

SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DOS MODELOS SISTÊMICOS

COST INFORMATION SYSTEMS IN THE PUBLIC SECTOR: AN ANALYSIS OF THE SYSTEMIC MODELS.

*Leila Márcia Elias¹
Josep Pont Vida²*

RESUMO: O Sistema de Informação de Custos no Setor Público é a ferramenta para lograr o controle do equilíbrio fiscal e a necessária accountability, transparência e boa gestão nas contas públicas do sistema político-administrativo, principalmente municipal. Nesse sentido, este trabalho tem como objetivo principal analisar os modelos conceituais dos sistemas de custos adotados pelo governo federal e pelos estados; e como objetivos específicos, verificar a implantação desses modelos na estrutura administrativa e financeira das entidades do setor público; identificar como as informações de qualidade são obtidas para a tomada de decisão no setor público; e constatar as contribuições desses modelos para o desenvolvimento municipal. No plano metodológico, trata-se de um estudo bibliográfico e documental. Foram identificados e analisados os diferentes modelos de Sistemas de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), que possuem como plataforma a inspiração na lógica sistêmica, utilizados e aplicados nos âmbitos estadual e federal, por meio de um levantamento dos recentes modelos adotados e das publicações específicas nos principais periódicos e congressos nacionais sobre o tema, tendo como base de análise as duas questões: 1) como esses modelos estão inseridos na estrutura administrativa e financeira das administrações públicas pertinentes; 2) como as informações de qualidade são obtidas para a tomada de decisões, adotando esses modelos. Como resultados, destaca-se a existência atualmente de diversos modelos, inclusive sendo adotados por entidades das esferas federais, estaduais e municipais, com base sistêmica, no entanto, encontram-se em fase de desenvolvimento.

Palavras-chave: Informação Contábil; Sistemas de Custos no Setor Público; Teoria Sistêmica.

ABSTRACT: The Accounting Information System is a key instrument to achieve the control of the fiscal balance and the necessary accountability, transparency and good management in the public accounts from the political-administrative system, mainly municipal. In this sense, this work has as main objective to analyze the conceptual models of the cost systems adopted by the federal government and the states; And as specific objectives, verify the implementation of these models in the administrative and financial structure of public sector entities; Identify how quality information is obtained for decision-making in the public sector; And to verify the contributions of these models to the municipal development. At the methodological level, this is a bibliographic and documentary study. The different models of Public Sector Cost Information Systems (SICSP) were identified and analyzed, which have as inspiration the systemic logic, used and applied at the state and federal levels, by means of a survey of recent models adopted and the models adopted. Specific publications in the main national journals and congresses on the subject, based on the analysis of the two issues: 1) how these models are inserted in the administrative and financial structure of the relevant public administrations; 2) how quality information is obtained for decision making by adopting these models. As a result, the current existence of several models, including those adopted by entities from the federal, state and municipal spheres, on a systemic basis, is, however, still under development.

Keywords: Accounting Information; Cost Systems in the Public Sector; Systemic Theory.

Sumário: Introdução - 1 A Informação Contábil e o Sistema de Informação de Custos no Setor Público – SICSP - 2 As Dimensões dos Sistemas de Informação de Custos no Setor Público – SICSP - 2.1 Dimensão Legal da adoção do SICSP - 2.2 Dimensão Técnica da adoção do SICSP - 3 Modelo Sistêmico de SICSP na Gestão Pública Municipal - 4 Limites e Possibilidades do Modelo Sistêmico de SICSP para o Desenvolvimento Municipal - Considerações Finais – Referências.

¹ Doutoranda do Programa de Pós-Graduação e Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido – PPGDTU e Docente do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, Núcleo de Altos Estudos Amazônicos - NAEA, Universidade Federal do Pará – UFPA. leilamarciaelias@hotmail.com

² Professor de Sociologia Política, Administração Pública e Organizações no Programa de Pós-Graduação e Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido (PPGDTU) e do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública (PPGGP) do Núcleo de Altos Estudos Amazônicos - NAEA, Universidade Federal do Pará – UFPA. josepont@ufpa.br.

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos
1 INTRODUÇÃO

A convergência internacional das normas contábeis (Towe, 1993) aproxima as teorias de regulação com a contabilidade (Guthrie; Ricceri; Duma, 2012; Laughling, 2007), possibilita que o cidadão tenha condições de combater a corrupção mediante a transparência pública, além da padronização em todas as esferas governamentais e nas políticas públicas. Nesse contexto, as propostas de modelos de denúncia de possíveis irregularidades por parte dos auditores já adquire uma relevância especial (Alleyne; Hudaib; Pike, 2013). Essas publicações e propostas de transparência manifestam as dificuldades para a implementação dos novos modelos de contabilidade no setor público e do necessário controle social.

No marco da complexidade de novas disposições jurídicas e de uma postura de contenção econômica, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) adquire um papel central no funcionamento das entidades no setor público. Os novos enfoques conceituais de CASP têm desenvolvido sofisticados modelos de prestação de contas mediante a introdução de conceitos como a transparência e a *accountability* apoiadas em metodologias para elaborar um índice de divulgação de propriedades estatísticas paramétricas, ao exemplo do Índice de Responsabilidade Pública (PAI), aplicado nos informes anuais das universidades de Nova Zelândia durante os anos 1985-2000, período de controle econômico radical para o setor público (Coy & Dixon, 2004).

No Brasil, a implementação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é considerada uma quebra de paradigmas e costumes já enraizados, não apenas para os contadores, mas também para os gestores. Neste momento de complexidade, a sociedade demanda por transparência nas contas públicas, além das informações de qualidade e confiáveis que possam expressar a verdadeira situação do patrimônio público, nas esferas estaduais, municipais e federal.

No estado do Pará é comum a procura por recursos pelos municípios para viabilizar as políticas públicas setoriais, a maioria depende diretamente dos repasses da arrecadação tributária do governo estadual e da União, sem apresentarem projetos que os tornem capazes de aumentar suas arrecadações e, assim, solucionar os seus problemas urbanos e rurais (Vidal & Duarte, 2011). No caso das prefeituras, o fortalecimento institucional depende da capacidade de gestão dessas instituições, logo manter uma estrutura administrativa e sistêmica é primordial para

Leila Márcia Elias

Josep Pont Vidal

garantir uma governança pautada na eficiência, eficácia e efetividade (CNM, 2008, p. 8). A adoção do sistema de custos por parte dos gestores municipais pode tornar-se importante ferramenta de controle nas atividades de governo, garantir o alcance dos objetivos orçados, selecionar melhores alternativas de políticas públicas e, por conseguinte, o cumprimento da missão institucional.

Os governos municipais no Brasil estão imersos num complexo cenário econômico e orçamentário; por um lado, a atual crise no mercado reduzindo as transferências federais, obrigando a cortar investimentos em suas ações e projetos sociais; por outro lado, no planejamento administrativo interno, redesenhando algumas áreas e setores estratégicos e reduzindo o volume dos investimentos e a folha de pagamento de servidores públicos e do pessoal contratado. Apesar dessa complexa situação, as prefeituras são obrigadas por lei a continuar oferecendo alguns serviços básicos e políticas públicas à população. Nesse contexto, as demandas da sociedade exigem informações confiáveis que reflitam a real situação patrimonial dos gestores municipais e das instituições públicas, o Sistema de Informação Contábil é um instrumento chave para lograr o controle do equilíbrio fiscal e a necessária *accountability*, transparência e boa gestão nas contas públicas que a cidadania reclama do sistema político-administrativo, principalmente municipal.

A gestão pública do município adquire um papel determinante para o desenvolvimento local, os modelos que não adotam um planejamento racional, na gestão orientada a resultados e na eficiência, e na formação dos recursos humanos disponíveis, constituem um obstáculo para o desenvolvimento econômico da região (Vidal, 2011).

