivo de 32,9% atua em municípios de grande porte (acima de 50.000 habitantes). Essa forte oscilação demográfica será a chave teórica para justificar, nas seções posteriores, as desigualdades de infraestrutura, tecnologia e apoio institucional enfrentadas para a implantação da NBC TSP 34.
- **Q05 - Gênero:** A variável demográfica referente à identidade de gênero apresentou uma média de 1,63 e uma distribuição de 63,4% para o gênero masculino e 36,6% para o gênero feminino. A métrica exibe um desvio padrão baixo (0,48) e assimetria negativa (-0,56), denotando a concentração predominante de respondentes do sexo masculino nos cargos de chefia contábil e controle interno da amostra pesquisada.
- **Q06 - Idade:** O perfil etário referenda os achados relativos ao tempo de serviço público (Q03), cravando uma assimetria negativa (-0,26) que atesta a concentração da curva de distribuição nas faixas de maior idade. Com 37,8% dos respondentes possuindo 50 anos ou mais, acompanhados de 30,5% na faixa de 30 até 39 anos e 29,3% entre 40 e 49 anos, comprova-se tratar de um público com vasta maturidade de vida e profissional. A inexpressiva participação de jovens até 29 anos (2,4%) ratifica o alto nível de senioridade daqueles que operam o sistema de informações de custos na região.

4.1.2 Estágio de Implementação da Gestão de Custos (Bloco 1)

Ultrapassada a caracterização do perfil dos respondentes, a análise direciona-se à avaliação do estágio empírico de adoção dos sistemas de custos nas prefeituras pesquisadas. Metodologicamente, a pesquisa descritiva tem como escopo central descrever com precisão as características de determinada população ou fenômeno, utilizando instrumentos padronizados de coleta de dados. Sob essa ótica rigorosa, o Bloco 1 do questionário foi delineado para diagnosticar o efetivo grau de operacionalização e a utilidade prática da contabilidade de custos na região da AMOP. A

Tabela 4.2 consolida as métricas univariadas (média, desvio padrão, variância, curtose, assimetria e coeficiente de variação) referentes às assertivas que compõem este agrupamento.

Tabela 4.2 - Estatística Descritiva do Estágio de Implementação - Bloco 1

BLOCO	**01: Estágio da Implantação da Gestão de Custos**							
Questão	**07**	**08**	**09**	**10**	**11**	**12**	**13**	**C1**
Média	2,08537	1,97561	2,20732	2,18293	2,20732	2,14634	2,47561	2,18293
Desvio Padrão	1,28813	1,38756	1,42064	1,37102	1,34933	1,47508	1,47594	1,13407
Variância	1,65929	1,92532	2,01822	1,87970	1,82069	2,17585	2,17841	1,28610
Curtose	(0,42454)	0,07179	(0,61526)	(0,97405)	(0,97182)	(0,52213)	(1,30715)	(0,16873)
Assimetria	0,90304	1,20983	0,86768	0,72153	0,66214	0,97136	0,42669	0,88172
Coef. de Variação	0,61770	0,70235	0,64360	0,62807	0,61130	0,68725	0,59619	0,51952
Mediana	2,00000	1,00000	2,00000	2,00000	2,00000	1,00000	2,00000	2,00000
Moda	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

Com base nas métricas apresentadas na

Tabela 4.2 e no referencial teórico da contabilidade governamental, detalha-se a seguir a dissecação estatística de cada variável (Q07 a Q13), seguida da consolidação paramétrica do construto:

- **Q07 - Integração com o Sistema de Contabilidade (PCASP):** A assertiva que investiga se o município possui sistema de custos operando de forma integrada apresentou uma média muito baixa de 2,08 e forte assimetria positiva de 0,90. Na estatística multivariada, valores positivos de assimetria indicam a distribuição deslocada à esquerda, comprovando que a ampla maioria dos respondentes converge para a discordância absoluta. Esse dado evidencia de modo irrefutável que a integração sistêmica primária exigida pelos normativos ainda é uma realidade distante, materializando um severo distanciamento da premissa seminal de Machado (2002), o qual defende que a principal diretriz de um sistema de custos deve ser sua imperativa "integração ao orçamento público e à contabilidade governamental".
- **Q08 - Abrangência em todas as secretarias e autarquias:** Esta questão registrou o desempenho mais crítico de todo o bloco, amargando a menor média global (1,97) e a mais severa assimetria positiva (1,20), acompanhada da única curtose positiva do agrupamento (0,07). Esse afunilamento da curva na zona de discordância aponta um consenso prático severo: os sistemas de custos dos municípios do Oeste do Paraná falham de forma estrutural na abrangência, não cobrindo a totalidade da máquina

pública. Este obstáculo endossa os achados de Drehmer, Raupp e Tezza (2016), que mapearam a enorme dificuldade técnica de se abranger toda a heterogeneidade da máquina municipal.

- **Q09 - Aplicação sistemática em áreas prioritárias (Saúde, Educação):** Os dados empíricos mostram uma média de 2,20 e assimetria positiva de 0,86. A leitura paramétrica denuncia que, mesmo quando a prefeitura tenta fracionar o problema e implantar o sistema por secretarias isoladas, a rotina de apuração carece de uma sistematização contínua.
- **Q10 - Geração de relatórios periódicos para a gestão:** A afirmação resultou em uma média baixa de 2,18, mas o que realmente salta aos olhos da análise é a curtose acentuadamente negativa de -0,97. Trata-se de uma distribuição francamente platicúrtica (achatada) que revela heterogeneidade na base: enquanto a grande maioria concorda que não há relatórios, as opiniões estão dispersas pelas caudas, sugerindo que alguns poucos entes ou secretarias tentam produzir relatórios isolados em um cenário geral dominado pelo apagão de dados. Essa deficiência fere diretamente o framework proposto por Cardoso, Aquino e Bitti (2011), que exige atributos de utilidade e relevância na geração da informação.
- **Q11 - Uso efetivo das informações para a tomada de decisão e alocação:** Com média de 2,20 e curtose fortemente negativa de -0,97, os números refletem com clareza matemática que a informação de custos não influencia de maneira efetiva as decisões. A métrica corrobora o abismo existente entre a contabilidade orçamentária tradicional e a gerencial nas prefeituras pesquisadas.
- **Q12 - Divulgação clara e acessível no Portal da Transparência:** A assertiva marcou média de 2,14 e assimetria positiva de 0,97. A concentração massiva das respostas nos graus mais baixos atesta empiricamente que a administração não disponibiliza esses dados de forma compreensível ao cidadão. O diagnóstico entra em rota de colisão direta com os preceitos de Dantas (2013), que enfatiza a necessidade de um modelo de custos aplicado sob a visão primária da *accountability* e do controle social.
- **Q13 - Adoção Cerimonial (instituído formalmente, mas pouco utilizado nas rotinas):** Esta variável obteve a maior média do bloco (2,47) e apresentou a curtose mais negativamente polarizada de todas (-1,30). Ao inquirir se o sistema existe prioritariamente para cumprir exigências legais, essa dispersão extrema revela cenários divididos na AMOP: há prefeituras que sequer formalizaram o sistema, contrastando

com um polo que já o instituiu, mas que padece do "isomorfismo institucional" – operando "apenas para o Tribunal de Contas ver". O dado endossa os estudos de Bitti, Aquino e Cardoso (2011), que destacam a adoção de sistemas públicos visando unicamente à legitimação externa.

- **Análise Agregada do Construto: Estágio de Implementação (C1)**

A consolidação das variáveis referentes ao Estágio de Implementação (Construto 1) atesta, de forma empírica e global, a inércia administrativa enfrentada pelas prefeituras da AMOP. A média aritmética agregada do bloco alcançou o patamar de apenas 2,18, sendo tracionada por um coeficiente de assimetria positivo de 0,88.

Aprofundando a avaliação por meio das medidas de dispersão e forma, o construto apresentou uma curtose negativa de -0,16 acompanhada por um elevado coeficiente de variação (51,95%) e um desvio padrão de 1,13. O grau de achatamento dessa curva global (distribuição platicúrtica) demonstra que, a despeito do baixo nível geral de implementação, não há uma estagnação homogênea na região. O espalhamento dos dados revela que o avanço rumo ao atendimento da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP 34) ocorre de forma altamente assimétrica e desigual entre os entes federativos. Ou seja, enquanto alguns municípios ensaiam iniciativas rudimentares de apuração isolada, outros permanecem em absoluto apagão informacional.

Por fim, o diagnóstico agregado do Bloco 1 tangibiliza o distanciamento prático entre a determinação legal e a efetiva governança. O comportamento estatístico do construto valida os apontamentos de Messias, Ferreira e Soutes (2018), confirmando que a imposição normativa, desacompanhada de suporte estrutural, empurra as municipalidades brasileiras para um modelo de adoção puramente cerimonial, no qual as parcas iniciativas desenvolvidas falham irrevogavelmente em se integrar ao processo decisório cotidiano dos gestores públicos.

4.1.3 Conhecimento Técnico e Segurança Operacional (Bloco 2)

A implementação efetiva do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) transcende a mera aquisição de plataformas tecnológicas, dependendo visceralmente da qualificação e do capital intelectual humano. Estudando os fatores que levam ao sucesso dessas ferramentas no Brasil, Cavichioli et al. (2018) atestam empiricamente que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP". Para diagnosticar essa premissa fundamental, o Bloco 2 do instrumento foi delineado para aferir o domínio teórico, o conhecimento normativo e a segurança prática dos profissionais da AMOP. A Tabela 4.3 consolida as métricas univariadas referentes a este construto.

Com base nas métricas apresentadas na Tabela 4.3 e ancorando-se na teoria contábil governamental, detalha-se a seguir o comportamento estatístico de cada variável (Q14 a Q18), bem como a avaliação agregada deste construto:

- **Q14 - Conhecimento sólido sobre os conceitos básicos de contabilidade de custos:** A assertiva obteve a maior média deste bloco (3,51) e uma assimetria negativa de -0,67. Conforme explicam Hair Jr. et al. (2009), a assimetria negativa reflete uma distribuição com a cauda alongada para a esquerda e o pico dos dados deslocado para a direita. Essa métrica comprova que a ampla maioria dos profissionais se autoavalia com um bom domínio sobre a base conceitual primária da contabilidade, não sendo este o gargalo originário do problema.

Tabela 4.3 - Estatística Descritiva do Conhecimento Técnico - Bloco 2

BLOCO	02: Conhecimento Técnico e Segurança Operacional					
QUESTÃO	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**C2**
MÉDIA	3,51220	3,09756	2,79268	1,89024	2,93902	2,84634
DESVIO PADRÃO	1,02130	1,27279	1,30278	1,29583	1,35490	0,95752
VARIÂNCIA	1,04306	1,61999	1,69723	1,67916	1,83574	0,91684
CURTOSE	(0,18377)	(0,96591)	(1,18503)	0,49075	(1,31048)	(0,76516)
ASSIMETRIA	(0,67521)	(0,37119)	0,08718	1,29046	(0,00906)	0,03453
COEF.DE VARIAÇÃO	0,29079	0,41090	0,46650	0,68553	0,46100	0,33640
MEDIANA	4,00000	3,00000	3,00000	1,00000	3,00000	3,00000
MODA	4,00000	4,00000	4,00000	1,00000	4,00000	3,20000

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

- **Q15 - Conhecimento da NBC TSP 34 e dos atributos de qualidade da informação:** Quando o questionamento avança da teoria geral para a norma técnica específica e obrigatória, a média cai abruptamente para a zona de neutralidade (3,09). O dado mais revelador, contudo, é a curtose de -0,96, que desenha uma curva claramente platicúrtica (achatada). Essa métrica denuncia uma cisão severa na amostra: enquanto uma parcela dos contadores domina o arcabouço da convergência internacional, outra parcela relevante o desconhece. Souza e Rodrigues (2022) alertam que a NBC TSP 34 "evidencia o valor da informação de custos para fins gerenciais e ressalta sua relevância para o interesse público"; logo, o desconhecimento mapeado nesta questão compromete diretamente a padronização e a utilidade da informação gerada na região.
- **Q16 - Domínio sobre metodologias complexas (TDABC ou Absorção):** A variável que investiga a proficiência nas metodologias práticas consolida o declínio técnico,

amargando uma média ainda menor (2,79) e uma curtose acentuadamente negativa de -1,18. O achatamento extremo e a alta dispersão dos dados demonstram que a transposição teórica para as metodologias de custeio esbarra frontalmente na insegurança operacional de grande parte das prefeituras.

- **Q17 - Participação em capacitações ou treinamentos específicos nos últimos 2 anos:** Este é o dado mais alarmante, conclusivo e revelador de todo o bloco, ostentando a menor média (1,89) e a mais severa assimetria positiva do agrupamento (1,29). Ao concentrar as respostas massivamente no extremo da discordância total, a estatística — apoiada por uma curtose positiva de 0,49, que indica elevado afunilamento e consenso — prova de maneira irrefutável um "apagão" de qualificação contínua. O ente exige a adoção de sistemas complexos, mas a quase totalidade dos servidores atesta não ter recebido qualquer treinamento técnico recente para isso.
- **Q18 - Capacidade de identificar capacidade ociosa e desperdícios na prática:** Ao inquirir sobre a finalidade gerencial máxima do custeio, a métrica retorna uma média neutra (2,93), mas exibe a mais drástica curtose negativa de toda a matriz (-1,31). A interpretação paramétrica dessa distribuição bimodal é inequívoca: existe um profundo abismo prático entre os servidores. Sem o suporte de capacitação institucional continuada (mapeado na Q17), a equipe técnica regional divide-se radicalmente entre um polo de profissionais que consegue aplicar a inteligência de custos e um grande polo estagnado em rotinas burocráticas.
- **Análise Agregada do Construto: Conhecimento Técnico e Segurança Operacional (C2)**

A avaliação agregada do Construto 2 revela a real face do capital humano que atua nas prefeituras da AMOP: um cenário de profunda polarização e desigualdade técnica. A média aritmética agregada situou-se em 2,84 (zona neutra), com um coeficiente de assimetria próximo a zero (0,03). Uma análise fundamentada apenas na tendência central sugeriria falsamente um letramento técnico homogêneo e mediano. Contudo, o diagnóstico científico emerge da dispersão dos dados.

O bloco apresentou uma curtose agregada negativamente acentuada (-0,76), desenhando uma curva fortemente platicúrtica. Além disso, o desvio padrão (0,95) gerou um Coeficiente de Variação (CV) de 33,64%. A literatura metodológica (Martins; Theóphilo, 2016) atesta que distribuições com Coeficiente de Variação superior a 30% são dotadas de alta dispersão relativa.

Essa métrica confirma matematicamente que os municípios coexistem em realidades intelectuais e de segurança técnica antagônicas.

Sob a ótica gerencial e teórica, a estatística consolida uma dura realidade: o déficit na implementação do sistema de custos não ocorre por falta de escolaridade basal (conforme atestado no Perfil Sociodemográfico), mas sim pela absoluta ausência de uma política regional de capacitação contínua. Sem a qualificação sistemática exigida pela NBC TSP 34, a "existência de uma equipe técnica especializada" defendida como vital por Cavichioli et al. (2018) torna-se apenas uma utopia para boa parte dos municípios do Oeste do Paraná.

4.1.4 Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 3)

A transição de um modelo de controle estritamente orçamentário para uma contabilidade com foco puramente gerencial representa um desafio de proporções globais. Conforme evidenciam Messias, Ferreira e Soutes (2018), a experiência internacional demonstra que "a transição do modelo orçamentário para o gerencial é um desafio global tensionado pela imposição normativa frente à escassez de maturidade cultural". Para diagnosticar essa realidade no cenário regional, o Bloco 3 buscou mapear as barreiras estruturais, comportamentais e tecnológicas enfrentadas pelos municípios da AMOP. A Tabela 4.4 consolida as estatísticas descritivas univariadas correspondentes a essas variáveis.

Tabela 4.4 - Estatística Descritiva dos Desafios Institucionais e Técnicos - Bloco 3

BLOCO	**03: Desafios Institucionais e Técnicos**					
QUESTÃO	**19**	**20**	**21**	**22**	**23**	**C3**
MÉDIA	3,97561	4,29268	4,07317	3,12195	3,81707	3,85610
DESVIO PADRÃO	1,08839	0,93608	0,92670	1,23118	1,17723	0,69230
VARIÂNCIA	1,18458	0,87624	0,85878	1,51581	1,38588	0,47928
CURTOSE	0,19801	2,86743	1,74939	(0,74746)	(0,03618)	0,24664
ASSIMETRIA	(1,01073)	(1,64114)	(1,19735)	(0,27847)	(0,84461)	(0,58869)
COEF. DE VARIAÇÃO	0,27377	0,21806	0,22751	0,39436	0,30841	0,17953
MEDIANA	4,00000	5,00000	4,00000	3,00000	4,00000	4,00000
MODA	4,00000	5,00000	4,00000	3,00000	5,00000	4,00000

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

Apoiando-se nos dados apresentados na Tabela 4.4, detalha-se a dissecação descritiva de cada variável (Q19 a Q23), culminando na consolidação paramétrica deste construto:

- **Q19 - Resistência cultural e o foco estritamente orçamentário:** A assertiva obteve uma média elevada de 3,97 e uma assimetria negativa de -1,01. A curva deslocada para a direita comprova que a barreira comportamental é um obstáculo primário. Essa

estatística corrobora as premissas de Cardoso, Aquino e Bitti (2011), os quais advertem que a compreensibilidade e a relevância da informação de custos dependem da superação da cultura estritamente orçamentária, a qual habituou o administrador a focar apenas na liquidação da despesa.

- **Q20 - Deficiência e falta de integração dos sistemas de informação (TI):** Este é o dado mais contundente do agrupamento, atingindo a maior média global da pesquisa (4,29) e a mais severa assimetria negativa (-1,64). Contudo, o grande destaque é a sua curtose de 2,86. Conforme asseveram Hair Jr. et al. (2009), um valor de curtose fortemente positivo indica uma distribuição leptocúrtica (bastante elevada e afunilada). Esta elevação extrema traduz um consenso massivo entre os respondentes. A matemática atesta de forma irrefutável o diagnóstico de Messias, Ferreira e Soutes (2018), de que a implantação de sistemas e ferramentas de informação no setor público é dificultada, principalmente, pela falta de integração do sistema de custos com os demais sistemas estruturantes.
- **Q21 - Escassez de pessoal dedicado e qualificado:** Mantendo o padrão de alto consenso sobre os gargalos operacionais, a métrica aponta uma média elevada de 4,07 e curtose positiva (leptocúrtica) de 1,74. O afunilamento da curva ratifica que a esmagadora maioria das prefeituras padece de escassez crônica de servidores dedicados à área.
- **Q22 - Complexidade técnica das metodologias de custeio:** Representando o ponto de inflexão do construto, esta variável apresentou média na zona de neutralidade (3,12) e curtose negativa de -0,74. A distribuição francamente platicúrtica (achatada) denuncia ausência de consenso generalizado. A complexidade metodológica divide a amostra, sugerindo que a percepção sobre a dificuldade dos métodos depende estritamente do nível de letramento e qualificação prévia de cada servidor.
- **Q23 - Falta de patrocínio e apoio por parte da alta gestão:** A questão que avalia o entrave político obteve média de 3,81 e uma curtose praticamente nula (-0,03). Essa distribuição revela que a ausência de apoio genuíno de prefeitos e secretários é um desafio consistente e generalizado na região, servindo de prelúdio para o aprofundamento das questões de governança.

Análise Agregada do Construto: Desafios Institucionais e Técnicos (C3)

A avaliação agregada do construto referente aos Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 3) fornece a explicação empírica central para a inércia observada na implantação do

sistema de custos na AMOP. A média aritmética do bloco atingiu o patamar elevado de 3,85, fortemente tracionada por um coeficiente de assimetria negativo de -0,58. O deslocamento da curva evidencia que a grande massa de respondentes converge para os maiores níveis de concordância da escala Likert, provando matematicamente o reconhecimento quase unânime da existência de severas barreiras estruturais.

O diferencial deste construto, que o afasta frontalmente da profunda polarização técnica diagnosticada no bloco anterior, reside em suas medidas de dispersão. O construto apresentou uma curtose positiva de 0,24, desenhando uma curva levemente leptocúrtica. Aliado a isso, o bloco obteve um baixo desvio padrão de 0,69 e um coeficiente de variação (CV) de apenas 17,95%. A literatura define o coeficiente de variação como a métrica ideal para atestar o espalhamento relativo dos dados; sendo o CV marcadamente inferior a 30% (Martins; Theóphilo, 2016), revela-se uma notável homogeneidade de percepção na amostra. Em suma: enquanto o domínio técnico e o letramento dividem os servidores, a percepção dos graves gargalos institucionais os une em um forte consenso.

Sob o prisma gerencial, o diagnóstico consolidado deste construto legitima as advertências teóricas sobre os percalços de inovações na gestão pública. Diante da convergência matemática que atesta o apagão tecnológico (sistemas não integrados) e a escassez de recursos humanos dedicados, torna-se previsível que a ferramenta contábil sofra estagnação. Fica evidenciado que a imposição normativa se choca frontalmente contra as barreiras crônicas da máquina estatal, explicando de forma científica porque a contabilidade de custos esbarra em limites físicos e institucionais na AMOP.

4.1.5 Apoio Institucional e Governança (Bloco 4)

A consolidação de um Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) transcende a técnica contábil, dependendo visceralmente do patrocínio político e da governança estabelecida pela cúpula do Poder Executivo. A própria Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34) preconiza de forma categórica em seu item 78 que "A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos, além de responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios". O Bloco 4 foi delineado justamente para mensurar se esse apoio diretivo e normatizado encontra respaldo na realidade empírica dos municípios da AMOP. A Tabela 4.5 consolida as métricas descritivas univariadas referentes a este construto.

Tabela 4.5 - Estatística Descritiva do Apoio Institucional e Governança - Bloco 4

BLOCO	04: Apoio Institucional e Governança					
QUESTÃO	24	25	26	27	28	C4
MÉDIA	2,39024	2,68293	3,00000	2,59756	2,70732	2,67561
DESVIO PADRÃO	1,22481	1,29460	1,11111	1,41299	1,38321	0,95511
VARIÂNCIA	1,50015	1,67600	1,23457	1,99654	1,91328	0,91224
CURTOSE	(0,75244)	(1,19631)	(0,67199)	(1,43010)	(1,22565)	(0,90560)
ASSIMETRIA	0,44676	0,09184	(0,38745)	0,15965	0,17277	(0,11067)
COEF. DE VARIAÇÃO	0,51242	0,48253	0,37037	0,54397	0,51092	0,35697
MEDIANA	2,00000	3,00000	3,00000	3,00000	3,00000	2,80000
MODA	1,00000	1,00000	4,00000	1,00000	1,00000	2,00000

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

A marca estatística indelével deste construto, conforme evidenciado na Tabela 4.5, é que absolutamente todas as variáveis apresentaram curtose negativa e altos níveis de dispersão. Com base nessas métricas e na literatura da área pública, apresenta-se a dissecação de cada variável (Q24 a Q28) e a consolidação do construto:

- **Q24 - Compromisso real da Alta Administração (Prefeito/Secretários):** A assertiva obteve a menor média do bloco (2,39) e uma assimetria positiva de 0,44. O deslocamento da curva para a zona de discordância atesta empiricamente que a ausência de um "patrocinador" ou do apoio ativo da alta gestão é a regra na região. Essa métrica comprova uma omissão estrutural grave, revelando que a alta administração municipal tem negligenciado a sua responsabilidade normativa de prover apoio efetivo à ferramenta, ferindo frontalmente as diretrizes do Conselho Federal de Contabilidade (NBC TSP 34).
- **Q25 - Utilização das informações para justificar alocação de recursos (PPA e LOA):** Ao inquirir se os custos pautam o planejamento orçamentário, a média sobe levemente para 2,68, exibindo uma assimetria quase nula (0,09), mas revelando uma curtose drasticamente negativa de -1,19. Segundo Hair Jr. et al. (2009), valores negativos de curtose indicam uma distribuição platicúrtica (mais achatada). A estatística comprova uma polarização extrema: enquanto um grupo seleto de prefeituras tenta integrar a variável custo ao ciclo orçamentário, outro a mantém totalmente isolada. Fica provado que não há padrão regional no uso estratégico da informação.
- **Q26 - Adequação do software de gestão (ERP) e suporte da fornecedora:** A avaliação da infraestrutura tecnológica cravou média limítrofe de neutralidade (3,00) e curtose platicúrtica de -0,67. O abismo tecnológico detectado divide a amostra e reflete

com precisão o alerta de Messias, Ferreira e Soutes (2018), que evidenciam que a implantação de sistemas de custos na administração pública é dificultada, principalmente, pela inadequação sistêmica. A métrica comprova que o suporte dos softwares de TI varia de forma drástica e desigual dependendo da prefeitura.

- **Q27 - O município disponibiliza ou financia capacitações para a equipe:** Esta variável ostenta o maior desvio padrão do bloco (1,41), média baixa (2,59) e a curtose mais severamente negativa da seção (-1,43). A profunda desigualdade no fomento ao capital humano corrobora os achados de Messias, Ferreira e Soutes (2018), os quais diagnosticam que a preparação insuficiente dos gestores é um dos principais fatores causadores dos problemas na administração pública. Os dados atestam que o financiamento para a capacitação não é uma política de Estado unificada na AMOP, mas uma realidade pulverizada e restrita a poucos entes.
- **Q28 - A gestão de custos é vista como ferramenta estratégica para a efetividade:** Com média de 2,70 e forte curtose negativa de -1,22, o espalhamento das respostas evidencia que a utilidade estratégica do sistema para o controle de resultados passa longe de ser um consenso. Essa inércia endossa a tese de Bitti, Aquino e Cardoso (2011), que descrevem o fenômeno em que as administrações públicas buscam a conformidade apenas para obter legitimação externa. Sem a visão estratégica, o sistema torna-se um mero rito legalista.
- **Análise Agregada do Construto: Apoio Institucional e Governança (C4)**

A avaliação agregada do construto de Apoio Institucional e Governança (Bloco 4) coroa o diagnóstico descritivo do instrumento, desvelando a profunda assimetria de suporte político e infraestrutural existente na AMOP. A média aritmética do construto situou-se em 2,67, acompanhada por um coeficiente de assimetria de -0,11. Isoladamente, essa simetria em relação ao centro (zona neutra) poderia encobrir o verdadeiro cenário, que só emerge da análise robusta de dispersão e forma.

O construto consolidado apresentou uma severa curtose negativa de -0,90, desenhando uma curva fortemente platicúrtica. De acordo com Hair Jr. et al. (2009), a distribuição platicúrtica reflete um espalhamento denso pelas caudas, comprovando matematicamente a ausência de um padrão homogêneo de governança. Esse cenário caótico é ratificado pelo elevado desvio padrão (0,95) e pelo alto coeficiente de variação de 35,69%. Conforme asseveram Martins e Theóphilo (2016), distribuições que apresentam coeficiente de variação superior a 30% são dotadas de elevada dispersão relativa. Sob a ótica gerencial, essa alta

dispersão é a prova definitiva de que as prefeituras coexistem em uma polarização radical: há municípios buscando ativamente a excelência, convivendo ao lado de administrações mergulhadas no mais absoluto abandono institucional.

A leitura consolidada deste bloco prova que a inércia sistêmica mapeada nas subseções anteriores (especialmente no Bloco 1) decorre diretamente da omissão da alta gestão. A imposição normativa da NBC TSP 34 esbarra em um ambiente de governança desigual, empurrando as prefeituras com baixo suporte para a adoção cerimonial. Assim, a matemática confirma a literatura ao demonstrar que a efetivação do SICSP na região dependerá, indissociavelmente, de uma autêntica ruptura cultural patrocinada pelos prefeitos e secretários, superando o foco restrito de atender apenas às exigências de legitimação perante os órgãos de controle.

4.1.6 O Panorama Global da Gestão de Custos na AMOP e o Grau de Maturidade

Para consolidar a análise macro do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) nos municípios vinculados à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP), construiu-se o construto global fundamentado na unificação de todas as variáveis numéricas do instrumento. A Tabela 4.6 consolida as métricas descritivas resultantes da agregação definitiva dos quatro construtos anteriores.

Tabela 4.6 - Estatística Descritiva do Construto Global

CONSTRUTO	01	02	03	04	GERAL
MÉDIA	2,18293	2,84634	3,85610	2,67561	2,82594
DESVIO PADRÃO	1,13407	0,95752	0,69230	0,95511	0,62837
VARIÂNCIA	1,28610	0,91684	0,47928	0,91224	0,39485
CURTOSE	(0,16873)	(0,76516)	0,24664	(0,90560)	(0,48567)
ASSIMETRIA	0,88172	0,03453	(0,58869)	(0,11067)	0,25247
COEF. DE VARIAÇÃO	0,51952	0,33640	0,17953	0,35697	0,22236
MEDIANA	2,00000	3,00000	4,00000	2,80000	2,72727
MODA	1,00000	3,20000	4,00000	2,00000	2,63636

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

Com base nos dados apresentados na Tabela 4.6, e amparado na técnica metodológica de escore somatório médio, a média aritmética global alcançada situou-se na amarga marca de 2,82, fixando-se de forma contundente na zona de discordância da escala. Esse distanciamento severo do ponto neutro é estatisticamente acompanhado por um coeficiente de assimetria

positivo de 0,25. Na literatura de análise multivariada de dados, uma assimetria positiva denota uma distribuição deslocada para a esquerda, atestando matematicamente que as percepções da massa de contadores e controladores convergem de maneira irrefutável para as faixas inferiores de avaliação.

A compreensão cristalina deste panorama global, no entanto, exige o cruzamento com as dimensões (construtos) dissecadas nas seções anteriores. Fica matematicamente provado que a inércia sistêmica evidenciada no Estágio de Implementação (C1, com a média mais crítica de 2,18) não é um fenômeno isolado, mas sim o reflexo direto e inegociável do altíssimo consenso em torno dos Desafios Institucionais e Técnicos (C3, com média de 3,85) e da omissão estrutural mapeada no Apoio Institucional e Governança (C4, média de 2,67). O modelo atesta que, mesmo que o Conhecimento Técnico (C2, média de 2,84) apresente polos individuais de proficiência, o capital humano municipal é sumariamente "sufocado" pela crônica falta de sistemas integrados e pela ausência de patrocínio político. Esse cenário de contrastes é ratificado pela avaliação de dispersão do construto global, que cravou um coeficiente de curtose negativo de -0,48 (curva platicúrtica) e um coeficiente de variação de 22,23%, evidenciando que, embora a estagnação seja a regra, os entes federativos coexistem em patamares desiguais de evolução.

Ao avaliar essa teia de construtos sob a lente da inovação contábil exigida pela Nova Gestão Pública, diagnostica-se um incipiente "Grau de Maturidade" na região oeste paranaense. A transição de um modelo de controle estritamente orçamentário para o controle gerencial não se sustenta apenas por decretos, pois o "uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de gestão". Esse baixo grau de maturidade institucional e tecnológica – fenômeno também mapeado em experiências internacionais por Messias, Ferreira e Soutes – atua como o principal vetor de paralisia na implantação da ferramenta, evidenciando que a administração pública se choca frontalmente contra "a escassez de maturidade cultural e de infraestrutura tecnológica disponível no âmbito do setor público".

Em suma, o escore global unificado comprova que as inovações contábeis preconizadas pela NBC TSP 34 falham em seu propósito de transformar a governança dos municípios da AMOP devido ao baixo grau de maturidade das prefeituras para absorvê-las. A imposição legal, desacompanhada de suporte tecnológico e político, empurra a gestão de custos para um modelo de "adoção puramente cerimonial". Nesse cenário de imaturidade, as poucas rotinas de custos existentes operam apenas como uma fachada legalista, "tendo como principal objetivo a

legitimação" perante os Tribunais de Contas, falhando irrevogavelmente em integrar-se ao processo decisório cotidiano e à efetiva avaliação de políticas públicas.

4.2 CONFIABILIDADE DA ESCALA (ALFA DE CRONBACH)

Após a minuciosa análise descritiva univariada e a consolidação do panorama global da gestão de custos, faz-se imperativa a validação psicométrica do instrumento de coleta de dados. A confiabilidade de uma escala de atitudes refere-se à sua consistência interna, ou seja, ao grau em que os conjuntos de itens de um construto estão correlacionados entre si e se comportam da mesma maneira. Streiner (2003) aponta que o coeficiente Alfa de Cronbach é o índice de confiabilidade de escala mais utilizado pelos pesquisadores para essa finalidade.

Conforme explicam Marôco e Garcia-Marques (2006), o Alfa de Cronbach estima o quão uniformemente os itens contribuem para o instrumento, variando numa escala de 0 a 1, sendo que quanto mais o coeficiente se aproxima de 1, mais consistente e confiável é o instrumento. Para a avaliação da aceitabilidade estatística, Hair Jr. et al. (2009) preceituam que o limite inferior geralmente aceito é de 0,70, podendo diminuir para 0,60 em pesquisas de natureza exploratória. Adicionalmente, para a classificação desses coeficientes, a literatura adota os parâmetros de Landis e Koch (1977), os quais categorizam a confiabilidade como "Forte" para valores entre 0,61 e 0,80, e "Quase Perfeita" para escores entre 0,81 e 1,00. A Tabela 4.7 consolida os índices de confiabilidade obtidos para cada um dos quatro construtos avaliados, bem como o escore global do instrumento aplicado aos municípios da AMOP.

