

**CPT585 - FATORES CONTINGENCIAIS QUE AFETAM A IMPLEMENTAÇÃO  
DO SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO  
(SICSP): UM ESTUDO DE CASO MÚLTIPLO**

**Autoria**

**DENIZE CAVICHIOLI**

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANA

**SIDNEI CELERINO DE SOUZA**

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANA

**Clóvis Fiirst**

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU

**Resumo**

A utilização de um sistema de custos é fundamental para o controle e tomada de decisões nas organizações, sejam elas públicas ou privadas. No setor público a utilização de custos encontra-se em fase inicial e apresenta muitos desafios. Diante disso, o estudo teve por objetivo analisar como os fatores contingenciais influenciam a implantação do SICSP. O estudo justifica-se sob a perspectiva prática ou profissional, por estudar as barreiras da implementação do SICSP. Sob a perspectiva teórica, o estudo busca acrescentar resultados à Teoria Contingencial, especialmente pelo fato que não existem estudos que relacionam a Teoria Contingencial ao setor público, por meio dos fatores contingenciais. Há ainda a justificativa sob a perspectiva acadêmica, visto que a pesquisa busca contribuir para a pesquisa científica na área de contabilidade pública em um momento de convergência aos padrões internacionais. A metodologia utilizada quanto aos objetivos foi explicativa, quanto à abordagem do problema, qualitativa e em relação aos procedimentos, a pesquisa é classificada como um estudo de caso múltiplo, no qual foram selecionados dois casos, constituídos por duas prefeituras do Estado do Paraná, os quais foram analisados com maior profundidade. Como principais resultados, obteve-se que os seis fatores contingenciais possuem pelo menos um aspecto que influencia na implementação do SICSP. Como destaques, ocorrem influências por meio da sociedade em geral, pelo fator legislação, pelo atual momento econômico do país, estrutura do capital intelectual, armazenamento e integração de dados e porte medido pela população.

## FATORES CONTINGENCIAIS QUE AFETAM A IMPLEMENTAÇÃO DO SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO (SICSP): UM ESTUDO DE CASO MÚLTIPLO

### RESUMO

A utilização de um sistema de custos é fundamental para o controle e tomada de decisões nas organizações, sejam elas públicas ou privadas. No setor público a utilização de custos encontra-se em fase inicial e apresenta muitos desafios. Diante disso, o estudo teve por objetivo analisar como os fatores contingenciais influenciam a implantação do SICSP. O estudo justifica-se sob a perspectiva prática ou profissional, por estudar as barreiras da implementação do SICSP. Sob a perspectiva teórica, o estudo busca acrescentar resultados à Teoria Contingencial, especialmente pelo fato que não existem estudos que relacionam a Teoria Contingencial ao setor público, por meio dos fatores contingenciais. Há ainda a justificativa sob a perspectiva acadêmica, visto que a pesquisa busca contribuir para a pesquisa científica na área de contabilidade pública em um momento de convergência aos padrões internacionais. A metodologia utilizada quanto aos objetivos foi explicativa, quanto à abordagem do problema, qualitativa e em relação aos procedimentos, a pesquisa é classificada como um estudo de caso múltiplo, no qual foram selecionados dois casos, constituídos por duas prefeituras do Estado do Paraná, os quais foram analisados com maior profundidade. Como principais resultados, obteve-se que os seis fatores contingenciais possuem pelo menos um aspecto que influencia na implementação do SICSP. Como destaques, ocorrem influências por meio da sociedade em geral, pelo fator legislação, pelo atual momento econômico do país, estrutura do capital intelectual, armazenamento e integração de dados e porte medido pela população.

**Palavras-chave:** SICSP; Setor Público; Estudo de Caso; Contingência.

### 1 INTRODUÇÃO

A utilização de um sistema de custos é fundamental para o controle e tomada de decisões nas organizações, sejam elas públicas ou privadas. Tal elemento é utilizado pelas empresas do setor privado que almejam lucratividade em seus produtos e serviços. No setor público os objetivos são diferentes e o uso de custos encontra-se em fase inicial, que apresenta desafios para sua implantação. Tal fase é retratada nos estudos de Bitti, Aquino e Cardoso (2011), Silva, Fank e Scarpin (2011), Carneiro, Silva Neto, Locks e Santos (2012) e Fiirst (2016).

Em virtude da convergência das Normas de Contabilidade com os padrões internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) deliberou que as entidades públicas devem utilizar um sistema para controle de seus custos, o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). O SICSP, de acordo com o CFC (2011), por meio da NBCT 16.11, tem a função de registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública, sendo que a mesma norma estabelece a obrigatoriedade do SICSP em todas as entidades do setor público. Assim, destaca-se a importância que esse elemento proporciona às entidades, ao ser implantado, conforme destacam Freitas, Freitas e Gomes (2014).

A Teoria Contingencial, de acordo com Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009), preconiza que não existem soluções únicas para a resolução de problemas organizacionais. Nesse sentido, os fatores contingenciais podem explicar fenômenos dentro das organizações, especificamente o que está dificultando a implementação do SICSP nas entidades públicas.

Além disso, cabe destacar que os contadores e *controllers* das entidades públicas são profissionais diretamente envolvidos com o processo de custos e, portanto, estão envolvidos

nesse processo de convergência. Nesse sentido, Dias, Gondrige, Clemente, Espejo e Voese (2009) asseveram que o contador público exerce papel fundamental no sucesso de qualquer reforma decorrente de mudança na administração pública. No que se refere ao *controller*, Silva (2014) enfatiza que a função de controle está presente em todos os níveis das organizações, atuando em todos os processos.

