

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

Denize Cavichioli¹

Denis Dall'Asta²

Clóvis Fiirst³

Juliano Francisco Baldissera⁴

Resumo: O controle de custos é elemento essencial para a tomada de decisões dos gestores, eficiência e lucratividade dentro das organizações. Tal controle é utilizado pelas empresas do setor privado que buscam alcançar lucratividade em seus produtos e serviços. No setor público, a utilização de custos encontra-se em fase embrionária e ainda existem muitos desafios para a sua implantação, por tratar-se de um fato relativamente novo. Diante disso, o estudo teve por objetivo geral identificar a influência e a relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP. A partir de uma amostra de 203 respondentes e a aplicação de um questionário estruturado, foram realizados os procedimentos estatísticos de correlação de Spearman e regressão linear múltipla. Os principais resultados encontrados apontam para a existência de influência dos fatores Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia e Estratégia na implementação do SICSP. Além disso, não existem relações consideráveis entre os fatores contingenciais e a implementação do SICSP. Como contribuição teórica do estudo, destaca-se o entendimento dos fatores contingenciais em entidades do setor público, evidenciando lacunas na própria teoria, visto que alguns fatores não podem ser explicados, e, como contribuições técnicas/práticas, destacam-se as limitações que os gestores públicos precisam superar.

Palavras-chave: Custos. Setor Público. Contingência.

¹ denize-gcu@hotmail.com - Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR)

² denis.asta@unioeste.br - Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)

³ cfiirst@gmail.com - Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)

⁴ juliano.baldissera@hotmail.com - Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)

▪ DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110201>

▪ Artigo submetido em: 13/09/2017. Submetido a nova rodada em: 05/04/2018. Aceito em: 04/09/2018.

CONTINGENCY FACTORS THAT AFFECT THE IMPLEMENTATION OF THE PUBLIC SECTOR COST INFORMATION SUBSYSTEM (SICSP) IN THE PERCEPTION OF CONTROLLERS AND MUNICIPAL ACCOUNTANTS

Abstract: Cost control is an essential element for managers' decision making, efficiency and profitability within organizations. Such control is used by private sector companies seeking to achieve profitability in their products and services. In the public sector, the use of costs is at an embryonic stage and there are still many challenges to its implementation, as this is a relatively new fact. Therefore, the main objective of the study was to identify the influence and the relation of the contingency factors in the implementation of the SICSP. From a sample of 203 respondents and the application of a structured questionnaire, the statistical procedures of Spearman correlation and multiple linear regression were performed. The main results point to the influence of the External Environment, Structure, Technology and Strategy factors in the implementation of the SICSP. In addition, there are no significant relationships between the contingency factors and the implementation of the SICSP. As a theoretical contribution of the study, we highlight the understanding of the contingency factors in public sector entities, highlighting gaps in the theory itself, since some factors can not be explained and, as technical / practical contributions, the limitations that the managers need to overcome.

Keywords: Costs. Public sector. Contingency.

1. INTRODUÇÃO

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

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

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

Goularte, Behr e Lorenzato (2015) identificaram os benefícios e problemas na implantação de um Sistema de Informação de Custos (SIC) no Estado do Rio Grande do Sul. Araújo, Carneiro e Santana (2015) analisaram o nível de entendimento e implantação do sistema de custos na gestão pública dos municípios de Rondônia e concluíram que não havia e nem haveria a implementação do SIC até o final de 2014 nos municípios rondonienses, além de existir pouca manifestação de preocupação sobre a mesma. Em outro estudo, Rosa, Silva e Soares (2015) identificaram a percepção de contadores de prefeituras municipais do Estado de Santa Catarina sobre a implantação de um sistema de custos para a administração pública.

A partir desses estudos, percebe-se que não foram encontrados estudos que tratam dos fatores determinantes da implementação do SICSP nas entidades que ainda não realizaram a implementação, especialmente sob a ótica da Teoria Contingencial. A Teoria Contingencial preconiza que não existem soluções únicas para a resolução de problemas organizacionais (Frezatti, Rocha, Nascimento, & Junqueira, 2009).

