

CENTRO FEDERAL DE EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA DE MINAS GERAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

Eliane Lucareli Gumier

O SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO
(SICSP): uma Análise da Percepção dos *Controllers* e Contadores Públicos
nas Prefeituras Mineiras

Belo Horizonte

2020

Eliane Lucareli Gumier

O Sistema de Informação de Custo no Setor Público (SICSP): uma Análise da Percepção dos *Controllers* e Contadores Públicos nas Prefeituras Mineiras

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração do Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Linha de pesquisa: Processos e sistemas decisórios em arranjos organizacionais.

Prof.^a Orientadora: Dra. Lívía Maria de Pádua Ribeiro.

Prof.^a Coorientadora: Dra. Lucélia Viviane Vaz Raad.

Belo Horizonte
2020

Gumier, Eliane Lucareli.
G974s O Sistema de Informação de Custo no Setor Público (SICSP): uma análise da percepção dos controllers e contadores públicos nas prefeituras mineiras / Eliane Lucareli Gumier. – 2020.
107 f.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração.

Orientadora: Livia Maria de Pádua Ribeiro.

Coorientadora: Lucélia Viviane Vaz Raad.

Dissertação (mestrado) – Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais.

1. Contabilidade de custos – Administração – Teses. 2. Controle de custos – Teses. 3. Administração pública – Minas Gerais – Teses. 4. Processo decisório – Teses. I. Ribeiro, Livia Maria de Pádua. II. Raad, Lucélia Viviane Vaz. III. Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais. IV. Título.

CDD 657.61



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
CENTRO FEDERAL DE EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA DE MINAS GERAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO Nº 4 / 2020 - PPGA (11.52.13)

Nº do Protocolo: 23062.027918/2020-29

Belo Horizonte-MG, 30 de Outubro de 2020

ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO da Senhora Eliane Lucareli Gumier. No dia 29 de setembro de 2020, às 14h00min, reuniu-se por vídeo conferência na sala virtual <https://conferenciaweb.rnp.br/webconf/livia-maria-de-padua-ribeiro>, a Banca Examinadora de dissertação designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Administração do CEFET-MG para julgar o trabalho final intitulado "O Sistema de Informação de Custo no Setor Público (SICSP): uma análise da percepção dos controllers e contadores públicos nas prefeituras mineiras", requisito para a obtenção do Grau de Mestre em Administração, linha de pesquisa: Processos e Sistemas Decisórios em Arranjos Organizacionais. Abrindo a sessão, a Senhora Presidente da Banca, Profa. Dra. Livia Maria de Pádua Ribeiro, após dar conhecimento aos presentes do teor das Normas Regulamentares do Trabalho Final, passou a palavra à aluna para apresentação de seu trabalho. Seguiu-se a arguição pelos examinadores com a respectiva defesa da aluna. Logo após, a Banca se reuniu, sem a presença da aluna e do público, para julgamento e expedição do seguinte resultado final: Aprovação com recomendação de aperfeiçoamento, condicionada à satisfação das exigências feitas pela banca examinadora. O resultado final foi comunicado publicamente à aluna pela Senhora Presidente da Banca. Nada mais havendo a tratar, a Senhora Presidente encerrou a reunião e lavrou a presente ATA, que será assinada por todos os membros participantes da Banca Examinadora.

(Assinado digitalmente em 31/10/2020 12:56)

LÍVIA MARIA DE PÁDUA RIBEIRO
PROFESSOR ENS. BÁSICO TECN TECNOLÓGICO
DCSA (11.56.04)
Matrícula: 1260588

(Assinado digitalmente em 30/10/2020 15:41)

JOYCE MARIELLA MEDEIROS CAVALCANTI
ASSINANTE EXTERNO
CPF: 070.251.894-80

(Assinado digitalmente em 13/11/2020 18:08)

EWERTON ALEX AVELAR
ASSINANTE EXTERNO
CPF: 072.157.306-11

Para verificar a autenticidade deste documento entre
em <https://sig.cefetmg.br/public/documentos/index.jsp> informando seu número: **4**, ano: **2020**, tipo: **ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO**, data de emissão: **30/10/2020** e o código de verificação: **86b6af6039**

Dedico esta pesquisa a Deus, autor de todas as coisas visíveis e invisíveis. E à minha família que me sustentaram e me apoiaram.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiro a Deus, que me guiou nesta longa caminhada, à minha grande e querida amiga Maria Vitória, aos meus outros amigos e familiares que me encorajaram. Principalmente aos meus queridos pais, João e Maria, pois deles recebi o dom mais precioso, a vida. Deram-me amor, carinho, dedicação e caráter. Cultivaram na criança todos os valores que me transformaram em uma adulta responsável, consciente e honesta.

Além da minha querida irmã Eliene pela amizade e carinho.

Também às professoras Lívia Maria e Lucélia pela paciência, orientação e conhecimentos compartilhados. Aos professores avaliadores Ewerton Alex e Joyce Mariella pelas correções e contribuições valiosas que enriqueceram esta dissertação.

Aos professores e colegas do mestrado, pelo compartilhamento de seus conhecimentos e pelo companheirismo que aliviaram esta jornada.

Agora me resta seguir em frente, buscar meus objetivos, o desconhecido chamado futuro. Seguirei com a certeza de que os obstáculos virão, mas tenho Deus sempre comigo. Valeu a pena os dias de angústias, de cansaço, de tédio e exaustão, cada momento vivido nesta louca correria em busca de um sonho que hoje se tornou real.

*“É impossível viver o verdadeiro amor
sem o autor do amor.”*

(Autor Desconhecido)

RESUMO

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público proporcionou o surgimento de normas contábeis brasileiras direcionadas à esfera pública, uma das quais objeto deste estudo, a NBC T 16.11. Esta norma trata da implantação e utilização do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) e vem evidenciar a necessidade da informação de custos para promover a transparência, apoiar o processo de tomada de decisão e realizar uma adequada prestação de contas. Dada a importância da NBC T 16.11, a presente pesquisa teve como objetivo geral analisar a percepção dos *controllers* e contadores públicos sobre a implantação e o uso do SICSP nas prefeituras municipais de Minas Gerais. Para tanto, estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos: 1) caracterizar os *controllers* e contadores públicos; 2) identificar o perfil dos municípios quanto à implantação e a utilização do SICSP; 3) investigar a percepção dos *controllers* e contadores públicos quanto à utilidade do SICSP no processo decisório; 4) analisar se existem relações entre o porte do município e o grau de dificuldade de implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais e humanos; e 5) analisar se existem relações entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP no processo decisório. A fim de atingir os objetivos desta pesquisa foi enviado um questionário a cada uma das 853 prefeituras mineiras, sendo que foram respondidos 106 questionários. A metodologia de pesquisa utilizada foi fundamentada em uma abordagem quantitativa com o emprego da estatística descritiva, do Teste *t-Student* e da correlação de *Pearson* para o tratamento dos dados. Os resultados demonstraram que ainda nenhuma prefeitura implantou o SICSP de forma plena. A análise descritiva demonstrou que o grau de dificuldade para implantação/utilização do SICSP no que se refere à quantidade e à qualificação do pessoal foi significativo. A maioria dos *controllers* e contadores públicos percebem a importância da utilidade do SICSP no processo decisório, reconhecendo como muito útil ou útil. Isto demonstra que há uma conscientização de que o SICSP é relevante no processo decisório pelos profissionais, o que pode favorecer a implantação no futuro. Verificou-se a existência da relação entre o porte do município com o grau de utilidade das informações de custos como instrumento da tomada de decisões de escolhas econômicas, ou seja, municípios maiores entendem que o SICSP é muito útil neste processo e municípios menores tendem a reconhecer um grau menor de utilidade. Constatou-se que as prefeituras não estão estruturadas para cumprir com o que determina a NBC T 16.11 e que não há penalidades para o não cumprimento. Como pesquisas futuras sugere-se estudar outras variáveis (como indicadores de transparência e de efetividade da gestão municipal) e a sua relação com o SICSP. Além disto, recomenda-se realizar um estudo por meio de entrevistas para verificar se existe resistência das pessoas; descontinuidade devido à sucessão política através das eleições e barreiras em razão da rotatividade dos *controllers* e contadores públicos que muitas vezes não são servidores efetivos.

Palavras-chave: Sistema de Informações de Custos. Setor Público. Processo Decisório.

ABSTRACT

The process of convergence to international accounting standards applied to the public sector provided the emergence of Brazilian accounting standards directed to the public sphere, one of which is the object of this study, NBC T 16.11. This standard deals with the implementation and use of the Public Sector Cost Information System (SICSP) and highlights the need for cost information to promote transparency, support the decision-making process and perform an adequate accountability. Given the importance of NBC T 16.11, the present research had as general objective to analyze the perception of public controllers and accountants about the implementation and use of SICSP in the municipal halls of Minas Gerais. In order to do so, the following specific objectives were established: 1) to characterize the public controllers and accountants; 2) to identify the profile of the municipalities regarding the implementation and use of the SICSP; 3) to investigate the perception of controllers and public accountants regarding the usefulness of SICSP in the decision-making process; 4) to analyze whether there are relationships between the size of the municipality and the degree of difficulty in implementing/using the SICSP considering material and human resources; and 5) to analyze whether there are relationships between the size of the municipality and the degree of usefulness of the SICSP in the decision-making process. To achieve the objectives of this research, a questionnaire was sent to each of the 853 municipalities in Minas Gerais, and 106 questionnaires were answered. The research methodology used was based on a quantitative approach with the use of descriptive statistics, the t-Student Test and Pearson's correlation for data treatment. The results showed that no municipality has fully implemented the SICSP yet. The descriptive analysis showed that the degree of difficulty in implementing/using the SICSP regarding the number and qualification of the staff was significant. Most public controllers and accountants realize the importance of SICSP utility in the decision-making process, recognizing it as very useful or useful. This demonstrates that there is an awareness that the SICSP is relevant in the decision-making process by professionals, which may favor the implementation in the future. It was verified the existence of relationship between the size of the municipality and the degree of usefulness of cost information as an instrument of decision-making for economic choices. In other words, larger municipalities understand that the SICSP is very useful in this process and smaller municipalities tend to recognize a lower degree of utility. It was found that the municipalities are not structured to comply with what NBC T 16.11 determines and that there are no penalties for non-compliance. As future research, it is suggested to study other variables (such as indicators of transparency and effectiveness of municipal management) and their relationship with the SICSP. In addition, it is recommended to conduct a study through interviews to verify if there is resistance of people; discontinuity due to political succession through electoral processes and barriers related to the turnover of controllers and public accountants who are often not effective civil servants.

Keywords: Cost Information System. Public sector. Decision-making process

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 01 - Relação das NBCs T 16.1 a 16.11.....	26
QUADRO 02 - Atributos da informação de custos.....	28
QUADRO 03 - Fatores contingenciais que podem afetar a implantação e a utilização do SICSP.....	33
QUADRO 04 - Utilidade da informação de custos no setor público.....	36
QUADRO 05 - Utilidade das informações de custos no setor público para a tomada de decisão.....	38
QUADRO 06 - Estudos anteriores.....	40
QUADRO 07 - Metodologia.....	45
QUADRO 08 - A implantação do SICSP nos estudos empíricos.....	46
QUADRO 09 - Potencialidades e desafios para implantação e utilização do SICSP.....	47
QUADRO 10 - Respondentes por região geográfica mineira.....	52
QUADRO 11 - Síntese dos objetivos, informações coletadas e hipóteses.....	54
QUADRO 12 - Estrutura dos critérios da pesquisa.....	58
QUADRO 13 - Resultados sobre o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP.....	69
QUADRO 14 - Resultados sobre a utilidade do SICSP no processo decisório.....	74
QUADRO 15 - Resultados sobre as características do sistema público de custos.....	75
QUADRO 16 - Resultados com o entendimento sobre a importância da informação de custos	77
QUADRO 17 - Resultados com o entendimento sobre a competência da informação de custos.....	78
QUADRO 18 - Resultados sobre a percepção dos <i>controllers</i> e contadores públicos sobre o sistema de custos.....	80
QUADRO 19- Resultados sobre a realidade do SICSP no município.....	83

QUADRO 20 - Classificação do porte municipal.....	84
FIGURA 01 - Passo a passo da pesquisa.....	57
GRÁFICO 01 - Grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos	66
GRÁFICO 02 - Grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais.....	68
GRÁFICO 03 - Grau de utilidade no processo decisório.....	73

LISTA DE TABELAS

TABELA 01 - Respondentes dos municípios de Minas Gerais.....	60
TABELA 02 - Gênero do respondente.....	61
TABELA 03 - Nível de formação.....	61
TABELA 04 - Tempo de atuação na área pública.....	62
TABELA 05 - Porte dos municípios de Minas Gerais.....	63
TABELA 06 - Receita estimada no exercício 2019.....	63
TABELA 07 - Nível de conhecimento sobre a NBCT 16.11.....	64
TABELA 08 - Implantação do SICSP no município.....	65
TABELA 09 - Nível de implantação do SICSP.....	65
TABELA 10 - Grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP.....	66
TABELA 11 - Cronograma de implantação do SICSP	69
TABELA 12 - Viabilidade orçamentária e financeira para a implantação do SICSP.....	70
TABELA 13 - Viabilidade orçamentária e financeira para a manutenção do SICSP.....	70
TABELA 14 - Utilidade do SICSP no processo decisório.....	72
TABELA 15 - Características do sistema público de custos.....	74
TABELA 16 - Entendimento sobre a importância da informação de custos.....	76
TABELA 17 - Entendimento sobre a competência da informação de custos.....	77
TABELA 18 - Percepção dos <i>controllers</i> e contadores públicos sobre o sistema de custos....	79
TABELA 19 - Realidade do SICSP no seu município.....	82
TABELA 20 - Relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos.....	84
TABELA 21 - Relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais.....	86

TABELA 22 - Relação entre o porte do município e o grau de utilidade no processo decisório.....	87
---	----

TABELA 23 - Coeficiente de correlação de <i>Pearson</i> entre as variáveis.....	88
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CEFET-MG	Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais
CEP	Comitê de Ética em Pesquisa
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CONEP	Comissão Nacional de Ética em Pesquisa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC T SP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PNAS	Política Nacional de Assistência Social
PPA	Plano Plurianual
PPGA	Programa de Pós-Graduação em Administração
SICSP	Sistema de Informação Custos do Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE/MG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1 Justificativas.....	17
1.2 Questão, objetivos e hipóteses da pesquisa.....	19
1.3 Resumo dos objetivos propostos atendidos.....	21
1.4 Alinhamento da investigação à linha de pesquisa do programa.....	22
1.5 Estrutura da dissertação.....	22
 2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	 24
2.1 A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil	24
2.2 Sistema de informação de custos no setor público.....	27
2.3 Estudos anteriores sobre SICSP.....	39
 3 METODOLOGIA.....	 50
3.1 Tipo de Pesquisa.....	50
3.2 Delimitação da amostra.....	51
3.3 Coleta dos dados.....	52
3.4 Tratamento e análise dos dados.....	55
3.5 Estrutura dos critérios da pesquisa.....	58
 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	 59
4.1 Análise descritiva dos dados.....	59
4.1.1 Análise da caracterização dos respondentes.....	59
4.1.2 Análise do perfil dos municípios.....	62
4.1.3 Análise da percepção dos <i>controllers</i> e contadores públicos quanto à utilidade do SICSP no processo decisórios.....	71
4.2 Análise das hipóteses estudadas.....	83
4.2.1 Relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos.....	84
4.2.2 Relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais.....	85
4.2.3 Relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP no processo decisório.....	86

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
REFERÊNCIAS.....	93
APÊNDICE A.....	100
APÊNDICE B.....	102

1 INTRODUÇÃO

A informação de custos é um elemento importante para a tomada de decisão, seja no setor privado ou público. A utilização das informações de custos pode contribuir para auxiliar os gestores públicos em suas atividades diárias; avaliar a eficiência e a economicidade da aplicação dos recursos; orientar na gestão da qualidade do gasto público optando pelo melhor custo-benefício (DINIZ; DIENG; MORAES, 2008; SOARES et al., 2013; FREITAS et al., 2014).

O Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) pode tornar-se um instrumento de controle da gestão pública, garantir que os resultados estejam dentro do que foi previsto no orçamento e apoiar na escolha de melhores alternativas de políticas públicas (SCARPIN; SÖTHE; KREUZBERG, 2012). No entanto, ao contrário do setor privado, no Brasil, a utilização do SICSP é considerada relativamente nova e ainda tem apresentado desafios para a sua implantação (CAVICHOLI et al., 2018).

As informações de custos no setor público brasileiro foram requeridas desde a Lei Federal nº 4.320/64 no seu art. 99, ao mencionar a necessidade dos serviços públicos manterem uma contabilidade especial para determinar os seus custos. E com a primeira tentativa de desburocratização da administração pública criou-se a Lei nº 200/67 que reforçou sobre os custos serem apurados pela contabilidade para demonstrar os resultados da gestão. Ademais com o surgimento da *“New Public Management”*, ou seja, *“Nova Administração Pública”*, enfatizou-se a visão gerencial e econômica (COSTA; NOGUEIRA, 2015); evidenciou-se a relevância dos controles e dos resultados eficazes; e estimulou-se a exigência da implantação do SICSP instituído posteriormente pela Lei Complementar (LC) nº 101 de 2000.

Além disso, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público contribuiu para uma nova abordagem da contabilidade pública, trazendo novos conceitos e procedimentos contábeis. Sendo assim, surgiram as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em parceria com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Dentre as NBCASP, surgiu em 2011, a NBC T 16.11, que diz respeito ao tema deste estudo e que trata

da implantação e o uso do SICSP com intuito de promover o controle mais eficiente e eficaz dos gastos públicos, a fim de gerar informações mais detalhadas à sociedade.

1.1 Justificativas

O estudo justificou-se devido à importância da utilização de sistemas gerenciais que apurem os custos de forma precisa para a tomada de decisões, pois o conhecimento de cada custo do serviço público é fundamental na alocação eficiente dos recursos (COSTA; NOGUEIRA, 2015).

A implantação do SICSP poderá auxiliar a administração pública em diversos aspectos, inclusive como instrumento na construção de condições de transparência dos gastos públicos, com informações confiáveis, compreensíveis e úteis à sociedade (DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2017). A adoção do SICSP pode contribuir também para uma melhor atuação dos órgãos fiscalizadores e do controle social realizado pela população (COUTO et al., 2017).

No entanto, mesmo diante a esta importância das informações dos custos, alguns estudos como o de Lorenzato, Behr, Goulart (2016); Costa, Raupp e Dias (2017) identificaram que existem prefeituras brasileiras que não implantaram o SICSP, pois não apresentam estrutura organizacional, recursos financeiros, sistema de informações e pessoal qualificado para atender o cumprimento da legislação.

Assim, o fato de existirem prefeituras municipais no Brasil que ainda não implantaram o SICSP ou encontram-se em fase de implantação é um ponto instigante para pesquisa. De forma particular, os municípios possuem características específicas e distintas, em razão do seu porte, estrutura organizacional, recursos financeiros, infraestrutura, sistema de informações e pessoal, dentre outros que podem influenciar no cumprimento da NBCT 16.11. Sendo assim, esse fato ainda está em aberto, demandando estudos para compreender os fatores que restringem esse processo, buscando evidenciar a importância do SICSP para ampliar esta adoção nos municípios.

O processo de implantação e o uso do SICSP nos municípios brasileiros é ainda uma área carente de estudos empíricos. Algumas pesquisas foram encontradas nos municípios dos estados do Rio Grande do Sul, Pará, Paraná, Mato Grosso, Rondônia, Santa Catarina e Paraíba (SOUZA; CARVALHO, 2012; FRANCO et al., 2013; ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; LOVATO, 2015; MALDONADO et al., 2015; PARCIANELO; GONÇALVES; SOARES, 2015; LORENZATO; BEHR; GOULARTE, 2016; DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2017; BAIENSE; DA ROSA, 2018; ELIAS, 2018; DINIZ; SANTOS, 2019); no entanto, percebe-se um espaço para estudar os municípios do estado de Minas Gerais.

Além disso, existe a cultura, entre os gestores municipais, de somente cumprir o que é determinado pelos órgãos de fiscalização. Tal cobrança apenas para atender o mínimo legal e necessário à funcionalidade do município, uma vez que a penalidade acarretada poderá comprometer a governabilidade (ELIAS, 2018).

Por isso, é interessante verificar o caso de outros municípios brasileiros, visto que todos já deveriam ter iniciado esse processo em virtude do prazo prescrito. Sobretudo da exigência feita pela Portaria nº 828/2011 em implementar o SICSP em todos os entes da Federação. Tal menção, gradualmente, até o final do exercício de 2014. Diante desse cenário, tornou-se oportuno conhecer a situação das prefeituras mineiras no atendimento a tal normatização. Sobretudo devido à existência de uma lacuna sobre o tema nas mesmas, pois não foram encontrados estudos nas prefeituras de Minas Gerais.

Almejou-se, com os resultados desse estudo, a identificação de convergências e divergências entre as percepções dos *controllers* e contadores públicos sobre o assunto. Espera-se que tal fato forneça apoio seguro a esses responsáveis municipais na visualização da utilidade e resultados de um SICSP, além de promover uma reflexão, sobretudo para os profissionais na área contábil pública. Uma vez que, Dias et al. (2009) afirmam que o contador público é fundamental no sucesso de qualquer reforma que mude a administração pública.

Assim, inicialmente importou verificar a implantação e o uso do SICSP, bem como o nível de implantação do mesmo, nas prefeituras de Minas Gerais, frente à obrigatoriedade legal do sistema. Conhecendo também a realidade desses municípios, sobretudo com relação à

utilidade do SICSP no processo decisório. Fornecendo evidências sobre a percepção dos profissionais respondentes sobre a implantação e o uso do SICSP nas prefeituras mineiras.

Por fim, justifica-se este trabalho, a análise do tema perante outras pesquisas, bem como a discussão acadêmica, o enriquecimento dos conhecimentos e a evolução na área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Além de permitir uma reflexão sobre a importância da informação de custos no controle dos gastos públicos que pode proporcionar benefícios, como o bem-estar da sociedade.

1.2 Questão, objetivos e hipóteses da pesquisa

Diante da referida normatização e da importância do SICSP, esta pesquisa pretendeu responder à seguinte pergunta: **Qual a percepção dos *controllers* e contadores públicos sobre a implantação e uso do SICSP nas prefeituras municipais de Minas Gerais?**

Neste sentido, o objetivo geral desta pesquisa consistiu em analisar a percepção dos *controllers* e contadores públicos sobre a implantação e o uso do SICSP nas prefeituras municipais de Minas Gerais. Como objetivos específicos, o estudo buscou:

- 1) Caracterizar os *controllers* e contadores públicos quanto ao gênero, nível de formação e tempo de atuação na área pública;
- 2) Identificar o perfil dos municípios estudados quanto à implantação e a utilização do SICSP;
- 3) Investigar a percepção dos *controllers* e contadores públicos quanto à utilidade do SICSP no processo decisório;
- 4) Analisar se existem relações entre o porte do município e o grau de dificuldade de implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais e humanos;
- 5) Analisar se existem relações entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP no processo decisório.

Nesse estudo consideraram-se como recursos humanos: a quantidade de pessoal e a qualificação do pessoal. Os recursos materiais versaram sobre: equipamentos de informática (*hardwares*), sistemas informatizados (*softwares*) e recursos financeiros. E o grau de utilidade no processo decisório abrangeu: a utilidade no processo orçamentário, a utilidade na gestão pública, a utilidade na avaliação de desempenho dos gestores municipais, a utilidade na tomada de decisões econômicas e a utilidade na transparência dos programas de governo.

