



Universidade de Brasília
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas
Departamento de Gestão de Políticas Públicas

THAINA CARVALHO SANTOS GUALBERTO

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: contribuições para a
tomada de decisão**

Brasília – DF

2020

THAINA CARVALHO SANTOS GUALBERTO

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: contribuições para a
tomada de decisão**

Monografia apresentada ao Departamento de
Gestão de Políticas Públicas como requisito
parcial à obtenção do título de Bacharel em
Gestão de Políticas Públicas.

Professor Orientador: Prof^a. Dr.^a Magda de Lima
Lúcio

Brasília – DF

2020

GG899c GUALBERTO , THAINA CARVALHO SANTOS
CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: contribuições para a tomada de
decisão / THAINA CARVALHO SANTOS GUALBERTO ; orientador
Magda de Lima Lucio. -- Brasília, 2020.
50 p.

Monografia (Graduação - Gestão de Políticas Públicas) --
Universidade de Brasília, 2020.

1. Governança. 2. Contabilidade de Custos. 3. SICGESP. I.
de Lima Lucio, Magda , orient. II. Título.

THAINA CARVALHO SANTOS GUALBERTO

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: contribuições para a tomada
de decisão**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho
de Conclusão do Curso de Gestão de Políticas Públicas da Universidade
de Brasília da aluna:

Thaina Carvalho Santos Gualberto

Prof^a. Dr.^a, Magda de Lima Lucio

Professora-Orientadora

Prof. Dr. José Marilson Martins

Dantas

Professor-Examinador 1

Brasília, 26 de novembro de 2020

Dedico este trabalho a minha família que sempre esteve ao meu lado. Sou eternamente grata!

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, que me deu forças ao longo desses anos de estudos. Aos avós e meu namorado, que me incentivaram nos momentos difíceis e compreenderam a minha ausência em momentos de estudo.

A minha orientadora Magda de Lima Lucio que me apresentou esse grande projeto e contribui na minha formação. Aos professores do Departamento de Gestão de Políticas Públicas, que me corrigiu, ensinou e que contribuiu no meu processo de formação profissional ao longo do curso.

Por fim, agradeço aos amigos que convivi ao longo desses anos de curso, que me incentivaram e que tiveram impacto na minha formação acadêmica.

“Gerenciamento é substituir músculos por pensamentos, folclore e superstição por conhecimento, e força por cooperação. ”

(Peter Drucker)

RESUMO

O gestor público municipal necessita de informações qualitativas para o processo de tomada de decisões. Assimilar todas as informações contábeis e financeiras como uma ferramenta para a tomada de decisão ainda é um desafio. Para melhorar esse processo, foi formulado um *infrasing* de gestão de custos denominado como SICGESP, que pode ser utilizado como esteio na tomada de decisão dos gestores. Por isso, o trabalho propõe averiguar em que medida o Sistema de Informações de Comunicação e Gestão para o Setor Público - SICGESP, influencia a tomada de decisão dos gestores municipais. Para isso, foi realizado um estudo de caso por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental. O estudo mostrou que o sistema de custos influencia positivamente na tomada de decisão através dos relatórios na medida em que as informações se tornam comparáveis de modo a visualizar as melhores e piores práticas.

Palavras-chave: Governança. Contabilidade de Custos. SICGESP.

ABSTRACT

The municipal public manager needs qualitative information for the decision-making process. Assimilating all accounting and financial information as a tool for decision making is still a challenge. To improve this process, a cost management infrasing called SICGESP was formulated, which can be used as a mainstay in managers' decision making. Therefore, the work proposes to investigate to what extent the Communication and Management Information System for the Public Sector - SICGESP, influences the decision making of municipal managers. For this, a case study was carried out through bibliographic and documentary research. The study showed that the cost system positively influences decision making through reports as the information becomes comparable in order to visualize the best and worst practices.

Keywords: Governance. Cost Accounting. SICGESP.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Elementos da Governança no Setor Público.....	22
Figura 2: Modelo Conceitual do SIC.....	27
Figura 3: Premissas do ambiente de informação de custos	29
Figura 4: Composição dos modelos que compõem o SICGESP.....	33
Figura 5: Representação do modelo do SICGESP	34
Figura 6: Relatório Gerencial.....	40
Figura 7: Relatório NSC	42
Figura 8: Medida de Avaliação	43

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1. REFERENCIAL TEÓRICO	17
1.1 Administração Pública Brasileira	17
1.2 Governança	19
1.3 Contabilidade de Custos no Setor Público	24
1.3.1 Desenvolvimento e Implementação do SIC	24
1.3.2. Modelo de informação de custo aplicado ao setor público	28
2. MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	31
2.1 Tipo e descrição geral da pesquisa	31
2.2 Caracterização dos instrumentos de pesquisa	31
2.3 Procedimentos de coleta e de análise de dados	31
3. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	33
3.1 Funcionamento do programa SICGESP	33
3.2 Procedimentos basilares da implantação do SICGESP nas prefeituras - licenciamento, transferência de know-how, implantação e implementação;	38
3.3 Elementos centrais utilizados pelo gestor na tomada de decisão, a partir das informações geradas pelo SICGESP.	39
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
5 REFERÊNCIAS	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANAO - *Australian National Audit Office*