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

Sendo assim, surge a questão de pesquisa: Qual a influência e a relação de fatores contingenciais na implementação do SICSP? Para responder tal problema, a pesquisa tem por objetivo identificar a influência e a relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP.

O estudo justifica-se sob a perspectiva prática ou profissional, por investigar possíveis motivos da não implementação do SICSP, sob a perspectiva teórica, por acrescentar resultados à Teoria Contingencial, especialmente pelo fato que não existem estudos que relacionam a Teoria Contingencial. E há ainda a justificativa sob a perspectiva acadêmica, visto que a pesquisa busca contribuir para a pesquisa científica

na área de contabilidade pública. O estudo torna-se oportuno pelo fato de explorar uma área que está em constante mudança, devido à convergência da contabilidade pública para as normas internacionais, processo que engloba a utilização de custos pelas entidades públicas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria Contingencial

O apelo fundamental da teoria de contingência como conceito deu origem a um fluxo constante e contínuo de estudos que buscam explorar a natureza contingente da contabilidade (Chapman, 1997). Relacionando a Teoria da Contingência com Contabilidade, Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009) declaram que na área gerencial, a teoria é apropriada para estudar a relação existente entre o desenho de sistemas de contabilidade gerencial e as variáveis contingenciais específicas de cada organização. Seguindo essa mesma ideia, Camacho (2010) afirma que as pesquisas mais recentes nessa área buscam compreender de que forma o Sistema de Informação Gerencial (SIG) pode ser adaptado frente aos diferentes fatores contingenciais endógenos e exógenos à empresa.

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

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

A Teoria da Contingência não prescreve nenhum sistema de contabilidade de gestão universalmente aplicável, ela estabelece que a aplicabilidade de um sistema específico depende de um ajuste adequado entre o sistema e o ambiente (Chen, 2008). Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009) enfatizam que para a referida teoria, cada empresa é única e possui especificidades e características que requer o desenho de um modelo de contabilidade gerencial. A literatura relacionada com a teoria da contingência nas organizações aponta que alguns fatores estão relacionados, e podem explicar, em maior ou menor grau, o design da estrutura organizacional e da utilização de sistemas de controle de gestão (Granero, Guillén, & Bañón-Gomis, 2016).

2.2 Fatores Situacionais Contingenciais

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

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

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

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

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

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

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

A Estratégia constitui-se no padrão ou plano que incorpora as principais metas, políticas e sequências da ação da organização como um todo, e quando bem formulada, auxilia na organização e alocação de recursos em uma postura única e viável, com base em suas competências e deficiências internas relativas, mudanças antecipadas no ambiente e movimentos contingentes por parte dos oponentes inteligentes (Mintzberg, 2006).

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

Conforme assevera Chenhall (2003), a Tecnologia tem muitos significados no comportamento da organização e de uma maneira geral, refere-se ao modo como os processos de trabalho da organização operam, que inclui hardware (como máquinas e ferramentas), materiais, pessoas, software e conheci-

mento. O autor afirma ainda que existem três tipos genéricos de tecnologia, que são a complexidade, a incerteza de tarefas e a interdependência.

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

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

O porte representa o tamanho da entidade. Para medir o tamanho, Chenhall (2003) enfatiza que há várias maneiras de estima-lo, que incluem lucros, volume de vendas, ativos, valorização social e dos empregados. Ademais, o autor destaca que o uso de medidas financeiras pode fazer comparações entre organizações com tratamentos diferentes que podem ser encontrados entre as empresas, e o crescimento em tamanho, possibilitou para as empresas melhorar a eficiência, além de proporcionar oportunidades de especialização e a divisão do trabalho.

2.3 Subsistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP)

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

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

O Sistema de Custos (SIC), de acordo com Machado e Holanda (2010), é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado pelos órgãos executores das políticas públicas e pelos órgãos centrais de planejamento e de controle. De acordo com os autores, o SIC não possui caráter de mais um sistema operacional de administração financeira ou de substituição a sistemas contábeis atuais, ele não possui caráter transacional e sim gerencial, que estabelece relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares.