Sendo assim, surge a questão de pesquisa: Como os fatores contingenciais influenciam a adoção do sistema de custos no setor público? Este estudo tem por objetivo analisar como os fatores contingenciais influenciam a implantação do SICSP.

A pesquisa justifica-se sob a perspectiva prática ou profissional, por estudar as barreiras da implementação do SICSP, ao passo em que busca contribuir no entendimento do assunto e na tomada de decisões para cumprir essa obrigatoriedade e melhorar os processos gerenciais relacionados a custos no setor público. Sob a perspectiva teórica, o estudo justifica-se por acrescentar resultados à Teoria Contingencial, especialmente pelo fato que não existem estudos que relacionam a Teoria Contingencial ao setor público. Há ainda a justificativa sob a perspectiva acadêmica, visto que a pesquisa busca contribuir para a pesquisa científica na área de contabilidade pública em um momento de convergência aos padrões internacionais.

O estudo foi desenvolvido na área de Contabilidade Pública, tendo como assunto o SICSP, utilizando a Teoria da Contingência como teoria de base, na forma de estudo de caso e realizado entre os meses de agosto de 2016 e junho de 2017, limitando-se a pesquisar os *controllers* e contadores dos órgãos do poder executivo dos municípios do Paraná. Para tanto, houve a seleção de dois casos, correspondentes a duas prefeituras do estado do Paraná, que foram estudados com profundidade.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Teoria Contingencial

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

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

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

A referida teoria possui seis fatores situacionais contingenciais que retratam variáveis que qualificam os ambientes interno e externo da organização e que podem afetar sua estrutura e desempenho (Marques, 2012). Tais fatores consistem em Ambiente Externo, Estrutura, Estratégia, Tecnologia, Tecnologia da Informação e Porte.

O Ambiente, de acordo com Beuren e Fiorentin (2014), é um fator de contingência externo à organização e, ao passo em que sofre mudanças, afeta o quadro interno, havendo a necessidade de sua exploração por parte das empresas, para reduzir a incerteza. Chenhall (2003) assevera que os atributos do ambiente estão mudando e devem ser incluídos em estudos futuros. Pode-se afirmar que o ambiente é um fator inserido na Teoria da Contingência que não depende da empresa, compreendendo uma externalidade, mas que pode afetá-la, e portanto precisa ser observado e estudado para que seu impacto ocorra de forma positiva.

A Estrutura Organizacional corresponde à especificação de diferentes papéis para membros organizacionais ou tarefas para grupos, de modo a garantir que as atividades da organização sejam realizadas, sendo que pode ser executada com base em termos de descentralização de autoridade, estruturação de atividades, interdependência e orientação orgânica-mecanicista (Chenhall, 2003). Considerando o que foi supracitado, a Estrutura consiste na divisão de tarefas entre os diferentes membros de uma organização, e essa divisão pode acarretar a existência de uma hierarquia. Tal elemento consiste em um fator interno que pode afetar de maneira positiva ou negativa uma entidade.

Para Silva (2013), a Estratégia é o elemento que tem foco nas decisões e no posicionamento estratégico da organização. A autora afirma que tomando como base a Teoria Contingencial, a característica estratégica da organização afeta a sua estrutura, o tipo de informação gerencial requerida e a maneira como tal informação é utilizada. A estratégia representa um fator interno à organização, e devido a sua alta representatividade, pode até mesmo influenciar outros fatores contingenciais. Portanto, precisa ser coordenado dentro de uma organização, de maneira a gerar benefícios para a mesma.

A Tecnologia possui muitos significados no comportamento da organização e refere-se, de forma geral, ao modo como os processos de trabalho da organização operam, que inclui hardware (como máquinas e ferramentas), materiais, pessoas, software e conhecimento, existindo três tipos genéricos de tecnologia, que são a complexidade, a incerteza de tarefas e a interdependência (Chenhall, 2003). Diante das evidências encontradas nos estudos supracitados, pode observar-se que a Tecnologia equivale a um elemento interno à organização, cabendo a ela o seu controle para que possa ser um fator positivo.

A Tecnologia de Informação equivale a um conjunto de recursos computacionais para manipulação e geração de informações/conhecimentos, sendo seus componentes o *hardware*, o *software*, os sistemas de telecomunicação e a gestão de dados e informações (Rezende & Abreu, 2000). É um fator contingencial que demanda investimentos e atualização por parte das organizações, consistindo em um elemento interno que pode afetar um sistema de gestão. A Tecnologia da Informação é um fator contingencial que demanda investimentos e atualização, consistindo em um elemento interno que pode afetar um sistema de gestão.

O porte corresponde ao tamanho da entidade, sendo que para medi-lo, Chenhall (2003) afirma que existem várias maneiras de estimá-lo, que podem ser lucros, volume de vendas, ativos, valorização social e dos empregados. O tamanho ou porte pode ser medido sob vários aspectos, porém o que se ressalta é que empresas maiores tendem a ter um controle maior, o que faz com que tal fato influencie a gestão das organizações.

Após explanação acerca da Teoria Contingencial, evidenciada nessa subseção, a seguir apresenta-se uma explanação acerca do SICSP.