Tabela 4.7 - Confiabilidade da Escala - Alfa de Cronbach

CONSTRUTO	**01**	**02**	**03**	**04**	**GERAL**
ALFA DE CRONBACH	0,9138	0,8205	0,6427	0,7939	0,8521

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

Com base nos dados apresentados na Tabela 4.7, constata-se o elevado poder psicométrico do questionário construído para esta pesquisa. O Construto 1 (Estágio de Implementação) obteve o desempenho mais alto da matriz, alcançando um coeficiente de 0,9138. Esse valor, classificado estatisticamente como de confiabilidade "Quase Perfeita" segundo os parâmetros de Landis e Koch (1977), comprova que as questões que compõem este agrupamento (Q07 a Q13) possuem altíssima coesão e consistência, refletindo com precisão a inércia e as dificuldades na adoção da contabilidade de custos na região.

O Construto 2 (Conhecimento Técnico) e o Construto 4 (Apoio Institucional e Governança) apresentaram alfas de 0,8205 e 0,7939, respectivamente. Tais escores confirmam

uma homogeneidade que transita de "Forte" a "Quase Perfeita". Os números atestam que o instrumento foi capaz de capturar de forma fidedigna e estável as percepções convergentes dos servidores tanto a respeito do seu letramento normativo quanto sobre a polarização do patrocínio político e tecnológico por parte da alta gestão municipal.

Por sua vez, o Construto 3 (Desafios Institucionais e Técnicos) apresentou o menor coeficiente do modelo (0,6427). Embora inferior aos demais agrupamentos, este valor encontra-se perfeitamente abrigado na margem de aceitabilidade (superior a 0,60) admitida pela literatura de análise multivariada para pesquisas exploratórias (Hair Jr. et al., 2009). A classificação "Forte", garantida por se situar na faixa de 0,61 a 0,80 (Landis; Koch, 1977), justifica-se empiricamente pela natureza altamente heterogênea das barreiras avaliadas neste bloco, que transitam desde a falta material de integração de sistemas até entraves culturais e comportamentais enraizados.

Por fim, o Alfa de Cronbach Global do instrumento, abrangendo a totalidade das variáveis atitudinais avaliadas, atingiu a expressiva marca de 0,8521. O resultado global superior a 0,85 atesta de maneira inquestionável a robustez, a confiabilidade e a validade interna geral do questionário, enquadrando-se no estrato de confiabilidade "Quase Perfeita". Essa parametrização assegura à banca examinadora que os dados e diagnósticos extraídos das prefeituras da AMOP não são frutos de vieses, ambiguidades ou acaso na interpretação das questões. Pelo contrário, trata-se de um conjunto de dados fidedigno e consistente, plenamente habilitado para ser submetido com segurança às análises de inferência estatística subsequentes.

4.3 ANÁLISE DE CORRELAÇÃO LINEAR DE PEARSON

Concluídas as etapas de estatística descritiva e de validação da confiabilidade da escala, o aprofundamento desta pesquisa direciona-se à estatística inferencial. Como preceitua a literatura metodológica, a análise bivariada tem por objetivo verificar a existência de associação e a magnitude da relação causal entre duas variáveis. Nesse contexto, adotou-se o teste de Correlação Linear de Pearson para avaliar a interdependência entre as contingências do perfil sociodemográfico da amostra e os construtos avaliados, bem como o grau de associação mútua entre as próprias dimensões do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP).

Para assegurar o rigor e contundência gerencial desta pesquisa, a presente seção adota parâmetros estritos de filtragem e interpretação dos dados. Conforme asseveram Hair Jr. et al. (2009), a análise multivariada possui a poderosa capacidade de classificar um grande número de alternativas, mas o pesquisador deve evitar a miopia de perder-se em um emaranhado de números sem significado, focando-se em estabelecer a significância prática aliada à

significância estatística, extraindo as implicações substantivas e teóricas das relações matematicamente válidas. Sob essa premissa, o roteiro analítico e a exposição dos dados desenvolvidos nas subseções seguintes concentrar-se-ão exclusivamente nos cruzamentos de variáveis que apresentaram significância estatística. Assim, os ruídos estatísticos foram omitidos, e as discussões focarão estritamente as interações cujos coeficientes rejeitaram a hipótese nula com um nível de confiança superior a 95% (p-valor < 0,05).

As tabelas construídas para o decorrer desta seção expõem essas correlações consolidadas, exibindo em cada quadrante o coeficiente de correlação de Pearson (r) pareado ao seu respectivo p-valor. Para a classificação das associações estatisticamente significantes identificadas nas matrizes, o grau de intensidade da correlação obedecerá aos seguintes parâmetros matemáticos:

- Correlação Fraca: valores de 0,0000 a 0,2999.
- Correlação Moderada: valores de 3,0000 a 0,6999.
- Correlação Forte: valores de 0,7000 a 1,0000.

Aliada a essa força, o sinal numérico do coeficiente ditará a direcionalidade da associação, indicando se as variáveis caminham em direção positiva e convergente, ou de forma inversamente proporcional (negativa).

Para viabilizar a melhor exposição didática desse complexo encadeamento inferencial, esta etapa foi estratificada em blocos modulares. A investigação inicia-se com a avaliação das correlações internas do próprio perfil sociodemográfico e funcional dos respondentes (Subseção 4.3.1). Na sequência, avança-se para o cruzamento das características desse Perfil da Amostra com os sucessivos estágios de implementação e governança (Subseções 4.3.2 a 4.3.5), evoluindo, por fim, para o cruzamento matricial denso entre os próprios construtos do modelo, a fim de atestar os impactos diretos dos desafios normativos sobre a adoção das inovações contábeis na região da AMOP.

4.3.1 Correlações Internas do Perfil Sociodemográfico e Funcional (Perfil x Perfil)

A Tabela 4.8 consolida as variáveis testadas no cruzamento interno das características da própria amostra (Perfil x Perfil). A aplicação do filtro de significância estatística (p-valor < 0,05) evidenciou que a grande maioria das características demográficas e funcionais não possui associação matemática de dependência entre si na região investigada. Contudo, duas relações rejeitaram a hipótese nula, desvelando a distribuição de qualificação e a consistência da estabilidade funcional nas prefeituras da AMOP.

Tabela 4.8 - Correlação de Pearson Interna do Perfil

	01	02	03	04	05	06
01	**1,0000** 0,0000					
02	-0,0249 0,8241	**1,0000** 0,0000				
03	-0,0136 0,9032	0,0291 0,7954	**1,0000** 0,0000			
04	0,0567 0,6128	0,2721 0,0134	0,0611 0,5854	**1,0000** 0,0000		
05	-0,1533 0,1692	0,1217 0,2761	0,0745 0,5059	0,0990 0,3763	**1,0000** 0,0000	
06	-0,0481 0,6681	-0,0203 0,8561	0,6774 0,0000	0,1465 0,1891	0,1545 0,1657	**1,0000** 0,0000

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento entre a Faixa Populacional do Município (Q04) e o Nível de Escolaridade (Q02) revelou uma correlação estatisticamente significante de força positiva e fraca (r = 0,2721; p-valor = 0,0134). A direcionalidade positiva comprova que municípios com maior contingente populacional (e, consequentemente, maior capacidade de arrecadação e complexidade administrativa) tendem a abrigar servidores com maior titulação acadêmica (especializações, mestrados ou doutorados). Essa assimetria estrutural na distribuição da qualificação corrobora as premissas de Cavichioli et al. (2018), os quais atestam empiricamente que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP". A estatística evidencia que os entes de micro e pequeno porte padecem de maior dificuldade para atrair ou financiar a especialização continuada desse capital humano, concentrando o letramento superior nos maiores polos regionais.

A correlação entre a Idade do respondente (Q06) e o Tempo de Atuação na Administração Pública (Q03) apresentou forte significância estatística, ostentando uma associação positiva e moderada (r = 0,6774; p-valor = 0,0000). Sendo o coeficiente de relacionamento mais robusto de todo este bloco, a métrica atesta uma obviedade demográfica que confere extrema validade e confiabilidade interna à amostra: servidores com idades mais avançadas possuem, naturalmente, maior tempo de serviço público acumulado, o que indica alta estabilidade e baixíssimo nível de rotatividade funcional na área contábil/controle das prefeituras analisadas. Esse capital humano longevo e estável é o verdadeiro depositário da cultura organizacional da região. Conforme advertem Cardoso, Aquino e Bitti (2011) ao discutirem a necessária mudança de paradigma no setor público, "o uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de gestão". Fica provado empiricamente que qualquer tentativa de inovação ou amadurecimento gerencial na região dependerá inevitavelmente de convencer

e requalificar essa mesma base de servidores experientes que já operam a burocracia governamental há décadas.

4.3.2 Correlações entre o Perfil Sociodemográfico e o Estágio de Implementação (Bloco 1)

A *Tabela 4.9* consolida as variáveis avaliadas no cruzamento entre o perfil da amostra e o estágio de adoção da contabilidade de custos na AMOP.

A correlação entre a Abrangência do Sistema (Q08) e o Cargo Atual (Q01) apresentou significância estatística, revelando uma força positiva e fraca (r = 0,2897; p-valor = 0,0083). Isso indica que a posição funcional do servidor altera levemente a sua percepção sobre a capacidade da ferramenta de abranger a máquina pública. Para sustentar essa compreensão de que a informação exige transparência na sua formulação dependendo de quem a opera, Cardoso, Aquino e Bitti (2011) destacam textualmente que "para a clareza das informações de custos é necessário registrar os critérios adotados para a geração das informações", premissa que sofre variações interpretativas a depender das atribuições e do local de fala do cargo.

Tabela 4.9 - Correlação de Pearson entre Perfil e Bloco 1

	01	**02**	**03**	**04**	**05**	**06**
07	0,1022 0,3607	0,0764 0,4953	-0,1406 0,2079	0,1655 0,1373	0,0285 0,7992	-0,1855 0,0953
08	0,2897 0,0083	0,0172 0,8781	-0,2405 0,0295	0,1152 0,3027	0,0119 0,9154	-0,2315 0,0364
09	0,2595 0,0185	0,0712 0,5249	-0,2841 0,0097	0,0598 0,5936	-0,0562 0,6162	-0,3586 0,0009
10	0,1426 0,2013	0,0282 0,8014	-0,0893 0,4251	0,1366 0,2212	-0,0731 0,5142	-0,0251 0,8227
11	0,1088 0,3306	0,0160 0,8865	-0,0931 0,4056	0,0576 0,6070	-0,0125 0,9114	-0,0607 0,5880
12	0,2164 0,0509	0,1017 0,3633	-0,2229 0,0441	0,0305 0,7858	-0,1406 0,2076	-0,2380 0,0313
13	0,1381 0,2161	0,0800 0,4751	-0,2501 0,0234	0,1193 0,2857	-0,1315 0,2388	-0,2670 0,0153

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento da Abrangência do Sistema (Q08) com o Tempo de Atuação na Administração Pública (Q03) revelou uma correlação negativa e fraca (r = -0,2405; p-valor = 0,0295). Matematicamente, isso prova que quanto maior a experiência do servidor, menor é a sua concordância com a premissa de que o sistema de custos cobre adequadamente todas as secretarias e autarquias. A vivência profissional ratifica o rigor das dificuldades práticas apontadas na literatura especializada em "Gestão de custos no setor público: um panorama de

experiências internacionais" (Messias; Ferreira; Soutes, 2018), evidenciando que a expansão do sistema na região esbarra em severos obstáculos estruturais observados pelos servidores mais antigos.

Ao cruzar a Aplicação Sistemática em Áreas Prioritárias (Q09) com o Cargo Atual (Q01), obteve-se uma correlação positiva e fraca (r = 0,2595; p-valor = 0,0185). Esse achado evidencia que a função exercida pelo respondente também influencia a maneira como ele enxerga as tentativas isoladas de implantação setorial da contabilidade de custos (como na Saúde e Educação). Essa visão ainda fragmentada e dependente do cargo corrobora a urgente necessidade da construção sistêmica defendida por Machado e Holanda (2010), cujos estudos formulam "Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil".

A correlação entre a Aplicação em Áreas Prioritárias (Q09) e o Tempo de Atuação (Q03) demonstrou-se negativa e fraca (r = -0,2841; p-valor = 0,0097). Seguindo a mesma tendência cética, os profissionais com longa trajetória recusam a premissa de que a contabilidade gerencial está funcionando de modo sistematizado, mesmo naquelas pastas prioritárias que demandam maiores fatias do orçamento. Como assinalam categoricamente Gosselin, Henri e Laurin (2015), ao analisarem a temática da inovação gerencial, a gestão de custos governamentais frequentemente permanece como um "*unreachable goal or unfinished business*", isto é, um objetivo inatingível ou um negócio inacabado aos olhos de quem já vivenciou sucessivas reformas na prefeitura.

O teste bivariado entre a Aplicação em Áreas Prioritárias (Q09) e a Idade (Q06) apresentou a relação mais robusta deste cruzamento, cravando uma correlação negativa e moderada (r = -0,3586; p-valor = 0,0009). Ao assumir uma força moderada, a métrica denota que os respondentes mais seniores rechaçam frontalmente a existência de uma rotina contínua de apuração. A vivência acumulada desse capital humano evidencia um grave descolamento prático que fere a premissa central da academia contábil que exige a imperativa "integração ao orçamento público e à contabilidade governamental", relegando o sistema a uma ferramenta rudimentar.

A avaliação da Divulgação no Portal da Transparência (Q12) cruzada com o Tempo de Atuação (Q03) resultou em uma correlação negativa e fraca (r = -0,2229; p-valor = 0,0441). Os dados demonstram que os servidores com maior bagagem na administração são os que mais discordam sobre o uso da informação de custos para o escrutínio público. Segundo a literatura que revisita as inovações públicas, "as informações de custo devem ser claras e compreensíveis

para que atinjam o princípio da publicidade e permitam a avaliação da eficiência obtida com a utilização dos recursos públicos" (RAMOS et al., 2020). A relação inversamente proporcional indica que os profissionais experientes sabem que a prestação de contas dos serviços continua precária.

A correlação da Divulgação no Portal da Transparência (Q12) com a Idade (Q06) reafirma a constatação anterior, registrando uma relação estatisticamente significativa de força negativa e fraca (r = -0,2380; p-valor = 0,0313). O teste atesta que os profissionais de faixas etárias mais elevadas compreendem com exatidão o contínuo "apagão" informacional direcionado ao cidadão. Isso frustra a premissa contábil balizada por Cardoso, Aquino e Bitti (2011), que exigem que "os relatórios sejam acompanhados dos parâmetros utilizados para sua mensuração de forma concisa", um atributo qualitativo ainda ausente na transparência dos municípios do oeste paranaense.

Ao analisar a variável de Adoção Cerimonial (Q13) em conjunto com o Tempo de Atuação (Q03), a matriz revelou uma correlação negativa e fraca (r = -0,2501; p-valor = 0,0234). A direção negativa indica que, para os servidores com décadas de funcionalismo, o cenário institucional é tão inoperante que as administrações falham até mesmo na tentativa de instituir o sistema meramente como uma "fachada" burocrática. Essa inércia profunda encontra respaldo nas evidências de Dantas (2013), ao perscrutar "Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability", evidenciando que o fenômeno do isomorfismo institucional (adotar apenas para cumprir a lei) sequer foi plenamente atingido na totalidade da região avaliada.

Por fim, a correlação entre a Adoção Cerimonial (Q13) e a Idade (Q06) também se apresentou negativa e fraca (r = -0,2670; p-valor = 0,0153). Este resultado reitera que os indivíduos mais velhos discordam que o sistema esteja sendo utilizado de maneira efetiva em qualquer rotina, atestando sua inoperância global. Essa estagnação empírica contraria frontalmente a essência do órgão regulador federal pois, como bem descrevem Souza e Rodrigues (2022), "a NBC TSP 34 trouxe pressupostos inegociáveis de transparência e prestação de contas, evidenciando o valor da informação de custos para fins gerenciais e para o interesse público".

4.3.3 Correlações entre o Perfil Sociodemográfico e o Conhecimento Técnico (Bloco 2)

A Tabela 4.10 consolida as variáveis testadas no cruzamento entre o perfil da amostra e a percepção de letramento técnico e segurança operacional dos servidores dos municípios da AMOP.

Tabela 4.10 - Correlação de Pearson entre Perfil e Bloco 2

	01	02	03	04	05	06
14	-0,0727 0,5164	0,1090 0,3296	-0,2040 0,0660	0,0145 0,8971	0,2003 0,0711	-0,0450 0,6883
15	-0,2291 0,0384	0,2799 0,0109	0,0406 0,7172	0,1306 0,2422	0,1278 0,2526	0,1188 0,2876
16	-0,1284 0,2502	0,2206 0,0464	-0,1367 0,2206	0,1395 0,2114	0,1486 0,1828	-0,2167 0,0505
17	-0,0017 0,9878	-0,0669 0,5505	-0,0356 0,7508	0,0935 0,4036	0,0400 0,7215	-0,0925 0,4087
18	0,0919 0,4118	0,1550 0,1644	-0,0652 0,5604	0,1447 0,1946	0,1577 0,1571	-0,0166 0,8827

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento entre o Conhecimento da NBC TSP 34 (Q15) e o Cargo Atual (Q01) revelou uma correlação estatisticamente significante de força negativa e fraca (r = -0,2291; p-valor = 0,0384). O coeficiente negativo demonstra que a proximidade com os preceitos normativos exigidos pela convergência internacional difere dependendo da posição hierárquica que o servidor ocupa (Contadores, Controladores Internos ou categorias agrupadas em "Outros"). Essa assimetria funcional confirma as premissas de Cardoso, Aquino e Bitti (2011), que advertem que para a geração de uma informação de custos ótima, os envolvidos devem compartilhar do mesmo *framework*, visto que "para a clareza das informações de custos é necessário registrar os critérios adotados para a geração das informações", o que se torna inviável se o domínio da norma legal variar conforme o departamento de lotação do servidor público.

A correlação entre o Conhecimento da NBC TSP 34 (Q15) e o Nível de Escolaridade (Q02) apresentou significância estatística, ostentando uma força positiva e fraca (r = 0,2799; p-valor = 0,0109). A direcionalidade positiva aponta, de forma coerente, que quanto maior a titulação acadêmica do indivíduo (especialização, mestrado ou doutorado), maior é o seu letramento e segurança teórica quanto aos atributos qualitativos da norma. Ao debaterem a referida determinação legal, Souza e Rodrigues (2022) asseveram que "a norma também evidencia o valor da informação de custos para fins gerenciais e ressalta sua relevância para o interesse público". Fica provado que o capital intelectual lapidado pela pós-graduação fornece a bagagem teórica indispensável para que o servidor compreenda os atributos de qualidade e utilidade intrínsecos a essa ferramenta gerencial.

Por fim, o teste bivariado entre o Domínio sobre Metodologias Complexas, a exemplo do TDABC (Q16), e o Nível de Escolaridade (Q02) resultou em uma relação significativa de

força positiva e fraca (r = 0,2206; p-valor = 0,0464). A matemática atesta que o domínio operacional de metodologias avançadas de custeio está diretamente amarrado à evolução acadêmica formal do servidor, ratificando a premissa de que inovações contábeis não sobrevivem em um ambiente desprovido de capacidade intelectual. Tais achados encontram ressonância estrita na literatura de Cavichioli et al. (2018), cujas investigações empíricas sobre os fatores de contingência em prefeituras brasileiras provaram que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP". Logo, a titulação superior atua como a âncora fundamental de especialização para tirar os métodos de custeio do campo meramente teórico.

4.3.4 Correlações entre o Perfil Sociodemográfico e os Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 3)

A Tabela 4.11 consolida as variáveis testadas no cruzamento entre o perfil da amostra e os gargalos de infraestrutura, cultura e governança que impedem a consolidação da contabilidade de custos nos municípios da AMOP. O rigoroso processo de filtragem inferencial evidenciou um elevado consenso crônico na região: a esmagadora maioria das relações deste bloco reteve a hipótese nula (p-valor > 0,05). Tal fenômeno atesta matematicamente que barreiras como a resistência cultural, a escassez de pessoal dedicado e a falta de apoio político são desafios estruturais e generalizados, não sofrendo variações significativas independentemente da idade, cargo, escolaridade ou porte demográfico do município do servidor.

Tabela 4.11 - Correlação de Pearson entre Perfil e Bloco 3

	01	02	03	04	05	06
19	0,0800 0,4749	0,1028 0,3583	-0,0639 0,5682	-0,0406 0,7175	0,0734 0,5124	0,0186 0,8682
20	0,0063 0,9555	0,1685 0,1302	-0,0674 0,5473	-0,0845 0,4502	0,2255 0,0417	-0,0695 0,5351
21	0,0872 0,4360	0,0613 0,5843	0,0317 0,7772	-0,0479 0,6689	0,1683 0,1308	0,0471 0,6746
22	0,1950 0,0791	0,0743 0,5068	0,0703 0,5303	0,0019 0,9866	-0,0304 0,7865	0,1050 0,3477
23	0,0490 0,6618	0,1524 0,1717	-0,1466 0,1888	-0,0502 0,6543	0,0915 0,4134	-0,1814 0,1029

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

A única variável a apresentar significância estatística na matriz ocorreu no cruzamento entre a Deficiência e Falta de Integração dos Sistemas de Informação (Q20) e o Gênero do

respondente (Q05), revelando uma associação de força positiva e fraca (r = 0,2255; p-valor = 0,0417). A inferência matemática evidencia que a identidade de gênero exerce uma ligeira influência na percepção do apagão tecnológico, ainda que a premissa de inadequação dos softwares de gestão (ERP) domine toda a amostra. Esse severo travamento tecnológico atestado pelos servidores atende perfeitamente ao diagnóstico traçado por Messias, Ferreira e Soutes (2018), que concluem, ao avaliar as experiências contábeis internacionais e o cenário brasileiro, que "a implantação de sistemas e ferramentas de informação no setor público é dificultada, principalmente, pela falta de integração do sistema de custos com os demais sistemas estruturantes". A correlação comprova que, à parte da leve oscilação perceptiva demográfica, a ausência de uma rede integrada de Tecnologia da Informação configura o epicentro da falência operacional na região oeste do Paraná.

4.3.5 Correlações entre o Perfil Sociodemográfico e o Apoio Institucional e Governança (Bloco 4)

A Tabela 4.12 consolida as variáveis testadas no cruzamento entre o perfil da amostra e o suporte político, tecnológico e estrutural oferecido pela alta gestão das prefeituras da AMOP para a implantação do sistema de custos. A aplicação do filtro de significância estatística (p-valor < 0,05) evidenciou que a quase totalidade das correlações deste bloco não rejeitou a hipótese nula, denotando que o apagão institucional e a ausência de governança formam um consenso generalizado, independentemente da idade, cargo ou tempo de serviço. Apenas a variável pertinente ao uso dos custos no planejamento orçamentário (Q25) obteve variações de percepção estatisticamente válidas.

Tabela 4.12 - Correlação de Pearson entre Perfil e Bloco 4

	01	02	03	04	05	06
24	0,1375 0,2180	-0,2121 0,0558	-0,0576 0,6072	0,1157 0,3007	-0,1550 0,1644	0,0059 0,9578
25	0,0170 0,8796	-0,3355 0,0021	-0,1133 0,3107	0,0289 0,7963	-0,2339 0,0344	-0,0707 0,5277
26	-0,1974 0,0754	-0,0716 0,5229	-0,0459 0,6821	-0,1145 0,3055	-0,0123 0,9130	0,0289 0,7964
27	0,0704 0,5298	-0,0998 0,3723	0,0206 0,8542	-0,0282 0,8011	-0,1497 0,1795	0,0568 0,6122
28	0,0907 0,4175	-0,0928 0,4069	-0,1854 0,0955	0,1858 0,0946	-0,1261 0,2589	-0,0235 0,8342

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento entre a Utilização das informações para justificar a alocação de recursos no PPA e LOA (Q25) e o Nível de Escolaridade (Q02) revelou uma correlação estatisticamente significante de força negativa e moderada (r = -0,3355; p-valor = 0,0021). A direcionalidade negativa e a força moderada (que ultrapassa o patamar de 0,30) provam matematicamente que, quanto mais elevada a titulação acadêmica do servidor (especialização, mestrado ou doutorado), maior é a sua discordância de que os dados de custos estejam, de fato, subsidiando o planejamento orçamentário. O capital humano com alto letramento acadêmico possui discernimento técnico afiado para enxergar por meio das "fachadas" legais instituídas pelos prefeitos. Esse diagnóstico corrobora de forma contundente os estudos de Bitti, Aquino e Cardoso (2011) sobre o isomorfismo no ambiente governamental, confirmando empiricamente que "organizações públicas que implantam inovações contábeis apenas para atender exigências externas fazem pouco uso da ferramenta para fins internos, tendo como principal objetivo a legitimação".

A correlação entre a Utilização das informações para alocação de recursos (Q25) e o Gênero do respondente (Q05) também apresentou significância estatística, ostentando uma força negativa e fraca (r = -0,2339; p-valor = 0,0344). O coeficiente comprova que a identidade de gênero exerce uma ligeira influência na percepção cética sobre a efetividade da contabilidade gerencial no ciclo orçamentário local. A estatística revela que grupos demográficos distintos dentro da burocracia governamental vivenciam e julgam de formas sutilmente diferentes as lacunas de planejamento da máquina pública. Essa assimetria reforça o alerta de Cardoso, Aquino e Bitti (2011) ao proporem reflexões essenciais sobre o modelo de governança, asseverando que "o uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de gestão", pressuposto basilar para que a alocação orçamentária atenda com clareza e isonomia aos diferentes atores sociais e fiscais do município.

4.3.6 Correlações Internas do Estágio de Implementação (Bloco 1 x Bloco 1 e C1)

A Tabela 4.13 consolida as variáveis testadas no cruzamento interno do Bloco 1, que avalia o Estágio de Implementação da Gestão de Custos na AMOP, bem como a relação de cada assertiva com o construto agregado (C1). A aplicação do filtro de significância estatística evidenciou um elevado grau de consistência: absolutamente todas as relações bivariadas possíveis neste bloco rejeitaram a hipótese nula (p-valor < 0,05). Esse fenômeno sistêmico atesta matematicamente a homogeneidade da escala (corroborando a fidedignidade apurada via Alfa de Cronbach), evidenciando que a inoperância do sistema possui raízes profundamente entrelaçadas. Com o intuito de privilegiar a significância prática, a presente subseção destrincha

cirurgicamente as oito correlações de maior magnitude estrutural (forças moderadas e fortes) entre as variáveis, seguidas pela consolidação dessas práticas frente ao índice global do construto.

Tabela 4.13 - Correlação de Pearson Interna do Bloco 1 e C1

	07	08	09	10	11	12	13
07	**1,0000** 0,0000						
08	0,6577 0,0000	**1,0000** 0,0000					
09	0,6050 0,0000	0,6681 0,0000	**1,0000** 0,0000				
10	0,4660 0,0000	0,5369 0,0000	0,6200 0,0000	**1,0000** 0,0000			
11	0,5457 0,0000	0,6628 0,0000	0,6099 0,0000	0,7276 0,0000	**1,0000** 0,0000		
12	0,5409 0,0000	0,6873 0,0000	0,6697 0,0000	0,5803 0,0000	0,6814 0,0000	**1,0000** 0,0000	
13	0,5431 0,0000	0,5203 0,0000	0,6411 0,0000	0,4685 0,0000	0,4613 0,0000	0,5478 0,0000	**1,0000** 0,0000

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento entre a Geração de relatórios periódicos (Q10) e o Uso efetivo das informações para a tomada de decisão e alocação de recursos (Q11) revelou a correlação estatisticamente significante mais robusta entre os itens deste bloco, ostentando uma força positiva e forte (r = 0,7276; p-valor = 0,0000). O coeficiente atesta de maneira inquestionável que a utilidade da contabilidade gerencial depende indissociavelmente de sua capacidade de gerar *outputs* estruturados. Essa simbiose consolida a diretriz normativa de que "A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos, além de responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios" (Conselho Federal de Contabilidade, 2021). Sem relatórios palpáveis, a decisão gerencial torna-se cega e empírica.

A correlação entre a Abrangência do sistema em todas as secretarias (Q08) e a Divulgação clara no Portal da Transparência (Q12) apresentou forte significância estatística, revelando uma associação positiva e moderada (r = 0,6873; p-valor = 0,0000). A direção positiva indica que a transparência pública é diretamente proporcional à capilaridade da ferramenta dentro da máquina governamental; ou seja, sistemas fragmentados geram "caixas-pretas" orçamentárias insondáveis para a sociedade. Tais achados validam a urgência literária por um "modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability" (Dantas,

2013), comprovando que a prestação de contas à sociedade fracassa irrevogavelmente quando o sistema não consegue rastrear os gastos em sua totalidade orgânica.

Ao testar o Uso efetivo das informações (Q11) conjuntamente com a Divulgação no Portal da Transparência (Q12), obteve-se uma relação estatisticamente significante de força positiva e moderada (r = 0,6814; p-valor = 0,0000). Esta métrica evidencia que a utilidade interna da ferramenta caminha atrelada à sua publicidade externa: administrações que não utilizam os dados para gerenciar o município também os ocultam do cidadão. Esse comportamento endossa os preceitos de Souza e Rodrigues (2022) ao asseverarem que a norma contábil "evidencia o valor da informação de custos para fins gerenciais e ressalta sua relevância para o interesse público", tornando a eficiência gerencial e a transparência princípios indissociáveis.

O cruzamento da Aplicação sistemática em áreas prioritárias (Q09) com a Divulgação no Portal da Transparência (Q12) resultou em uma correlação positiva e moderada (r = 0,6697; p-valor = 0,0000). A matemática evidencia que a ausência de apuração contínua e sistematizada, notadamente em pastas sensíveis como Saúde e Educação, inviabiliza o fornecimento de dados coerentes para o escrutínio público. O referencial teórico alerta que, para atingir a clareza informacional e o controle social, é imperativo que "os relatórios sejam acompanhados dos parâmetros utilizados para sua mensuração de forma concisa". Sem uma aplicação metodológica sistemática, é impossível lastrear os parâmetros exigidos para a transparência.

A correlação entre a Abrangência do sistema (Q08) e a sua Aplicação sistemática em áreas prioritárias (Q09) demonstrou significância estatística de força positiva e moderada (r = 0,6681; p-valor = 0,0000). O teste prova que as prefeituras da AMOP operam em um cenário de falha estrutural global: não há sucesso em isolar a implantação em secretarias-chave, pois a sistematização contínua depende visceralmente de uma rede abrangente. Essa realidade convalida as diretrizes para integração do setor público, sustentando que modelagens fragmentadas falham em gerar sustentabilidade institucional de longo prazo, devendo-se adotar uma "concepção de um modelo geral [...] concomitante à abordagem específica" (Machado; Holanda, 2010, p. 796).

A avaliação conjunta da Abrangência (Q08) e do Uso efetivo das informações (Q11) cravou uma correlação positiva e moderada (r = 0,6628; p-valor = 0,0000). O coeficiente reafirma que levantamentos de custos parciais não servem de insumo confiável para o ciclo orçamentário (PPA e LOA), pois os gestores apenas adquirem segurança técnica quando a ferramenta espelha a totalidade da administração. A necessidade dessa visão holística corrobora

as advertências teóricas de que inovações isoladas perecem, uma vez que "a adoção de sistemas de custos também seria impulsionada por um segundo fator, a expectativa de utilidade da informação gerada para decisão ou controle" (Cardoso; Aquino; Bitti, 2011, p. 1568).

O teste bivariado entre a Integração com o PCASP (Q07) e a Abrangência em todas as secretarias (Q08) revelou uma relação estatisticamente significante de força positiva e moderada (r = 0,6577; p-valor = 0,0000). A matriz aponta categoricamente que a raiz da baixa capilaridade do sistema nos entes reside na sua inoperância de integração tecnológica com a contabilidade primária. A inferência empírica tangibiliza de maneira irrefutável o diagnóstico de Messias, Ferreira e Soutes (2018), os quais concluem textualmente que "a implantação de sistemas e ferramentas de informação no setor público é dificultada, principalmente, pela falta de integração do sistema de custos com os demais sistemas estruturantes".

A correlação entre a Aplicação sistemática (Q09) e a Adoção Cerimonial (Q13) apresentou-se positiva e moderada (r = 0,6411; p-valor = 0,0000). O direcionamento dessa variável revela um grave paradoxo na administração local: as municipalidades que ensaiam tímidas tentativas de sistematização reconhecem, simultaneamente, que o sistema opera fundamentalmente como fachada. O esforço burocrático acaba direcionado para atestar a conformidade perante os órgãos fiscalizadores, materializando o fenômeno em que "organizações públicas que implantam inovações contábeis apenas para atender exigências externas fazem pouco uso da ferramenta para fins internos", tendo como principal objetivo a legitimação institucional. Conforme Gosselin, Henri e Laurin (2015), nesse ambiente contaminado, a excelência gerencial permanece como um autêntico objetivo inatingível.