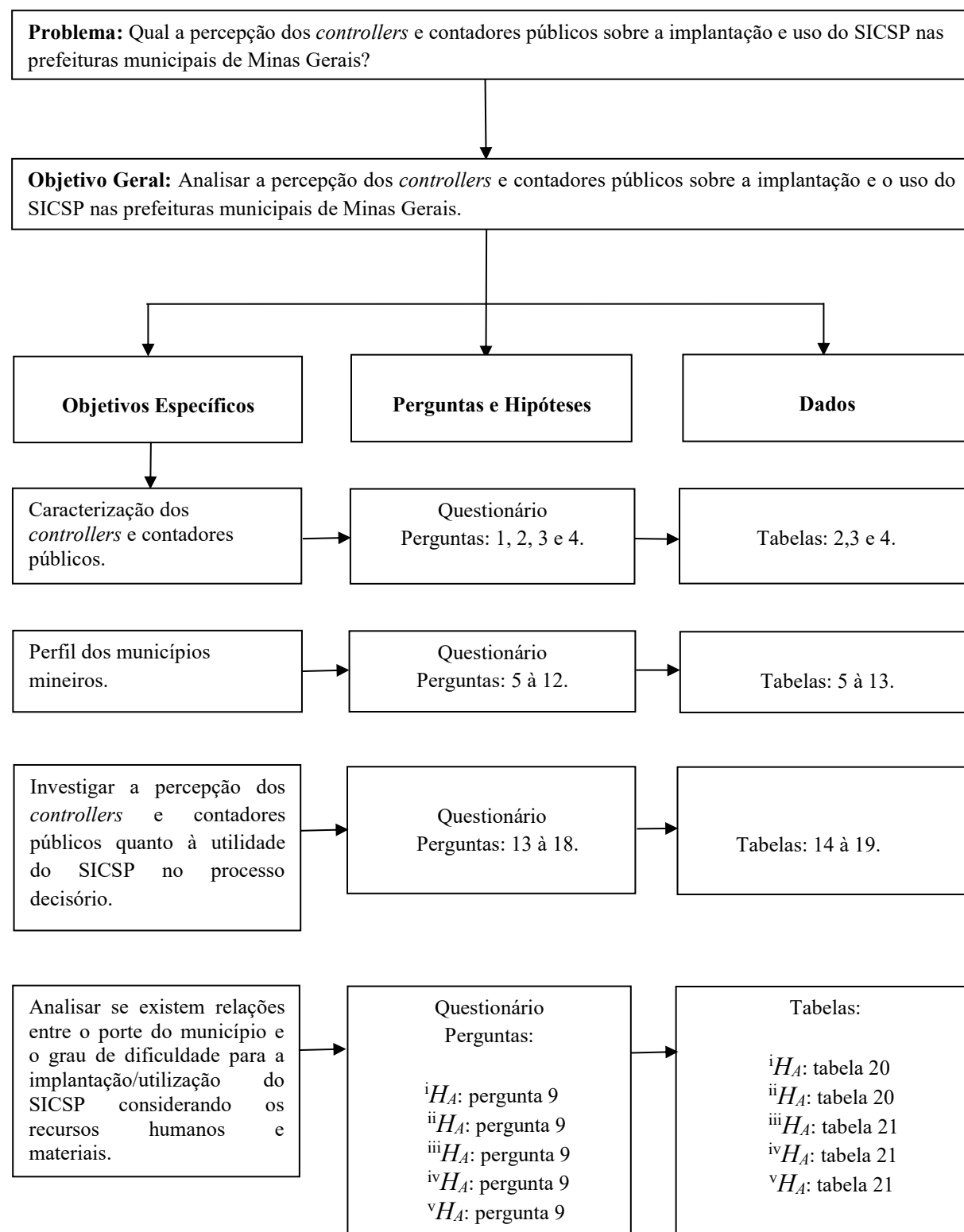
Para alcançar os objetivos propostos foi enviado um questionário direcionado aos *controllers* e contadores públicos dos 853 municípios de Minas Gerais. Com a finalidade de cumprir o quarto e o quinto objetivos específicos que constaram do estudo relacionado ao porte populacional - caracterizado como pequeno, médio, grande porte e metrópole - elaboraram-se algumas hipóteses.

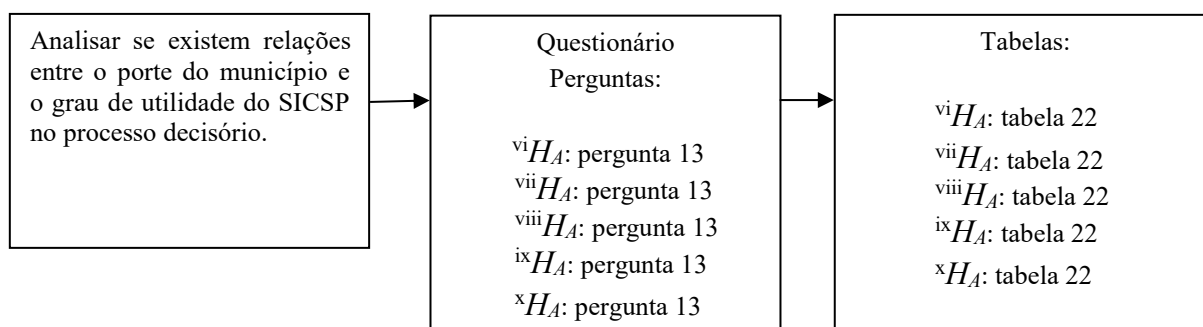
Inicialmente a proposta de pesquisa incluía um estudo da relação entre a implantação do SICSP e o grau de dificuldade de implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais e humanos, conforme estudos de Lovato (2015). No entanto, esta opção foi descartada, uma vez que os municípios estudados nesta dissertação demonstraram não ter realizado nenhuma implantação de forma plena. Tais observações não seriam suficientes para obter evidências estatísticas.

Então, diante das inquietações e discussões de que os municípios menores possuem mais dificuldades devido à falta de recursos, em especial financeiros (MONTEIRO; PINHO 2017). Também percepções de que o porte não é fator influenciador da implementação do SICSP (PEREIRA; ROMÃO, 2015; MONTEIRO, 2017; CAVICHIOLI et al. 2018). Apresentou-se este estudo para verificar a existência ou não de relação entre o porte do município e o grau de dificuldade de implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais e humanos; e o porte do município e o grau de utilidade do SICSP no processo decisório. Desse modo, buscou-se investigar se existe uma particularidade conforme o porte do município.

1.3 Resumo dos objetivos propostos atendidos

A finalidade deste resumo é confrontar os objetivos propostos com o instrumento de coleta de dados (questionário), as hipóteses e os dados da análise de resultados contidos nas tabelas apresentadas para a possível solução do problema em pauta.





1.4 Alinhamento da investigação à linha de pesquisa do programa

A linha de pesquisa do Programa de Pós-graduação em Administração (PPGA) do Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais (CEFET/MG) é “Processos e sistemas decisórios em arranjos organizacionais”. A análise da percepção dos *controllers* e contadores públicos sobre a implantação e o uso do SICSP nas prefeituras municipais de Minas Gerais, proporciona suporte informacional sobre a situação dos municípios mineiros. Além de averiguar se estes profissionais reconhecem a importância do SICSP; se está implantado e se fazem uso deste sistema para a tomada decisão nos municípios.

Os sistemas de informação são importantes à tomada de decisão, pois podem gerar informações corretas para um melhor controle. Já que as organizações possuem peculiaridades comprometedoras do seu desempenho. Sobretudo o sistema de informação de custos no setor público quando bem alinhado, poderá proporcionar a transparência, a economicidade, a eficiência, e o melhor desempenho em todas as fases do processo decisório.

1.5 Estrutura da dissertação

A pesquisa foi estruturada em cinco capítulos: esta introdução; o referencial teórico; a metodologia; os resultados e discussões; e as considerações finais. Neste primeiro capítulo que trata da introdução, evidenciaram-se os elementos que nortearam o estudo, como a apresentação da justificativa, do problema de pesquisa, do objetivo geral, dos objetivos específicos, das hipóteses, o resumo dos objetivos propostos atendidos, do alinhamento da investigação à linha de pesquisa do programa e a estrutura da dissertação.

Posteriormente, o segundo capítulo apresentou o referencial teórico estruturado em três tópicos, a saber: a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil; o sistema de informação de custos no setor público; e os estudos anteriores sobre o SICSP.

A metodologia utilizada apareceu no terceiro capítulo, expôs o tipo de pesquisa, a delimitação da amostra, os instrumentos de coleta e as técnicas empregadas para o tratamento dos dados.

Por fim, no quarto capítulo foram apresentados os resultados da pesquisa e as análises, seguida do quinto capítulo que discorreu sobre as considerações finais.

No Apêndice A, foi apresentado o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) aprovado pelo Sistema CEP/CONEP (Comitê de Ética em Pesquisa/Comissão Nacional de Ética em Pesquisa), para cumprir as resoluções nº 466/2012 (principalmente o item IV. 3) e nº 510/2016 do Conselho Nacional de Saúde do Ministério da Saúde, que tratam sobre a ética em pesquisa com a participação de seres humanos. E o Apêndice B que apresentou o questionário utilizado na coleta dos dados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo discorreu-se sobre a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, apresentando uma nova abordagem da contabilidade pública. Posteriormente, tratou-se do sistema de informações de custos no setor público e dos estudos empíricos anteriores que discutiram sobre o assunto.

2.1 A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é um ramo da contabilidade adotada pelas entidades públicas. No Brasil, em épocas passadas, essa contabilidade foi denominada de “contabilidade pública” tendo como foco principal o orçamento público. Mas, atualmente tem enfatizado o patrimônio público e se apresentado como instrumento para a tomada de decisão, melhorando o gerenciamento da administração pública (SANTOS; CASTRO, 2015; SAUERBRONN; SILVA, 2017).

No Brasil a contabilidade pública teve seu marco normativo em 1922, com a edição do Código de Contabilidade Pública, que foi aperfeiçoado pela Lei nº 4.320/64 e pelo Decreto-Lei nº 200/67. Posteriormente a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00 estabeleceram mecanismos de controle na gestão pública valorizando a contabilidade pública (ARRUDA; ARAÚJO, 2017).

As reformas administrativas, como a *New Public Management*”, ou seja, a “Nova Administração Pública estimularam a reforma gerencial no Brasil e conseqüentemente a busca por maiores controles e instrumentos gerenciais (COSTA; NOGUEIRA, 2015). Esses acontecimentos colaboraram para instigar a implementação e a obrigatoriedade de adotar um SICSP.

Contudo, o processo de convergências das normas contábeis públicas aos padrões internacionais, as denominadas IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), contribuíram para a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e o surgimento de uma nova abordagem da contabilidade. Essa nova

abordagem da CASP evidencia a importância das informações de custos para a tomada de decisões e, por conseguinte a implementação do SICSP.

Piccoli e Klann (2015) mencionam que as NBCASPs harmonizam as práticas contábeis públicas brasileiras às normas internacionais denominadas de IPSAS, com consequente padronização da contabilidade dos entes federativos com base também nas normatizações adicionais editadas pela STN. Segundo Mangualde (2013) as IPSAS favorecem os processos de tomada de decisão; podendo contribuir para um melhor processo de prestação de contas, de gestão e o planejamento financeiro global; aumentando a responsabilidade e a transparência na contabilidade aplicada ao setor público. Além disso, elas podem corroborar na gestão de passivos para se evitar crise financeira, proporcionando também a comparabilidade entre os diversos processos de coleta e realocação de recursos usados por diferentes países.

No Brasil e na Colômbia, as decisões de convergir para as IPSAS decorreram das pressões do Grupo dos 20 (G20), do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), do Banco Mundial, do Fundo Monetário Internacional (FMI) e de firmas internacionais de auditoria (NEVES; GÓMEZ-VILLEGAS, 2020). Brusca, Gómez e Montesinos (2016) afirmam que uma das principais barreiras para a implementação das IPSAS, na Colômbia e no Peru, foi a necessidade de treinamento e tecnologias, resultando nestes países na introdução mais legal do que prática. Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernandez (2016) mencionaram que os órgãos governamentais de contabilidade visualizam a necessidade de modernizar seus sistemas contábeis para a adoção das IPSAS. Atualmente, a Costa Rica é o país à frente na América Central em adotar as IPSAS e na inovação de seus sistemas de contabilidade governamental.

É importante saber também que toda norma brasileira de contabilidade para o setor público corresponde internacionalmente a uma IPSAS. Para Christiaens et al. (2015) devido a mecanismos não aplicáveis da IPSAS e à falta de penalidade, muitos governos olham para suas próprias necessidades e não cumprem todos os requisitos prescritos pelas IPSAS. Outro fator é, segundo Cardoso, Aquino e Pigatto (2014) a falta de fiscalização no caso brasileiro.

Assim, a CAPS brasileiro foi influenciada pela adoção das IPSAS. No Brasil é o resultado de uma série de mudanças ocorridas no âmbito histórico, econômico, político, internacional e cultural. Essa nova abordagem da CASP evidencia a importância das informações de custos para a tomada de decisões e, por conseguinte a implantação do SICSP. Desta forma, a CASP apresenta os avanços contábeis do setor público, sendo que o desenvolvimento de uma gestão de custos e a implantação do SICSP faz parte dessa nova abordagem da contabilidade do setor público. Esses acontecimentos colaboraram para instigar a implantação e a obrigatoriedade em adotar o SICSP.

Diante este cenário, criou-se a NBC T 16.11, que fornece regras para a mensuração, o registro e a evidenciação dos custos públicos; a avaliação de resultados e desempenhos; o apoio à tomada de decisão; o apoio ao planejamento e orçamento; além do apoio aos programas de controle de custos e melhoria da qualidade do gasto. Tal norma diz respeito ao assunto dessa pesquisa e trata da implantação do SICSP com intuito de promover o controle mais eficiente e eficaz dos gastos públicos. Além de contribuir na identificação e mensuração dos processos e dos seus custos de forma clara para as decisões da gestão.

Partindo deste ponto, as Resoluções CFC nº 1.128 a 1.137, de 21/11/ 2008, fizeram surgir as 10 primeiras normas NBC Ts 16. No ano de 2011, com a Resolução CFC nº 1.366 de 25/11/2011 adicionou-se também a NBC T 16.11. No entanto, alteradas as NBC Ts 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 face à edição da Resolução CFC nº 1.437/13, conforme retratado no Quadro 01.

QUADRO 01
Relação das NBCs T 16.1 a 16.11

Numeração	CFC Resolução	Norma
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no setor público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro contábil
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das demonstrações contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, amortização e exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de informação de custos do setor público

Fonte: CFC (2012)

Amaral et al. (2014) afirmam que a adoção de um sistema de custos começou com o Governo Federal no ano de 2011, a fim de permitir a avaliação da eficiência do gasto público com base no custo dos serviços oferecidos à sociedade. O sistema de informação de custos do Governo Federal foi criado através da Portaria MF nº 157/11, sendo a implantação de cima para baixo, dos órgãos centrais para os órgãos finalísticos, com a aplicabilidade a partir de 2012. Dessa forma, o Governo Federal dispôs de um sistema de custos para todas as entidades dependentes do orçamento da União, no cumprimento das exigências legais.

É importante destacar que a implantação do SIC no setor público considera os objetivos organizacionais e as características locais, sendo um processo sistemático e gradual (NBC T 16.11). Contudo, a Portaria nº 406/2011, da STN, que aprovou a 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), estabeleceu como prazo inicial o ano de 2013 para a adoção do sistema de custos a todos os entes federativos. Porém, esse prazo foi revisto pela Portaria nº 828/2011 que o alterou até o final do exercício de 2014 para a elaboração de um cronograma de ações a adotar.

2.2 Sistema de informação de custos no setor público

Marta Filho et al. (2015, p. 102) mencionam que o Sistema de Informação é formado da reunião de “vários elementos ou componentes inter-relacionados que coletam, manipulam e armazenam, difundem os dados e informações oportunas e relevantes para determinadas finalidades, e que serão úteis aos gestores da entidade”.

Considerando que a informação acurada de custos no setor público aprimora a *accountability* entre os órgãos públicos, o que culmina na redução das incertezas dos relatórios de custos e no aumento da comparabilidade das informações entre entidades. Assim sendo, a contabilidade de custo é concebida como uma ferramenta gerencial que contribui para a eficiência na gestão pública, pois suas informações medem o desempenho das atividades, produtos e serviços públicos.

As informações de custos, muitas vezes, são provenientes de um sistema informatizado. A NBC T 16.11 aqui trabalhada, conforme mencionado anteriormente, determina a

obrigatoriedade do SICSP em todas as entidades públicas. Porém, a norma expressa que a informação de custos deve apresentar certos atributos conforme o Quadro 2.

QUADRO 02
Atributos da informação de custos

Atributo	Descrição
Relevância	Qualidade da informação para subsidiar a decisão dos usuários na avaliação de eventos passados, presentes e futuros.
Utilidade	Útil à gestão, com a relação entre o custo e o benefício sempre positiva.
Oportunidade	Disponibilidade da informação no momento adequado à tomada de decisão.
Valor social	Transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos.
Fidedignidade	A informação deve estar livre de erros materiais e de juízos prévios, apresentando as operações e acontecimentos de forma substancial e real economicamente e não apenas de forma legal.
Especificidade	As informações de custos devem atender à finalidade específica dos usuários.
Comparabilidade	Os acontecimentos e as operações devem ser registrados de forma consistente e uniforme, para comparações entre distintas instituições com características similares.
Adaptabilidade	Deve haver o detalhamento das informações de acordo com as expectativas e necessidades informacionais das organizações e de seus usuários.
Granularidade	O sistema deve produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, com a geração de diferentes relatórios, proporcionando a comparabilidade.

Fonte: Adaptado de NBC T 16.11

Segundo Lovato (2015), a sociedade cobra dos entes públicos as ferramentas maximizadoras dos produtos de seus programas governamentais, em vista à qualidade e o baixo custo dos serviços à população, melhorando os processos, reorganizando e redesenhando os sistemas operacionais, para o alcance das expectativas e do bem-estar social.

O SICSP pode ser essa ferramenta auxiliar. No contexto da administração pública, o SICSP proporciona a avaliação precisa dos recursos empreendidos e dos resultados alcançados em vista ao aperfeiçoamento dos investimentos, dos planos e das ações do governo para uma gestão eficiente e eficaz, sem o comprometimento da economicidade. Permitirá também a mensuração, o registro e a evidenciação dos objetos de custos, para o melhor gerenciamento, desempenho e comparação entre entidades da mesma esfera (LOVATO, 2015). Destaca-se também que a utilização de sistemas de custos é motivada pela economia e pela legislação, sendo desenvolvida com metodologias tradicionais, estratégicas ou combinadas (BAIENSE; DA ROSA, 2018).

Assim, importa saber como se encontra a implantação do SICSP a nível municipal. No entanto, o estudo aqui abordado focou os municípios mineiros, sendo investigada a percepção dos *controllers* e contadores públicos. Foi analisada a relação entre o porte do

município e o grau de dificuldade de implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais e humanos; e a relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP no processo decisório. Foram apresentadas as seguintes hipóteses trabalhadas e os pressupostos teóricos:

ⁱ H_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando a quantidade de pessoal.

ⁱ H_A : Há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando a quantidade de pessoal.

Nestas hipóteses pretendeu-se verificar se há relação entre o porte do município e a dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando a quantidade de pessoal. As hipóteses podem confirmar ou não se os municípios de maior porte tendem a apresentar menor dificuldade quanto à quantidade de pessoal, enquanto os municípios menores tendem a ser mais precários, com insuficiência de pessoal. No estudo de Lovato (2015), a quantidade de pessoal disponível repercutiu significativamente na implantação do sistema nos municípios do Paraná.

ⁱⁱ H_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando a qualificação do pessoal.

ⁱⁱ H_A : Há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando a qualificação do pessoal.

Os municípios de grande porte podem demonstrar um menor grau de dificuldade na implantação/utilização do sistema por apresentarem uma melhor qualificação do pessoal. Rosa, Silva e Soares (2015) observaram que 80% dos contadores catarinenses questionados são apenas iniciantes ou não possuem conhecimento sobre o SICSP, o que repercutiu na qualificação do pessoal e na incipiência da implantação nessas prefeituras.

ⁱⁱⁱ H_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os equipamentos de informática (*hardwares*).

ⁱⁱⁱ H_A : Há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os equipamentos de informática (*hardwares*).

Pressupõe-se que municípios de grande porte tenham *hardwares* mais robustos para atender as demandas públicas, reduzindo o grau de dificuldade na implantação/utilização do sistema. Lovato (2015) também mencionam que os equipamentos de informática (*hardwares*) são recursos estruturais básicos necessários a essa implantação.

$^{iv}H_0$: Não há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os sistemas informatizados (*softwares*).

$^{iv}H_A$: Há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os sistemas informatizados (*softwares*).

Os sistemas informatizados (*softwares*) são recursos essenciais na implantação de um SICSP (LOVATO, 2015). Assim, os municípios maiores podem apresentar menor grau de dificuldade na implantação/utilização do sistema por exibirem melhores *softwares* integrados.

$^{v}H_0$: Não há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos financeiros.

$^{v}H_A$: Há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos financeiros.

Os recursos financeiros são imprescindíveis na implantação do SICSP (LOVATO, 2015). O fato dos municípios de grande porte, possuírem mais recursos financeiros em relação aos de pequeno porte, pode incorrer em um menor grau de dificuldade na implantação/utilização do sistema.

Deduz-se que ao se trabalhar com municípios de grande porte, os mesmos tendem a possuir uma receita maior, uma quantidade maior de profissionais envolvidos no processo, uma melhor qualificação do pessoal, melhores equipamentos de *hardwares* e *softwares* robustos. Além de uma maior captação de recursos financeiros. Sendo assim, municípios de grande porte tendem a possuir condições mais favoráveis à implantação do SICSP. Já os municípios de menor porte geralmente apresentam dificuldades nos quesitos de recursos humanos e materiais; e conseqüentemente dificuldade na implantação do SICSP. As hipóteses podem

confirmar ou refutar esta relação do porte do município com o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos e materiais.

No entanto, a implantação do SICSP nos municípios de grande, pequena e média dimensão (populacional) apresentam percentagens semelhantes, determinando que a variável dimensão não seja condição essencial para a implantação do sistema (PEREIRA; ROMÃO, 2015; MONTEIRO, 2017; CAVICHIOLI et al. 2018). Contudo, outros estudos explicam que o porte do município está relacionado de forma positiva com o desenvolvimento da contabilidade de custos (GOMES; CARVALHO; FERNANDES, 2009) e com melhores índices de transparência (BOLÍVAR; MUÑOZ; HERNÁNDEZ, 2013). Desta forma, este estudo se mostrou relevante para verificar se há ou não as relações nos municípios mineiros.

A seguir foram apresentadas as hipóteses relacionadas ao porte do município e o grau de utilidade do SISCSP no processo decisório sendo considerado: o processo orçamentário, a gestão pública, a avaliação de desempenho dos gestores municipais, a tomada de decisões econômicas e a transparência dos programas de governo. Assim, tem-se:

^{vi} H_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP no processo orçamentário.

^{vi} H_A : Há relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP no processo orçamentário.

A utilidade no processo orçamentário consiste em primazia no subsídio para a elaboração do PPA (Plano Plurianual), da LOA (Lei Orçamentária Anual) e da LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; ROSA; SILVA; SOARES, 2015; COSTA; RAUPP; DIAS, 2017; DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2017). O porte do município pode influenciar na melhor percepção por parte dos *controllers* e contadores públicos em relação à utilidade do SICSP nas prefeituras. Visto que poderá ser uma ferramenta imprescindível, na apuração do orçamento previsto e o realizado.

^{vii} H_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP na gestão pública.

^{vii} H_A : Há relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP na gestão pública.

A utilidade na gestão pública provém principalmente da apuração correta dos custos, como forma de aferir o impacto das decisões tomadas (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; LOVATO, 2015; ROSA; SILVA; SOARES, 2015; COSTA; RAUPP; DIAS, 2017; DINIZ; SANTOS, 2019). A gestão pública poderá ser afetada pelo porte do município, uma vez que as prefeituras maiores devem priorizar um controle eficiente e integrado, sobretudo no quesito custo proveniente da implantação e da utilização de um SICSP.

^{viii} H_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP na avaliação de desempenho dos gestores municipais.

^{viii} H_A : Há relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP na avaliação de desempenho dos gestores municipais.

Os municípios maiores tendem a possuir maiores movimentações financeiras e orçamentárias. Por isso, o SICSP poderá permitir a avaliação do desempenho com relação ao cumprimento das metas programadas, as realizações e suas consequências previstas e não previstas, e a repercussão junto à sociedade. Souza e Carvalho (2012) mencionam a avaliação de políticas e atos da gestão pública. Autores como Rosa, Silva e Soares (2015); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Diniz e Santos (2019) relatam a possibilidade da comparação de administrações públicas similares.