A Informação Contábil e o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) constituem instrumentos necessários para as prefeituras na tomada de decisões e gestão responsável. Com base nas legislações federais de responsabilidade fiscal, transparência e acesso à informação; e ainda nas normas e recomendações dos órgãos pertinentes, esse sistema deve ser implantado em todos os municípios brasileiros que possuem mais de 50.000 habitantes. Com isso, surgem diversos questionamentos: quais os benefícios que esse sistema proporciona para a gestão pública? Como devem ser implantados? Como são obtidas as informações sobre custos nos órgãos públicos atualmente? E, para os

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos

municípios localizados na Região Amazônica, surge ainda a seguinte questão: existe alguma diferença em relação aos modelos anteriores adotados que proporcione o desenvolvimento? Em um plano conceitual e analítico, os questionamentos se dirigem devido a forma como esses sistemas estão vinculados nas áreas administrativa e contábil na atual administração pública.

Para responder esses questionamentos, este trabalho tem como objetivo principal analisar os modelos conceituais dos sistemas de custos adotados pelo governo federal e pelos estados; e como objetivos específicos verificar a implantação destes modelos na estrutura administrativa e financeira das entidades do setor público, identificar como as informações de qualidade são obtidas para a tomada de decisão no setor público e constatar as contribuições desses modelos para o desenvolvimento municipal.

Esse artigo está estruturado em quatro partes. A primeira aborda a informação contábil e o sistema de custos no setor público, com ênfase na tomada de decisão adotando os modelos de sistemas de custos no setor público. A segunda descreve as dimensões dos sistemas de custos no setor público adotados atualmente. A terceira trata do modelo de custos fundamentado na lógica teórica sistêmica na gestão pública municipal e por último os limites e desafios da implantação no governo municipal.

2 A INFORMAÇÃO CONTÁBIL E O SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO – SICSP

Nas últimas décadas, nas democracias ocidentais, países como a Alemanha, a Espanha, o Canadá, os Estados Unidos e o Brasil despertam o interesse por temas relacionados à Gestão Pública, tais como: a ausência de transparência e os recorrentes desvios de recursos por gestores nas entidades governamentais. Estas situações forçam o fortalecimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP pelos órgãos normatizadores e reguladores do Sistema Contábil e reguladores desses países. No Brasil, tal fato foi concretizado por meio da publicação do Conselho Federal de Contabilidade, em 2008, do conjunto de Normas

Leila Márcia Elias

Josep Pont Vidal

Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público³. Em 2011, a publicação da Resolução n. 1366, instituiu mais uma norma denominada NBC SP 16.11 - Regras para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, definindo-as como o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Com esta medida, várias entidades do setor público buscaram formas de se adequarem às exigências e aos procedimentos que se apresentaram, ou seja, o atendimento da transição de uma contabilidade focada em atos de gestão orçamentária para a adequação dos procedimentos contábeis voltados para o controle do patrimônio público de forma sistêmica.

O padrão contábil atual é embasado na adoção de sistemas de informações integrado, para garantir a geração de informação tempestiva e útil para a tomada de decisão, e ainda, que os registros permitam evidenciar as transações de forma fidedigna e íntegra, atendendo a transparência exigida pela sociedade. Dentre os demais, destaca-se o Sistema de Informação de Custos do Setor Público como instrumento para mensurar e evidenciar os custos nas atividades desempenhadas pela gestão pública, considerado algo inovador no setor governamental, cuja estrutura básica é representada na Figura 1.

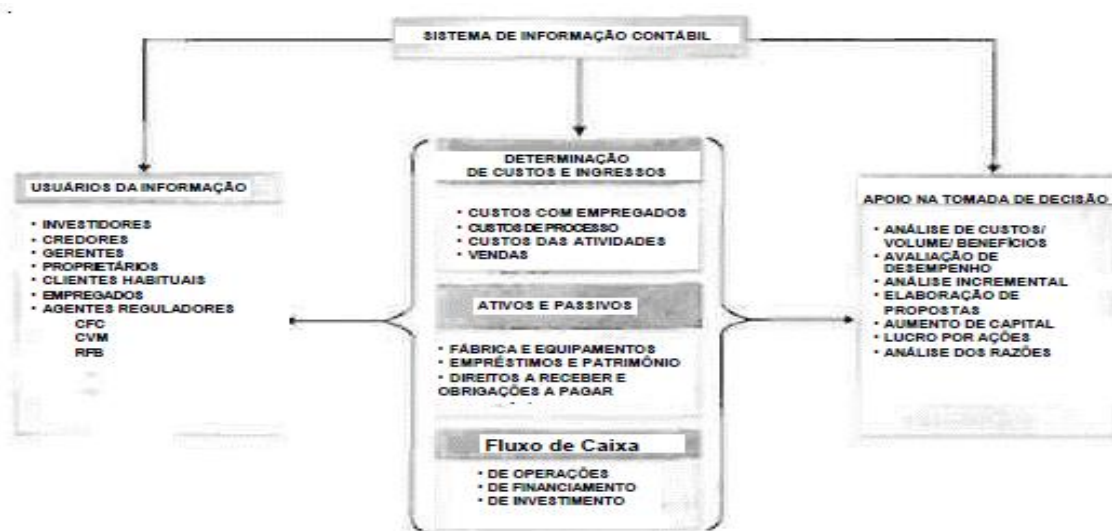


Figura 1. Sistema de Informação Contábil Integrado para a Tomada de Decisão

Fonte: ROBERTS, F. Meigs; BETTNER, Mark S.; HAKA, Susan F.; WILLIAMS, Jan R. Contabilidad. la base para las decisiones gerenciales. McGraw – Hill, 2001.

³ NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis; NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil; NBC T 16.4 – Transações no Setor Público; NBC T 16.5 – Registro Contábil; NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis; NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis; NBC T 16.8 – Controle Interno; NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; e NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos

Padoveze (2004) define Sistema de Informação - SI como um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais. Além desses fatores, constata-se também que são essenciais para os gestores nas tomadas de decisão e no controle das ações como um todo dentro da empresa.

Pode-se entender que o Sistema de Informação Contábil - SIC seja fundamental para projeção de receitas, custos e despesas, para selecionar as melhores fontes de recursos de curtos e longos prazos adotadas dentro da empresa para análise de financiamentos e de investimentos, de forma que gere informações sobre custo e benefícios dos projetos e programas desenvolvidos na gestão.

Logo, todo procedimento contábil tem como suporte o uso e o bom funcionamento da Tecnologia da Informação (TI), como ferramenta facilitadora e tempestiva dos registros e evidenciação dos fatos e atos administrativos, proporcionando rapidez e qualidade nas informações contábeis, visando resultados satisfatórios e a continuidade das organizações, atribuindo grande importância aos Sistemas de Informações Gerenciais - SIGs, o Decreto Federal n. 7.185, de 27 de maio de 2010, dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação.

O referido Decreto estabelece que os sistemas de informação devem atentar-se a liberação em tempo real das informações sobre a execução orçamentária e financeira, bem como o registro tempestivo dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade (BRASIL, 2010). Nota-se que, também para o atendimento do referido dispositivo legal, os sistemas de informações devem seguir aos padrões e as regulamentações estabelecidas em legislações vigentes. Assim, com a adoção das NBCASP, os SIGs necessitam de constantes implementações, permitindo que a contabilidade pública possa representar, de forma eficaz, tempestiva, fidedigna e íntegra, a situação patrimonial de todas as esferas de Governo.

A pesquisa *The “Contingency Model” Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. Perspectives on Performance Measurement & Public Sector*

Leila Márcia Elias

Josep Pont Vidal

Accounting de Lüder (p. 1-15, 1994), apresenta uma revisão crítica do modelo e sugestões para reestruturação pontuando seis aspectos propostos:

1. Contemplar três tipos de variáveis contextuais que atendem a estabilidade temporal e, assim, influenciam o processo de inovação: a) Através de um ambiente relativamente instável, por prazo indeterminado, que afetam indiretamente processo de inovação através das variáveis comportamentais (estímulos); b) Através de um ambiente relativamente estável, que também afetam indiretamente o processo de inovação através das variáveis comportamentais (variáveis estruturais); c) Através de ambiente relativamente estável, que influenciam diretamente no processo de inovação (barreiras de implementação).
2. Destacar a importância de atores políticos variáveis de diferença políticas estruturais e variáveis estruturais administrativos.
3. Considerar que as expectativas do público em relação à comunicação por parte do governo e de gestão da informação financeira precisam ser reforçadas por grupos de pressão que enfrentam mudanças que afetam nos atores políticos e administrativos.
4. Analisar de maneira mais explícita a aplicação de estímulos abordando-os individualmente.
5. Omitir do modelo as variáveis socioeconômicas na medida em que não existem evidências de sua influência sobre as expectativas do público e não considerada uma provável influência direta.
6. Reconhecer a existência de mudanças nas relações do modelo e as influências entre seus componentes. As variáveis são reclassificadas "Mercado de Capitais", "padronizar Organizações Externas", "interesses profissionais" e "características organizacionais".