- **Correlações Item-Total: O Impacto sobre o Estágio de Implementação (Q x C1)**

Para coroar o rigor psicométrico deste agrupamento e tangibilizar o peso de cada variável na formação do cenário regional, procedeu-se à "costura" bivariada entre as questões individuais (Q07 a Q13) e o escore agregado do Estágio de Implementação (Construto C1). Absolutamente todas as correlações *item-total* apresentaram significância estatística (p-valor = 0,0000) e força variando de moderada a forte, provando matematicamente que o avanço na gestão de custos exige uma engrenagem inegociável e sistêmica.

Destaca-se, de forma contundente, a correlação entre o Uso efetivo das informações para tomada de decisão (Q11) e o Construto C1, cravando uma associação positiva e fortemente acentuada (r = 0,8850; p-valor = 0,0000). Essa simbiose estatística prova que o verdadeiro gatilho de maturidade no estágio geral de implantação não decorre da mera instalação formal de softwares, mas da efetiva utilidade da ferramenta no ciclo decisório dos gestores. Essa

inferência consolida a premissa de Cardoso, Aquino e Bitti (2011), ao asseverarem que "a utilidade e a relevância da informação de custos decorreriam da funcionalidade do sistema", sendo que as informações devem ser geradas em resposta direta às demandas dos agentes para os processos de gestão.

Analogamente, a Geração de relatórios periódicos (Q10) e a Integração com o PCASP (Q07) exibiram forte correlação positiva com o construto global C1 (r = 0,8410 e r = 0,8120, respectivamente; p-valores = 0,0000). Esses índices ratificam que a elevação do estágio de adoção depende visceralmente da estruturação de rotinas contábeis que superem o isolamento de dados departamentais. Conforme postulam Machado e Holanda (2010), o processo ideal de custeio exige, como diretriz seminal, a integração estrutural aos ciclos públicos, gerando informações sintéticas, padronizadas e "perfeitamente comparável para toda a administração pública". Fica provado que o construto C1 não é um mero agregado artificial, mas o espelho sistêmico de que, na administração pública da AMOP, falhar na integração primária (Q07) ou na geração tempestiva de relatórios (Q10) significa o colapso letal de toda a adoção da contabilidade de custos.

4.3.7 Correlações entre o Estágio de Implementação e o Conhecimento Técnico (Bloco 1 x Bloco 2)

A Tabela 4.14 consolida as variáveis testadas no cruzamento entre o Estágio de Implementação (Bloco 1) e o Conhecimento Técnico e Segurança Operacional (Bloco 2) das prefeituras da AMOP. A aplicação do filtro de significância estatística (p-valor < 0,05) evidenciou um diagnóstico gerencial revelador: o domínio dos conceitos básicos de contabilidade (Q14) e o conhecimento formal da norma (Q15) não apresentaram qualquer correlação significante com a execução do sistema. O modelo prova que a teoria, isolada da prática, é inócua para alavancar a adoção da ferramenta. Em contrapartida, as variáveis que tangibilizam a rotina operacional (metodologias, treinamentos e capacidade de identificar desperdícios) rejeitaram a hipótese nula, formando a base de análise que se desdobra nos cruzamentos a seguir.

Tabela 4.14 - Correlação de Pearson entre Bloco 1 e Bloco 2

	07	08	09	10	11	12	13
14	0,1001 0,3709	0,1699 0,1271	0,1917 0,0844	0,0586 0,6013	0,0159 0,8871	0,1031 0,3566	0,1252 0,2624
15	0,1766 0,1125	0,0652 0,5605	0,0991 0,3759	0,1322 0,2363	0,0612 0,5847	0,0635 0,5712	0,0557 0,6193
16	0,2537	0,1288	0,2456	0,1635	0,0107	0,2394	0,1954

	0,0215	0,2488	0,0262	0,1421	0,9239	0,0303	0,0786
17	0,5068	0,3981	0,3857	0,2736	0,2582	0,3988	0,2941
	0,0000	0,0002	0,0003	0,0129	0,0192	0,0002	0,0073
18	0,3212	0,2918	0,3740	0,3547	0,2973	0,3513	0,3280
	0,0033	0,0078	0,0005	0,0011	0,0067	0,0012	0,0026

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento entre o Domínio sobre metodologias complexas de custeio (Q16) e a Integração com o sistema de contabilidade PCASP (Q07) revelou uma correlação estatisticamente significante de força positiva e fraca (r = 0,2537; p-valor = 0,0215). O coeficiente demonstra que a segurança operacional na aplicação de métodos avançados está atrelada à existência de uma base sistêmica funcional. Quando a integração tecnológica primária é precária, a capacidade metodológica do servidor fica asfixiada e não avança para o plano prático. Esse cenário valida empiricamente as constatações de Messias, Ferreira e Soutes (2018), ao atestarem que "a implantação de sistemas e ferramentas de informação no setor público é dificultada, principalmente, pela falta de integração do sistema de custos com os demais sistemas estruturantes".

Ao testar a variável Participação em capacitações ou treinamentos específicos (Q17) com a Integração ao PCASP (Q07), a matriz obteve a relação mais forte deste cruzamento bivariado, cravando uma correlação positiva e moderada (r = 0,5068; p-valor = 0,0000). A matemática é implacável ao apontar que o fomento ao treinamento contínuo das equipes é o vetor primário que mais alavanca a integração tecnológica. Sem capacitação financiada e continuada, o software torna-se um mero repositório inerte. Tais achados ratificam o preceito central de Cavichioli et al. (2018), cujos estudos contingenciais provam categoricamente que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP".

A correlação entre a Participação em capacitações (Q17) e a Divulgação clara no Portal da Transparência (Q12) também apresentou significância estatística, ostentando força positiva e moderada (r = 0,3988; p-valor = 0,0002). A diretriz dessa associação comprova que o apagão de qualificação detectado na região prejudica diretamente a capacidade das prefeituras de prestar contas de forma lúcida à sociedade. A negligência no letramento técnico dos servidores bloqueia o ciclo da Nova Gestão Pública, confrontando a premissa de Souza e Rodrigues (2022) de que a norma contábil "evidencia o valor da informação de custos para fins gerenciais e ressalta sua relevância para o interesse público".

O teste bivariado entre a Capacidade de identificar capacidade ociosa e desperdícios na prática (Q18) e a Aplicação sistemática em áreas prioritárias, como Saúde e Educação (Q09),

revelou uma relação estatisticamente significante de força positiva e moderada (r = 0,3740; p-valor = 0,0005). O coeficiente atesta que o uso da informação gerencial para estancar ineficiências depende visceralmente de sua capilaridade nos grandes focos de despesa do município. Essa simbiose evidencia que iniciativas isoladas não geram inteligência financeira, reforçando a tese de Cardoso, Aquino e Bitti (2011) de que "o uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de gestão", maturidade esta inalcançável sem a apuração sistêmica nas pastas que consomem o orçamento.

A avaliação da Capacidade de identificar desperdícios (Q18) cruzada com a Geração de relatórios periódicos (Q10) demonstrou significância estatística de força positiva e moderada (r = 0,3547; p-valor = 0,0011). A inferência evidencia de forma lógica que a visão do servidor sobre os gargalos orçamentários demanda insumos materiais (relatórios fidedignos e tempestivos). Sem esses *outputs*, o diagnóstico é puramente subjetivo, ferindo a imposição normativa de que "A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos, além de responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios" (Conselho Federal de Contabilidade, 2021).

4.3.8 Correlações entre o Estágio de Implementação e os Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 1 x Bloco 3)

A Tabela 4.15 consolida as variáveis testadas no cruzamento entre o Estágio de Implementação (Bloco 1) e os Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 3) enfrentados pelas prefeituras da AMOP. A aplicação do filtro de significância estatística (p-valor < 0,05) desvelou um fenômeno revelador sobre o comportamento da administração pública regional: das trinta e cinco relações bivariadas possíveis, a esmagadora maioria não rejeitou a hipótese nula. A falta de infraestrutura tecnológica, a escassez de pessoal e a complexidade dos métodos revelaram-se barreiras crônicas e universais, afetando o avanço do sistema de forma indiscriminada. Contudo, o rigor paramétrico isolou as duas únicas variáveis que impactam diretamente o uso final dos dados, comprovando que a utilidade da inovação contábil é asfixiada prioritariamente por entraves comportamentais e políticos, e por limitações de software.

O cruzamento entre a Resistência cultural com foco estritamente orçamentário (Q19) e o Uso efetivo das informações para a tomada de decisão (Q11) revelou uma correlação estatisticamente significante de força negativa e fraca (r = -0,2212; p-valor = 0,0458). A direcionalidade negativa prova matematicamente que, quanto mais enraizada estiver a cultura burocrática focada apenas na liquidação da despesa (legalidade), menor será a chance de a informação de custos ser efetivamente utilizada para balizar escolhas gerenciais (eficiência).

Esse achado materializa os impasses da transição para a Nova Gestão Pública evidenciados na literatura, referendando a tese de Cardoso, Aquino e Bitti (2011) de que "o uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de gestão", uma maturidade que se torna inalcançável enquanto a cultura organizacional permanecer hostil ao controle gerencial de resultados.

Tabela 4.15 - Correlação de Pearson entre Bloco 1 e Bloco 3

	07	08	09	10	11	12	13
19	-0,0800 0,4748	-0,0758 0,4983	-0,1562 0,1612	-0,2145 0,0530	-0,2212 0,0458	-0,1722 0,1218	0,0906 0,4182
20	-0,1433 0,1990	-0,0045 0,9682	0,0683 0,5420	-0,0407 0,7165	-0,0926 0,4078	-0,0649 0,5627	0,0954 0,3940
21	-0,0824 0,4615	-0,0364 0,7454	-0,1122 0,3156	-0,1215 0,2769	-0,1274 0,2539	-0,2140 0,0535	0,1124 0,3145
22	0,1735 0,1190	0,1938 0,0811	0,0768 0,4930	0,1263 0,2583	0,0897 0,4227	0,0749 0,5038	0,0635 0,5708
23	-0,0206 0,8546	-0,1157 0,3007	-0,0924 0,4091	-0,1136 0,3095	-0,2255 0,0416	-0,1809 0,1039	0,0674 0,5476

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

A correlação entre a Falta de patrocínio e apoio da alta gestão (Q23) e o Uso efetivo das informações para a tomada de decisão (Q11) também apresentou significância estatística, ostentando força negativa e fraca (r = -0,2255; p-valor = 0,0416). O coeficiente atesta de maneira inquestionável que a utilidade prática do sistema de custos é inversamente proporcional à omissão de prefeitos e secretários. Sem uma cobrança e um suporte diretivo genuínos, o sistema perde a sua finalidade interna e cede espaço para a estagnação. Esse diagnóstico empírico evidencia uma grave violação ao princípio de governança fixado pelo próprio órgão regulador da profissão, o qual determina peremptoriamente no texto da norma que "A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos, além de responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios" (Conselho Federal de Contabilidade, 2021). Constata-se, portanto, que a negligência do patrocínio político condena o esforço contábil ao mero cerimonialismo.

4.3.9 Correlações entre o Estágio de Implementação e o Apoio Institucional e Governança (Bloco 1 x Bloco 4)

A Tabela 4.16 consolida as variáveis testadas no cruzamento bivariado entre o Estágio de Implementação (Bloco 1) e o Apoio Institucional e Governança (Bloco 4) oferecido pela alta gestão nos municípios da AMOP. A aplicação do filtro de significância estatística evidenciou que a esmagadora maioria das relações (22 das 35 possíveis) rejeitou a hipótese nula (p-valor <

0,05). Esse expressivo volume de correlações atesta matematicamente o diagnóstico central desta pesquisa: o avanço técnico das inovações contábeis é indissociável do patrocínio político e estrutural. Para privilegiar a significância prática e evitar a exaustão analítica, esta subseção destrincha os sete cruzamentos de maior magnitude e impacto gerencial na região, focando nas interações que ditarão o sucesso ou a paralisia do sistema.

Tabela 4.16 - Correlação de Pearson entre Bloco 1 e Bloco 4

	07	08	09	10	11	12	13
24	0,2044 0,0655	0,1610 0,1486	0,2398 0,0300	0,2976 0,0066	0,3914 0,0003	0,3271 0,0027	0,0877 0,4333
25	0,3339 0,0022	0,2847 0,0095	0,4897 0,0000	0,4899 0,0000	0,4779 0,0000	0,4673 0,0000	0,3092 0,0047
26	0,1626 0,1444	0,0972 0,3849	0,0648 0,5632	0,1536 0,1684	0,1795 0,1066	0,2475 0,0250	0,1457 0,1915
27	0,2071 0,0619	0,1024 0,3600	0,1880 0,0908	0,3321 0,0023	0,3520 0,0012	0,2714 0,0137	0,2220 0,0450
28	0,3154 0,0039	0,2669 0,0153	0,2858 0,0092	0,3246 0,0029	0,3006 0,0061	0,3728 0,0006	0,0988 0,3773

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento entre a Utilização das informações para justificar alocação de recursos (Q25) e a Geração de relatórios periódicos (Q10) cravou a correlação mais forte do bloco, de força positiva e moderada (r = 0,4899; p-valor = 0,0000). A matemática evidencia que a integração do sistema de custos ao ciclo orçamentário (PPA e LOA) depende umbilicalmente da capacidade técnica de gerar *outputs* materiais tempestivos. Conforme alerta a literatura especializada, sem uma apuração materializada em relatórios, o controle orçamentário pautado em custos torna-se irrealizável, ferindo a diretriz normativa de que "A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos" (Conselho Federal de Contabilidade, 2021).

Ao testar a Utilização das informações na alocação de recursos (Q25) com a Aplicação sistemática em áreas prioritárias (Q09), obteve-se uma correlação estatisticamente significante de força positiva e moderada (r = 0,4897; p-valor = 0,0000). O coeficiente atesta que o planejamento financeiro municipal só absorve a cultura de custos quando esta rotina é aplicada de forma sistêmica e contínua nas secretarias com maior peso fiscal (como Saúde e Educação). Essa simbiose atende aos teóricos que exigem a imperativa "integração ao orçamento público e à contabilidade governamental" (Machado; Holanda, 2010), comprovando que apurações esporádicas falham sumariamente em amparar as decisões do Poder Executivo.

A correlação entre a Utilização das informações para alocação de recursos (Q25) e o Uso efetivo das informações para a tomada de decisão (Q11) também revelou-se positiva e moderada (r = 0,4779; p-valor = 0,0000). Este achado prova que as prefeituras que efetivamente utilizam os custos para justificar seus orçamentos são exatamente aquelas que superaram a adoção de fachada e integraram a ferramenta ao cotidiano gerencial. Fica empiricamente rechaçado o cenário de paralisia burocrática, onde organizações "fazem pouco uso da ferramenta para fins internos, tendo como principal objetivo a legitimação" perante os Tribunais de Contas (Bitti; Aquino; Cardoso, 2011)

O cruzamento da Utilização na alocação de recursos (Q25) com a Divulgação clara no Portal da Transparência (Q12) apresentou significância estatística, ostentando força positiva e moderada (r = 0,4673; p-valor = 0,0000). A direcionalidade positiva indica que os municípios detentores de maior maturidade no ciclo orçamentário são consideravelmente mais propensos a prestar contas à sociedade de forma cristalina. Esse forte elo relacional corrobora a exigência teórica de que "os relatórios sejam acompanhados dos parâmetros utilizados para sua mensuração de forma concisa" (Cardoso; Aquino; Bitti, 2011), atrelando irrevogavelmente o rigor financeiro interno ao efetivo controle social externo.

A relação bivariada entre o Compromisso real da Alta Administração (Q24) e o Uso efetivo das informações (Q11) cravou uma correlação positiva e moderada (r = 0,3914; p-valor = 0,0003). A métrica prova inquestionavelmente que a vontade política de prefeitos e secretários atua como o principal gatilho para a utilidade do sistema de custos na ponta da operação. Sem a cobrança e o fomento direto do alto escalão, o sistema é relegado à inércia. A literatura chancela este comportamento, advertindo que o enraizamento dessas práticas depende do topo da hierarquia, visto que "o uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de gestão" (Cardoso; Aquino; Bitti, 2011)

Ao analisar a Visão da gestão de custos como ferramenta estratégica (Q28) em conjunto com a Divulgação no Portal da Transparência (Q12), a matriz revelou uma associação positiva e moderada (r = 0,3728; p-valor = 0,0006). A inferência estatística demonstra que os entes que romperam o formalismo e enxergam a contabilidade gerencial como um instrumento de efetividade para as políticas públicas são os mesmos que fornecem atributos de qualidade à informação exposta ao cidadão. Essa constatação materializa as premissas de que a transição contábil "evidencia o valor da informação de custos para fins gerenciais e ressalta sua relevância para o interesse público" (Souza; Rodrigues, 2022).

Por fim, o teste de associação entre o Financiamento de capacitações (Q27) e o Uso efetivo das informações (Q11) resultou em uma correlação estatisticamente significante de força positiva e moderada (r = 0,3520; p-valor = 0,0012). O coeficiente revela que a aplicabilidade tática das rotinas contábeis pelos servidores é reflexo direto do patrocínio financeiro e institucional voltado ao letramento técnico das equipes. A simbiose diagnosticada quantifica as formulações empíricas de Cavichioli et al. (2018), que atestam categoricamente que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influencia de forma positiva a implementação do SICSP", sentenciando que o abandono da qualificação inviabiliza o sucesso operacional.

4.3.10 Correlações Internas do Conhecimento Técnico (Bloco 2 x Bloco 2 e C2)

A Tabela 4.17 consolida as variáveis testadas no cruzamento interno do Bloco 2, destinado a avaliar o Conhecimento Técnico e a Segurança Operacional dos servidores contábeis da AMOP. A aplicação do filtro de significância estatística revelou um grau de homogeneidade absoluto: todas as dez relações bivariadas possíveis rejeitaram a hipótese nula (p-valor < 0,05) e apresentaram direcionalidade positiva. Esse fenômeno comprova matematicamente que o letramento normativo, o domínio de metodologias, a capacitação e a habilidade prática caminham indissociavelmente juntos na formação intelectual do servidor. Privilegiando a significância prática e a objetividade analítica, esta subseção escrutina as seis relações de maior magnitude estrutural (superiores a r=0,500), finalizando com a consolidação do impacto dessas variáveis no construto agregado (C2).

Tabela 4.17 - Correlação de Pearson Interna do Bloco 2 e C2

	14	15	16	17	18
14	**1,0000** 0,0000				
15	0,6051 0,0000	**1,0000** 0,0000			
16	0,5638 0,0000	0,6031 0,0000	**1,0000** 0,0000		
17	0,3456 0,0015	0,3108 0,0045	0,5116 0,0000	**1,0000** 0,0000	
18	0,4690 0,0000	0,4900 0,0000	0,5038 0,0000	0,5054 0,0000	**1,0000** 0,0000

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento entre o Domínio dos conceitos básicos de contabilidade de custos (Q14) e o Conhecimento formal da NBC TSP 34 (Q15) revelou a correlação mais forte do bloco, cravando uma associação positiva e moderada (r = 0,6051; p-valor = 0,0000). A estatística prova

de forma contundente que a assimilação das novas exigências da convergência internacional está ancorada na base teórica preliminar do servidor. Fica evidente que profissionais desprovidos dos conceitos elementares de custeio são incapazes de absorver a complexidade da nova legislação, cujo texto, conforme Souza e Rodrigues (2022), "evidencia o valor da informação de custos para fins gerenciais e ressalta sua relevância para o interesse público".

Ao testar a variável de Conhecimento formal da NBC TSP 34 (Q15) com o Domínio sobre metodologias complexas de custeio, como o TDABC (Q16), a matriz obteve uma correlação muito semelhante, também positiva e moderada (r = 0,6031; p-valor = 0,0000). A métrica atesta que a teoria normativa atua como o vetor propulsor para o domínio tático das ferramentas. Administrações que não promovem o estudo aprofundado da norma limitam suas equipes, impedindo-as de operar métodos avançados, o que corrobora a premissa de Cardoso, Aquino e Bitti (2011) de que "para a clareza das informações de custos é necessário registrar os critérios adotados para a geração das informações", uma tarefa inalcançável sem a devida sofisticação metodológica do corpo técnico.

A relação bivariada entre o Domínio dos conceitos básicos (Q14) e o Domínio sobre metodologias complexas (Q16) apresentou significância estatística de força positiva e moderada (r = 0,5638; p-valor = 0,0000). Esta correspondência reafirma a cadeia de dependência cognitiva: a excelência em sistemas de ponta (como o custeio baseado em atividades) não surge por acaso, mas é a consequência direta do aprofundamento contínuo nas bases conceituais do custeio por parte da burocracia contábil local.

O cruzamento entre o Domínio sobre metodologias complexas (Q16) e a Participação em capacitações ou treinamentos específicos financiados pela gestão (Q17) resultou em uma correlação positiva e moderada (r = 0,5116; p-valor = 0,0000). A matemática evidencia de forma implacável que o domínio técnico não é uma habilidade inata, mas sim fruto direto do investimento institucional na qualificação do servidor. Essa simbiose atesta empiricamente as descobertas de Cavichioli et al. (2018), que provaram que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP". Logo, o apagão de treinamentos paralisa qualquer avanço em metodologias sofisticadas.

A correlação entre a Participação em capacitações (Q17) e a Capacidade de identificar capacidade ociosa e desperdícios na prática (Q18) também se mostrou positiva e moderada (r = 0,5054; p-valor = 0,0000). O coeficiente comprova que a qualificação contínua se traduz diretamente em inteligência financeira para o município: servidores treinados conseguem transcender o registro legalista para enxergar e estancar vazamentos orçamentários. Sem o

fomento ao letramento técnico, o município perde a visão essencial para a gestão dos recursos públicos.

Por fim, a avaliação conjunta do Domínio de metodologias (Q16) com a Capacidade de identificar desperdícios na prática (Q18) cravou uma correlação positiva e moderada (r = 0,5038; p-valor = 0,0000). O teste atesta que a aplicação de métodos consistentes garante ao contador a lente necessária para diagnosticar gargalos. Essa visão crítica ampara a premissa de que a transição contábil não é um mero rito de passagem burocrático, pois, segundo a literatura atinente ao tema, "o uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de gestão" (Cardoso; Aquino; Bitti, 2011)

- **Correlações Item-Total: O Impacto sobre o Conhecimento Técnico (Q x C2)**

Para arrematar a densidade psicométrica desta dimensão, procedeu-se à "costura" estatística entre as questões individuais e o escore global de Conhecimento Técnico e Segurança Operacional (Construto C2). A homogeneidade matemática revelada nas correlações internas (com escores altamente significativos variando entre 0,3108 e 0,6051) comprova que o Construto C2 não é uma média artificial, mas o reflexo direto de variáveis sistêmicas que progridem em uníssono.

Fica atestado que o Construto C2 é primariamente alavancado pela tríade composta pelo Letramento Normativo (Q15), pela Base Conceitual (Q14) e pelo Domínio Metodológico (Q16), que exibiram as mais altas forças relacionais internas. A matemática do modelo sentencia à gestão pública regional que não existem "atalhos" gerenciais: a elevação global da maturidade técnica do capital humano (C2) e o rompimento com a adoção meramente cerimonial dependerão, inescapavelmente, de políticas de fomento (Q17) que habilitem o contador a interpretar a norma (Q15) e a converter esse domínio em redução efetiva de desperdícios no serviço público (Q18).

4.3.11 Correlações entre o Conhecimento Técnico e os Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 2 x Bloco 3)

A Tabela 4.18 consolida as variáveis testadas no cruzamento entre o Conhecimento Técnico do capital humano (Bloco 2) e os Desafios Institucionais e Técnicos enfrentados na implantação do sistema (Bloco 3). A aplicação rigorosa do filtro de significância estatística (p-valor < 0,05) desvelou um fenômeno revelador sobre o ambiente de controle da AMOP: a esmagadora maioria das relações (21 das 25 possíveis) não rejeitou a hipótese nula. A falta de apoio político, a escassez de recursos humanos e a resistência orçamentária se confirmam como barreiras ambientais crônicas, percebidas indiscriminadamente por toda a amostra,

independentemente de sua proficiência contábil. Contudo, a estatística isolou cirurgicamente quatro interações significantes, comprovando que o grau de instrução e a visão do servidor agudizam especificamente a sua percepção sobre o apagão tecnológico e a complexidade metodológica na região.

O cruzamento entre o Domínio dos conceitos básicos de contabilidade de custos (Q14) e a Deficiência e falta de integração dos sistemas de informação (Q20) revelou uma correlação estatisticamente significante de força positiva e fraca (r = 0,2722; p-valor = 0,0134). A direcionalidade positiva demonstra que, quanto maior a bagagem teórica e conceitual do servidor, maior é a sua sensibilidade para diagnosticar e apontar as falhas estruturais nos *softwares* de gestão das prefeituras. O capital intelectual afiado desmascara a ineficiência tecnológica do sistema. Essa inferência empírica tangibiliza a tese de Messias, Ferreira e Soutes (2018), os quais diagnosticam que "a implantação de sistemas e ferramentas de informação no setor público é dificultada, principalmente, pela falta de integração do sistema de custos com os demais sistemas estruturantes", uma lacuna que se torna intolerável para quem efetivamente entende a teoria contábil.

Tabela 4.18 - Correlação de Pearson entre Bloco 2 e Bloco 3

	14	**15**	**16**	**17**	**18**
19	0,0089 0,9367	-0,0009 0,9935	-0,0626 0,5763	-0,1194 0,2852	0,0619 0,5808
20	0,2722 0,0134	0,2096 0,0587	0,0793 0,4790	-0,0591 0,5981	0,2208 0,0462
21	0,1122 0,3157	-0,0017 0,9882	-0,1090 0,3297	-0,0727 0,5160	0,1133 0,3106
22	-0,0032 0,9774	0,1277 0,2530	0,0101 0,9283	0,2252 0,0419	0,2532 0,0217
23	0,0583 0,6026	0,0279 0,8036	-0,0312 0,7805	-0,0495 0,6588	0,1383 0,2151

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

Ao testar a variável Capacidade de identificar capacidade ociosa e desperdícios na prática (Q18) com a Deficiência dos sistemas de informação (Q20), a matriz obteve uma correlação positiva e fraca (r = 0,2208; p-valor = 0,0462). O coeficiente atesta que os profissionais com maior destreza para localizar ineficiências financeiras no dia a dia da administração pública esbarram violentamente no apagão de Tecnologia da Informação. Tentar gerar dados de eficiência sem ferramentas automatizadas e adequadas eleva a percepção do entrave sistêmico. Essa interdependência tecnológica corrobora o *framework* de Cardoso, Aquino e Bitti (2011), que advertem que "a utilidade e a relevância da informação de custos

decorreriam da funcionalidade do sistema", evidenciando que a inteligência gerencial humana é tolhida quando o software não oferece o suporte mínimo de integração.

A correlação entre a Participação em capacitações ou treinamentos específicos (Q17) e a Complexidade na aplicação dos métodos de custeio (Q22) apresentou significância estatística, ostentando força positiva e fraca (r = 0,2252; p-valor = 0,0419). O coeficiente positivo revela um aparente paradoxo na burocracia: quanto mais o servidor público recebe treinamento e capacitação formal financiada pelo ente, maior se torna a sua percepção sobre a complexidade de implantar as metodologias de apropriação. Longe de ser um contrassenso, a estatística prova que o letramento contínuo quebra a "ilusão de simplicidade" e o viés do cumprimento meramente normativo, revelando o verdadeiro peso e rigor técnico do custeio público. Essa consciência lapidada pelo estudo atende à premissa de Cavichioli et al. (2018) de que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP", pois apenas profissionais devidamente treinados conseguem dimensionar, enfrentar e operacionalizar a real complexidade dos métodos.

Por fim, o teste bivariado entre a Capacidade de identificar desperdícios (Q18) e a Complexidade técnica dos métodos (Q22) resultou em uma relação significativa de força positiva e fraca (r = 0,2532; p-valor = 0,0217). A matemática evidencia que os contadores que tentam transpor o mero cumprimento legal e buscam ativamente utilizar os custos para melhorar a eficiência da máquina pública acabam se deparando de frente com o alto grau de complexidade técnica de ferramentas avançadas de mensuração. Essa relação empírica atesta categoricamente o comportamento de adoção previsto por Bitti, Aquino e Cardoso (2011), comprovando que o ambiente muda quando se rompe a barreira de que "organizações públicas que implantam inovações contábeis apenas para atender exigências externas fazem pouco uso da ferramenta para fins internos". Na AMOP, o abismo da complexidade (Q22) só se materializa concretamente para o profissional que abandona o cerimonialismo e, na prática, tenta atacar o desperdício governamental (Q18).

4.3.12 Correlações entre o Conhecimento Técnico e o Apoio Institucional e Governança (Bloco 2 x Bloco 4)

A Tabela 4.19 consolida as variáveis testadas no cruzamento entre o Conhecimento Técnico e Segurança Operacional (Bloco 2) e o Apoio Institucional e Governança (Bloco 4). A aplicação do filtro de significância estatística (p-valor < 0,05) evidenciou nove relações bivariadas que rejeitaram a hipótese nula. Um achado empírico basilar desta matriz é a completa ausência de correlação da variável referente ao mero discurso de Compromisso da Alta

Administração (Q24) com qualquer dimensão do letramento técnico. Fica provado que o patrocínio político não afeta o capital humano enquanto não se converte em suporte estrutural prático. Em contrapartida, quando a governança se materializa na adequação de tecnologias (Q26), na utilidade orçamentária (Q25) e no fomento pecuniário a treinamentos (Q27), o impacto no letramento do servidor torna-se matematicamente inquestionável, conforme detalhado a seguir.

Tabela 4.19 - Correlação de Pearson entre Bloco 2 e Bloco 4

	14	15	16	17	18
24	0,0383 0,7328	-0,0229 0,8383	0,0152 0,8923	0,1211 0,2785	0,1155 0,3013
25	0,0083 0,9411	0,0411 0,7138	0,1008 0,3678	0,3398 0,0018	0,2591 0,0187
26	0,2579 0,0193	0,3010 0,0060	0,2719 0,0135	0,3049 0,0053	0,3279 0,0026
27	0,0466 0,6776	0,0424 0,7051	0,1405 0,2079	0,3195 0,0034	0,1922 0,0836
28	0,0985 0,3788	0,0371 0,7408	0,0850 0,4478	0,2485 0,0244	0,1650 0,1385

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento entre a Utilização das informações para justificar a alocação de recursos (Q25) e a Participação em capacitações ou treinamentos específicos (Q17) revelou uma correlação estatisticamente significante de força positiva e moderada (r = 0,3398; p-valor = 0,0018). O coeficiente atesta que o letramento contínuo do servidor é alimentado quando o município efetivamente insere a gestão de custos no ciclo orçamentário (PPA e LOA). Onde há utilidade prática para o dado, há investimento humano. Essa simbiose consolida o alerta de Cardoso, Aquino e Bitti (2011) de que "o uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de gestão", evidenciando que a inteligência financeira nasce do treinamento e morre no engavetamento orçamentário.

A correlação entre a Utilização na alocação de recursos (Q25) e a Capacidade de identificar desperdícios na prática (Q18) apresentou força positiva e fraca (r = 0,2591; p-valor = 0,0187). A métrica demonstra que prefeituras com maturidade orçamentária para planejar a despesa também colhem os frutos de servidores com visão crítica aguçada contra a ineficiência. Esse ganho concretiza a essência normativa preconizada por Souza e Rodrigues (2022), ao ressaltarem que a legislação "evidencia o valor da informação de custos para fins gerenciais e ressalta sua relevância para o interesse público", transpondo a barreira do mero rito legalista.

Ao testar a Adequação do Software de Gestão e Suporte (Q26) com o Domínio dos conceitos básicos (Q14), obteve-se uma relação significativa de força positiva e fraca (r = 0,2579; p-valor = 0,0193). A associação matemática evidencia que o arcabouço teórico rudimentar do servidor está atrelado à qualidade das ferramentas disponíveis. Softwares inoperantes ou engessados inibem até mesmo a compreensão lógica primária dos usuários sobre como custear um serviço, validando as reflexões internacionais e nacionais de que "a implantação de sistemas e ferramentas de informação no setor público é dificultada, principalmente, pela falta de integração do sistema" (Messias; Ferreira; Soutes, 2018).

A relação bivariada entre a Adequação do Software (Q26) e o Conhecimento formal da NBC TSP 34 (Q15) cravou uma correlação positiva e moderada (r = 0,3010; p-valor = 0,0060). A direcionalidade positiva prova que a internalização dos preceitos convergentes da contabilidade mundial depende umbilicalmente da infraestrutura oferecida. A ausência de suporte de TI sufoca a absorção da norma, caracterizando uma grave omissão governamental, dado que o comando normativo é claro ao ditar que "A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos" (Conselho Federal de Contabilidade, 2021).