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

ESAF - Escola de Administração Fazendária

FGV - Fundação Getúlio Vargas

IBCG - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

LRF-Lei de Responsabilidade Fiscal

NPM - *New Public Management*

NSC - Nível de Serviço Comparado

RECASP - Repositório de Custos Aplicado ao Setor Público

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIAPI - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SIC- Sistema de Inteligência de Contabilidade

SICGESP - Sistema Infrasing de Informação e Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público

SIGPlan – Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1. REFERENCIAL TEÓRICO	17
1.1 Contextualização da Administração Pública Brasileira	17
1.2 Governança	19
1.3 Contabilidade de Custos no Setor Público	24
1.3.1 Desenvolvimento e Implementação do SIC	24
1.3.2. Modelo de informação de custo aplicado ao setor público	28
2. MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	31
2.1 Tipo e descrição geral da pesquisa	31
2.2 Caracterização dos instrumentos de pesquisa	31
2.3 Procedimentos de coleta e de análise de dados	31
3. ANÁLISE DOS RESULTADOS	33
3.1 Funcionamento do programa	33
3.2 Procedimentos basilares da implantação do SICGESP nas prefeituras - licenciamento, transferência de know-how, implantação e implementação;	38
3.3 Elementos centrais utilizados pelo gestor na tomada de decisão, a partir das informações geradas pelo SICGESP.	39
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
5 REFERÊNCIAS	46

INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos, o Estado tem se empenhado em tornar o serviço público mais efetivo. Para esse alcance, alguns marcos foram cruciais para o controle e avaliação de gastos. Um deles foi a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece obrigatoriedade em implementar um sistema de custos nas organizações públicas: “além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. (BRASIL, 2000)

O controle de gastos e a mensuração do custo é um importante instrumento para administrar e tornar efetivo todo esforço estatal para a entrega de serviços. O cenário econômico brasileiro em diversos períodos não foi positivo, vivenciamos crises, endividamentos causando escassez de recursos públicos, situações de extrema pobreza e disparidade na distribuição de renda, reforçando a importância de implementar um sistema de custos.

A Universidade de Brasília como toda instituição de ensino, tem como missão institucional não só o fornecimento de conhecimento, mas também o de fomento à pesquisa. Nessas diretrizes, Dantas (2013) desenvolveu uma metodologia de governança que resultou no chamado Sistema de Informação de Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público - SICGESP.

O sistema é instrumento que fornece informações mais precisas e qualitativas das ações públicas no que tange seus gastos. O aparato converge as informações contábeis e financeiras como um esteio para a construção de um sistema de informação. Neste sentido, o sistema é uma política pública capaz de auxiliar os gestores municipais na tomada de decisão e na promoção da *accountability*.

A metodologia baseada no *Public Intelligence*, permite que atores de variadas instâncias se comuniquem para a tomada de decisão, “guardam-se as finalidades e ressaltam-se os objetivos pretendidos e explicitados nos planos de

governos apresentados pelos candidatos, que se transformam em planos, programas e políticas públicas ao serem eleitos”. (LÚCIO; DANTAS, 2018, p.98)

Neste sentido, a pesquisa se direciona aos efeitos depois da implementação do sistema, de modo a permitir a mensuração da ação na tomada de decisão dos atores que têm contato direto ao sistema.

O gestor público municipal precisa dispor de informações de boa qualidade para tomar decisões. No entanto, assimilar todas as informações contábeis e financeiras como um esteio para tomada de decisão ainda é um desafio. Neste sentido, o estudo tenta responder: **“Em que medida, a implantação do modelo Sistema de Informações de Comunicação e Gestão para o Setor Público - SICGESP, contribui para a tomada de decisão dos gestores que aderiram a esse modelo.”**

Objetivo geral

Averiguar em que medida o Sistema de Informações de Comunicação e Gestão para o Setor Público - SICGESP, influencia a tomada de decisão dos gestores municipais.

Objetivos Específicos

- Descrever o funcionamento do sistema;
- Apresentar os quatro procedimentos basilares da implantação do SICGESP nas prefeituras - licenciamento, transferência de know-how, implantação e implementação;
- Identificar os elementos centrais utilizados pelo gestor na tomada de decisão, a partir das informações geradas pelo SICGESP.

Justificativa

No contexto econômico e político do país, a sociedade demanda cada vez mais por transparência dos gastos públicos, informações qualificadas e compreensíveis capazes de demonstrar a verdadeira situação econômica do país. Dessa forma, se faz necessário um instrumento de governança capaz de expressar patrimônio público e todo seu custo, tanto para a sociedade como para quem está gerindo o recurso público.

O modelo gerencial redesenhou o papel do Estado, que preza cada vez mais por resultados. Neste aparato, o controle dos gastos públicos pondera na efetivação da ação, visto que os recursos são escassos, por isso, o equilíbrio fiscal é um desafio principalmente para os gestores municipais.

Menos desperdício e maior eficiência nos serviços prestados são elementos determinantes para o sucesso da ação. Para isso, os gestores têm que avistar as diversas alternativas de ações para a tomada de decisão. O gestor municipal aqui tratado, refere-se aos políticos eleitos por voto. Muitos desses, deparam-se com a inexperiência, tornando a gestão um desafio, consoante com a vasta informação, o problema público daquele município, o marco legal e pouco recurso para gastar.