O modelo de Lüder (1994) tem como base para uma proposta de reforma do sistema de contabilidade, os conceitos da organização como sistema aberto, ou seja, a interação dos componentes com o ambiente. O objetivo deste modelo é especificar e explicar as condições sociais, políticas e administrativas que forma o ambiente vigente no país ou a administração pública local e observar seu impacto sobre a inovação da contabilidade pública desse país, estado ou município.

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos

Lüder (1994) propõe um modelo que explica a transição da contabilidade governamental tradicional para um sistema mais informativo, desenvolvendo um modelo de contingência, conforme Figura 2, seguindo seus pontos propostos.

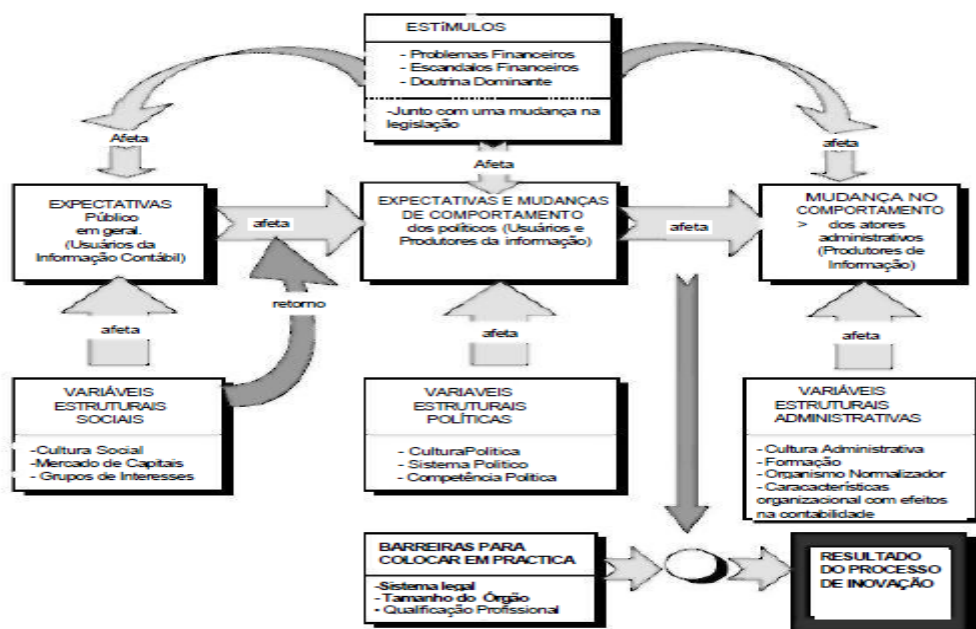


Figura 2. As inovações no modelo de contingência em CASP

Fonte: Adaptado segundo modelo de LÜDER, Klaus. The “Contingency Model” Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. Perspectives on Performance Measurement & Public Sector Accounting. In: BUSCHOR, E; SCHEDLER, K., págs. 1-15. BUSCHOR, E. & SCHEDLER, K. (Eds). Paul Haupt Publisher. BERN. 1994.

Considerando a dimensão do modelo apresentado e o envolvimento das variáveis sociais, políticas e administrativas, verifica-se que a abordagem sistêmica representa a forma de pensamento que objetiva propor soluções mais coerentes com a realidade atual, focando na informação contábil integrada de forma útil e relevante para a seleção de políticas públicas que correspondem aos direitos assegurados constitucionalmente ou que se afirmam graças ao reconhecimento por parte da sociedade e/ou pelos poderes públicos, conforme prevê a Carta Magna de 88.

Nesta lógica sistêmica, o sistema de informação de custos do governo federal – SIC, desenvolvido para atender a administração pública federal, no âmbito dos três poderes, além de garantir o atributo da comparabilidade, também permite o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários, segundo Machado e Holanda (2010).

Leila Márcia Elias

Josep Pont Vidal

Os autores ponderam que as informações mais agregadas devem ser geradas pelo sistema disponibilizado pelo órgão central, porém as mais analíticas precisam ser geradas nos sistemas de informações gerenciais de cada órgão setorial a partir da informação agregada, ou seja, elas devem ser conciliáveis. A concepção, e em seguida a implantação, do SIC foi desenvolvida em duas dimensões concomitantes: uma macro, sistêmica, generalizante e outra micro, específica, particular, que respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade. De um lado, o processo dedutivo de alocação dos gastos aos objetos de custos a partir da visão dos órgãos centrais; do outro, o processo indutivo do particular para o geral, das necessidades físico-operacionais dos órgãos setoriais finalísticos (saúde, educação, segurança, infraestrutura etc.), segundo Machado e Holanda (2010, p. 795).

Esta classificação se torna importante para caracterizar os dois momentos de obtenção da informação de custos, ou seja, num primeiro momento temos a extração dos dados dos sistemas informatizados já existentes nas entidades públicas, demonstrando a necessidade de uma estrutura administrativa mínima para atender esta condição. Já no segundo momento, a entidade, dentro de sua realidade organizacional, deverá complementar os dados, que serão ajustados a cada realidade local, considerando um modelo teórico/conceitual adequado para a rotina e as operações desenvolvidas. Destacando que os ajustes contábeis que devem ser feitos para o aperfeiçoamento da informação para subsidiar o processo de tomada de decisão (Machado & Holanda, 2010).

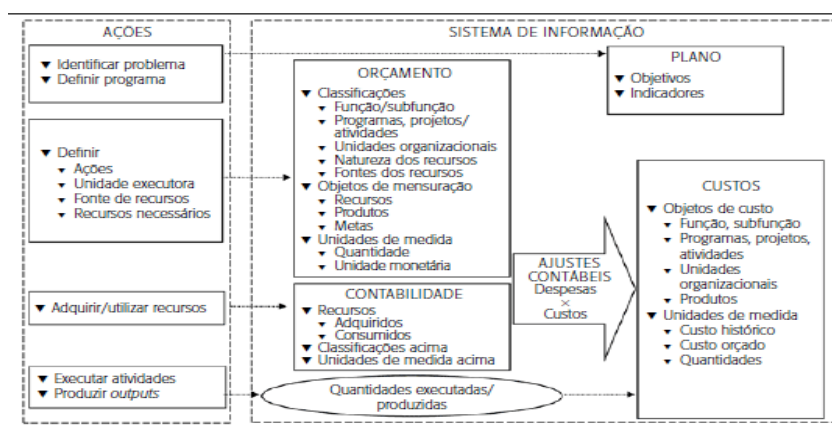


Figura 3. Visão sistêmica do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

Fonte: MACHADO, Nelson; DE HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil, Revista de Administração Pública, vol.44, n.4, Rio de Janeiro, July/aug. 2010, Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/s0034-76122010000400003>. Acesso em: 26 nov. 2016.

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos

A Figura 3 demonstra esse processo e, também, a integração do sistema de custos do setor público aos demais sistemas de informações: orçamento e contabilidade. Observa-se que o sistema de informação de custo absorve os dados do sistema orçamentário e do sistema contábil, não podendo desagregar a obtenção dos valores aplicados até então. Esse procedimento permite perceber e compreender um sistema em sua dinâmica de atuação no ambiente, sem desconsiderar suas várias inter-relações entre elementos internos e externos a sua estrutura, em consonância com os conceitos de sistemas abertos descritos em Vidal (2014).

O modelo conceitual do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal - SIC, foi construído em baixa plataforma no formato de um banco de dados, no nível intermediário efetuando uma ligação entre os Sistemas Estruturantes (Siplan, Sidor, Siafi, Siape, Siasg, entre outros), considerados subsistemas, e os sistemas setoriais dos órgãos (Infra Sig's), conforme Holanda (2010), evidenciado na Figura 4.