## 2.2 Subsistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP)

De acordo com a NBC T 16.11, o SICSP deve estar adaptado ao processo de planejamento e orçamento, de forma que seja capaz de permitir o controle entre o orçado e o executado. Goularte, Behr e Tomasel (2015) afirmam que a utilização do SIC proporcionará aperfeiçoamento nos benefícios oferecidos à sociedade, já que os gestores públicos necessitam

gerir com eficiência os recursos adquiridos e consumidos para cumprirem suas atribuições. De acordo com Rosa, Silva e Soares (2015), a implantação dos padrões internacionais facilita a comparação das demonstrações contábeis das entidades públicas, além de contribuir para o aumento da confiabilidade e transparência das informações.

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

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

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 Delineamento da Pesquisa

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa apresenta característica explicativa por analisar a influência e relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é tida como qualitativa por analisar de forma detalhada alguns casos. Em relação aos procedimentos, a pesquisa é classificada como um estudo de caso múltiplo porque analisou com profundidade dois casos.

Para a realização do estudo de caso múltiplo, foram selecionados dois casos, constituídos por duas prefeituras localizadas no Estado do Paraná, os quais foram analisados com maior profundidade. A escolha desses casos deu-se por conveniência e o critério utilizado para escolha foi o porte do município, afim de comparar os resultados.

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

No que se refere à análise dos dados, as entrevistas foram transcritas e procedeu-se a análise de conteúdo, que foi operacionalizada por meio de quadros com os principais relatos dos entrevistados. Ademais, foram feitas notas de campo com os dados decorrentes das observações e dos documentos obtidos para a realização da triangulação.

Para a realização da coleta e análise de dados do estudo foram utilizadas fontes primárias, observação, entrevista e análise de documentos. O andamento da coleta de dados foi orientado por um protocolo de estudo de caso, dividido em quatro partes: visão geral do projeto

de estudo de caso, procedimentos de campo, questões do estudo de caso e guia para relatório de estudo de caso.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Caracterização das Entidades

As entidades analisadas são entidades públicas do poder executivo municipal localizadas no Estado do Paraná, ou seja, prefeituras. O Quadro 01 salienta algumas características dessas entidades.

Quadro 01 – Caracterização das Entidades

Entidades	Cargos dos Respondentes	Número de Contadores	Número de Controladores Internos	Ano de Emancipação do Município	População do Município
Entidade 1	Controladores Internos e Contador	15	3	1951	316.00
Entidade 2	Controlador Interno e Contador	1	1	1986	4.400

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Conforme o Quadro 01, a entidade 1 possui 15 contadores e 3 controladores internos, dentre os quais foram entrevistados 2 controladores internos e 1 contador. Além disso, o município da entidade 1 possui aproximadamente 316.000 habitantes e foi emancipado no ano de 1951.

Já a entidade 2 possui 1 contador e 1 controlador interno, que foram entrevistados. Ademais, o município da entidade 2 possui aproximadamente 4.400 habitantes e foi emancipado no ano de 1986.

### 4.2 Fatores Contingenciais que Influenciam o SICSP

A Teoria Contingencial, segundo Frezatti et al. (2009), prescreve que não há uma estrutura organizacional única que funcione de fato em todas as organizações. Os fatores contingenciais retratam variáveis que qualificam os ambientes interno e externo da organização e que podem afetar sua estrutura e desempenho (Marques, 2012).

Sendo assim, nessa subseção foi identificado como os fatores contingenciais (Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia, Tecnologia da Informação, Estratégia e Porte) influenciam a implementação do SICSP.

#### 4.2.1 Ambiente Externo

O primeiro fator contingencial pesquisado foi o ambiente externo. O ambiente externo, segundo Hawley (1968), representa todos os fenômenos que são externos à população estudada e que a influenciam potencial ou realmente. Nesse contexto, tal fator contingencial das entidades públicas foi investigado por meio da influência da sociedade geral, dos órgãos de controle, do momento econômico do país, da NBC T 16.11, do fator legislação, da exigência da sociedade por transparência e da complexidade dos serviços finalísticos exigidos pela sociedade, fatos que consideraram-se com possível influência nas entidades públicas e, conseqüentemente, no processo gerencial de implementação do SICSP.

Os entrevistados foram questionados sobre a influência da sociedade em geral na implementação do SICSP e os relatos foram os seguintes:

Eu acho que ainda não, ela poderá ser no futuro, porque hoje acho que as instituições de controle e verificação, elas ainda não têm essa clareza da importância do sistema de custos, não vislumbram como isso poderia ocorrer na administração pública, mas acho que no futuro vão ter relevância no sentido de pressionar para que aconteça de fato. (Entrevistado 2)

Eu acredito que pode ser, porque se alguém cobrar os teus custos, vai ter que adaptar isso e implantar o sistema. (Entrevistado 4)

[...]A gente sabe que o observatório funciona muito bem, mas não tenho conhecimento da nossa região, principalmente o oeste, o nosso município, que faz parte da AMOP, não tem essa influência. Então não vejo a sociedade muito preocupada com isso. (Entrevistado 5)

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

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

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

O segundo aspecto analisado do Ambiente Externo foi a exigência da implementação do SICSP pelos órgãos de controle, tais como o Tribunal de Contas e o Ministério Público. Os principais relatos são os seguintes:

Ainda não. Eu acho que está na fase de desenvolvimento pelo Governo Federal ainda, e esses órgãos de controle vão exigir quando ele for obrigatório, antes disso eles orientam, eles dizem que é bom, mas acho que até para os próprios órgãos de controle é novidade isso ainda. (Entrevistado 2)

[...] se fosse obrigatória essa implementação do sistema de custos, o Tribunal poderia até colocar nas regras para você, como condição para imprimir uma certidão, tirar uma certidão, operação de crédito ou liberatória de recursos. (Entrevistado 5)

De acordo com os relatos evidenciados, a implementação do SICSP não está sendo exigida pelos órgãos de controle. Isso pode ser confirmado pelo fato do SIM-AM não exigir informações sobre custos. O SIM-AM é um sistema implantado pelo Tribunal de Contas do Paraná, para envio das informações municipais.