O teste entre a Adequação do Software (Q26) e o Domínio sobre metodologias complexas de custeio (Q16) resultou em uma associação positiva e fraca (r = 0,2719; p-valor = 0,0135). A matemática atesta que é utópico exigir da burocracia contábil o cálculo avançado (como o Custeio Baseado em Atividades - TDABC) em ambientes desprovidos de tecnologia parametrizável. A carência de sistemas adequados impossibilita a clareza algorítmica exigida pela literatura, uma vez que "para a clareza das informações de custos é necessário registrar os critérios adotados para a geração das informações" (Cardoso; Aquino; Bitti, 2011).

Cruzando-se a Adequação do Software (Q26) com a Participação em capacitações (Q17), a matriz apontou relação positiva e moderada (r = 0,3049; p-valor = 0,0053). O coeficiente comprova que a governança tecnológica e o fomento intelectual caminham pari passu: administrações que modernizam seus softwares (ERP) também treinam suas equipes para operá-los. Essa dupla proteção gerencial evita a ociosidade do sistema, ratificando empiricamente as conclusões contingenciais de Cavichioli et al. (2018), que asseguram que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP".

A avaliação da Adequação do Software (Q26) em conjunto com a Capacidade de identificar desperdícios (Q18) registrou a correlação mais robusta das amarrações tecnológicas,

de força positiva e moderada (r = 0,3279; p-valor = 0,0026). A forte interdependência prova que a visão do contador municipal na caça aos gargalos operacionais e financeiros só é destravada quando há retaguarda sistêmica para emitir os dados. Sem isso, a máquina pública se enquadra na apatia do isomorfismo institucional, onde organizações "implantam inovações contábeis apenas para atender exigências externas, [e] fazem pouco uso da ferramenta para fins internos" (Bitti; Aquino; Cardoso, 2011).

A correlação entre o Financiamento de capacitações pela Administração (Q27) e a Participação em treinamentos específicos (Q17) ostentou força positiva e moderada (r = 0,3195; p-valor = 0,0034). A matemática é direta e pragmática: o engajamento do capital humano na Nova Gestão Pública é uma variável quase perfeitamente dependente do orçamento que os gestores municipais destinam à qualificação. A negligência no financiamento de cursos (Q27) impede o letramento da equipe (Q17), ferindo o pilar primordial da convergência e tornando as prefeituras locais reféns de consultorias externas, pela total incapacidade orgânica de operar o sistema de custos.

Por fim, o cruzamento da Visão da gestão de custos como ferramenta estratégica (Q28) com a Participação em capacitações (Q17) mostrou-se estatisticamente significante, com força positiva e fraca (r = 0,2485; p-valor = 0,0244). Este resultado evidencia que quando o topo da hierarquia executiva adquire letramento gerencial e passa a encarar o custeio não como um "peso legal", mas como tática de eficiência, abre-se espaço para a capacitação formal do corpo técnico. É o rompimento definitivo com a miopia da legalidade em favor da efetividade dos serviços públicos.

4.3.13 Correlações Internas dos Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 3 x Bloco 3 e C3)

A Tabela 4.20 consolida as variáveis testadas no cruzamento interno do Bloco 3, estruturado para avaliar os Desafios Institucionais e Técnicos que bloqueiam a consolidação do sistema de custos nos municípios da AMOP. A aplicação do filtro de significância estatística (p-valor < 0,05) validou seis relações bivariadas, todas ostentando direcionalidade positiva e força moderada. A matriz revela um aspecto gerencial notório: a complexidade inerente aos métodos de custeio (Q22) não apresentou correlação com os demais entraves, atestando que a barreira técnica atua de forma isolada. A verdadeira paralisia do sistema na região é sustentada por uma engrenagem na qual a cultura, a tecnologia, o capital humano e o apoio político se asfixiam mutuamente.

Tabela 4.20 - Correlação de Pearson Interna do Bloco 3 e C3

	19	20	21	22	23
19	**1,0000** 0,0000				
20	0,4403 0,0000	**1,0000** 0,0000			
21	0,6180 0,0000	0,5948 0,0000	**1,0000** 0,0000		
22	-0,0083 0,9413	0,0865 0,4399	0,0590 0,5988	**1,0000** 0,0000	
23	0,3761 0,0005	0,3046 0,0054	0,3333 0,0022	0,1822 0,1014	**1,0000** 0,0000

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento entre a Resistência cultural com foco estritamente orçamentário (Q19) e a Falta de pessoal qualificado (Q21) revelou a correlação estatisticamente significante mais forte deste bloco, cravando uma associação positiva e moderada (r = 0,6180; p-valor = 0,0000). A matemática evidencia de forma inquestionável que a cultura do "mero cumprimento legal" está visceralmente ligada à escassez de profissionais habilitados para romper esse paradigma. Corroborando as teses contingenciais aplicadas à área pública, Cavichioli et al. (2018) comprovam que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP". A forte correlação atesta que, sem massa crítica e qualificação, a burocracia se refugia na tradição orçamentária engessada.

Ao testar a Deficiência e falta de integração dos sistemas de informação (Q20) com a Falta de pessoal qualificado (Q21), a matriz obteve uma vigorosa relação positiva e moderada (r = 0,5948; p-valor = 0,0000). O coeficiente demonstra que o apagão tecnológico e o déficit intelectual caminham pari passu: prefeituras sem estrutura de TI também não retêm ou não preparam seus contadores. Esse cenário caótico válido a advertência teórica de Messias, Ferreira e Soutes (2018) de que "a implantação de sistemas e ferramentas de informação no setor público é dificultada, principalmente, pela falta de integração do sistema de custos com os demais sistemas estruturantes", uma deficiência que esmaga a capacidade da reduzida equipe operacional.

A correlação entre a Resistência cultural (Q19) e a Deficiência dos sistemas de informação (Q20) apresentou significância estatística de força positiva e moderada (r = 0,4403; p-valor = 0,0000). Esta correspondência comprova que a recusa dos gestores em adotar o controle gerencial de resultados encontra o seu "álibi" perfeito na inadequação dos *softwares*. Quando o sistema primário é deficiente e não provê os dados com confiabilidade, a cultura do

gasto não consegue evoluir para a cultura do custo, travando a premissa de integração sistêmica necessária para gerar relatórios fidedignos aos preceitos normativos.

A relação bivariada entre a Resistência cultural (Q19) e a Falta de patrocínio e apoio da alta gestão (Q23) cravou uma associação positiva e moderada (r = 0,3761; p-valor = 0,0005). A direcionalidade positiva prova estatisticamente o óbvio gerencial: a cultura meramente legalista nas repartições prospera e se enraíza nos locais onde os prefeitos e secretários se omitem do processo de implantação. A inércia burocrática é reflexo direto da inércia diretiva, o que fere fatalmente a literatura balizadora do tema, a qual exige que "o uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de gestão" (Cardoso; Aquino; Bitti, 2011).

O teste de associação entre a Falta de pessoal qualificado (Q21) e a Falta de patrocínio da alta gestão (Q23) resultou em uma correlação positiva e moderada (r = 0,3333; p-valor = 0,0022). A métrica evidencia a origem do estrangulamento humano: onde não há o respaldo do chefe do Executivo, não ocorrem o dimensionamento correto do setor e a atração de profissionais habilitados para conduzir as inovações. Essa negligência materializa de forma trágica a violação do comando normativo, uma vez que "A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos" (Conselho Federal de Contabilidade, 2021).

Por fim, o cruzamento da Deficiência de sistemas (Q20) com a Falta de patrocínio (Q23) mostrou-se estatisticamente significante, ostentando força positiva e moderada (r = 0,3046; p-valor = 0,0054). Este resultado ratifica que o sucateamento do parque tecnológico nas prefeituras da AMOP não é um acaso administrativo, mas um reflexo contingencial direto da omissão política da alta cúpula, que recusa investir recursos no planejamento do controle interno, operando muitas vezes em uma simulação que tem como "principal objetivo a legitimação" cerimonial (Bitti; Aquino; Cardoso, 2011).

- **Análise Integrada: A Consolidação dos Desafios Institucionais (Construto C3)**

Para coroar a avaliação desta dimensão estrutural, a análise interliga as variáveis de desafio que formam o escore global dos Desafios Institucionais e Técnicos (Construto C3). As correlações internas testadas evidenciam que o Construto C3 atua como um bloco sólido de resistência na região oeste do Paraná, constituído principalmente pelo peso simultâneo da omissão política (Q23), do apagão humano (Q21) e do retrocesso tecnológico (Q20).

A matemática desta subseção atesta o fenômeno de dependência sistêmica: a barreira institucional não é fragmentada, mas um círculo vicioso no qual o prefeito não patrocina a inovação e, por consequência, o município não moderniza o software e não capacita sua equipe,

consolidando a imaturidade gerencial e a resistência cultural como status quo definitivo. Assim, fica validado que qualquer tentativa de elevação do estágio da contabilidade local precisará agir conjuntamente contra todos esses fatores do construto C3, pois o ataque a um fator isolado restará fatalmente asfixiado pela manutenção dos demais.

4.3.14 Correlações entre os Desafios Institucionais e Técnicos e o Apoio Institucional e Governança (Bloco 3 x Bloco 4)

A Tabela 4.21 consolida as variáveis testadas no cruzamento entre os Desafios Institucionais e Técnicos (Bloco 3) e o Apoio Institucional e Governança (Bloco 4) oferecido pelas prefeituras da AMOP. A aplicação do filtro de significância estatística evidenciou que oito relações bivariadas rejeitaram a hipótese nula (p-valor < 0,05). A matriz comprova matematicamente que as barreiras estruturais enfrentadas pelos servidores não são insuperáveis, mas sim diretamente influenciadas pelo modelo de governança adotado pelo ente, revelando que o fomento político e a inserção dos custos no ciclo orçamentário atuam como os principais vetores para mitigar a resistência cultural e a paralisia institucional.

Tabela 4.21 - Correlação de Pearson entre Bloco 3 e Bloco 4

	19	**20**	**21**	**22**	**23**
24	-0,2936 0,0074	-0,2793 0,0110	-0,1883 0,0903	0,1818 0,1021	-0,1868 0,0929
25	-0,2510 0,0229	-0,1731 0,1200	-0,2672 0,0152	0,0983 0,3796	-0,2629 0,0170
26	0,0306 0,7850	0,0883 0,4303	0,0760 0,4972	0,2699 0,0142	-0,0407 0,7166
27	-0,1877 0,0914	-0,1906 0,0863	-0,0366 0,7439	0,2888 0,0085	-0,0834 0,4561
28	-0,2417 0,0287	-0,0838 0,4542	-0,0786 0,4828	0,1649 0,1387	-0,1730 0,1202

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento entre o Compromisso real da Alta Administração (Q24) e a Resistência cultural com foco estritamente orçamentário (Q19) revelou uma correlação estatisticamente significante de força negativa e fraca (r = -0,2936; p-valor = 0,0074). A direcionalidade negativa demonstra que o genuíno empenho de prefeitos e secretários atua como uma força de ruptura contra o engessamento burocrático. Onde há patrocínio da alta gestão, a cultura meramente legalista perde força. Essa dinâmica convalida a premissa de Cardoso, Aquino e Bitti (2011) de que a superação da inércia e "o uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de

gestão", uma transformação comportamental que obrigatoriamente se inicia no topo da pirâmide hierárquica.

A correlação entre o Compromisso da Alta Administração (Q24) e a Deficiência de sistemas de informação (Q20) também apresentou significância estatística, ostentando força negativa e fraca (r = -0,2793; p-valor = 0,0110). A métrica atesta que a vontade política mitiga o apagão tecnológico, provando que gestores comprometidos viabilizam a melhoria do parque de TI. Esse reflexo empírico dialoga diretamente com as constatações de Messias, Ferreira e Soutes (2018), os quais advertem que "a implantação de sistemas e ferramentas de informação no setor público é dificultada, principalmente, pela falta de integração do sistema de custos com os demais sistemas estruturantes", barreira esta que só é suprimida quando a alta administração investe na rede de softwares municipais.

Ao testar a Utilização das informações para alocação de recursos (Q25) com a Resistência cultural (Q19), obteve-se uma relação significativa de força negativa e fraca (r = -0,2510; p-valor = 0,0229). O coeficiente comprova que a inserção pragmática dos dados de custos nas peças de planejamento (PPA e LOA) sufoca a velha cultura da liquidação formal da despesa. Quando a informação ganha utilidade orçamentária prática, a burocracia rompe com o fenômeno do isomorfismo institucional, cenário no qual as organizações "implantam inovações contábeis apenas para atender exigências externas [e] fazem pouco uso da ferramenta para fins internos" (Bitti; Aquino; Cardoso, 2011).

A relação bivariada entre a Utilização das informações na alocação de recursos (Q25) e a Falta de pessoal qualificado (Q21) cravou uma correlação negativa e fraca (r = -0,2672; p-valor = 0,0152). A inferência demonstra que a percepção crônica da escassez de recursos humanos diminui naquelas administrações que conseguem incorporar o custeio no planejamento de suas secretarias. O uso finalístico da ferramenta otimiza o capital intelectual existente, endossando as pesquisas empíricas contingenciais de Cavichioli et al. (2018), as quais confirmam textualmente que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP".

O teste de associação entre a Utilização na alocação de recursos (Q25) e a Falta de patrocínio da alta gestão (Q23) resultou em uma associação negativa e fraca (r = -0,2629; p-valor = 0,0170). A matemática é elementar neste ponto: entes que empregam as informações contábeis para embasar seu ciclo orçamentário não padecem da omissão política. A eficácia operacional do sistema comprova a aplicabilidade da diretriz do órgão regulador federal, que

exige em seu escopo que "A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos" (Conselho Federal de Contabilidade, 2021).

Cruzando-se a Adequação do Software de Gestão (Q26) com a Complexidade na aplicação dos métodos de custeio (Q22), a matriz apontou relação positiva e fraca (r = 0,2699; p-valor = 0,0142). Esse coeficiente positivo desvela uma lógica operacional instigante: é somente quando os contadores recebem sistemas de tecnologia adequados que eles conseguem, de fato, operacionalizar a apropriação e acabam se deparando com a real complexidade técnica inerente às metodologias. Sem software, o custeio é uma ficção; com software, a dificuldade se materializa. Tal fenômeno ilustra o desafio prático de que "para a clareza das informações de custos é necessário registrar os critérios adotados para a geração das informações" (Cardoso; Aquino; Bitti, 2011).

A avaliação do Financiamento de capacitações pela Administração (Q27) em conjunto com a Complexidade técnica dos métodos (Q22) também registrou correlação positiva e fraca (r = 0,2888; p-valor = 0,0085). Assim como na relação anterior, a matemática prova que o fomento institucional ao treinamento contínuo das equipes retira os profissionais da inércia, elevando o seu letramento normativo e, consequentemente, expondo o rigor e a complexidade de implantar ferramentas como o TDABC no setor público. O investimento financeiro em capacitação quebra a "ilusão de simplicidade" adotada pelas prefeituras sob isomorfismo cerimonial.

Por fim, o cruzamento da Visão da gestão de custos como ferramenta estratégica (Q28) com a Resistência cultural (Q19) mostrou-se estatisticamente significante, com força negativa e fraca (r = -0,2417; p-valor = 0,0287). A direção da associação consolida a tese final desta dimensão de governança: quando o Executivo (prefeitos e secretários) eleva a inovação ao status de estratégia de governo, a cultura burocrática arcaica enfraquece imediatamente. Esse patrocínio visionário cumpre o espírito do ordenamento contábil, uma vez que a convergência não busca a geração de papéis, mas sim "evidencia o valor da informação de custos para fins gerenciais e ressalta sua relevância para o interesse público" (Souza; Rodrigues, 2022).

4.3.15 Correlações Internas do Apoio Institucional e Governança (Bloco 4 x Bloco 4 e C4)

A Tabela 4.22 consolida as variáveis testadas no cruzamento interno do Bloco 4, dimensão responsável por aferir o Apoio Institucional e a Governança das prefeituras da AMOP em prol do sistema de custos. A aplicação rigorosa do filtro de significância estatística revelou um cenário de altíssima coesão interna: todas as dez relações bivariadas possíveis rejeitaram a hipótese nula (p-valor < 0,05), apresentando associações de direcionalidade positiva. A matriz

atesta empiricamente que as decisões da alta cúpula atuam como um bloco sistêmico indivisível: o compromisso político aciona diretamente o financiamento tecnológico, a capacitação e a integração orçamentária. Visando privilegiar a significância prática e analítica, a presente subseção destrincha os cinco cruzamentos de maior impacto estrutural na região (forças moderadas), culminando na consolidação da essência do construto agregado (C4).

Tabela 4.22 - Correlação de Pearson Interna do Bloco 4 e C4

	24	25	26	27	28
24	**1,0000** 0,0000				
25	0,5500 0,0000	**1,0000** 0,0000			
26	0,3181 0,0036	0,2409 0,0292	**1,0000** 0,0000		
27	0,5563 0,0000	0,4757 0,0000	0,4240 0,0001	**1,0000** 0,0000	
28	0,5367 0,0000	0,4867 0,0000	0,3144 0,0040	0,4654 0,0000	**1,0000** 0,0000

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

O cruzamento entre o Financiamento de capacitações pela Administração (Q27) e o Compromisso real da Alta Administração (Q24) revelou a correlação mais forte de todo o bloco, ostentando uma associação positiva e moderada (r = 0,5563; p-valor = 0,0000). O coeficiente atesta de maneira inquestionável que a principal materialização do "patrocínio político" no setor público ocorre por meio da destinação orçamentária para a qualificação do servidor. Prefeitos genuinamente comprometidos investem na equipe. Essa métrica tangibiliza e valida estritamente a exigência do órgão regulador federal de que "A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos" (Conselho Federal de Contabilidade, 2021). Onde esse apoio falha, há o "apagão" imediato do capital intelectual.

Ao testar a Utilização das informações para alocação de recursos (Q25) com o Compromisso da Alta Administração (Q24), a matriz obteve uma vigorosa relação positiva e moderada (r = 0,5500; p-valor = 0,0000). A matemática evidencia que os entes que de fato conseguem inserir os dados de custos em suas peças orçamentárias (PPA e LOA) são exatamente aqueles liderados por gestores que endossam a ferramenta. A ausência de apoio diretivo relega o sistema a um estado vegetativo, o que reflete as teses sobre isomorfismo, comprovando que, sem suporte do topo, "organizações públicas que implantam inovações contábeis apenas para atender exigências externas fazem pouco uso da ferramenta para fins internos" (Bitti; Aquino; Cardoso, 2011).

A correlação entre a Visão da gestão de custos como ferramenta estratégica (Q28) e o Compromisso da Alta Administração (Q24) apresentou significância estatística de força positiva e moderada (r = 0,5367; p-valor = 0,0000). A direção da associação consolida a compreensão de que o modelo de Nova Gestão Pública não emerge da base técnica de forma isolada; ele exige uma mentalidade visionária dos ordenadores de despesa. Essa mudança profunda de paradigma convalida as constatações de Cardoso, Aquino e Bitti (2011) de que romper com a velha burocracia legalista e alcançar "o uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de gestão", uma maturidade enraizada na liderança estratégica.

A relação bivariada entre a Visão estratégica (Q28) e a Utilização das informações na alocação de recursos (Q25) cravou uma correlação positiva e moderada (r = 0,4867; p-valor = 0,0000). O coeficiente comprova que a teoria e a prática andam indissociavelmente juntas nos raros municípios com alta governança: ao enxergarem o sistema como um instrumento de efetividade para o serviço público (Q28), as prefeituras naturalmente passam a justificar seus gastos com base nesses indicadores (Q25). Esse eixo relacional concretiza a essência normativa de que o custeio no setor público não deve gerar passivos burocráticos, mas sim atuar como um diferencial que "evidencia o valor da informação de custos para fins gerenciais e ressalta sua relevância para o interesse público" (Souza; Rodrigues, 2022).

Por fim, o teste de associação entre a Utilização na alocação de recursos (Q25) e o Financiamento de capacitações (Q27) resultou em uma correlação estatisticamente significante de força positiva e moderada (r = 0,4757; p-valor = 0,0000). O direcionamento dessa variável revela uma dependência operacional direta: os municípios só adquirem a destreza necessária para utilizar os relatórios de custos em seus orçamentos reais quando o poder público investe em treinamentos. A forte amarração referenda as abordagens contingenciais de Cavichioli et al. (2018), os quais atestam categoricamente que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP", sendo impossível atingir maturidade alocativa sem uma equipe previamente letrizada.

- **Análise Integrada: A Consolidação do Apoio Institucional (Construto C4)**

Para coroar a densidade psicométrica desta dimensão, a análise sintetiza a relação de dependência interna que molda o escore global de Apoio Institucional e Governança (Construto C4). A homogeneidade matemática revelada nas correlações — acompanhada do elevado Alfa de Cronbach (0,7939) aferido nesta dimensão — comprova que o Construto C4 se move como uma engrenagem orgânica única.

A matemática desta subseção envia um recado implacável às prefeituras da AMOP: a governança não pode ser fragmentada. Não basta ao prefeito afirmar verbalmente que apoia a iniciativa (Q24); este apoio apenas gera valor se for imediatamente convertido na aquisição de ferramentas tecnológicas operantes (Q26) e no custeio direto de capacitação contínua (Q27). Fica provado que o estágio de consolidação exigido pela NBC TSP 34 repousa visceralmente sobre os pilares da Vontade Política e do Investimento Institucional, elementos sem os quais qualquer esforço isolado do corpo contábil sucumbirá à estagnação.

4.4 ANÁLISE ESTRUTURAL DO MODELO: CRUZAMENTO MACRO ENTRE OS CONSTRUTOS E O ESCORE GERAL

A Tabela 4.23 consolida a essência empírica desta pesquisa ao promover o cruzamento bivariado entre os escores globais dos quatro construtos que formam o modelo de adoção da contabilidade de custos na AMOP, bem como a correlação destes com o Escore Geral da avaliação. Além de atestar a robustez e a consistência interna da escala — evidenciada pelo elevado Alfa de Cronbach Geral de 0,8521 —, a matriz macroestrutural filtra os ruídos operacionais e revela matematicamente a verdadeira força motriz do sistema. A aplicação do rigor paramétrico (p-valor < 0,05) isolou os efeitos inter-relacionais e demonstrou como o estágio de implantação, o conhecimento e a governança caminham juntos para a formação do escore global, enquanto os desafios institucionais permanecem isolados como um obstáculo endêmico.

Tabela 4.23 - Matriz de Correlação Geral entre os Construtos

	CRONBACH	VALOR	C1	C2	C3	C4	GERAL
C1	0,9138	2,1829	**1,0000** 0,00000				
C2	0,8205	2,8463	0,37601 0,00050	**1,00000** 0,00000			
C3	0,6427	3,8561	-0,03594 0,74854	0,05288 0,63708	**1,00000** 0,00000		
C4	0,7939	2,6756	0,43949 0,00004	0,29814 0,00652	-0,10186 0,36251	**1,00000** 0,00000	
GERAL	0,8521	2,8902	0,82782 0,00000	0,68294 0,00000	0,20750 0,06141	0,66126 0,00000	**1,00000** 0,00000

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

4.4.1 Correlações Inter-Construtos (C1 a C4)

O cruzamento macroestrutural mais robusto entre as dimensões isoladas do modelo ocorreu entre o Estágio de Implementação (C1) e o Apoio Institucional e Governança (C4), revelando uma correlação de força positiva e moderada (r = 0,4394; p-valor = 0,0000). A estatística prova, em nível global, que a utilidade e o avanço da contabilidade gerencial dependem umbilicalmente do patrocínio político e orçamentário do alto escalão. Municípios com prefeitos e secretários engajados tracionam ativamente a implantação da ferramenta. Essa amarração empírica corrobora os achados de Bitti, Aquino e Cardoso (2011), que asseveram que "organizações públicas que implantam inovações contábeis apenas para atender exigências externas fazem pouco uso da ferramenta para fins internos, tendo como principal objetivo a legitimação". Fica provado que o C4 atua como o principal motor propulsor do C1.

A correlação entre o Estágio de Implementação (C1) e o Conhecimento Técnico e Segurança Operacional (C2) também apresentou forte significância estatística, ostentando força positiva e moderada (r = 0,3760; p-valor = 0,0005). A direcionalidade desta métrica evidencia que a consolidação sistêmica da norma não sobrevive em um ambiente desprovido de capital humano letrado. A implantação tática caminha indissociavelmente ligada ao domínio conceitual dos contadores, validando a tese contingencial de Cavichioli et al. (2018), que concluem que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP".

Ao testar a relação entre o Conhecimento Técnico (C2) e o Apoio Institucional e Governança (C4), obteve-se uma associação significativa e positiva, beirando a métrica moderada (r = 0,2981; p-valor = 0,0065). Esse coeficiente revela a simbiose entre a decisão política e a capacidade operacional: a segurança metodológica do corpo técnico (C2) é alavancada diretamente pelo investimento financeiro em capacitação e em tecnologia fornecido pelos gestores locais (C4).

Por fim, a análise do Construto de Desafios Institucionais e Técnicos (C3) revelou o achado mais impressionante da investigação: o seu absoluto "isolamento" estatístico perante as demais dimensões. O cruzamento do C3 com o Estágio de Implantação (C1), com o Conhecimento (C2) e com a Governança (C4) não apresentou qualquer significância (p-valores de 0,7485, 0,6370 e 0,3625, respectivamente). Aliado à elevadíssima média global deste construto (3,8561) e à sua acentuada assimetria negativa e comportamento leptocúrtico, o isolamento prova matematicamente que as barreiras estruturais não são variáveis oscilantes, mas sim um consenso crônico e generalizado que atinge toda a região oeste do Paraná. Independentemente de o município ter alta ou baixa governança, os obstáculos ambientais são

percebidos de maneira unânime, refletindo o alerta de Messias, Ferreira e Soutes (2018) de que "a implantação de sistemas e ferramentas de informação no setor público é dificultada, principalmente, pela falta de integração do sistema de custos com os demais sistemas estruturantes".

4.4.2 O Impacto dos Construtos na Percepção Geral do Modelo

A Tabela 4.23 atinge seu ápice analítico e preditivo ao testar a correlação das quatro dimensões teóricas contra o escore GERAL do instrumento, evidenciando o grau de representatividade de cada pilar na formação do sucesso ou do fracasso da contabilidade de custos na AMOP.

O Estágio de Implementação (C1) exibiu a correlação mais contundente com o construto GERAL da pesquisa, ostentando uma associação positiva e de magnitude forte (r = 0,8278). Esse robusto coeficiente atesta que, na percepção da burocracia contábil avaliada, a maturidade global do sistema de custos está quase em perfeita simbiose com a sua usabilidade prática. Onde a geração tempestiva de relatórios e o uso informacional falham, a percepção integral de saúde do sistema colapsa simultaneamente.

Nesta mesma esteira, o Conhecimento Técnico (C2) e o Apoio Institucional e Governança (C4) demonstraram elevadas correlações positivas com o escore GERAL (r = 0,6829 e r = 0,6612, respectivamente). Ambas as forças, situadas no alto limiar da correlação moderada tangenciando o nível forte, provam que o modelo mental do servidor municipal, ao avaliar a qualidade contábil de sua prefeitura, pondera pesadamente a junção dessas forças: o letramento técnico da sua equipe (C2) operando com a retaguarda política e os sistemas parametrizáveis fornecidos pelos prefeitos e secretários (C4).

De forma magistralmente coerente com os testes anteriores, o Construto de Desafios Institucionais e Técnicos (C3) apresentou a correlação positiva mais fraca de toda a matriz GERAL (r = 0,2075). O impacto altamente reduzido desta dimensão sobre a nota agregada chancela a sua natureza de constante sistêmica, atestando a profunda homogeneidade de percepção na amostra. Como a esmagadora maioria dos entes federativos padece dos mesmos vícios de cultura orçamentária engessada e apagão de pessoal (média 3,8561), a variável "desafio" perde força para diferenciar as prefeituras e impulsionar a nota global.

A matemática do modelo decreta o seu veredicto final: a evolução estrutural da AMOP no gerenciamento de custos públicos dependerá estritamente da alavancagem simultânea do Patrocínio e Governança (C4) e da Qualificação do Capital Humano (C2) para que, juntos, possam finalmente destravar a Usabilidade e a Implantação Efetiva (C1).

4.5 TRIANGULAÇÃO QUALITATIVA E ANÁLISE DE CONTEÚDO: A VOZ DOS PROFISSIONAIS (QUESTÃO 29)

Em estrita observância aos procedimentos metodológicos delineados para a pesquisa, a etapa final da análise dos resultados consistiu na triangulação qualitativa dos dados. A "análise de conteúdo" foi aplicada sobre as respostas abertas do instrumento, valendo-se da "metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas" para extrair unidades de sentido fidedignas. O agrupamento dessas narrativas permitiu a consolidação de três categorias temáticas maiores, as quais explicam em profundidade os escores críticos apurados na etapa quantitativa, começando pela análise da cúpula diretiva das prefeituras.

Com o propósito de conferir maior transparência ao processo de análise, as respostas da Questão 29 foram examinadas a partir das unidades de sentido presentes nos relatos dos participantes. Do total de participantes da pesquisa, dois não responderam à questão aberta. Além disso, uma das manifestações foi registrada como “Sem comentários” e, embora represente uma resposta ao item, não apresentou conteúdo que permitisse sua classificação temática. As demais respostas foram analisadas e agrupadas de acordo com a proximidade dos conteúdos apresentados, permitindo a identificação das subcategorias e sua posterior organização nas três categorias analíticas que orientaram a interpretação qualitativa dos resultados.

Durante esse processo, considerou-se que uma mesma resposta poderia apresentar mais de uma unidade de sentido. Assim, quando o relato contemplava diferentes aspectos relacionados aos desafios da implantação da gestão de custos, cada conteúdo foi considerado na subcategoria correspondente. Desse modo, as frequências apresentadas não representam categorias mutuamente excludentes, mas a recorrência das unidades de sentido identificadas nas manifestações dos participantes.

O Quadro 4.1 apresenta a síntese desse processo, reunindo as três categorias analíticas, as subcategorias identificadas e a frequência com que os respectivos conteúdos foram mencionados.

Quadro 4.1 – Categorias, subcategorias e frequência das unidades de sentido identificadas na

Categoria analítica	Subcategorias/unidades de sentido identificadas	Frequência de menções
Vácuo de Governança e Omissão Política	Falta de apoio, interesse, compreensão ou comprometimento da gestão	**33**
	Fragilidades no planejamento e no uso gerencial das informações	**9**
Isomorfismo Coercitivo e Cultura Legalista	Necessidade de obrigatoriedade, fiscalização ou cobrança externa	**15**

	Resistência às mudanças e predominância de aspectos culturais e burocráticos	**10**
Colapso do Capital Humano e da Infraestrutura Técnica	Insuficiência de capacitação, qualificação ou conhecimento técnico	**30**
	Escassez de servidores, profissionais ou estrutura de pessoal	**19**
	Limitações dos sistemas, ferramentas e integração tecnológica	**9**
	Limitações de recursos e condições financeiras para implantação	**5**

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2026).

Nota: As frequências correspondem às ocorrências das unidades de sentido identificadas nas respostas e não ao número de respondentes. Uma mesma resposta pode conter elementos associados a mais de uma subcategoria. Dois participantes não responderam à Questão 29 e uma manifestação registrada como "sem comentários" não apresentou conteúdo passível de categorização temática.

A sistematização apresentada no Quadro 4.1 evidencia que os desafios relatados pelos participantes não se concentram em uma única dimensão. Entre as unidades de sentido mais recorrentes estão a falta de apoio, interesse, compreensão ou comprometimento da gestão, com 33 menções, seguida da insuficiência de capacitação, qualificação ou conhecimento técnico, identificada em 30 manifestações. A escassez de servidores, profissionais ou estrutura de pessoal também se mostrou recorrente, com 19 menções.

Além desses aspectos, as respostas evidenciaram a necessidade de obrigatoriedade, fiscalização ou cobrança externa, mencionada 15 vezes, bem como questões relacionadas à resistência às mudanças e aos aspectos culturais e burocráticos, com 10 ocorrências. As limitações dos sistemas, ferramentas e integração tecnológica e as fragilidades relacionadas ao planejamento e ao uso gerencial das informações apresentaram nove menções cada. Por fim, as limitações de recursos e condições financeiras para a implantação foram identificadas em cinco manifestações.

A distribuição dessas unidades de sentido reforça a natureza multidimensional dos desafios percebidos pelos profissionais, envolvendo fatores relacionados à governança, à cultura organizacional, à disponibilidade e qualificação de pessoal, à infraestrutura tecnológica e às condições necessárias para a implantação da gestão de custos. A apresentação das frequências tem por finalidade demonstrar a recorrência dos temas identificados e tornar mais transparente o percurso de formação das categorias analíticas, sem atribuir caráter exclusivamente quantitativo à análise de conteúdo.

A partir dessa sistematização, procede-se à análise das três categorias temáticas consolidadas a partir das manifestações dos participantes.

4.5.1 O Vácuo de Governança e a Omissão Política

A primeira categoria analítica consolidada a partir das respostas abertas ratifica empiricamente a força motriz detectada no Construto 4 (Apoio Institucional e Governança). A análise do conteúdo das narrativas comprova que a inércia administrativa na região não é um mero acidente operacional, mas um reflexo direto da omissão do topo da hierarquia municipal na priorização do tema. Para muitos servidores, o choque de interesses entre a lógica gerencial e a visão de curto prazo atua como a principal âncora do sistema. Um dos respondentes sintetizou com exatidão esse vácuo de patrocínio ao apontar como principal desafio a "falta de vontade da alta administração com os custos, dando ênfase na questão da Administração com o imediatismo da eleição". A fala evidencia a percepção de que a busca por eficiência e otimização dos recursos é frequentemente preterida em favor de agendas eleitoreiras.