Neste sentido, o SICGESP pode suprir as necessidades do gestor na medida em que fornece informações qualificadas sobre os recursos públicos disponíveis a ele, de modo mais acessível.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 Administração Pública Brasileira

Desde a chegada da família portuguesa no Brasil, a tentativa de copiar um modelo de administração em uma nação com cenário, dimensão, população, etnias distintas do modelo português, deixou heranças patrimonialistas em nossa cultura: “a análise da formação econômica brasileira mostra que uma das piores pragas da herança colonial portuguesa foi o sonho da segurança absoluta, que se entranhou profundamente na cultura social brasileira” (NASSIF, 1996).

A burocracia Weberiana foi implantada no Brasil em 1936. Com o intuito de substituir a administração patrimonialista, permitiu que nossa nação fosse reconhecida como democracia:

(...) a democracia só pode existir quando a sociedade civil, formada por cidadãos, distingue-se do Estado ao mesmo tempo em que o controla. Tornou-se assim necessário desenvolver um tipo de administração que partisse não apenas da clara distinção entre o público e o privado, mas também da separação entre o político e o administrador público. Surge assim a administração burocrática moderna, racional-legal. (BRESSER-PEREIRA, 1996)

O modelo burocrático significou avanços no modelo de administração. Não obstante, algumas disfunções como o alto custo dos serviços e vagarosidade no atendimento de demandas, sobreveio da não contemplação da eficiência:

Verificou-se que não garantia nem rapidez, nem boa qualidade nem custo baixo para os serviços prestados ao público. Na verdade, a administração burocrática é lenta, cara, auto-referida, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos. (BRESSER-PEREIRA, 1996)

Perante a insatisfação e ilegitimidade dos cidadãos ao modelo burocrático, viu-se a necessidade de adequar algumas diretrizes. Não há de se negar que a burocracia foi um modelo superior do modelo patrimonialista. Mesmo com falhas, ela contribuiu para a construção da reforma gerencial. Alguns princípios ainda são predominantes no modelo gerencial, como a estruturação de carreiras, formalização de documentos e a impessoalidade nas relações.

O Decreto-Lei 200 foi um importante instrumento de ação que deu aderência a racionalização dos custos e diminuição da rigidez burocrática. Essa norma institui princípios de planejamento, orçamento e controle de gastos na administração pública:

A proposta de reforma do aparelho do Estado parte da existência de quatro setores dentro do Estado: (1) o núcleo estratégico do Estado, (2) as atividades exclusivas de Estado, (3) os serviços não-exclusivos ou competitivos, e (4) a produção de bens e serviços para o mercado. (BRESSER-PEREIRA, 1996)

A Nova gestão ou *New Public Management*, de acordo com Hood e Jackson (1991), era constituída por três grupos de valores que dão razão ao sentido racional do modelo:

(i) grupo sigma — eficiência e alocação racional de recursos, limitação do desperdício, simplicidade e clareza; (ii) grupo theta — equidade, justiça, neutralidade, *accountability* e controle de abusos dos agentes (desonestidade, imperícia etc.); e (iii) grupo lambda: capacidade de resposta, resiliência sistêmica, flexibilidade, elasticidade. (apud SECCHI, 2009, p. 355)

Alguns valores do grupo Sigma, ressalta a relevância da racionalização de recursos como fonte de alcance da eficiência:

(i) Sistemas de controle de inventário '*just-in-time*' (que evitam amarrar recursos em armazenando o que não é atualmente necessário, empurrando o ônus do armazenamento acessível e entrega rápida aos fornecedores);
(ii) sistemas de recompensa de pagamento por resultados (que evitam pagar pelo que não está sendo entregue); e
(iii) 'administração de custos' administrativa (usando recursos com moderação para fornecer serviços de custo, durabilidade ou qualidade não superiores ao absolutamente necessário para uma tarefa definida, sem preocupação excessiva com 'externalidades'). (HOOD; JACKSON, 1998, grifo nosso)

Nesse contexto de mudança e expansão das funções econômicas estatais, o cerne da reforma se deu pela busca da eficiência, ou seja, otimizar recursos e mostrar resultados:

(...) A eficiência da administração pública - a necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário - torna-se então essencial. A reforma do aparelho do Estado passa a ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e

qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações. (BRASIL, 1995, p.15-16)

As denominadas novas institucionalidades, são órgãos que foram redesenhados e ganharam novas atribuições deste novo modelo, como o de controle e auditorias (LÚCIO et al., 2016).

Diante de todo o percurso da administração pública brasileira, a busca por resultados e eficiência, que são primazias do modelo gerencial, vão de encontro com a cultura de controle e planejamento trazidas para dentro das organizações. Mensurar os custos e torná-lo um instrumento de decisão, corrobora para uma gestão não só eficiente, mas também efetiva.

Em vista disso, neste capítulo serão apresentadas relações legais e teóricas dividindo-se em governança, seus princípios, elementos e funções, contabilidade de custos no setor público e sistema de informação de custos no setor público.

1.2 Governança

Ao decorrer das reformas da administração brasileira, foi visto que há uma busca por melhores formas de governar. A nova gestão pública ou a *New Public Management (NPM)* delineou novas práticas de gestão. Uma das novidades trazidas por esse modelo, concerne na aplicação de modelos de gestão do ambiente privado ao público. O foco passou-se a ser no cidadão, agora cliente, mudando a relação Estado e sociedade.