Como pode ser observado, o SIC é alimentado pelos demais subsistemas de gestão, orçamento e contabilidade, ou seja, a partir de uma execução nestas unidades, a informação de custos é obtida. É um sistema gerencial, integrado aos principais sistemas estruturantes do Governo Federal, concebido para fornecer informações de custos da Administração Pública Federal, abrange todos os órgãos e entidades da administração pública que compõem o Orçamento Geral da União, evidenciando os custos sob as óticas institucional, funcional e programática. Foi criado por meio da Portaria STN 157/2011, que estabeleceu a Secretaria do Tesouro Nacional – STN como o órgão central e demais ministérios e a AGU como órgãos setoriais e de forma facultativa as unidades de gestão interna do Poder Judiciário, do Poder Legislativo e do Ministério Público da União, contemplando toda a esfera federal.

Leila Márcia Elias
Josep Pont Vidal

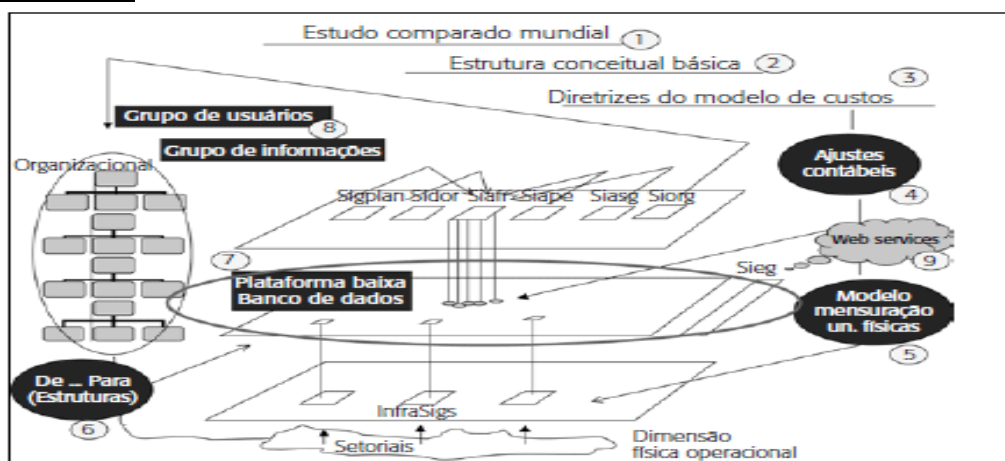


Figura 4. Plataforma do Sistema De Informação De Custos Do Setor Público Federal - SIC

Fonte: HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. (Orgs.). Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

Com esta estrutura técnica matricial, o SIC só pode ser adotado nos entes que fazem parte do Orçamento Geral da União, ou seja, os estados e os municípios precisariam adaptá-lo a realidade local ou desenvolver um sistema de informação de custos com o mesmo desenho e raciocínio tecnológico e sistêmico, ressaltando que é imprescindível a existências de subsistemas estruturantes para o seu funcionamento.

3 AS DIMENSÕES DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO – SICSP

A abordagem sistêmica representa a forma de pensamento que objetiva propor soluções mais coerentes com a realidade atual. Busca perceber e compreender um sistema em sua dinâmica de atuação no ambiente, sem desconsiderar suas várias inter-relações entre elementos internos e externos à sua estrutura.

O SICSP advém de uma disposição legal, no entanto, seu desenvolvimento e operação foram desenvolvidos de forma sistêmica para o cumprimento desta determinação. Partindo do modelo conceitual da União e sua possível adoção pela gestão pública municipal, foram identificadas limitações conceituais, técnicas e culturais que impactam e dificultam a implantação do sistema, as quais são abordadas especificamente nos tópicos seguintes.

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos

3.1 DIMENSÃO LEGAL DA ADOÇÃO DO SICSP

Tanto o governo quanto a sociedade, em regra geral, desconhecem quanto custam os serviços públicos efetivamente. Porém, a obrigatoriedade de implantação de um sistema de custos na administração pública remota a década de 60, quando a Lei n. 4.320/64, art. 85, e em seguida o art. 79 do Decreto-Lei n. 200/67, estabelecem legalmente a apuração de custos e a evidenciação dos resultados da gestão pública para a sociedade.

Não obstante, a Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, no § 3º do artigo 50, estabelece que o setor governamental mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A Lei Federal n. 10.180/01, que visa organizar e disciplinar os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder Executivo Federal, entre outras determinações, determina a evidenciação dos custos dos programas e das unidades da administração pública federal.

A partir de então, os órgãos de controle, como os Tribunais de Contas da União, por meio do Acórdão 1078/2004 determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos.

O Poder Executivo Federal por meio de Portaria Ministerial n. 945/2005, determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos.

Em 2011, dois grandes passos foram dados para fortalecer a implantação do Sistema de Custos, a edição da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC SP 16.11 pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, disciplinando a adoção do sistema de custos pelas entidades do setor público. Em seguida, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, por meio da Portaria n. 828/2011, dispôs regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.

Leila Márcia Elias

Josep Pont Vidal

A NBC SP 16.11 dispõe para o SIC os seguintes objetivos: 1. Mensurar, registrar e evidenciar os custos da Administração Pública Federal permitindo o controle, a transparência, a conformidade e a auditoria dos recursos aplicados; 2. Apoiar a avaliação de resultados e desempenhos por meio das análises das dimensões físicas e financeiras calculando as medidas de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade; 3. Apoiar a tomada de decisão do gestor público em temas como descontinuar processos e atividades, redimensionar a força de trabalho, comprar ou alugar, produzir ou terceirizar e definir taxas e tarifas; 4. Apoiar as funções de planejamento e orçamento com as informações de custo; 5. Apoiar os programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto avaliando os programas de governo quanto à criação, extinção, manutenção ou ampliação.

A STN em dezembro de 2013, novamente se manifestou sobre tal procedimento, emitiu a Portaria n. 643/2013, na qual dedica o art. 8º exclusivamente para o tema: “A informação de custos deve permitir a comparabilidade e ser estruturada em sistema que tenha por objetivo o acompanhamento e a avaliação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública, bem como o apoio aos gestores públicos no processo decisório”. Ainda, segundo a STN (2012), o sistema de custos no âmbito do governo federal cumpre o art. 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Dantas (2014) afirma:

[...] para a STN o sistema de custos do governo federal é uma ferramenta imprescindível para a mudança dos paradigmas do papel do setor público, buscando atender à legislação vigente e subsidiando as decisões governamentais e organizacionais na alocação mais eficiente dos gastos públicos.

Atrelado a este entendimento, enfatiza-se o cumprimento da transparência de todos os atos emanados pelos gestores públicos, ou seja, o fiel cumprimento do art. 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal (101/2000) e o teor da Lei de Transparência (131/2009).

Mediante o exposto, constata-se que a União já dispõe de um ferramental legal e estrutural para a efetiva implantação do sistema de custos no setor público. Fato que foi favorecido pela estrutura sistêmica que esta esfera de poder possui, desde 1986, com a implantação do Sistema de Informações de Administração Financeira – SIAFI, e outros sistemas de suporte como: o Sistema Integrado de

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos

Dados Orçamentários - SIDOR, Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais - SIASG e Sistema de Administração de Pessoal – SIAPE, todos integrados junto ao órgão central, possibilitando o mapeamento e a composição dos custos em cada processo por cada unidade administrativa, consolidando as informações pertinentes.

No entanto, atualmente, a maioria dos municípios brasileiros não dispõe de um sistema integrado de informação financeira e contábil que possibilite o atendimento da legislação disposta, todo o foco do setor público municipal é centrado no orçamento público e nos processos licitatórios e de prestação de contas, limitando e dificultando a adoção de uma tecnologia nos moldes desenvolvidos na esfera federal. Antes de tudo, torna-se necessário o desenvolvimento de uma ferramenta deste porte, inclusive em atendimento a LRF em seu art. 48, inciso III para os municípios com o número de habitantes acima de 50.000, a saber: “adoção de sistema integrado de administração financeira e controle que atenda o padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A”.