Aprofundando a exploração dos relatos, emergiu de forma contundente a barreira do desconhecimento gerencial e da falta de letramento técnico por parte dos próprios ordenadores de despesa (prefeitos e secretários). Esse abismo cognitivo entre o corpo técnico e a gestão política foi desabafado de maneira literal por um profissional: "É difícil explicar isso para políticos que nunca tiveram contato com gestão de custos em suas vidas. Geralmente eles tratam como se fosse gerenciar um pequeno negócio onde o dono sabe tudo cuida de tudo". Tal constatação valida integralmente as ponderações teóricas sobre as "diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público". Fica evidente que sem a atuação incisiva dos gestores a inovação torna-se impraticável, pois, embora "o sistema de informações de custos é exigido em todas as organizações do setor público", a consolidação de "um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability" depende intrinsecamente do interesse ativo de seus dirigentes.

A ausência desse "patrocinador" no alto escalão provoca um efeito cascata de isolamento e desestímulo que asfixia as controladorias locais. As unidades de sentido extraídas apontam um sentimento generalizado de abandono institucional, materializado em relatos que sentenciam que "a maioria dos gestores não se importa com a contabilidade". Em um ambiente onde o chefe do Executivo enxerga a contabilidade apenas sob a ótica da conformidade, o esforço do servidor esbarra em limites intransponíveis.

Esta triangulação discursiva revela e atesta uma grave violação aos preceitos normativos e de governança fixados pelo órgão regulador, notadamente a "NBC TSP Estrutura Conceitual" e a "NBC TSP 34 - Custos no Setor Público". Os desabafos coletados comprovam que a estagnação do sistema na região da AMOP não decorre primariamente de incompetência

contábil da base de servidores, mas do vácuo de liderança no topo. Assim, a falta de convencimento prévio e de comprometimento ativo dos prefeitos atua como o principal desafio endêmico local, condenando qualquer tentativa de controle gerencial ao fracasso ou ao mero isomorfismo de fachada.

4.5.2 O Isomorfismo Coercitivo e a Cultura Legalista

A segunda categoria analítica extraída das respostas abertas reflete a severa resistência comportamental mapeada quantitativamente no Construto 3 (Desafios Institucionais e Técnicos). A triangulação das unidades de sentido revelou que os servidores públicos locais convivem com uma dependência crônica da coerção externa para a adoção de novas ferramentas gerenciais. Os relatos evidenciam que a inovação contábil nas prefeituras da AMOP não é buscada de forma voluntária ou orgânica com o propósito de elevar a eficiência, mas primordialmente como uma reação defensiva para evitar sanções. Os recortes textuais extraídos da questão aberta são categóricos ao condicionar a viabilidade do sistema à força punitiva: "Somente será efetiva se for obrigatória a ser feita" e "Enquanto não for obrigatório não será feito. Eqto não tiver uma exigência na prática. Tce cobrando não vai ser feito".

Os desabafos dos profissionais materializam a força da herança burocrática no setor público brasileiro, um ambiente onde a percepção dominante é a de que "parece desnecessário apurá-los quando o fundamental, no serviço público, é o cumprimento da lei. Cumprindo a lei, o serviço público é eficaz, e ponto final". As narrativas comprovam que as administrações municipais permanecem aprisionadas no paradigma tradicional, focando de maneira quase exclusiva na execução orçamentária formal (o controle da despesa autorizada) e negligenciando a avaliação contínua do custo-benefício e da qualidade do gasto. A centralidade do cumprimento estrito de regras bloqueia a percepção de que a contabilidade pode oferecer indicadores táticos, confinando a atuação do corpo técnico a uma rotina puramente legalista.

A convergência dessas falas valida de forma irrefutável a materialização empírica do fenômeno do isomorfismo institucional, e, mais especificamente, do isomorfismo coercitivo. A literatura contemporânea em contabilidade governamental adverte que esse fenômeno "induz frequentemente gestores a um comportamento focado na busca de legitimação, seja para estar em conformidade com modelos ideais, seja para moldar sua imagem política perante a sociedade" (Messias; Ferreira; Soutes, 2018, p. 600). A consequência letal dessa cultura de coação é a adoção meramente cerimonial da norma contábil, cenário crítico no qual "organizações públicas, apesar de implantarem orçamento, contabilidade de custo, contabilidade por responsabilidade, atendendo exigências externas [...] fazem pouco uso para

fins internos, tendo como principal objetivo a legitimação". As respostas atestam que, sem a fiscalização ativa e ostensiva dos Tribunais de Contas, as normativas operam como "letra morta" no interior das prefeituras.

Um dos contadores da amostra resumiu a essência desta categoria e a verdadeira raiz do gargalo na região de forma lapidar: "O maior desafio não é técnico é cultural e gerencial, transformar a contabilidade pública de um instrumento meramente legal em uma ferramenta real de tomada de decisão". Essa constatação final serve como o veredicto qualitativo desta dimensão: atesta-se que a cultura estritamente ancorada na obediência formal bloqueia o avanço da contabilidade de custos, inviabilizando que o sistema transcenda a legitimação de fachada para se consolidar como um pilar de inteligência financeira e de prestação de contas efetiva.

4.5.3 O Colapso do Capital Humano e da Infraestrutura Técnica

A terceira categoria analítica consolidada a partir das respostas abertas à Questão 29 reflete o agudo déficit estrutural e intelectual que asfixia as prefeituras locais, explicando e justificando qualitativamente os escores críticos apurados nos Construtos 2 (Conhecimento Técnico) e 3 (Desafios Institucionais e Técnicos) do modelo quantitativo. A triangulação das unidades de sentido revelou que a base da burocracia contábil na região da AMOP opera em um cenário de exaustão e profunda escassez de recursos. Os servidores relatam uma rotina asfixiante, citando de forma direta como barreira primária a "escassez de servidores, que mal conseguem cumprir as obrigações legais e rotineiras, não havendo tempo disponível para uma gestão de custos mais efetiva". Para sanar esse déficit estrutural basilar, os próprios profissionais clamam pela urgência na "contratação de uma equipe técnica permanente específica, ou seja, habilitada em concurso público com experiência comprovada na área".

A profundidade desse apagão intelectual é atestada de forma contundente quando a teoria contingencial é confrontada com a realidade empírica das controladorias municipais. Estudos seminais sobre os condicionantes para o sucesso das inovações contábeis públicas comprovam que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP". Contudo, o ápice da triangulação qualitativa demonstra que grande parte das prefeituras locais caminha na direção oposta dessa especialização, fato revelado no seguinte desabafo visceral de um respondente: "a maioria dos gestores não se importa com a contabilidade. E além disso temos um agravante, o contador do nosso município é extremamente desatualizado e nem se quer consegue emitir um relatório no sistema. A contabilidade é feita por dois auxiliares administrativos, uma analista administrativa e uma assessoria meia boca". Essa franqueza escancara a premente necessidade de

financiamento em educação continuada, validando o rigoroso alerta acadêmico de que a implantação da gestão estratégica de custos na administração pública depende essencialmente da qualificação técnica das equipes e do engajamento ativo dos gestores (Alonso, 1999).

Por fim, somada ao colapso do capital humano, a extração dos dados evidenciou a severa precariedade da infraestrutura de Tecnologia da Informação (TI). A modernização exigida pela Nova Gestão Pública não sobrevive em um ambiente de controles analógicos, desintegrados ou excessivamente manuais. A literatura mapeou em diversas experiências internacionais que o avanço gerencial "é dificultada, principalmente, pela falta de integração do sistema de custos com os demais sistemas estruturantes", sendo frequentemente paralisado pela "escassez de recursos financeiros, humanos e de infraestrutura necessários para a viabilização e manutenção dos projetos". As respostas abertas comprovam que o ambiente das administrações analisadas permanece refém desse atraso sistêmico, pois a máquina pública local, nas palavras precisas de um próprio servidor, "não investe em produtividade, investe em pessoas. Precisa-se, por exemplo, de quatro pessoas para fazer o trabalho de uma só". Fica atestado, portanto, que a efetividade da gestão de custos no oeste do Paraná ainda esbarra nas limitações físicas, políticas e tecnológicas mais primárias do setor governamental.

4.6 O ALCANCE DOS OBJETIVOS DA PESQUISA: UMA SÍNTESE EMPÍRICA DO MODELO

O rigor metodológico de uma dissertação exige que, após a exaustiva exposição e análise dos dados coletados, o pesquisador promova o retorno às intenções originais do estudo, demonstrando de que forma as evidências empíricas responderam às indagações propostas. Conforme orienta a literatura de delineamento de pesquisa, "a análise evidencia as relações existentes entre os dados obtidos e o fenômeno estudado. A discussão, por sua vez, corresponde ao significado mais amplo atribuído aos dados, envolvendo [...] o relacionamento com as bases teóricas da pesquisa" (Gil, 2021). Para estruturar este veredicto final, esta seção destina-se a amarrar os achados inferenciais e descritivos aos objetivos traçados no primeiro capítulo deste trabalho, consolidando o diagnóstico da AMOP à luz da literatura especializada.

4.6.1 O Estágio da Implementação da Contabilidade de Custos na AMOP

O primeiro objetivo específico delineado nesta pesquisa consistiu em "mapear o estágio da implementação da contabilidade de custos nas prefeituras municipais ligadas à AMOP". O mapeamento empírico alcançado por meio da mensuração do Construto 1 revelou um cenário de profunda estagnação na região oeste paranaense. A análise demonstrou que o uso das

informações de custos pelas prefeituras é incipiente e limitado, o que ficou evidenciado pela média agregada do bloco (2,18), situando o estágio de implantação na zona de inoperância.

Sob a ótica da literatura, esse travamento na fase inicial de implementação encontra amplo respaldo teórico. O instrumento revelou falhas estruturais críticas na base da pirâmide contábil local, atestando que a integração sistêmica primária entre o módulo de custos e a contabilidade estruturante (como o PCASP) ainda é uma realidade distante. Esse hiato de integração corrobora textualmente a visão de Messias, Ferreira e Soutes (2018), os quais diagnosticam que "para que se chegue ao cenário de usabilidade da informação de custos, há um árduo e sinuoso caminho a ser percorrido: a implementação do sistema e todo seu aparato na máquina pública". Fica provado empiricamente que as municipalidades da AMOP ainda se encontram presas nesse árduo caminho estrutural primário, incapazes de gerar relatórios fidedignos e tempestivos.

Cruzando essa limitação matemática com as constatações qualitativas – nas quais os servidores admitiram que o avanço só ocorre mediante a coerção dos Tribunais de Contas –, o atingimento deste objetivo atesta a materialização local do fenômeno do isomorfismo institucional. A inércia na geração de relatórios periódicos e na utilidade da ferramenta (cujas variáveis apresentaram alta rejeição no modelo de correlação) comprova que as prefeituras operam como verdadeiras fachadas para a inovação. Esses achados validam de forma irrefutável o alerta acadêmico de que "organizações públicas, apesar de implantarem orçamento, contabilidade de custo, contabilidade por responsabilidade, atendendo exigências externas [...], fazem pouco uso para fins internos, tendo como principal objetivo a legitimação".

Portanto, o objetivo foi plenamente alcançado ao mapear que o estágio atual não se alinha "com as necessidades e objetivos organizacionais", restringindo-se a uma adoção cerimonial e fragmentada. O esforço de apropriação dos municípios pesquisados cumpre momentaneamente o rito processual do órgão regulador federal, mas falha visceralmente em fornecer a utilidade tática e a inteligência financeira exigidas pelos postulados da Nova Gestão Pública.

4.6.2 O Grau de Conhecimento sobre Conceitos e Práticas de Gestão de Custos

O segundo objetivo específico desta dissertação propôs-se a "mensurar o grau de conhecimento dos profissionais de contabilidade das prefeituras municipais, sobre os conceitos e práticas de gestão de custos no setor público". A consecução deste propósito empírico, tangibilizada pelos resultados inter-relacionais do Construto 2, desvelou um paradoxo intelectual marcante no capital humano encarregado da contabilidade local. A mensuração

atestou que a inércia na apuração não decorre de uma completa ignorância teórica basilar, uma vez que o conhecimento sobre os conceitos primários obteve média satisfatória. O verdadeiro gargalo reside no declínio abrupto do domínio prático sobre a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP 34) e sobre as metodologias mais sofisticadas de custeio gerencial, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o TDABC.

Sob a ótica do referencial teórico, esse déficit no letramento metodológico avançado asfixia a principal finalidade da contabilidade gerencial. A literatura adverte que "o uso de metodologias de apropriação de custos no setor público exige compreensão e adequação das metodologias da gestão de custos utilizados no setor privado, sem perda do rigor metodológico científico necessário" (Alemão, 2018, p. 983). A pesquisa comprovou que a manutenção desse rigor metodológico encontra-se inviabilizada nas prefeituras da AMOP, tendo em vista que a variável referente à participação em capacitações e treinamentos obteve a pior média de toda a investigação, atestando um verdadeiro "apagão" de qualificação contínua financiada pelas gestões locais.

A triangulação destes dados quantitativos com a análise de conteúdo das narrativas dos servidores (Questão 29) confirma de forma irrefutável as premissas acadêmicas contingenciais. Estudos seminais atestam categoricamente que "o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos influência de forma positiva a implementação do SICSP" (Cavichioli et al., 2018, p. 12)Contudo, a ausência sistêmica dessa especialização na região foi desabafada de maneira visceral por um dos respondentes, o qual relatou que "o contador do nosso município é extremamente desatualizado e nem se quer consegue emitir um relatório no sistema", culminando em um cenário onde a contabilidade municipal acaba sendo terceirizada para uma "assessoria meia boca". Como resposta a essa deficiência limitadora, os próprios profissionais clamaram pela "contratação de uma equipe técnica permanente específica, ou seja, habilitada em concurso público com experiência comprovada na área".

Por fim, a investigação cumpriu plenamente o seu objetivo ao diagnosticar que o apagão tático e operacional na região reflete, de maneira primordial, o subfinanciamento institucional na educação do servidor. Constata-se que a imposição de uma exigência legal externa não infunde o conhecimento necessário nos profissionais. A falta de letramento empírico corrobora as evidências de experiências internacionais e nacionais de que a "preparação e capacitação insuficiente dos gestores é um dos principais fatores causadores dos inúmeros problemas que permeiam a administração pública" (Messias; Ferreira; Soutes, 2018, p. 596). Diante da estagnação, conclui-se que o domínio das práticas de gestão de custos na AMOP permanece em

um limiar insuficiente para converter a conformidade legal em inteligência gerencial para a avaliação e tomada de decisão.

4.6.3 A Percepção quanto à Existência de Desafios Institucionais e Técnicos

O atendimento ao terceiro objetivo específico desta investigação representou a evidência empírica mais contundente do estudo, isolando o núcleo problemático da região oeste paranaense. O propósito visava "identificar o grau de concordância dos profissionais quanto à existência de desafios institucionais e técnicos para a implantação da gestão de custos". A consolidação deste objetivo revelou a faceta mais crítica do modelo: o construto atingiu a mais elevada média global da pesquisa (3,85), atestando que os contadores e controladores internos reconhecem, de forma praticamente unânime e com alta coesão paramétrica, a existência de severas barreiras estruturais paralisantes.

Ao aprofundar essa constatação matemática por meio da triangulação com os relatos qualitativos dos servidores (Seção 4.5.3), o atingimento deste objetivo provou que o "apagão" de sistemas de Tecnologia da Informação adequados asfixia qualquer tentativa de inovação na AMOP. Os próprios profissionais vivenciam e declaram a "falta capacidade técnica para o Setor Contábil e tecnologia limitada". Sob a ótica teórica, a literatura acadêmica internacional e nacional corrobora plenamente esse diagnóstico ao advertir que os "projetos de adoção de técnicas de gerenciamento de custos são dificultados pela não integração com os demais sistemas estruturantes organizacionais" (Messias; Ferreira; Soutes, 2018, p. 604).Os dados atestam empiricamente que os municípios encontram-se travados justamente nesse árduo caminho estrutural primário, onde a deficiência dos softwares isola a contabilidade e inviabiliza o progresso gerencial.

Além da intransponível barreira sistêmica, o mapeamento atestou que a complexidade dos métodos de custeio e a crônica falta de pessoal formam um gargalo humano generalizado no setor público local. A adoção das ferramentas da Nova Gestão Pública não se resolve com a simples imposição normativa de adoção de custos, mas demanda uma profunda absorção metodológica por parte das equipes. Ocorre que as prefeituras não dispõem de quadros em número ou com formação suficiente para parametrizar e operar sistemas avançados. Essa defasagem física e intelectual materializou-se no clamor dos servidores, que denunciam uma máquina que não contrata e onde se "precisa-se, por exemplo, de quatro pessoas para fazer o trabalho de uma só". Chancelando essa dura realidade, estudos sobre a modernização do Estado apontam que o fracasso das inovações se deve, em grande parte, à "insuficiência de recursos

financeiros, humanos e de infraestrutura necessários para implementação completa e manutenção da metodologia de gestão" (Johansson; Siverbo, 2009)..

Por fim, a investigação confirmou que a resistência cultural, fortemente arraigada na lógica do mero cumprimento orçamentário legalista, bloqueia a consolidação definitiva da contabilidade de custos. A análise inferencial evidenciou que a falta de infraestrutura atua de maneira casada com o conservadorismo da gestão, provando o alerta da academia de que "é possível perceber uma cultura organizacional existente em diversas entidades e órgãos públicos que apresentam grande resistência a mudanças" (Souza; Santos; Diniz, 2023, p. 144).

Dessa forma, o terceiro objetivo foi plenamente alcançado ao diagnosticar que os desafios técnicos e institucionais na AMOP não são desvios operacionais pontuais, mas variáveis endêmicas e crônicas. O modelo provou cientificamente que a implantação da gestão de custos encontra-se asfixiada por um colapso estrutural unânime, que esmaga as controladorias municipais, impede a geração de inteligência financeira e limita frontalmente o controle social exigido pela governança contemporânea.

4.6.4 O Apoio Institucional Percebido para a Implementação do Sistema de Custos

O quarto objetivo específico delineado para esta pesquisa consistiu em "verificar o grau de apoio institucional percebido pelos profissionais para a implementação e manutenção de um sistema de custos nos municípios". O cumprimento deste propósito evidenciou o que pode ser considerado a verdadeira espinha dorsal e o motor condicionante do sucesso ou fracasso da inovação contábil na região da AMOP. A mensuração empírica do Construto 4 confirmou que a ausência de um "patrocinador" ou do apoio ativo e material por parte de prefeitos e secretários é a regra em grande parte das administrações locais.

Sob a ótica da literatura técnica e normativa aplicável à gestão pública, esse protagonismo do topo da hierarquia não é apenas desejável, mas uma imposição metodológica estrutural inegociável. A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34) determina peremptoriamente que "[o] apoio da alta administração é imprescindível para implementar modelo de gerenciamento de custos que propicie a utilização da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização". Os dados coletados na etapa quantitativa provam, contudo, que os profissionais da região não percebem esse amparo, resultando no esvaziamento da autoridade do controle interno e na asfixia tecnológica e intelectual das controladorias.

A investigação cruzada com os relatos qualitativos atestou que essa omissão institucional é percebida e sentida pelos próprios contadores, que apontaram de forma literal como barreira primária "a falta de vontade da alta administração com os custos, dando ênfase na questão da Administração com o imediatismo da eleição". Esse distanciamento entre o corpo técnico e a classe política valida integralmente o postulado da ciência administrativa, o qual adverte que "para que os recursos e as energias da administração pública estejam orientados para resultados, é necessário que o perfil dos gerentes e os sistemas de informações estejam totalmente alinhados com essa orientação" (Alonso, 1999). Sem a liderança do alto escalão e esse alinhamento tático, o sistema de informações contábeis torna-se apenas um mero adorno processual.

A constatação empírica de que o Executivo trata o sistema de custos com descaso ou desconhecimento corrobora a tese acadêmica do isomorfismo coercitivo no setor público brasileiro. Sem a exigência interna por relatórios analíticos, comprova-se cientificamente o diagnóstico de que "organizações públicas, apesar de implantarem orçamento, contabilidade de custo, contabilidade por responsabilidade, atendendo exigências externas [...], fazem pouco uso para fins internos, tendo como principal objetivo a legitimação". Como corolário imediato, a máquina municipal permanece engessada na burocracia, confirmando definitivamente o alerta basilar da área de que a implantação da gestão estratégica de custos na administração pública depende essencialmente da qualificação técnica das equipes e do engajamento ativo dos gestores (Alonso, 1999).

Dessa forma, o quarto objetivo específico foi plenamente alcançado ao diagnosticar que o distanciamento da alta gestão atua como a âncora que paralisa o avanço da contabilidade gerencial na AMOP. A pesquisa atesta que a estagnação sistêmica não decorre prioritariamente de incompetência contábil ou preguiça da base de servidores, mas do agudo vácuo de liderança no topo. Fica comprovado que, sem o financiamento tecnológico e o letramento gerencial dos ordenadores de despesa, a gestão de custos municipal está fadada à inoperância utilitária ou ao mero cerimonialismo de fachada exigido pelos Tribunais de Contas.

4.6.5 A Percepção Global sobre a Implantação da Gestão de Custos na AMOP (Objetivo Geral)

O esforço metodológico empreendido ao longo deste capítulo culmina na verificação do atingimento do objetivo geral desta dissertação, o qual consistiu em "analisar a percepção dos profissionais de contabilidade dos municípios vinculados à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná sobre o processo de implantação da gestão de custos no setor público Municipal". A consecução deste propósito máximo exigiu a integração de todos os construtos

avaliados, transpondo a mera tabulação matemática para conferir sentido prático à realidade regional. Essa integração obedece à premissa de que "a análise, porém, tem como objetivo organizar e sumarizar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos" (Gil, 2019, p. 187).

A síntese empírica decorrente da modelagem comprovou que a percepção dominante entre os profissionais é a de um sistema fortemente paralisado. O diagnóstico geral atesta que a efetiva adoção do custeio é sufocada pelo severo apagão de infraestrutura e pela ausência crônica de patrocínio da alta governança. Esses achados corroboram de forma literal as investigações de Messias, Ferreira e Soutes (2018), que evidenciam que os "projetos de adoção de técnicas de gerenciamento de custos são dificultados pela não integração com os demais sistemas estruturantes organizacionais e com o planejamento estratégico; escassez de recursos para viabilização e manutenção dos projetos".

Ao avaliar essa teia de construtos quantitativos e qualitativos, a resposta ao problema de pesquisa evidencia que a transição de um controle orçamentário para o controle gerencial esbarra na imaturidade institucional da região. O modelo prova matematicamente o alerta de que "para que se chegue ao cenário de usabilidade da informação de custos, há um árduo e sinuoso caminho a ser percorrido: a implementação do sistema e todo seu aparato na máquina pública". Na AMOP, esse aparato encontra-se colapsado, demonstrando que "a preparação e capacitação insuficiente dos gestores é um dos principais fatores causadores dos inúmeros problemas que permeiam a administração pública" Messias, Ferreira e Soutes (2018, p. 596).

Por fim, o escore global unificado comprova que as inovações contábeis preconizadas pela normatização falham em seu propósito utilitário, pois a imposição legal desacompanhada de suporte empurra a gestão municipal para um modelo de adoção puramente cerimonial. O fracasso de utilidade atestado pelos dados da pesquisa valida, na prática, as conclusões de Cardoso, Aquino e Bitti (2011), que decretam que "Organizações públicas, apesar de implantarem orçamento, contabilidade de custo, contabilidade por responsabilidade, atendendo exigências externas [...], fazem pouco uso para fins internos, tendo como principal objetivo a legitimação". A inércia burocrática mapeada revela que, sem a cobrança efetiva da alta administração, "o isomorfismo coercitivo induz frequentemente gestores a um comportamento focado na busca de legitimação, seja para estar em conformidade com modelos ideais, seja para moldar sua imagem política perante a sociedade" (Messias; Ferreira; Soutes, 2018, p. 600).

Diante desse cenário de estagnação sistêmica e institucional atestado pelos servidores, o objetivo geral é alcançado entregando o diagnóstico definitivo e inquestionável da literatura à realidade local: "Há de se fazer um grande esforço de capacitação da administração pública para a gestão (estratégica) de custos, pois a revolução dos custos só será vitoriosa se os gestores abraçarem a causa" (Alonso, 1999, p.52). Na ausência desse "abraço" por parte dos gestores, a contabilidade de custos na AMOP permanece confinada a uma obrigação legal de fachada.

5 CONCLUSÃO

Este capítulo consubstancia o encerramento da presente dissertação de mestrado, representando o ponto de convergência definitivo entre o arcabouço teórico, o esforço metodológico e as evidências empíricas levantadas em campo. Após a fundamentação dos preceitos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Capítulo 2), a estruturação e validação psicométrica do instrumento de pesquisa (Capítulo 3) e a exaustiva triangulação quali-quanti dos dados extraídos junto aos profissionais da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná – AMOP (Capítulo 4), o estudo atinge o seu ápice propositivo.

O objetivo desta seção final,destina-se a responder de forma conclusiva ao problema de pesquisa, articulando o diagnóstico do colapso regional com as diretrizes de prestação de contas (accountability) exigidas pela Nova Gestão Pública. Para assegurar o encadeamento lógico e o rigor indispensáveis a uma pesquisa de natureza aplicada, este capítulo organiza-se em cinco eixos complementares. Inicialmente, a Seção 5.1 apresenta a síntese dos achados e atesta o alcance dos objetivos propostos. Na sequência, a Seção 5.2 destaca as contribuições acadêmicas e sociais da investigação. A Seção 5.3 materializa a entrega de valor do mestrado profissional ao propor diretrizes práticas para a governança de custos nas prefeituras. Por fim, as Seções 5.4 e 5.5 declaram com transparência metodológica as limitações inerentes ao estudo e sugerem desdobramentos estratégicos para pesquisas futuras.

5.1 SÍNTESE DOS ACHADOS E O ALCANCE DOS OBJETIVOS

A presente dissertação orientou-se pelo problema de pesquisa centrado em analisar a percepção dos profissionais de contabilidade e controle interno acerca do processo de implantação, dos desafios institucionais e da utilidade da gestão de custos nos municípios vinculados à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP). Ao consolidar a avaliação empírica das prefeituras e responder diretamente à questão norteadora do estudo, o diagnóstico estrutural revela um cenário de profunda paralisia sistêmica, materializado pelo escore global de 2,82 alcançado pelo modelo. Este índice, fixado de forma contundente na zona

de discordância da escala atitudinal, atesta matematicamente que a contabilidade gerencial na região encontra-se sufocada e que a sua efetiva adoção esbarra na imaturidade institucional das administrações públicas locais.

A análise segmentada dos quatro construtos avaliados desmistifica a premissa de que a inércia na adoção da ferramenta decorreria de uma suposta desqualificação primária da base de servidores. O cruzamento do mapeamento demográfico com o Construto 2 (Conhecimento Técnico e Segurança Operacional, cuja média fixou-se em 2,84) comprova inequivocamente que o déficit na adoção de custos governamentais na AMOP não tem origem na formação acadêmica basal dos profissionais. A pesquisa evidenciou um capital humano altamente letrado, no qual 67,1% da amostra possui pós-graduação *lato sensu* e 11% ostentam titulação *stricto sensu* (mestrado e doutorado). O capital intelectual existe; o que asfixia a capacidade analítica das equipes contábeis não é a falta de escolaridade, mas sim o completo "apagão" de qualificação contínua e específica para o manuseio das inovações exigidas pela norma contábil.

O verdadeiro colapso da gestão de custos na região emerge da simbiose destrutiva entre os Desafios Institucionais e Técnicos (Construto 3, detentor da mais elevada média global da pesquisa, com 3,85) e o Apoio Institucional e Governança (Construto 4, com média de 2,67). Os dados provam que a ferramenta é paralisada por um agudo vácuo de governança. A omissão política da alta administração (prefeitos e secretários) em patrocinar a inovação atua como a âncora do sistema, resultando na ausência de financiamento para o treinamento das equipes e na negligência com a infraestrutura de suporte. Consequentemente, o sucateamento dos sistemas de Tecnologia da Informação (TI) e a crônica falta de integração automática entre os módulos de custos e a contabilidade estruturante tornam a mensuração dos gastos públicos uma tarefa tecnicamente impraticável e paralisante para os servidores.

Como resultado direto dessa omissão diretiva e do estrangulamento tecnológico, o Estágio de Implementação (Construto 1) amargou a métrica mais crítica de toda a investigação (média de 2,18), situando a operacionalização fática da contabilidade de custos na AMOP em uma zona de absoluta inoperância. Responde-se, assim, ao problema de pesquisa atestando a ocorrência plena e generalizada do isomorfismo coercitivo nas administrações locais. A imposição legal exigida por normativas como a NBC TSP 34, quando desacompanhada de suporte tecnológico integrado e de genuína vontade política, empurra os municípios para uma adoção puramente cerimonial e de fachada. Fica comprovado que os esforços rudimentares de apuração de custos na região operam exclusivamente para buscar a legitimação institucional

perante os Tribunais de Contas, falhando irrevogavelmente em se integrar ao processo decisório cotidiano e em atuar como uma ferramenta estratégica para a eficiência das políticas públicas.

5.2 CONTRIBUIÇÕES ACADÊMICAS E SOCIAIS DA PESQUISA

A presente dissertação preenche uma expressiva lacuna na literatura de finanças públicas ao promover um mapeamento empírico inédito que abrangeu a realidade das prefeituras vinculadas à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP). Ao deslocar o eixo tradicional das investigações — frequentemente focado em grandes centros governamentais federais ou estaduais — para o epicentro da gestão local de 58 municípios, o estudo fornece uma radiografia primária, precisa e abrangente do grau de maturidade gerencial e contábil da região. Essa radiografia entrega à academia e à sociedade um diagnóstico incontestável sobre como a base da máquina pública tem reagido à imposição do novo arcabouço normativo de custos.

Do ponto de vista metodológico, o ineditismo e a força da pesquisa alicerçam-se na robustez de sua triangulação quali-quanti. A investigação recusou-se a tratar o fenômeno por meio da frieza isolada das métricas estatísticas. Ao promover o cruzamento das correlações lineares de Pearson com a Análise de Conteúdo de Laurence Bardin aplicada aos relatos abertos dos profissionais (Questão 29), o estudo conferiu voz e materialidade à burocracia contábil. Foi estritamente por meio dessa triangulação que se tornou possível decifrar anomalias matemáticas do modelo — a exemplo do isolamento estatístico absoluto dos Desafios Institucionais e Técnicos (Construto 3) perante as demais variáveis —, comprovando que tal comportamento não era um ruído amostral, mas o reflexo de um consenso crônico e sufocante vivenciado pelos servidores na linha de frente. A estatística diagnosticou o colapso; a voz dos servidores explicou os motivos.

No campo teórico, os achados empíricos extraídos da AMOP validam de forma categórica as teorias da Nova Gestão Pública discutidas no referencial bibliográfico, especialmente no que tange às falhas de governança e à adoção cerimonial. O cruzamento dos dados atesta cientificamente a ocorrência do "isomorfismo coercitivo" na região. Comprova-se que a imposição de normativas rigorosas, como a NBC TSP 34, quando desacompanhada de suporte tecnológico integrado e de genuína vontade política, não gera eficiência. O estudo ratifica na prática regional a tese de Bitti, Aquino e Cardoso (2011) de que as organizações governamentais frequentemente buscam adotar o sistema de custos apenas como uma fachada para legitimação perante a coerção dos Tribunais de Contas, negligenciando completamente a utilização da ferramenta para a otimização de recursos e para a tomada de decisão interna.

Sob a ótica social e administrativa, a principal contribuição da pesquisa consiste na desmistificação do déficit estrutural das prefeituras. O estudo isenta o corpo técnico contábil da suposta "culpa" primária pelo fracasso do modelo, comprovando que o capital humano local é altamente letrado e qualificado em sua formação basal. Ao redirecionar os holofotes, a dissertação prova que a asfixia do controle de resultados emerge diretamente de um vácuo de governança no topo da pirâmide (omissão de prefeitos e secretários) e da ausência de infraestrutura tecnológica parametrizável. Ao demonstrar que a falta de patrocínio político inviabiliza a inteligência financeira e a transparência social, o trabalho transcende o aspecto acadêmico e consolida-se como um autêntico instrumento de *accountability*, fornecendo evidências irrefutáveis para que a sociedade e os órgãos de controle exijam uma ruptura com a cultura puramente legalista em prol da efetividade das políticas públicas municipais.

5.3 DIRETRIZES PRÁTICAS PARA A GOVERNANÇA DE CUSTOS NA AMOP

Considerando a natureza aplicada desta dissertação e o seu enquadramento como um produto de Mestrado Profissional, o presente estudo transcende a mera elaboração do diagnóstico estatístico para oferecer uma proposição de valor tangível à sociedade. As evidências mapeadas nos capítulos anteriores comprovaram que a estagnação da contabilidade de custos na Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) não decorre da falta de escolaridade basal de seus contadores, mas sim de um colapso estrutural sustentado por um vácuo de governança, pelo apagão tecnológico e pela escassez de qualificação contínua.