^{ix} H_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP na tomada de decisões econômicas.

^{ix} H_A : Há relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP na tomada de decisões econômicas.

A tomada de decisões econômicas envolve a avaliação de diversos cenários, sendo que cada escolha gera um resultado diferente. Para autores como Souza e Carvalho (2012), Franco et al. (2013), Maldonado et al. (2015) e Drehmer, Raupp e Tezza (2017), a implantação do SICSP pode possibilitar medir o desempenho e o impacto das decisões antes de serem efetivadas.

xH_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP na transparência dos programas de governo.

xH_A : Há relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP na transparência dos programas de governo.

Já a transparência dos programas de governo é o fornecimento de insumos, geradores de informações, para que o cidadão possa monitorar as ações do ente público. Pinho (2006) e Avelino (2013) pressupõem que os municípios mais desenvolvidos, tendem à implantação de melhores portais de transparência, com melhores níveis de divulgação de informações junto à sociedade.

O Quadro 3 mencionou as pesquisas em municípios brasileiros que apresentaram fatores contingenciais que podem afetar a implantação e a utilização do sistema.

QUADRO 03

Fatores contingenciais que podem afetar a implantação e a utilização do SICSP

Fatores	Achados	Prefeituras	Autores
Quantidade de pessoal	Há pouca disponibilidade de pessoal comprometido com a sua função. Nos municípios pequenos, com poucos servidores, a mudança é complexa. Os funcionários da contabilidade já estão sobrecarregados, deveria haver uma assessoria para implantar o sistema e atuar junto à contabilidade.	Municípios de Santa Catarina	Souza Neto e Zonatto (2018)
	Nos municípios menores muitas vezes o contador acumula muitas atribuições.	Municípios de Santa Catarina	Drehmer, Raupp e Tezza (2017)
	A quantidade de pessoal disponível para este processo é imprescindível para a implementação.	Municípios de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul	Lovato (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Soares e Parcianello (2018)
Qualificação do pessoal	É necessária a capacitação e especialização de todos para essa implantação.	Municípios de Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Paraná, Mato Grosso e Pará	Silva, Fank e Scarpin (2011); Souza e Carvalho (2012); Franco et al. (2013); Degenhart, Fank e Vogt (2014); Maldonado et al. (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Cavichioli et al. (2018); Colussi e Souza (2018); Elias (2018); Soares e Parcianello (2018).

	O conhecimento do corpo técnico não apresentou associação significativa com a implantação do SICSP.	Municípios do Paraná	Lovato (2015)
	Não implantou o sistema devido à falta de conhecimento; falta de pessoal capacitado; falta de uma equipe montada. Os municípios pequenos apresentam dificuldades para encontrar profissionais qualificados na área de custos.	Municípios de Santa Catarina	Souza Neto e Zonatto (2018)
<i>Hardwares</i>	Há a necessidade de investimentos e melhorias em <i>hardwares</i> que suportem adequadamente as necessidades do SICSP.	Municípios do Rio Grande do Sul	Souza e Carvalho (2012)
<i>Softwares</i>	Há a necessidade de investimentos e melhorias em <i>softwares</i> que suportem adequadamente as necessidades do SICSP.	Municípios do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná e Pará.	Souza e Carvalho (2012); Degenhart, Fank e Vogt (2014); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Cavichioli et al. (2018); Colussi e Souza (2018); Elias (2018); Soares e Parcianello (2018).
Recursos financeiros	Não há disponibilidade orçamentária e financeira para a implantação do SICSP.	Municípios de Rondônia, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Colussi e Souza (2018).
	Há viabilidade orçamentária e financeira para a implantação do SICSP.	Municípios do Paraná	Franco et al. (2013); Lovato (2015)
Porte do município	O porte do município, medido pela população influencia na implantação do SICSP. A maioria dos entrevistados relatou perceber influência do porte do município, afirmando que os municípios menores terão mais dificuldades na implantação do sistema.	Municípios do Paraná	Cavichioli (2017)
	Quanto ao porte do município, não foi comprovada estatisticamente nenhuma influência sobre a implantação do SICSP.	Municípios do Rio Grande do Sul.	Monteiro (2017)

Fonte: Elaborado pela autora.

Os fatores contingenciais tratados nesse estudo foram classificados em duas vertentes: os recursos materiais (*hardwares*, *softwares* e recursos financeiros) e os recursos humanos (quantidade de pessoal e qualificação do pessoal).

Os sistemas de informação são compostos das estruturas de *hardwares* e *softwares* que promovem o suporte ao SICSP. A implantação e a manutenção de qualquer sistema de informação depende do dispêndio de capital. Nesse caso, as prefeituras que possuem os recursos financeiros necessários, podem realizar investimentos, como por exemplo, em um SICSP e estarem à frente na implantação. Também, prefeituras com maiores receitas necessitam de um maior controle proporcionado por um sistema de custos.

Pressupõe-se também que de acordo com Avelino (2013), nos municípios favorecidos com maiores recursos repassados pela União tenderiam a divulgar mais informações, inclusive como uma forma de prestação de contas em relação aos recursos recebidos.

Os recursos humanos foram abrangidos pelo quantitativo de pessoal e qualificação do mesmo. Conjectura-se que quando há um expressivo quantitativo de pessoal comprometido com a mudança organizacional, o envolvimento das pessoas favorece que as mudanças ocorram principalmente na implantação de um SICSP.

A qualificação do pessoal técnica e intelectualmente proporciona o entendimento do processo de implantação de um SICSP, para que se desenvolva e se processe com fluidez a implantação do mesmo. Lovato (2015) observa a necessidade da atenção por parte dos gestores municipais na qualificação dos seus funcionários e o mapeamento de onde os recursos humanos são mais exigidos, juntamente onde há o excesso de pessoal. Assim, a implantação do SICSP poderá apontar tais discrepâncias.

Também, as prefeituras mais populosas e desenvolvidas podem estimular a implantação do SICSP, devido à complexidade na administração, necessitando de um melhor controle com relação aos custos e receitas do ente público. No entanto, os resultados de Monteiro (2017) apresentaram que não existe efeito significativo dos fatores relacionados às características do município com maior ou menor população, ou maior ou menor orçamento, e o nível de implantação do SICSP.

No entanto, Gomes, Carvalho e Fernandes (2009) identificaram haver uma associação positiva entre o processo de desenvolvimento da contabilidade de custos e a dimensão do

município (número de trabalhadores e população do município). Estando mais propensos a adaptar o sistema e em uma fase mais avançada de implantação.

Já no estudo sobre o grau da utilidade do SICSP no processo decisório foram trabalhados os seguintes fatores: utilidade no processo orçamentário, utilidade na gestão pública, utilidade na avaliação de desempenho dos gestores municipais, utilidade na tomada de decisões econômicas e utilidade na transparência dos programas de governo, conforme o Quadro 4.

QUADRO 04
Utilidade da informação de custos no setor público

Utilidade	Achados	Prefeituras	Autores
Utilidade no processo orçamentário	O SICSP disponibilizará subsídios para elaboração do PPA, LOA e da LDO.	Municípios de Rondônia e Santa Catarina	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Rosa, Silva, Soares (2015); Drehmer, Raupp e Tezza (2017).
Utilidade na gestão pública	Por meio do SICSP é possível apresentar os custos dos bens e serviços possibilitando medir o impacto das decisões tomadas. Sendo uma ferramenta de controle da gestão pública municipal.	Municípios de Rondônia, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Paraná e Paraíba	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Lovato (2015); Rosa, Silva, Soares (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Diniz e Santos (2019).
Utilidade na avaliação de desempenho dos gestores municipais	O SICSP pode contribuir para a avaliação de políticas.	Municípios do Rio Grande do Sul	Souza e Carvalho (2012).
	O SICSP identificará as deficiências existentes, devido à limitação do sistema que apenas vislumbra estimar receitas e fixar despesas.	Municípios de Rondônia e Paraíba	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Diniz e Santos (2019).
	As informações de custos contribuirão para a avaliação do desempenho, como proporcionar a possibilidade de comparar administrações públicas similares.	Municípios de Santa Catarina e Paraíba	Rosa, Silva, Soares (2015); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Diniz e Santos (2019).
Utilidade na tomada de decisões econômicas	Na tomada de decisões acertadas são necessárias informações sobre os custos	Municípios da Rondônia e Santa Catarina	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Rosa, Silva e Soares (2015).
	Com o SICSP será possível medir o desempenho e o impacto das decisões antes de serem efetivadas.	Municípios do Rio Grande do Sul, Paraná, Mato Grosso, Santa Catarina	Souza e Carvalho (2012); Franco et al. (2013); Maldonado et al. (2015); Drehmer, Raupp e Tezza (2017)
	Alguns municípios já tomam as decisões com base nas informações de custos, mesmo não possuindo o SICSP. Verificou-se que estas informações são	Municípios do Pará	Elias (2018)

levantadas por demanda, conforme a necessidade imediata naquele respectivo momento. A tomada de decisões nos municípios ocorre primeiramente com base nas informações orçamentárias, em seguida por meio das informações financeiras e administrativas. As informações patrimoniais e de custos aparecem em penúltimo e último lugar.		
Utilidade na transparência dos programas de governo	O SICSP aumentará a transparência	Municípios do Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina. Souza e Carvalho (2012); Araújo, Carneiro e Santana (2015); Rosa, Silva, Soares (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Colussi e Souza (2018)

Fonte: Elaborado pela autora.

O processo orçamentário consiste na elaboração do PPA, LOA e da LDO. O Estudo nº 12 do IFAC (*International Federation of Accountants*) do ano de 2000, relata que o orçamento é um mecanismo governamental de planejamento e controle, que permite a visibilidade do resultado e a alocação de recursos em atividades, muitas das vezes, com objetivos complexos e sem fins lucrativos. O SICSP poderá proporcionar a melhor preparação dessas peças orçamentárias.

As informações de custos geradas pelo SICSP podem auxiliam na tomada de decisão, ao proporcionar melhorias no planejamento, na avaliação do processo de gestão eficiente dos recursos públicos, na avaliação do desempenho dos gestores municipais, por meio da análise dos resultados e da comparação de administrações públicas similares.

Para melhor entendimento da utilidade das informações de custos para a tomada de decisões, apresentou-se o Quadro 5, expondo como as informações podem auxiliar o gestor municipal e as análises permitidas com a utilização do SICSP.

QUADRO 05
Utilidade das informações de custos no setor público para a tomada de decisão

Como as informações de custos podem auxiliar o gestor municipal	Tipos de análises que os dados de custo permitem para a tomada de decisão
• Controlar e reduzir custos; • Eficiência na gestão de bens e serviços; • Melhorar o planejamento do orçamento; • Identificar oportunidades de melhoria; • Redução no preço dos bens e serviços contratados; • Comparações entre o custo efetivo e o orçado; • Aumentar a transparência; • Construir indicadores de desempenho; • Melhorar a gestão interna da organização; • Aumentar a responsabilidade dos gestores; • Avaliar o desempenho dos departamentos; • Identificar ociosidades;	• Analisar os custos de programas e projetos; • Analisar os custos dos contratos, serviços e atividades; • Analisar os custos das unidades, departamentos ou secretarias; • Analisar os custos das funções do governo; • Analisar o desempenho do gestor; • Analisar resultados entre prefeituras; • Analisar entre comprar ou alugar;

Fonte: Baseado em Elias (2018); Souza Neto; Zonatto (2018).

O SICSP poderá contribuir com os gestores e a sociedade para conhecerem, por exemplo, quanto custa efetivamente o serviço na saúde, na educação, dentre outros. Na contenção dos gastos e no conhecimento do custo de cada serviço. Além disto, o SICSP permite o detalhamento dos custos: os custos de um aluno, os custos de um paciente, os custos de asfaltar uma rua, etc. Quando o município for construir uma escola ou uma unidade de saúde, com um sistema de custo é possível levantar o valor da obra e também os recursos para mantê-la (ELIAS, 2018; SOUZA NETO; ZONATTO, 2018).

Conforme o IFAC, no estudo nº12, a utilidade na tomada de decisões econômicas visa escolher entre ações alternativas como privatizar uma atividade governamental ou não, pautada na análise do custo e do lucro líquido incremental, vislumbrando os benefícios econômicos. Os estudos de custo ajudam a decidir se aceita ou rejeita uma proposta para um projeto de capital do governo, continuar ou descartar um produto ou serviço do governo ou contratar um fornecedor do setor privado.

A contribuição do SICSP para a transparência repercute na correta evidenciação dos custos, das despesas e das receitas públicas. Além disso, conforme Neves e Gómez-Villegas (2020), a estabilidade nos mercados financeiros internacionais é promovida por meio da transparência, da credibilidade fiscal das demonstrações financeiras, da classificação de crédito e da melhora na tomada de decisões, sobretudo em entidades públicas.

Pinho (2006) e Avelino (2013) partem do pressuposto de que nos municípios mais desenvolvidos com melhores condições econômicas, sociais, políticas e tecnológicas, os mesmos tentem a implantação de melhores portais de transparência, com melhores níveis de divulgação de informações.

2.3 Estudos anteriores sobre o SICSP

Nesta seção do referencial teórico, evidenciaram-se alguns estudos anteriores nacionais e internacionais que relatam experiências de implantação e utilização do SICSP. Vale ressaltar que os estudos internacionais sobre custos no setor público têm crescido nos últimos anos (VERBEETEN, 2011; LUTILSKY; VAŠIČEK; VAŠIČEK, 2012; GARCIA-UNANUE; FELIPE; GALLARDO, 2015; MOHR, 2015; AGUILÀ, 2016; MÄTTÖ; SIPPOLA, 2016; MELO et al., 2016; JOVANOVIĆ; LUTILSKY; VAŠIČEK, 2019; TUONG; THUY; NAM, 2020).

No entanto, a maioria dos estudos publicados no exterior sobre esta temática tratam de entidades específicas do setor público, como hospitais, universidades, secretarias do meio ambiente, unidades de serviço social, dentre outras. Além disso, os estudos tendem a investigar métodos de sistemas de custeio (*activity based costing, time-driven activity-based costing, target costing, etc.*) em organizações governamentais, diferente deste estudo que enfatiza a implantação e utilização do SICSP em municípios. Sendo assim, optou-se por selecionar os estudos que apresentassem uma discussão da implantação e utilização do SICSP, descartando estudos sobre custos que não realizaram esta reflexão.

Assim, os trabalhos objeto de análise nesta seção de estudos anteriores do referencial teórico, foram coletados na base de dados do Google Acadêmico, Scopus e Web of Science, na qual foram aplicadas as seguintes *keywords* como filtro de busca: *public cost, public cost accounting, public cost system, implement*. Foram selecionadas as publicações a partir de 2010, data em que o sistema de custos do Governo Federal no Brasil foi homologado por diversos órgãos governamentais, sendo posteriormente criada a NBCT 16.11, no ano de 2011.

Na seleção foram elegidas as publicações que tratassem de experiências da implantação e

utilização do SICSP, encontrando um total de 27 estudos, conforme apresentado no Quadro 6 que consta o resumo dos estudos anteriores.

Para análise destes estudos anteriores foram levantados o objetivo ou questão de investigação, a metodologia, a amostra, os resultados e conclusões relacionados ao SICSP. Esses estudos sobre a implantação e a utilização do SICSP contribuíram para esta pesquisa nos municípios mineiros.

QUADRO 06
Estudos anteriores

Autor (es)	Objetivo (s)	Metodologia	Amostra	Resultados e Conclusões
Machado e Holanda (2010)	Descreveram o SICSP do Governo Federal, o seu modelo, as características, o conceito, a finalidade e os usuários.	Estudo bibliográfico e documental.	-	Destacou-se como limitação a falta de integração dos sistemas estruturais e a falta de padronização das estruturas organizacionais do governo.
Silva, Fank e Scarpin (2011)	Analisaram o entendimento e o grau quanto à aplicação do SICSP junto aos gestores públicos das prefeituras do Estado de Santa Catarina, com base na LRF.	Exploratória, levantamento entropia da informação.	293 questionários enviados e 61 respostas.	As prefeituras catarinenses não estão utilizando nenhum sistema de mensuração de custos de forma plena e não estão estruturadas para tanto de acordo com o que determina a Lei Complementar nº101/2000.
Verbeeten (2011)	Identificaram as metodologias de gestão dos custos das entidades governamentais da Holanda, a sua implementação e o seu uso.	Quantitativa e levantamento.	Foram aplicados questionários aos gestores e <i>controllers</i> de 57 entidades governamentais da Holanda.	A informação de custos é relevante ao processo decisório, sendo que os gestores que mais a utilizam são das áreas financeiras. Já os gestores políticos utilizam-se pouco desta informação. O ambiente externo (sociedade) que busca o controle da destinação dos recursos públicos motiva a implementação de quaisquer ferramentas de gestão de custos.
Lutlsky; Vašiček; Vašiček (2012)	Identificaram a evolução das práticas gerenciais relacionadas à gestão de custos adotada no setor público croata.	Quantitativa e levantamento	O questionário foi enviado aos gestores públicos croatas de 150 organizações e unidades do setor público	A pesquisa identificou um ligeiro aumento da utilização das ferramentas de gestão de custos nos últimos cinco anos. Os resultados indicam que a gestão de custos para fins de planejamento e controle de custos no setor público croata ainda não foi suficientemente utilizada no processo de determinação dos gastos orçamentários.
Souza e	Avaliaram a	Quantitativa e	42	Os principais resultados

Carvalho (2012)	preparação da implantação do sistema de custos por Prefeituras Municipais do Estado do Rio Grande do Sul.	descritiva	questionários enviados e 30 respondidos.	sinalizaram a carência de recursos destinados à área de custos e a precariedade estrutural para o planejamento e controle. Os respondentes apresentaram consciência quanto à utilidade de um sistema de custos para o controle do setor, entretanto, para eles, há a necessidade de que os principais gestores municipais tenham maior comprometimento e apoio na implantação do sistema.
Borges, Mario Carneiro (2013)	Analísaram, através da ótica institucional, o desenvolvimento no governo federal brasileiro das novas ferramentas de gestão e a comparação com o processo de reforma australiano.	Exploratória, bibliográfica e descritiva.	-	O Brasil focou na implantação do SICSP como uma solução tecnológica e não se mobilizou institucionalmente. O caso australiano experimentou a mudança perpassando todos os níveis da administração pública, com embasamento teórico e legal, além da aceitação institucional.
Franco et al. (2013)	Identificaram o entendimento e a adoção dos sistemas de custos pelos municípios paranaenses perante os controladores, contadores e ou servidores ligados aos setores contábeis municipais.	Descritiva, com abordagem qualitativa.	399 questionários enviados e 67 respondidos.	Verificaram o limitado conhecimento sobre a importância, a utilidade, a viabilidade financeira e orçamentária do SICSP pelos agentes públicos e o reduzido índice da implantação efetiva.
Amaral et al. (2014)	Investigaram a percepção dos contadores públicos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) sobre suas contribuições e responsabilidades pelas informações do SICSP.	Descritiva e <i>survey</i> .	182 questionários enviados e 39 questionários respondidos.	Muitos respondentes não sabiam da existência do SICSP. Os servidores da área financeira e orçamentária não possuem conhecimento ou não concordam com a sua responsabilidade na geração de informações sobre custos, de acordo com o modelo adotado pelo Governo Federal.
Degenhart, Fank e Vogt (2014)	Investigaram o entendimento e o grau de aplicação dos sistemas de custos nas prefeituras da região de abrangência da 31ª SDR (Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional) de Itapiranga, Santa Catarina.	Descritiva, levantamento e quantitativa.	5 municípios.	Não há a utilização de sistema de custeio pelas prefeituras, pois não estão preparadas para utilizarem tecnologias no processo de gestão. As prefeituras não possuem treinamento e sistema adequado para a estruturação dos custos e não possuem pessoas específicas capacitadas no setor de custos.

Araújo, Carneiro e Santana (2015)	Analisaram o nível de entendimento e a implantação do SICSP, junto aos contadores, controladores e gestores públicos dos municípios do estado de Rondônia.	Descritiva, qualiquanti, documental e <i>survey</i> .	52 municípios.	Não se implantou o SICSP e nem se verifica a disponibilidade orçamentária e financeira para o mesmo. Há o entendimento de que o SICSP proporciona transparência na gestão, melhora a tomada de decisão, auxilia na elaboração do PPA, LDO, LOA e no desempenho da entidade.
Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015)	Analisaram a implementação da contabilidade de custos em oito organizações esportivas públicas na Espanha.	Qualitativa, pesquisa-ação	8 organizações públicas	As principais barreiras identificadas estão relacionadas à má qualidade das informações de consumo e alocação de recursos.
Lovato (2015)	Analisaram a percepção dos usuários em relação às contribuições e influências do SICSP junto aos contadores dos municípios paranaenses.	Qualiquantitativa.	399 municípios com 136 questionários respondidos.	Os recursos financeiros não são impedimento para a implantação e utilização do SICSP, por mais da metade dos respondentes. A quantidade de pessoal influencia e pouco evoluiu a implantação do sistema.
Maldonado et al. (2015)	Identificaram a implantação do SICSP junto aos secretários, contador e prefeito da prefeitura de Tangará da Serra-MT.	Exploratória, descritiva e estudo de caso.	13 questionários aplicados e 12 questionários respondidos.	A implantação do SICSP encontra-se na fase embrionária e os servidores não possuem capacitação sobre controle e sistemas de custos.
Mohr (2015)	Analisa a relação entre a contabilidade de custos e a medição de desempenho.	Quantitativa, documental, estudo de caso múltiplo	30 cidades dos Estados Unidos	Revelou que a contabilidade de custos torna as estimativas de custos de programas e serviços mais precisas e úteis para fins comparativos. Os líderes que estão comprometidos com o gerenciamento por resultados também tendem a estar comprometidos com bons dados de gestão de custo.
Rosa, Silva e Soares (2015)	Identificaram as percepções dos contadores municipais do Estado de Santa Catarina a respeito da implantação do SICSP na administração pública.	Descritiva, levantamento e qualiquantitativa.	295 questionários enviados e 97 respondentes	Foi positiva a opinião dos contadores a respeito da utilidade do SICSP, no planejamento orçamentário, na tomada de decisões, na transparência e nas demais fases de atuação da administração pública. No entanto, a implantação do SICSP ocorreu apenas em 01 (uma) prefeitura e 14 (quatorze) estão implantando.
Lorenzato, Behr e Goularte (2016)	Identificaram os benefícios e os problemas na implantação do SICSP no Estado do Rio Grande do Sul.	Qualitativa, descritiva e estudo de caso.	2 profissionais que atuam diretamente com o SICSP na Secretaria da Fazenda do	Dentre os problemas na implantação do SICSP destacam-se a falta de servidores e a inexistência do conhecimento de custos.