Na Figura 01, a seguir, é apresentado o layout do SIM-AM do estado do Paraná, por meio do qual percebe-se a exigência de informações, mas que não há nada que exija custos.

Figura 01 – Layout do SIM-AM



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

Sob a justificativa de que o Brasil estar passando por momentos de crise, como afirma a Revista Exame.com (2017), os entrevistados foram questionados se o atual momento econômico vivenciado pelo país influencia a implementação do SICSP, já que este pode ser um instrumento para melhorar a qualidade do gasto público. Diante disso, houveram relatos que denotam a influência da crise econômica na implementação do SICSP, mas, também, foi destacado um outro fato, enfatizando que a implementação do SICSP acarretaria em gastos para o poder público, o que poderia não ser oportuno em um momento de crise.

A NBC T 16.11 é a última das Novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, expedida pelo CFC, e dispõe sobre a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresenta o SICSP. Os entrevistados foram questionados se ela influencia na implementação e afirmaram que a norma foi um marco inicial para a implementação do SICSP, mas que ela ainda não está sendo observada quanto ao seu cumprimento e tende a ser um processo demorado, conforme afirma o entrevistado 2: “Eu acho que o avanço desse projeto de convergência das normas de contabilidade às normas internacionais é o que mais vai influenciar, só que é demorado no meu ponto de vista”.

Tais afirmações têm respaldo nos estudos de Araújo, Carneiro e Santana (2015) e Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015), os quais apesar de terem sido estudados outros estados, constataram que existem poucas ações para a implementação do sistema de custos nos municípios. Destaca-se que a norma existe desde 2011 e tais estudos referem-se ao ano de 2015, evidenciando que o fato de sua existência não exerce influência sobre a implementação.

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

A maioria dos entrevistados acredita na influência da legislação na implementação do SICSP, como pode ser visto no relato do Entrevistado 5, por exemplo:

[...] no meu ponto de vista, a legislação se ela tiver influência e acompanhar, for exigido, aí vai funcionar. Caso contrário, só falar em termos de gestão, custos de gestão, aí vai por muito tempo, principalmente os municípios pequenos, não vão implementar.

Os achados são semelhantes ao estudo de Silva (2013), no qual a regulação fiscal, presente na fala dos gestores da área administrativa, interfere nas negociações de aquisição de



materiais e, em especial, no modelo fiscal adotado, o que enfatiza que influenciam ou interferem nos processos gerenciais.

Os entrevistados foram questionados sobre a exigência da sociedade por mais transparência. Alguns entrevistados percebem essa influência por conseguir “provar” melhor alguns processos e pelo fato do SICSP dar mais condição de transparência. Já outras visões não são favoráveis a essa influência, e algumas até questionam o que a sociedade exige enquanto transparência, como o relato do Entrevistado 2, por exemplo:

Não sei. Acho que a sociedade, ela exige informação, mas hoje as coisas estão de uma maneira que as pessoas exigem uma informação, mas elas não sabem nem o que elas estão buscando, até mesmo os observatórios sociais e tal, acho que eles não estão tecnicamente estruturados para saber o que precisam de informação.

O último aspecto do Ambiente Externo averiguado foi a complexidade dos serviços finalísticos, se pode influenciar na implementação do SICSP. Percebeu-se comentários que discordam da sua influência, ao passo em que um ressalta que o SICSP pode trazer vantagens aos usuários dos serviços finalísticos, o que evidencia uma possível influência.

#### 4.2.2 Estrutura

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

Para iniciar a análise sobre a Estrutura das entidades, houveram questionamentos sobre a estrutura do capital intelectual. Os entrevistados declararam que há influência da estrutura do capital intelectual e, ainda, o Entrevistado 4 relatou não existir essa estrutura em seu município. Tais relatos são confirmados pela Nota de Campo 02 (2017), onde foram salientadas as seguintes evidências: “[...]não existe um setor de custos na entidade, não há um profissional com atribuições referentes ao SICSP, nem legislação que determine a existência de tal setor, não existe pessoal suficiente e capacitado para a implementação do SICSP”.

Os entrevistados foram questionados se haveria necessidade de contratação de novos funcionários para a implementação do SICSP. Seguem algumas respostas:

Talvez pela quantidade de pessoas, não pela capacidade, pela capacidade a gente tem. Talvez não conseguiria montar uma equipe só pra isso. Nesse sentido, de ter que montar outra equipe, talvez precisaria de mais pessoas, não pela capacidade, pela capacidade hoje já tem. (Entrevistado 1)

Eu vejo uma situação um pouco difícil de dizer que talvez precisaria aumentar a estrutura de funcionalismo ou não. [...] por ser algo novo, você não tem ideia, não tem como mensurar isso, o tamanho que será, o impacto que vai ter. (Entrevistado 3)

Os relatos apontam que, para os entrevistados, seria necessária a contratação de novos funcionários para a implementação do SICSP, pois a quantidade de funcionários do quadro existente não seria adequada para atender a demanda gerada por tal implementação. Tais resultados concordam com o estudo de Lovato (2015), que concluiu existir uma carência de pessoal qualificado tecnicamente para a implantação e utilização do SICSP bem como se salienta, ainda, que o quantitativo de pessoal é insuficiente em muitos dos casos pesquisados.