Para romper com o isomorfismo coercitivo – no qual a ferramenta existe apenas como fachada legalista perante os Tribunais de Contas – e converter a mensuração de custos em um verdadeiro instrumento de governança pública, propõe-se um modelo de implantação pragmático. Este modelo é direcionado diretamente aos prefeitos, secretários e controladores internos da região, estruturando-se em três pilares fundamentais de ação:

1) Patrocínio Político e Integração Orçamentária A pesquisa atestou empiricamente que o distanciamento da alta gestão atua como a âncora que paralisa o avanço da contabilidade gerencial na AMOP. A norma contábil é categórica ao determinar que o apoio da alta administração é imprescindível para que a informação de custos seja utilizada como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento e prestação de contas. Portanto, a primeira diretriz prática exige que o Prefeito Municipal assuma o papel de "patrocinador" ativo da inovação. Na prática, esse patrocínio deve materializar-se pela inclusão obrigatória das métricas de custos nos instrumentos de planejamento do Estado. O Poder Executivo e a Controladoria devem instituir rotinas que exijam a utilização dos dados de custos para justificar tecnicamente a

alocação de recursos durante a elaboração do Plano Plurianual (PPA) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). Ao atrelar o custo real dos serviços à formulação do orçamento, a alta administração força o rompimento da cultura estritamente legalista de "liquidação de despesas", conferindo utilidade prática imediata à contabilidade para o controle de resultados e para a formulação de políticas públicas.

2) Integração de Tecnologia da Informação (TI) O diagnóstico quantitativo revelou que a deficiência e a falta de integração dos sistemas de informação representam o gargalo mais severo e consensual da região (Média 4,29). É utópico exigir da burocracia contábil o cálculo avançado de custos em ambientes desprovidos de tecnologia parametrizável. Como diretriz prática, recomenda-se que as prefeituras promovam uma modernização rigorosa em seus cadernos de licitação e contratos de softwares de gestão (ERPs). Os controladores e contadores devem exigir das empresas fornecedoras a parametrização de módulos de custos que possuam integração nativa e automática com a contabilidade orçamentária e patrimonial (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP). A eliminação de controles paralelos e manuais é a premissa técnica inegociável para viabilizar metodologias mais justas de mensuração e rastreabilidade, desonerando a já escassa equipe de servidores e permitindo que o foco migre da digitação de dados para a análise de ineficiências e desperdícios.

3) Capacitação Contínua e Criação de Consórcio via AMOP O mapeamento do capital humano evidenciou um alarmante "apagão" de qualificação contínua, com os servidores atestando a falta de financiamento institucional para treinamentos e a consequente insegurança operacional frente a exigências metodológicas avançadas. Considerando que muitos entes de micro e pequeno porte enfrentam restrições orçamentárias severas para financiar treinamentos individualizados, a terceira diretriz propõe uma solução cooperativa. Sugere-se a articulação política para a criação de um fundo específico ou de um consórcio intermunicipal gerido pela própria AMOP, dedicado exclusivamente ao fomento da educação contínua de contadores e controladores internos. Este consórcio regional teria como foco a imersão e a atualização permanente frente aos ditames da NBC TSP 34 e das metodologias modernas de custeio gerencial. Ao unificar esforços e recursos financeiros, os municípios garantem a formação de uma "equipe técnica especializada" e nivelada regionalmente, superando as assimetrias de letramento que atualmente dividem as grandes e pequenas prefeituras do oeste paranaense, e habilitando os servidores a transformarem a conformidade legal em inteligência gerencial.

5.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

A condução de qualquer pesquisa de natureza empírica e aplicada está sujeita a fronteiras metodológicas que devem ser declaradas com o máximo rigor científico e transparência. O delineamento do presente estudo, embora estruturado sob robustos critérios de validação psicométrica e triangulação, apresenta limitações inerentes que balizam a interpretação de seus achados e a sua generalização universal.

Primeiramente, destaca-se a limitação associada ao processo de coleta de dados e à definição do universo de participantes. A pesquisa utilizou uma amostragem não probabilística por conveniência, fortemente aliada ao princípio da autoseleção, uma vez que a participação dependeu exclusivamente do acesso, do engajamento e da disposição voluntária dos profissionais em preencher o formulário. Embora o esforço logístico tenha resultado na captação bem-sucedida de 82 respostas válidas de contadores e controladores internos, não foi possível determinar com exatidão matemática o universo populacional total (N) de servidores aptos lotados no complexo dos 58 municípios vinculados à Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP). Consequentemente, a indefinição absoluta desse "N" restringe o alcance censitário do estudo e impõe que os padrões estatísticos observados não sejam universalizados de maneira probabilística pura. Adicionalmente, o viés da autoseleção sugere que os servidores que dedicaram seu tempo a participar do levantamento podem ser justamente aqueles que já possuem algum grau prévio de letramento, interesse ou afinidade com a pauta da governança de custos.

Uma segunda restrição estrutural refere-se à assimetria demográfica extrema presente no agrupamento das prefeituras analisadas. O mapeamento da faixa populacional dos municípios (Questão 04) descortinou uma severa polarização regional, materializada pelo maior coeficiente de variação do bloco demográfico, cravado em 54,66%. A matriz estatística demonstrou que 40,2% dos respondentes atuam em entes de micro e pequeno porte, enquanto um polo expressivo de 32,9% está alocado em cidades com mais de 50.000 habitantes. O tratamento dessa amostra sob parâmetros de centralidade global, embora necessário para a modelagem geral do diagnóstico, embute o risco metodológico de mascarar as diferentes realidades e capacidades financeiras de arrecadação orçamentária dos entes. Fica evidente que as desigualdades de infraestrutura de tecnologia de informação, a complexidade administrativa e a disponibilidade de recursos para financiar as capacitações variam drasticamente entre um grande polo urbano e um município de pequeno porte, condicionando realidades de implantação bastante dissimilares.

Por fim, é imperativo registrar a limitação conceitual atrelada à mensuração do Bloco 2 do instrumento, que se destinou a avaliar o Conhecimento Técnico e a Segurança Operacional da equipe. A modelagem psicométrica deste construto fundamentou-se exclusivamente na captação de variáveis autoavaliativas mensuráveis, exigindo que o próprio servidor declarasse, por meio da escala Likert, a percepção primária sobre o seu preparo técnico e o seu domínio normativo. Portanto, os escores apurados refletem o capital intelectual e a proficiência percebidos de modo subjetivo pelo indivíduo, não configurando a aplicação de um teste prático, prova formal de proficiência ou certificação acadêmica que afira faticamente os conhecimentos contábeis e metodológicos do respondente. Essa natureza perceptiva da escala atitudinal embute o viés humano natural da superestimação ou da subestimação de competências por parte da amostra, consistindo em uma delimitação inerente às pesquisas sociais baseadas em *surveys*.

5.5 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

A complexidade inerente à contabilidade governamental e as fronteiras metodológicas declaradas nas limitações deste estudo abrem um vasto e promissor campo para o avanço da produção científica em finanças públicas. Como forma de desdobramento direto dos achados e das restrições inerentes a esta dissertação, sugere-se que futuras investigações transcendam o diagnóstico perceptivo e avancem para a experimentação empírica *in loco*.

Primeiramente, recomenda-se a condução de um estudo de caso único com o intuito de testar a viabilidade operacional e a implantação prática da modelagem *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) em uma secretaria específica (como Saúde ou Educação) de um município polo da AMOP. Considerando a assimetria demográfica extrema e as diferentes realidades financeiras mascaradas pelo agrupamento global, a aplicação restrita do modelo TDABC em um ente de grande porte ofereceria um laboratório ideal para superar as deficiências de sistemas integrados. Essa abordagem metodológica, por ancorar-se em equações de tempo embasadas em observação direta, possui a capacidade de contornar as limitações do conhecimento técnico perceptivo e eliminar a dependência crônica de entrevistas subjetivas com os servidores. Esse aprofundamento empírico permitirá validar se a referida modelagem avança do arcabouço teórico para a efetiva otimização da capacidade ociosa e alocação de recursos na linha de frente do Estado.

Adicionalmente, sob a ótica do comportamento institucional, propõe-se a realização de um estudo longitudinal que contemple a replicação temporal deste exato *survey* após a

deflagração de um ciclo de fiscalização punitiva ativa por parte do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). A presente pesquisa atestou de forma inequívoca o enraizamento da cultura legalista e a forte presença do isomorfismo coercitivo, evidenciando que as prefeituras adotam rotinas burocráticas quase exclusivamente como reação defensiva para evitar sanções legais. A reaplicação deste levantamento após a aplicação de penalidades efetivas aos entes omissos permitirá à comunidade acadêmica avaliar se a coerção e o receio de responsabilização por parte dos prefeitos e secretários atuarão como o verdadeiro motor capaz de alterar os críticos escores de implementação diagnosticados neste modelo (fixados atualmente no patamar de inoperância com média global de 2,18). Esse contraste temporal balizará empiricamente a tese de que, no setor público brasileiro, as inovações contábeis e a governança baseada em resultados ainda dependem umbilicalmente do controle externo coercitivo para deixarem o terreno da adoção cerimonial e de fachada.

REFERÊNCIAS

AGUILÀ, S. In search of financial sufficiency in the Spanish public university: from financing to the cost control and cost management. *Intangible Capital*, v. 12, n. 2, p. 689-707, 2016.

ALEMÃO, M. M. A transposição da gestão de custos do setor privado para o público e o uso da informação de custos como ferramenta gerencial da transparência e combate à corrupção no setor saúde pública. *Revista da CGU*, v. 10, n. 17, p. 980-1004, 2018.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999.

BAPTISTA, Makilim N.; CAMPOS, Dinael Corrêa de. *Metodologias de pesquisa em ciências: análise quantitativa e qualitativa*. 2. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2016.

BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2011.

BITTI, Eugenio José da Silva; AQUINO, André Carlos Busanelli de; CARDOSO, Ricardo Lopes. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, v. 7, n. 3, p. 06-24, 2011.

BORNIA, Antonio Cezar. *Análise de custos: aplicações, planilhas eletrônicas, modelos de alocação e de custeio*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 24 dez. 1986.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 18 nov. 2011.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. 11. ed. Brasília: STN, 2024.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Org.). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2006.

BUSSAB, Wilton de Oliveira; MORETTIN, Pedro Alberto. *Estatística Básica*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugenio José da Silva. Reflexões para um *framework* da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, 2011.

CARVALHO, Daniele da Rocha; OLIVEIRA, Ridalvo Medeiros Alves de; NASCIMENTO, Rozane da Silva Carvalho do. Time-driven activity-based-costing (TDABC) nos congressos brasileiros: um estudo bibliométrico. Brazilian Journal of Business, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 689-707, abr./jun. 2020.

CAVICHIOLI, D. et al. Fatores contingenciais que influenciam na implantação do sistema de informação de custos no setor público. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 11, n. 2, p. 188-204, 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *NBC TSP 34 - Custos no Setor Público*. Brasília, 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *NBC TSP Estrutura Conceitual (R1). Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público*. Brasília, 2025.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Contabilidade de custos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2023.

CRESWELL, John W.; CRESWELL, J. David. *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2021.

DANCEY, Christine P.; REIDY, John. *Estatística sem matemática para psicologia*. 7. ed. Porto Alegre: Penso, 2019.

DANTAS, J. M. M. *Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability*. Tese (Doutorado) – Doutorado Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN), Brasília, 2013.

DAVIS, James A. *Levantamento de dados em sociologia*. Rio de Janeiro: Zahar, 1976.

DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M.; TEZZA, R. Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? Anais... XXIII Congresso Brasileiro de Custos. Porto de Galinhas-PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016.

FIELD, Andy. *Descobrindo a estatística usando o SPSS*. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FRANCO, L. M. G.; NASCIMENTO, C.; ESPEJO, M. M. D. S. B.; VOESE, S. B. Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 7, n. 2, p. 167-183, 2013.

FREITAS, Henrique; OLIVEIRA, Mírian; SACCOL, Amarolinda Zanela; MOSCAROLA, Jean. O método de pesquisa survey. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 105-112, jul./set. 2000.

FREITAS FILHO, R. C. de O. Custos no Setor Público: uma proposta de implantação do sistema de custos da Universidade Federal Rural do Semiárido. 2021. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) - Universidade Federal Rural do Semiárido, Mossoró, 2021.

GIACOMONI, James. *Orçamento governamental: teoria, sistema e processo*. São Paulo: Atlas, 2019.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GIL, Antonio Carlos. *Como fazer pesquisa qualitativa*. Rio de Janeiro: Atlas, 2021.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

GOSSELIN, M.; HENRI, J.; LAURIN, C. Costing governmental services in a reformed environment: unreachable goal or unfinished business? Canadian Public Administration, v. 58, n. 3, p. 384-405, 2015.

HAIR JR., Joseph F. et al. *Análise multivariada de dados*. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

JOHANSSON, T.; SIVERBO, S. Explaining the utilization of relative performance evaluation in local government: a study of Sweden. *Financial Accountability & Management*, v. 25, n. 3, p. 297-324, 2009.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. Boston: Harvard Business School Press, 2007.

KOHAMA, H. Contabilidade pública: teoria e prática. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

KOSMAS, I.; DIMITROPOULOS, P. Activity based costing in public sport organizations: evidence from Greece. *Research Journal of Business Management*, v. 7, n. 2, p. 66-78, 2013.

LANDIS, J. R.; KOCH, G. G. The measurement of observer agreement for categorical data. Biometrics, v. 33, n. 1, p. 159-174, 1977.

LIMA, Diana Vaz de. *Orçamento, contabilidade e gestão no setor público*. 2. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2022.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 739-772, jul./ago. 2009.

MACHADO, N. Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. 9. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2021.

MARÔCO, João; GARCIA-MARQUES, Teresa. Qual a fiabilidade do alfa de Cronbach? Questões antigas e soluções modernas? *Laboratório de Psicologia*, v. 4, n. 1, p. 65-90, 2006.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MATIAS-PEREIRA, José. *Manual de gestão pública contemporânea*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César; SOUTES, Dione Olesczuk. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 69, n. 3, p. 585-604, 2018.

NASCIMENTO, Luiz Paulo do. *Elaboração de projetos de pesquisa: monografia, dissertação, tese e estudo de caso*. Porto Alegre: +A Educação - Cengage Learning Brasil, 2024.

OLIVEIRA, Euzébio Dias de; AQUINO, Joásio de; CESCON, José Antonio. Percepções sobre a adoção de informações de custos como ferramenta de gestão em uma universidade federal. *Revista GESTO: Revista de Gestão Estratégica de Organizações*, Santo Ângelo, v. 11, n. 1, p. 89-111, 2023.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PARANÁ. Lei Complementar nº 113, de 15 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Diário Oficial do Estado, Curitiba, PR, 15 dez. 2005.

PROVENZANO, Márcio; CHEROBINI, Matiél; PESSIN, Rafael Luis; SOUZA, Marcos Antonio de; MACHADO, Débora Gomes. Análise da percepção dos docentes quanto aos

métodos baseados em atividades. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23., 2016, Porto de Galinhas. *Anais [...]*. São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2016.

RAMOS, A. L. M.; LEONE, R. J. G.; SOUZA, L. A.; CRUZ, V. L.; FÉLIX JUNIOR, L. A. Gestão de custos aplicada ao setor público: percepções de gestores e contadores no IFRN. Desenvolve Revista de Gestão do Unilasalle, v. 9, n. 3, p. 77-93, 2020.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L. Custos no Setor Público. Revista de Administração Pública, v. 44, n. 4, p. 789-790, 2010.

SANTOS, V. Gestão de custos no setor público local. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 20, n. 3, p. 30-51, 2015.

SANTOS, L. M. dos; ANDRADE, A. M. de; AZEVEDO, M. S. A importância da implementação do sistema de custos no setor público. Revista Foco, v. 17, n. 12, p. 1-14, 2024.

SANTOS, Thais Luiza Parizotto dos; CESCON, José Antonio; BESEN, Fabíola Graciele. Conceitos de custos: uma análise dos livros de custos disponíveis para o ensino na graduação. Custos e @gronegócio on line, v. 16, n. 3, p. 189-213, jul./set. 2020.

SANTOS, V.; CESCON, J. A.; BESEN, F. G. *Gestão de Custos no Setor Público*. Curitiba: Appris, 2020.

SOARES, Cátia Samara; ROSA, Fabiane Souza da; ZONATTO, Valcemar Carniel da Silva. Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 19, p. 1-15, 2020.

SOUZA, A. A.; BORGERT, A. A relação entre custos e produção de equipes prestadoras de serviços. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 11, n. 22, p. 119-142, 2014.

SOUZA, Miriam A. de; RODRIGUES, Maria de L. dos S. A NBC TSP 34 e a otimização do sistema de custos no setor público. *Revista de Contabilidade Governamental*, v. 12, p. 1-15, 2022.

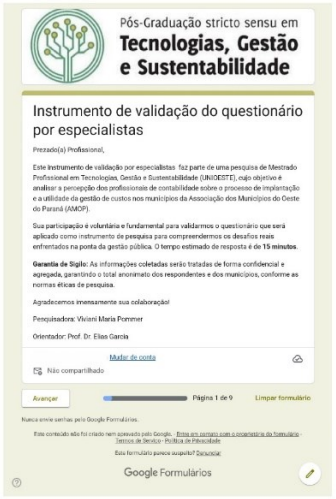
STREINER, D. L. Starting at the beginning: an introduction to coefficient Alpha and internal consistency. Journal of Personality Assessment, v. 80, n. 1, p. 99-103, 2003.

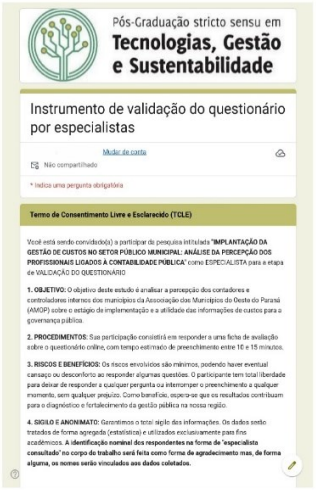
VERBEETEN, F. H. M. Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011.

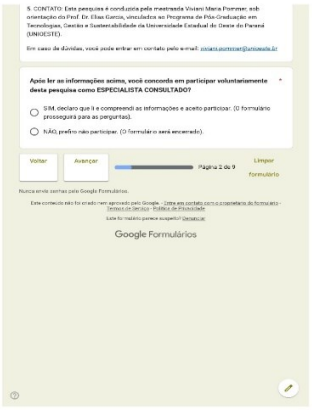
VIEIRA, Elenoir Pacheco; SCHUH, Paulo Luís. A estruturação dos centros de custos como ferramenta de gestão na elaboração do orçamento público: análise na área da saúde em um município do RS. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 31., 2024, São Paulo. *Anais...* São Paulo: ABC, 2024.

WERNKE, R.; JUNGES, I.; LEMBECK, M. Análise comparativa entre os métodos UEP e TDABC. *Custos e @gronegócio online*, v. 10, n. 4, p. 2-26, 2014.

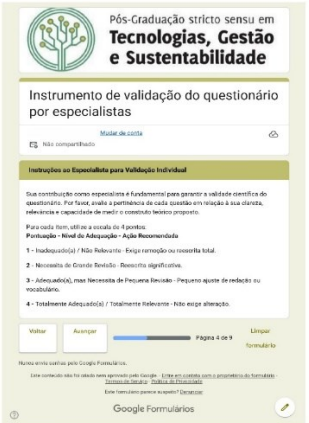
APÊNDICE A – INSTRUMENTO ORIGINAL ENCAMINHADO À BANCA DE ESPECIALISTA


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Instrumento de validação do questionário por especialistas
Prezado(a) Profissional,
Este instrumento de validação por especialistas faz parte de uma pesquisa de Mestrado Profissional em Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade (UNIOESTE), cujo objetivo é analisar a percepção dos profissionais de contabilidade sobre o processo de implantação e a utilidade da gestão de custos nos municípios da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP).
Sua participação é voluntária e fundamental para validarmos o questionário que será aplicado como instrumento de pesquisa para compreendermos os desafios reais enfrentados na ponta da gestão pública. O tempo estimado de resposta é de 15 minutos.
Garantia de Sigilo: As informações coletadas serão tratadas de forma confidencial e agregada, garantindo o total anonimato dos respondentes e dos municípios, conforme as normas éticas de pesquisa.
Agradecemos imensamente sua colaboração!
Pesquisadora: Viviani Maria Pommer
Orientador: Prof. Dr. Elias Garcia
Mudar de conta
Não compartilhado
Avançar
Página 1 de 9
Limpar formulário
Nunca envie senhas pelo Google Formulários.
Este conteúdo não foi criado nem aprovado pelo Google. Entre em contato com o proprietário do formulário - Termos de Serviço - Política de Privacidade
Este formulário parece suspeito? Denunciar
Google Formulários

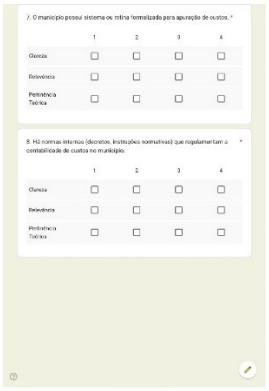

Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Instrumento de validação do questionário por especialistas
Mudar de conta
Não compartilhado
* Indica uma pergunta obrigatória
Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)
Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa intitulada "IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS LIGADOS À CONTABILIDADE PÚBLICA" como ESPECIALISTA para a etapa de VALIDAÇÃO DO QUESTIONÁRIO.
1. OBJETIVO: O objetivo deste estudo é analisar a percepção dos contadores e controladores internos dos municípios da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) sobre o estágio de implementação e a utilidade das informações de custos para a governança pública.
2. PROCEDIMENTOS: Sua participação consistirá em responder a uma ficha de avaliação sobre o questionário online, com tempo estimado de preenchimento entre 10 e 15 minutos.
3. RISCOS E BENEFÍCIOS: Os riscos envolvidos são mínimos, podendo haver eventual cansaço ou desconforto ao responder algumas questões. O participante tem total liberdade para deixar de responder a qualquer pergunta ou interromper o preenchimento a qualquer momento, sem qualquer prejuízo. Como benefício, espera-se que os resultados contribuam para o diagnóstico e fortalecimento da gestão pública na nossa região.
4. SIGILO E ANONIMATO: Garantimos o total sigilo das informações. Os dados serão tratados de forma agregada (estatística) e utilizados exclusivamente para fins acadêmicos. A identificação nominal dos respondentes na forma de "especialista consultado" no corpo do trabalho será feita como forma de agradecimento mas, de forma alguma, os nomes serão vinculados aos dados coletados.


5. CONTATO: Esta pesquisa é conduzida pela mestranda Viviani Maria Pommer, sob orientação do Prof. Dr. Elias Garcia, vinculados ao Programa de Pós-Graduação em Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE).
Em caso de dúvidas, você pode entrar em contato pelo e-mail: viviani.pommer@unioeste.br
Após ler as informações acima, você concorda em participar voluntariamente desta pesquisa como ESPECIALISTA CONSULTADO?
SIM, declaro que li e compreendi as informações e aceito participar. (O formulário prosseguirá para as perguntas).
NÃO, prefiro não participar. (O formulário será encerrado).
Voltar
Avançar
Página 2 de 9
Limpar formulário
Nunca envie senhas pelo Google Formulários.
Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Instrumento de validação do questionário por especialistas
Mudar de conta
Não compartilhado
* Indica uma pergunta obrigatória
Identificação do Especialista
Nome Completo *
Sua resposta
Instituição/Órgão de Atuação *
Sua resposta
Área de Especialidade Principal *
(ex: Contabilidade Pública, Gestão Governamental, Controle Externo)
Sua resposta
Voltar
Avançar
Página 3 de 9
Limpar formulário

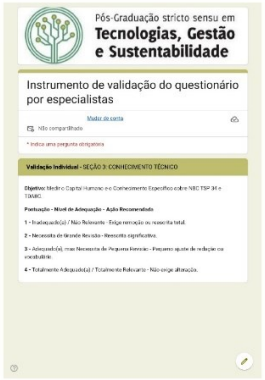

Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Instrumento de validação do questionário por especialistas
Mudar de conta
Não compartilhado
Instruções ao Especialista para Validação Individual
Sua contribuição como especialista é fundamental para garantir a validade científica do questionário. Por favor, avalie a pertinência de cada questão em relação à sua clareza, relevância e capacidade de medir o constructo teórico proposto.
Para cada item, utilize a escala de 4 pontos.
Pontuação - Nível de Adequação - Ação Recomendada
1 - Inadequado(a) / Não Relevante - Exige remoção ou reescrita total.
2 - Necessita de Grande Revisão - Reescrita significativa.
3 - Adequado(a), mas Necessita de Pequena Revisão - Pequeno ajuste de redação ou vocabulário.
4 - Totalmente Adequado(a) / Totalmente Relevante - Não exige alteração.
Voltar
Avançar
Página 4 de 9
Limpar formulário
Nunca envie senhas pelo Google Formulários.
Google Formulários

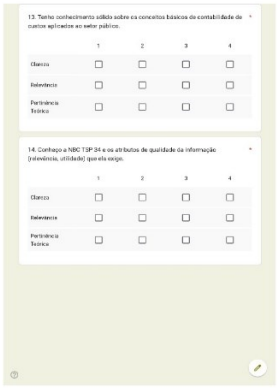

Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Instrumento de validação do questionário por especialistas
Mudar de conta
Não compartilhado
* Indica uma pergunta obrigatória
Validação Individual - SEÇÃO 2: ESTÁGIO DE IMPLEMENTAÇÃO E UTILIDADE
Objetivo: Medir a Maturidade Prática e o Uso Efetivo da Contabilidade de Custos.
Pontuação - Nível de Adequação - Ação Recomendada
1 - Inadequado(a) / Não Relevante - Exige remoção ou reescrita total.
2 - Necessita de Grande Revisão - Reescrita significativa.
3 - Adequado(a), mas Necessita de Pequena Revisão - Pequeno ajuste de redação ou vocabulário.
4 - Totalmente Adequado(a) / Totalmente Relevante - Não exige alteração.

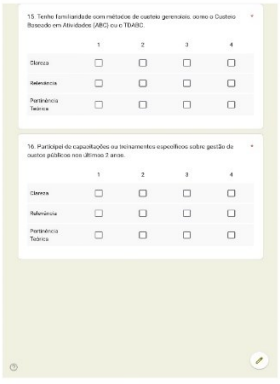

7. O município possui sistema ou rotina formalizada para apuração de custos. *
1 2 3 4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica
8. Há normas internas (decretos, instruções normativas) que regulamentam a contabilidade de custos no município. *
1 2 3 4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica

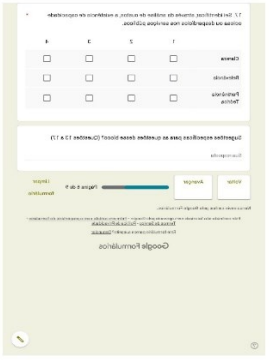

9. A contabilidade de custos é aplicada de forma sistemática e gera relatórios periódicos em pelo menos uma área (ex. Saúde, Educação). *
1 2 3 4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica
10. A gestão municipal utiliza efetivamente as informações de custos para a tomada de decisão e alocação de recursos. *
1 2 3 4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica

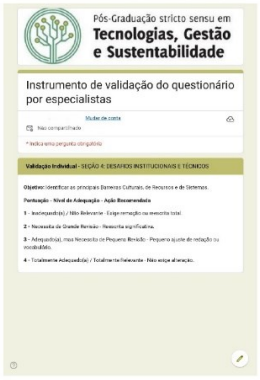

11. As informações de custos são divulgadas de forma clara e acessível no Portal da Transparência. *
1 2 3 4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica
12. O sistema de custos existe formalmente para cumprir exigências legais, mas é pouco utilizado nas rotinas diárias de gestão. *
1 2 3 4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica
Sugestões específicas para as questões desse bloco? (Questões 7 a 12)
Sua resposta
Voltar
Avançar
Página 5 de 9
Limpar formulário


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Instrumento de validação do questionário por especialistas
Mudar de conta
Não compartilhado
* Indica uma pergunta obrigatória
Validação Individual - SEÇÃO 3: CONHECIMENTO TÉCNICO
Objetivo: Medir o Capital Humano e o Conhecimento Específico sobre NBC TSP 34 e TDABC.
Pontuação - Nível de Adequação - Ação Recomendada
1 - Inadequado(a) / Não Relevante - Exige remoção ou reescrita total.
2 - Necessita de Grande Revisão - Reescrita significativa.
3 - Adequado(a), mas Necessita de Pequena Revisão - Pequeno ajuste de redação ou vocabulário.
4 - Totalmente Adequado(a) / Totalmente Relevante - Não exige alteração.