Além do exposto acima, esta ausência compromete a obtenção das informações de custos, ou seja, não se tem em tempo hábil e de forma fidedigna os valores necessários para subsidiar a tomada de decisão ou compor os orçamentos para os programas, atividades e políticas públicas.

3.2 DIMENSÃO TÉCNICA DA ADOÇÃO DO SICSP

A implantação do SICSP está em sintonia a um conjunto de medidas que contemplam a reforma do Estado brasileiro, além de ser parte do processo de padronização da Contabilidade Pública às normas internacionais. Nesse contexto, percebe-se a importância administrativa e política desse procedimento como parte de um processo histórico mais amplo relacionado à eficácia e eficiência da administração governamental, ou seja, uma abordagem técnica.

Logo, é visto como resultado de um conjunto de mudanças de dimensão histórica, econômica, política e cultural do Estado Brasileiro, tal como as melhorias das ferramentas de gestão e o controle das informações na esfera pública. Com

Leila Márcia Elias

Josep Pont Vidal

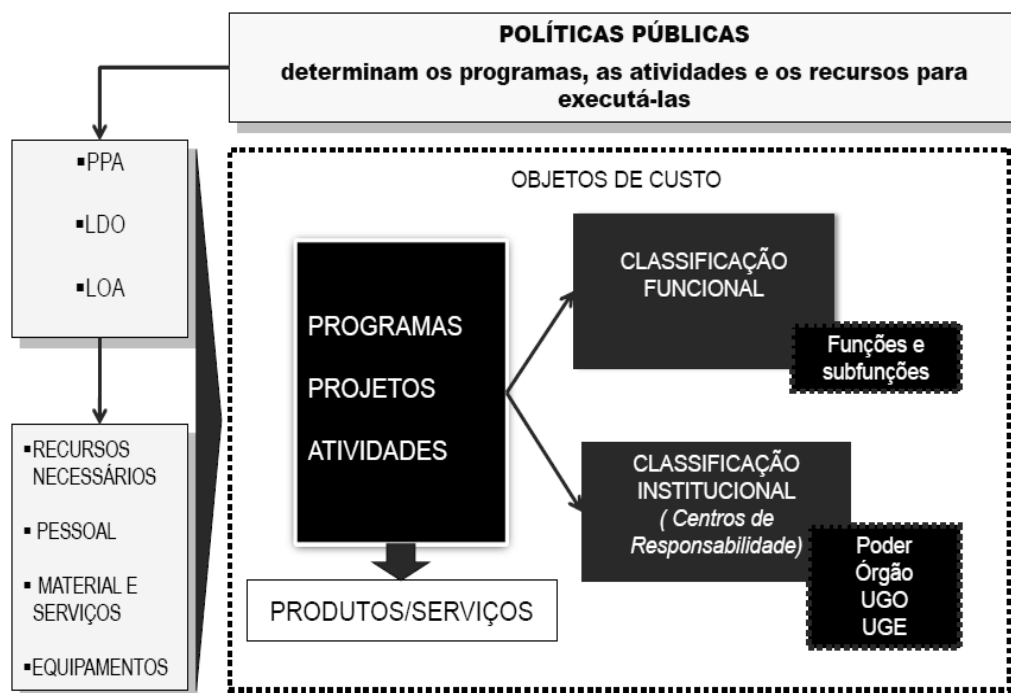
isso, verifica-se, então, que a abordagem técnica do SICSP depende de aspectos conceituais.

O grande desafio do SICSP é mudar o foco da gestão pública de uma visão secular voltada exclusivamente para o orçamento público para uma posição de custos e eficiência no gasto, superando o paradigma administrativo do setor público de ter um orçamento reduzido no próximo exercício, por não ter sido aplicado na sua plenitude (Holanda et al., 2010). Esta concepção contribuirá para uma aplicação do recurso de forma mais próxima da realidade local, considerando a real necessidade e proporcionando o desenvolvimento de políticas públicas selecionadas por meio de uma análise custos versus benefícios, conforme demonstrado na Figura 6.

Os programas, as atividades e as políticas públicas governamentais serão a base para a elaboração dos instrumentos de planejamento orçamentário brasileiro: o Plano Pluri Anual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA, garantindo que o recurso estimado seja suficiente para a realização das Políticas Públicas, afiançando para aquelas regiões que dispõem somente do orçamento público como indutor para o desenvolvimento local.

Outro fator relevante é a avaliação, por parte dos municipais e da sociedade, da disponibilidade de recursos financeiros e estruturais para custear a implantação de novos projetos e programas, que pode ser elemento norteador à busca de recursos internos e/ou externos ao cumprimento da demanda.

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos



Fonte: **Figura 6. Modelo conceitual para o setor público a partir da experiência no Governo Federal de Brasil**

Fonte: MACHADO, Nelson; DE HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil, *Revista de Administração Pública*, vol.44, n.4, Rio de Janeiro, July/Aug. 2010, Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/s0034-76122010000400003>. Acesso em: 26 nov. 2016.

Dantas (2013) define como ponto de partida para a modelagem do sistema de custos e gestão, a conceituação de custos e o define da seguinte maneira: “Custos Aplicados ao setor público são ‘sacrifícios de recurso decorrente do processo produtivo do setor público’”. Estes sacrifícios são entendidos como renúncia voluntária de um bem ou direito, identificada a forma de financiamento específica do setor público, face à operação sem a obrigação de contraprestação de serviço direta, estabelecendo uma medida de avaliação para possibilitar a gestão e a tomada de decisão, como segue:

O modelo conceitual do sistema de custos e a gestão devem reconhecer a complexidade do serviço público e oferecer uma medida de avaliação que possa ser utilizada por todos os gestores em todos os níveis da organização (Dantas, 2013).

Nesse sentido, trata-se de um instrumento de suporte para a *accountability*, termo em inglês que se refere à responsabilidade de determinado ente ou órgão administrativo em prestar contas de suas decisões e aplicação de recursos, tanto na

Leila Márcia Elias

Josep Pont Vidal

esfera privada quanto na pública, esta melhoria no setor público significa maior transparência e possibilita a instrumentalização do controle social.

Esse entendimento se concretiza na proposta de Dantas e Crozatti (2014), que também é desenvolvido numa lógica sistêmica, da mesma forma como idealizado por Machado e Holanda (2010), no entanto inclui como atores do fluxo, os órgãos de controle externo, representado pelo Tribunal de Contas da União – TCU, Controladoria Geral da União, Tribunais de Contas dos Estados- TCEs e dos Municípios – TCMs, e também, a sociedade e a sociedade civil organizada, representante do controle social, como usuários da informação de custos no setor público, em atendimento aos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF e Lei de Acesso à Informação.

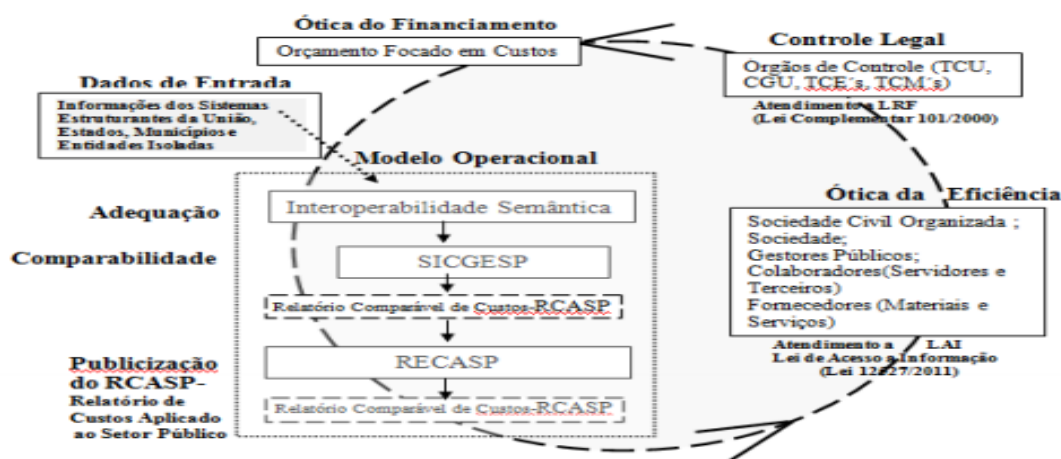


Figura 7. Modelo conceitual de custos para o setor público sob a visão da accountability

Fonte: DANTAS, José Marilson Martins; CROZATTI, Jaime, Implantação do sistema de custos no Governo Federal: percepção da maturidade das setoriais de custos, Cadernos Finanças Públicas, Brasília, n. 14, p. 221-264, dez. 2014.

