



## Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental

AREA: 4  
TYPE: Aplicação

*Cost Information Systems in the Public Sector in Brazil: An Analysis of User Perception Under the focus of Government Management*  
*Sistemas de Información de Costos en el Sector Público en Brasil: Un Análisis de la Percepción del Usuarios Acerca de el Enfoque de Gestión de Gobierno*

### AUTHORS

#### Ederson Luiz Lovato

Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Brasil  
ederson.lovato@sjp.pr.gov.br

#### Antonio Gonçalves de Oliveira

Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Brasil  
agoliveira@utfpr.edu.br

#### Inácio Andruski Guimarães

Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Brasil  
andruski@utfpr.edu.br

#### Anderson Catapan<sup>1</sup>

Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Brasil  
andecatapan@yahoo.com.br

1. Autor de contato:  
Rua Isaías Régis de Miranda, 680;  
CEP 81630-050;  
Curitiba, Paraná, Brasil

*Entre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público encontra-se a NBC T 16.11, que trata da implantação e utilização do Sistema de Informações de Custos no Setor Público (SICSP). Logo, discute-se: Qual a percepção dos usuários sobre a importância do SICSP para os instrumentos de gestão e ações gerenciais? Tendo como objetivo, investigar a percepção dos responsáveis pela implantação e utilização do SICSP, utilizando-se de uma metodologia de pesquisa exploratória e explicativa, por meio de dados bibliográficos, documentais e de campo, onde como resultado constatou-se que o SICSP contribui significativamente tanto para os instrumentos de gestão e planejamento quanto para as ações gerenciais, entre outras constatações adjacentes.*

*Among the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector is NBC T 16:11, which deals with the implementation and use of the Cost Information System in the Public Sector (SICSP). Therefore, we discuss: What is the users' perception of the importance of SICSP to the management tools and management actions? Aiming to investigate the perception of those responsible for the implementation and use of SICSP, using an exploratory and explanatory research methodology through bibliographic, documentary and field data, where as a result it was found that the SICSP contributes significantly both management tools and planning and for the management actions, among other adjacent findings.*

*Entre las normas de contabilidad brasileñas aplicadas al sector público NBC T 16:11, que se ocupa de la aplicación y el uso del Sistema de Información de Costos en el Sector Público (SICSP). Por lo tanto, se discute: ¿Cuál es la percepción de la importancia de SICSP a las herramientas de gestión y medidas de gestión de los usuarios? Con el objetivo de investigar la percepción de los responsables de la aplicación y el uso de SICSP, utilizando una metodología de investigación exploratorio y explicativo a través bibliográfico, documental y de campo de datos, donde como resultado se encontró que la SICSP contribuye significativamente ambas herramientas de gestión y planificación y de las acciones de gestión, entre otros hallazgos adyacentes.*

DOI  
10.3232/GCG.2016.V10.N1.01

RECEIVED  
13.08.2015

ACCEPTED  
18.01.2016

## 1. Introdução

Ao planejar suas ações e estabelecer critérios para o desenvolvimento de soluções voltadas às demandas da sociedade, o Estado, com vistas à eficiência, eficácia e otimização dos recursos despendidos pelo cidadão, com o intuito de maximizar as possibilidades de sucesso, utiliza-se de ferramentas sofisticadas de gestão e de controle.

Sob este prisma, a partir da Constituição de 1988, um sistema de planejamento integrado formado pelo Plano Plurianual, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pela Lei Orçamentária Anual, tornou-se obrigatório às esferas do governo, visando, principalmente, analisar a situação atual, diagnosticando e identificando as ações ou alterações a serem desenvolvidas para atingir a situação desejada (Kohama, 2003).

Assim, o orçamento torna-se primordial em qualquer planejamento do governo, principalmente no desenvolvimento de políticas públicas. Neste rumo, o aprimoramento e eficiência da gestão pública brasileira, assim como a harmonia fiscal nas contas públicas, em 1993 ganhou um novo impulso com o programa de estabilização econômica, que ascendeu ao Plano Real, e sob este lumiar, a Lei 101/2000 trouxe avanços importantes para o País em termos econômicos e sociais. Alinhado as tendências dos países mais desenvolvidos, o Brasil começou a repensar suas práticas contábeis aplicadas no setor público, adotando as Normas Internacionais de Contabilidade Pública. Diante desse desafio, o Ministério da Fazenda, por meio da Portaria 184/2008, incumbiu o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) da tarefa de emitir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP ou NBC T SP), visando à convergência para os padrões internacionais (IPSAS), com o acompanhamento da Secretaria do Tesouro Nacional, deste modo, até o ano de 2011 foram emitidas as NBC T 16.1 a 16.11, que tratam de vários pontos da denominada "nova contabilidade pública".

O cerne deste estudo é a NBC T 16.11, que trata exclusivamente do SICSP como uma ferramenta que pode fornecer informações tempestivas e confiáveis e contribuir com o desenvolvimento das políticas públicas. Logo, o objetivo da pesquisa é investigar a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP, quanto à sua contribuição como ferramenta de Gestão e Planejamento para o os respectivos municípios, tendo como base, que a boa administração pública exige eficiência e economicidade e que está diretamente ligado à efetividade das formas existentes de gestão e de governança pública, questiona-se: Qual a percepção dos usuários sobre as contribuições e influências do Sistema de Informações de Custos no Setor Público Municipal com outros instrumentos de gestão e ações gerenciais?

O trabalho justifica-se tanto prática quando teoricamente. Sob o ponto de vista teórico, atualmente, diversas pesquisas (Oliveira, Catapan & Vicentin, 2015; Leinig et al., 2014; Giacomini et al., 2013; Catapan et al., 2012) vem sendo desenvolvidas envolvendo estudos da administração pública brasileira. O aumento destas publicações nos últimos anos deve-se muito ao fato do alto nível de corrupção na qual o país encontra-se. Ainda, sob o ponto de vista prático, o avanço de pesquisas deste cunho pode auxiliar no combate à ações de corrupção e a conseqüente minimização do desvio do dinheiro público.

**PALAVRAS-CHAVE**

**Sistema de Informações de Custos. Setor Público. Gestão Municipal. Planejamento. Desenvolvimento**

**KEY WORDS**

**Cost Information System. Public Sector. Municipal Management. Planning. Development**

**PALABRAS CLAVE**

**Sistema de Información de Costos. Sector Público. Gestión Municipal. Planificación. Desarrollo**

**JEL CODE:**

**H83, H61, H11**

## 2. Referencial Teórico

Para atender os anseios da população, é imprescindível a ampliação dos serviços públicos, todavia, conforme o entendimento de Angélico (1994), são necessários cada vez mais recursos materiais, humanos e financeiros. Nesse sentido, "os órgãos de planejamento elaboram esses estudos, definem os novos investimentos, estabelecem seus graus de prioridade; fazem os projetos, orçam os custos, traçam os cronogramas físicos e financeiros e preveem as épocas de início de cada programa", esse plano de ampliação é conhecido como Plano Plurianual, que é norteado pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pela Lei Orçamentária Anual, os quais são instrumentos de planejamento que possuem finalidades específicas, como Planejar, Orientar e Executar as políticas públicas e os programas de governo.

É saldável lembrar que existem os percentuais legais, demonstrados no [quadro 1](#), que devem ser observados na elaboração do orçamento, ou seja, de acordo com a Constituição Federal/88 os municípios têm de aplicar 25% das receitas resultantes de impostos em educação (art. 212) e 15% do mesmo valor em saúde (art. 198, §2.º, combinado com o art. 77 da ADCT). Da mesma forma, a LRF n.º 101/2000 em seus artigos 19 e 20 definem para os Municípios, os percentuais da receita corrente líquida com despesas de pessoal.

**Quadro 1 - Limites Constitucionais e Legais para os Municípios**

<i>Descrição</i>	<i>Limite</i>	<i>Percentual</i>
Despesas com Pessoal	Máximo	54%
Despesas com Educação	Mínimo	25%
Despesas com Saúde	Mínimo	15%
Despesas com manutenção e investimentos	Saldo	6%

Fonte: Adaptado de Constituição Federal (1988) e Lei de Responsabilidade Fiscal.

Após a elaboração e aprovação do orçamento, inicia-se a fase da execução orçamentária, a qual tem seu ponto mais crítico na realização das despesas, que devem estar em consonância com os programas de governo, e sua liquidação, deve ocorrer de acordo com a Lei 4.320/64, artigo 63, verificando in loco o cumprimento da obrigação do contratado.

Em face da responsabilidade de proporcionar o desenvolvimento municipal, aplicando os recursos com excelência sem onerar o cidadão, faz-se necessário a utilização de ferramentas inteligentes que subsidiem os gestores nas tomadas de decisão, como é o caso do SICSP.

### 2.1. Sistemas de Informações

A priori, pensa-se que um sistema de informação seja unicamente um sistema informatizado, o que não é uma verdade absoluta, uma vez que, um sistema pode ser constituído de diversas formas para o alcance de inúmeros objetivos, informatizado ou não. Branco (1996) explica que os sistemas de informações têm o objetivo de adquirir, organizar e analisar dados necessários à definição de problemas e riscos.