			Estado do Rio Grande do Sul.	
Mättö; Sippola (2016)	Investigaram e realizaram intervenções em um projeto de implantação da gestão de custo	Qualitativa, estudo de caso com o uso da pesquisa-ação	Um município finlandês e duas organizações de serviços que atuam de forma integrada	Foi implementado o sistema de custos, no entanto permaneceu parcialmente sem uso. Os gestores esperavam que o campo da nova metodologia fosse maior, e não provocaria outras demandas de trabalho. Dificuldades apontadas: falta de acompanhamento e avaliação do processo; resistência dos colaboradores e insuficiência de recursos.
Cavichioli (2017)	Analisou como os fatores contingenciais influenciam na implantação do SICSP em duas prefeituras do Estado do Paraná	Qualitativa, explicativa, estudo de caso múltiplo, entrevistas	Entrevistas com dois contadores e três controladores internos	Os fatores contingenciais que influenciam na implementação do SICSP, estatisticamente, foram: ambiente externo, tecnologia e estratégia. O fator porte investigado sob a ótica da população, da arrecadação e do PIB, não influencia.
Costa, Raupp Dias (2017)	Analisaram a percepção dos responsáveis pelo SICSP dos poderes executivos estaduais brasileiros.	Descritiva, levantamento, abordagem quantitativa e qualitativa.	Responsáveis pelo processo de implantação do SICSP dos 27 Estados do Brasil, com 24 respostas.	A implantação do SICSP nos Estados tendeu ao cumprimento da lei e para o uso gerencial; a quantidade de integrantes da equipe técnica é o fator que mais dificultou a implantação do SICSP em seguida a falta de recursos financeiros, e o menor nível de dificuldade relacionou-se a equipamentos de informática; nenhum Estado conseguiu efetivamente finalizar a implantação do sistema.
Drehmer, Raupp Tezza (2017)	Identificaram a percepção dos contadores municipais de Santa Catarina a respeito das dificuldades e contribuições da implantação do SICSP.	Quantitativa, descritiva e levantamento.	295 questionários enviados às prefeituras com a resposta de 42 contadores.	A implantação do SICSP ainda não é uma realidade nos municípios investigados. O principal item que dificultou a implantação foi a quantidade de integrantes da equipe técnica.
Monteiro (2017)	Identificou a importância e o uso da informação de custos, as barreiras e o nível de sua implantação no setor público municipal do Estado do Rio Grande do Sul e verificou a relação das características dos municípios e dos profissionais de contabilidade no nível de implantação do SICSP.	Quantitativa	Responsáveis pelo setor de contabilidade das 497 prefeituras, com 180 respostas.	Não existe relação entre o nível de implantação do SICSP com a receita, a população, o tempo de experiência e o nível de habilitação. A capacidade financeira não é barreira para a implantação. Os fatores mais importantes do sistema são: a melhoria no planejamento financeiro, orçamentário, no controle de custos e no preço dos serviços. A informação de custos não é utilizada pelos municípios devido ao baixo nível de implantação

Cavichioli et al. (2018)	Identificaram a influência e a relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP sob a ótica dos contadores e <i>controllers</i> das prefeituras paranaenses.	Explicativa, abordagem quantitativa (a correlação e a regressão) e levantamento.	798 profissionais dos 399 municípios do estado do Paraná, com 203 respondentes.	Os fatores ambiente externo, porte e estrutura não influenciaram na implementação do SICSP. Já o elemento tecnologia, equipe técnica especializada em custos e os sistemas disponibilizados pela Administração Pública Federal e Estadual influenciaram positivamente na implementação do SICSP.
Colussi e Souza (2018)	Investigaram quais as informações o SICSP deve gerar para os gestores do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (TRT4), em Porto Alegre no Rio Grande do Sul.	Qualitativa, descritiva e estudo de caso.	Entrevista semiestruturada realizada com quatro gestores: um analista judiciário; dois analistas contadores; e um analista economista do tribunal.	Destacaram os benefícios relacionados à produtividade, à comparabilidade e à maior transparência, geração de informações de custo do processo julgado pelas instâncias, relatórios e informações confiáveis. O SICSP ainda não foi implantado devido às dificuldades orçamentárias, a resistência às mudanças, à falta de sistemas específicos e à escassez de conhecimento e de divulgação sobre o sistema pela administração.
Elias (2018)	Verificou a percepção dos prefeitos municipais e assessores contábeis sobre o SICSP como ferramenta otimizadora do processo gerencial nas ações do governo.	Quantitativa, qualificativa, exploratória e descritiva.	Questionário e entrevista semiestruturada.	O sistema de captura de dados é ineficiente; o sistema de pessoal é desqualificado; o sistema de gestão é inadequado e o modelo de responsabilização dos gestores não está ligado ao ciclo básico da gestão (planejamento, execução e controle), o fluxo de servidores é contínuo e permanente, dificultando a formação contínua dos mesmos, sendo que a adoção do SICSP ainda é incipiente.
Soares e Parcianello (2018)	Identificaram iniciativas inovadoras para a implantação dos sistemas de custos nos municípios da região central do Rio Grande do Sul.	Qualitativa, descritiva e exploratória e levantamento.	34 municípios obtiveram-se retorno de 13 respondentes (profissionais de contabilidade)	Identificou-se a falta de sistemas de informação de custos integrados aos sistemas contábeis; a gestão de pessoas voltada ao enfrentamento da resistência à mudança, a qualificação de pessoal e o envolvimento dos gestores no processo de implantação do sistema de custos. Também a falta de conhecimento de alguns servidores públicos que refletiu no despreparo para o cumprimento da norma.
Souza Neto e Zonatto (2018)	Identificaram os fatores de resistência no processo de mudança na implantação do SICSP nos municípios da Região Serrana de Santa Catarina.	Descritiva e qualitativa.	Entrevista semiestruturada ao Secretário de Administração, Controlador Interno e Contador dos 18 municípios da referida região.	Apesar da incipiência na implantação do SICSP, os entrevistados têm consciência da importância do mesmo. Os fatores de resistência encontrados foram: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, e <i>decoupling</i> ou <i>loose coupling</i> .
Diniz e	Objetivaram obter	Descritiva,	72 (98,6%)	O conhecimento sobre custos e o

Santos (2019)	evidências empíricas sobre as percepções de prefeitos e assessores contábeis dos municípios paraibanos sobre o sistema de custos na otimização da gestão municipal.	bibliográfica e levantamento ou <i>survey</i> , quantitativa.	questionários válidos e respondidos pelos assessores contábeis, e 104 (47%) questionários válidos e respondidos pelos prefeitos.	SICSP são imprescindíveis à Administração Pública Gerencial. O SICSP avalia o desempenho da gestão. A estrutura administrativa municipal atual ainda não está em condições de implantar o SICSP devido também ao aspecto comportamental da gestão municipal legalista-burocrático.
---------------	---	---	--	--

Fonte: Elaborado pela autora.

Apesar dos estudos quantitativos serem uma tendência no campo da contabilidade (MARTINS, 2014); percebeu-se que as publicações que tratam das experiências de implantação e utilização do SICSP demonstraram um equilíbrio das abordagens. Tanto a pesquisa quantitativa como a qualitativa foi empregada de forma igualitária nestes estudos anteriores, o que pode ser evidenciado no Quadro 7.

Dos 27 estudos analisados, 11 empregaram métodos quantitativos, outros 11, adotaram a pesquisas qualitativas e 5 a abordagem mista (qualiquantitativo). Em geral, percebeu-se um acentuado uso de levantamento (*survey*), estudo de caso e pesquisa-ação.

QUADRO 07
Metodologia

Metodologia	Estudos
Qualitativa	Machado e Holanda (2010); Borges, Mario e Carneiro (2013); Franco et al. (2013); Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015); Maldonado et al. (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Mättö; Sippola (2016); Cavichioli (2017); Colussi e Souza (2018); Soares e Parcianello (2018); Souza Neto e Zonatto (2018).
Quantitativo	Silva, Fank e Scarpin (2011); Verbeeten (2011); Lutilsky; Vašiček e Vašiček (2012); Souza e Carvalho (2012); Amaral et al. (2014); Degenhart, Fank e Vogt (2014); Mohr (2015); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Monteiro (2017); Cavichioli et al. (2018); Diniz e Santos (2019).
Qualiquanti	Araújo, Carneiro e Santana (2015); Lovato (2015); Rosa, Silva e Soares (2015); Costa, Raupp e Dias (2017); Elias (2018).

Fonte: Elaborado pela autora.

Os estudos também demonstraram que são poucas as experiências de implantação do SICSP; a maioria das pesquisas revelou que o setor público está em processo de implantação e em alguns casos ainda não implantaram. Isto se agrava quando se observa em nível municipal. Para facilitar esta compreensão elaborou-se o Quadro 8. No entanto, alguns estudos foram mencionados duas ou três vezes nas categorias exibidas no Quadro 8 porque se tratavam de pesquisas de estudo de caso múltiplo ou levantamento com diversos contadores e gestores de diferentes localidades, apresentando desta forma realidades distintas.

QUADRO 08
A implantação do SICSP nos estudos empíricos

Implantação	Estudos
Não implantaram o SICSP	Amaral et al. (2014); Degenhart, Fank e Vogt (2014); Araújo, Carneiro e Santana (2015); Lovato (2015); Costa, Raupp e Dias (2017); Drehmer, Raupp e Tezza (2017); Monteiro (2017); Cavichioli et al. (2018); Colussi e Souza (2018); Soares e Parcianello (2018); Diniz e Santos (2019).
Não implantaram o SICSP de forma plena; está em fase de implantação do SICSP	Silva, Fank e Scarpin (2011); Verbeeten (2011); Souza e Carvalho (2012); Borges, Mario e Carneiro (2013); Franco et al. (2013); Amaral et al. (2014); Lovato (2015); Maldonado et al. (2015); Rosa, Silva e Soares (2015); Lorenzato, Behr e Goularte (2016); Costa, Raupp e Dias (2017); Monteiro (2017); Cavichioli et al. (2018); Elias (2018); Soares e Parcianello (2018); Souza Neto e Zonatto (2018); Diniz e Santos (2019).
Implantaram o SICSP	Machado e Holanda (2010); Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015); Lovato (2015); Mohr (2015); Rosa, Silva e Soares (2015); Mättö; Sippola (2016); Monteiro (2017); Cavichioli et al. (2018)

Fonte: Elaborado pela autora.

Cardoso, Aquino e Bitti (2011) citam como exemplo órgãos da administração federal dos Estados Unidos que costuma adotar sistemas de custos mais elaborados por dependerem de seus próprios recursos advindos de venda de serviços ou taxas do que aqueles órgãos que possuem suas despesas cobertas por repasses orçamentários.

Também Cardoso, Aquino e Bitti (2011) afirmam que o Brasil ainda está em processo de formação dos modelos gerenciais de custos no setor público se comparado a outros países como Estados Unidos, Austrália, Nova Zelândia e os estados que constituem a União Europeia. Isto pode ser percebido, uma vez que são escassos os trabalhos internacionais sobre implantação do SICSP, porque as organizações públicas estrangeiras tendem a estar

num estágio mais avançados o da aplicação dos métodos de sistemas de custeio (*activity based costing, time-driven activity-based costing, target costing, etc*).

No entanto, alguns estudos internacionais (VERBEETEN, 2011; LUTILSKY; VAŠIČEK; VAŠIČEK, 2012; GARCIA-UNANUE; FELIPE; GALLARDO, 2015; MOHR, 2015; MÄTTÖ; SIPPOLA, 2016) demonstram que este avanço não é generalizado, e mesmo em países desenvolvidos pode ser observado barreiras e dificuldades nesta área, quando se trata do setor público.

Os achados dos estudos anteriores contribuem para compreender os desafios e as potencialidades já encontradas nas experiências de implantação e utilização do SICSP, conforme apresentado no Quadro 9.

QUADRO 09
Potencialidades e desafios para implantação e utilização do SICSP

Potencialidades	Desafios
✓ A sociedade que busca o controle da destinação dos recursos públicos motiva a implementação de ferramentas de gestão de custos; ✓ A maioria dos contadores percebe que a informação de custos é relevante ao processo decisório; o conhecimento prévio de custos é imprescindível na tomada de decisões acuradas; ✓ A maioria dos contadores está conscientizada da utilidade de um sistema de custos para o controle do setor; ✓ A contabilidade de custos torna as estimativas de custos de programas e serviços mais precisas e úteis para fins comparativos; ✓ Os líderes que estão comprometidos com o gerenciamento por resultados também tendem a estar comprometidos com o gerenciamento com bons dados de custo; ✓ Os contadores públicos, em sua maioria, percebem a importância do SICSP no planejamento orçamentário; o SICSP contribui para a elaboração do PPA, LDO e LOA; ✓ A maioria dos contadores públicos percebe a importância do SICSP na transparência e na gestão pública; ✓ Há o entendimento de que o SICSP proporciona	✓ Os gestores políticos utilizam-se pouco desta informação; ✓ Falta de integração dos sistemas estruturais; ✓ Falta de padronização das estruturas organizacionais do governo; ✓ A gestão de custos para fins de planejamento e controle de custos no setor público ainda não foi suficientemente utilizada no processo de determinação dos gastos orçamentários; ✓ Carência de recursos financeiros e materiais (<i>softwares e hardwares</i> destinados à área de custos); ✓ Há necessidade de que os principais gestores municipais tenham maior comprometimento e apoio na implantação do sistema; ✓ O SICSP não foi institucionalizado; não foi incorporado na rotina dos trabalhos; ✓ O conhecimento sobre a importância e utilidade do SICSP ainda é limitado; ✓ Alguns contadores públicos não sabiam da existência do SICSP; ✓ Alguns contadores públicos não concordavam

o desempenho da entidade; ✓ O SICSP identifica o valor do custo, mede a eficiência dos custos e apoia a gestão na qualidade dos gastos públicos; ✓ Alguns contadores públicos mencionaram que os recursos financeiros não seriam o entrave para a implantação do SICSP; ✓ O SICSP pode contribuir para avaliação de desempenho dos gestores públicos; ✓ Dentre os benefícios encontrados pelo SICSP destaca-se a organização dos servidores por meio da hierarquia do centro de custos que exige a atualização dos cadastros de funcionários (evidencia a organização que o SICSP pode proporcionar);	com a sua responsabilidade na geração de informações sobre custos; ✓ As prefeituras não estão preparadas para utilizarem tecnologias no processo de gestão; ✓ Os municípios não possuem treinamento e sistema adequado para a estruturação dos custos; ✓ As prefeituras não possuem pessoas específicas capacitadas para a implantação do SICSP; ✓ As principais barreiras identificadas estão relacionadas à má qualidade das informações de consumo e alocação de recursos; ✓ Entre os problemas para a implantação do SICSP destaca a insuficiência de quantidade de pessoal no setor da contabilidade; ✓ Dificuldades apontadas: falta de acompanhamento e avaliação do processo; resistência dos colaboradores e criação de outras demandas de trabalho; ✓ O porte do município medido pela população é um fator mencionado como contingencial para implementação do SICSP; então municípios menores teriam maior dificuldade para implantar o sistema; ✓ <i>Decoupling</i> ou <i>loose coupling</i> foi mencionado como um entrave para a implantação do SICSP; é quando algo é utilizado para o uso formal apenas por se tratar de uma exigência, mas não cumpre com sua função.
---	---

Fonte: Elaborado pela autora.

Machado e Holanda (2010) destacaram a falta de integração dos sistemas estruturais e a falta de padronização das estruturas organizacionais do governo federal brasileiro como uma limitação para a utilização do SICSP de maneira satisfatória. Silva, Fank e Scarpin (2011) mencionaram que o SICSP nas prefeituras catarinenses não está estruturado de forma a contribuir para o processo de gestão, ou seja, o SICSP não está implementado de forma plena. Verbeeten (2011) explica que na Holanda, a sociedade é que tem sido a motivação para a implementação de quaisquer ferramentas de gestão de custos, uma vez que ela busca o controle da destinação dos recursos públicos.

O estudo de Borges, Mario e Carneiro (2013) da Administração Pública Federal sobre a

implantação do SICSP ao comparar a experiência brasileira e a australiana, revelou que o Brasil focou na implantação de uma solução tecnológica e não se mobilizou institucionalmente, diferentemente da Austrália que teve a sua aceitação institucional. Assim a experiência brasileira mostra que muitas vezes se cumpre a finalidade legal, mas não alcança o propósito gerencial. O trabalho de Souza Neto e Zonatto (2018) também constatou a utilização do SICSP cumprindo as exigências legais e, no entanto, não sendo incorporado nas rotinas gerenciais, o que foi denominado de *decoupling* ou *loose coupling*.

Outros entraves são apontados para a implantação e o uso do SICSP, como o limitado conhecimento sobre a importância, a utilidade do SICSP pelos agentes públicos (FRANCO et al., 2013); a ausência de treinamento para capacitar os profissionais (DEGENHART; FANK; VOGT, 2014; SOARES; PARCIANELLO, 2018); a falta de quantidade de pessoal (LOVATO, 2015; COSTA; RAUPP; DIAS, 2017; DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2017); a insuficiência de recursos materiais, *software* e *hardware* (SOUZA; CARVALHO, 2012; CAVICHIOLI et al. 2018) e financeiros (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015).

Por outro lado, os estudos também evidenciaram potencialidades nas experiências de implantação e utilização do SICSP, como a importância do sistema para a transparência, o planejamento orçamentário, a avaliação de gestores, o desempenho da gestão pública e a orientação para a tomada de decisão (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; LOVATO, 2015; ROSA; SILVA; SOARES, 2015; DINIZ; SANTOS, 2019).

Contudo, percebe-se que ainda existe uma lacuna de estudos sobre a implantação e utilização do SICSP. Essa escassez também foi mencionada em diversos estudos (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011; LOVATO, 2015; LORENZATO; BEHR; GOULARTE, 2016; DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2017; MONTEIRO, 2017; MONTEIRO; PINHO, 2017; BAIENSE; DA ROSA, 2018; CAVICHIOLI et al. 2018; ELIAS, 2018; SOUZA NETO; ZONATTO, 2018) motivando a realizar esta pesquisa de forma a contribuir para redução desta lacuna.

3 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta a metodologia para condução dos procedimentos desta pesquisa, visando alcançar os objetivos propostos.

3.1 Tipo de Pesquisa

Cabe destacar a tipificação da pesquisa que possui caráter funcionalista, com investigação descritiva e quantitativa.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é caracterizada como quantitativa, utilizando-se do tratamento estatístico dos dados coletados, do Teste *t-Student* e da correlação de *Pearson*. Conforme relatado por Silva, Russo e Oliveira (2018), a abordagem quantitativa emprega a aplicação de técnicas para testar de maneira dedutiva hipóteses.

Do ponto de vista metodológico, esta pesquisa caracterizou-se quanto aos objetivos, como descritiva, pois segundo Marconi e Lakatos (2010), em tal pesquisa os fatos são observados, registrados, analisados, classificados, interpretados, sem a interferência ou manipulação do pesquisador. Triviños (1987) relata que a pesquisa ao buscar descrever os fatos e fenômenos de uma determinada realidade, será caracterizada como uma pesquisa descritiva. Já que esta pesquisa analisou a percepção dos *controllers* e contadores públicos sobre a implantação e o uso do SICSP nas prefeituras municipais de Minas Gerais.

Quanto à estratégia de pesquisa, classificou-se como bibliográfica e levantamento também denominado *survey*. Marconi e Lakatos (2010) definem a pesquisa bibliográfica como aquela que os dados e informações são coletados em obras já existentes e servem de base para a análise e a interpretação. Esse tipo de pesquisa trará subsídios para o conhecimento sobre o que foi pesquisado, como e sob que enfoque e/ou perspectivas foi tratado o assunto apresentado na literatura científica.

Quanto ao levantamento, salienta-se a interrogação direta, da população ou amostra cujo comportamento se deseja conhecer por meio de algum tipo de questionário. Em geral, efetua-se a coleta de informações de um grupo significativo de pessoas acerca do problema

proposto para, posteriormente, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados, geralmente através da análise quantitativa (PRODANOV; FREITAS, 2013). Para Freitas et al. (2000, p. 105-106) a pesquisa do tipo levantamento ou *survey* é apropriada nos seguintes momentos:

1) quando se deseja responder questões do tipo “o que?”, “por que?”, “como?” e “quanto?”, ou seja, quando o foco de interesse é sobre “o que está acontecendo” ou “como e por que isso está acontecendo”; 2) não se tem interesse ou não é possível controlar as variáveis dependentes e independentes; 3) o ambiente natural é a melhor situação para estudar o fenômeno de interesse e; 4) o objeto de interesse ocorre no presente ou no passado recente (FREITAS et al., 2000, p. 105-106).

3.2 Delimitação da amostra

A população estudada foram os *controllers* e contadores públicos de cada prefeitura do estado de Minas Gerais, no total de 853 municípios segundo dados do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). Procedeu-se o envio do questionário, por meio de email, sendo apenas um questionário respondido por prefeitura. Caso a prefeitura tivesse um contador público este responderia ao questionário, na ausência desse profissional, o *controller*.

Os emails dos contadores públicos foram solicitados ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE/MG), visto que este possui a relação desses profissionais da área pública bem como os endereços eletrônicos. O TCE/MG autorizou a utilização dos emails para a realização da pesquisa.

O porte do município foi representado por meio do número de habitantes listados no ano de 2019 no *site* do IBGE. O pequeno porte foi determinado para uma população até 50.000 habitantes, o médio porte para a faixa entre 50.001 a 100.000 habitantes, grande porte para uma população entre 100.001 a 900.000 habitantes, e metrópole, com a população superior a 900.000 habitantes (PNAS, 2004, p.11).

O Quadro 10 apresentou o quantitativo de respondentes por região geográfica de Minas Gerais.

QUADRO 10
Respondentes por região geográfica mineira

Região Geográfica	Municípios	Respondentes
Triângulo Mineiro/Alto Paranaíba	66	30
Metropolitana de BH	105	20
Oeste	44	15
Campos das Vertentes	36	14
Central Mineira	30	13
Noroeste	19	10
Zona da Mata	142	2
Vale do Rio Doce	102	1
Jequitinhonha	51	1
Norte	89	-
Vale do Mucuri	23	-
Sul/Sudoeste	146	-
TOTAL	853	106

Fonte: Dados da pesquisa

3.3 Coleta dos dados

A técnica empregada na coleta dos dados foi o questionário. A pesquisa pautou-se na Resolução nº 510 de 07 de abril de 2016 que trata sobre a ética na pesquisa com seres humanos, preservando a dignidade humana e a proteção devida aos participantes das pesquisas científicas. A fim de prever e evitar possíveis danos aos partícipes, os mesmos foram submetidos ao TCLE, contido no Apêndice A. Tal termo informou o objeto de pesquisa, a garantia do anonimato, da confidencialidade, do sigilo, da privacidade, a liberdade para decidir sobre a participação sem represarias ou prejuízos. Também os dados de contato da pesquisadora e do Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) do Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais (CEFET-MG) para possíveis esclarecimentos.

Nesses termos, todos os participantes foram primeiramente submetidos ao referido TCLE, contido no link da pesquisa, sendo convidados a lê-lo com a opção de concordar ou discordar com o mesmo. Assim, as próximas etapas da pesquisa seriam apresentadas apenas caso houvesse a concordância do respondente com o TCLE, não sendo obrigado a continuar na pesquisa caso desistisse no transcorrer do processo.

O questionário foi enviado no email do *controller* ou contador da prefeitura mineira. Inicialmente, no corpo do email houve a identificação da pesquisadora que solicitou a

participação e informou o objetivo do estudo. Após clicar no link, o respondente foi direcionado à página do TCLE. A aceitação do TCLE gerou a assinatura automática e o encaminhou para responder o questionário. Logo depois de responder o questionário, foi informado ao participante se tivesse o interesse em receber os resultados da pesquisa, que deveria também se manifestar digitando o seu email no campo específico.

Tal questionário foi elaborado no *Google Docs*, com o apoio de um profissional da área de informática, com questões fechadas, para marcar apenas com um “x” na resposta. Havia uma questão aberta a fim de que o pesquisado indicasse o seu município de atuação. A coleta dos dados foi realizada no período de novembro de 2019 a março de 2020, após a aprovação do projeto de pesquisa junto ao CEP.

O questionário foi composto por 18 questões para assinalar a resposta. Sendo adaptado o mesmo da dissertação de Lovato (2015) e do artigo de Rosa, Silva e Soares (2015), ou seja, um questionário já utilizado nessas pesquisas. Drehmer, Raupp e Tezza (2017) também estruturaram o questionário com base no trabalho de Lovato (2015). Nesta pesquisa, houve três blocos de perguntas: a caracterização do respondente; o perfil dos municípios estudados; e a percepção dos *controllers* e contadores públicos quanto à utilidade do SICSP no processo decisório.

O primeiro bloco trouxe a caracterização do respondente com relação ao seu município de atuação, o gênero, a formação acadêmica, o tempo de experiência e atuação no setor público. Já o segundo bloco abordou o perfil dos municípios que correspondeu à região geográfica, a receita estimada para o exercício de 2019, o nível de conhecimento sobre a NBCT 16.11, a implantação do SICSP no município, o nível de implantação do SICSP, grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP, a existência de cronograma de implantação do SICSP, a existência de viabilidade orçamentária e financeira para a implantação e a manutenção do mesmo.