De acordo com a NBC T 16.11, o SICSP deve estar adaptado com o processo de planejamento e orçamento, de forma que seja capaz de permitir o controle entre o orçado e o executado. Goularte, Behr e Lorenzato (2015) afirmam que a utilização do SIC proporcionará aperfeiçoamento nos benefícios oferecidos à sociedade, já que os gestores públicos necessitam gerir com eficiência os recursos adquiridos e consumidos para cumprirem suas atribuições. De acordo com Rosa, Silva e Soares (2015), a implantação dos padrões internacionais remete para uma facilidade de haver comparação das demonstrações contábeis das entidades públicas, além de contribuir para o aumento da confiabilidade e transparência das informações.

2.4 Estudos Anteriores

Alonso (1999) realizou um levantamento de aspectos históricos e metodologias de custeio do SIC no Brasil, levantando a necessidade do setor público nacional implantar o sistema de custos. O estudo de Machado (2002) propôs diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo, integrado conceitual e sistemicamente ao orçamento público e à contabilidade governamental, a pesquisa indicou que os gestores percebem a importância das informações de custo em seu processo de decisão. Franco, Nascimento, Espejo, & Voese (2013) pesquisaram o nível de entendimento e de adoção quanto aos sistemas de custos por parte dos municípios do Paraná. Seus resultados demonstraram que existem limitações no conhecimento por parte dos agentes públicos. percebem a importância das informações de custo em seu processo de decisão.

Borgert, Alves e Schultz (2010) analisaram fatores intervenientes no processo de implementação de um sistema de gestão de custos em um hospital público do Rio Grande do Sul. Silva, Scarpin, Barp, & Dias (2013) investigaram a percepção de gestores operacionais que atuam em um hospital da região do Vale do Itajaí, Estado de Santa Catarina (SC). Zonato, Carli, Magro, & Scarpin (2014). investigaram a adoção de práticas de gestão de custos conjuntos por indústrias de laticínios localizadas na região sudoeste do Estado do Paraná. Lovato (2015) investigou a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP, quanto à sua contribuição como ferramenta de Gestão e Planejamento para o Desenvolvimento dos respectivos Municípios.

Fernandes e Bezerra Filho (2016) propuseram diretrizes para implantação de um Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informação de Custos no Setor Público (SMAIC-SP), integrado com os princípios da Contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, em especial a NBC TSP 16.11, e tiveram como resultados que tal sistema pode auxiliar no processo de identificação dos custos dos serviços públicos, por objeto de custo, em atendimento aos princípios e normas de contabilidade aplicados ao setor público, e, por conseguinte contribuir com as entidades públicas no processo de implantação do SICSP.

3 METODOLOGIA

3.1 Delineamento da Pesquisa

A pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como explicativa por identificar a influência e relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP. Utilizou-se de uma abordagem quantitativa, já que se fez o uso de técnicas estatísticas para análise dos dados, como a correlação e a regressão.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa é classificada como um levantamento ou survey, já que foi utilizada a ferramenta de questionário para sua coleta de dados.

3.2 Procedimento de Coleta dos Dados

A coleta de dados da pesquisa se deu por meio de questionário estruturado, que foi aplicado de forma presencial e/ou on-line, por meio da ferramenta Google Docs para os contadores e controllers das prefeituras dos municípios paranaenses. A população desse estudo consiste em 798 profissionais que correspondem aos contadores e controllers das prefeituras dos 399 municípios do estado do Paraná.

Com uma margem de erro de 5% e um nível de confiança de 90%, o que deu origem a amostra de 203 respondentes, que foram selecionados pelo critério de acessibilidade. Para estes, foi enviado um e-mail com o link do questionário desenvolvido na ferramenta Google Docs (https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdahWs1pUE6ZzEPKzblM-SksctyO_0zOP93-Y5gTjgNiQiGVA/viewform?c=0&w=1).

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

A Tabela 01 apresenta as questões de cada fator contingencial que representa uma variável, bem como os autores que utilizou-se para embasamento. Tais questões foram medidas por escala likert.