Conforme os ensinamentos de Rezende (2013, p. 1-2), há diversos conceitos sobre sistema, a saber:

[...] conjunto de partes que interagem entre si, integrando-se para atingir um objetivo ou resultado; partes interagentes e interdependentes que formam um todo unitário com determinados objetivos e efetuam determinadas funções; em informática, é um conjunto de software, hardware e recursos humanos; componentes da tecnologia da informação e seus recursos integrados; empresa ou organização e seus vários subsistemas.

Guimarães e Évora (2004) explicam que os sistemas de informações são constituídos de gerenciamentos de informações, realizadas a partir do levantamento das necessidades informacionais dos decisores, da coleta e da obtenção dos dados para transformá-los em informação. Esta informação gerada, segundo Moresi (2000) deve atender às necessidades dos diversos níveis administrativos das organizações.

A lume destes conceitos verifica-se, que os sistemas podem ser partes independentes que formam um sistema maior, normalmente desenvolvido para o alcance de determinados objetivos, os quais segundo o mesmo Rezende (2013, p. 2), “[...] objetivam auxiliar os respectivos processos decisórios”.

No tocante ao conceito de Sistema de Informação, que sob o prisma dos ensinamentos de Rezende (2013, p. 14), é “todo sistema, usando ou não recursos de tecnologia da informação, que manipulam dados e gera informação”. Ainda nesta mesma linha, Turban, Rainer e Potter, 2005:40, destacam que um sistema de informação “é um processo que coleta, processa, armazena, analisa e dissemina informações para a finalidade específica”.

Logo, depreende-se que um sistema de informação, podendo ou não ser informatizado, coleta dados, processa-os e transforma-os em informações que serão disponibilizadas para as tomadas de decisão.

## 2.2 Sistema de Informações de Custos - NBC T 16.11

Pesquisas contemporâneas vêm estudando os sistemas de informações em diversos contextos (Frank et al., 2012; Tanga & Thakuriahb, 2012; Lee & Yu, 2012; Klukas, Chen & Pape, 2014). Na área pública, os sistemas de informações, segundo Medeiros et al. (2014) possuem dados orçamentários sobre receitas e despesas. A NBC T n.º 16.11, que trata especificamente do SICSP, o qual deve registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pública, foi aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.º 1.366/2011, a qual tem como objetivos:

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

As informações relativas a custos priorizam exatamente esses objetivos supracitados, tendo sido identificado qual será o objeto de custos da entidade, o sistema de informações de custos fará a captação dos dados e os transformará em informações.

O SICSP poderá evidenciar os objetos de custos sob diferentes olhares, como institucional, funcional e programático, com o apoio dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças. No entanto, para isso será necessário que o SICSP seja implantado adequadamente, utilizando-se de conceitos apropriados, e que sejam empregadas tecnologias que lhe proporcionem trabalhar em diversas dimensões, permitindo, de forma rápida, o cruzamento de múltiplas variáveis e, conseqüentemente, uma enorme gama de análises de dados, da qual se poderão subtrair informações úteis e tempestivas à administração.

Um sistema de informação integrado na área de custos, segundo Rodrigues Filho, Xavier e Adriano (2001), como em qualquer outro de uma área distinta, consiste em dois componentes: hardware e software.

Segundo Silva e Laprega (2005), estes sistemas de informações asseguram, no contexto público, a avaliação permanente da situação da população e dos resultados das ações executadas, fundamental para o acompanhamento, controle e repasse de recursos.

Reforça-se, que os controles sobre os custos e a geração dessas informações proporciona uma potencial ferramenta para as três formas de controle (interno, externo e social), propiciando ainda uma maior transparência dos gastos públicos e subsidiando as esferas públicas de uma ferramenta de gestão, como pode ser destacado da norma:

Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade. (Resolução CFC N.º 1.366/11 - NBC T 16.11)

Além de outros fins, é possível concluir que a Norma, visa também demonstrar que as informações de custos podem e devem ser utilizadas com objetivos gerenciais e ainda, para atender ao princípio da transparência, a NBC T 16.11 estabelece que a entidade pública deverá evidenciar, por meio de notas explicativas, os objetos de custos.

Conforme explicam Guedes e Silvério (2003), a Lei Complementar 101/2000 deixou claro que o Planejamento constitui o meio fundamental para uma boa execução orçamentária, uma vez que é por meio do PPA que serão apresentados os Programas de governo, e, com base nestes, serão realizados o controle de custos e a avaliação de desempenho.

Ainda de acordo com Guedes e Silvério (2003, p. 19), os projetos e as atividades podem estar diretamente ligados a "Programas desenvolvidos por órgãos públicos para trazer à população resultados, sendo esses identificados como Atividades-Fim, ou fazerem parte do suporte para que essas Atividades-Fim aconteçam, sendo, nesse caso, denominadas como Atividades-Meio".

Conforme a Norma, o SICSP capturara os dados dos demais sistemas da entidade, integrando-se aos processos de planejamento e orçamento, permitindo um maior controle sobre as despesas orçadas e realizadas, concomitantemente mensurando e evidenciando os custos de forma a desenvolver um ciclo de aperfeiçoamento do planejamento e orçamento. Embora os custos devam ser evidenciados por programas, é importante alinhar a implantação do SICSP com as necessidades e objetivos organizacionais, de forma sistemática e gradual, considerando a estrutura física e organizacional da entidade, buscando atender aos critérios de transparência e controle social, dentro de uma perspectiva positiva de custo/benefício.

Quanto às responsabilidades pelas informações de custos, a Norma prevê três personalidades, em que a análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da "entidade do setor público"; quanto à fidedignidade das informações originadas de outros sistemas, a responsabilidade é do "gestor da entidade onde a informação é gerada"; e, por fim, relativamente à consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos, a responsabilidade recai sobre o "profissional contábil", o que justifica a escolha do ator na pesquisa de campo realizada.

Destaca-se que se o DRE evidencia o resultado econômico de ações do ente público, logo, as informações de custos podem subsidiar a elaboração de diversos relatórios, gerenciais ou não, inclusive o DRE. Percebe-se então, como a Norma já estabeleceu em seu bojo, a faculdade de utilizar o SICSP onde as informações geradas poderão ser empregadas como fonte de tomadas de decisão, assim, também como um instrumento de gestão. É com esta perspectiva que se inicia o próximo tópico, discutindo a inter-relação do sistema de informações de custos com outros instrumentos de gestão.

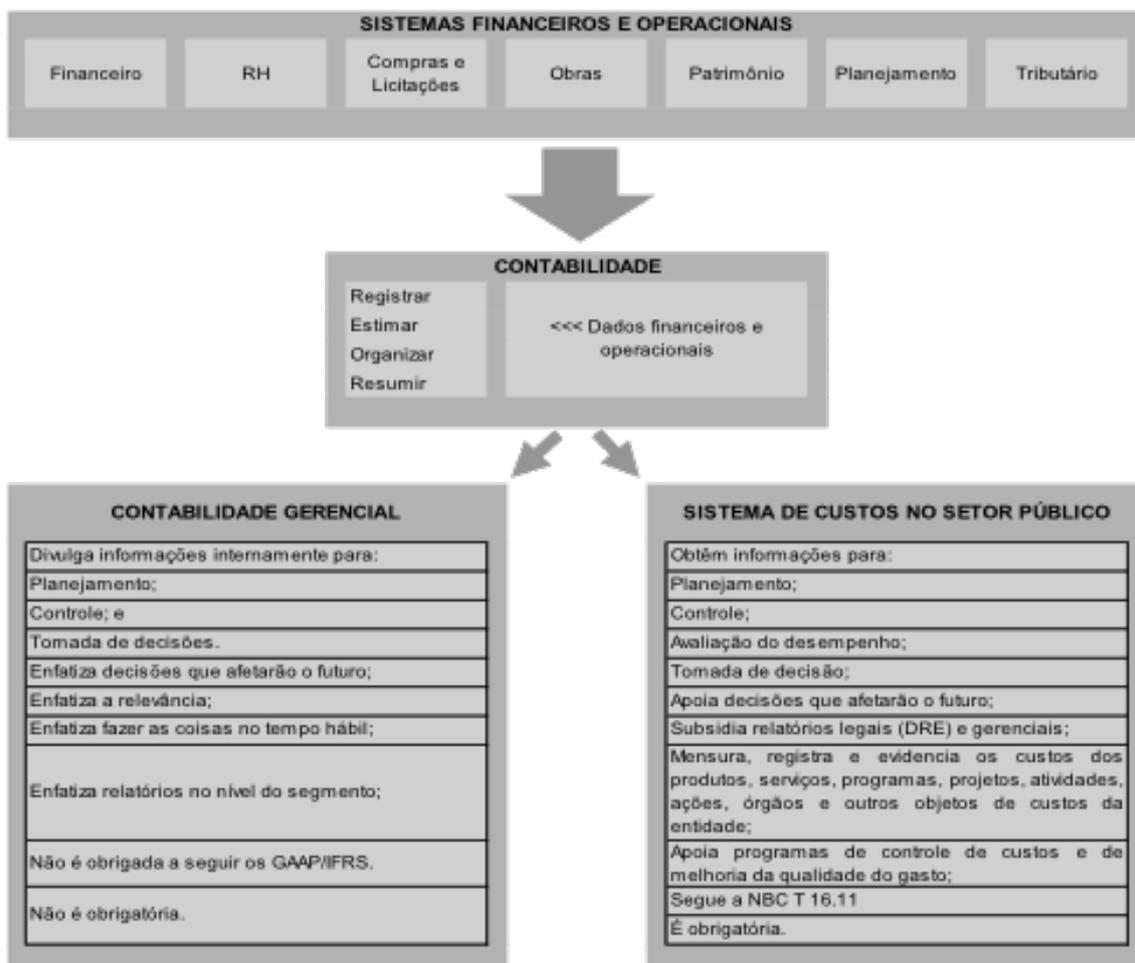
### 2.3 Relações do Sistema de Informações de Custos e Outros Instrumentos de Gestão