E finalizando, o terceiro bloco que abrangeu perguntas sobre a utilidade do SICSP na percepção dos *controllers* e contadores públicos da prefeitura. Nesse último bloco foram abarcadas perguntas sobre o grau de utilidade no processo decisório, o entendimento sobre as características do sistema público de custos, o entendimento sobre a importância da

informação de custos, o entendimento sobre a competência da informação de custos, a percepção sobre o sistema de custos e a realidade do SICSP no município.

Para uma melhor visualização da pesquisa, o Quadro 11 demonstrou a síntese dos objetivos, das informações coletadas e das hipóteses.

QUADRO 11
Síntese dos objetivos, informações coletadas e hipóteses

Questão de Pesquisa: Qual a percepção dos <i>controllers</i> e contadores públicos sobre a implantação e uso do SICSP nas prefeituras municipais de Minas Gerais?			
Objetivo Geral: Analisar a percepção dos <i>controllers</i> e contadores públicos sobre a implantação e o uso do SICSP nas prefeituras municipais de Minas Gerais.			
Objetivo Específico 1	Caracterizar os <i>controllers</i> e contadores públicos.	Gênero	
		Nível de formação	
		Tempo de atuação na área pública	
Objetivo Específico 2	Identificar o perfil dos municípios estudados quanto à implantação e utilização do SICSP.	Região geográfica do município	
		Porte do município	
		Receita estimada do exercício de 2019	
		Nível de conhecimento sobre a NBCT 16.11	
		Implantação do SICSP no município	
		Nível de implantação do SICSP	
		Grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP	
		Cronograma de implantação do SICSP	
		Viabilidade orçamentária e financeira para a implantação e/ou manutenção do SICSP	
Objetivo Específico 3	Investigar a percepção dos <i>controllers</i> e contadores públicos quanto à utilidade do SICSP no processo decisório.	Utilidade do SICSP no processo decisório	
		Características do sistema público de custos	
		Importância da informação de custos	
		Competência da informação de custos	
		Percepção sobre o sistema de custos	
		Realidade do SICSP no município	
Objetivo Específico 4	Analisar se existem relações entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos e materiais.	Porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos e materiais.	Porte e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando a quantidade de pessoal (iH_A)
			Porte e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando a qualificação de pessoal ($^{ii}H_A$)
			Porte e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando equipamentos de informática (<i>hardwares</i>) ($^{iii}H_A$)
			Porte e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os sistemas informatizados (<i>softwares</i>) ($^{iv}H_A$)
			Porte e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos financeiros (vH_A)
Objetivo Específico 5	Analisar se existem relações entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP	Porte do município e o grau de utilidade do SICSP no	Porte e o grau de utilidade do SICSP no processo orçamentário (viH_A)
			Porte e o grau de utilidade do SICSP na gestão pública ($^{vii}H_A$)

	no processo decisório.	processo decisório.	Porte e o grau de utilidade do SICSP na avaliação de desempenho dos gestores municipais (^{viii} H _A)
			Porte e o grau de utilidade do SICSP na tomada de decisões econômicas (^{ix} H _A)
			Porte e o grau de utilidade do SICSP na transparência dos programas de governo (^x H _A)

Fonte: Elaborado pela autora

O primeiro bloco do questionário buscou coletar informações sobre a caracterização dos respondentes para atender o primeiro objetivo específico da pesquisa. O segundo bloco almejou identificar o perfil dos municípios para atingir o segundo objetivo específico. Já o terceiro bloco do questionário verificou a percepção dos *controllers* e contadores públicos quanto à utilidade do SICSP no processo decisório correspondente ao terceiro objetivo específico. O quarto objetivo específico foi direcionado pela pergunta 9 do questionário que buscou averiguar a existência ou não da relação do porte do município com o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos e materiais. Já o quinto objetivo específico, conduzido pela pergunta 13 do questionário, almejou verificar a existência de relação entre o porte do município com o grau de utilidade do SICSP no processo decisório.

3.4 Tratamento e análise dos dados

Após várias tentativas exaustivas como e-mails e ligações, foram respondidos 106 questionários. As respostas dos questionários foram tabuladas por meio do *software MS-Excel*. Além da estatística descritiva com base em tabelas e no Teste Qui-quadrado, conjugaram-se dois métodos de pesquisa:

- a) o Coeficiente de Correlação de *Pearson*;
- b) o Teste *t-Student*.

O coeficiente de correlação para Gujarati e Porter (2011) é uma medida do grau de associação (linear) entre duas variáveis (x e y) e que se situa nos limites entre -1 e 1. O -1 indicando associação negativa perfeita e +1 indicando associação positiva perfeita. Na análise de correlação, as (duas) variáveis são tratadas simetricamente; não há distinção entre

as variáveis dependente e explanatória. A teoria da correlação baseia-se na premissa da aleatoriedade das variáveis.

Segundo Hair (2011) o Teste *t-Student* é utilizado em grupos pequenos em tamanho e enfrenta poucas limitações como trabalhar apenas dois grupos e avaliar apenas uma variável independente por vez.

No Teste *t-Student* realiza-se os teste de hipóteses que visam rejeitar ou não uma hipótese nula (H_0). Sendo a hipótese alternativa (H_A) a oposição da hipótese nula (H_0). Exemplo:

H_0 : Não há relação significativa entre as variáveis.

H_A : Há relação significativa entre as variáveis.

Gujarati e Porter (2011, p.135) relatam que, “em estatística, quando rejeitamos a hipótese nula, dizemos que nossos resultados foram estatisticamente significativos. Por outro lado, quando não rejeitamos a hipótese nula, dizemos que nossos resultados não são estatisticamente significativos”.

Nos testes de significância, uma estatística é dita significativa quando o valor do teste estatístico encontrar-se na região crítica e, por conseguinte a hipótese nula é rejeitada. No entanto, um teste é considerado estatisticamente insignificante (ou não significativo) quando valor do teste estatístico situar-se na região de aceitação. Nesse caso, a hipótese nula não é rejeitada (GUJARATI; PORTER, 2011). Gujarati e Porter (2011, p.829) também relatam:

Na linguagem do teste de hipóteses, o intervalo de confiança que estabelecemos é chamado de região de aceitação e a(s) área(s) fora da(s) região(ões) é(são) chamada(s) região(ões) crítica(s) ou região(ões) de rejeição da hipótese nula. Os limites inferior e superior da região de aceitação (que a separam das regiões de rejeição) são chamados valores críticos. Nessa linguagem do teste de hipóteses, se o valor hipotético recair na região de aceitação, não se poderá rejeitar a hipótese nula; caso contrário, pode-se rejeitá-la. (GUJARATI; PORTER, 2011, p.829)

As tabelas resultantes da estatística descritiva foram submetidas também, quando admissível, ao Teste de Independência Qui-quadrado. No intento de comparar os resultados dos municípios mineiros com os estudos predecessores de outros estados.

Segundo Barbetta et al. (2010), o Teste Qui-quadrado permite verificar a associação entre duas variáveis qualitativas (categóricas), X e Y, com as observações amostrais distribuídas em uma tabela de contingência com L linhas e C colunas ($L, C \geq 2$).

A estatística do Teste Qui-quadrado (χ^2) é representada pela seguinte fórmula:

$$\chi^2 = \sum [(o - e)^2 / e]$$

Onde: o = representa a frequência observada; e = representa a frequência esperada.

Sendo que todos os totais da tabela de contingência devem ser razoavelmente grandes para que a frequência esperada seja ≥ 5 . As hipóteses estudadas são: A hipótese nula afirma independência entre X e Y, sendo que a hipótese alternativa a associação entre X e Y (BARBETTA et al. 2010).

Assim, tem-se:

H_0 : as variáveis são independentes.

H_A : as variáveis são dependentes.

A Figura 01 mostrou o passo a passo da pesquisa.

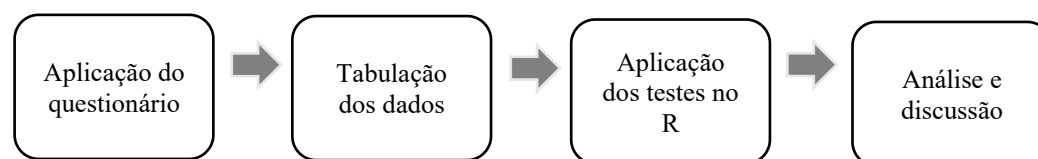


FIGURA 01 - Passo a passo da pesquisa

Fonte: Elaborada pela autora.

Conforme a Figura 1 foi enviado o questionário às prefeituras para que os contadores públicos ou *controllers* o respondessem. Após a obtenção das respostas, as mesmas foram tabuladas e os dados foram submetidos à correlação de *Pearson* e ao Teste *t-Student* com a utilização do sistema estatístico R. Posteriormente foram promovidas as análises e discussões dos resultados.

3.5 Estrutura dos critérios da pesquisa

A estrutura dos critérios da pesquisa possui a finalidade de demonstrar os fatores analisados com as características dos mesmos para se alcançar os objetivos pretendidos conforme o Quadro 12, sendo baseada em Lovato (2015) e Cavichioli (2018). O questionário fundamentou-se nesses fatores com características definidas para o atingimento dos objetivos dessa pesquisa.

QUADRO 12
Estrutura dos critérios da pesquisa

Fatores	Características	Objetivos	Autor (es)
- Gênero; - Tempo de serviço; - Nível de escolaridade.	Profissiográfica	Analisar o perfil dos respondentes.	Lovato (2015)
- Implantação e percentual de implantação; - Conhecimento sobre NBC T 16.11; - Recursos materiais e humanos; - Cronograma.	Implantação e capacitação profissional	Analisar a implantação do SICSP, assim como a capacitação dos envolvidos no processo; bem como analisar o grau de dificuldade existente nos recursos envolvidos. Verificar o potencial financeiro da prefeitura que pode influenciar na implantação do SICSP. Juntamente com a existência do cronograma de implantação do sistema.	Lovato (2015)
- Experiência empírica.	Aplicação, contribuições e influências do SICSP	Analisar a percepção dos respondentes a respeito do grau de utilidade no processo decisório. Além do entendimento sobre o SICSP utilizado, a importância, a competência e a realidade do SICSP no município.	Lovato (2015)
- Porte.	Número de habitantes	Analisar possíveis relações existentes entre o porte municipal com os fatores: grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos e materiais; e o grau de utilidade do SICSP no processo decisório.	Cavichioli (2018)

Fonte: Adaptado de Lovato (2015) e Cavichioli (2018).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo foram apresentados e discutidos os resultados da pesquisa. Os dados da mesma foram obtidos do questionário enviado aos *controllers* e contadores públicos das prefeituras mineiras e as informações quanto ao porte, relacionado ao número de habitantes, dos municípios foram coletadas do *site* do IBGE (2019).

O primeiro bloco do questionário trouxe a caracterização do respondente, o segundo bloco do questionário o perfil dos municípios e o terceiro e último bloco abordou a utilidade do SICSP no processo decisório segundo a percepção dos *controllers* e contadores públicos.

Os dados foram analisados sob dois aspectos: o primeiro através da estatística descritiva analisados mediante resultados percentuais, o segundo por meio da estatística inferencial (Teste das hipóteses).

4.1 Análise descritiva dos dados

4.1.1 Análise da caracterização dos respondentes

A pesquisa buscou, no primeiro bloco (Bloco 1) do questionário, a caracterização dos *controllers* e contadores públicos, como o município de atuação, o gênero, o nível de formação e o tempo de experiência na área pública. Tais informações foram elencadas nas Tabelas 01, 02, 03 e 04.

A Tabela 1 demonstrou a distribuição dos municípios respondentes de acordo com a região geográfica do estado mineiro. Minas Gerais possui 853 municípios, dos quais 106 (12,43% dos municípios) responderam à pesquisa por meio do envio do questionário e posterior contato telefônico com os participantes.

TABELA 01
Respondentes dos municípios de Minas Gerais

Região Geográfica	Municípios	Respondentes	% em relação à região geográfica	% em relação ao total dos respondentes
Triângulo Mineiro/Alto Paranaíba	66	30	45,45	28,30
Metropolitana de BH	105	20	19,05	18,87
Oeste	44	15	34,09	14,15
Campos das Vertentes	36	14	38,88	13,21
Central Mineira	30	13	43,33	12,26
Noroeste	19	10	52,63	9,43
Zona da Mata	142	2	1,41	1,89
Vale do Rio Doce	102	1	0,98	0,94
Jequitinhonha	51	1	1,96	0,94
Norte	89	-	-	-
Vale do Mucuri	23	-	-	-
Sul/Sudoeste	146	-	-	-
TOTAL	853	106	12,43	100

Fonte: Dados da pesquisa

O estado de Minas Gerais composto por 12 regiões geográficas, segundo os dados do IBGE, sendo que as 4 maiores regiões (Metropolitana de BH, Zona da Mata, Vale do Rio Doce e Sul/Sudoeste) constituem 495 municípios. No entanto, estas regiões foram as que apresentaram 21,70% em relação ao total dos respondentes.

A região que se destacou em relação à quantidade de municípios da região geográfica foi a região Noroeste, com 10 respostas para 19 municípios da região, equivalente a 52,63%. Já a região onde mais se obteve respostas em relação ao total dos respondentes foi a região Triângulo Mineiro/Alto Paranaíba, com 30 respostas, correspondendo a 28,30%. A região do Norte, Vale do Mucuri e Sul/Sudoeste não responderam ao questionário. As regiões com poucas respostas em relação ao total de respondentes foram: Jequitinhonha com 1 resposta (0,94%), Vale do Rio Doce com 1 resposta (0,94%) e Zona da Mata com 2 respostas (1,89%).

A seguir a Tabela 2 apresentou o gênero dos respondentes. Conforme observado, tem-se que a maioria dos respondentes são homens (57,55%), em comparação às mulheres (42,45%). Há estudos (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; LOVATO, 2015; ROSA; SILVA; SOARES, 2015) que comprovam a predominância dos homens em relação às mulheres na responsabilidade pela contabilidade.

TABELA 02
Gênero do respondente

Gênero	Frequência	%
Masculino	61	57,55
Feminino	45	42,45
TOTAL	106	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto ao nível de formação dos respondentes, considerou-se a maior titularidade. Por exemplo, uma pessoa com mestrado pode ter a especialização, e uma pessoa com doutorado pode ter ambos. Assim, foi considerada a última titularidade obtida pela pessoa. A Tabela 3 revelou que a escolaridade predominante é o nível de graduação, que correspondeu a 43,40% dos respondentes. Com especialização tem-se 32,07%, os técnicos em contabilidade representaram 18,87% e, por conseguinte 5,66% possuem o mestrado. Também autores (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; LOVATO, 2015; ROSA; SILVA; SOARES, 2015; DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2017) afirmam que o nível é decrescente respectivamente para graduação e especialização, ou seja, esses autores enfatizam que a graduação é predominante à maioria dos respondentes.

TABELA 03
Nível de formação

Formação	Frequência	%
Técnico em Contabilidade	20	18,87
Graduação	46	43,40
Especialização	34	32,07
Mestrado	6	5,66
Doutorado	-	-
TOTAL	106	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 exibiu as informações sobre o tempo de atuação na área pública. Do total de respondentes, 3,77% atuam menos de um ano e 49,05% atuam a mais de 15 anos em entidades públicas. Verificou-se que quase a metade dos respondentes atua a mais de 15 anos na área estudada, pode-se inferir que os profissionais possuem uma experiência considerável e, por conseguinte conhecimento do tema tratado, acarretando confiabilidade nos resultados levantados, corroborando com outros estudos (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; LOVATO, 2015; ROSA; SILVA; SOARES, 2015; COSTA; RAUPP; DIAS, 2017; DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2017; ELIAS, 2018).

TABELA 04
Tempo de atuação na área pública

Tempo	Frequência	%
Menos de um ano	4	3,77
01 a 05 anos	14	13,21
06 a 10 anos	17	16,04
11 a 15 anos	19	17,92
Mais de 15 anos	52	49,05
TOTAL	106	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Nesse sentido, a análise dos dados contidos nas Tabelas 02, 03 e 04 demonstrou que o perfil dos *controllers* e contadores públicos abrangeu em sua maioria o gênero masculino, nível de formação graduação e com mais de 15 anos de experiência na área pública. A Tabela 04 demonstrou uma experiência considerável desses profissionais no setor público, no entanto, deve se investir na formação dos mesmos, uma vez que os achados relacionados à implantação do SICSP encontram-se na fase inicial ou inexistente.

4.1.2 Análise do perfil dos municípios

A análise do perfil dos municípios foi obtida pelo segundo bloco (Bloco 2) do questionário e também por dados coletados no *site* do IBGE (2019).

Dentre os dados apresentados na Tabela 5, observou-se que a maioria dos municípios estudados é de pequeno porte (84,90%). Dentre os municípios de pequeno porte, no total de 90, o número de habitantes está na faixa entre 1.388 a 43.045. Já os municípios de médio porte, no total de 7, estão na faixa entre 50.605 a 90.757 habitantes. E os de grande porte, no total de 8 municípios, estão na faixa entre 103.773 a 691.305 habitantes, apenas Belo Horizonte possui 2.512.070 habitantes, sendo a metrópole da amostra.

TABELA 05
Porte dos municípios de Minas Gerais

Região Geográfica do Município	Respondentes	Porte			
		Pequeno	Médio	Grande	Metrópole
Triângulo Mineiro/Alto Paranaíba	30	26	1	3	-
Metropolitana de BH	20	14	2	4	1
Oeste	15	13	1	1	-
Campos das Vertentes	14	13	-	1	-
Central Mineira	13	11	2	-	-
Noroeste	10	9	1	-	-
Zona da Mata	2	2	-	-	-
Vale do Rio Doce	1	1	-	-	-
Jequitinhonha	1	1	-	-	-
Norte	-	-	-	-	-
Vale do Mucuri	-	-	-	-	-
Sul/Sudoeste	-	-	-	-	-
Percentual	100 %	84,90 %	6,60 %	7,55 %	0,9%
TOTAL	106	90	7	8	1

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 6 informou a receita estimada correspondente àquela informada pelo *controller* ou contador público, baseada nas receitas anteriores a 2019, como do ano de 2018, uma vez que a competência de 2019, segundo os respondentes, ainda não havia sido apurada na época da coleta dos dados.

TABELA 06
Receita estimada no exercício 2019

Receita estimada	Frequência	%
Até R\$ 20.000.000,00	25	23,58
De R\$ 20.000.000,01 à R\$ 100.000.000,00;	59	55,66
De R\$ 100.000.000,01 à R\$ 300.000.000,00;	14	13,21
De R\$ 300.000.000,01 à R\$ 500.000.000,00;	1	0,94
De R\$ 500.000.000,01 à R\$ 700.000.000,00;	2	1,88
De R\$ 700.000.000,01 à R\$ 1.000.000.000,00;	1	0,94
Acima de R\$ 1.000.000.000,01.	4	3,77
TOTAL	106	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto à receita estimada para o exercício de 2019, observou-se que 23,58% apresentaram uma receita de até R\$ 20.000.000,00, 55,66% uma receita entre R\$ 20.000.000,01 à R\$ 100.000.000,00; entre R\$ 100.000.000,01 à R\$ 300.000.000,00 representou 13,21%. E o restante 7,53% na faixa de receita acima de R\$ 300.000.000,01.

A maioria dos municípios mineiros respondentes (79,24%) encontra-se na faixa de receita estimada, para 2019, até R\$ 100.000.000,00 e são representados por municípios de pequeno porte. Os estudos de Lovato (2015) também apresentaram a maior incidência de municípios paranaenses na referida faixa.

No entanto, a receita estimada não se demonstrou determinante para a implantação do SICSP nos municípios respondentes, uma vez que não houve um município com o processo 100% concluído (implantação plena). Já que nos municípios de grande porte e na metrópole Belo Horizonte, com as receitas mais expressivas, não implantaram o SICSP. No entanto, não há como afirmar se realmente está ocorrendo tal implantação, pois muitos profissionais podem não possuir o conhecimento acurado a respeito do SICSP e da NBCT 16.11.

O nível de conhecimento sobre a NBCT 16.11 foi verificado na Tabela 7.

TABELA 07
Nível de conhecimento sobre a NBCT 16.11

Conhecimento	Frequência	%
Muito bom	7	6,60
Bom	42	39,62
Regular	34	32,07
Fraco	15	14,15
Nenhum	8	7,55
TOTAL	106	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Constatou-se na Tabela 7 que 6,60% dos respondentes possuem um nível muito bom de conhecimento sobre a norma, 39,62% possuem um conhecimento bom, e que 32,07% possuem um conhecimento regular. Já o restante de 21,70% possuem um conhecimento fraco ou nenhum. Rosa, Silva e Soares (2015) ao perguntarem sobre o conhecimento do subsistema de custos, obtiveram 1% para avançado, 20% intermediário, 61% iniciante e 19% como não possuem.

O nível de conhecimento sobre a NBCT 16.11 foi segundo a percepção dos respondentes, uma vez que o mesmo ao assinalar um bom conhecimento, na verdade poderá possuir um conhecimento regular. O conhecimento regular, fraco e nenhum que correspondeu a 53,77%, pouco mais da metade das respostas, evidenciaram a dificuldade e até mesmo a estagnação da implantação do SICSP. Já que um bom conhecimento da norma contribui para esse

intento.

A Tabela 8 apresentou as respostas relacionadas à implantação do SICSP nas prefeituras mineiras.

TABELA 08
Implantação do SICSP no município

Implantação	Frequência	%
Sim, já foi implantado	-	-
Sim, está em processo de implantação	24	22,64
Não foi implantado	82	77,36
TOTAL	106	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Destacou-se na Tabela 8 que 77,36% das prefeituras não implantaram o SICSP, contra 22,64% que estão em processo de implantação.

Da mesma forma, os resultados encontrados nos municípios de Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Paraná, Rondônia e Pará (SOUZA; CARVALHO, 2012; FRANCO et al. 2013; ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; LOVATO, 2015; ROSA; SILVA; SOARES, 2015; DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2017; ELIAS, 2018), apontaram que a implantação do SICSP foi nula ou incipiente.

Demonstrou-se na Tabela 9 o nível da implantação do SICSP nas prefeituras respondentes.

TABELA 09
Nível de implantação do SICSP

Percentual implantado	Frequência	%
0%	82	77,36
De 1% a 25%	14	13,21
De 26% a 50%	3	2,83
De 51% a 75%	5	4,72
De 76% a 100%	2	1,88
TOTAL	106	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto ao aspecto do percentual de implantação do SICSP, a Tabela 9 apresentou que 77,36% dos municípios não iniciaram o processo, 13,21% encontram-se na faixa entre 1% a 25% de implantação (fase inicial da implantação). Já os 9,43% restantes estão na faixa entre 26% a 100% de implantação, mas ainda não há uma implantação plena.

A existência de uma norma, mesmo sem a ocorrência de uma implantação plena, pressupõe que houve uma tentativa por parte do município, que seja mínima possível, dessa implantação. No entanto, os respondentes podem também desconhecer o que seria o percentual dessa implantação do SICSP.

De acordo com os estudos de Drehmer, Raupp e Tezza (2017), 54,76% dos municípios pesquisados de Santa Catarina não iniciaram a implantação e 4,76% implantaram o SICSP de forma plena. Lovato (2015) relatou que no estado do Paraná o índice de implantação consta de 10% na fase de conclusão com os procedimentos entre 76% a 100%, 50% estão entre 1% a 75% do processo de implantação e 40% não iniciaram o processo.

A Tabela 10, os Gráficos 01 e 02, apresentaram o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP segundo a percepção dos respondentes.