Além da contratação de novos funcionários, questionou-se aos entrevistados sobre a capacitação profissional. Os cinco entrevistados afirmam existir influência da capacitação profissional sobre a implementação do SICSP. Ressalta-se, assim, o quão é essencial que sejam dados treinamentos para os funcionários. Os órgãos de controle que costumam capacitar os profissionais ligados à administração pública ainda não realizaram treinamentos sobre o assunto. A questão de capacitação profissional por meio de treinamentos caracteriza a especialização e padronização de tarefas, que corresponde à estrutura mecanicista. Para Chenhall (2003), controles mecanicistas dependem de regras formais, procedimentos operacionais padronizados e rotinas.

Questionados sobre a flexibilidade da estrutura organizacional, com exceção do Entrevistado 5, os entrevistados comentaram sobre a não existência de flexibilidade na estrutura organizacional, para que fosse possível a implementação do SICSP. Surgiram, ainda, comentários sobre a estrutura organizacional depender do gestor.

No nosso município, eu acredito que sim, pela estrutura, se fosse o caso de implementar amanhã, depois, tiver mais recursos e disponibilizar mais recursos humanos, não vejo problema. (Entrevistado 5)

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

O último aspecto investigado do fator Estrutura foi sobre a forma de elaboração dos programas, se influencia na implementação do SICSP. Ressalta-se o relato do Entrevistado 3, que afirma a existência da influência e ligação dos programas com o processo.

Tudo influencia, então tudo está atrelado.[...] O nosso orçamento ou as nossas peças orçamentárias aqui elaboradas, elas são bem elaboradas. Eu creio que o nosso orçamento como um todo, desde o PPA, LDO, LOA e tal são feitos assim com muito critério e as pessoas envolvidas são muito competentes para isso. (Entrevistado 3)

Ainda, outros comentários afirmam que a implementação do SICSP não está em nenhum momento, prevista nos programas de governo.

#### 4.2.3 Tecnologia

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

O primeiro questionamento aos entrevistados sobre o fator contingencial Tecnologia foi sobre a existência de um sistema operacional (software) preparado para a implementação do SICSP. Os entrevistados afirmaram não existir um sistema operacional preparado para a implementação do SICSP. Tais achados são confirmados por meio das Figuras 02 e 03 que apresentam respectivamente os layouts dos sistemas operacionais das entidades 01 e 02.

Figura 02 – Layout Sistema Operacional Entidade 01



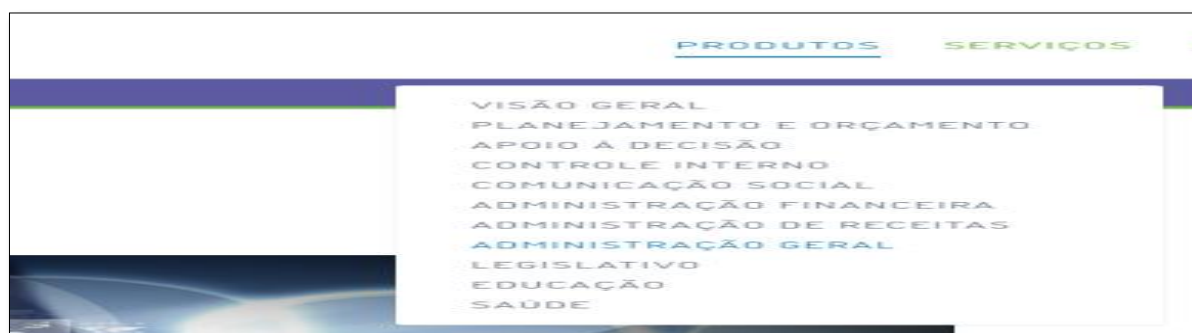
Fonte: Elaborado pelos Autores (2018).

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

Segundo a Nota de Campo 01 (2017):

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

Figura 03 – Layout Sistema Operacional Entidade 02



Fonte: Elaborado pelos Autores (2018).

Na Figura 03 são exibidos todos os módulos existentes no sistema operacional da Entidade 02 e percebe-se que não há nada relacionado com custos.

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

Ocorreram questionamentos sobre a existência de equipamentos de informática. Salientam-se as seguintes respostas:

Isso sim, existe. A gente trabalha com equipamentos. Não sei qual seria a capacidade pra se ter mais um setor, mas essa parte sim, equipamentos sim. (Entrevistado 1)

Aqui no município sim, acho que não requer muito mais do que a gente já tem, porque é mais questão de sistema operacional do que hardware. Hardware é tranquilo. (Entrevistado 2)

Infelizmente não, porque o nosso sistema já quase não suporta o que nós temos, mais um seria mais dificultoso. (Entrevistado 4)

Precisaria fazer uma nova verificação, um novo estudo, melhorar a estrutura de equipamentos. Sabe que muitos municípios, inclusive o nosso têm dificuldades já de equipamentos. (Entrevistado 5)

De acordo com os relatos apresentados, percebe-se que os entrevistados da Entidade 01 afirmam ter em sua entidade equipamentos de informática, ressaltando que não há software, porém, hardware não seria o problema. Já na Entidade 02 os entrevistados afirmam que não possuem hardware.

Após questionamentos sobre a existência de equipe técnica especializada em custos, os relatos dos entrevistados demonstraram que nas entidades não existe uma equipe técnica especializada em custos. Os entrevistados apontam que essa equipe teria que ser formada ou externa que pudesse dar suporte para a implementação do SICSP.