Embora a NBC T 16.11 apresente a intenção de que as informações de custos poderão ser utilizadas para auxiliar na gestão pública, a implantação do SICSP poderá ocorrer apenas para atender a determinação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Ao comparar os objetivos e propostas da contabilidade gerencial com os do SICSP, verifica-se uma equivalência. Dessa forma, observa-se (figura 1) a sinergia do SICSP com outros instrumentos de gestão, no caso a contabilidade gerencial. Percebe-se que, tanto na contabilidade gerencial quanto no SICSP, as informações buscam subsidiar o planejamento, o controle e a tomada de decisão, por meio de uma gama de relatórios tanto legais quanto gerenciais. O SICSP, no entanto, *pari passu* com as demais informações, permite uma maior transparência dos gastos públicos ao informar de forma mais clara para a sociedade os custos dos produtos e serviços ofertados.

Nesse mesmo limiar, Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 24), explicam que a contabilidade gerencial tipifica o termo custos de várias formas, uma vez que os gestores podem requerer dados relativos a custos para preparar "relatórios externos, preparar orçamentos de planejamento ou tomar decisões", em que, para cada uma dessas aplicações, exigem-se classificações e definições diferentes de custos. Portanto, o SICSP é um instrumento que se inter-relaciona com a contabilidade gerencial, subsidiando-a de informações tempestivas, fidedignas e relevantes, necessárias para o alcance dos fins a que se destina como ferramenta gerencial.

Figura 1 - Comparativo entre a Contabilidade Gerencial e o Sistema de Informações de Custos no Setor Público



Fonte: Adaptado de NBC T 16.2, Garrison, Noreen e Brewer (2013) e Nogueira (2009).

No setor público, além da contabilidade, as peças orçamentárias são utilizadas como uma importante ferramenta de controle gerencial. Neste matiz, Machado Júnior e Reis (2003), explicam que a contabilidade é um sistema que fornece informações para a tomada de decisões, assim como proporciona o controle e a avaliação de desempenho. Já o orçamento deverá assegurar informações relativas às políticas e aos programas de governo, viabilizando o controle gerencial.

Neste contexto, mediante as informações geradas pelo SICSP, é possível realizar também um ciclo de avaliações dos custos, melhorando a qualidade dos gastos e reduzindo-os, tendo por base os princípios da economicidade e da eficiência, que, somados, buscam a excelência dos processos, subentendido como, maior qualidade, em menor tempo e menor custo possível.

## 2.4 Sistemas de Custos e Ações Gerenciais

O SICSP permite a administração pública avaliar com mais precisão os recursos empreendidos e os resultados alcançados, e, com isso, realizar e aperfeiçoar os investimentos, aprimorar os planos e as ações do governo de forma que a gestão possa se apresentar com maior eficiência e eficácia, sem se abster da economicidade.

Com a mensuração, registro e evidenciação dos objetos de custos, por meio do SICSP, as entidades poderão aperfeiçoar o gerenciamento dos seus processos, estabelecendo padrões de desempenho, permitindo a comparação entre os custos entre as entidades da mesma esfera, estimulando o aperfeiçoamento dessas atividades comparadas.

O Banco Central do Brasil projetou e executou um plano de implantação do sistema com base principalmente no dispositivo da Lei de Responsabilidade Fiscal. O método implantado foi o de Custeio Baseado em Atividades, uma vez que "possibilita a alocação de despesas administrativas aos produtos e serviços e permite a mensuração dos custos que não agregam valor, contribuindo para a melhor análise dos processos de trabalho, eliminando desperdícios e otimizando o uso dos recursos orçamentários" (Faria, 2010). De acordo com Faria (2010, p. 7), no Banco Central do Brasil as informações de custos são:

Capturadas, por meio de interfaces, pelo Módulo de Captura e Consolidação de informações (MCCI). Esse módulo, por sua vez, possui, além das interfaces, o módulo de apontamentos, no qual os servidores, regularmente, apontam seus percentuais de horas trabalhadas nas diversas ações (atividades ou projetos). Após o cálculo dos custos, as informações são exportadas para o Módulo de Informações Gerenciais (MIG), [...] e disponibiliza um conjunto de relatórios que se prestam para distintas ações gerenciais.

No quadro 2 são apresentados alguns tipos de relatórios existentes nesse ambiente e algumas ações gerenciais possibilitadas pelo sistema:

**Quadro 2 - Informações de Custos x Ações Gerenciais**

<i>Sistema de Custos</i>	<i>Ações Gerenciais</i>
<b>Custo dos Recursos:</b> Exibe os custos e os recursos alocados por Secretarias, Departamentos e Divisões.	<b>Ações gerenciais:</b> Analisar e avaliar se a distribuição desses recursos está adequada e proporcional à necessidade de cada setor.
<b>Custo das Atividades:</b> Informa os custos e quantidade de horas apropriadas a cada atividade, por Secretarias, Departamento e Divisões.	<b>Ações gerenciais:</b> O gestor, com base nesses dados, poderá remanejar melhor seus recursos humanos de modo a priorizar e cumprir com eficiência a missão das Secretarias, Departamentos e Divisões.
<b>Custo dos Objetos de Custos:</b> Mostra os custos finais dos programas/projetos/atividades da gestão.	<b>Ações gerenciais:</b> Cada secretaria poderá verificar sua contribuição para tais custos por intermédio das atividades e projetos que a compõem.
<b>Custo Médio das Atividades de Apoio:</b> Exibe o custo das atividades de apoio administrativo, como "Gerenciamento dos assuntos relativos a pessoal", "Gestão orçamentária, financeira e contábil" ou "Planejamento e Gestão", por Secretaria, Departamento ou Divisão.	<b>Ações gerenciais:</b> Com base no custo das atividades de apoio e em uma análise dos custos das atividades finalísticas das unidades, o gestor pode avaliar se a distribuição dos serviços está adequada às necessidades do componente.
<b>Custo dos Projetos:</b> Exibe os custos diretos e indiretos dos projetos que estão sendo conduzidos na entidade.	<b>Ações gerenciais:</b> Conhecer o custo real de cada projeto, bem como da contratação da empresa de consultoria ou de desenvolvimento deste projeto. Em muitos casos, o custo com mão de obra, encargos etc. são maiores do que os demais custos do projeto.

Fonte: Adaptado de Faria (2010)

Verifica-se então, que há um leque de informações fornecidas pelo SICSP, que podem ser agregadas a outros sistemas gerenciais, tornando-os mais consistentes e sólidos para as tomadas de decisão. Oportunamente destaca-se uma contribuição dada por Souza e Clemente (2007), ao citar que "a adoção de uma estratégia baseada na liderança em custos, por si mesma, não garante a prática de Gestão Estratégica de Custos. É necessário que se tenha um sistema de informação de custos que auxilie o processo de formulação e avaliação de estratégias".

Desse modo, ao alcançar esse nível de integração e os custos passarem a ser consequência das decisões de investimentos justificadas por estratégias bem definidas, há Gestão Estratégica de Custos (Souza & Clemente, 2007).

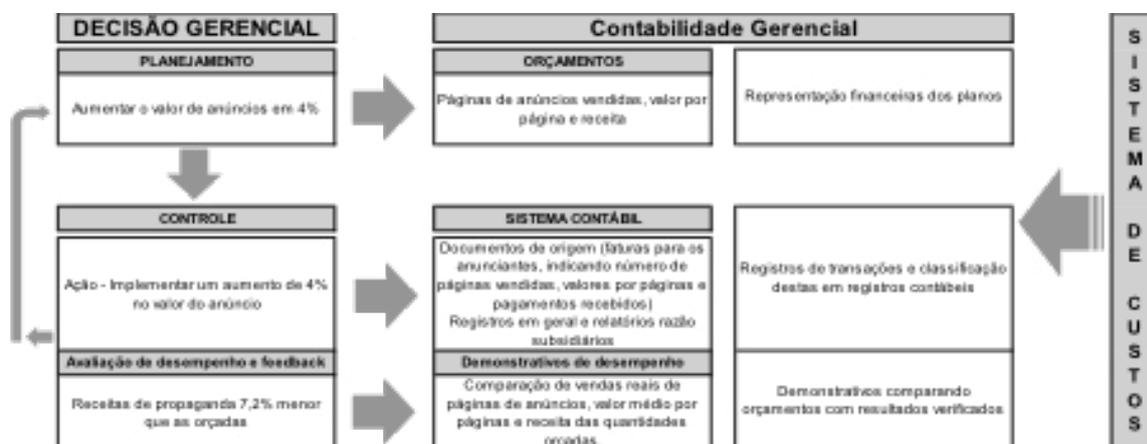
No setor privado, são diversas as ações beneficiadas com as informações do sistema de custos, algumas como a redução ou eliminação do desperdício e consciência plena de onde investi-los, para sua maior rentabilidade, só são possíveis, conhecendo os custos de cada operação. Todas as organizações com plena consciência de sua fragilidade diante da concorrência, não executa qualquer ação sem antes examinar todos os dados pertinentes, planejando e analisando cuidadosamente os custos de cada processo envolvido, pois sabe que, num mundo globalizado, qualquer diferença pode fazer a diferença entre o sucesso e o fracasso de uma organização.