Tabela 1: Questões utilizadas na coleta de dados

Variáveis	Questões	Autores
Ambiente	A implementação do sistema de custos é influenciada pela sociedade em geral (Observatório Social, Instituições da Sociedade Organizada, Cidadãos Locais).	(Frezatti et al., 2009)
	A implementação do sistema de custos é exigida pelos órgãos de controle (TCE, Ministério Público, etc.).	
	A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pelo atual momento econômico do país (Considerando que o SIC é uma ferramenta que contribui na qualidade do gasto público).	
	A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pela NBCT 16.11 (Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especificamente sobre Sistema de Custos.)	
	A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pelo fator Legislação.	
	A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pela exigência da sociedade por mais transparência.	
Estrutura	A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pela complexidade dos serviços finalísticos exigidos pela sociedade.	(Frezatti et al., 2009)
	A estrutura do capital intelectual (entendida nesse caso como estrutura física e humana) influencia na implementação do sistema de custos.	
	A implantação do sistema de custos requer que sejam contratados novos funcionários.	
	A capacitação profissional (Treinamentos) influencia na implantação do sistema de custos.	
	A estrutura organizacional (O organograma/Distribuição das Secretarias) da prefeitura é flexível e permite uma rápida adaptação para a implementação do sistema de custos.	
A forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) influencia a implementação do sistema de custos.	(Chenhall, 2003)	
Tecnologia		Existem sistemas operacionais (softwares) instalados preparados para a adoção do sistemas de custos.
		Existem equipamentos de informática (hardwares) que atendem a implementação do sistema de custos.
		Há uma equipe técnica especializado em custos capaz de implementar o sistema de custos.
		Na entidade existe um profissional com conhecimento em tecnologia, que possa dar suporte ao sistema de custos.
	Os sistemas disponibilizados pela Administração Pública Federal e Estadual, incluindo o Tribunal de contas, como exemplo o SIAFI e o SIM AM, são úteis para a implementação do sistema de custos.	

Tecnologia da Informação	O sistema de comunicação (software) entre as secretarias permite a implantação do sistema de custos.	(Laudon, 1999)
	Existe tecnologia de informação que possibilita o armazenamento de dados para a implementação do sistema de custos na prefeitura.	
	A tecnologia de informação voltada à rede de integração de dados permite a implantação do sistema de custos.	
Estratégia	A implementação do sistema de custos é influenciada pela necessidade de melhoramento dos processos gerenciais, especialmente para atender os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo.	(Frezatti et al., 2009)
	Os objetivos estratégicos definidos nos programas de governos por meio das peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) influenciam a implementação do sistema de custos.	
	Os objetivos estratégicos dos demais entes federados (União e Estado) influenciam a implementação do sistema de custos.	
Porte	O porte do município, medido pela arrecadação, influencia na implementação do sistema de custos.	(Frezatti et al., 2009)
	O porte do município, medido pela população, influencia na implementação do sistema de custos.	
	O porte do município, medido pelo PIB, influencia na implementação do sistema de custos.	

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

O instrumento apresentou um Alfa de Cronbach com coeficiente de 0,86, o que evidencia sua confiabilidade, já que o intervalo de valores considerado ideal está entre 0,7 e 0,9.

3.3 Procedimentos e Análise de Dados

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

$$SIC = \beta + \beta_1 AMB + \beta_2 EST + \beta_3 ESTR + \beta_4 TEC + \beta_5 TECI + \beta_6 POR + \epsilon \quad (1)$$

As variáveis da regressão são as seguintes:

SIC refere-se à Sistema de Informação de Custos no Setor Público;

AMB refere-se à Ambiente;

EST refere-se à Estratégia;

ESTR refere-se à Estrutura;

TEC refere-se à Tecnologia;

TECI refere-se à Tecnologia da Informação;

POR refere-se ao Porte;

ϵ_i refere-se ao termo de erro aleatório.

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

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção foram apresentados e discutidos os dados coletados junto aos contadores e controladores das prefeituras estudadas. As análises foram orientadas pelo objetivo geral: identificar a influência e a relação dos fatores contingenciais na implementação do SICSP.