TABELA 10
Grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP

Fatores	Grau de dificuldade (Frequência - Percentual)				
	Extremo	Alto	Médio	Baixo	Nenhum
Quantidade de pessoal	33 (31,13%)	29 (27,36%)	26 (24,53%)	10 (9,43%)	8 (7,55%)
Qualificação do pessoal	31 (29,24%)	33 (31,13%)	26 (24,53%)	6 (5,66%)	10 (9,43%)
Hardware	21 (19,81%)	16 (15,09%)	29 (27,36%)	22 (20,75%)	18 (16,98%)
Software	22 (20,75%)	24 (22,64%)	25 (23,58%)	17 (16,04%)	18 (16,98%)
Recursos Financeiros	23 (21,7%)	20 (18,87%)	33 (31,13%)	16 (15,09%)	14 (13,20%)
TOTAL	130 (24,5%)	122 (23%)	139 (26,2%)	71 (13,4%)	68 (12,83%)

Fonte: Dados da pesquisa

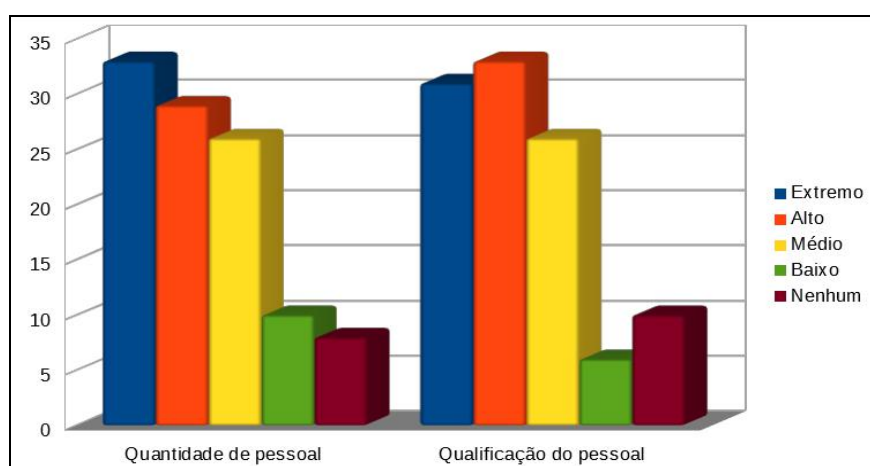


GRÁFICO 01 - Grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos (frequência das respostas)

Fonte: Dados da pesquisa.

O recurso analisado referente à quantidade de pessoal, constante na Tabela 10 e Gráfico 01, relaciona-se ao número de pessoas necessárias para que se possibilite a implantação do SICSP, 58,49% o têm como extremo e alto grau de dificuldade. Já 24,53% o definem como médio grau de dificuldade, próximo aos 26% de Lovato (2015), e 23,80% de outros autores (DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2017). Sendo que 7,55% o definem como nenhuma dificuldade. Assim, os dados da Tabela 10 demonstram que a percepção sobre a quantidade de pessoal envolvida no processo é relevante na implantação do SICSP.

A qualificação do pessoal inferiu-se por meio da Tabela 10 e Gráfico 01, como um recurso significativo na implantação do SICSP, uma vez que 29,24% e 31,13% o têm, respectivamente, com extremo e alto grau de dificuldade, no total de 60,37%, mais de 50% das respostas. Tais percentuais próximo de 64,28% em Santa Catarina (DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2017) e 62% no Paraná (LOVATO, 2015). No entanto, 24,53% dos respondentes o têm como médio grau de dificuldade, valor similar a Lovato (2015) com 24% nas respostas. Neste sentido fica evidente que a qualificação dos servidores mereça a atenção do ente público principalmente nos municípios de Minas Gerais, Santa Catarina e Paraná.

De acordo com a Tabela 10 e o Gráfico 02, no caso dos recursos de *hardwares*, não foi expressivo a dificuldade para a implantação do SICSP, 34,90% consideram que os mesmos representam de alto a extremo grau de dificuldade, 37,73% responderam estar entre baixo e nenhum grau de dificuldade, sendo que 27,36% o consideram com médio nível. Drehmer, Raupp e Tezza (2017) encontraram 38,09% para baixo e nenhum grau de dificuldade.

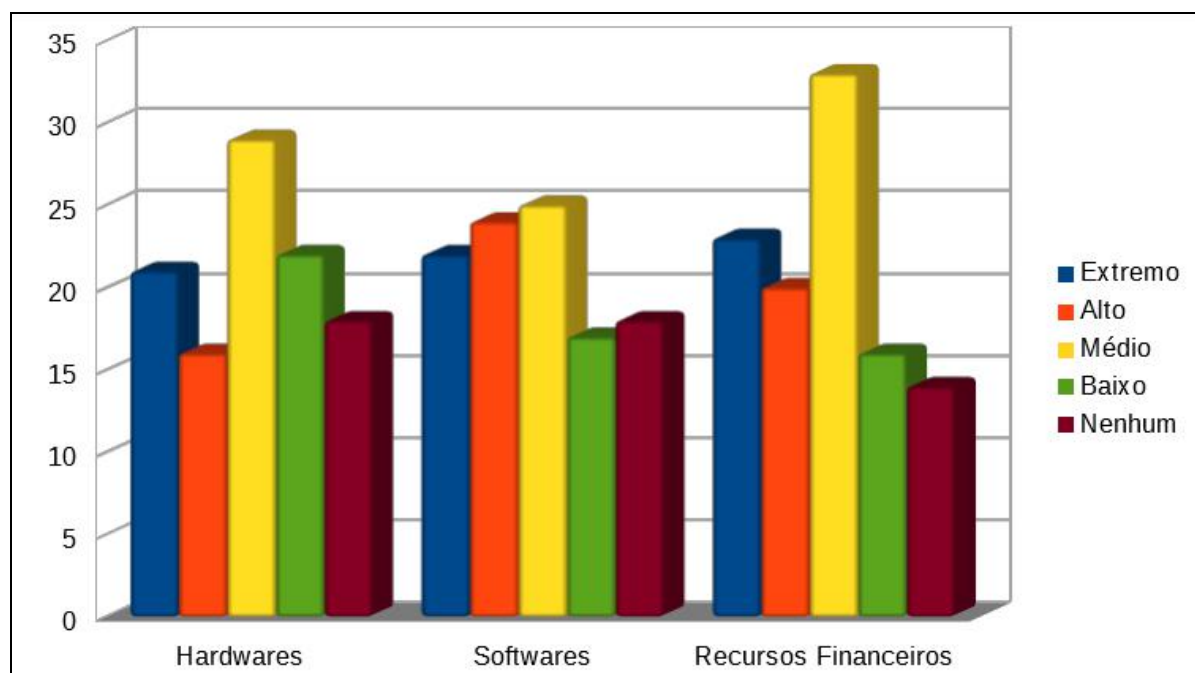


GRÁFICO 02 - Grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais (frequência das respostas)

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto aos recursos de *Softwares*, Tabela 10 e Gráfico 02, tem-se que 20,75% dos respondentes o consideram como extremo grau de dificuldade para a implantação do SICSP, sendo 22,64% para alto grau, totalizando 43,39%, próximo a 45,23% de Drehmer, Raupp e Tezza (2017). Sendo 23,58% para o médio grau, 16,04% como baixo grau e 16,98% como nenhum grau de dificuldade.

Com relação aos recursos financeiros, Tabela 10 e Gráfico 02 destacam-se que os respondentes consideram como 40,57% para alto e extremo grau de dificuldade, 31,13% como médio e 28,29% para baixa e nenhum grau de dificuldade. Lovato (2015) encontrou respectivamente 41% (alto e extremo), 29% médio e 30% (baixo e nenhum) grau de dificuldade. Também os resultados de Araújo, Carneiro e Santana (2015), no estado de Rondônia, os profissionais respondentes dos 52 municípios, 38,89% discordam, 27,78% são indecisos e 33,33% concordam com o fato de que os recursos financeiros sejam suficientes para a implantação do SICSP.

Assim, os resultados relacionados ao grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP, apontam os recursos humanos como o fator de maior atenção perante o ente público, sendo os principais fatores que podem inibir o processo da implantação/utilização do SICSP

no município. Devem-se mapear as dificuldades relacionadas a tal quesito, como por exemplo, o dimensionamento do pessoal. Nesse estudo a maioria das prefeituras é de pequeno porte, nesse caso, pode ocorrer que, havendo poucos funcionários, um mesmo funcionário tenha diversas funções na prefeitura. Aliado a isso, ao se ter um quantitativo de pessoal adequado, o mesmo também deve estar qualificado.

Os resultados com o Teste Qui-quadrado (Quadro 13) indicam que existe uma relação de dependência entre o grau de dificuldade para implantação/utilização do SICSP e os fatores elencados (quantidade de pessoal, qualificação do pessoal, *hardwares*, *softwares* e recursos financeiros) nos municípios mineiros dessa pesquisa e do Paraná.

QUADRO 13
Resultados sobre o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP

Teste utilizado	Municípios	Valor	Graus de Liberdade	<i>p-Value</i>
Qui-quadrado	Minas Gerais	31,059	16	0,01323
	Paraná	78,862	16	2,667 e ⁻¹⁰

*Significância ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 11 representou o cronograma de implantação do SICSP nas prefeituras respondentes.

TABELA 11
Cronograma de implantação do SICSP

Cronograma	Frequência	%
Sim, há um cronograma	4	3,77
Não há um cronograma	79	74,53
O cronograma encontra-se em fase de elaboração	23	21,70
TOTAL	106	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Verificou-se a expressividade por parte das prefeituras que não apresentaram um cronograma de implantação do SICSP (74,53%). No entanto, 21,70% dos respondentes mencionaram que o cronograma está em fase de elaboração e 3,77% relataram que há um cronograma para a implantação do SICSP.

Tal resultado de 74,53% de municípios que não possuem o cronograma ajuda a explicar o baixo percentual de implantação do SICSP, uma vez que 77,36% não o implantaram e

22,64% estão em processo de implantação. Além dos achados relacionados ao nível de implantação, sendo a faixa de 0% a implantação para 77,36% dos municípios. Juntamente com nível de 1% a 25% de implantação abrangida por apenas 13,21% dos municípios.

Os achados são parecidos com os de Franco et al. (2013) sobre o cronograma de implantação do SICSP nos 67 municípios paranaenses, que constatou 80,50% de discordância, 10,5% concordância e 9% de indecisão sobre a existência deste cronograma.

A análise da Tabela 11 demonstrou a ausência de sintonia dos municípios respondentes com o que determina a Portaria nº 828/2011, ao estabelecer o cronograma de ações a adotar até final de 2014, dentre as quais a implementação do sistema de custos, uma vez que 74,53% ainda não possuem esse cronograma.

As Tabelas 12 e 13 trataram sobre a viabilidade orçamentária e financeira para a implantação do SICSP no município e a manutenção do mesmo.

TABELA 12
Viabilidade orçamentária e financeira para a
implantação do SICSP

Opinião	Frequência	%
Sim	52	49,06
Não	54	50,94
TOTAL	106	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 13
Viabilidade orçamentária e financeira para a
manutenção do SICSP

Opinião	Frequência	%
Sim	43	40,57
Não	63	59,43
TOTAL	106	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 12 que tratou sobre a viabilidade orçamentária e financeira para a implantação do SICSP, observou-se o percentual quase equiparado para a opinião sim (49,06%) e a opinião não (50,94%). De acordo com a Tabela 13, a viabilidade orçamentária e financeira para a manutenção do SICSP é representada por 40,57% de respostas positivas e por 59,43% das respostas negativas.

Quando as informações das Tabelas 10, 12 e 13 foram confrontadas e analisadas, verificou-se que há uma relação plausível entre o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP, o item recurso financeiro representado por 40,57% (extremo e alto grau), 31,13% (médio grau) e 28,29% (baixo e nenhum grau) e com as informações da Tabela 12, relacionada à viabilidade orçamentária e financeira para a implantação do sistema. Assim, os recursos financeiros e orçamentários são pontos a serem considerados para a implantação do SICSP.

4.1.3 Análise da percepção dos *controllers* e contadores públicos quanto à utilidade do SICSP no processo decisório

O tópico apresentado correspondeu ao terceiro bloco (Bloco 3) do questionário que tratou da utilidade do SICSP no processo decisório perante os *controllers* e contadores públicos. Analisou-se aspectos como a utilidade no processo decisório, características do sistema público de custos, entendimento sobre a importância da informação de custos, entendimento sobre a competência da informação de custos, percepção sobre o sistema de custos e a realidade do SICSP no município.

A Tabela 14 averiguou a utilidade do SICSP no processo decisório de acordo com a percepção dos respondentes tangendo a implantação do sistema, a economia de recursos, o processo orçamentário, o controle da gestão pública, a avaliação do desempenho dos gestores, as escolhas econômicas e a transparência dos programas governamentais.

TABELA 14
Utilidade do SICSP no processo decisório

Fator	Grau de utilidade (Frequência - Percentual)				
	Muito útil	Útil	Indiferente	Pouco útil	Não tem utilidade
Implantação de um sistema de custos para o setor público.	52 (49,06%)	47 (44,34%)	6 (5,66%)	-	1 (0,94%)
Economia dos recursos financeiros da prefeitura.	48 (45,30 %)	52 (49,06%)	4 (3,77%)	2 (1,88%)	-
Utilização das informações de custos no Processo Orçamentário.	52 (49,06%)	46 (43,40%)	6 (5,66%)	1 (0,94%)	1 (0,94%)
Utilização das informações de custos como instrumento de Controle da Gestão Pública Municipal.	55 (51,90%)	44 (41,51%)	5 (4,72%)	2 (1,90%)	-
Utilização das informações de custos como instrumento de Avaliação de Desempenho dos gestores municipais.	47 (44,34%)	50 (47,16%)	6 (5,66%)	2 (1,90%)	1 (0,94%)
Utilização das informações de custos como instrumento da Tomada de Decisão de escolhas econômicas.	60 (56,60%)	38 (35,85%)	7 (6,60%)	1 (0,94%)	-
O Sistema de Custos como meio de Transparência quanto aos aspectos qualitativos e quantitativos dos programas do Governo.	49 (46,23%)	50 (47,17%)	6 (5,66%)	1 (0,94%)	-
TOTAL	363 (49%)	327 (44,10%)	40 (5,40%)	9 (1,21%)	3 (0,4%)

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os dados obtidos, quase a metade das respostas (49%) têm como muito útil às proposições elencadas relacionadas com a utilidade do SICSP no processo decisório. Sendo que 44,1% o percebe como útil. O entendimento dos respondentes sobre a utilidade do SICSP é evidente, principalmente quando se verifica os resultados de 5,4% (indiferente), 1,21% (pouco útil) e 0,4% (não tem utilidade).

As informações neste quesito são positivas para os resultados de Rosa, Silva e Soares (2015). Destacou-se que estes autores encontraram percentuais bem próximos, tais como de que maneira a utilização das informações de custos é um instrumento de controle da gestão pública municipal, sendo 52% que o têm como muito útil e 41% como útil. Também com relação à utilização das informações de custos como instrumento da tomada de decisão, 56% o consideram como muito útil e 34% como útil.

Já Drehmer, Raupp e Tezza (2017) encontraram 92,86% em concordância com relação ao

SICSP na economia de recursos financeiros da prefeitura e 88,09% em concordância para informações que contribuam na avaliação do desempenho dos gestores públicos.

O Gráfico 03 apresentou o grau de utilidade do SICSP no processo decisório considerando o processo orçamentário, a gestão pública, a avaliação do desempenho dos gestores, a tomada de decisão de escolhas econômicas e a transparência dos programas de governo.

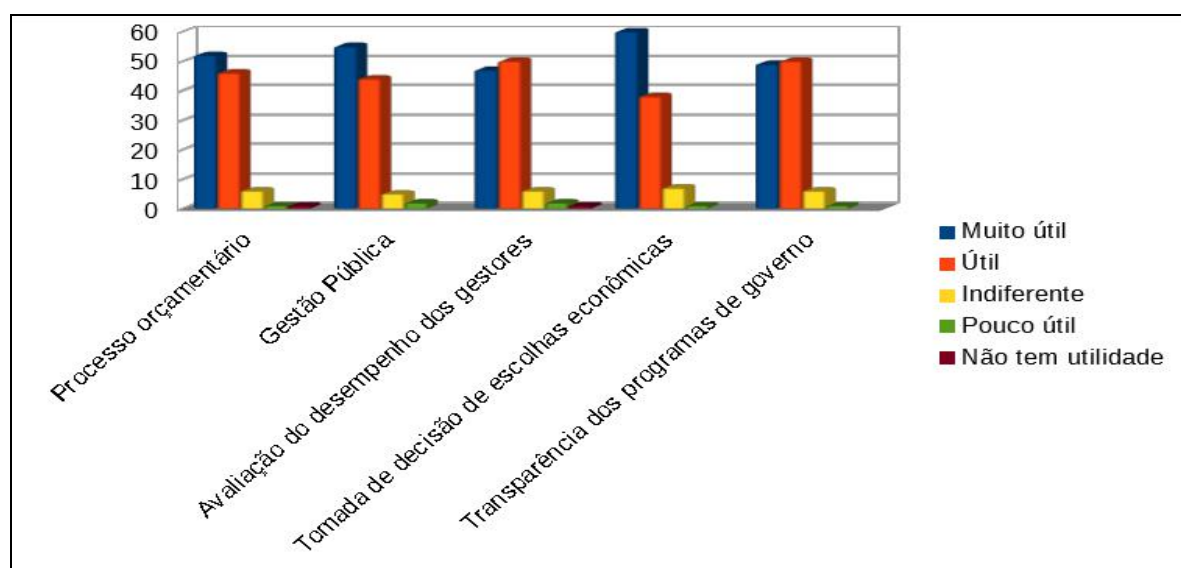


GRÁFICO 03 - Grau de utilidade do SICSP no processo decisório (frequência das respostas)

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme o Gráfico 03, a percepção que os *controllers* e contadores públicos possuem a respeito da utilidade e dos benefícios provenientes do SICSP no processo decisório é positiva, mesmo com o fato do sistema ainda não ter sido implantado plenamente. No entanto, para que se possa confirma a real utilidade desse sistema, seria interessante a análise em prefeituras que já o implantaram plenamente.

Conforme o Quadro 14, o grau de utilidade do SICSP no processo decisório não depende dos fatores elencados na Tabela 14, nos municípios de Santa Catarina. O fator relacionado à economia dos recursos financeiros da prefeitura, constante na referida tabela, não esteve presente nos municípios estudados de Santa Catarina.

QUADRO 14
Resultados sobre a utilidade do SICSP no processo decisório

Teste utilizado	Municípios	Valor	Graus de Liberdade	<i>p-Value</i>
Qui-quadrado	Santa Catarina	31,103	20	0,05384

*Significância ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 15 investigou a percepção sobre o grau de concordância, de conhecimento dos respondentes em relação às características do sistema público de custos.

TABELA 15
Características do sistema público de custos

Fator	Opinião (Frequência - Percentual)				
	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
O sistema público de custos disponibilizará informações que subsidiem a elaboração do PPA, LDO e LOA.	2 (1,88%)	2 (1,88%)	12 (11,32%)	62 (58,5%)	28 (26,42%)
O sistema público de custos apresentará os custos dos bens e serviços.	2 (1,88%)	-	10 (9,43%)	68 (64,15%)	26 (24,53%)
O sistema público de custos possibilitará ao gestor medir o impacto das decisões tomadas.	2 (1,88%)	1 (0,94%)	11 (10,38%)	61 (57,55%)	31 (29,25%)
O sistema público de custos possibilitará melhor avaliação do desempenho da gestão pública, hoje muito limitada pelo sistema atual.	2 (1,88%)	2 (1,88%)	9 (8,49%)	65 (61,32%)	28 (26,42%)
TOTAL	8 (1,88%)	5 (1,18%)	42 (9,91%)	256 (60,38%)	113 (26,65%)

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os dados obtidos, percebeu-se que 84,92% dos participantes concordam que o sistema público de custos disponibilizará informações que subsidiem a elaboração do PPA, da LDO e da LOA. Além de apresentar os custos dos bens e serviços (88,68%), possibilitar ao gestor medir o impacto das decisões tomadas (86,80%) e avaliar o desempenho da gestão pública (87,74%).

Estudos como os de Souza e Carvalho (2012); Araújo, Carneiro e Santana (2015); Costa, Raupp e Dias (2017); Drehmer, Raupp e Tezza (2017), também obtiveram respostas positivas com relação a tais características.

Rosa, Silva e Soares (2015) encontraram resultados aproximados sendo que 85% de

concordância a respeito da utilização das informações de custo como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores municipais e 89% na utilização das informações de custo no Processo Orçamentário.

Apesar de não ter sido implantado o sistema de forma plena, as percepções dos respondentes foram positivas em relação às características do SICSP, representando possíveis contribuições advindas com a futura implantação.

O Quadro 15 apontou que a opinião dos respondentes nos municípios mineiros dessa pesquisa e do Rio Grande do Sul sobre as características do sistema público de custos não depende dos fatores elencados na Tabela 15.

QUADRO 15
Resultados sobre as características do sistema público de custos

Teste utilizado	Municípios	Valor	Graus de Liberdade	<i>p-Value</i>
Qui-quadrado	Minas Gerais	3,5963	12	0,9897
	Rio Grande do Sul	10,721	12	0,553

*Significância ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

Também é relevante analisar o entendimento sobre a importância da informação de custos pelos respondentes conforme exposto na Tabela 16.

TABELA 16
Entendimento sobre a importância da informação de custos

Fator	Opinião (Frequência - Percentual)				
	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
Existe divulgação de informações internas, quanto à necessidade de controle de custos.	6 (5,66%)	28 (26,42%)	18 (16,98%)	46 (43,4%)	8 (7,54%)
É comum na prefeitura discussões acerca de custos de serviços ou de sistemas de custos.	7 (6,60%)	27 (25,47%)	18 (16,98%)	46 (43,4%)	8 (7,55%)
A prefeitura adota algum tipo de controle de custos para o setor administrativo	5 (4,72%)	24 (22,64%)	24 (22,64%)	45 (42,45%)	8 (7,55%)
Considero importante o esforço da administração para a adoção de sistemas de custos.	2 (1,88%)	11 (10,38%)	11 (10,38%)	55 (51,89%)	27 (25,47%)
TOTAL	20 (4,72%)	90 (21,23%)	71 (16,75%)	192 (45,28%)	51 (12,02%)

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto à importância da informação de custos, os respondentes apresentam-se favoráveis em relação à existência da divulgação de informações internas sobre a necessidade de controle de custos, haja vista que 50,94% julgam concordar. Sendo comuns para 50,95% que ocorra na prefeitura as discussões sobre os custos de serviços ou sobre sistemas de custos. Também o fato da prefeitura adotar algum tipo de controle de custos para o setor administrativo, uma vez que obtiveram 50% das respostas positivas. E a importância do esforço da administração, 77,36% das respostas concordantes, para a adoção de sistemas de custos. Os resultados foram concordantes com os estudos de Franco et al. (2013) e Araújo, Carneiro e Santana (2015).

Os resultados do item que trata a respeito da consideração sobre a importância do esforço da administração para a adoção de sistemas de custos, com 77,36% de concordância, pode refletir uma possível abertura dos respondentes para a implantação do SICSP. Tal fato pode ser fruto da conscientização e da experiência diária no meio organizacional dos benefícios proporcionados pelo sistema de custos.

Conforme o Quadro 16, nos municípios mineiros dessa pesquisa, paranaenses e rondonienses, a opinião dos respondentes com relação ao entendimento sobre a importância da informação de custos depende dos fatores mencionados na Tabela 16.

QUADRO 16
Resultados com o entendimento sobre a importância da informação de custos

Teste utilizado	Municípios	Valor	Graus de Liberdade	p-Value
Qui-quadrado	Minas Gerais	38,407	12	0,0001317
	Paraná	203,84	12	2,2 e ⁻¹⁶
	Rondônia	29,061	12	0,003859

*Significância ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

Com a finalidade de saber o entendimento sobre a competência da informação de custos, a Tabela 17 apresentou um conjunto de competências.

TABELA 17
Entendimento sobre a competência da informação de custos

Fator	Opinião (Frequência - Percentual)				
	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
A instituição conhece os fatores que influenciam o custo de seus projetos e atividades.	7 (6,60%)	31 (29,25%)	29 (27,36%)	34 (32,07%)	5 (4,72%)
Há profissionais que conhecem as normativas de custos no município.	6 (5,66%)	25 (23,58%)	25 (23,58%)	45 (42,45%)	5 (4,72%)
Há capacitação de servidores em termos de sistemas de custos no município.	13 (12,26%)	40 (37,73%)	29 (27,36%)	20 (18,87%)	4 (3,77%)
Há sistemas operacionais instalados preparados para a adoção de subsistemas de custos no município.	9 (8,49%)	36 (33,96%)	28 (26,41%)	30 (28,30%)	3 (2,83%)
Há profissional especializado em custos no município.	13 (12,26%)	35 (33,02%)	29 (27,36%)	24 (22,64%)	5 (4,72%)
TOTAL	48 (9,06%)	167 (31,51%)	140 (26,42%)	153 (28,87%)	22 (4,15%)

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 17 informou que 40,57% dos respondentes possuem opinião de discordância em relação ao entendimento sobre a competência da informação de custos.