A exemplo de aplicabilidade do sistema de custos que subsidia as ações gerenciais, vê-se o do jornal Daily News, destacado por Nogueira (2009, p. 8), que consiste em:

[...] análises das notícias [...], utilizando cor a fim de aumentar a atratividade para os leitores e anunciadores e desenvolvendo seu site Web para fornecer notícias atualizadas, entrevistas e análises. Possui substancial capacidade de entrega com essa estratégia. Possui instalações de impressão automatizada e informatizada, de ponta, e desenvolve uma infra-estrutura de tecnologia de informação baseada na Web.

A figura 2 mostra como o jornal utiliza as informações do sistema de contabilidade gerencial subsidiado pelo sistema de custos, auxiliando-o nas ações gerenciais.

Figura 2 - Influência do Sistema de Custos na Ação Gerencial



Fonte: Adaptado de Nogueira (2009)

---

Slomski (2013, p. 197) explica que o sistema de informações de custos é "um dos sistemas de gestão pública ou de controle analítico que têm como função mensurar e reportar os custos dos serviços públicos". Esclarece ainda que, para a sua viabilização, é necessária sua integração com outros sistemas, como: "contábil, gestão de pessoas, gestão de estoques, gestão de patrimônio e do sistema de gestão do cadastro geral de cidadãos".

Diante da evolução da sociedade, as entidades públicas precisam utilizar ferramentas que maximizem os produtos de seus programas de governo, levando à população serviços de alta qualidade e baixo custo, melhorando seus processos, reorganizando sua administração e redesenhando seus sistemas operacionais, para que os serviços ofertados à população atendam as suas expectativas e lhes conceda bem-estar social.

Nesta mesma linha de raciocínio, Slomski (2013, p. 197), comenta o que segue:

Com a evolução da sociedade e com o evento da terceirização e/ou privatização das coisas públicas, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos em suas entidades, a fim de tomarem as melhores decisões entre alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou privatizar serviços públicos.

É necessária uma análise de adequabilidade do método de custeio às características do setor público, para que se tenha uma ferramenta eficiente na avaliação dos gastos. Talvez um método híbrido possa ser a solução para o setor, embora haja vários estudos apontando para o método de Custeio Baseado em Atividades, devido ao refinamento metodológico do tratamento dos custos indiretos, entretanto, para Slomski (2013), os métodos de custeio mais relevantes para a administração pública são: Custeio por Absorção, Custeio Baseado em Atividades e Custeio Direto, sendo que este último, no entender do autor, é o que melhor se aplica à administração pública.

.....

### 3. Metodologia

LO presente trabalho baseia-se na abordagem teórico-empírica, que, em consonância com a taxionomia empregada por Vergara (2004), fundamenta-se em dois critérios: quanto aos fins e quanto aos meios. Relativamente aos fins, caracteriza-se em pesquisa exploratória e explicativa, ressaltando-se, que a investigação exploratória é realizada em pesquisas envolvendo áreas de evolução constante, frente às modificações e evoluções da sociedade, e que, por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa. A investigação explicativa, segundo Vergara (2004, p. 47), tem como principal objetivo "tornar algo inteligível justificando-lhe os motivos. Visa, portanto, esclarecer quais fatores contribuem, de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno".

Quanto aos meios de investigação a presente pesquisa pode ser classificada como bibliográfica, documental e de campo, devendo-se registrar que a pesquisa de cunho bibliográfico "é representada pelo estudo sistematizado desenvolvido com base no material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, acessível ao público em geral" (Vergara, 2004, p. 48).

A respeito da análise documental, a pesquisa compreende análise de leis, normas e instruções normativas vigentes que normatizam o setor público. Nesse compasso, ao apreciar as prováveis limitações imputadas pela pesquisa bibliográfica e documental, este trabalho é assentado e respaldado em pesquisa de campo, a qual, segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 169), "é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimento acerca de um problema para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese que se queria comprovar, ou, ainda, de descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles".

A pesquisa em campo foi realizada por meio da formulação de questionário, o qual foi elaborado permitindo conclusões de caráter quali-quantitativo. Diversas outras pesquisas relacionadas ao tema gestão pública (Venturini *et al.*, 2010; Kamer & Nunes, 2007; Galas & Forte, 2005) vêm utilizando questionários para coletar os dados. Neste sentido, Vergara (2012, p. 39), esclarece que "o questionário é um método de coletar dados no campo, de interagir com o campo composto por uma série ordenada de questões a respeito de variáveis e situações que o pesquisador deseja investigar".

A população utilizada para se obter dados para análise em uma pesquisa consiste em um coletivo de variáveis que retornam uma resposta a uma argumentação feita. Desta forma, considerando que o objeto do presente estudo se soma ao interesse do pesquisador em conhecer as reais contribuições que podem ser aplicadas à sociedade, com a necessidade de aplicação do SICSP nas esferas públicas, determinaram-se como universo da pesquisa os contadores responsáveis das prefeituras dos municípios do Paraná, no Brasil, os quais totalizam 399.

Justifica-se a escolha de municípios como unidade de análise, pois diversos outros estudos vêm analisando a gestão pública de municípios (Abrucio, 2007; Rezende, Slomski & Corrar, 2005). A opção pelo estudo de caso do município do Paraná deu-se por dos motivos: o primeiro, teórico, baseia-se no fato de que estudos anteriores sobre a gestão pública já vêm pesquisando o estado do Paraná (Gerick, Clemente & Taffarel, 2010; Scarpin & Slomski, 2007); o segundo, prático, baseia-se na relevância e representatividade econômica e territorial deste estado, que possui, segundo o Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social – IPARDES (2015) um Produto Interno Bruto (PIB) de R\$ 358, 54 bilhões, o que representa 6,3% do PIB total do Brasil. Também, segundo o mesmo instituto, possui 10,44 milhões de habitantes e uma área de 199.880 km<sup>2</sup>, o que representa mais do que o dobro da área, por exemplo, de Portugal. Assim, em conjunto, estes aspectos justificam a escolha deste estado.

---

#### 4. 4. Resultados e Discussões

Com intuito de responder a questão primordial deste trabalho, analisou-se os dados sob dois aspectos; primeiro de forma simples e direta, e segundo de forma cruzada, para aferir se há correlação entre o perfil dos atores e da instituição pesquisada. A primeira análise está amparada sob a construção da distribuição da frequência das variáveis em estudo. A segunda se baseia no teste qui-quadrado com a utilização do sistema estatístico R.

#### 4.1. Aspectos Gerais Situacionais da Análise

O conhecimento da receita estimada dos municípios visa descobrir se há alguma relação entre essa receita e o seu percentual de implantação do sistema. Neste sentido, percebe-se que a maioria dos Municípios respondentes (86%) concentram-se em duas faixas, a primeira de até R\$ 20 milhões, e a segunda, entre R\$ 20 a 100 milhões, os outros 14% estão pulverizados entre R\$ 100 milhões à mais de R\$ 1bilhão, conforme tabela 1.

**Tabela 1 - Distribuição por Receita Estimada para o exercício de 2014**

<i>Receita Estimada (R\$ milhão)</i>	<i>Frequência</i>	<i>%</i>
Até 20	59	43
De 20,01 a 100	59	43
De 100,01 a 300	12	10
De 300,01 a 500	0	0
De 500,01 a 700	2	1
De 700,01 a 1.000	1	1
Acima de 1.000,01	3	2
TOTAL	136	100

Fonte: Pesquisa de Campo

Embora as informações em sua maioria refiram-se a municípios com receita estimada de até cem milhões, isso não significa que estejam centralizados, ao contrário, estão pulverizados por todo o território do estado do Paraná. Na [tabela 2](#) pode ser observado como os 136 (34% do total dos municípios) municípios respondentes estão distribuídos em todas as regiões geográficas do Estado do Paraná. Na região Centro-Oriental, apenas 4 municípios responderam a pesquisa, todavia, não significando que o seu percentual em relação a região tenha sido muito inferior as demais regiões, ao contrário, encontra-se muito próximo da linha da média. A região que mais se destacou em relação ao percentual de respondentes foi a região Sudeste onde houve 13 respondentes para 21 municípios da região, correspondendo a 62%.