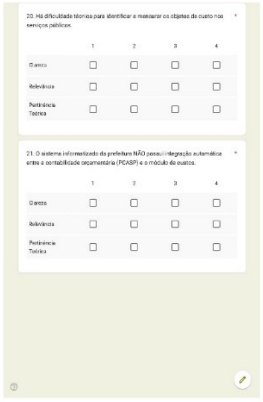

13. Tenho conhecimento sólido sobre os conceitos básicos de contabilidade de custos aplicados ao setor público. *
1 2 3 4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica
14. Conheço a NBC TSP 34 e os atributos de qualidade da informação (relevância, utilidade) que ela exige. *
1 2 3 4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica


15. Tenho familiaridade com métodos de custeio gerenciais, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ou o TDABC. *
1 2 3 4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica
16. Participei de capacitações ou treinamentos específicos sobre gestão de custos públicos nos últimos 2 anos. *
1 2 3 4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica

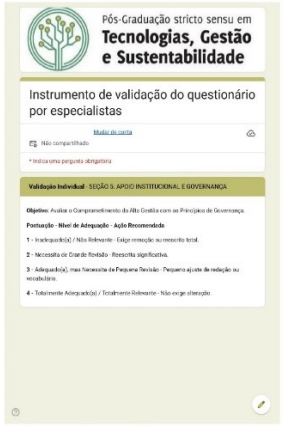


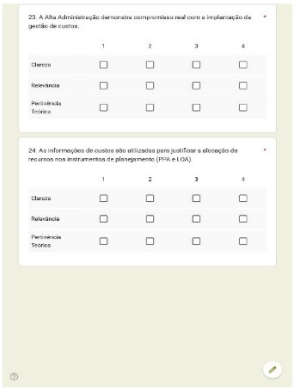

Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Instrumento de validação do questionário por especialistas

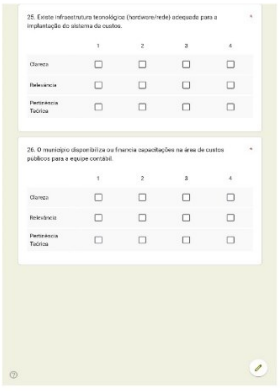


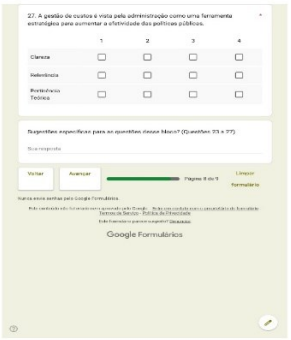



Sugestões específicas para as questões desse bloco? (Questões 18 a 22)
Google Formulários

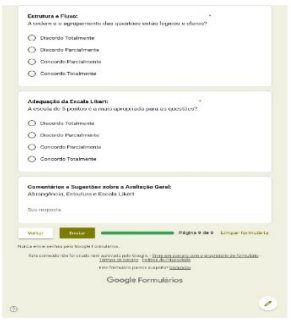

Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Instrumento de validação do questionário por especialistas


23. A Alta Administração demonstra compromisso real com a implantação da gestão de custos.
1
2
3
4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica
24. As informações de custos são utilizadas para justificar a alocação de recursos nos instrumentos de planejamento (PPA e LOA).
1
2
3
4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica


25. Existe infraestrutura tecnológica (hardware/rede) adequada para a implantação do sistema de custos.
1
2
3
4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica
26. O município disponibiliza ou financia capacitações na área de custos públicos para a equipe contábil.
1
2
3
4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica


27. A gestão de custos é vista pela administração como uma ferramenta estratégica para aumentar a efetividade das políticas públicas.
1
2
3
4
Clareza
Relevância
Pertinência Teórica
Sugestões específicas para as questões deste bloco? (Questões 23 a 27)
Sua resposta
Voltar
Avançar
Página 6 de 9
Limpar formulário
Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Instrumento de validação do questionário por especialistas
Mudar de conta
Não compartilhado
* Indica uma pergunta obrigatória
Avaliação Geral do Instrumento
Nesse momento avalie o instrumento de pesquisa (questionário) de forma ampla no que tange a abrangência do instrumento quanto ao que se propõe a mensurar, a estrutura e fluxo da apresentação do questionário e quanto ao uso da escala Likert.
Abrangência:
O questionário cobre todos os aspectos relevantes do tema?
Discordo Totalmente
Discordo Parcialmente
Concordo Parcialmente
Concordo Totalmente


Estrutura e Fluxo:
A ordem e o agrupamento das questões estão lógicos e claros?
Discordo Totalmente
Discordo Parcialmente
Concordo Parcialmente
Concordo Totalmente
Adequação da Escala Likert:
A escala de 5 pontos é a mais apropriada para as questões?
Discordo Totalmente
Discordo Parcialmente
Concordo Parcialmente
Concordo Totalmente
Comentários e Sugestões sobre a Avaliação Geral:
Abrangência, Estrutura e Escala Likert
Sua resposta
Voltar
Enviar
Página 9 de 9
Limpar formulário
Google Formulários

APÊNDICE B – RESPOSTAS PROVENIENTES DA BANCA DE ESPECIALISTAS

BLOCO 01

Avaliador			
7. O município possui sistema ou rotina formalizada para apuração de custos. [Clareza]			
7. O município possui sistema ou rotina formalizada para apuração de custos. [Relevância]			
7. O município possui sistema ou rotina formalizada para apuração de custos. [Pertinência Teórica]			
8. Há normas internas (decretos, instruções normativas) que regulamentam a contabilidade de custos no município. [Clareza]			
8. Há normas internas (decretos, instruções normativas) que regulamentam a contabilidade de custos no município. [Relevância]			
8. Há normas internas (decretos, instruções normativas) que regulamentam a contabilidade de custos no município. [Pertinência Teórica]			
9. A contabilidade de custos é aplicada de forma sistemática e gera relatórios periódicos em pelo menos uma área (ex: Saúde, Educação). [Clareza]			
9. A contabilidade de custos é aplicada de forma sistemática e gera relatórios periódicos em pelo menos uma área (ex: Saúde, Educação). [Relevância]			
9. A contabilidade de custos é aplicada de forma sistemática e gera relatórios periódicos em pelo menos uma área (ex: Saúde, Educação). [Pertinência Teórica]			
10. A gestão municipal utiliza efetivamente as informações de custos para a tomada de decisão e alocação de recursos. [Clareza]			
10. A gestão municipal utiliza efetivamente as informações de custos para a tomada de decisão e alocação de recursos. [Relevância]			
10. A gestão municipal utiliza efetivamente as informações de custos para a tomada de decisão e alocação de recursos. [Pertinência Teórica]			
11. As informações de custos são divulgadas de forma clara e acessível no Portal da Transparência. [Clareza]			
11. As informações de custos são divulgadas de forma clara e acessível no Portal da Transparência. [Relevância]			
11. As informações de custos são divulgadas de forma clara e acessível no Portal da Transparência. [Pertinência Teórica]			
12. O sistema de custos existe formalmente para cumprir exigências legais, mas é pouco utilizado nas rotinas diárias de gestão. [Clareza]			

12. O sistema de custos existe formalmente para cumprir exigências legais, mas é pouco utilizado nas rotinas diárias de gestão. [Relevância]			
12. O sistema de custos existe formalmente para cumprir exigências legais, mas é pouco utilizado nas rotinas diárias de gestão. [Pertinência Teórica]			

BLOCO 02

Avaliador			
13. Tenho conhecimento sólido sobre os conceitos básicos de contabilidade de custos aplicados ao setor público. [Clareza]			
13. Tenho conhecimento sólido sobre os conceitos básicos de contabilidade de custos aplicados ao setor público. [Relevância]			
13. Tenho conhecimento sólido sobre os conceitos básicos de contabilidade de custos aplicados ao setor público. [Pertinência Teórica]			
14. Conheço a NBC TSP 34 e os atributos de qualidade da informação (relevância, utilidade) que ela exige. [Clareza]			
14. Conheço a NBC TSP 34 e os atributos de qualidade da informação (relevância, utilidade) que ela exige. [Relevância]			
14. Conheço a NBC TSP 34 e os atributos de qualidade da informação (relevância, utilidade) que ela exige. [Pertinência Teórica]			
15. Tenho familiaridade com métodos de custeio gerenciais, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ou o TDABC. [Clareza]			
15. Tenho familiaridade com métodos de custeio gerenciais, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ou o TDABC. [Relevância]			
15. Tenho familiaridade com métodos de custeio gerenciais, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ou o TDABC. [Pertinência Teórica]			
16. Participei de capacitações ou treinamentos específicos sobre gestão de custos públicos nos últimos 2 anos. [Clareza]			
16. Participei de capacitações ou treinamentos específicos sobre gestão de custos públicos nos últimos 2 anos. [Relevância]			
16. Participei de capacitações ou treinamentos específicos sobre gestão de custos públicos nos últimos 2 anos. [Pertinência Teórica]			

17. Sei identificar, através da análise de custos, a existência de capacidade ociosa ou desperdícios nos serviços públicos. [Clareza]			
17. Sei identificar, através da análise de custos, a existência de capacidade ociosa ou desperdícios nos serviços públicos. [Relevância]			
17. Sei identificar, através da análise de custos, a existência de capacidade ociosa ou desperdícios nos serviços públicos. [Pertinência Teórica]			

BLOCO 03

Avaliador			
18. A cultura organizacional da prefeitura é focada apenas na execução orçamentária (legalidade), ignorando a visão de custos (eficiência). [Clareza]			
18. A cultura organizacional da prefeitura é focada apenas na execução orçamentária (legalidade), ignorando a visão de custos (eficiência). [Relevância]			
18. A cultura organizacional da prefeitura é focada apenas na execução orçamentária (legalidade), ignorando a visão de custos (eficiência). [Pertinência Teórica]			
19. A falta de capacitação técnica dos servidores dificulta a adoção da contabilidade de custos. [Clareza]			
19. A falta de capacitação técnica dos servidores dificulta a adoção da contabilidade de custos. [Relevância]			
19. A falta de capacitação técnica dos servidores dificulta a adoção da contabilidade de custos. [Pertinência Teórica]			
20. Há dificuldade técnica para identificar e mensurar os objetos de custo nos serviços públicos. [Clareza]			
20. Há dificuldade técnica para identificar e mensurar os objetos de custo nos serviços públicos. [Relevância]			
20. Há dificuldade técnica para identificar e mensurar os objetos de custo nos serviços públicos. [Pertinência Teórica]			
21. O sistema informatizado da prefeitura NÃO possui integração automática entre a contabilidade orçamentária (PCASP) e o módulo de custos. [Clareza]			
21. O sistema informatizado da prefeitura NÃO possui integração automática entre a contabilidade orçamentária (PCASP) e o módulo de custos. [Relevância]			
21. O sistema informatizado da prefeitura NÃO possui integração automática entre a contabilidade orçamentária (PCASP) e o módulo de custos. [Pertinência Teórica]			
22. A falta de cobrança efetiva pelos órgãos de controle externo (Tribunais de Contas) desestimula a priorização da implantação de custos. [Clareza]			
22. A falta de cobrança efetiva pelos órgãos de controle externo (Tribunais de Contas) desestimula a priorização da implantação de custos. [Relevância]			
22. A falta de cobrança efetiva pelos órgãos de controle externo (Tribunais de Contas) desestimula a priorização da implantação de custos. [Pertinência Teórica]			

BLOCO 04

Avaliador			
23. A Alta Administração demonstra compromisso real com a implantação da gestão de custos. [Clareza]			
23. A Alta Administração demonstra compromisso real com a implantação da gestão de custos. [Relevância]			
23. A Alta Administração demonstra compromisso real com a implantação da gestão de custos. [Pertinência Teórica]			
24. As informações de custos são utilizadas para justificar a alocação de recursos nos instrumentos de planejamento (PPA e LOA). [Clareza]			
24. As informações de custos são utilizadas para justificar a alocação de recursos nos instrumentos de planejamento (PPA e LOA). [Relevância]			
24. As informações de custos são utilizadas para justificar a alocação de recursos nos instrumentos de planejamento (PPA e LOA). [Pertinência Teórica]			
25. Existe infraestrutura tecnológica (hardware/rede) adequada para a implantação do sistema de custos. [Clareza]			
25. Existe infraestrutura tecnológica (hardware/rede) adequada para a implantação do sistema de custos. [Relevância]			
25. Existe infraestrutura tecnológica (hardware/rede) adequada para a implantação do sistema de custos. [Pertinência Teórica]			
26. O município disponibiliza ou financia capacitações na área de custos públicos para a equipe contábil. [Clareza]			
26. O município disponibiliza ou financia capacitações na área de custos públicos para a equipe contábil. [Relevância]			
26. O município disponibiliza ou financia capacitações na área de custos públicos para a equipe contábil. [Pertinência Teórica]			
27. A gestão de custos é vista pela administração como uma ferramenta estratégica para aumentar a efetividade das políticas públicas. [Clareza]			
27. A gestão de custos é vista pela administração como uma ferramenta estratégica para aumentar a efetividade das políticas públicas. [Relevância]			
27. A gestão de custos é vista pela administração como uma ferramenta estratégica para aumentar a efetividade das políticas públicas. [Pertinência Teórica]			

AVALIAÇÃO GLOBAL

Avaliador	1	2	3
Abrangência: O questionário cobre todos os aspectos relevantes do tema?	Concordo Parcialmente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
Estrutura e Fluxo: A ordem e o agrupamento das questões estão lógicos e claros?	Concordo Totalmente	Concordo Totalmente	Concordo Totalmente
Adequação da Escala Likert: A escala de 5 pontos é a mais apropriada para as questões?	Concordo Totalmente	Concordo Totalmente	Concordo Totalmente

Comentário e Sugestões dos Especialistas:

Sugestões específicas para as questões desse bloco? (Bloco 01: Questões 7 a 12)

1. Pergunta 9. A pergunta de 2 fatores pode gerar dúvida (Se é aplicada de forma sistemática e se gera relatórios periódicos). Como sugestão, a pergunta pode ser reformulada ou segregada em duas questões. Pergunta 11. Não existe hoje uma normativa explicita que exija a publicação dos dados de custos no Portal Transparência, em que pese seja incontestavelmente uma boa prática. Particularmente eu perguntaria se o Município divulga alguma informação de custo no portal (senti falta desse ponto).
2. Eu acrescentaria na 7. O "seu" município... E na 12. o "existe" por "foi/está" instituído...
3. –

Sugestões específicas para as questões desse bloco? (Bloco 02: Questões 13 a 17)

1. Nenhuma observação.
2. Sugestão: Direcionar as questões à estrutura do ente: "o ente possui estrutura/pessoal com conhecimento", vez que, o sistema pode estar sendo operado por pessoa(s) distinta(s) do respondente. Faria o mesmo com a 14, 15 e 16.
3. "Sugiro os seguintes ajustes: 14. Conheço a NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) e os atributos de qualidade da informação (relevância, utilidade) que ela exige. 15. Tenho familiaridade com métodos de custeio gerenciais, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ou o TDABC. Escrever nome completo para a sigla TDABC."

Sugestões específicas para as questões desse bloco? (Bloco 03: Questões 18 a 22)

1. "Pergunta 21. Trata-se de uma questão onde a pergunta negativa pode induzir o entrevistado a responder de maneira equivocada. Observe que, caso o sistema da prefeitura tenha integração automática, o entrevistado precisa responder que discorda

totalmente (duplo negativo). Como sugestão, todas as perguntas deveriam ser de maneira afirmativa o que certamente evitaria erros de preenchimento. "

2. Sugestões: substituir o termo "prefeitura" por ente/município (18 e 21); "A" falta por "eventual", pois pode não ocorrer em alguns casos (19); e poria no plural "dificuldades técnicas" na 20.
3. –

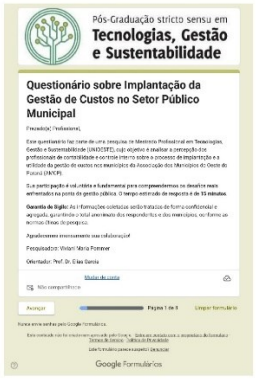
Sugestões específicas para as questões desse bloco? (Bloco 04: Questões 23 a 27)

1. "Pergunta 25. Hoje em dia, o problema raramente é hardware (computador), mas sim Software (Sistemas ERP ruins). Senti falta de uma pergunta focada na qualidade do software. Será que o sistema é adequado? A empresa do software oferece suporte para parametrização do módulo de custos?"
2. Show...
3. –

Comentários e Sugestões sobre a Avaliação Geral: Abrangência, Estrutura e Escala Likert

1. Por fim, o questionário é 100% fechado, entendo a adoção dessa metodologia, entretanto senti falta de uma pergunta aberta onde os entrevistados pudessem expressar sua opinião ou detalhar as principais dificuldades que enfrentam. Fica como sugestão.
2. Sugestão: Incluir um rol de questões relacionadas a eventuais/potenciais resultados obtidos pelo ente a partir da implantação do sistema, quando for o caso... Isso para demonstrar eventuais ganhos advindos da sua implantação...
3. –

APÊNDICE C – INSTRUMENTO MODIFICADO ENCAMINHADO AO TESTE DE APLICAÇÃO


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade

Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal

Prezado(a) Profissional,

Este questionário faz parte de uma pesquisa de Mestrado Profissional em Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade (UNIDERP), cujo objetivo é analisar a percepção dos profissionais de contabilidade a contribuir interno sobre a possível implantação e a utilidade da gestão de custos nos municípios da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP).

Sua participação é voluntária e fundamental para compreendermos os desafios mais enfrentados na gestão de gestão pública. O tempo estimado de resposta é de 15 minutos.

Garantia de Sigilo: As informações coletadas serão tratadas de forma confidencial e agregada, garantindo o total anonimato dos respondentes e dos municípios, conforme as normas éticas de pesquisa.

Agradecemos imensamente sua colaboração!

Pesquisadora: Vivian Maria Pommer

Orientador: Prof. Dr. Elias Garcia

Mudar de conta

Não compartilhado

Avançar

Página 1 de 9

Limpar formulário

Nunca envie senhas pelo Google Formulários.

Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade

Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal

Mudar de conta

Não compartilhado

* Indica uma pergunta obrigatória

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)

Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa intitulada "IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL: A ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS LIGADOS À CONTABILIDADE PÚBLICA".

1. OBJETIVO: O objetivo deste estudo é analisar a percepção dos contadores e contadores internos dos municípios da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) sobre a adoção de implementação e a utilidade das informações de custos para a governança pública.

2. PROCEDIMENTOS: Sua participação consistirá em responder a um questionário online, com tempo estimado de preenchimento entre 10 a 15 minutos.

3. RISCOS E BENEFÍCIOS: Os riscos envolvidos são mínimos, pois do haver eventual cansaço ou desconforto ao responder algumas questões. O participante tem total liberdade para deixar de responder a qualquer pergunta ou interromper o preenchimento a qualquer momento, sem qualquer prejuízo. Como benefícios, espera-se que os resultados contribuam para o diagnóstico e fortalecimento da gestão pública na nossa região.

4. SIGILO E ANONIMATO: Garantimos o total sigilo das informações. Os dados serão tratados de forma agregada (estatística) e utilizados exclusivamente para fins acadêmicos. Não haverá identificação nominal dos respondentes ou dos municípios nos resultados finais da dissertação.


5. CONTATO: Esta pesquisa é conduzida pela mestranda Vivian Maria Pommer, sob orientação do Prof. Dr. Elias Garcia, vinculados ao Programa de Pós-Graduação em Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE).

Em caso de dúvidas, você pode entrar em contato pelo e-mail: vivian.pommer@unioeste.br

Após ler as informações acima, você concorda em participar voluntariamente desta pesquisa? *

SIM, declaro que li e compreendi as informações e aceito participar. (O formulário prosseguirá para as perguntas).

NÃO, prefiro não participar. (O formulário será encerrado).

Voltar

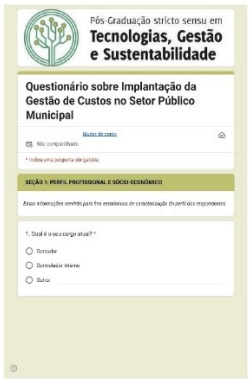
Avançar

Página 2 de 9

Limpar formulário

Nunca envie senhas pelo Google Formulários.

Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade

Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal

Mudar de conta

Não compartilhado

* Indica uma pergunta obrigatória

SEÇÃO 1: PERFIL PROFISSIONAL E SÓCIO-ECONÔMICO

Essas informações servirão para fins estatísticos de caracterização do perfil dos respondentes

1. Qual é o seu cargo atual? *

Contador

Contabilista interno

Outro:


3. Qual é o seu nível de escolaridade? *

Ensino Fundamental Incompleto

Ensino Fundamental Completo

Ensino Médio Incompleto

Ensino Médio Completo

Ensino Superior (Graduação) Incompleto

Ensino Superior (Graduação) Completo

Pós-Graduação (Pós-Graduação) ou Semelhante

Mestrado

Doutorado

Outro:

3. Tempo de atuação na área pública: *

Menos de 2 anos

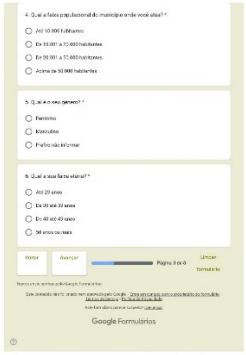
De 2 a 5 anos

5 a 10 anos

11 a 15 anos

15 a 20 anos

Mais de 20 anos


4. Qual a faixa populacional do município onde você atua? *

Até 10.000 habitantes

De 10.001 a 20.000 habitantes

De 20.001 a 50.000 habitantes

Acima de 50.000 habitantes

5. Qual é o seu gênero? *

Feminino

Masculino

Prefiro não informar

6. Qual a sua faixa etária? *

Até 29 anos

De 30 até 39 anos

De 40 até 49 anos

50 anos ou mais

Voltar

Avançar

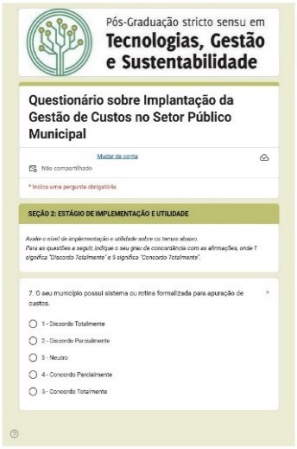
Página 3 de 9

Limpar formulário

Nunca envie senhas pelo Google Formulários.

Google Formulários

•


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade

Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal

Mudar de conta

Não compartilhado

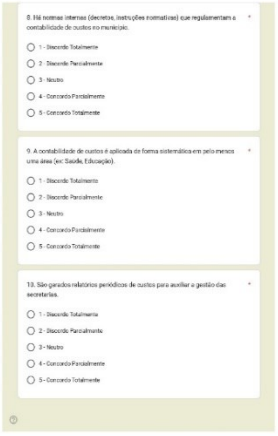
* Indica uma pergunta obrigatória

SEÇÃO 2: ESTÁGIO DE IMPLEMENTAÇÃO E UTILIDADE

Avalie o nível de implementação e utilidade sobre os temas abaixo.
Para as questões a seguir, indique o seu grau de concordância com as afirmações, onde 1 significa "Discordo Totalmente" e 5 significa "Concordo Totalmente".

7. O seu município possui sistema ou rotina formalizada para apuração de custos. *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente


8. Há normas internas (decretos, instruções normativas) que regulamentam a contabilidade de custos no município. *

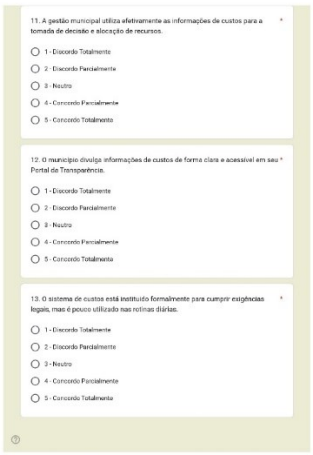
- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

9. A contabilidade de custos é aplicada de forma sistemática em pelo menos uma área (ex: Saúde, Educação). *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

10. São gerados relatórios periódicos de custos para auxiliar a gestão das secretarias. *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente


11. A gestão municipal utiliza efetivamente as informações de custos para a tomada de decisão e alocação de recursos. *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

12. O município divulga informações de custos de forma clara e acessível em seu Portal de Transparência. *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

13. O sistema de custos está instituído formalmente para cumprir exigências legais, mas é pouco utilizado nas rotinas diárias. *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

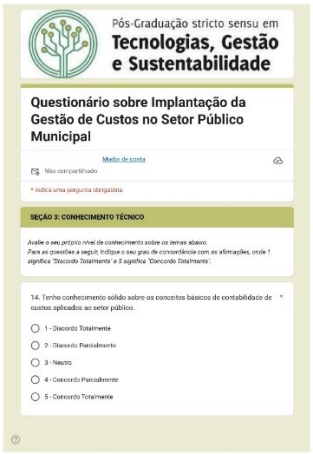

Voltar Avançar Página 4 de 8 Limpar formulário

Nunca envie senhas pelo Google Formulários.

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pelo Google. Denunciar abuso - Termos de Serviço - Política de Privacidade

Pode ficar tudo pronto e voltar depois? Crie o seu

Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade

Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal

Mudar de conta

Não compartilhado

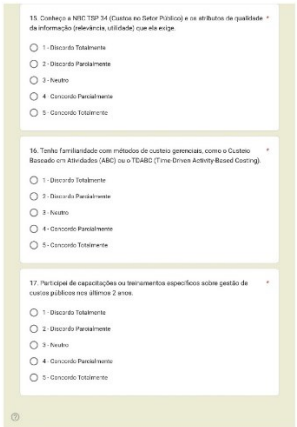
* Indica uma pergunta obrigatória

SEÇÃO 3: CONHECIMENTO TÉCNICO

Avalie o seu próprio nível de conhecimento sobre os temas abaixo.
Para as questões a seguir, indique o seu grau de concordância com as afirmações, onde 1 significa "Discordo Totalmente" e 5 significa "Concordo Totalmente".

14. Tenho conhecimento sólido sobre os conceitos básicos de contabilidade de custos aplicados ao setor público. *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente


15. Conheço a NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) e os atributos de qualidade da informação (relevância, utilidade) que ela exige. *

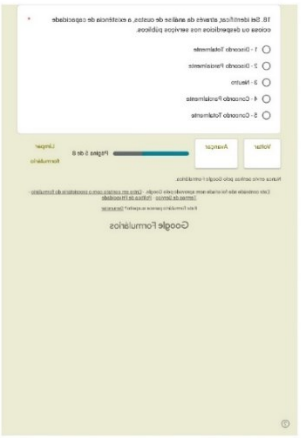
- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

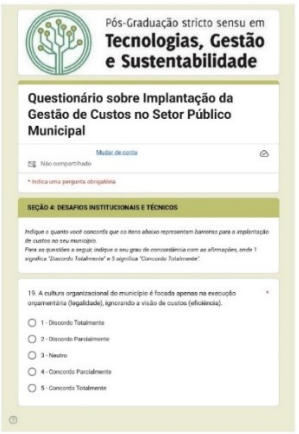
16. Tenho familiaridade com métodos de custeio gerenciais, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ou o TDABC (Time-Driven Activity-Based Costing). *

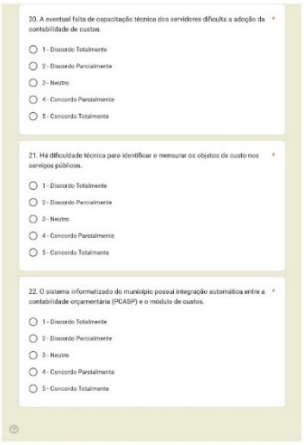
- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

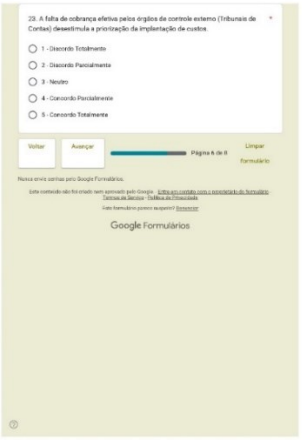
17. Participei de capacitações ou treinamentos específicos sobre gestão de custos públicos nos últimos 2 anos. *

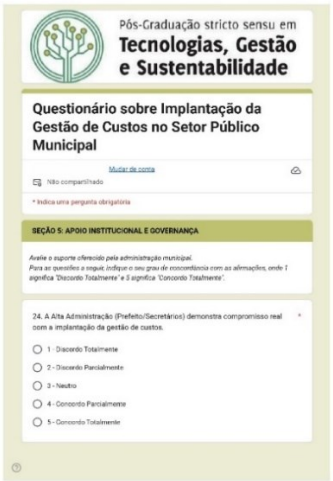
- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

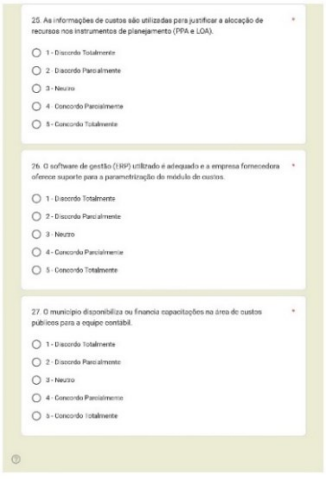


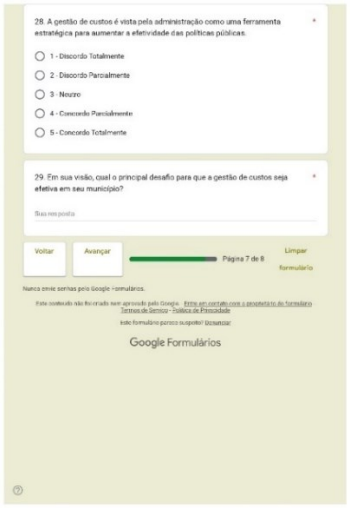

Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal
Mudar de conta
Não compartilhado
* Indica uma pergunta obrigatória
SEÇÃO 4: DESAFIOS INSTITUCIONAIS E TÉCNICOS
Indique o quanto você concorda que os itens abaixo representam barreiras para a implantação de custos no seu município.
Para as questões a seguir, indique o seu grau de concordância com as afirmações, onde 1 significa "Discordo Totalmente" e 5 significa "Concordo Totalmente".
19. A cultura organizacional do município é focada apenas na execução orçamentária (legalidade), ignorando a visão de custos (eficiência). *
1 - Discordo Totalmente
2 - Discordo Parcialmente
3 - Neutro
4 - Concordo Parcialmente
5 - Concordo Totalmente


20. A eventual falta de capacitação técnica dos servidores dificulta a adoção da contabilidade de custos. *
1 - Discordo Totalmente
2 - Discordo Parcialmente
3 - Neutro
4 - Concordo Parcialmente
5 - Concordo Totalmente
21. Há dificuldade técnica para identificar e mensurar os objetos de custo nos serviços públicos. *
1 - Discordo Totalmente
2 - Discordo Parcialmente
3 - Neutro
4 - Concordo Parcialmente
5 - Concordo Totalmente
22. O sistema informatizado do município possui integração automática entre a contabilidade orçamentária (PCASP) e o módulo de custos. *
1 - Discordo Totalmente
2 - Discordo Parcialmente
3 - Neutro
4 - Concordo Parcialmente
5 - Concordo Totalmente


23. A falta de cobrança efetiva pelos órgãos de controle externo (Tribunais de Contas) desestimula a priorização da implantação de custos. *
1 - Discordo Totalmente
2 - Discordo Parcialmente
3 - Neutro
4 - Concordo Parcialmente
5 - Concordo Totalmente
Voltar
Avançar
Página 6 de 8
Limpar formulário
Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal
Mudar de conta
Não compartilhado
* Indica uma pergunta obrigatória
SEÇÃO 5: APOIO INSTITUCIONAL E GOVERNANÇA
Avalie o suporte oferecido pela administração municipal.
Para as questões a seguir, indique o seu grau de concordância com as afirmações, onde 1 significa "Discordo Totalmente" e 5 significa "Concordo Totalmente".
24. A Alta Administração (Prefeito/Secretários) demonstra compromisso real com a implantação da gestão de custos. *
1 - Discordo Totalmente
2 - Discordo Parcialmente
3 - Neutro
4 - Concordo Parcialmente
5 - Concordo Totalmente


25. As informações de custos são utilizadas para justificar a alocação de recursos nos instrumentos de planejamento (PPA e LOA). *
1 - Discordo Totalmente
2 - Discordo Parcialmente
3 - Neutro
4 - Concordo Parcialmente
5 - Concordo Totalmente
26. O software de gestão (ERP) utilizado é adequado e a empresa fornecedora oferece suporte para a parametrização do módulo de custos. *
1 - Discordo Totalmente
2 - Discordo Parcialmente
3 - Neutro
4 - Concordo Parcialmente
5 - Concordo Totalmente
27. O município disponibiliza ou financia capacitações na área de custos públicos para a equipe contábil. *
1 - Discordo Totalmente
2 - Discordo Parcialmente
3 - Neutro
4 - Concordo Parcialmente
5 - Concordo Totalmente


28. A gestão de custos é vista pela administração como uma ferramenta estratégica para aumentar a efetividade das políticas públicas. *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

29. Em sua visão, qual o principal desafio para que a gestão de custos seja efetiva em seu município? *

Sua resposta

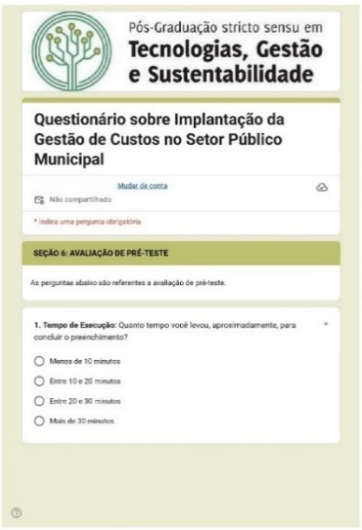
Voltar | Avançar | Página 7 de 8 | Limpar formulário

Nunca envie senhas pelo Google Formulários.

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pelo Google. Entre em contato com o proprietário do formulário
Termos de Serviço - Política de Privacidade

Este formulário parece suspeito? Denunciar

Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade

Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal

Mudar de conta

Não compartilhado

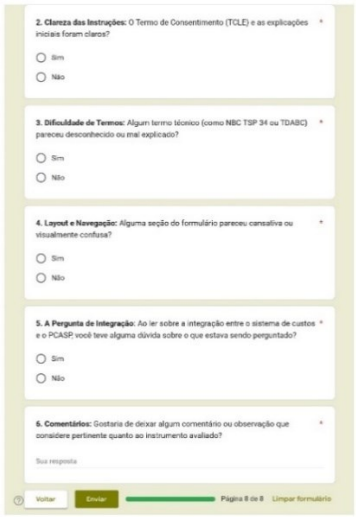
* Indica uma pergunta obrigatória

SEÇÃO 6: AVALIAÇÃO DE PRÉ-TESTE

As perguntas abaixo são referentes a avaliação de pré-teste.