O Sistema de Informação de Custos e Gestão Aplicado ao Setor Público - SIGGESP é traduzindo operacionalmente em quatro seções de operação, dispostas a seguir:

1ª Seção: Interoperabilidade semântica: é a camada do modelo operacional que recebe os dados dos sistemas estruturantes da administração pública e os aproxima do regime de competência por meio de ajustes nas informações e conceituação semântica.

2ª Seção: SIGGESP: é o modelo operacional de Infrasing de custos que recebe os dados da camada da interoperabilidade semântica e aplica o

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos

modelo teórico/conceitual, gerando o Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público (RCASP).

3ª Seção: RCASP: é a materialização da informação de custos comparável resultante da aplicação do modelo teórico/conceitual, definido como Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público (RCASP).

4ª Seção: RECASP: é a parte do modelo operacional do Infrasing responsável pela divulgação e pela consolidação do Relatório de Custos aplicado ao Setor Público (RCASP).

Logo, os entes que utilizam sistemas estruturantes para o desenvolvimento de suas atividades administrativas podem adotar a plataforma do SICGESP como modelo seguido de algumas adaptações, visando à adoção do princípio contábil da competência que reconhece a receita e a despesa para o registro no momento do fato gerador das mesmas. Este modelo vem sendo desenvolvido e impantando em alguns estados, mas não se tem ainda relatos sobre tal aplicação.

Com relação aos estados brasileiros, verificam-se poucas iniciativas relacionadas à adoção do SICSP, constatados em relatos apresentados no Congresso Internacional de Contabilidade de Custos, realizado em Brasília desde 2011, como é o caso do estado de São Paulo que adota os mesmos pressupostos do SIC do Governo Federal num primeiro momento, conforme Figura 8. Mauss e Souza (2008, p. 29) também cita o exemplo do Estado do Rio Grande do Sul, inicialmente impantado na Secretaria Estadual da Fazenda e em fase de elaboração na Secretaria Estadual de Educação, o sistema de custos ainda é considerado embrionário.

Leila Márcia Elias

Josep Pont Vidal

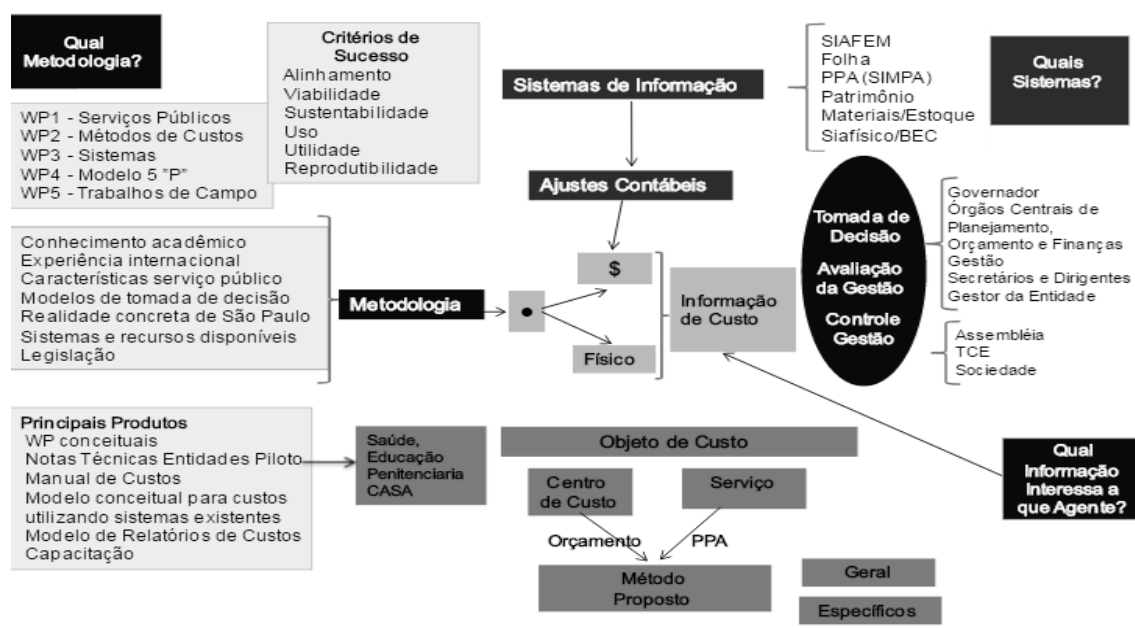


Figura 8. Modelo conceitual do Sistema de Custos do setor público adotado pelo estado de São Paulo

Fonte: www.socialiris.org.br. Acesso em: 26 nov. 2016.

O sistema de custos dos serviços públicos do estado de São Paulo visa calcular o custo do serviço prestado por unidade de custos (escola, hospitais, unidades prisionais etc) utilizando o método padronizado para todo o estado de custo direto, obtendo os dados nos sistemas corporativos já existentes (SIAFEM, SIGEO etc). Logo, verifica-se que o modelo conceitual é espelhado na plataforma do governo federal para a dimensão macro, e a micro, utilizando como modelo teórico a metodologia de custo direto para segregar os dados e preparar a informação de custos, também numa lógica sistêmica.

Destaca-se a experiência da Companhia de Saneamento e Abastecimento do Estado de Santa Catarina, SEMAE, também apresentada no V Congresso Internacional de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público, realizado em 2015 na Escola de Administração Fazendária em Brasília, que buscou inicialmente a segregação da informação de custos por meio de um modelo de mapeamento nas unidades administrativas como centro de custos e a alocação de todas as despesas e investimentos a cada unidade, elegendo um plano de contas gerencial e ainda a implantação de um manual de procedimentos contábeis com recomendações para a classificação da despesa nos empenhos entre outras ações voltadas para a reestruturação administrativa da entidade.

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos

Mauss e Souza (2008) cita as experiências dos municípios do Rio de Janeiro e de Salvador, ambos na Secretaria Municipal de Educação, todavia, percebe-se que a maioria dos municípios está longe dessa realidade legal, técnica e sistêmica. Inicialmente, pelo não cumprimento dos dispositivos legais que desde os anos 60 exigem a adoção de custos no setor público, em seguida pela ausência de uso de sistemas de informação integrado em suas rotinas administrativas, e por último, a dificuldade na implantação do raciocínio sistêmico, uma vez que os dois requisitos iniciais são necessários para tornar o SICSP uma realidade.

Nos modelos apresentados neste estudo, percebe-se a lógica sistêmica como necessária para o funcionamento do SICSP, portanto, a seguir, traça-se uma realidade da estrutura administrativa e sistêmica para a implantação do SICSP nos municípios.

4 MODELO SISTÊMICO DE SICSP NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Esse estudo se apoia na análise da lógica sistêmica, onde a complexidade é entendida como a capacidade do sistema em apresentar uma variedade suficiente de operações para oferecer respostas aos estímulos (comunicações) provenientes do entorno. Dessa forma, o sistema requer de “dispositivos especiais” para a complexidade “no sentido de ignorar, rechaçar, criar indiferencias, enclausurando-se no mesmo.” (Luhmann, 2011, p. 179).

Nesse sentido, o Sistema de Informação de Custos no Setor Público - SICSP está inserido no sistema político-administrativo da Gestão Pública, mas precisamente no núcleo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP, geralmente vinculado às Secretarias de Planejamento, Orçamento e Finanças ou Administrativo-Financeira dos governos estaduais ou municipais. Trata-se de um sistema de informação gerencial integrado que subsidia a gestão no processo de tomada de decisão, caracterizado como um sistema complexo, com seus elementos de interação, organização e estrutura.