#### 4.2 Análise Profissiográfica

A pesquisa procurou traçar o perfil dos Profissionais responsáveis pelo Departamento de Contabilidade dos respectivos municípios que responderam ao questionário, visando saber se este perfil tem algum relacionamento com o percentual de implantação do SICSP, e também se outras tendências, da quais poderão surgir novos estudos correlacionados, para isto, considerou-se importante conhecer o gênero ([Tabela 3](#)), o tempo de serviço na área pública ([Tabela 4](#)) e o nível de escolaridade ([Tabela 5](#)).

**Tabela 2 - Distribuição dos Respondentes em relação a Região Geográfica do Estado do Paraná**

<i>Região Geográfica</i>	<i>Municípios</i>	<i>Respondentes</i>	<i>% em relação à região geográfica</i>	<i>% em relação ao total dos respondentes</i>
Centro-Occidental	25	7	28	5
Centro-Oriental	14	4	29	3
Centro-Sul	24	11	46	8
Metropolitana	37	9	24	7
Noroeste	61	20	33	15
Norte Central	79	17	22	13
Norte Pioneiro	46	17	37	13
Oeste	50	18	36	13
Sudeste	21	13	62	10
Sudoeste	42	20	48	15
TOTAL	399	136	34	100

Fonte: Pesquisa de Campo

**Tabela 3 - Distribuição por Gênero**

<i>Gênero</i>	<i>Frequência</i>	<i>%</i>
Masculino	87	64
Feminino	49	36
TOTAL	136	100

Fonte: Pesquisa de Campo

**Tabela 4 - Distribuição por tempo de Serviço na Área Pública**

<i>Tempo de Serviço</i>	<i>Frequência</i>	<i>%</i>
De 0 a 1 Ano.	6	4
Mais de 1 até 5 Anos	21	15
Mais de 5 até 10 Anos	19	14
Mais de 10 até 15 Anos	28	21
Mais de 15 Anos	62	46
TOTAL	136	100

Fonte: Pesquisa de Campo

**Tabela 5 - Distribuição por Nível de Escolaridade**

<i>Maior Nível de Escolaridade</i>	<i>Frequência</i>	<i>%</i>
Pós-Graduação - Doutorado	0	0
Pós-Graduação - Mestrado	3	2
Pós-Graduação - Especialização	91	67
Graduação	42	31
TOTAL	136	100

Fonte: Pesquisa de Campo

Considerando os dados da pesquisa que demonstram o tempo de trabalho na área e o nível de escolaridade dos respondentes, presume-se, em princípio, que esses profissionais possuem um grau elevado de conhecimento sobre o assunto questionado, que permite uma maior confiabilidade nos resultados concluídos.

### 4.3 Análise descritiva univariada

A análise descritiva visa evidenciar a realidade observada (população ou amostra) na pesquisa de campo de forma quantitativa (composição, exposição, ordenação), sintetizando essa realidade em dados, que por sua vez permitem uma análise univariada, ou seja, que se estudem as variáveis separadamente, observando simplesmente a sua frequência.

#### 4.3.1 Implantação e Capacitação Profissional

Quanto ao aspecto de implantação do SICSP, verifica-se na [tabela 6](#), que apenas 10% dos municípios estão em fase de conclusão da implantação, uma vez que os seus procedimentos estão entre 76 a 100%, contrapondo os 40% que ainda estão na estaca zero e os 50% que estão entre 1% a 75% do processo de implantação.

**Tabela 6 - Distribuição por Percentual de Implantação do SICSP**

<i>Percentual de Implantação do SICSP</i>	<i>Frequência</i>	<i>%</i>
0%	54	40
De 1% a 25%	45	33
De 26% a 50%	10	7
De 51% a 75%	14	10
De 76 a 100%	13	10
TOTAL	136	100

Fonte: Pesquisa de Campo

Quanto ao nível de conhecimento sobre o Sistema de Custos e sobre os Métodos de Custeio aplicados ao Setor Público, na pesquisa, foi afirmado que o corpo técnico do município possuía o conhecimento suficiente para a implantação e utilização do SICSP.

Como pode ser observado na [tabela 7](#), do total dos respondentes, apenas 8% concordaram totalmente com essa afirmação e 18% discordaram apenas um pouco, o que, a priori, leva-se a acreditar que para 26% dos respondentes, o corpo técnico do seu município está capacitado para implantar e utilizar o sistema de forma adequada. Por outro lado, 28% discordam totalmente dessa afirmação e 36% concordam apenas um pouco, dessa forma, tem-se 64% dos respondentes que veem problemas em seu corpo técnico.

**Tabela 7 - Distribuição por Capacidade de Implantação**

<i>O corpo técnico do seu município possui o conhecimento suficiente para a implantação/utilização do SICSP!</i>	<i>Frequência</i>	<i>%</i>
Concordo Totalmente	11	8
Concordo Pouco	49	36
Não Concordo e Nem Discordo	14	10
Discordo Pouco	24	18
Discordo Totalmente	38	28
TOTAL	136	100

Fonte: Pesquisa de Campo

#### 4.3.2 Dificuldades de Implantação e Aplicabilidade

Quanto as dificuldades de implantação do SICSP, foram levantadas as questões estruturais básicas necessárias para a implantação do sistema, visando estabelecer um padrão das dificuldades mais significantes, conforme [tabela 8](#).

Dos dados colhidos, depreende-se que os recursos "pessoal disponível" (24% extremo + 40% alto), e "qualificação pessoal" (24% extremo + 38% alto) são os recursos que mais oferecem dificuldades dos cinco elencados na pesquisa, podendo refletir no baixo percentual de implantação do sistema. Soma-se a este resultado, especificamente no tocante a "qualificação pessoal" os dados da [tabela 7](#), que culminam para a mesma ideia de que há uma necessidade de qualificação técnica.

**Tabela 8 - Distribuição das Dificuldades de Implantação do SICSP**

<i>Evento/ Motivação</i>	<i>Grau – Percentual</i>					<i>Total</i>
	<i>Extremo</i>	<i>Alto</i>	<i>Médio</i>	<i>Baixo</i>	<i>Nenhum</i>	
Pessoal disponível	32 – 24%	54 – 40%	36 – 26%	9 – 6%	5 – 4%	136 – 100%
Qualificação pessoal	33 – 24%	51 – 38%	33 – 24%	14 – 10%	5 – 4%	136 – 100%
Hardware	13 – 10%	23 – 17%	44 – 32%	33 – 24%	23 – 17%	136 – 100%
Software	17 – 13%	31 – 23%	40 – 29%	31 – 23%	17 – 13%	136 – 100%
Financeiros	20 – 15%	35 – 26%	40 – 29%	33 – 24%	8 – 6%	136 – 100%

Fonte: Pesquisa de Campo.

Por outro lado, os recursos de hardwares e softwares não representam tanta dificuldade para a implantação do SICSP, como pode ser observado a partir dos dados apresentados. Já no caso dos recursos financeiros, embora os dados não reflitam necessariamente uma dificuldade tão gritante quando os dois primeiros recursos analisados, é prudente analisá-los com cuidado, uma vez que 15% consideram de extremo grau de dificuldade, 26% de alto grau e 29% de médio grau, totalizando assim um percentual de 70%.

O resultado da análise destes dados demonstra que é necessária uma atenção especial por parte dos gestores municipais no sentido de qualificar os seus funcionários e mapear onde os recursos humanos são mais exigidos e onde há um excesso de pessoal.

Outro dado significativo foi que 44% dos respondentes, considera que a implantação do SICSP ocorrerá tanto para o cumprimento da lei quanto para fins gerenciais, todavia, 41% entendem que a implantação ocorrerá apenas para cumprimento da lei. Na análise destes dados, considerando que a maioria destes entende que o sistema contribuirá para diversos outros instrumentos que auxiliam na gestão pública, (tabelas 9 e 10), vislumbra-se que, a implantação e utilização do SICSP dependem também de vontade política, o que justifica a divergência dos respondentes, uma vez que o sistema poderá tornar muito mais evidente os custos de cada programa do governo, podendo ser positivo ou não para a situação atual.

### 4.3.3 Níveis de Influência e Contribuições do SICSP

Foi questionado aos respondentes, considerando que a NBC T 16.11 destaca que as informações geradas pelo SICSP podem contribuir no gerenciamento, planejamento e tomada de decisões, evidenciando os custos, contribuindo com os Controles Interno, Externo e Social, e com a transparência dos gastos públicos, se concordavam que o SICSP pode ser utilizado como instrumentos gerenciais, conforme pode ser observado na [tabela 9](#).

**Tabela 9 - Distribuição quanto aos Instrumentos Gerenciais**

<i>Instrumentos</i>	<i>Distribuição/Percentual</i>					<i>Total</i>
	<i>Concordo totalmente</i>	<i>Concordo pouco</i>	<i>Não concordo e nem discordo</i>	<i>Discordo pouco</i>	<i>Discordo totalmente</i>	
Gestão e Planejamento	101/74%	28/21%	4/3%	1/1%	2/1%	136/100%
Desenvolvimento de Políticas Públicas	89/65%	32/24%	8/6%	5/4%	2/1%	136/100%
Análise dos Valores dos Editais Licitatórios	72/53%	51/38%	7/5%	2/1%	4/3%	136/100%
Aperfeiçoamento da Gestão Pública	101/74%	25/18%	5/4%	3/2%	2/1%	136/100%
Tomada de Decisões	89/65%	35/26%	8/6%	2/1%	2/1%	136/100%

Fonte: Pesquisa de Campo.