1. Tempo de Execução: Quanto tempo você levou, aproximadamente, para concluir o preenchimento? *

- Menos de 10 minutos
- Entre 10 e 20 minutos
- Entre 20 e 30 minutos
- Mais de 30 minutos


2. Clareza das Instruções: O Termo de Consentimento (TCLE) e as explicações iniciais foram claros? *

- Sim
- Não

3. Dificuldade de Termos: Algum termo técnico (como NBC TSP 34 ou TDABC) pareceu desconhecido ou mal explicado? *

- Sim
- Não

4. Layout e Navegação: Alguma seção do formulário pareceu cansativa ou visualmente confusa? *

- Sim
- Não

5. A Pergunta de Integração: Ao ler sobre a integração entre o sistema de custos e o PCASP, você teve alguma dúvida sobre o que estava sendo perguntado? *

- Sim
- Não

6. Comentários: Gostaria de deixar algum comentário ou observação que considere pertinente quanto ao instrumento avaliado? *

Sua resposta

Voltar | Enviar | Página 8 de 8 | Limpar formulário

APÊNDICE D – RESPOSTAS PROVENIENTES DO TESTE DE APLICAÇÃO

Código do Participante	1	2
1. Qual é o seu cargo atual?	3	1
2. Qual é o seu nível de escolaridade?	6	7
3. Tempo de atuação na área pública:	5	1
4. Qual a faixa populacional do município onde você atua?	1	1
5. Qual é o seu gênero?	2	1
6. Qual a sua faixa etária?	3	2
7. O seu município possui sistema ou rotina formalizada para apuração de custos.	1	1
8. Há normas internas (decretos, instruções normativas) que regulamentam a contabilidade de custos no município.	1	1
9. A contabilidade de custos é aplicada de forma sistemática em pelo menos uma área (ex: Saúde, Educação).	2	1
10. São gerados relatórios periódicos de custos para auxiliar a gestão das secretarias.	2	1
11. A gestão municipal utiliza efetivamente as informações de custos para a tomada de decisão e alocação de recursos.	2	1
12. O município divulga informações de custos de forma clara e acessível em seu Portal da Transparência.	2	1
13. O sistema de custos está instituido formalmente para cumprir exigências legais, mas é pouco utilizado nas rotinas diárias.	1	1
14. Tenho conhecimento sólido sobre os conceitos básicos de contabilidade de custos aplicados ao setor público.	3	1
15. Conheço a NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) e os atributos de qualidade da informação (relevância, utilidade) que ela exige.	1	1
16. Tenho familiaridade com métodos de custeio gerenciais, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ou o TDABC (Time-Driven Activity-Based Costing).	1	4
17. Participei de capacitações ou treinamentos específicos sobre gestão de custos públicos nos últimos 2 anos.	1	1
18. Sei identificar, através da análise de custos, a existência de capacidade ociosa ou desperdícios nos serviços públicos.	3	1
19. A cultura organizacional do município é focada apenas na execução orçamentária (legalidade), ignorando a visão de custos (eficiência).	5	5
20. A eventual falta de capacitação técnica dos servidores dificulta a adoção da contabilidade de custos.	3	5
21. Há dificuldade técnica para identificar e mensurar os objetos de custo nos serviços públicos.	3	5
22. O sistema informatizado do município possui integração automática entre a contabilidade orçamentária (PCASP) e o módulo de custos.	3	1
23. A falta de cobrança efetiva pelos órgãos de controle externo (Tribunais de Contas) desestimula a priorização da implantação de custos.	5	5
24. A Alta Administração (Prefeito/Secretários) demonstra compromisso real com a implantação da gestão de custos.	3	1
25. As informações de custos são utilizadas para justificar a alocação de recursos nos instrumentos de planejamento (PPA e LOA).	3	1
26. O software de gestão (ERP) utilizado é adequado e a empresa fornecedora oferece suporte para a parametrização do módulo de custos.	3	1
27. O município disponibiliza ou financia capacitações na área de custos públicos para a equipe contábil.	1	1
28. A gestão de custos é vista pela administração como uma ferramenta estratégica para aumentar a efetividade das políticas públicas.	3	3

29. Em sua visão, qual o principal desafio para que a gestão de custos seja efetiva em seu município?

1. sem opinião
2. Conhecimento técnico dos profissionais contábeis, software adequado e equipe paralela preparada para executar e dar o suporte necessário.
3. Não tenho opinião
4. Envolvimento de funcionários fora do setor contábil
5. Cidade pequena os gestores não dão muita priorização o que dificulta o alinhamento
6. Conscientização da equipe de gestão e da equipe técnica, conhecimento técnico da equipe administrativa das mais variadas secretarias, softwares, organização de fluxo e rotinas administrativas que possibilitem a apuração e controle dos custos individualizados dos serviços e produtos ofertados.
7. Resistencia a mudança e falta de conhecimento de outros setores da administração.

Avaliação da Equipe de Teste:

1. Tempo de Execução: Quanto tempo você levou, aproximadamente, para concluir o preenchimento? (1 – Menos de 10 min; 2 – Entre 10 e 20 min)						
2	1	1	1	2	1	2
2. Clareza das Instruções: O Termo de Consentimento (TCLE) e as explicações iniciais foram claros? (1 – Sim; 2 – Não)						
1	1	1	1	1	1	1
3. Dificuldade de Termos: Algum termo técnico (como NBC TSP 34 ou TDABC) pareceu desconhecido ou mal explicado? (1 – Sim; 2 – Não)						
1	2	2	1	1	2	2
4. Layout e Navegação: Alguma seção do formulário pareceu cansativa ou visualmente confusa? (1 – Sim; 2 – Não)						
2	2	2	2	2	2	2
5. A Pergunta de Integração: Ao ler sobre a integração entre o sistema de custos e o PCASP, você teve alguma dúvida sobre o que estava sendo perguntado? (1 – Sim; 2 – Não)						
1	2	2	2	1	2	2

6. Comentários: Gostaria de deixar algum comentário ou observação que considere pertinente quanto ao instrumento avaliado?

1- Para as questões de 5 opções, discordo totalmente a concordo totalmente, foi difícil mensurar qual a resposta mais adequada, pois para algumas delas a minha resposta seria simplesmente "sim" ou "não". Ou ainda também "desconheço", tanto que para questões que desconheço a resposta, usei a opção "neutro".

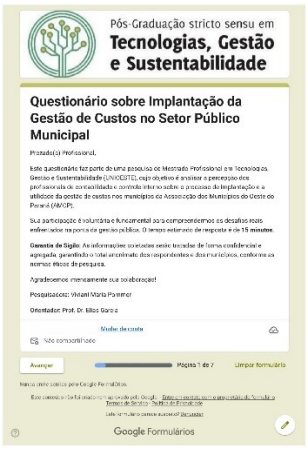
2- Muito bem elaborado, da forma como foi desenvolvido será capaz de identificar as principais dificuldades de cada Município.

3- Obrigatoriedade do TCE

4- Não

5- Não
6- As perguntas são de fácil compreensão.
7- não

APÊNDICE E – INSTRUMENTO FINAL


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade

Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal

Prezado(a) Profissional,

Este questionário faz parte da pesquisa de Mestrado Profissional em Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade (UNIGESTE), cujo objetivo é analisar a percepção dos profissionais de contabilidade e controle interno sobre o processo de implantação e a utilidade da gestão de custos nos municípios da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP).

Sua participação é voluntária e fundamental para compreendermos os desafios reais enfrentados na prática de gestão pública. O tempo estimado de resposta é de 15 minutos.

Garantia de Sigilo: As informações coletadas serão tratadas de forma confidencial e agregada, garantindo o total anonimato dos respondentes e dos municípios, conforme as normas éticas de pesquisa.

Agradecemos imensamente sua colaboração!

Pesquisadora: Vivianí Maria Pommer

Orientador: Prof. Dr. Elias Garcia

Modo de conte
Não compartilhado

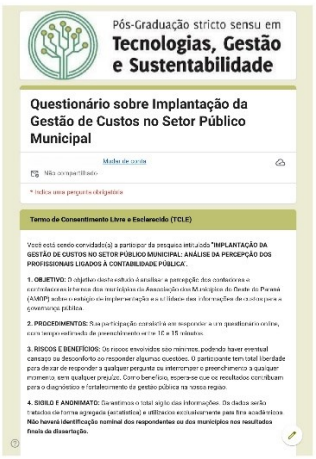
Avançar Página 1 de 7 Limpar formulário

Nunca envie senhas pelo Google Formulários.

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pelo Google. Denunciar abuso - Termos de Serviço - Política de Privacidade

Este formulário parece suspeito? Denunciar

Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade

Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal

Modo de conte
Não compartilhado

* Indica uma pergunta obrigatória

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)

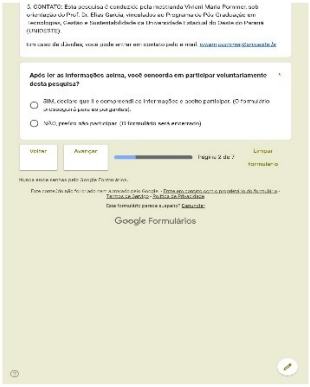
Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa intitulada "IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS LIGADOS À CONTABILIDADE PÚBLICA".

1. OBJETIVO: O objetivo deste estudo é analisar a percepção dos contadores e controladores internos dos municípios da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) sobre a relação da implementação e utilidade das informações de custos para a governança pública.

2. PROCEDIMENTOS: Sua participação consistirá em responder a um questionário online, com tempo estimado de preenchimento entre 10 e 15 minutos.

3. RISCOS E BENEFÍCIOS: Os riscos envolvidos são mínimos, podendo haver eventual cansaço ou desconforto ao responder algumas questões. O participante tem total liberdade para deixar de responder a qualquer pergunta ou interromper o preenchimento a qualquer momento, sem qualquer prejuízo. Como benefício, esperase que os resultados contribuam para o diagnóstico e fortalecimento da gestão pública na nossa região.

4. SIGILO E ANONIMATO: Garantimos o total sigilo das informações. Os dados serão tratados de forma agregada (estatística) e utilizados exclusivamente para fins acadêmicos. Não haverá identificação nominal dos respondentes ou dos municípios nos resultados finais da dissertação.


3. CONTATO: Esta pesquisa é conduzida pela mestranda Viviani Maria Pommer, sob a orientação do Prof. Dr. Elias Garcia, vinculados ao Programa de Pós Graduação em Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIGESTE).

Em caso de dúvidas, você pode entrar em contato pelo e-mail: viviani.pommer@unioeste.br

Após ler as informações acima, você concorda em participar voluntariamente desta pesquisa? *

SIM, declaro que li e compreendi as informações e aceito participar. (O formulário avançará para as próximas questões).

NÃO, prefiro não participar. (O formulário será encerrado).

Voltar Avançar Página 2 de 7 Limpar formulário

Nunca envie senhas pelo Google Formulários.

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pelo Google. Denunciar abuso - Termos de Serviço - Política de Privacidade

Este formulário parece suspeito? Denunciar

Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade

Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal

Modo de conte
Não compartilhado

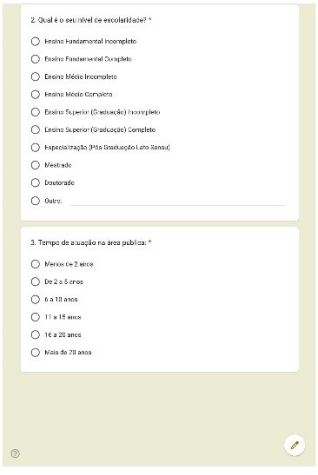
* Indica uma pergunta obrigatória

SEÇÃO 1: PERFIL PROFISSIONAL E SÓCIO-ECONÔMICO

Estas informações servirão para fins estatísticos de caracterização do perfil dos respondentes

1. Qual é o seu cargo atual? *

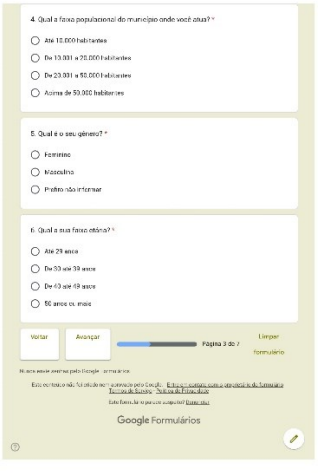
Contador
Controlador interno
Outro:


2. Qual é o seu nível de escolaridade? *

Ensino Fundamental Incompleto
Ensino Fundamental Completo
Ensino Médio Incompleto
Ensino Médio Completo
Ensino Superior (Graduação) Incompleto
Ensino Superior (Graduação) Completo
Especialização (Pós-Graduação Lato Sensu)
Mestrado
Doutorado
Outro:

3. Tempo de atuação na área pública: *

Menos de 2 anos
De 2 a 5 anos
6 a 10 anos
11 a 15 anos
16 a 20 anos
Mais de 20 anos


4. Qual a faixa populacional do município onde você atua? *

Até 10.000 habitantes
De 10.001 a 20.000 habitantes
De 20.001 a 50.000 habitantes
Acima de 50.000 habitantes

5. Qual é o seu gênero? *

Feminino
Masculino
Prefiro não informar

6. Qual a sua faixa etária? *

Até 29 anos
De 30 até 39 anos
De 40 até 49 anos
50 anos ou mais

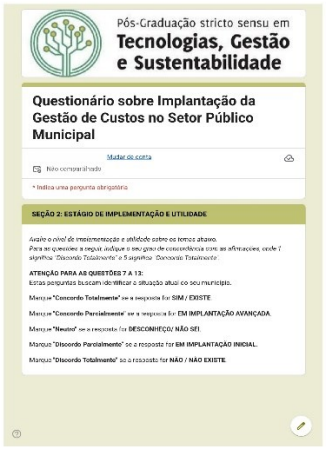
Voltar Avançar Página 3 de 7 Limpar formulário

Nunca envie senhas pelo Google Formulários.

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pelo Google. Denunciar abuso - Termos de Serviço - Política de Privacidade

Este formulário parece suspeito? Denunciar

Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade

Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal

Mudar de conta

Não compartilhado

* Indica uma pergunta obrigatória

SEÇÃO 2: ESTÁGIO DE IMPLEMENTAÇÃO E UTILIDADE

Avalie o nível de implementação e utilidade sobre os temas abaixo.
Para as questões a seguir, indique o seu grau de concordância com as afirmações, onde 1 significa "Discordo Totalmente" e 5 significa "Concordo Totalmente".

ATENÇÃO PARA AS QUESTÕES 7 A 13:
Estas perguntas buscam identificar a situação atual do seu município.

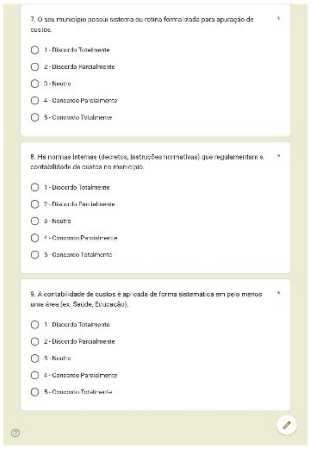
Marque **"Concordo Totalmente"** se a resposta for **SIM / EXISTE**.

Marque **"Concordo Parcialmente"** se a resposta for **EM IMPLANTAÇÃO AVANÇADA**.

Marque **"Neutro"** se a resposta for **DESCONHEÇO/ NÃO SEI**.

Marque **"Discordo Parcialmente"** se a resposta for **EM IMPLANTAÇÃO INICIAL**.

Marque **"Discordo Totalmente"** se a resposta for **NÃO / NÃO EXISTE**.


7. O seu município possui sistema ou rotina formalizada para apuração de custos. *

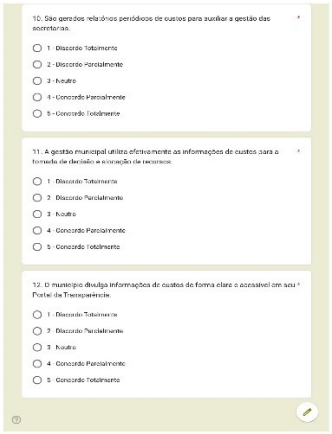
- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

8. Há normas internas (decretos, instruções normativas) que regulamentem a contabilidade de custos no município. *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

9. A contabilidade de custos é aplicada de forma sistemática em pelo menos uma área (ex. Saúde, Educação). *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente


10. São gerados relatórios periódicos de custos para auxiliar a gestão das secretarias. *

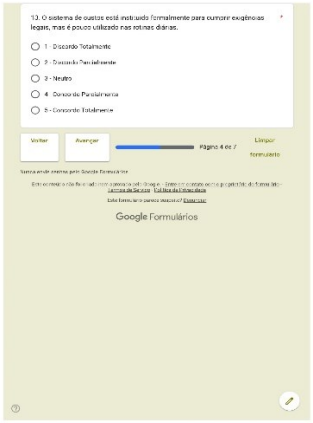
- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

11. A gestão municipal utiliza efetivamente as informações de custos para a tomada de decisão e alocação de recursos. *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

12. O município divulga informações de custos de forma clara e acessível em seu Portal da Transparência. *

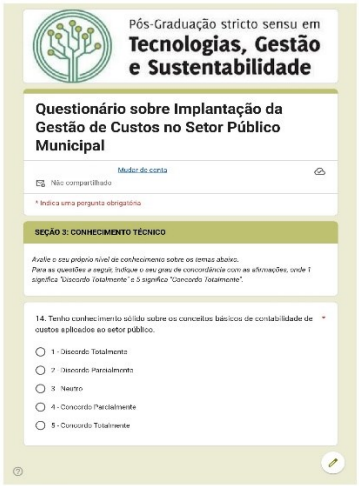
- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente


13. O sistema de custos está instituído formalmente para cumprir exigências legais, mas é pouco utilizado nas rotinas diárias. *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

Voltar Avançar Página 4 de 7 Limpar formulário

Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade

Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal

Mudar de conta

Não compartilhado

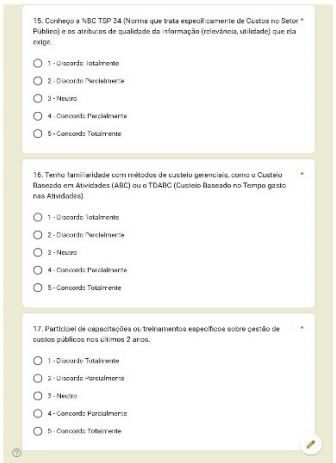
* Indica uma pergunta obrigatória

SEÇÃO 3: CONHECIMENTO TÉCNICO

Avalie o seu próprio nível de conhecimento sobre os temas abaixo.
Para as questões a seguir, indique o seu grau de concordância com as afirmações, onde 1 significa "Discordo Totalmente" e 5 significa "Concordo Totalmente".

14. Tenho conhecimento sólido sobre os conceitos básicos de contabilidade de custos aplicados ao setor público. *

- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente


15. Conheço a NBC TSP 34 (Norma que trata especificamente de Custos no Setor Público) e os atributos de qualidade da informação (relevância, utilidade) que ela exige. *

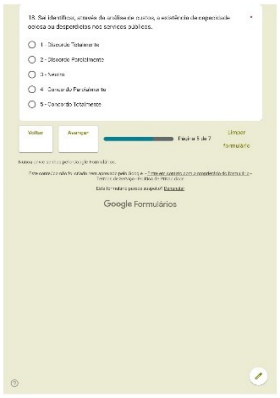
- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

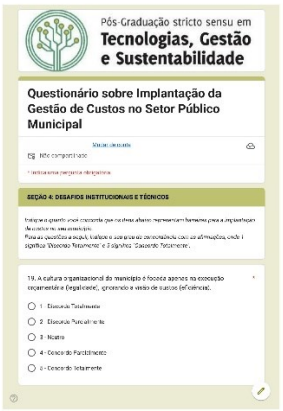
16. Tenho familiaridade com métodos de custeio gerenciais, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ou o TDABC (Custeio Baseado no Tempo gasto nas Atividades). *

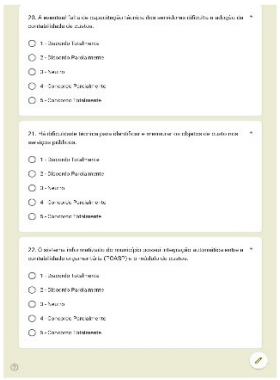
- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

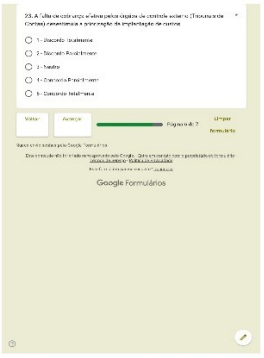
17. Participei de capacitações ou treinamentos específicos sobre gestão de custos públicos nos últimos 2 anos. *

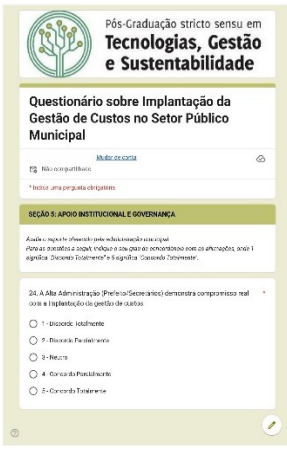
- 1 - Discordo Totalmente
- 2 - Discordo Parcialmente
- 3 - Neutro
- 4 - Concordo Parcialmente
- 5 - Concordo Totalmente

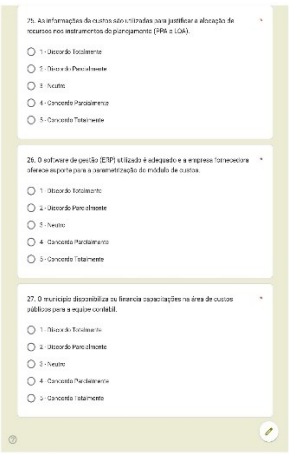


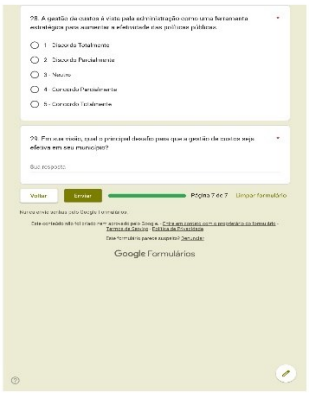

Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal
SEÇÃO 4: DESAFIOS INSTITUCIONAIS E TÉCNICOS




Google Formulários


Pós-Graduação stricto sensu em
Tecnologias, Gestão e Sustentabilidade
Questionário sobre Implantação da Gestão de Custos no Setor Público Municipal
SEÇÃO 5: APOIO INSTITUCIONAL E GOVERNANÇA




28. A gestão de custos é vista pela administração como uma ferramenta estratégica para aumentar a efetividade das políticas públicas.
1 - Discordo Totalmente
2 - Discordo Parcialmente
3 - Neutro
4 - Concordo Parcialmente
5 - Concordo Totalmente
29. Em sua visão, qual o principal desafio para que a gestão de custos seja efetiva em seu município?
Sua resposta
Voltar
Enviar
Página 7 de 7
Limpar formulário
Google Formulários

APÊNDICE F – RESPOSTAS PROVENIENTES DA APLICAÇÃO DO INSTRUMENTO FINAL

BLOCO PERFIL

Código do Participante																																								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1
2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2
1. Qual é o seu cargo atual?																																								
2. Qual é o seu nível de escolaridade?																																								
								0																																
3. Tempo de atuação na área pública:																																								
4. Qual a faixa populacional do município onde você atua?																																								
5. Qual é o seu gênero?																																								
6. Qual a sua faixa etária?																																								

– Sobre a opção OUTROS na questão 2: Técnico em Contabilidade com CRC

BLOCO 01

Código do Participante																																								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1
2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2
7. O seu município possui sistema ou rotina formalizada para apuração de custos.																																								
8. Há normas internas (decretos, instruções normativas) que regulamentam a contabilidade de custos no município.																																								
9. A contabilidade de custos é aplicada de forma sistemática em pelo menos uma área (exemplo: Saúde, Educação).																																								
10. São gerados relatórios periódicos de custos para auxiliar a gestão das secretarias.																																								
11. A gestão municipal utiliza efetivamente as informações de custos para a tomada de decisão e alocação de recursos.																																								
12. O município divulga informações de custos de forma clara e acessível em seu Portal da Transparência.																																								
13. O sistema de custos está instituído formalmente para cumprir exigências legais, mas é pouco utilizado nas rotinas diárias.																																								

BLOCO 02

Código do Participante																																								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1
2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2
14. Tenho conhecimento sólido sobre os conceitos básicos de contabilidade de custos aplicados ao setor público.																																								
15. Conheço a NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) e os atributos de qualidade da informação (relevância, utilidade) que ela exige.																																								
16. Tenho familiaridade com métodos de custeio gerenciais, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ou o TDABC (Time-Driven Activity-Based Costing).																																								
17. Participei de capacitações ou treinamentos específicos sobre gestão de custos públicos nos últimos 2 anos.																																								
18. Sei identificar, através da análise de custos, a existência de capacidade ociosa ou desperdícios nos serviços públicos.																																								

BLOCO 03

Código do Participante																																							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1
2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2
19. A cultura organizacional do município é focada apenas na execução orçamentária (legalidade), ignorando a visão de custos (eficiência).																																							
20. A eventual falta de capacitação técnica dos servidores dificulta a adoção da contabilidade de custos.																																							
21. Há dificuldade técnica para identificar e mensurar os objetos de custo nos serviços públicos.																																							
22. O sistema informatizado do município possui integração automática entre a contabilidade orçamentária (PCASP) e o módulo de custos.																																							
23. A falta de cobrança efetiva pelos órgãos de controle externo (Tribunais de Contas) desestimula a priorização da implantação de custos.																																							

BLOCO 04

Código do Participante																																								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1
2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2
24. A Alta Administração (Prefeito/Secretários) demonstra compromisso real com a implantação da gestão de custos.																																								
25. As informações de custos são utilizadas para justificar a alocação de recursos nos instrumentos de planejamento (PPA e LOA).																																								
26. O software de gestão (ERP) utilizado é adequado e a empresa fornecedora oferece suporte para a parametrização do módulo de custos.																																								
27. O município disponibiliza ou financia capacitações na área de custos públicos para a equipe contábil.																																								
28. A gestão de custos é vista pela administração como uma ferramenta estratégica para aumentar a efetividade das políticas públicas.																																								

BLOCO 05 – Pergunta aberta

29. Em sua visão, qual o principal desafio para que a gestão de custos seja efetiva em seu município?

1. Falta de interesse de dos gestores, e a colaboração da equipe
2. O principal desafio é a escassez de servidores, que mal conseguem cumprir as obrigações legais e rotineiras, não havendo tempo disponível para uma gestão de custos mais efetiva. E quem não é da área, inclusive gestor, não entende a importância e relevância.
3. Entendo que é a contratação de uma equipe técnica permanente específica, ou seja, habilitada em concurso público com experiência comprovada na área.
4. Qualificação pessoal
5. A mudança cultural dos servidores envolvidos no processamento das informações e tomada de decisões
6. capacitação e disponibilidade de efetivo
7. A falta de vontade da alta administração com os custos, dando ênfase na questão da Administração com o imediatismo da eleição.
8. Exigência dos órgãos de fiscalização
9. Em uma nova gestão, é natural que as prioridades administrativas se concentrem, inicialmente, na solução de problemas básicos e urgentes, especialmente aqueles que impactam diretamente a continuidade dos serviços públicos essenciais. Nesse contexto, a implantação de instrumentos gerenciais mais complexos, como o sistema de gestão de custos, tende a ocorrer posteriormente, à medida que a administração consolida seus processos internos, regulariza pendências herdadas e estabiliza a execução orçamentária e financeira. Soma-se a isso a limitação de pessoal, a qual implica aumento do índice de comprometimento da folha de pagamento, restringindo, no curto prazo, a ampliação de equipes técnicas dedicadas a novas frentes de gestão.
10. Resistencia a mudanças
11. O setor público tem muitas normas, leis para serem seguidos. A implementação de custos pode ser necessária, mas existem muitas outras prioridades. Município pequeno não consegue servidor efetivo ou um departamento que fique responsável para esta implementação. A receita esta cada vez mais baixa em comparação com os serviços

demandados, como saúde e educação, obras públicas. E a contratação de mais profissionais acaba sendo um problema financeiro, pois outros setores acabam precisando, e o que não é obrigatório fica pra depois.

12. Capacitação
13. Falta de controle, pelos gestores (secretários/diretores) na execução orçamentária e financeira das despesas.
14. Falta de cobrança de implantação
15. Interesse dos prefeitos, capacitação e ferramentas adequadas.
16. Ter um melhor planejamento das ações
17. Interesse doa gestores. Enxergar na contabilidade instrumento de gestão, coleta de informações para a tomada de decisões.
18.
19.
20. Conscientização da alta administração da importância e impactos da gestão de custos.
21. Para uma gestão eficiente de custos precisa de mais pessoal e investimento em capacitação. É difícil explicar isso para políticos que nunca tiveram contato com gestão de custos em suas vidas. Geralmente eles tratam como se fosse gerenciar um pequeno negócio onde o dono sabe tudo cuida de tudo. As vezes até tem uma intenção de mudar mas os mesmos esperam isso de um ou dois funcionários que já estão sobrecarregado por causa das questões legais, não existe um entendimento que teria que haver pessoas exclusivas e treinadas para determinadas atividades pois existe altas demandas para implantar um processo de gestão de custos eficiente além da colaboração dos demais setores.
22. Produzir informações confiáveis e úteis para a tomada de decisão, integrando corretamente planejamento, execução orçamentária, contabilidade e controle.
23. Somente será efetiva se for obrigatória a ser feita
24. Não vejo como desafio, o que falta talvez é que um modelo ou um projeto seja apresentado para a gestão conhecer, analisar e implantar essa ferramenta. Os sistemas atuais de gestão que estão implantado não disponibiliza módulo que incentive ou que cobre esse trabalho. Os próprios órgãos de controle ainda não tem esse atividade como ferramenta obrigatória.
25. A cobrança por parte dos órgãos fiscalizatórios como tce - stn

26. Os gestores municipais e agentes políticos ter uma visão correta e comprometimento com os custos e as contas públicas.
27. Exigência pelo controle externo - Tribunal de Contas
28. A mudança cultural
29. Fazer com que gestores públicos entendam que tem que seguir o planejamento
30. REGRAS COM LEGISLAÇÃO VIGENTE OBRIGATÓRA
31. Software robusto, compromisso e estrutura de pessoal, além da adoção de procedimentos do pipcp que ainda não foram implementados.
32. Capacitação e treinamento para servidores e incentivo por parte do gestores
33. Falta apoio dos gestores, que o consideram desnecessário, e cobranças por parte dos órgãos fiscalizadores, que não estimulam sua adoção.
34. Cobrança por parte dos órgãos fiscalizadores e o entendimento por parte da ADM pública da necessidade e utilidade da contabilidade de custos nas tomadas de decisões.
35. O controle interno precisa apresentar uma proposta de controle de custos ao gestor
36. Falta de profissionais e softwares habilitados para implantação do sistema de custos
37. Falta de capacitação para tal
38. Falta de servidores qualificados na área financeira.
39. Burocracia.
40. A interligação do sistema de custos com os sistemas estruturantes
41. Implantar e colocar na cabeça do gestor a real necessidade.
42. Um ERP que atenda às necessidades dos usuários e servidores qualificados para analisar e discutir a realidade do órgão
43. Colaboração e interesse da alta administração assim como dos servidores envolvidos
44. Enquanto não for obrigatório não será feito. Eqto não tiver uma exigência na prática. Tce cobrando não vai ser feito
45. Cultura organizacional.
46. Pensamento Político
47. Treinamento
48. Sem comentários
49. Vontade dos gestores
50. Capacitação comportamental
51. Vontade e conhecimento sobre a importância por parte da gestão.

52. Há vários desafios, mas o principal deles é que a maioria dos gestores não se importa com a contabilidade. E além disso temos um agravante, o contador do nosso município é extremamente desatualizado e nem se quer consegue emitir um relatório no sistema. A contabilidade é feita por dois auxiliares administrativos, uma analista administrativa e uma assessoria meia boca. Alem disso, somos limitados pelo contador, pois muitas situações ele não permite que possamos tomar a frente. Sendo assim, fazemos o que podemos e não podemos fazer nada além do que nos é permitido!
53. qualificação técnica e falta de profissionais
54. Capacitação geral para os servidores nessa área específica, não apenas para contabilidade. Investimento na área com mais profissionais e formações continuadas!!
55. O maior desafio não é técnico é cultural e gerencial, transformar a contabilidade pública de um instrumento meramente legal em uma ferramenta real de tomada de decisão.
56. Estou a pouco tempo nessa área, ainda me ambientando.
57. O conhecimento técnico é a chave para implantação da gestão de custos.
58. Infelizmente a baixa quantidade de profissionais contábeis, a alta demanda de obrigações fiscais e rotina diária da prefeitura acabam fazendo com que isso seja o principal fator que dificulte uma implantação de gerenciamento por custos, porém, acredito que existam muitos outros para além destes.
59. Qualificação – comprometimento
60. Resistencia dos graus hierárquicos.
61. Capacitação e decisão do gestor
62. Capacitação técnica, compromisso da administração e cobrança dos órgãos de controle
63. Moralidade mesmo. Os sistemas estão aí, as normas estão aí, mas há uma preocupação em engessar-se a si próprio. A Administração Pública não investe em produtividade, investe em pessoas. Precisa-se, por exemplo, de quatro pessoas para fazer o trabalho de uma só.
64. Que os gestores entendam a sua importância
65. Capacitação e profissionais
66. Capacitação
67. Capacitação do Servidor Responsável
68. A gestão de custos ainda é vista apenas como tarefa burocrática, e não como uma ferramenta estratégica, enfrentando resistência de alguns funcionários e até mesmo do prórpio gestor.

69. Consciência dos benefícios que a gestão pode trazer e conhecimento técnico para implementar
70. Manter o bom trabalho atual.
71. Na minha opinião, o maior desafio para a implantação da gestão de custos no município ou municípios, seja o entendimento dos gestores de que a contabilidade de custos será uma ferramenta que auxiliará na tomada de decisões, evitar desperdícios, e melhor alocação dos recursos públicos nas áreas que realmente necessitam de recursos.
72. capacitação e iniciativa da gestão municipal
73. Primeiramente o desafio é sobre a Visão do Gestor entender que a contabilidade custos formal traz economia ao municipio e a despesa empregada pra o funcionamento desse departamento é na verdade um investimento. Deve haver estruturação de departamento de custos com responsáveis específicos nessa função com capacitação continua. A mensuração de custos existe no município de maneira informal. Antes das ações de gastos, existe um cálculo comum que é feito através de práticas simples de costume, o que precisa é que essa prática fique constante e seja adequada realmente a formalidade de custos.
74. Inicialmente precisa de pessoas capacitadas na área para posteriormente implantar o sistema completo.
75. Falta entendimento sobre a importância dessa implementação.
76. Falta capacidade técnica para o Setor Contábil e tecnologia limitada. e falta de interesse dos Secretários e Prefeitos.
77. conhecimento e aplicação
78. Exigência Legal
79. A exigência do cumprimento legal da contabilidade e a falta de pessoal capacitado para realizar análises de custos, somada a sistemas informatizados inadequados
80. A quantidade de servidores disponíveis afeta na gestão de custos
81. Para ser efetiva, ela deve ser obrigatória
82. A baixa arrecadação do município, aliado ao elevado número de funcionários e setores do município, bem como o alto custo de setores como saúde e assistência social.