Um novo olhar foi dado a forma de administrar, e nesse modelo, a governança tem um papel fundamental quanto as novas funções estatais. A governança é um importante instrumento capaz de facilitar a conquista dos principais objetivos e metas governamentais, por isso, é indispensável a comunicação entre os diversos atores dos distintos níveis de governo.

Grandes marcos que contribuíram na implementação da governança foram o Decreto nº 83.740/79, o qual foi instituído o Programa Nacional de Desburocratização com o intuito de simplificar o trabalho nos órgãos públicos e o

Decreto nº 3.507/2000, que foi outra iniciativa estatal que definiu qualidade na prestação de serviço público.

Em 2005, por Decreto nº 5.378/05, foi criado o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA), por meio da desburocratização, para melhorar a qualidade dos serviços prestados aos cidadãos e promover a governança de modo a aumentar a capacidade do cumprimento da agenda de políticas públicas.

A governança tornou-se um instrumento que delineou mecanismos de participação no setor público no intuito de atender uma maior parcela da sociedade, relacionando o grande pluralismo político com recursos participativos. Esse mecanismo possibilitou a relação entre sociedade e governo de modo a não centralizar tão somente o poder a mão de políticos, possibilita o envolvimento dos cidadãos na construção de políticas públicas. (MATIAS-PEREIRA, 2010. p, 11)

A governança é uma ferramenta que envolve meios e processos para o alcance de metas e objetivos de modo eficaz. Vai muito além da gestão, é a junção de todo o plano e políticas estratégicas formuladas para o alcance de um objetivo.

O conceito de governança é compreendido como redes complexas que envolvem o contexto político e social. É o poder exercido dentro da administração com o propósito de promover o desenvolvimento, poder esse desempenhado por meio do controle, autoridade e administração. Desta forma, a governança é a distribuição de poder na sociedade e a governança corporativa no setor público engloba a organização da instituição, por meio de princípios. (BHATTA, 2003, p. 5-6)

Na década de 1990, o Banco Mundial definiu governança numa lógica de “bom governo”, ou seja, é a capacidade governamental de formular políticas, planejá-las e cumpri-las. De acordo com Sauerbronn (2014), esse tema distingue-se em três abordagens: governança corporativa, governança da rede de políticas públicas e governança global de desenvolvimento.

Segundo a Comissão sobre Governança Global (1996, p. 2), a definição de governança é entendida como “a totalidade das diversas maneiras pelas quais os indivíduos e as instituições, públicas e privadas, administram seus problemas

comuns”. No âmbito global, o conceito de governança são as relações intragovernamentais, abarcando não só os movimentos civis, mas também empresas multinacionais e os grandes mercados de capitais de plano global.

A governança não se restringe tão somente a aspectos gerenciais, mas também em “padrões de articulação e cooperação entre atores sociais e políticos e arranjos institucionais que coordenam e regulam transações dentro e através das fronteiras do sistema econômico”. (SANTOS, 1997, p. 341-342)

Com isso, observa-se que governança, de forma mais ampla, conecta as relações tanto governamentais como não-governamentais, até o mercado de capitais. Por isso, é de suma importância distinguir a governança governamental da corporativa.

Para o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2009, p. 19), a governança corporativa é a relação entre a maneira de dirigir uma empresa e o relacionamento entre setores da administração:

[...] o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade.

A governança corporativa envolve todo o aparato administrativo, de modo a alinhar interesses de vários setores, principalmente, a alta administração com a finalidade de valorizar e preservar a organização.

As principais atividades da governança corporativa, segundo Marques (2007) podem ser compreendidas como:

- Ação executiva – corresponde ao envolvimento em decisões executivas cruciais;
- Direção – Formulação de uma direção estratégica a pensando a longo prazo;
- Supervisão - Monitorização e vigilância da atuação da gerência; e

- *Accountability* – Reconhecimento das responsabilidades e deveres daqueles que legitimamente procuram pela responsabilidade.

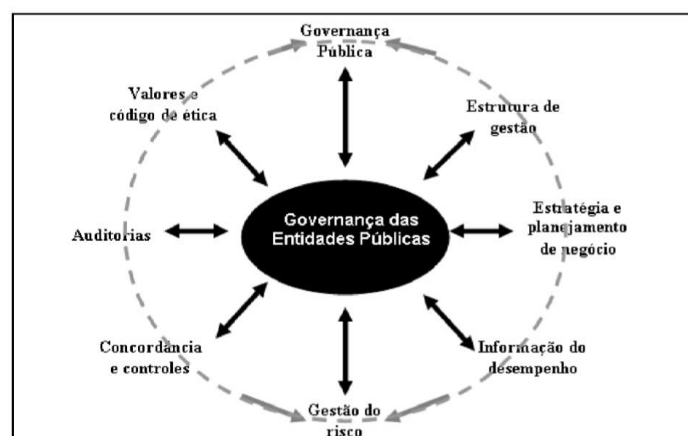
Esses quatro exercícios dão aderência ao funcionamento de uma boa governança. Ter um maior envolvimento nas ações implica no direcionamento de estratégias mais precisas para o alcance de alguma meta ou ação. A supervisão é necessária para entender se aquelas ações estão sendo encaminhadas de forma correta e a prestação de contas alinham a legitimidade e responsabilidade sob o uso de recursos, nas ações e nas decisões tomadas.