Tal fato contribui para a análise do resultado da ausência da implantação do SICSP, que pode ser refletida pela discordância de 49,99% dos respondentes sobre a existência da capacitação de servidores em termos de sistemas de custos no município. No entanto, a percepção de 47,17% dos respondentes concorda com a existência de profissionais que conhecem as normativas de custos.

Também permite visualizar que 36,79% estão de acordo que a instituição conhece os fatores influenciadores dos custos dos seus projetos e atividades. No entanto, o número de indecisos foi 27,36%, sendo que 35,85% desconhecem esses fatores.

Foi verificado que 42,45% discordam que existam sistemas operacionais instalados preparados para a adoção de subsistemas de custos no município e 31,13% concordam com tal fato. Constatou-se também que 27,36% concordaram e 45,28% discordaram do fato da presença de profissional especializado em custos no município.

Araújo, Carneiro e Santana (2015) apresentaram resultados que 57,89% dos respondentes concordam haver profissionais que conhecem as normativas de custos no município e 42,1% discordam da existência de sistemas operacionais instalados preparados para a adoção de subsistemas de custos no município. Já Franco et al. (2013) encontraram 53,7% de concordância em haver profissionais conhecedores das normativas de custos no município.

Assim, a qualificação do pessoal refletida na Tabela 10 composta por 60,37% das percepções como extremo e alto grau de dificuldade na implantação e na utilização do SICSP é reforçada nesta Tabela 17, já que 49,99% discordam da existência de capacitação dos servidores em sistemas de custos no município. Também com os 45,28% discordantes da existência de profissional especializado em custos no município.

Os resultados do Quadro 17 demonstraram que nos municípios de Minas Gerais dessa pesquisa e de Rondônia, o entendimento sobre a competência da informação de custos não depende dos fatores listados na Tabela 17. No entanto, nota-se a relação de dependência nos municípios do Paraná.

QUADRO 17
Resultados com o entendimento sobre a competência da informação de custos

Teste utilizado	Municípios	Valor	Graus de Liberdade	<i>p-Value</i>
Qui-quadrado	Minas Gerais	21,786	16	0,1503
	Paraná	163,70	16	$2,2 \times 10^{-16}$
	Rondônia	18,897	16	0,2741

*Significância ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 18 evidenciou a percepção dos *controllers* e contadores públicos sobre o sistema

de custos.

É possível perceber, ao se analisar uma possível implantação do SICSP no município, a discordância de 40,56% com relação ao resultado referente às informações de custos serem controladas por meio de sistemas integrados e a discordância de 42,45% na percepção a respeito da existência de informações de custos em planilhas e/ou sistemas independentes não integrados, uma possível fragilidade e estagnação da implantação do sistema. Podendo está aliado também ao alto e extremo grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP referente ao recurso *software* (43,39%) que foi apresentado na Tabela 10.

TABELA 18
Percepção dos *controllers* e contadores públicos sobre o sistema de custos

Fator	Opinião (Frequência - Percentual)				
	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
Há controle de informações de custos em planilhas e/ou sistemas independentes não integrados	21 (19,81%)	24 (22,64%)	32 (30,19%)	24 (22,64%)	5 (4,72%)
As informações de custos são controladas por meio de sistemas integrados	23 (21,70%)	20 (18,86%)	31 (29,24%)	25 (23,60%)	7 (6,60%)
Os sistemas operacionais são integrados entre si, de forma a utilizar as mesmas bases de dados.	18 (16,98%)	13 (12,26%)	28 (26,41%)	36 (33,96%)	11 (10,38%)
Os dados disponíveis nos sistemas operacionais apresentam muitos erros.	17 (16,04%)	33 (31,13%)	37 (34,91%)	16 (15,09%)	3 (2,83%)
Os dados disponíveis nos sistemas operacionais são estáveis e não sofrem variações com frequência e podem, portanto, ser considerados confiáveis.	15 (14,15%)	22 (20,75%)	33 (31,13%)	31 (29,25%)	5 (4,72%)
TOTAL	94 (17,74%)	112 (21,13%)	161 (30,38%)	132 (24,90%)	31 (5,85%)

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os dados apresentados na Tabela 18, observou-se que 42,45% discordam ou discordam plenamente da existência do controle de informações de custos em planilhas e/ou sistemas independentes não integrados na prefeitura. Além de 27,36% na concordância, há evidência desta indecisão por parte de 30,19%, próximo a 31,58% encontrado por Araújo, Carneiro e Santana (2015).

No mesmo patamar encontra-se a opinião sobre se as informações de custos forem

controladas por meio de sistemas integrados, com a discordância de 40,56%, a concordância de 30,2% dos respondentes e 29,24% de indecisão. Esta aproximadamente da indecisão de 28,30% do estudo de Franco et al. (2013).

De acordo com os resultados, 29,24% discordam que os sistemas operacionais são integrados entre si, de forma a utilizar as mesmas bases de dados. Sendo que 44,34% estão em concordância. Já 26,41% encontram-se em indecisão, corroborando com a indecisão de 26,32% encontrada por Araújo, Carneiro e Santana (2015).

Há 47,17% que discordam dos dados disponíveis nos sistemas operacionais apresentarem muitos erros e 17,92% concordam com a presença dos erros. Além do número de indecisos com 34,91%, aproximando se da indecisão de 34,3% encontrada por Franco et al. (2013).

Averiguou-se, 34,9% discordam que os dados disponíveis nos sistemas operacionais são estáveis e não sofrem variações com frequência e podem, portanto, ser considerados confiáveis, próximo dos 31,58% de Araújo, Carneiro e Santana (2015). Já 31,13% possuem uma indecisão a este respeito e 33,97% concordam, havendo opiniões aproximadas.

Os resultados do Teste Qui-quadrado (Quadro 18) indicaram que a percepção dos *controllers* e contadores públicos sobre o sistema de custos depende dos fatores tratados na Tabela 18, isso para os municípios de Minas Gerais dessa pesquisa e do Paraná. No entanto, tal dependência não ocorreu nos municípios de Rondônia.

QUADRO 18
Resultados sobre a percepção dos *controllers* e contadores públicos sobre o sistema de custos

Teste utilizado	Municípios	Valor	Graus de Liberdade	<i>p-Value</i>
Qui-quadrado	Minas Gerais	27,456	16	0,03668
	Paraná	96,001	16	1,935 e ⁻¹³
	Rondônia	9,2444	16	0,903

*Significância ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

A realidade do SICSP no município analisou se o mesmo restringe apenas a efetuar os registros contábeis, se permiti efetuar comparações dos custos entre os municípios, se possibilita possíveis reeleições, se facilita a prática da eficiência e da economicidade. Além

de possibilitar informações acessíveis e compreensíveis aos cidadãos. Reportou em analisar a percepção dos *controllers* e contadores públicos a respeito da possibilidade do SICSP a ser implantado e em processo de implantação diante de tais elementos. Os dados foram apresentados por meio da Tabela 19.

As respostas consistem na percepção a respeito do controle de custos presente nesses municípios, uma vez que o sistema ainda não foi plenamente implantado, mas que certamente existe tal controle, mesmo que seja de forma rudimentar. A Tabela 19 demonstrou o total de 37,73% discordantes a respeito dos fatores listados relacionados à realidade do SICSP no município.

Os fatores com maiores discordância sobre a realidade do sistema foram: a comparação dos custos com outros municípios, o favorecimento da reeleição de candidato e a divulgação de informações mais entendíveis como, por exemplo, o custo de um paciente. Essas informações consideradas mais refinadas podem ser processadas apenas por meio de um sistema implantado. No entanto, há a concordância de que o controle de custos existente contribua na eficiência e na economicidade.

TABELA 19
Realidade do SICSP no seu município

Fator	Opinião (Frequência - Percentual)				
	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
A administração pública deste município tem se restringido basicamente a efetuar os registros contábeis.	15 (14,15%)	23 (21,70%)	27 (25,47%)	32 (30,19%)	9 (8,50%)
A utilização do SICSP do seu município permite a comparação dos custos com os municípios vizinhos.	22 (20,75%)	22 (20,75%)	35 (33,02%)	23 (21,7%)	4 (3,77%)
A utilização do SICSP no seu município favorece a possibilidade de reeleição do prefeito ou eleição do candidato indicado pelo prefeito.	25 (23,58%)	20 (18,87%)	45 (42,45%)	14 (13,21%)	2 (1,89%)
A utilização do SICSP no seu município facilita a prática da eficiência e da economicidade.	19 (17,92%)	12 (11,32%)	28 (26,42%)	35 (33,02%)	12 (11,32%)
No meu município, o SICSP oferece informações (como por exemplo: custo da educação por aluno, custo da saúde por paciente, dentre outros) de fácil entendimento pelos cidadãos.	22 (20,75%)	20 (18,87%)	32 (30,19%)	25 (23,58%)	7 (6,60%)
TOTAL	103 (19,43%)	97 (18,30%)	167 (31,51%)	129 (24,34%)	34 (6,42%)

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio das respostas evidenciadas na Tabela 19, demonstrou-se que 35,85% discordam, 25,47% estão indecisos e 38,69% concordam a respeito da administração pública do município restringir-se basicamente a efetuar os registros contábeis. Verifica-se que os respondentes discordantes e concordantes estão quase no mesmo patamar.

Da mesma forma, em relação à possibilidade da utilização do SICSP para a comparação dos custos com os municípios vizinhos, tem-se que 41,50% em discordância, 33,02% em indecisão e 25,47% concordam sobre o quesito.

Analisou-se também a utilização do SICSP para favorecer a possibilidade de reeleição do prefeito ou eleição do candidato indicado pelo prefeito, constatou-se que 42,45% de discordância, 42,45% de indecisão e 15,1% de concordância. Assim, observou-se a equivalência entre as respostas discordantes e indecisas.

Dentre os dados da Tabela 19, verificou-se que 29,24% possuem discordância, 26,42% indecisão e 44,34% concordância sobre a utilização do SICSP no município facilitar a prática da eficiência e da economicidade.

Conforme a Tabela 19, os 30,18% das respostas concordam que o SICSP do município poderá oferecer informações (como por exemplo: custo da educação por aluno, custo da saúde por paciente, dentre outros) de fácil entendimento pelos cidadãos. No entanto, há um nível de indecisão de 30,19% e 39,62% de discordância sobre a questão.

Os resultados constantes no Quadro 19 demonstraram que existe uma relação de dependência entre a percepção dos respondentes sobre a realidade do SICSP nos municípios mineiros dessa pesquisa e os fatores mencionados na Tabela 19.

QUADRO 19
Resultados sobre a realidade do SICSP no seu município

Teste utilizado	Municípios	Valor	Graus de Liberdade	<i>p-Value</i>
Qui-quadrado	Minas Gerais	32,648	16	0,008226

*Significância ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

4.2 Análise das hipóteses estudadas

Neste subcapítulo foram apresentados os resultados das hipóteses testadas. Foi analisada a relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos e materiais; e o porte do município e o grau de utilidade do SICSP no processo decisório.

O porte do município foi determinado pelo número de habitantes constante em 2019 no *site* do IBGE. Posteriormente, esse município foi classificado por porte de acordo com a faixa de habitantes constante no Quadro 20.

QUADRO 20
Classificação do porte municipal

Porte	Faixa populacional (habitantes)	Total dos municípios
Pequeno	0 a 50.000	90
Médio	50.001 a 100.000	7
Grande	100.001 a 900.000	8
Metrópole	Acima de 900.000	1
TOTAL	-	106

Fonte: PNAS, 2004.

4.2.1 Relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos

O objetivo específico 4 analisou a relação entre o porte e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos: a quantidade de pessoal e a qualificação do pessoal. Neste intento, a primeira hipótese (iH_A) e a segunda hipótese ($^{ii}H_A$) foram apresentadas respectivamente:

iH_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando a quantidade de pessoal.

iH_A : Há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando a quantidade de pessoal.

$^{ii}H_0$: Não há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando a qualificação do pessoal.

$^{ii}H_A$: Há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando a qualificação do pessoal.

A Tabela 20 demonstrou tal relação.

TABELA 20
Relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a
implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos
Porte do município

Variável	<i>p-Value</i>	Teste t
Quantidade de pessoal	0,9077	0,1162
Qualificação do pessoal	0,5364	0,6202

*Significância ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados descritos na Tabela 20, o Teste *t-Student*, ao nível de significância de 5%, apresentou estatísticas calculadas na região de não rejeição da hipótese nula. Logo, aceitou-se H_0 , não há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos. Assim, a percepção dos respondentes sobre a influência da quantidade de pessoal e da qualificação do pessoal sobre a dificuldade para a implantação/utilização do SICSP não depende do porte do município. No entanto, espera-se que os municípios de grande porte apresentem quantitativo de pessoal adequado e qualificado para a implantação do sistema, contudo mesmo nestes municípios não é possível observar uma ampla implantação do sistema.

4.2.2 Relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais

No objetivo específico 4 analisou-se também a relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais: os equipamentos de informática (*hardwares*) ($^{iii}H_A$), os sistemas informatizados (*softwares*) ($^{iv}H_A$) e os recursos financeiros ($^{v}H_A$). As hipóteses foram as listadas:

$^{iii}H_0$: Não há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando equipamentos de informática (*hardwares*).

$^{iii}H_A$: Há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os equipamentos de informática (*hardwares*).

$^{iv}H_0$: Não há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os sistemas informatizados (*softwares*).

$^{iv}H_A$: Há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os sistemas informatizados (*softwares*).

$^{v}H_0$: Não há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos financeiros.

$^{v}H_A$: Há relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos financeiros.

Na Tabela 21, observaram-se os resultados.

TABELA 21
Relação entre o porte do município e o grau de dificuldade para a
implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais
Porte do município

Variável	<i>p-Value</i>	Teste t
Equipamentos de informática (<i>hardwares</i>)	0,4274	0,7968
Sistemas (<i>softwares</i>)	0,5515	-0,5974
Recursos Financeiros	0,5249	0,6380

*Significância ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 21, o Teste *t-Student*, ao nível de significância de 5%, apresentou estatísticas calculadas na região de não rejeição da hipótese nula. Assim, verificou-se que não há relação significativa direta entre o porte dos municípios e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos de *hardwares*, *softwares* e recursos financeiros. Neste prisma, entende-se que a percepção dos respondentes não é alterada pelo porte do município, ou seja, a percepção dos respondentes sobre a influência dos recursos materiais sobre a dificuldade para a implantação/utilização do SICSP não depende do porte municipal.

4.2.3 Relação entre o porte do município e o grau de utilidade do SICSP no processo decisório

No quinto objetivo específico, trabalhou-se também a relação entre o porte do município e o grau de utilidade no processo decisório como: a utilidade no processo orçamentário ($^{vi}H_A$), a utilidade na gestão pública ($^{vii}H_A$), a utilidade na avaliação de desempenho dos gestores municipais ($^{viii}H_A$), a utilidade na tomada de decisões econômicas ($^{ix}H_A$) e a utilidade na transparência dos programas de governo ($^{x}H_A$), abrangidas pelas seguintes hipóteses:

$^{vi}H_0$: Não há relação entre o porte do município e o grau de utilidade no processo orçamentário.

$^{vi}H_A$: Há relação entre o porte do município e o grau de utilidade no processo orçamentário.

^{vii} H_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de utilidade na gestão pública.

^{vii} H_A : Há relação entre o porte do município e o grau de utilidade na gestão pública.

^{viii} H_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de utilidade na avaliação de desempenho dos gestores municipais.

^{viii} H_A : Há relação entre o porte do município e o grau de utilidade na avaliação de desempenho dos gestores municipais.

^{ix} H_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de utilidade na tomada de decisões econômicas.

^{ix} H_A : Há relação entre o porte do município e o grau de utilidade na tomada de decisões econômicas.

^x H_0 : Não há relação entre o porte do município e o grau de utilidade na transparência dos programas de governo.

^x H_A : Há relação entre o porte do município e o grau de utilidade na transparência dos programas de governo.

A Tabela 22 representou os resultados.

TABELA 22
Relação entre o porte do município e o grau de utilidade no processo decisório

Porte do município		
Variável	<i>p-Value</i>	Teste t
Utilidade no processo orçamentário	0,4016	0,8423
Utilidade na gestão pública	0,0769	1,7868
Utilidade na avaliação de desempenho dos gestores municipais	0,4521	0,7547
Utilidade na tomada de decisões econômicas	0,0263	2,254
Utilidade na transparência dos programas de governo	0,0933	1,6939

*Significância ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

É possível observar que, o porte afeta a percepção dos respondentes com relação à utilidade do SICSP na tomada de decisões econômicas. Os municípios maiores tendem a possuir uma

melhor percepção da utilidade do sistema nesse item. No entanto, as demais variáveis não apresentaram correlações estatisticamente significativas com o porte.

A Tabela 23 apresentou o coeficiente de correlações de *Pearson*, apresentando a magnitude que varia entre -1 (correlação perfeita negativa) e +1 (correlação perfeita positiva), passando pelo valor 0 (ausência de correlação), entre as variáveis analisadas nas hipóteses a seguir.

TABELA 23
Coeficiente de correlações de *Pearson* entre as variáveis

	Porte	Tomada de decisões econômicas	Gestão pública	Transparência dos programas de governo	Processo orçamentário	Hardware	Avaliação de desempenho dos gestores municipais	Recursos Financeiros	Qualificação do pessoal	Quantidade de pessoal	Software
Porte	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Tomada de decisões econômicas	0,2158	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Gestão pública	0,1725	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-
Transparência dos programas de governo	0,1638	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-
Processo orçamentário	0,0823	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-
Hardware	0,0778	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-
Avaliação de desempenho dos gestores municipais	0,0738	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-
Recursos financeiros	0,0624	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-
Qualificação do pessoal	0,0607	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-
Quantidade de pessoal	0,0113	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-
Software	-0,0584	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1

Fonte: Dados da pesquisa

Observou-se por meio dos resultados, a baixa correlação, sendo que as variáveis estão positivamente correlacionadas, mas em valor fraco, entre as variáveis associadas ao porte: tomada de decisões econômicas, gestão pública, transparência dos programas de governo, processo orçamentário, *hardware*, avaliação de desempenho dos gestores municipais, recursos financeiros, qualificação do pessoal e quantidade de pessoal. E a baixa correlação, sendo que a variável está negativamente correlacionada, em valor fraco, entre a variável porte e a variável *software*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O assunto tratado nesta pesquisa parte da exigência legal da implantação do SICSP. A previsão contida na Lei Federal n.º 4.320/64, na Lei complementar 101/2000 (LRF) e reforçada pela NBCT 16.11 não é recente. No entanto, os resultados desta pesquisa demonstraram que nenhum município implantou de forma plena o SICSP.

O objetivo proposto por esta dissertação foi analisar a percepção dos *controllers* e contadores públicos sobre a implantação e o uso do SICSP nas prefeituras municipais de Minas Gerais; bem como os objetivos específicos que foram: caracterizar os *controllers* e contadores públicos; identificar o perfil dos municípios estudados quanto à implantação e utilização do SICSP; investigar a percepção dos *controllers* e contadores públicos quanto à utilidade do SICSP no processo decisório. Além de analisar se existem relações entre o porte do município e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos e materiais; e a relação entre porte do município e o grau de utilidade do SICSP no processo decisório.

Os resultados evidenciaram que o perfil dos *controllers* e contadores públicos, abrangeu em sua maioria o gênero masculino, nível de formação graduação e tempo de atuação na área pública há mais de 15 anos. Os municípios respondentes na sua maioria são de pequeno porte uma amostra de 90 municípios (84,90%). Os investigados possuem o conhecimento, sobre a NBCT 16.11, regular, fraco e nenhum correspondente a 53,77%, pouco mais da metade das respostas, o que poderá está comprometendo a implantação do SICSP.

Da mesma forma, a pesquisa demonstrou a carência dos recursos humanos expressos na percepção dos respondentes. Já que 58,49% e 60,37% o têm como extremo e alto grau de dificuldade em relação à quantidade de pessoal e à qualificação do pessoal respectivamente. Ainda não há um cronograma para a implantação do SICSP por parte da maioria dos municípios, pois apenas 3,77% relataram terem o mesmo. Em desacordo com a Portaria nº 828/2011, a maioria das prefeituras não apresentou cronograma de ações para adotar o SICSP até final do exercício de 2014.

Quanto à análise da percepção dos *controllers* e contadores públicos considerando a

utilidade do SICSP no processo decisório, os resultados demonstraram que os respondentes compreendem a importância do SICSP e os benefícios que o sistema irá proporcionar ao município, embora não tenha evoluído na implantação. Isto demonstra que há uma conscientização de que o SICSP é relevante no processo decisório pelos profissionais, o que pode favorecer a implantação no futuro.

No teste das hipóteses ao analisar a relação entre o porte do município, determinado pelo número de habitantes, e o grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP considerando os recursos humanos e materiais; identificou-se que não existe associação, ou seja, a percepção dos respondentes sobre a influência dos recursos materiais e humanos sobre a dificuldade para a implantação/utilização do SICSP não depende do porte do município. Assim, não se pode afirmar que apenas os municípios pequenos apresentam dificuldades para a implantação/utilização do SICSP. Esta não é uma particularidade dos municípios pequenos.

Todavia, no teste das hipóteses, verificou-se a existência da relação entre o porte do município com o grau de utilidade das informações de custos como instrumento da tomada de decisões de escolhas econômicas. Dessa forma, municípios maiores tendem a apresentar uma melhor percepção da utilidade do sistema nesse quesito e municípios menores tendem a reconhecer um grau menor de utilidade.

Como limitação do estudo tem-se que o mesmo foi conduzido a partir de questionário fechado, podendo ficar restrito às questões do mesmo. A dificuldade também de obter respostas pode ser considerada uma limitação, o que retardou a coleta de dados. O fato da pesquisa não apresentar nenhuma implantação do SICSP de forma efetiva não permitiu averiguar a relação entre a implantação do SICSP e o grau de dificuldade de implantação/utilização do SICSP considerando os recursos materiais e humanos, visto que as observações não seriam suficientes para obter evidências estatísticas.

Assim, conforme os resultados dessa pesquisa, a implantação bem como o uso do SICSP, não depende apenas de recursos materiais (*hardware*, *software* e financeiros) e humanos (qualificação e quantidade de pessoal). Compreende-se a relevância de se ter uma harmonia do conjunto de recursos (humanos e materiais) além de ações governamentais, vontade

política e de práticas que possam ser institucionalizadas. A implantação do SICSP poderá revelar os verdadeiros custos dos programas de governo, e a transparência poderá contribuir positivamente para a avaliação dos governos.

É evidente que a ausência do SICSP, possa dificultar informações disponíveis à tomada de decisão, ocasionando a inviabilidade da sua utilização por parte dos gestores públicos. A inexistência de penalidades para o não cumprimento da NBCT 16.11 também pode contribuir para que o município não adote uma “cultura da gestão de custos”. Os gestores e políticos podem ter receio de implementar controles e identificar falhas, erros e fraudes.

Constatou-se que, ainda existem poucas pesquisas sobre o assunto SICSP. Para futuras pesquisas, sugere-se estudar outras variáveis (como indicadores de transparência e de efetividade da gestão municipal) e a sua relação com o SICSP. Além disto, recomenda-se realizar um estudo por meio de entrevistas para verificar se existe resistência das pessoas; descontinuidade devido à sucessão política através das eleições; barreiras em razão da rotatividade dos *controllers* e contadores públicos que muitas vezes não são servidores efetivos; dentre outros fatores não considerados neste estudo.