A visão sistêmica observa as entidades como um sistema, analogicamente aos organismos vivos, formada por partes em conexão com o todo, onde, dessa interação, emergem comportamentos imprevisíveis, fato que impossibilita uma parte representar o todo, de acordo com Bertalanffy (2013, p. 186). A Teoria Geral dos

Leila Márcia Elias

Josep Pont Vidal

Sistemas contribui com algumas teorias que podem ser aplicadas em situações governamentais, a partir dos conceitos de autorreferencialidade e complexidade, possibilitando visualizar e identificar fatores geradores de custos que poderiam ser identificados, controlados e eliminados nos respectivos programas e políticas públicas a serem implantados, caracterizando a seleção por base no binômio custo x benefício.

Segundo Vidal (2014), os sistemas organizacionais ou as organizações – e também os sistemas de interações – surgem da complexidade social das sociedades atuais, correspondendo à soma de sistemas de interação, e orientam sua comunicação a um específico, estes desenvolvem as atividades para satisfazer as metas específicas e muitas das necessidades humanas. Cumprem também determinadas funções na sociedade, os sistemas organizacionais (a partir de uma visão integrativa) assumem funções especiais (diferente alcance) e se manifestam principalmente nos dois sistemas parciais sociais com funções específicas.

Todo sistema absorve uma variedade de demandas, algumas das quais conflitantes entre si. As demandas ocorrem quando os indivíduos ou os grupos, em respostas às condições ambientais reais ou percebidas, agem para influenciar a política. Para transformar essas demandas em outputs (políticas públicas), o sistema deve promover acordos e fazê-los cumprir pelas partes interessadas, percebe-se que os outputs podem exercer um efeito modificador sobre o ambiente e suas demandas, podendo também ter influência sobre o caráter do sistema político.

O arcabouço legislativo, assim como as normas e os procedimentos emanados para a gestão pública, considerados dentro da lógica sistêmica como os outputs, abastecem o sistema político administrativo das prefeituras, ocasionando a geração das informações e do conhecimento, os outputs, para a tomada de decisão dos gestores que originam as políticas públicas e os programas desenvolvidos, conforme demonstrado na Figura 9:

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos



Figura 9. Lógica sistêmica da gestão pública municipal

Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

A realidade administrativa de uma instituição pública municipal exige uma estrutura sistêmica capaz de absorver as demandas que se apresentam pela sociedade, pelo mercado e pela própria gestão pública, e dependendo de sua capacidade administrativa desenvolver a aplicação das normas, seja por meio de quadro de pessoal próprio ou por empresas terceirizadas, no intuito de gerar os relatórios ou demonstrações contábeis e financeiras úteis e relevantes, ou seja, com os respectivos custos que levaram para serem realizadas, para subsidiar a tomada de decisão que, no caso, a seleção de políticas públicas para o desenvolvimento municipal.

Segundo a Teoria Sistêmica, todo sistema está situado num entorno, ainda que se questione se o entorno é pré-existente ao sistema. Com isso, cada sistema se autorreproduz, com o qual se distingue de seu entorno. No entanto, o entorno permite a evolução do sistema, posto que, sem entorno prévio, não existiriam as organizações e conseqüentemente a elaboração de políticas públicas capazes de mitigar as deficiências sociais.

Nessa lógica, ressalta-se a ilustração na Figura 10, que se refere à integração do sistema de custos com os demais setores administrativos e operacionais dos órgãos públicos, enfatizando a presença da informação de custos em cada departamento e a metodologia de segregação dos dados no processo de entrada e saída da informação para a tomada de decisão.

Leila Márcia Elias
Josep Pont Vidal

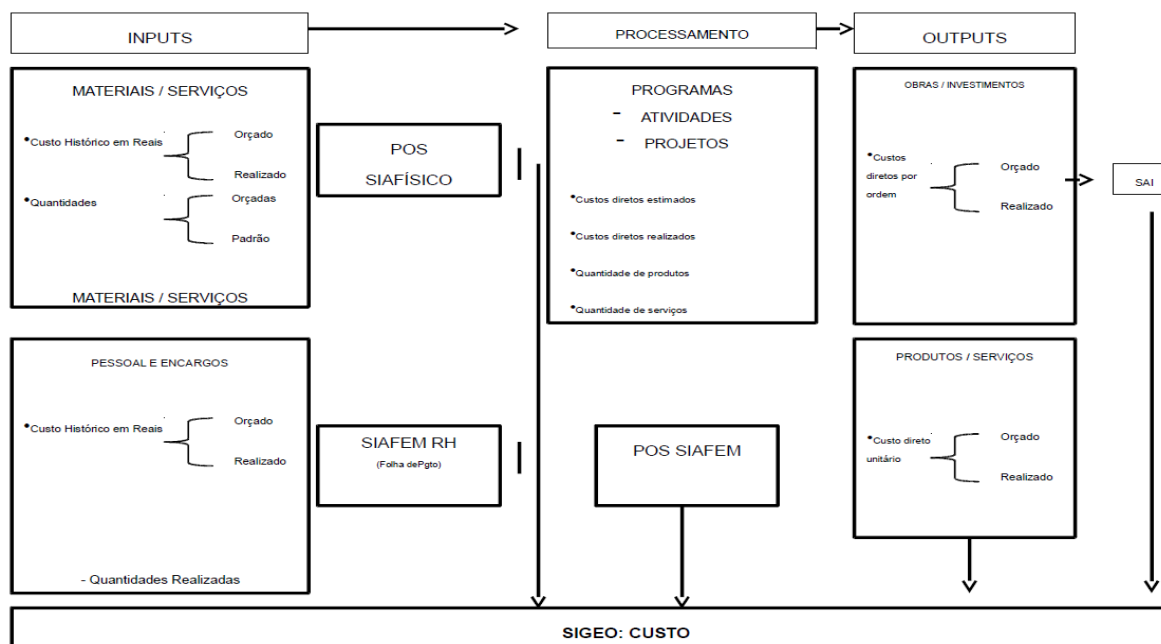


Figura 10. Modelo de integração de custos no setor público

Fonte: MACHADO, Nelson. Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2002.

Com a adoção do SICSP com este enfoque sistêmico, a probabilidade de que os recursos estimados sejam suficientes para a realização das Políticas Públicas é alta, uma vez que os programas, as atividades e as políticas públicas governamentais serão a base para a elaboração do orçamento público permitindo a avaliação desses recursos financeiros para custear novos projetos e programas.

Para os municípios localizados na Região Amazônica, essa mudança significa um grande avanço socioeconômico, uma vez que as cidades dessa localidade dependem exclusivamente das políticas públicas adotadas e dos recursos governamentais recebidos como forma de proporcionar o desenvolvimento da região.

5 LIMITES E POSSIBILIDADES DO MODELO SISTÊMICO DE SICSP PARA O DESENVOLVIMENTO MUNICIPAL

De acordo com Maltez (2004), apesar do Sistema de Custos proporcionar benefícios, existem restrições comportamentais e técnicas importantes que devem ser destacadas. Entre as comportamentais e culturais, compreendem: a ausência de cultura de custos no contexto organizacional, o nível elevado de burocracia, a resistência cultural pela existência de feudos; e o baixo interesse efetivo devido a aspectos de alternância do Poder Executivo.

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos

E as limitações técnicas, que consistem em: a fragilidade nos sistemas de controles internos, o ativo permanente das entidades públicas, principalmente o imobilizado, o período de competência, seguido pela contabilização da despesa pública baseia-se no exercício civil que coincide com o financeiro, os registros mensais são meramente financeiros; a contabilidade pública, na sua grande maioria, não contempla as despesas por centros de responsabilidade (departamentos); a inadequação entre a entrega do bem ou material e o seu efetivo consumo.

Quanto aos aspectos culturais, o desafio está no fortalecimento institucional das entidades do setor público municipal, assim como na retenção e qualificação do corpo administrativo das organizações públicas de forma a garantir o apoio necessário e a continuidade da adoção do Sistema de Custos. Em termos de atendimento aos requisitos legais, em especial a Lei Federal n. 4.320/64 e Lei Complementar n. 101/2000, o sistema atende à demanda por apurar os custos dos programas e das unidades administrativas.