Por tanto, a governança corporativa não é só aquela inserida em organizações privadas. Esse tipo de governança, quando inserida no âmbito público, trata-se de estratégias para produzir ações eficazes geridas por princípios e recomendações denominadas como boas práticas de governança.

O *Australian National Audit Office* (ANAO) é uma importante agência, fundada em 1901, com o plano basilar o auxílio ao auditor para fiscalizar recursos públicos e suas atividades. Essa importante organização trouxe alguns trabalhos com referenciais sobre governança pública, trazendo contribuições a nível internacional de modo a auxiliar a construção do conceito de governança no Brasil.

A figura (1), representa a percepção do ANAO em relação aos elementos necessários para atingir a chamada “boa governança”. Essa denominação é a junção dos elementos de governança e quando implementados integradamente são capazes de atingirem melhores práticas:

Figura 1 : Elementos da Governança no Setor Público



Fonte: BENEDICTO et al., 2013

A imagem acima demonstra um ciclo que associa a governança pública com a necessidade da implementação de uma gestão de riscos em organizações públicas. A gestão de riscos tem a finalidade de controlar a organização para evitar possíveis ameaças e a governança pública são princípios e elementos que estabelecem boas práticas dentro da organização.

Já para Marques (2007), é possível identificar três elementos que tornam a governança mais efetiva, seja ela no âmbito público ou privado:

- . Uma clara identificação e articulação das definições de responsabilidade;
- . Uma compreensão real das relações existentes entre os stakeholders (partes interessadas) da organização e outros interesses para controlar os seus recursos e dividir resultados; e
- . Sustentação da gestão, particularmente do nível superior.

Barret (2003), destaca seis elementos que compõem a governança: Liderança, integridade e compromisso – Preconiza as qualidades pessoais dos funcionários; e a responsabilidade, transparência e integração - são principalmente frutos das estratégias e políticas.

É possível observar que os funcionários também farão parte da efetividade dos elementos, visto que ser uma pessoa íntegra e ética diminui vários riscos como corrupção e atos fraudulentos. A transparência juntamente com a responsabilidade reforça que todas as decisões têm um peso e terão que ser respondidas.

Segundo Marques (2007), existem alguns princípios para que a governança seja adequada no setor público:

Liderança - requer identificação de liderança desde a autoadministração até o órgão finalístico, de modo a definir responsabilidades e transparência na comunicação, para que se possa atribuir prioridades governamentais;

Compromisso - requer compromisso entre todos os participantes da administração para que todos os elementos da governança sejam implementados. Além de dar ênfase nos valores do órgão, gestão de riscos e relacionamento com a sociedade, mais uma vez, é reforçado a importância da comunicação entre as pessoas para que seja efetivo.

Integridade - esse princípio é relacionado com a honestidade de cada indivíduo, bem como seu profissionalismo que, por sua vez, influenciará diretamente sobre o processo de decisão, na qualidade e fidedignidade dos relatórios;

Responsabilidade (*accountability*) - em todas as articulações a responsabilidade deve estar presente entre os envolvidos, de maneira em que seja identificado o porquê, perante quem, e quando daquela ação.

Transparência - consiste em evidenciar a confiança no processo de tomada de decisão e nas ações, para que seja aberta e ampliada através da comunicação e da publicação de informações.

Integração - é o mais difícil dentre os princípios citados, consiste em garantir holisticamente que os princípios estão sendo integrados. Significa que os funcionários daquela organização devem entender de fato o que vem a ser a governança local as ações adotadas pela governança daquela unidade, de modo a contemplar as estratégias de ação, padrões de performance e as metas e objetivos.

Neste sentido, a governança deve ser implementada de maneira holística para que todos os elementos se integrem e tornem agregador na estrutura implantada.

1.3 Contabilidade de Custos no Setor Público

1.3.1 Desenvolvimento e Implementação do SIC

Ao decorrer da década de 60, a Administração Pública já estava caminhando para uma cultura de controle. Porém ainda havia dificuldades técnicas e conceituais que dificultavam a aplicação dos custos no setor público principalmente por ser um conceito definido na área privada, ou seja, era centrada a noção de lucro e para muitos autores não poderia ser adotado na contabilidade pública:

O ciclo ocorrido naquela década traz consigo argumentos que justificam a utilização dos instrumentos da gestão privada na gestão pública. Naquele contexto o Estado foi definido como um agente mediador do mercado, sendo as políticas públicas medidas de ajuste para a condução de um projeto econômico, sem considerar os déficits sociais e econômicos do país para com a maioria da população. (LÚCIO et al., 2014)

Para Martins (2008), custos é um gasto referente a produção de bens e execução de serviços. Alguns estudiosos denominam a contabilidade de custos

como contabilidade gerencial, pois o custo é um fator preponderante na tomada de decisão do gestor ou administrador.

Uma definição mais coerente ao de custos no setor público é o definido por Dantas (2014): "sacrifício de recurso decorrente do processo produtivo do setor público. Onde sacrifício é entendido como renúncia voluntária de um bem ou direito".

O Decreto-Lei nº 200/1967 já representava alguns avanços no aspecto de avaliação de gastos, mas, para a tomada de decisão, o gestor necessita de informações que o ajude a tornar a política pública eficiente sendo necessário então um sistema que ofereça informações tempestivas e padronizadas sobre o real valor orçamentário e patrimonial, o que ainda não existia.