Em resposta, a maioria dos respondentes concorda que o SICSP pode ser utilizado como instrumentos gerenciais, e apenas a média de 1,4% discorda totalmente dessa afirmação.

**Tabela 10 - Distribuição por Grau de Contribuição**

<i>Atividades/ Metodologias</i>	<i>Distribuição/Percentual</i>					<i>Total</i>
	<i>Extremo</i>	<i>Alto</i>	<i>Médio</i>	<i>Baixo</i>	<i>Nenhum</i>	
Execução de políticas publicas	26/19%	69/51%	26/19%	10/7%	5/4%	136/100%
Ferramenta de avaliação dos resultados	40/29%	65/48%	20/15%	8/6%	3/2%	136/100%
Mecanismos de gestão e de desempenho	38/28%	60/44%	31/23%	4/3%	3/2%	136/100%
Metodologia de avaliação de programas	43/32%	53/39%	30/22%	7/5%	3/2%	136/100%
Análise de custos/ benefícios das dec. do adm.	55/40%	50/37%	21/15%	7/5%	3/2%	136/100%
Mudança cultural na gestão dos recursos	49/36%	48/35%	23/17%	12/9%	4/3%	136/100%

Fonte: Pesquisa de Campo.

A tabela 10 demonstra que o SICSP pode contribuir de forma significativa para os instrumentos, mecanismos e processos gerenciais, segundo a percepção de mais 70% dos respondentes, variando entre Alta e Extremamente alta contribuição. Assim, infere-se, pelo apresentado nas tabelas 9 e 10, que se obteve sucesso no alcance do objetivo geral, torna-se relativamente claro a relação existente entre o SICSP com os instrumentos de Gestão e de Ações Gerenciais, demonstrando a necessidade de sua implantação e de sua utilização para apoio a estes instrumentos gerenciais e não somente para atender ao dispositivo legal.

Faz-se necessário, entretanto, continua qualificação do corpo técnico dos municípios para que possam desenvolver políticas, processos e métodos que venham a melhorar a qualidade dos serviços ofertados ao cidadão. Esta ênfase é bem definida por Cortella, 2009:33-34, ao escrever que “[...] o fato de a empresa investir em cursos não significa necessariamente que ela vai estar mais bem preparada. Teria de ter aplicabilidade. Eu digo que a relação não é direta. Mas o inverso é direto.” Consequentemente, o fato de não haver pessoas qualificadas tecnicamente implica em despreparo para a implantação e utilização de um SICSP.

#### 4.4 Análise descritiva bivariada

Na análise descritiva bivariada utilizam-se métodos de análise de cruzamento entre duas ou mais variáveis, podendo ou não ser verificada uma possível relação significativa de causa/efeito entre elas. Para a realização dessa análise, foi utilizado o teste do qui-quadrado de Pearson ( $X^2$ ), que identifica as possíveis associações existentes entre as variáveis que foram utilizadas no questionário da pesquisa de campo. O teste de hipóteses qui-quadrado permite uma comparação entre o nível de associação entre duas ou mais variáveis, o que ocorre quando em geral esta associação é menor ou igual a 5%, ou  $p\text{-value} = 0,05$ . O  $p\text{-value}$ , ou  $p\text{-valor}$ , indica qual deve ser o nível de significância para rejeitar a hipótese nula.

Conforme os dados do **Quadro 3**, não há associação significativa entre o percentual de execução de implantação do SICSP e a receita estimada do Município, evidenciado que a implantação do SICSP não depende do volume de arrecadação do município, fato constatado também na análise univariada (**tabela 8**), onde 59% responderam que os recursos financeiros não influenciam na implantação do SICSP.

O conhecimento do corpo técnico também não possui associação significativa com a implantação o SICSP, demonstrando que a falta de conhecimento, não justifica por si só o percentual de implantação verificado, uma vez que a administração possui outros meios de viabilizar o processo. A recíproca não é verdadeira quando se analisa o quantitativo de pessoal, pois neste caso, há associação significativa. Isso demonstra que o quantitativo de pessoal é um dos fatores essenciais para a implantação do sistema e obviamente será necessário qualificá-los para tal situação. Este achado mostra que, no contexto desta pesquisa, o percentual de implantação do SICSP depende mais da quantidade de pessoas envolvidas com o projeto do que dos recursos financeiros reservados para o mesmo.

Outros recursos que são necessários para a implantação do SICSP, como hardware e software também demonstraram por meio do teste qui-quadrado que não possuem relação significativa entre o percentual dessas variáveis e a implantação do SICSP.

Muito embora não haja relação entre os recursos financeiros e o percentual de implantação do SICSP, percebe-se que neste caso o p-value foi muito próximo do valor para o qual se atribui relação entre as variáveis, revelando uma necessidade de desprender um cuidado especial a este recurso, haja vista o percentual do teste do Qui-quadrado bem como os dados da *tabela 8*, que evidenciam uma linha tênue entre dois extremos, alto grau de dificuldade (26%) e baixo grau de dificuldade (24%).

**Quadro 3 - Recursos x Percentual de Implantação do SICSP**

<i>Recurso Humano/Material</i>	<i>X-Squared/P-value</i>	<i>Resultado da análise</i>
	<i>Percentual de Implantação do SICSP</i>	
Receita Estimada	<i>X-squared</i> = 20.9548, <i>p-value</i> = 0.3998	Não há relação.
Conhecimento Técnico	<i>X-squared</i> = 23.8198, <i>p-value</i> = 0.09351	Não há relação.
Quantidade de Pessoal	<i>X-squared</i> = 28.4735, <i>p-value</i> = 0.02774	Há relação entre as variáveis.
Qualificação Pessoal	<i>X-squared</i> = 18.9114, <i>p-value</i> = 0.2733	Não há relação.
Hardware	<i>X-squared</i> = 19.0259, <i>p-value</i> = 0.2673	Não há relação.
Software	<i>X-squared</i> = 24.954, <i>p-value</i> = 0.07064	Não há relação.
Recursos Financeiros	<i>X-squared</i> = 25.9849, <i>p-value</i> = 0.05863	Não há relação.

Fonte: Pesquisa de Campo.

Nas análises seguintes, o objetivo foi pesquisar as relações entre a qualificação dos municípios e respondentes com a utilidade do SICSP para outros instrumentos/ferramentas/ações gerenciais, onde inicialmente foram cruzadas as informações referentes ao tempo de atuação na área pública dos respondentes com as variáveis das questões do questionário aplicado na pesquisa de campo. A análise desses dados demonstrou que nenhuma das variáveis das questões possuem relação significativa com o tempo de atuação na área pública, o que pode ser observado no *quadro 4*.

**Quadro 4 - Instrumentos/Ferramentas/Ações x Tempo de Atuação na Área Pública**

<i>Instrumentos/Ferramentas/Ações</i>	<i>X-Squared/p-value</i>	<i>Resultado da análise</i>
	<i>Tempo de Atuação na Área Pública</i>	
Instrumento de gestão e planejamento	<i>X-squared</i> = 22.2365 <i>p-value</i> = 0.1357	Não há relação.
Instrumento desenvolvimento de políticas públicas	<i>X-squared</i> = 18.2665 <i>p-value</i> = 0.3085	Não há relação.
Instrumento de análise dos editais de licitação	<i>X-squared</i> = 13.521 <i>p-value</i> = 0.6343	Não há relação.
Instrumento auxiliar de aperfeiçoamento da gestão pública	<i>X-squared</i> = 17.2478 <i>p-value</i> = 0.3697	Não há relação.
Instrumento de tomada de decisões	<i>X-squared</i> = 19.6145 <i>p-value</i> = 0.2381	Não há relação.
Execução de políticas públicas de des. local	<i>X-squared</i> = 11.6346 <i>p-value</i> = 0.7687	Não há relação.
Ferramenta de contr. p/ avaliação dos resultados	<i>X-squared</i> = 13.7748 <i>p-value</i> = 0.6155	Não há relação.

Aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão e de desempenho	$X\text{-squared} = 14.9142$ $p\text{-value} = 0.5309$	Não há relação.
Aperfeiçoamento da metodologia de avaliação de programas governamentais do PPA	$X\text{-squared} = 11.8718$ $p\text{-value} = 0.7528$	Não há relação.
Análise de custo/benefício das decisões	$X\text{-squared} = 10.5714$ $p\text{-value} = 0.8351$	Não há relação.
Mudança cultura na gestão dos recursos públicos	$X\text{-squared} = 24.4721$ $p\text{-value} = 0.07969$	Não há relação.