REFERÊNCIAS

- AGUILÀ, Santiago. In search of financial sufficiency in the Spanish public university: From financing to the cost control and cost management. **Intangible Capital**, v. 12, n. 1, p. 17-50, 2016.
- AMARAL, Neuton Aldedir de Lima et al. O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 2, p. 23-39, 2014.
- ARAÚJO, Celina Aureliano de; CARNEIRO, Alexandre de Freitas; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo. Sistemas de Custos Públicos: Entendimento e Implantação nos Municípios de Rondônia. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 20, n. 2, p. 70-89, 2015.
- ARAYA-LEANDRO, Carlos; CABA-PÉREZ, María Del Carmen; LÓPEZ-HERNANDEZ, Antonio M. The convergence of the central American countries to international accounting standards. **Revista de Administração Pública**, v. 50, n. 2, p. 265-283, 2016.
- ARRUDA, Daniel Gomes; ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. **Contabilidade pública**. Editora Saraiva, 2017.
- AVELINO, Bruna Camargo. **Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de Minas Gerais: uma abordagem sob a ótica da teoria da divulgação**. 2013. 176 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.
- BAIENSE, Ellen White; DA ROSA, Fabricia Silva. The use of cost systems in the context of public administration: a study of potentialities and opportunities indicated by national and international scientific literature. **Brazilian Journal of Development**, v. 4, n. 5, p. 2097-2110, 2018.
- BARBETTA, Pedro Alberto; REIS, Marcelo Menezes; BORNIA, Antonio Cezar. **Estatística: para cursos de engenharia e informática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BELLANCA, Sabrina. Budgetary Transparency in the European Union: The Role of IPSAS. **International Advances in Economic Research**, v. 20, n. 4, p. 455–456, 2014.
- BOLÍVAR, Manuel Pedro Rodríguez; MUÑOZ, Laura Alcaide; HERNÁNDEZ, Antônio Manuel López. Determinants of Financial Transparency in Government. **International Public Management Journal**, 16(4), 557–602 Management Journal, 16(4), 557–602. 2013.
- BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 2, p. 469-492, 2013.

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, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: mai. 2019

BRUSCA, Isabel; GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio; MONTESINOS, Vicente. Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. **Public Administration and Development**, v. 36, n. 1, p. 51-64, 2016.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugênio José 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.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, Andre CB; PIGATTO, José. Brazilian governmental accounting reforms: IPSAS and accrual accounting adoption. **Available at SSRN 2466484**, 2014.

CAVICHOLI, Denize. **Fatores contingenciais que afetam a implementação do subsistema de informação de custos do setor público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais**. 2017. Dissertação (Mestrado. Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Campus de Cascavel, 2017.

CAVICHOLI, Denize et al. Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v.11, n.2, p. 188 - 204, 2018.

CHRISTIAENS, Johan et al. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, v. 81, n. 1, p. 158-177, 2015.

COLUSSI, Giovani Pasa; SOUZA, Ângela Rozane Leal de. Desafios para implantar um sistema de custos em tribunal regional do trabalho no Rio Grande do Sul. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, v. 15, n. 1, p. 29-56, 2018.

COMISSÃO DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – **CPC 16**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: jun. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público**: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. - Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (CRC-RS). **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo**. 2. ed. Porto Alegre: 2014.

COSTA, Abimael de Jesus Barros; NOGUEIRA, Lucas Eduardo Coutinho. Sistema de custos no setor Público: discussão sobre o uso das informações geradas para a tomada de

decisão no governo federal. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 7, n. 2, p. 88-113, 2015.

COSTA, Bianca dos Santos; RAUPP, Fabiano Maury; DIAS, Julio da Silva. Sistema de custos no setor público: um estudo nos estados brasileiros face a realidade de implantação. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.

COUTO, Marcia Helena de Andrade et al. Sistema de informação de custos: uma experiência de implantação na secretaria de educação do município de Itaguari/GO. **Revista de Tecnologia Aplicada**, v. 6, n. 1, 2017.

DECRETO-LEI nº 200/67. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccIVIL_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: ago. 2018.

DEGENHART, Larissa; FANK, Odir Luiz; VOGT, Mara. Análise do Entendimento e Grau quanto a Aplicação de Sistemas de Custos, pelas Prefeituras da Região de Abrangência da 31ª SDR-SC. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 5, n. 9, p. 66-86, 2014.

DIAS, Hélio de Lara; GONDRIGE, Enalto de Oliveira; CLEMENTE, Ademir; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; VOESE, Simone Bernardes. Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do Estado de Santa Catarina. **Revista Digital del Instituto Internacional de Custos**, (5), 373-399, 2009.

DINIZ, Josedilton Alves; DIENG, Mamadou; MORAES, EF de. A utilização de sistemas de custos na administração pública municipal: um estudo sob o enfoque comportamental. **Encontro da ANPAD**, v. 32, 2008.

DINIZ, Josedilton Alves; SANTOS, Leandro da Costa. Sistema de custo na administração pública: uma análise da percepção de prefeitos e assessores contábeis. **ConTexto**, v. 19, n. 41, 2019.

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury; TEZZA, Rafael. Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, Três Corações, v. 15, n. 2, p. 449-463, ago./dez. 2017.

ELIAS, Leila Marcia Sousa de Lima. **Sistema de informação de custos no setor público municipal**: um estudo sistêmico no estado do Pará. 2018.158 f. Tese (Doutorado). Programa de Pós-graduação em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido, Universidade Federal do Pará, Belém, 2018.

FRANCO, Luciane Maria Gonçalves et al. Costs Systems: Relevance, Feasibility and Usefulness According To Public Officials in The State Of Paraná (Brazil). Journal of Education and Research in Accounting. **Journal of Education and Research in Accounting and REPeC**, Brasília, v. 7, n. 2, art. 4, pp. 162-176, Apr./June, 2013.

FREITAS, Henrique; OLIVEIRA Mirian; SACCOL, Amarolinda Zanela; MOSCAROLA, Jean. O método de pesquisa survey. **Revista de Administração**, São Paulo 35(3), 105-112, jul.-set. 2000.

FREITAS, Marcia Maria Machado et al. Sistema de Informações de Custos no Setor Público. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2014.

GARCÍA-UNANUE, Jorge; FELIPE, José Luis; GALLARDO, Leonor. Using action research to achieve the implementation of cost accounting: the case of the public sports organizations at local level. **Systemic practice and action research**, v. 28, n. 2, p. 111-123, 2015.

GOMES, Patrícia; CARVALHO, João; FERNANDES, Maria. Determinantes da adoção e desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos municípios Portugueses. **Contabilidade e Gestão**, v. 8, p. 11-40, 2009.

IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/>>. Acesso em: set. 2018.

IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil). Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=4517>>. Acesso em: mar. 2019.

IFAC (International Federation of Accountants). Perspectives on Cost Accounting for Government. New York: IFAC, Set. 2000. (IFAC Public Sector Committee – Study 12). Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-12-perspectives-on.pdf>. Acesso em: abr. 2019.

JOVANOVIĆ, Tatjana; DRAŽIĆ-LUTILSKY, Ivana; VAŠIČEK, Davor. Implementation of cost accounting as the economic pillar of management accounting systems in public hospitals—the case of Slovenia and Croatia. **Economic research-Ekonomska istraživanja**, v. 32, n. 1, p. 3754-3772, 2019.

LEI COMPLEMENTAR Nº101. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: ago. 2018.

LORENZATO, Nadine Tomasel; BEHR, Ariel; GOULARTE, Jeferson Luís Lopes. Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 16, n. 32, p. 126-141, jan./abr. 2016.

LOVATO, Ederson Luiz. **Sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão municipal**. 2015. 138f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PPGPGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), Curitiba, 2015.

LUTILSKY, Ivana Dražić; VAŠIČEK, Vesna; VAŠIČEK, Davor. Cost planning and control in Croatian public sector. **Economic research-Ekonomska istraživanja**, v. 25, n. 2, p. 413-434, 2012.

MACHADO, Nelson; DE HOLANDA, Victor Branco. 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.

MALDONADO, Thiago Vargas; LEANDRO, Kesia Gonçalves; SILVA, Vanderléia Aparecida da; OLIVEIRA, Flávio Amaral. Sistema de informação de custos aplicados no setor público na prefeitura de tangará da serra – MT. **VI Congresso de Contabilidade da UFSC**. 2015.

MANGUALDE, Bruno Ramos. **Perceptions of benefits and challenges of public sector accounting reforms: a cross-sectional comparison between Brazilian and English local governments**. 2013. Tese de Doutorado. University of Birmingham. 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7ª Edição. São Paulo: Atlas. 2010.

MARTA FILHO, José; OLIVEIRA, Sandra Regina Ramos de; OLIVEIRA, Wdson de; SANTOS, Maria de Lourdes C. S. Importância da contabilidade gerencial e dos sistemas de informações para as empresas. **Revista Científica UNAR** (ISSN 1982- 4920), Araras (SP), v.11, n.2, p.97-103, 2015.

MARTINS, Eliseu. Inversão de Papéis. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 25, n. 65, p. 105-107, maio/jun./jul./ago. 2014.

MÄTTÖ, Toni; SIPPOLA, Kari. Cost management in the public sector: Legitimation behaviour and relevant decision making. **Financial Accountability & Management**, v. 32, n. 2, p. 179-201, 2016.

MELO, Reymard Savio Sampaio et al. Target value design in the public sector: evidence from a hospital project in San Francisco, CA. **Architectural Engineering and Design Management**, v. 12, n. 2, p. 125-137, 2016.

MOHR, Zachary T. Performance measurement and cost accounting: Are they complementary or competing systems of control?. **Public Administration Review**, v. 76, n. 4, p. 616-625, 2015.

MONTEIRO, Renato Pereira. Importância, barreiras e uso da informação de custos no setor público municipal de um estado do Brasil. In: **VII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público**. 2017.

MONTEIRO, Renato Pereira; PINHO, Joaquim Carlos da Costa. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **ABCustos**, v. 12, n. 1, 2017.

NEVES, Fabrício Ramos; GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio. Public sector accounting reform in Latin America and Epistemic Communities: an institutional approach. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 1, p. 11-31, 2020.

PARCIANELO, Eliandra; GONÇALVES, Hugo de Souza; SOARES, Cristiano Sausen. A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS. **VI Congresso de Contabilidade da UFSC**. 2015.

PEREIRA, Ana Luísa; ROMÃO, Ana Lúcia. A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 27, p. 165-186, 2015.

PICCOLI, Marcio Roberto; KLANN, Roberto Carlos. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público–NBCASP. **Revista do Serviço Público**, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015.

PINHO, José Antônio Gomes de. Accountability em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas. In: **Encontro de Administração Pública e Governança**, II, São Paulo, 2006. Anais...São Paulo: ANPAD, 2006.

POLÍTICA NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, 2004. Disponível em: <http://www.sesc.com.br/mesabrazil/doc/Pol%C3%ADtica-Nacional.pdf>. Acesso em: jul. 2020.

PORTARIA STN nº 828/2011. Disponível em : https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/22032012_cronograma_portaria_828_contabilidade.pdf. Acesso em: mar. 2019.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ª Edição. Novo Hamburgo: Feevale 2013.

ROSA, Fabrícia Silva da; SILVA, Luana Caroline; SOARES, Sandro Vieira. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. **Contabilidad y Negocios: Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas**, v. 10, n. 19, p. 2, 2015.

SANTOS; Mauren Corrêa dos; CASTRO, Roberta Graziella Vivian. O papel da contabilidade aplicada ao setor público na tomada de decisões. In: **XV convenção de contabilidade do Rio Grande do Sul**, 26 a 28 de agosto de 2015 – Bento Gonçalves. 2015.

SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras; SILVA, Gecilda Esteves. Um breve panorama histórico da contabilidade governamental no Brasil: em busca pelo ‘novo’ na nova contabilidade pública. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 4, n. 1, p. 53-68, 2017.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SÖTHE, Ari; KREUZBERG, Fernanda. Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo nº 12 do IFAC. **CAP Accounting and Management**, v. 06, p. 186-201, 2012.

SILVA, Luciano Ferreira da; RUSSO, Rosária de Fátima Segger Macri; OLIVEIRA, Paulo Sergio Gonçalves de. Quantitativa ou qualitativa? um alinhamento entre pesquisa, pesquisador e achados em pesquisas sociais. **Revista Pretexto**, v. 19, n. 4, p. 30-45, 2018.

SILVA, Tarcísio Pedro da; FANK, Odir Luiz; SCARPIN, Jorge Eduardo. 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**. 2011.

SOARES, Cristiano Sausen; PARCIANELLO, Eliandra. A implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do RS. **Revista GESTO**, v. 6, n. 1, p. 2-19, 2018.

SOARES, Sthéphanny Rodrigues Barbosa et al. Os desafios da gestão de custos no setor público: um estudo em uma instituição de ensino da educação básica. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013.

SOUZA, MA de; CARVALHO, Maique Pereira. Implantação de sistemas de custos no setor público: um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face às determinações da STN e do CFC. In: Congresso: Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis, 6., 2012, Florianópolis. Anais... Florianópolis: **ANPCONT.**, 2012

SOUZA NETO, Justine Maria Arruda de; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do sistema de informação de custos em municípios da Região Serrana de Santa Catarina. In: **XXV Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2018.

TRIVIÑOS, Augusto. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

TUONG, Hoang; THUY, Lai; NAM, Dinh. Determinants influencing cost system in Vietnam's public hospitals. **Accounting**, v. 6, n. 5, p. 727-736, 2020.

VERBEETEN, Frank HM. Public sector cost management practices in the Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011.

APÊNDICE A

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Projeto CAAE: 24635719.1.0000.8507, aprovado pelo Sistema CEP/CONEP, em 22 de novembro de 2019.

Prezado (a) Contador (a),

Você está sendo convidado (a) a participar da pesquisa intitulada: **O Sistema de Informação de Custo no Setor Público (SICSP)**: uma Análise da Percepção dos *Controllers* e Contadores Públicos nas Prefeituras Mineiras. Este convite se deve ao fato de você ser o (a) contador (a) de uma prefeitura mineira, o que seria muito útil para o andamento da pesquisa.

A pesquisadora responsável pela pesquisa é Eliane Lucareli Gumier, RG MG 13.329.439, mestranda em Administração no Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais, em Belo Horizonte, no Estado de Minas Gerais (CEFET/BH-MG). A pesquisa possui como objetivo analisar a percepção dos *controllers* e contadores públicos sobre a implantação e o uso do SICSP nas prefeituras municipais de Minas Gerais. Já que, com a elaboração da NBC T 16.11, torna-se obrigatório ao ente público a implantação do SICSP. Será enviado um questionário no email do contador da prefeitura para ser respondido.

O participante contribuirá no levantamento da percepção do contador sobre o SICSP, na tomada de decisão de uma prefeitura mineira. Esclarecemos que essa pesquisa poderá gerar baixo risco de constrangimento ao responder o questionário, desconforto, medo, vergonha, estresse e cansaço. Como medida para evitá-los, as respostas às perguntas deverão ser realizadas com calma, no horário e no lugar desejado pelo respondente. O participante terá como benefício direto a informação sobre a utilidade e os resultados de um SICSP para o município. Além do benefício indireto sobre a reflexão com relação à contribuição do SICSP, no desenvolvimento do seu trabalho para posteriores melhorias.

Como participante de uma pesquisa e de acordo com a legislação brasileira, você é portador de diversos direitos, além do anonimato, da confidencialidade, do sigilo e da privacidade, mesmo após o término ou interrupção da pesquisa. Assim, lhe é garantido:

- A observância das práticas determinadas pela legislação aplicável, incluindo as Resoluções 466 (e, em especial, seu item IV. 3) e 510 do Conselho Nacional de Saúde, que disciplinam a ética em pesquisa e este Termo;
- A plena liberdade para decidir sobre sua participação sem prejuízo ou represália alguma, de qualquer natureza;
- A plena liberdade de retirar seu consentimento, em qualquer fase da pesquisa, sem prejuízo ou represália alguma, de qualquer natureza. Nesse caso, os dados colhidos de sua participação até o momento da retirada do consentimento serão descartados a menos que você autorize explicitamente o contrário;
- O acompanhamento e a assistência, mesmo que posteriores ao encerramento ou interrupção da pesquisa, de forma gratuita, integral e imediata, pelo tempo necessário, sempre que requerido e relacionado à sua participação na pesquisa, mediante

- solicitação ao pesquisador responsável;
- O acesso aos resultados da pesquisa;
 - O ressarcimento de qualquer despesa relativa à participação na pesquisa (por exemplo, custo de locomoção até o local combinado para a entrevista), inclusive de eventual acompanhante, mediante solicitação ao pesquisador responsável;
 - A indenização diante de eventuais danos decorrentes da pesquisa;
 - O acesso a este Termo. Caso queira uma cópia assinada pelo pesquisador, digite o seu email na opção que será informada durante a pesquisa.

Qualquer dúvida ou necessidade – nesse momento, no decorrer da sua participação ou após o encerramento ou eventual interrupção da pesquisa – pode ser dirigida ao pesquisador, por e-mail: elucareli@yahoo.com.br, telefone (31)98561-4526.

Se preferir, ou em caso de reclamação ou denúncia de descumprimento de qualquer aspecto ético relacionado à pesquisa, você poderá recorrer ao Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) do Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais (CEFET-MG), vinculado à CONEP (Comissão Nacional de Ética em Pesquisa), comissões colegiadas, que têm a atribuição legal de defender os direitos e interesses dos participantes de pesquisa em sua integridade e dignidade, e para contribuir com o desenvolvimento das pesquisas dentro dos padrões éticos. Você poderá acessar a página do CEP, disponível em: <http://www.cep.cefetmg.br> ou contatá-lo pelo endereço: Av. Amazonas, n. 5855 - Campus VI; E-mail: cep@cefetmg.br; Telefone: +55 (31) 3379-3004 ou presencialmente, no horário de atendimento ao público: às terças-feiras: 12:00 às 16:00 horas e quintas-feiras: 07:30 às 12:30 horas.

Ao assinalar a opção “aceita participar”, a seguir, você atesta sua anuência com esta pesquisa, declarando que compreendeu seu objetivo, a forma como ela será realizada e os benefícios envolvidos, conforme descrição aqui efetuada. Declara que é de livre e espontânea vontade que está como participante desta pesquisa, que leu cuidadosamente este Termo de Consentimento Livre e Esclarecido.

Atenciosamente,

Eliane Lucareli Gumier - Mestranda

Profa. Dra. Livia Maria de Pádua Ribeiro – Orientadora

Profa. Dra. Lucélia Viviane Vaz Raad - Coorientadora

APÊNDICE B

Questionário para os *controllers* e contadores públicos dos municípios mineiros.

Bloco 1.

Caracterização do respondente. Marcar apenas com um x ao lado do item.

1) Indique seu município de atuação:

2) Gênero: ☐ feminino ☐ masculino

3) Qual o seu nível de formação? Marcar apenas com um x ao lado do item que corresponde ao seu último grau de formação

- A) Técnico em Contabilidade;
- B) Graduação;
- C) Especialização;
- D) Mestrado;
- E) Doutorado;
- F) Outro.

4) Informe quanto tempo de experiência e atuação você possui na área pública:

- A) Menos de um ano;
- B) De 01 a 05 anos;
- C) De 06 a 10 anos;
- D) De 11 a 15 anos;
- E) Mais de 15 anos.

Bloco 2.

Perfil dos municípios

5) Informe em qual intervalo de valores encontrou-se a receita estimada do exercício de 2019:

- A) Até R\$ 20.000.000,00;

- B) De R\$ 20.000.000,01 à R\$ 100.000.000,00;
- C) De R\$ 100.000.000,01 à R\$ 300.000.000,00;
- D) De R\$ 300.000.000,01 à R\$ 500.000.000,00;
- E) De R\$ 500.000.000,01 à R\$ 700.000.000,00;
- F) De R\$ 700.000.000,01 à R\$ 1.000.000.000,00;
- G) Acima de R\$ 1.000.000.000,01.

6) Qual seu nível de conhecimento sobre a NBCT 16.11?

- A) Muito bom;
- B) Bom;
- C) Regular;
- D) Fraco;
- E) Nenhum.

7) Já implantou um Sistema Informação de Custos no Setor Público (SICSP) no (s) município (s) que presta serviço?

- A) Sim, já foi implantado;
- B) Sim, está em processo de implantação;
- C) Não.

8) Percentual de execução de implantação do SICSP na prefeitura:

- A) 0%;
- B) De 1% a 25%;
- C) De 26% a 50%;
- D) De 51% a 75%;
- E) De 76% a 100%.

9) Considerando a sua prefeitura, os recursos listados abaixo apresentam qual grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP? Marcar com um “x” em cada linha.

	Extremo grau de dificuldade	Alto grau de dificuldade	Médio grau de dificuldade	Baixo grau de dificuldade	Nenhum grau de dificuldade
Quantidade de pessoal disponível					
Qualificação do pessoal					
Equipamentos de informática - <i>Hardware</i>					
Sistemas informatizados - <i>Software</i>					
Recursos Financeiros					

10) A prefeitura tem um cronograma de implantação do SICSP?

- A) Sim;
- B) Não;
- C) O cronograma encontra-se em fase de elaboração;

11) Há viabilidade orçamentária e financeira para a implantação do SICSP na prefeitura?

- A) Sim.
- B) Não.

12) Há viabilidade orçamentária e financeira para a manutenção do SICSP na prefeitura?

- A) Sim;
- B) Não.

Bloco 3.

Utilidade do SICSP na percepção dos *controllers* e contadores públicos mineiros:

Marcar com um “x” em cada linha.

13) Assinale as afirmativas de acordo com sua opinião sobre o grau de utilidade no processo decisório.

	Muito útil	Útil	Indiferente	Pouco útil	Não tem utilidade
Implantação de um sistema de custos para o setor público.					
Economia dos recursos financeiros da prefeitura					
Utilização das informações de custos no Processo Orçamentário.					
Utilização das informações de custos como instrumento de Controle da Gestão Pública Municipal.					
Utilização das informações de custos como instrumento de Avaliação de Desempenho dos gestores municipais.					
Utilização das informações de custos como instrumento da Tomada de Decisão de escolhas econômicas.					
O Sistema de Custos como meio de Transparência quanto aos aspectos qualitativos e quantitativos dos programas do Governo.					

14) Entendimento sobre as características do SICSP.

	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
O sistema público de custos disponibilizará informações que subsidiem a elaboração do PPA, LDO e LOA.					
O sistema público de custos apresentará os custos dos bens e serviços.					
O sistema público de custos possibilitará ao gestor medir o impacto das decisões tomadas.					
O sistema público de custos possibilitará melhor avaliação do desempenho da gestão pública, hoje muito limitada pelo sistema atual					

15) Entendimento sobre a importância da informação de custos.

	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
Existe divulgação de informações internas, quanto à necessidade de controle de custos.					
É comum na prefeitura discussões acerca de custos de serviços ou de sistemas de custos.					
A prefeitura adota algum tipo de controle de custos para o setor administrativo					
Considero importante o esforço da administração para a adoção de sistemas de custos.					

16) Entendimento sobre a competência da informação de custos.

	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
A instituição conhece os fatores que influenciam o custo de seus projetos e atividades.					
Há profissionais que conhecem as normativas de custos no município.					
Há capacitação de servidores em termos de sistemas de custos no município.					
Há sistemas operacionais instalados preparados para a adoção de subsistemas de custos no município.					
Há profissional especializado em custos no município.					

17) A percepção dos controllers e contadores públicos sobre o sistema de custos implantado.

	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
Há controle de informações de custos em planilhas e/ou sistemas independentes não integrados					
As informações de custos são controladas por meio de sistemas integrados					
Os sistemas operacionais são integrados entre si, de forma a utilizar as mesmas bases de dados.					
Os dados disponíveis nos sistemas operacionais apresentam muitos erros					
Os dados disponíveis nos sistemas operacionais são estáveis e não sofrem variações com frequência e podem, portanto, ser considerados confiáveis.					

18) Quanto à realidade do SICSP no seu município.

	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
A administração pública deste município tem se restringido basicamente a efetuar os registros contábeis.					
A utilização do SIC do seu município permite a comparação dos custos com os municípios vizinhos.					
A utilização do SIC no seu município favorece a possibilidade de reeleição do prefeito ou eleição do candidato indicado pelo prefeito.					
A utilização do SIC no seu município facilita a prática da eficiência e da economicidade.					
No meu município, o SIC oferece informações (como por exemplo: custo da educação por aluno; custo da saúde por paciente, dentre outros) de fácil entendimento pelos cidadãos.					