Ainda questionou-se sobre a existência de um profissional com conhecimento em tecnologia, que pudesse dar suporte ao SICSP, e obteve-se o seguinte:

Não temos uma pessoa especialista não. (Entrevistado 2)

Em tecnologia tem, só que eu não sei se ele saberia dar suporte ao sistema de custos, porque ele é formado em informática, não informática e contabilidade ou em administração, que venha suprir custos. (Entrevistado 4)

Conforme relatos evidenciados, as duas entidades analisadas não possuem um profissional de tecnologia com conhecimento em custos, que possa dar suporte na implementação do SICSP. Existem sim profissionais de tecnologias, mas não com essa especialidade.

Por fim, os entrevistados foram questionados sobre os sistemas disponibilizados pela administração pública federal e estadual, como por exemplo o SIM-AM e o SIAFI, se estes são úteis para a implementação do SICSP. As respostas dos entrevistados apontaram que tais sistemas não são úteis.

#### 4.2.4 Tecnologia da Informação

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

Primeiramente, questionou-se aos entrevistados sobre o sistema de comunicação entre as secretarias, se este permite a implementação do SICSP. Os relatos são apresentados:

Ah, hoje com o sistema web tem essa possibilidade, eu acredito que possibilitaria, porque o sistema é único, é web. Então, se for pra criar um sistema hoje, para que todo mundo participe, ele tem sim. (Entrevistado 1)

Infelizmente não. Claro que hoje nós temos o centro de compras, que é interligado a todas as secretarias, mas pra custos eu acredito que no momento não está preparado, teria que fazer uma adaptação. (Entrevistado 4)

Muita dificuldade, precisaria haver uma reorganização, até verificar a estrutura, mas estudar. (Entrevistado 5)

Pode-se observar que os entrevistados da Entidade 01 afirmam possuir nas suas respectivas secretarias essa comunicação, e tal fato é proporcionado pelo sistema web, que tem a facilidade de ser acessado em qualquer computador, mesmo que fora da entidade, bastando o usuário ser cadastrado, podendo, assim, acessar a qualquer momento as informações. Já na Entidade 02, percebe-se nos relatos dos entrevistados 4 e 5 que não há essa integração e que para a implementação do SICSP seriam necessárias reorganizações e adaptações.

Os entrevistados foram questionados sobre a entidade possuir tecnologia de informação que possibilita o armazenamento de dados para a implementação do sistema de custos na prefeitura. Destacam-se os seguintes relatos:

[...] Eu imagino que é possível sim, desde que haja uma parametrização no sistema para buscar informação, mas isso é uma coisa que ainda a gente tem que discutir muito para ver com a própria empresa de informática que fornece o sistema para proporcionar isso. (Entrevistado 3)

Não. Teria que ter um novo servidor pelo menos. (Entrevistado 4)

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

Como último aspecto do fator Tecnologia de Informação, os entrevistados foram questionados sobre a rede de integração de dados. No que se refere à rede de integração de dados, o estudo de Zheng (2012) destaca a importância da utilização de um sistema integrado pelas entidades, que permita o processo e comunicação das informações de forma rápida e eficaz. Essa integração de dados ocorre com tranquilidade na Entidade 01, ao passo que não ocorre na Entidade 02.

Eu acho que permite sim, porque a própria integração já é uma forma de você buscar informação de todos os geradores de informações pra trazer pra onde você precisa, então a integração é que vai proporcionar isso com certeza. (Entrevistado 3)

Para que essa integração aconteça, deveria ter essa estrutura, porque nós estamos mandando muita informação, tem o mesmo órgão as vezes, recebendo mais de uma informação. (Entrevistado 5)

Os resultados encontrados na Entidade 02 concordam com os de Borgert, Alves e Schultz (2010), que constataram problemas de comunicação entre os setores administrativos e de ortopedia, apontando dificuldade na integração dos dados.

#### 4.2.5 Estratégia

A estratégia, na visão de Chenhall (2006), é um pouco diferente dos outros fatores contingenciais, já que não é um elemento de contexto, mas sim o meio pelo qual os gerentes podem influenciar a natureza do ambiente externo, as tecnologias da organização, os arranjos estruturais, a cultura de controle e o sistema de controle gerencial. Neste estudo o fator foi analisado por meio dos fatores necessidade de melhoramento dos processos gerenciais, objetivos estratégicos definidos nos programas de governo e objetivos estratégicos dos demais entes federados.

O primeiro aspecto investigado no fator Estratégia, é a necessidade de melhoramento dos processos gerenciais. Nesse aspecto, os entrevistados foram questionados se a necessidade de melhoramento dos processos gerenciais tem influência na implementação. As respostas apontam, de forma geral, que o SICSP colaboraria na melhora dos processos gerenciais, mas

que ainda não há uma visão, por parte dos gestores, da importância que as informações geradas pelo SICSP representam, como pode ser visto no relato do Entrevistado 2, por exemplo:

Têm pouca visão do quanto à informação contábil pode ser útil para a tomada de decisões. Hoje a informação contábil é basicamente utilizada para atender os órgãos de controle, Tribunal de Contas, Governo Federal, enfim, informação como se fosse para o fisco. (Entrevistado 2)

Tais achados discordam do estudo de Machado (2002), no qual percebeu-se que os gestores do estado de São Paulo percebem a importância das informações de custo em seu processo de decisão.

Houveram questionamentos sobre os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo e os relatos apontaram que tais objetivos influenciam na implementação do SICSP, mas que em nenhuma das entidades houve qualquer previsão ou menção para sua implementação nas últimas peças elaboradas.