Segundo Rezende et al. (2010), as principais proposições para a criação e implementação do sistema de custos resumia-se em melhorar o gasto no sentido de fazer um consumo mais qualitativo, de modo a evitar desperdícios, por meio de avaliação, transparência do gasto e controle das finanças públicas.

Para Labatut, et al. (2012), tecnologias visam adaptar "maneira de fazer as coisas", são relações concretas que constroem padrões que possibilitam desempenhos e inovações. Elas compõem três dimensões distintas: (I) técnico: estão relacionados com conhecimentos técnicos e materiais; (II) filosofia de gestão: são conceitos que envolvem competências e valores que embasam o objeto e objetivo que estruturam escopos racionais; e (III) modelo organizacional: delineiam o interior da organização como forma de divisão de tarefas, papéis e relações sociais dentro da organização.

Segundo Holanda et al. (2010), os primeiros passos para a construção do SIC foram baseados nas diretrizes teóricas defendidas na tese de Machado (2002) e no que tange implementação e metodologia do sistema foi defendida na tese de Holanda (2002).

A versão inicial foi homologada em 2010 conjecturado junto ao SIAFI e o SIAPE. O Tesouro Nacional teve um papel fundamental na criação do SIC para modelar o sistema relacionado ao ajuste contábil. Para a construção do sistema, houve espaço para discussão entre diversos atores e patrocinadores como a Escola

de Administração Fazendária (Esaf), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Getúlio Vargas (FGV), Instituto Social Íris e embaixada britânica no Brasil.

O então sistema de custos visa principalmente alinhar o planejamento estratégico com a apreciação da eficiência a respeito dos recursos utilizados pela administração, para não só contribuir para a tomada de decisão a nível gerencial, mas também para os usuários externos, trazendo uma maior legitimidade entre Estado e sociedade.

O sistema de apuração de custos é caracterizado como um sistema de informação capaz de mensurar o valor real dos recursos e patrimônio. Segundo Padoveze (2004), o Sistema de Informação é um conjunto agregado que segue uma sequência lógica de dados e tradução de informações.

Segundo Dantas (2013), o SIC é um sistema complexo que aborda quatro grupos distintos:

- (i) Contábeis e Orçamento – Agrupa os sistemas responsáveis pela contabilização do gasto da entidade, agregando de forma subsidiária os dados do orçamento;
- (ii) Planejamento – Agrupa os sistemas responsáveis pelo acompanhamento do planejamento orçamentário;
- (iii) Recursos Humanos – Agrupa as informações dos sistemas relacionados à gestão e controle do pagamento dos servidores;
- (iv) Administrativos/Operacionais – Agrupa os sistemas relacionados às atividades de controle administrativo e das operações.

O modelo conceitual adotado por Machado (2002), estrutura o sistema de informação de custos da seguinte forma:

Figura 2: Modelo Conceitual do SIC



Fonte: ESAF, 2014

De acordo com o Tesouro Nacional (2014), o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal – SIC, é um *Data Warehouse* que se extrai dados dos sistemas da Administração Pública Federal, como SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para gerar informações. A metodologia de apuração de custos aborda as seguintes premissas:

- Os sistemas estruturantes SIAFI, SIGPLAN e SIAPE não foram alterados para a inclusão de dados não existentes nestes sistemas;
- Foram considerados os dados da Administração Direta, Autarquias e Fundações que integram o sistema SIAPE;
- No caso dos dados de pessoal, o nível de detalhamento dos dados será restrito à menor unidade fornecida pelo sistema SIAPE, sem identificação do funcionário;
- Os dados para efeito de apropriação de custo, abrange somente servidores ativos. No entanto, os dados de inativos e pensionistas (aposentados e instituidor de pensão, respectivamente) foram carregados;
- Não foi adotada a sistemática de rateio de custos;
- Não foi contemplada solução que permita fazer alocação de custos; e
- O acesso ao sistema é autorizado conforme níveis de acesso e perfis específicos.

A partir dessa estrutura e metodologia, o modelo do SIC foi redesenhado dando origem ao SICGESP, que aborda o modelo conceitual, legal e operacional.

1.3.2. Modelo de informação de custo aplicado ao setor público

O SICGESP é um esforço baseado na tese do Professor José Marilson Martins Dantas denominada: “Um Modelo De Custos Aplicado Ao Setor Público Sob A Visão Da Accountability”, resultando em um software e um repositório de relatórios denominado: “Repositório de Relatório de Custos Aplicados ao Setor Público” (RECASP), baseado na metodologia de *Public Intelligence* criado por Lucio e Dantas (2018).

O intuito da pesquisa de Lucio e Dantas (2018) foi inserir as principais variáveis de mensuração trazidas da contabilidade de custos e inseri-las em um modelo capaz de trazer a transparências nas informações e aumentar o nível de *accountability*.

O modelo proposto, segundo Dantas (2013, p. 106), deve seguir um parâmetro legal e respeitar algumas restrições: restrição legal, restrição conceitual e restrição operacional.

A restrição legal concerne em respeitar a legislação vigente. Primeiramente o princípio da legalidade, conforme o inciso II do artigo 5º da Constituição Federal. Esse princípio consiste da não obrigação de fazer ou deixar de fazer algo a não ser em virtude da lei. A aplicação em um indivíduo e para a administração pública são distintas, isto é, a administração só pode fazer o que está permitido em lei.