Com o intuito de identificar a relação dos fatores contingenciais e a implementação do SICSP, na Tabela 02 é demonstrado por meio do coeficiente de correlação de Pearson, o nível de correlação existente entre as variáveis e a significância desta.

Tabela 2: Coeficiente de correlações de Spearman entre os Fatores Contingenciais e a Implantação do SICSP (N=203)

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

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

Na Tabela 02 observa-se a relação dos fatores contingenciais com a implantação do SICSP, conforme correlação destas.

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

Além da relação, buscou-se analisar a influência dos fatores contingenciais na implementação do SICSP por meio de um modelo econométrico. De tal modelo, derivaram 203 observações que correspondem ao número de respondentes representado pelos contadores e controladores municipais. O resumo de tal modelo é apresentado na Tabela 03.

Tabela 3: Resumo do Modelo de Regressão de Forma Estratificada

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Os resultados dos testes (Breusch-Pagan, F de Chow e Hausman), observados na Tabela 03, indicam que a modelagem apropriada para análise da amostra estudada com dados em painel é Pool, visto que: nas equações o teste de Breusch-Pagan apresentou-se maior que 0,05, o que consequentemente levou-se a verificar o teste de F de Chow, que sinalizou maior que 0,05, denotando o uso do Pool.

Observa-se na Tabela 02, que a modelagem utilizada a fim de verificar a influência dos fatores contingenciais de modo estratificado (Q2.1 Q2.2 Q2.3 Q2.4 Q2.5 Q2.6 Q2.7 Q3.1 Q3.2 Q3.3 Q3.4 Q3.5 Q4.1 Q4.2 Q4.3 Q4.4 Q4.5 Q5.1 Q5.2 Q5.3 Q6.1 Q6.2 Q6.3 Q7.1 Q7.2 Q7.3), sobre a implantação do sistema de custos do setor público - SICSP (Q1.9), mostra-se consistente, uma vez que o modelo composto por 203 observações apresenta-se significativa ao nível de 1%.

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

Não existem problemas de multicolinearidade, conforme aponta o teste VIF que tem valor de 2.28 (2,28>10). O teste de Breusch-Pagan/Cook-Weisberg (0.0000), juntamente com o teste de White (0.4472), indicam ter problemas de heterocedasticidade nos resíduos, por isso realizou-se a correção robusta de White.

Após essa exposição do resumo do modelo e diante dos pressupostos verificados na equação, procedeu-se com o teste das variáveis. Sendo assim, na Tabela 04 são apresentados os resultados da regressão.

Tabela 4: Análise da Regressão de Forma Estratificada

Análises das Variáveis de Modo Estratificado						
Var. Indep.	Coeficiente	Erro Padrão	T	P-Value	Interv. Conf. 95%	
Q 2.1	-.0456954	.0610136	-0.75	0.455	-.1661079	.0747171
Q 2.2	.0207474	.0474035	0.44	0.662	-.0728051	.1142999
Q 2.3	.0985781	.0725989	1.36	0.176	-.0446983	.2418545
Q 2.4	-.1680838	.0865192	-1.94	0.054*	-.3388324	.0026648
Q 2.5	.0858867	.0576907	1.49	0.138	-.0279679	.1997414
Q 2.6	.0229623	.0696252	0.33	0.742	-.1144455	.16037
Q 2.7	-.0559991	.0736941	-0.76	0.448	-.201437	.0894387
Q 3.1	.0368407	.068646	0.54	0.592	-.0986346	.172316
Q 3.2	-.0213987	.0472257	-0.45	0.651	-.1146003	.0718028
Q 3.3	.0120289	.0966127	0.12	0.901	-.1786396	.2026975
Q 3.4	.0507747	.0584747	0.87	0.386	-.064627	.1661765
Q 3.5	-.1227264	.0596759	-2.06	0.041**	-.2404988	-.004954
Q 4.1	.1417415	.046649	3.04	0.003***	.0496781	.2338049
Q 4.2	-.061101	.0556661	-1.10	0.274	-.17096	.0487579
Q 4.3	.3183786	.0761866	4.18	0.000***	.1680218	.4687355
Q 4.4	.1304198	.0537348	2.43	0.016**	.0243724	.2364672
Q 4.5	.113649	.0508042	2.24	0.027**	.0133851	.2139128
Q 5.1	-.0222442	.0569542	-0.39	0.697	-.1346453	.090157
Q 5.2	.0313017	.0772968	0.40	0.686	-.1212461	.1838496
Q 5.3	-.0705179	.0723864	-0.97	0.331	-.2133748	.0723391
Q 6.1	.0196948	.0776663	0.25	0.800	-.1335824	.172972
Q 6.2	.1740381	.0841813	2.07	0.040**	.0079035	.3401728
Q 6.3	-.1568244	.0749933	-2.09	0.038**	-.3048263	-.0088226
Q 7.1	.010229	.0840098	0.12	0.903	-.1555672	.1760252
Q 7.2	-.0725096	.0740562	-0.98	0.329	-.218662	.0736428
Q 7.3	.0641769	.1018434	0.63	0.529	-.1368147	.2651684
Cons.	.3107828	.9901361	0.31	0.754	-1.643285	2.26485
*** Significância ao nível de até 0,01;						
**Significância ao nível de até 0,05						
* Significância ao nível de 0,10						