Fonte: Pesquisa de Campo

Destaca-se que, embora não havendo relação significativa entre estas variáveis na análise bivariada, o mesmo não ocorre na análise univariada, onde tanto os instrumentos como as ferramentas de gestão, possuem contribuições do SICSP, outro fato observado é que não há relação entre a qualificação acadêmica dos respondentes e os instrumentos/ferramentas/ações de gestão e planejamento, ou seja, a percepção do respondente não se altera pelo grau de qualificação acadêmica, fato que não altera a importância das contribuições que o SICSP proporciona ao Setor e aos seus gestores.

#### Quadro 5 - Instrumentos/Ferramentas/Ações x Qualificação Acadêmica

Instrumentos/Ferramentas/Ações	$X\text{-Squared}/p\text{-value}$	Resultado da análise
	Qualificação Acadêmica	
Instrumento de gestão e planejamento	$X\text{-squared} = 4.6452$ $p\text{-value} = 0.7947$	Não há relação.
Instrumento desenvolvimento de políticas públicas	$X\text{-squared} = 5.7876$ $p\text{-value} = 0.671$	Não há relação.
Instrumento análise dos editais de licitações	$X\text{-squared} = 4.2172$ $p\text{-value} = 0.837$	Não há relação.
Instr. auxiliar de aperfeiçoamento da gestão pública	$X\text{-squared} = 3.0562$ $p\text{-value} = 0.9308$	Não há relação.
Instrumento de tomada de decisões	$X\text{-squared} = 4.1858$ $p\text{-value} = 0.84$	Não há relação.
Exec. de políticas públicas de des. local	$X\text{-squared} = 4.4553$ $p\text{-value} = 0.8139$	Não há relação.
Ferramenta de contr. para avaliação dos resultados	$X\text{-squared} = 3.1576$ $p\text{-value} = 0.9241$	Não há relação.
Aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão e de desempenho	$X\text{-squared} = 6.7809$ $p\text{-value} = 0.5604$	Não há relação.
Aperfeiçoamento na metodologia de avaliação de programas governamentais do PPA	$X\text{-squared} = 2.8801$ $p\text{-value} = 0.9417$	Não há relação.
Análise de custo/benefício das decisões	$X\text{-squared} = 5.9214$ $p\text{-value} = 0.656$	Não há relação.
Mudança cultural na gestão dos recursos públicos	$X\text{-squared} = 5.428$ $p\text{-value} = 0.711$	Não há relação.

Fonte: Pesquisa de Campo.

No tocante a mudança cultural, é interessante observar que houve um resultado muito próximo de relação entre a “mudança de cultura na gestão dos recursos públicos” e o “tempo de atuação na área pública”, embora não constata-se efetivamente a relação, pode-se inferir, a priori, que o fator tempo de serviço na área, possa desenvolver uma pré-disposição para a percepção de que o SICSP contribua com esse fator de mudança cultural.

Dando sequência, conforme observa-se no [quadro 6](#), o gênero do respondente não afeta a sua percepção quanto aos instrumentos, pois segundo a análise bivariada, não há relação entre o sexo do respondente e os instrumentos, ferramentas e ações.

**Quadro 6 - Instrumentos/Ferramentas/Ações x Gênero**

Instrumentos/Ferramentas/Ações	X-squared/p-value	Resultado da análise
	Gênero	
Instrumento de gestão e planejamento	X-squared = 4.0815 p-value = 0.3951	Não há relação.
Instrumento desenvolvimento de políticas públicas	X-squared = 2.5637 p-value = 0.6333	Não há relação.
Instrumento análise dos editais de licitações	X-squared = 4.1468 p-value = 0.3865	Não há relação.
Instrumento auxiliar de aperfeiçoamento da gestão pública	X-squared = 4.688 p-value = 0.3208	Não há relação.
Instrumento de tomada de decisões	X-squared = 3.6832 p-value = 0.4506	Não há relação.

Fonte: Pesquisa de Campo.

O mesmo acontece na análise dos recursos humanos e materiais que podem exercer algum grau de dificuldade para a implantação e na utilização do SICSP, tendo como diferencial a qualificação acadêmica do respondente.

**Quadro 7 - Recursos Humanos/Material x Qualificação Acadêmica**

Recurso Humano/Material	X-squared/p-value	Resultado da análise
	Qualificação Acadêmica	
Quantidade de Pessoal	X-squared = 11.026 p-value = 0.2002	Não há relação.
Qualificação Pessoal	X-squared = 3.6161 p-value = 0.89	Não há relação.
Hardware	X-squared = 2.9528 p-value = 0.9373	Não há relação.
Software	X-squared = 4.7955 p-value = 0.7792	Não há relação.
Recursos Financeiros	X-squared = 6.7371 p-value = 0.5652	Não há relação.

Fonte: Pesquisa de Campo.

Logo, é visível que a percepção registrada por meio da pesquisa de campo, não se configure em apenas uma opinião movida por fatores como conhecimento acadêmico ([quadro 7](#)) ou gênero ([quadro 8](#)) e sim de uma constatação concreta.

**Quadro 8 - Recursos Humanos/Material x Gênero**

<i>Recurso Humano/Material</i>	<i>X-squared/p-value</i>	<i>Resultado da análise</i>
	<i>Gênero</i>	
Quantidade de Pessoal	<i>X-squared</i> = 8.7748 <i>p-value</i> = 0.06698	Não há relação.
Qualificação Pessoal	<i>X-squared</i> = 4.1489 <i>p-value</i> = 0.3862	Não há relação.
Hardware	<i>X-squared</i> = 4.1267 <i>p-value</i> = 0.3891	Não há relação.
Software	<i>X-squared</i> = 3.062 <i>p-value</i> = 0.5475	Não há relação.
Recursos Financeiros	<i>X-squared</i> = 1.1576 <i>p-value</i> = 0.885	Não há relação.

Fonte: Pesquisa de Campo.

Findada a presente análise bivariada e feitas as devidas observações que couberam para cada resultado do relacionamento entre as variáveis, passa-se a conclusão do estudo, o qual apresenta de forma sintetizada, a resposta ao problema discutido neste estudo.

## 5. Conclusão

O tema do estudo emergiu da necessidade de implantação do SICSP até o final de 2014, em todas as esferas públicas. Para compreensão do assunto, fez-se necessário uma análise bibliográfica sobre sistemas de informação, sobre a NBC T 16.11, pesquisando as inter-relações do SICSP com outros instrumentos de gestão, apresentando a metodologia e a análise dos resultados da pesquisa. Para alcance do objetivo proposto, enviou-se a pesquisa aos 399 municípios do Estado do Paraná, obtendo um retorno de 136 respondentes, que distribuídos por região geográfica, apresentaram uma média de 36,5%, onde a menor participação foi na região Norte Central, com 22%, e a maior na região Sudeste, com 62%.

Quanto a Receita dos Municípios respondentes, na análise univariada, 41% consideraram este recurso como uma dificuldade de alto a extremo grau, 64% considerou à quantidade de pessoal como um recurso de alto e extremo grau de dificuldade, da mesma forma, a qualificação do pessoal também reflete em um problema para os municípios. Na análise bivariada, o cruzamento entre as variáveis do percentual de implantação do sistema e a quantidade de pessoal resultou numa relação significativa, demonstrando que este recurso impacta na implantação do SICSP, nos demais casos analisados, não houve associação significativa.

Quanto à implantação do SICSP, apenas 10% concluíram o processo, 40% está na fase zero, e os outros 50% encontra-se na faixa de 1% a 75%, fato que pode transparecer uma negligência por parte dos órgãos responsáveis por acompanhar e fiscalizar a implantação do Sistema.

Pressupõe uma relação entre o SICSP com os instrumentos de Gestão e de Ações Gerenciais pelos percentuais encontrados na pesquisa (66,2%), demonstrando a importância da implantação e da utilização do SICSP para a administração pública, que poderá se utilizar as informações geradas para os fins gerenciais.

---

Por fim, o grande achado da pesquisa foi a relação positiva obtida entre o percentual de implantação do SICSP e a quantidade de pessoas envolvidas com o projeto. Isso ilustra a importância da ampla adesão das pessoas envolvidas para o sucesso em projetos públicos no contexto brasileiro. Neste estudo, a quantidade de pessoas mostrou-se mais significativa do que os recursos empregados no projeto, em relação ao percentual de implantação do SICSP.

É necessário ênfase na qualificação pessoal não somente do corpo técnico específico que tratará da implantação do SICSP, mas sim como um todo, pois a qualificação do servidor público reflete em melhorias constantes nos processos e métodos utilizados para o desenvolvimento dos trabalhos e das políticas públicas. As investigações realizadas demonstraram que o SICSP contribuíra em diversos aspectos, tanto para o fornecimento de subsídios para a melhor tomada de decisão, quanto para a elaboração de políticas públicas de desenvolvimento local, pois com a utilização do SICSP, segundo a percepção dos respondentes, contribui-se e influencia-se direta e/ou indiretamente todos os atos e fatos públicos, e, por conseguinte, no próprio patrimônio público.