Segundo Dantas (2013), a relação do gestor público com esse princípio se dá na obrigação de cumprir somente o que a lei permite. Desta feita, o gestor deverá cumprir a legislação que rege a administração: princípios fundamentais do Planejamento, Coordenação, Descentralização, Delegação de competência e Controle.

Com base nessas proposições, o Decreto lei 200/67, trouxe em seu corpo a obrigação de estabelecer medidas que busquem a eficiência por meio da utilização consciente dos recursos públicos:

Art. 95. O Poder Executivo promoverá as medidas necessárias à verificação da produtividade do pessoal a ser empregado em quaisquer atividades da Administração Direta ou de

autarquia, visando a colocá-la em níveis de competição com a atividade privada ou a evitar custos injustificáveis de operação, podendo, por via de decreto executivo ou medidas administrativas, adotar as soluções adequadas, inclusive a eliminação de exigências de pessoal superiores às indicadas pelos critérios de produtividade e rentabilidade.

No que tange a base conceitual, Dantas (2013, p. 22) afirma que devem ser estabelecidas algumas premissas que orientam esse modelo:

Figura 3: Premissas do ambiente de informação de custos

- ▶ 1 – Todas as informações estão disponíveis a todos os usuários internos e externos.
- ▶ 2 – Todos os usuários conhecem o valor econômico do ativo utilizado.
- ▶ 3 – A instituição atende a um desejo ou necessidade da sociedade oferecendo um produto.

Fonte: Dantas, 2013

Quando são respeitadas essas proposições, reafirma-se a obediência ao modelo legal: o cumprimento dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme a Constituição Federal no artigo 37.

O sistema de custo deve revelar informações correspondentes a aplicação dos custos de determinada estrutura de modo a reconhecer, processar, armazenar, demonstrar e divulgar a estrutura de custos do setor público à sociedade (DANTAS, 2013, p. 104).

As informações contábeis devem ser úteis para seus usuários para auxiliar na previsão de eventos futuros e ajudar na avaliação de eventos passados e assim auxiliar a na tomada de decisões.

Para que as informações sejam divulgadas e cumpram com o proposto, são atribuídas duas “qualidades” essenciais trazidas da contabilidade, de acordo com a Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T 16.11 a fidedignidade e comparabilidade:

Fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;

Comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa; **(CFC, 2011B)**

São características qualitativas fundamentais da informação contábil que influenciam a tomada de decisão, primeiro porque traz informações verdadeiras livres de erros dando veracidade aos dados e segundo que uma informação real permite a comparabilidade entre informações de modo analisar o comportamento ao decorrer do tempo e entre as diversas unidades.

Quanto a restrição operacional, consiste na instrumentalização do modelo teórico, com base na Lei nº 12.527/2011, Lei de Acesso a Informação, que determina a publicação das informações de registros o que inclui a aplicação dos recursos e as informações relativas a custos.

2. MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

2.1 Tipo e descrição geral da pesquisa

Para responder os objetivos propostos foi necessário realizar uma pesquisa de cunho qualitativo. Segundo Godoy (1995), classifica-se uma pesquisa como qualitativa quando deseja-se compreender determinado contexto com a análise de dados.

A pesquisa pode ser classificada como descritiva pois dedica-se ao detalhamento de determinados fenômenos através da coleta de dados para que seja entendido toda sua complexidade. (GODOY, 1995)

Quanto a abordagem, foi definido um estudo de caso na medida que tem a intenção de identificar como o sistema influencia na tomada de decisão, por isso, é classificada como pesquisa descritiva, pois é caracterizada pela exposição de determinada característica, população ou fenômeno que também pode estabelecer correlação entre as variáveis. (VERGARA, 2007, p. 47).

2.2 Caracterização dos instrumentos de pesquisa

Os instrumentos de pesquisa são compostos por diversas técnicas para o alcance dos objetivos. De acordo com Freitas e Jabbour (2011, p. 16), as principais técnicas são: entrevistas, consulta a arquivos, observação, conversas informais e artefatos físicos.

No presente trabalho, foi utilizado como instrumento de pesquisa a consulta a documentos e pesquisas científicas com fontes secundárias, e conversas informais junto aqueles que estão à frente da implementação e implantação do sistema.

2.3 Procedimentos de coleta e de análise de dados

Quanto ao procedimento de coleta de dados foi realizado uma pesquisa bibliográfica e documental. Para responder o objetivo geral de identificar como o gestor toma sua decisão com base as informações do sistema, foram utilizadas fontes secundárias como relatório técnico e fontes científicas:

São considerados "primários" quando produzidos por pessoas que vivenciaram diretamente o evento que está sendo estudado, ou "secundários", quando coletados por pessoas que

não estavam presentes por ocasião da sua ocorrência. (GODOY, 1995)

Para a descrição do programa, foi utilizado a tese de Dantas (2013), que corresponde a pesquisa que originou a metodologia, por tanto, todos os elementos e a construção do sistema estão expostos no documento.

Para apresentar os quatro procedimentos basilares da implantação do SICGESP, foi utilizado a tese de Dantas (2013), o relatório técnico de Lucio e Dantas (2020, no prelo). Para identificar os elementos que ponderam na tomada de decisão, foi utilizado novamente o relatório técnico de Lucio e Dantas (2020, no prelo).

Quanto a análise de dados, foi realizado uma análise de conteúdo em que foi elencado todos os achados de pesquisa de modo a compreender a dinâmica do sistema através de suas variáveis na tomada de decisão.