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

De acordo com a Tabela 04, percebe-se que as variáveis Q 2.1, Q 2.2, Q 2.3, Q 2.5, Q 2.6, Q 2.7, Q 3.1, Q 3.2, Q 3.3, Q 3.4, Q 4.2, Q 5.1, Q 5.2, Q 5.3, Q 6.1, Q 7.1, Q 7.2 e Q 7.3, não foram significantes entre os níveis (1%, 5% e 10%), o que não permitiu testá-las, já as demais variáveis apresentaram-se dentro do nível de significância, o que permitiu a análise.

A variável Q 2.4, pertencente ao fator contingencial Ambiente Externo, que corresponde a questão "A implementação do Sistema de Informação de Custos é influenciada pela NBCT 16.11 (Norma Brasileira

de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especificamente sobre Sistema de Custos); mostrou-se significativa ao nível de 10%. Seu coeficiente negativo de -0,16 indica que, de acordo com a percepção dos respondentes, a NBC T 16.11, que foi a última Norma de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) criada pelo CFC e que dispõe sobre custos, não influencia na implementação do SICSP. Tal resultado pode ser confirmado por estudos como o de Araújo, Carneiro e Santana (2015), Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015), que obtiveram como resultados que os estados de Rondônia e Rio Grande do Sul, respectivamente têm poucas ações para a implementação do sistema de custos em seus municípios. Visto que a norma foi criada em 2011 e tais estudos referem-se ao ano de 2015, percebe-se que o fato de sua existência não exerce influência sobre a implementação do SICSP.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Depois de ter sido analisado o modelo com as variáveis de forma estratificada, a seguir na Tabela 05 é apresentado o resumo da regressão por grupos de variáveis, em que as variáveis foram agrupadas por meio da técnica TOPSIS, em que cada grupo equivale a um fator contingencial, sendo o Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia, Tecnologia da Informação, Estratégia e Porte.

Tabela 5: Resumo da Regressão Por Grupos de Variáveis

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Observa-se na tabela 05, que a modelagem utilizada a fim de verificar a influência dos fatores contingenciais (AmbienteExterno, Estrutura, Tecnologia, TI, Estratégia e Porte), sobre a implantação do sistema de custos do setor público - SICSP (Implantação), mostra-se consistente, uma vez que o modelo composto por 203 observações apresenta-se significativo ao nível de 1%. O R2, sendo este o poder explicativo do modelo é de 28,59%, o que demonstra que as variáveis independentes (AmbienteExterno, Estrutura, Tecnologia, TI, Estratégia e Porte), são capazes de explicar a dependente (Implantação). O modelo não apresenta problemas de auto correlação, uma vez que o Durbin-Watson é de 2,002, além de não haver problemas de multicolinearidade, conforme aponta o teste VIF 1.42 (1>10). O teste de Breusch-Pagan/Cook-Weisberg (0.0000), juntamente com o teste de White (0.0000), indicam ter problemas de heterocedasticidade nos resíduos, por isso realizou-se a correção robusta de White.