Ainda, questionou-se dentro do fator estratégia se os objetivos estratégicos dos demais entes federados influenciam na implementação do SICSP. Salientam-se os seguintes relatos:

Sim. Porque são eles que legislam sobre isso, então se houver uma legislação que exija, conseqüentemente os órgãos públicos vão implementar. Enquanto não for exigido, acho muito pouco provável que isso aconteça, até pelo custo que isso implica. (Entrevistado 2)

Eu vejo que também influenciam, porque como um poder depende do outro, então é uma consequência, a partir do momento que eles implementam alguma coisa, ou pelo menos direcionam, a estratégia deles é aquela, como tem a demanda de recursos, que está dependendo de um e de outro, ele vai influenciar sim. (Entrevistado 3)

Acredito que não, na minha opinião. (Entrevistado 4)

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

Os resultados apontam atitudes estratégicas que o gestor precisa ter no sentido de eficiência dos processos, que seriam possibilitadas pela implementação do SICSP. O sistema proporcionaria um controle melhor, principalmente em um contexto de crise, endividamento público e sucateamento dos serviços prestados a comunidade, seja, educação, saúde e segurança, como tem ocorrido.

Após a apresentação do fator contingencial Tecnologia da Informação, na sequência discute-se e analisa-se o último fator estudado, o Porte.

#### 4.2.6 Porte

No fator contingencial Porte, houveram questionamentos referentes ao porte medido pela arrecadação, pela população e pelo PIB.

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

No que refere-se ao porte medido pela população, os relatos demonstraram que 2 entrevistados não percebem influência pelo fato do município ser mais populoso ou não, mas

os outros 3 dizem que essa influência pode existir sim, pelo fato, por exemplo, de haver uma cobrança maior, quando há uma população maior.

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

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista a pertinência da Teoria Contingencial para explicação de situações gerenciais nas entidades, a seguinte questão problema orientou a pesquisa: Como os fatores contingenciais influenciam a adoção do sistema de custos no setor público? A partir da investigação dos fatores contingenciais Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia, Tecnologia da Informação, Estratégia e Porte por meio de um estudo de caso múltiplo, foi possível responder o problema de pesquisa.

Sobre o fator contingencial Ambiente Externo, verificou-se que há influência pela sociedade em geral, pelo fator legislação, pelo atual momento econômico do país e em partes pela exigência da sociedade por mais transparência. Diante de tais resultados, fica evidente que os órgãos de controle salientados no fator não estão exigindo tal implementação, mas sua exigência é um ponto chave, pois culturalmente essa é a prática, fato evidenciado em inúmeros comentários dos entrevistados. Além disso, a organização da sociedade em geral, por meio de observatórios sociais e outros movimentos também corroboraria para a eficiência do processo.

O segundo fator contingencial analisado foi a Estrutura, e pode-se concluir que a influência desse fator na implementação do SICSP ocorre por meio da estrutura do capital intelectual e em partes, pela forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias. Além disso, para a implementação do SICSP, seria necessária a contratação de pessoal nas duas entidades e a capacitação, que influencia também a implementação. De uma forma geral, as entidades não possuem flexibilidade em seu organograma, que permitiria a implementação. Nesse fator, percebe-se que a implementação do SICSP acarretará gastos para os órgãos públicos, visto que para sua ocorrência, precisarão ser contratados e capacitados funcionários, o que denota o fato de que a falta de pessoal está sendo uma barreira no processo.

No que se refere à Tecnologia, as entidades analisadas não possuem um sistema operacional preparado para a implementação do SICSP, também não possuem uma equipe técnica especializada em custos e um profissional com conhecimento em tecnologia que possa dar suporte ao SICSP. Em relação aos equipamentos de informática, Entidade 01 os-possui, ao passo que a Entidade 02 não. Destaca-se, ainda, que os sistemas disponibilizados pela administração pública federal e estadual não são úteis para a implementação do SICSP. Quanto à Tecnologia da Informação, observa-se que na Entidade 01 há comunicação entre as secretarias, ao passo que tal comunicação não ocorre na Entidade 02. Sobre o armazenamento de dados, a possibilidade armazenar dados referentes a custos ocorre na Entidade 01 e Entidade 02 não. A integração de dados também ocorre com sucesso na Entidade 01 e não ocorre na Entidade 02. Observa-se assim, que os aspectos pertinentes à Tecnologia da informação também terão que ser melhorados para a eficiência da implementação do SICSP, pois o sistema exigirá um completo armazenamento e integração de dados, haja vista sua complexidade.

No fator contingencial Estratégia, percebeu-se que o SICSP colaboraria na melhora dos processos gerenciais mas, ainda, não há uma visão, por parte dos gestores, da importância que as informações geradas pelo SICSP representam. Além disso, os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo influenciam na implementação do SICSP, mas em nenhuma das entidades houve qualquer previsão ou menção para sua implementação nas últimas peças elaboradas. Evidencia-se, com base em tais resultados, que os gestores terão que

ter consciência e convicção de que o processo de implementação é benéfico, para assim, viabilizar orçamento que possibilite o processo.

O fator contingencial Porte foi investigado sob a ótica da população, da arrecadação e do PIB. Como a Teoria Contingencial menciona, o porte pode ser medido de várias formas, e assim, os entrevistados foram questionados sob o porte nessas três dimensões. O fator medido pela população foi visto como influenciador, ao passo que, de acordo com relatos, municípios menores terão mais dificuldades na implementação, visto que estes tendem a ter escassez de recursos e diversas prioridades na sua aplicação, visando o desenvolvimento crescimento. Alguns fatores dos municípios com arrecadação maior proporcionam uma viabilidade maior, pois com alta arrecadação é mais fácil a destinação de recursos para o processo. Em relação ao PIB, também foi identificada influência.