---

---

## References

- Abrucio, F. L. (2007), "Recent trajectory of the Brazilian public management: a critical assessment and the renewal of the reform agenda", *Revista de Administração Pública*, Vol. 41, n. 1, pp. 67-86.
- Angélico, J. (1994), "Contabilidade pública". 8.ed. São Paulo: Atlas.
- Arvidssona, V.; Holmströma, J.; Lyytinen, K. (2014), "Information systems use as strategy practice: A multi-dimensional view of strategic information system implementation and use", *The Journal of Strategic Information Systems*, Vol. 23, Num. 1, pp. 45-61.
- Branco, M. A. F. (1996), "Sistemas de informação em saúde no nível local", *Cadernos de Saúde Pública*, Vol. 12, Num. 2, pp. 267-270.
- Brasil. (1998), "Emenda Constitucional n.º 19/1998". Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm)>. Acesso em mai/2015.
- Brasil. (2000), "Lei Complementar n.º 101/2000". Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em mai/2015.
- Brasil. (2008), "Constituição da República Federativa do Brasil (1988)". 13.ed. São Paulo: RT, 2008.
- Brasil. (2013), Secretaria do Tesouro Nacional. "Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à união e aos estados, distrito federal e municípios". 5.ed. Brasília: STN, Subsecretaria de Contabilidade Pública; Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação.
- Catapan, A.; Domakoski, A.; Rezende, D. A.; Santos, D. F.; Catapan, E. A. (2012), "A Utilização do Pregão Eletrônico Como Mecanismo de Compra em Almirante Tamandaré/PR". *Gestão Pública: Práticas e Desafios*, Vol. 3, Num. 6, pp. 156-172.
- Conselho Federal de Contabilidade (2008), "Curso de contabilidade aplicada ao setor público". STN. Disponível em: <[http://www.sigma.tce.ac.gov.br/wp-content/files/Apostila\\_-\\_Curso\\_de\\_Contabilidade\\_Aplicada\\_ao\\_Setor\\_Pblico.pdf](http://www.sigma.tce.ac.gov.br/wp-content/files/Apostila_-_Curso_de_Contabilidade_Aplicada_ao_Setor_Pblico.pdf)>. Acesso em mai/2015.
- Cortella, M. S. (2009), "Qual é a tua obra? inquietações propositivas sobre gestão, liderança e ética". 8.ed. Petrópolis. Rio de Janeiro: Vozes.
- Faria, A. M. B. (2010), "Sistema de custos como ferramenta de gestão para o setor público". Brasília, DF. Disponível em: <<http://consad.org.br/evento/iii-congresso/>>. Acesso em mar/2015.
- Frank, L. D.; Saelens, B. E.; Chapman, J.; Sallis, J. F.; Kerr, J.; Glanz, K.; Couch, S. C.; Learnihan, V.; Zhou, C.; Colburn, T.; Cain, K. L. (2012), "Objective Assessment of Obesogenic Environments in Youth: Geographic Information System Methods and Spatial Findings from the Neighborhood Impact on Kids Study", *American Journal of Preventive Medicine*, Vol. 42, Num. 5, pp. 47-55.
- Galas, E. S.; Forte, S. H. A. C. (2005), "Fatores que interferem na implantação de um modelo de gestão estratégica baseado no Balanced Scorecard: estudo de caso em uma instituição pública", *Revista de Administração Mackenzie*, Vol. 6, Num. 2, pp. 87-111.
- Garrison, R. H.; Noreen, P. C. B. (2013), "Contabilidade gerencial". 14.ed. Porto Alegre: AMGH.
- Gerigk, W.; Clemente, A.; Taffarel, M. (2010), "O impacto da lei de responsabilidade fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios: o caso do Paraná", *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Vol. 4, Num. 3, pp. 44-69.
- Giacomini, M. M.; Catapan, A.; Santos, R. C.; Santos, D. F. (2013), "O Balanced Scorecard Aplicado na Gestão Pública de Uma Empresa de Saneamento do Sul do Brasil: Análise da Percepção dos Usuários", *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Vol. 11, Num. 22, pp. 1-15.

- Guedes, A. M.; Silvêrio, J. P. (2003), "Metodologia de controle de custos aplica à área pública". 1.ed. Ribeirão Preto-SP: IBRAP.
- Guimarães, E. M. P.; Évora, Y. D. M. (2004), "Sistema de informação: instrumento para tomada de decisão no exercício da gerência", *Ciência da Informação*, Vol. 33, Num. 1, pp. 72-80.
- Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social – IPARDES (2015), "Paraná em números". Disponível em: [http://www.ipardes.gov.br/index.php?pg\\_conteudo=1&cod\\_conteudo=1](http://www.ipardes.gov.br/index.php?pg_conteudo=1&cod_conteudo=1). Acesso em jan/2016.
- Klukas, C.; Chen, D.; Pape, J. M. (2014), "Integrated Analysis Platform: An Open-Source Information System for High-Throughput Plant Phenotyping", *Plant Physiology*, Vol. 165, Num. 2, pp. 506-518.
- Kohama, H. (2003), "Contabilidade pública: teoria e prática". 9.ed. São Paulo: Atlas.
- Kramer, S.; Nunes, M. F. (2007), "Gestão pública, formação e identidade de profissionais de educação infantil", *Cadernos de Pesquisa*, Vol. 37, Num. 131, pp. 423-454.
- Lee, S. K.; Yu, J. H. (2012), "Success model of project management information system in construction", *Automation in Construction*, Vol. 25, Num. 1, pp. 82-93.
- Leinig, A.; Pinto, J. S. P.; Catapan, A.; Catapan, E. A.; Veiga, C. P.; Panucci-Filho, L.; Verona, L. A.; Bueno, P. V.; Costa Junior, E. V.; Castro, A.; Deretti, S. (2014), "Electronic Reverse Auction: An Analysis of Its Use in Public Administrations of Cities in Brazil", *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol. 8, Num. 13, pp. 274-281.
- Machado Júnior, J. T.; Reis, H. C. (2003), "A lei 4.320 comentada por Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis". 31.ed. Rio de Janeiro: IBAM.
- Marconi, M. A.; Lakatos, E. M. (2007), "Técnicas de pesquisa". 6.ed. São Paulo: Atlas.
- Medeiros, K. R.; Albuquerque, P. C.; Diniz, G. T. N.; Alencar, F. L.; Tavares, R. A. W. (2014), "Bases de dados orçamentários e qualidade da informação: uma avaliação do Finanças do Brasil (Finbra) e do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (Siops)", *Revista de Administração Pública*, Vol. 48, Num. 5, pp. 1113-1133.
- Moresi, E. A. D. (2000), "Delineando o valor do sistema de informação de uma organização", *Ciência da Informação*, Vol. 29, Num. 1, pp. 14-24.
- Nogueira, D. R. (2009), "Contabilidade de custos: ciências contábeis". 1.ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil.
- Oliveira, A. G.; Catapan, A.; Vicentin, I. C. (2015), "A Contabilidade Como Instrumento de Governança Pública e Controle Social: Accountability e Disclosure nas Contas do Município de Curitiba", *Espacios (Caracas)*, Vol. 36, Num. 10, pp. 14.
- Rezende, A. J.; Slomski, V.; Corrar, L. J. (2005), "A gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: Uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do estado de São Paulo", *Revista Universo Contábil*, Vol. 1, Num. 1, pp. 24-40.
- Rezende, D. A. (2013), "Sistemas de informações organizacionais: guia prático para projetos em cursos de administração, contabilidade e informática". 5. ed. São Paulo. Atlas.
- Rodrigues Filho, J.; Xavier, J. C. B.; Adriano, A. L. (2001), "A tecnologia da informação na área hospitalar: um caso de implementação de um sistema de registro de pacientes", *Revista de Administração Contemporânea*, Vol. 5, Num. 1, pp. 105-120.
- Scarpin, J. E.; Slomski, V. (2007), "Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental", *Revista de Administração Pública*, Vol. 41, n. 5, pp. 909-933.
- Silva, A. S.; Laprega, M. R. (2005), "Avaliação crítica do Sistema de Informação da Atenção Básica (SLAB) e de sua implantação na região de Ribeirão Preto, São Paulo, Brasil", *Cadernos de Saúde Pública*, Vol. 21, Num. 6, pp.1821-1828.

---

Slomski, V. (2013), *Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC)*. 3.ed. São Paulo: Atlas.

Souza, A.; Clemente, A. (2007), *Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel*. 1.ed. São Paulo: Atlas.

Sveiby, K. E. (1998), *A Nova riqueza das organizações: gerenciando e avaliando patrimônios do conhecimento*. Rio de Janeiro: Campus.

Tanga, L.; Thakuriabb, P. (2012), "Ridership effects of real-time bus information system: A case study in the City of Chicago", *Transportation Research Part C: Emerging Technologies*, Vol. 22, Num. 1, pp. 146-161.

Turban, E.; Rainer, R. K.; Potter, R. E. (2005), *Administração de tecnologia da informação: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Elsevier.

Venturini, J. C.; Pereira, B. A. D.; Morales, R.; Fleck, C. F.; Batistella Junior, Z.; Nagel, M. B. (2010), "Percepção da avaliação: um retrato da gestão pública em uma instituição de ensino superior (IES)", *Revista de Administração Pública*, Vol. 44, Num. 1, pp. 31-53.

Vergara, S. C. (2004), *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.

Vergara, S. C. (2012), *Métodos de coleta de dados no campo*. 2.ed. São Paulo: Atlas.