Tendo sido explicado o resumo do modelo, em seguida, na Tabela 06, são apresentados os resultados da regressão por grupo de variáveis, sendo as variáveis agrupadas por fatores contingenciais.

Tabela 6: Regressão Por Grupos de Variáveis

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

*** Significância ao nível de até 0,01; **Significância ao nível de até 0,05; * Significância ao nível de 0,10. Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

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

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

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

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

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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

Tendo em vista a eficiência da Teoria Contingencial para explicação de situações gerenciais nas entidades, a seguinte questão problema orientou a pesquisa: Qual a influência e a relação de fatores contingenciais na implementação do SICSP? A partir da investigação dos fatores contingenciais Ambiente Externo, Estrutura, Tecnologia, Tecnologia da Informação, Estratégia e Porte, foi possível responder o problema de pesquisa.

Os resultados referentes à relação dos fatores contingenciais demonstraram que não existem relações consideráveis entre os fatores contingenciais e a implementação do SICSP, visto que o ambiente externo apresentou correlação considerada muito fraca, a tecnologia mostrou-se fraca e a tecnologia da informação exibiu um coeficiente também muito fraca.

Sobre a influência, alguns resultados significativos foram encontrados. O primeiro diz respeito ao fator contingencial Ambiente Externo, no qual verificou-se estatisticamente que a NBCT 16.11, que foi a última Norma de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) criada pelo CFC e que dispõe sobre custos, não influencia na implementação do SICSP.

O segundo fator contingencial analisado foi a Estrutura, e pode-se concluir que a forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) não influenciam na implementação do SICSP.

No que se refere à Tecnologia, constatou-se que o fato de existirem sistemas operacionais instalados e preparados influencia positivamente a implementação do SICSP, bem como o fato de existir uma equipe técnica especializada em custos, o fato de existir um profissional com conhecimento em tecnologia, que possa dar suporte ao sistema de custos e os sistemas disponibilizados atualmente pela Administração Pública Federal e Estadual, que também influenciam de forma positiva a implementação do SICSP.

No fator contingencial Estratégia, comprovou-se que os objetivos estratégicos definidos nos programas de governo influenciam na implementação do SICSP e que os objetivos estratégicos dos demais entes federados não exercem influência.

Quanto aos fatores Tecnologia da Informação e Porte, não foi comprovada estatisticamente influência de nenhuma das variáveis sobre a implementação do SICSP.

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

Ainda, no âmbito de contribuições técnicas/práticas, destacam-se as limitações que os gestores públicos precisam superar, tendo em vista que a intensidade na implementação do SICSP melhora a qualidade do gasto público e influencia diretamente na sociedade em geral.

O estudo delimitou-se ao estudo do SICSP, utilizando a Teoria da Contingência como teoria de base, na forma de levantamento, limitando-se a pesquisar os controllers e contadores dos órgãos do poder executivo dos municípios do Paraná, o que não permite que seus resultados sejam generalizados para outros estados.

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

REFERÊNCIAS

Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50(1), 37-63.

Araújo, C. A., Carneiro, A. F., & Santana, A. F. B. (2015). Sistemas de Custos Públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 20 (2), 70-89.

Beuren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 195.

Bitti, E. J. S., Aquino, A. C. B., & Cardoso, R. L. (2011). Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, 7(3), 06-24.

Borgert, A., Viega Alves, R., & Schultz, C. A. (2010). Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(14).

Burns, T. E., & Stalker, G. M. (1961). *The management of innovation*. University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship.

Camacho, R. R. (2010). *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

Carneiro, A. F., Silva Neto, J. M., Locks, R., & Santos, M. M. A. (2012). Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 3-22.

Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 189-205.