Quanto aos aspectos técnicos, partindo da proposta de um modelo de integração de custos no setor público oriunda da tese “Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental” (Machado, 2002), constata-se a possibilidade de uma estrutura simplificada para a implantação do sistema de custos para qualquer ente da federação, utilizando os instrumentos administrativos e tecnológicos já existentes e em funcionamento. O modelo retrata um produto em construção, tendo uma estrutura flexível e possível de ser realizada, mas com muitas variáveis a serem superadas pela gestão, tais como técnicas, a exemplo da implantação de outros sistemas de informação para a gestão governamental, sem os quais a informação de custo não atingirá sua plenitude, e ainda, variáveis comportamentais e culturais.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse artigo apresentou um estudo sobre os modelos teóricos de Sistema Informação de Custos no Setor Público adotados atualmente sob uma lógica sistêmica. Os modelos analisados neste estudo apresentam similaridade em sua concepção sistêmica, no entanto, verifica-se que dispõem de sutis diferenças no que tange à obtenção e ao tratamento dos dados na geração de informação de custos,

Leila Márcia Elias

Josep Pont Vidal

uma vez que decorrem de propostas desenvolvidas para atender entidades pertencentes às esferas de governo distintas, os quais não possuem a mesma estrutura organizacional.

No governo federal, o SICSP está sendo adotado formalmente, inclusive com algumas entidades apresentando os relatórios, possibilitando o mapeamento e a composição dos custos em cada processo por cada unidade administrativa, consolidando os valores no processo de geração das informações de custos de forma tempestiva e fidedigna para a tomada de decisão e o controle social. Alguns Estados seguem o mesmo caminho da União, como Rio Grande do Sul, São Paulo e Santa Catarina, porém os municípios enfrentam dificuldades de cunho legal, técnico e sistêmico que precisam ser superadas.

Estas limitações afetam a gestão pública municipal, uma vez que não dispõem de informações de custos tempestivas e fidedignas, ou seja, de qualidade, para a tomada de decisão, repercutindo nos programas, nas atividades e nas políticas públicas, pois são estimados valores com base em propostas aprovadas em períodos passados e não no custo real que terão, e ainda, não permitindo a avaliação “custos versus benefícios” desses elementos, inibindo o desenvolvimento local.

Logo, a proposta de desenvolvimento gradual mostra-se coerente com a magnitude do desafio de implantar um sistema de custos na gestão pública municipal e permite que a mudança cultural necessária ao bom uso da informação de custo desenvolva-se a contento de permitir a ampliação do desenvolvimento do sistema.

Em relação aos municípios que se encontram distantes dos grandes centros urbanos, como os localizados na Região Amazônica, esta concepção sistêmica do SICSP permite um grande avanço socioeconômico, uma vez que garante o desenvolvimento de políticas públicas dentro da realidade local.

REFERÊNCIAS

ALLEYNE, P.; HUDAIB, M.; PIKE, R. **Towards a conceptual model of whistleblowing intentions among external auditors.** The British Accounting Review, v. 45, Issue 1, p. 10-23, March 2013.

Sistemas de Informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos

BERTALANFFY, L. V. **Teoria Geral dos Sistemas**. Fundamentos, desenvolvimento e aplicações. Trad. Francisco M. Guimarães. 7. ed. Petrópolis: Vozes, 2013.

BORGES, M. F. **Qualidade do gasto público municipal**: uma abordagem microrregional para o estado do Rio Grande do Sul. 2010. Dissertação (Mestrado em Economia). Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, n. 191-A, de 05 de outubro de 1988.

_____. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, de 05 de maio de 2000.

_____. Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 07 de fevereiro de 2001.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

BUDÄUS, D.; KÜPPER, W.; STREITFERDT, L. **Neues öffentliches Rechnungswesen**. Stand und Perspektiven. Wiesbaden: Springer/Gabler, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Plenário do CFC aprova primeiras NBCASPs**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=3443>> Acesso em: 20 mai. 2012.

COY, D.; DIXON, K. The public accountability index: crafting a parametric disclosure index for annual reports. **British Accounting Review**, v. 36 (1), p. 79–106, 2004.

CONFEDERAÇÃO Nacional de Municípios. **Nova Administração Pública**: Gestão Municipal e Tendências Contemporâneas. Brasília, 2008.

DANTAS, J. M. M. **Um modelo de custos aplicado ao setor público sob a visão da accountability**. Tese (Doutorado): Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2013.

DANTAS, J. M. M.; CROZATTI, J. Implantação do sistema de custos no Governo Federal: percepção da maturidade das setoriais de custos. **Cadernos Finanças Públicas**. Brasília, n. 14, p. 221-264, dez. 2014.

Leila Márcia Elias

Josep Pont Vidal

GUTHRIE, J.; RICCERI, F.; DUMA, J. Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting. **The British Accounting Review**, v. 44, Issue 2, p. 68-82, Jun. 2012.

HACKMANN, B. G. **Tipos de Pesquisa**. Disponível em: <http://www.faccat.br/download/pdf/posgraduacao/pic_2011/08_tipos_pesquisas_2011.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2016.

HEIDMANN, J. **Políticas Públicas e Desenvolvimento**. Brasília: UNB, 2006.

HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. (Orgs.). **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAUGHLIN, R. Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting. **The British Accounting Review**, v. 39, Issue 4, p. 271-289, December 2007.

LÜDER, K. **Tendencias y evolución de la Administración Pública en el mundo occidental: Búsqueda de una mayor eficacia. Una comparación internacional de las prácticas de contabilidad del sector público. Activos fijos, depreciación y emantenimiento**. Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1993.

LÜDER, K. The "Contingency Model" Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. In: BUSCHOR, E; SCHEDLER, K. (Eds). **Perspectives on Performance Measurement & Public Sector Accounting**. Bern: Paul Haupt Publisher, p. 1-15, 1994.

LÜDER, Klaus. Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade -Achievements and Problems. In: **8th Biennial CIGAR Conference: Innovations in Governmental Accounting**. Comparative International Government Accounting Research (CIGAR) y Universitat de València. Valencia. Junho. 2001.

LUHMANN, N. **Sistemas Sociais**. Lineamientos para uma teoria general. Barcelona: Anthropos Editorial, 1998.

LUHMANN, N. **Introdução à teoria dos sistemas**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011.

MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2002.

MACHADO, N.; DE HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, Rio de Janeiro, jul/ago. 2010. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/s0034-76122010000400003>>. Acesso em: 26 nov. 2016.

Sistemas de Informação de custos no setor

público: uma análise dos modelos sistêmicos

MALTEZ, E. **Implantação de Sistemas de Custos no Setor Público**: um caso real antes da Lei de Responsabilidade Fiscal, 2004. Disponível em: <<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/sistema/CGM/Apresenta%E7%E3o/artigos>>. Acesso em: 22 out. 2016.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao Setor Público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

MORTIGO, D.; SARAY, H. **Lo contable desde la perspectiva de la administración de lo público en el marco de la globalización**. Ponencia presentada al XIX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública - FENECOP. Medellín, Universidad de Antioquia, 2007.

NEU, D.; GRAHAM, C. Accounting Research and the Public Interest. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n. 5, p. 585-591, 2005.

PADOVESE, C. L. **Sistemas de informações contábeis**: fundamentos e análise. São Paulo: Atlas, 2004.

ROBERTS, F. M.; BETTNER, M. S.; HAKA, S. F.; WILLIAMS, J. R. **Contabilidad**: la base para las decisiones gerenciales. Mcgraw: Hill, 2001.

SECCHI, L. **Políticas Públicas**: conceitos, esquemas de análises, casos práticos. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

TOWE, Greg. Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers. **The British Accounting Review**, v. 25, Issue 1, p. 61-85, March 1993.

VIDAL, J. P. **Continuidade e mudança na gestão pública do estado do Pará**. São Paulo: Paco, 2011.

VIDAL, J. P. Pesquisa em teoria organizacional e administrativa: possibilidades e limites do paradigma comunicativo (Habermas) e sistêmico (Luhmann). Juiz de Fora: **Teoria e Cultura**, v. 9, n. 1, p. 56-73, jan./jul.2014.

VIDAL, J. P.; Duarte, R. Desafios de uma nova gestão pública para o desenvolvimento dos municípios do Pará. Belém: UFPANA/NAEA. **Novos Cadernos NAEA**, n. 2, p.171-196, 2011.

Artigo recebido em: Novembro/2017
Aceito em: Janeiro/2018