Como contribuição teórica do estudo, destaca-se o entendimento de fatores contingenciais em entidades do setor público, mostrando lacunas na própria teoria, visto que alguns deles não podem ser explicados, devido à falta de estudos na área, entre eles os de Bitti, Aquino e Cardoso (2011), Silva, Fank e Scarpin (2011), Carneiro et al. (2012) e Fiirst (2016).

Ainda, no âmbito de contribuições técnicas/práticas, considerando-se a baixa adesão de implantação do SICSP por parte dos municípios, destacam-se as limitações que os gestores públicos precisam superar, tendo em vista que a intensidade na implementação do SICSP melhora a qualidade do gasto público e influencia diretamente na sociedade em geral. Cabe também observação dos resultados pelos órgãos fiscalizadores dos municípios, já que um dos principais resultados encontrados aponta que o SICSP não é implantado por não estar sendo exigido por estes até o momento. A eficiência na gestão, ainda, não é um aspecto importante na visão do gestor público pesquisado, porém como preconiza a Teoria Contingencial por meio do fator estratégia, os gerentes podem influenciar a natureza do ambiente externo, as tecnologias da organização, os arranjos estruturais, a cultura de controle e o sistema de controle gerencial.

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

## REFERÊNCIAS

- Araújo, C. A., Carneiro, A. F., & Santana, A. F. B. (2015). Sistemas de Custos Públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 20 (2), 70-89.
- Beuren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 195.
- Bitti, E. J. S., Aquino, A. C. B., & Cardoso, R. L. (2011). Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, 7(3), 06-24.
- Borgert, A., Viega Alves, R., & Schultz, C. A. (2010). Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(14).
- Carneiro, A. F., Silva Neto, J. M., Locks, R., & Santos, M. M. A. (2012). Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da



- promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 3-22.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2), 127-168.
- Chenhall, R. H. (2006). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbooks of management accounting research*, 1, 163-205.
- Conselho Federal de Contabilidade, Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. *Aprova a NBC T 16.11 – Sistemas de Informação de Custos do Setor Público*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10/09/16.
- Dias, H. L., Gondrige, E. O., Clemente, A., Espejo, M. M. D. S. B., & Voese, S. B. (2009). Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do Estado de Santa Catarina. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, (5), 373-399.
- Donaldson, L. (1999). *Teoria da contingência estrutural. Tradução de Marcos Amatucci. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia & NORD, Walter R. Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. Vol. 1. São Paulo. Atlas.
- Espejo, M. M. D. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Exame.com (2017). Disponível em < <http://exame.abril.com.br/economia/>>. Acesso em 28/05/2017.
- Fiirst, C. (2016). *Contradições, práxis e forças externas que impulsionaram a gênese da mudança institucional para implantação do sistema de custos em um município brasileiro*. (Doctoral dissertation, Universidade Regional de Blumenau).
- Foster, G., & Horngren, C. (1988). Flexible manufacturing systems: cost management and cost accounting implications. *Journal of Cost Management*, 2(3), 16-24.
- Franco, L. M. G., Nascimento, C., Espejo, M. M. D. S. B., & Voese, S. B. (2013). Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 7(2).
- Freitas, M. M. M., Freitas, W. F., & Gomes, P. H. V. (2014). Sistema de Informação de Custos no Setor Público. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., Junqueira, E., R. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Goularte, J. L. L., Behr, A., & Tomasel, N. (2015). Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul.

*Anais da Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Bento Gonçalves, RS, Brasil, 15.

- Hawley, R. (1968). Solid insulators in vacuum: a review. *Vacuum*, 18(7), 383-390.
- Laudon, S. (1999). Sistema Informacion.
- Lovato, E. L. (2015). Sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão e desenvolvimento municipal (Doctoraldissertation, Universidade Tecnológica Federal do Paraná).
- Machado, N. (2002). Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental (Doctoraldissertation, Universidade de São Paulo).
- Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso* (Doctoraldissertation, Universidade de São Paulo).
- Observatório Social (2017). Disponível em <<http://www.osbrasil.org.br>>. Acesso em 28/05/2017.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Parcianelo, E., Gonçalves, H. S., & Soares, C. S. (2015). A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS. In: *Anais do 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*.
- Rezende, D. A., & Abreu, A. F. D. (2000). *Tecnologia da informação aplicada a sistemas de informação empresariais*. São Paulo: Atlas, 3.
- Selto, F. H., Renner, C. J., & Young, S. M. (1995). Assessing the organizational fit of a just-in-time manufacturing system: testing selection, interaction and systems models of contingency theory. *Accounting, Organizations and Society*, 20(7), 665-684.
- Silva, M. Z. (2013). *Gerenciamento de riscos corporativos sob o enfoque da teoria contingencial: estudo de caso em uma organização hospitalar* (Doctoraldissertation, Universidade Regional de Blumenau).
- Silva, T. P., Fank, O. L., & Scarpin, J. E. (2011). Entendimento e grau quanto à aplicação de sistemas de custos pelos gestores públicos com base na lei de responsabilidade fiscal. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Zheng, T. (2012). *Balancing the tensions between the control and innovative roles of management control systems: a case study of Chinese organization* (Doctoral dissertation, Northumbria University).