Chen, S. (2008). DCF techniques and nonfinancial measures in capital budgeting: a contingency approach analysis. *Behavioral Research in Accounting*, 20(1), 13-29.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2), 127-168.

Chiavenato, I. (2003). *Introdução à teoria geral da administração*. Elsevier Brasil.

Dias, H. L., Gondrige, E. O., Clemente, A., Espejo, M. M. D. S. B., & Voese, S. B. (2009). Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do Estado de Santa Catarina. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, (5), 373-399.

Fernandes, E. S., & Bezerra Filho, J. E. (2016). Subsistema de Informação de Custos no Setor Público: Proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base no regime de competência. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 9(2).

Fiirst, C. (2016). *Contradições, práxis e forças externas que impulsionaram a gênese da mudança institucional para implantação do sistema de custos em um município brasileiro*. (Doctoral dissertation, Universidade Regional de Blumenau).

Franco, L. M. G., Nascimento, C., Espejo, M. M. D. S. B., & Voese, S. B. (2013). Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 7(2).

Freitas, M. M. M., Freitas, W. F., & Gomes, P. H. V. (2014). Sistema de Informação de Custos no Setor Público. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., Junqueira, E., R. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.

Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2012). Teoria da contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 3(2).

Goularte, J. L. L., Behr, A., & Tomasel, N. (2015). Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. *Anais da Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Bento Gonçalves, RS, Brasil, 15.

Granero, L. P., Guillén, M., & Bañón-Gomis, A. J. (2016). Influencia de los factores de contingencia em el desarrollo del cuadro de mando integral y su asociación com um rendimento mejor. El caso de las empresas españolas. *Revista de Contabilidad*.

Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2008). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de administração Mackenzie*, 7(2).

Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management accounting research*, 15(4), 415-439.

Ikeanyibe, O. M. (2016). New Public Management and Administrative Reforms in Nigeria. *International Journal of Public Administration*, 39(7), 563-576.

Laudon, S. (1999). *Sistema Informacion*.

Lovato, E. L. (2015). Sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão e desenvolvimento municipal (Doctoral dissertation, Universidade Tecnológica Federal do Paraná).

Machado, N. (2002). Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

Machado, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública-RAP*, 44(4).

Marques, K. C. M. (2012). Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

Mintzberg, H. (2006). *O Processo da Estratégia-4*. Bookman Editora.

Parcianelo, E., Gonçalves, H. S., & Soares, C. S. (2015). A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS. In: *Anais do 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*.

Rezende, D. A., & Abreu, A. F. D. (2000). *Tecnologia da informação aplicada a sistemas de informação empresariais*. São Paulo: Atlas, 3.

Rosa, F. S., Silva, L. C., Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidad y Negocios*, 10, (19), 27-42.

Santos, L. M., Gomes, D. T., Ferreira, M. A. M., & Dutra, D. R. (2011). Análise do Desempenho de Empresas do Setor de Confeccões Brasileiro sob a Ótica da Teoria da Contingência Estrutural: Um Estudo Empírico. *Revista Gestão & Tecnologia*, 11(2), 34-52.

Silva, M. Z., Scarpin, J. E., Barp, A. D., & Dias, D. R. (2013). Determinantes Contingenciais que Contribuem para Efetividade do Sistema de Custeio em Hospitais: Um Estudo de Caso em um Hospital do Vale do Itajaí-SC. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, 2(1), 67-90.

Silva, P. G. K. (2014). O papel do controle interno na administração pública. *ConTexto*, 2(2).

Silva, T. P., Fank, O. L., & Scarpin, J. E. (2011). Entendimento e grau quanto à aplicação de sistemas de custos pelos gestores públicos com base na lei de responsabilidade fiscal. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Verbeeten, F. H. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492-506.

Woodward, J. (1965). *Industrial organization; theory and practice*. London: Oxford Unity Press.

Zonatto, V. C. S., Carli, S. B., Magro, C. B. D., & Scarpin, J. E. (2014). Investigação de práticas de gestão de custos conjuntos em indústrias de laticínios: uma abordagem contingencial. *Enfoque Reflexão Contábil*, 33(1), 123-142.