3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

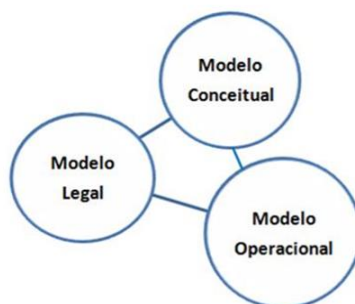
3.1 Funcionamento do programa SICGESP

Com o intuito de construir um sistema aderente a legislação vigente e todo aparato orçamentário, a partir de pesquisas acadêmicas de Dantas (2013), foi formulado o SICGESP. O objetivo principal do programa é o de aprimorar a tomada de decisão com o fornecimento de informação que permita uma maior transparência entre os entes da federação. Segundo Dantas (2014), o programa é composto por:

- SICGESP – É a junção do modelo operacional de Infrasig de custos com a aplicação do modelo teórico/ conceitual elaborado por Dantas (2013), de modo a gerar o Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público-RCASP;
- RCASP – o Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público é o resultado da aplicação do modelo teórico/conceitual, em que se materializa as informações de custos.
- RECASP – É consolidação das informações geradas pelo RCASP, para a divulgação, os relatórios são desenhados com base na Metodologia “Gestão Pública para o Desenvolvimento - Instrumentos e Sócio Tecnologias para Governos” – GPDes. A Metodologia GPDes é baseado em *Public Intelligence*.

O SICGESP recebe dados advindos de outros sistemas da Administração Pública, por isso, é denominado de “*infrasig*”. Esse termo refere-se a sistemas internos de informações de cunho gerenciais. O sistema aqui estudado é composto por modelos que dão aderência a sua operacionalidade, conforme a figura abaixo:

Figura 4: Composição dos modelos que compõem o SICGESP



Fonte: Dantas, 2013

O modelo conceitual é junção de todas as variáveis de custos que farão parte do armazenamento de informação, de modo a permitir a comparabilidade. Entre os conceitos expostos pelo autor está o de custos: é o sacrifício resultante do processo produtivo governamental. (DANTAS, 2013)

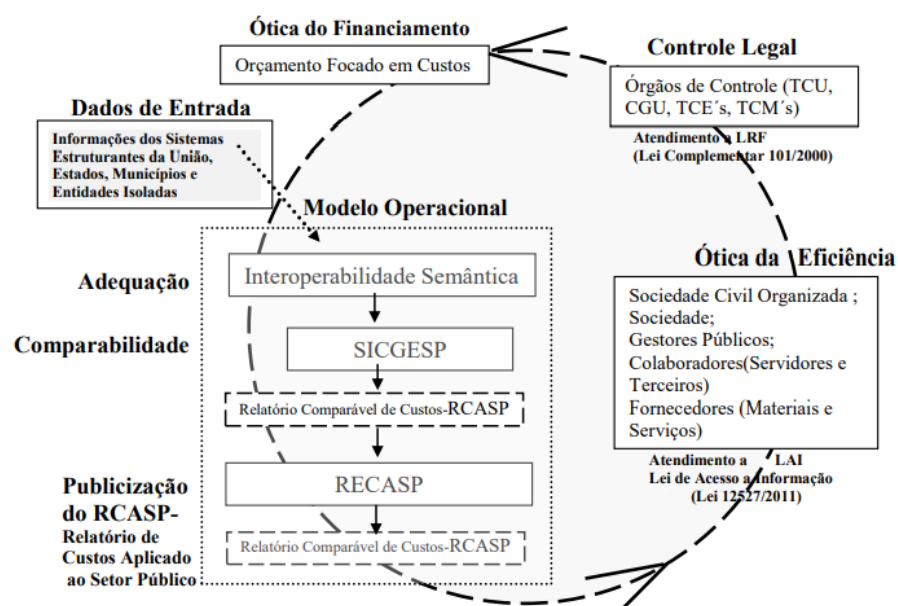
A relação de dois elementos trazidos da contabilidade, traz consistência ao modelo conceitual: a comparabilidade e a fidedignidade. A comparabilidade permite com que seja medido o consumo, já a fidedignidade refere-se à exibição do custo de fato consumido.

O custo comparável proporciona a mensuração das atividades de modo mais detalhado, uma vez que as informações decorrentes do sistema instauram de forma condensada um modelo de avaliação sistêmico para o setor público.

O modelo legal diz respeito a concordância com os parâmetros legais que regulamentam a Administração Pública e o modelo operacional incorpora o modelo teórico/conceitual. Ele fornece informações qualitativas de custos aplicado ao setor público.

Segundo Dantas (2013), a junção dos três modelos integra o sistema, sendo o modelo operacional o software que configura o modelo conceitual e processa informações resultantes do sistema vigente das organizações públicas:

Figura 5: Representação do modelo do SICGESP



Fonte: Dantas, 2013

Na figura (5), observamos que o modelo operacional é formado pela Interoperabilidade Semântica, que engloba o SICGESP, RCASP e RECASP. Essa camada consiste no recebimento de dados externos estruturantes da Administração Pública. Esses dados são elencados dentro do sistema, o que resulta em informações úteis e comparáveis.

Segundo Dantas (2014), às informações advindas do sistema público, que alimentam o SICGESP possuem quatro distinções:

Contábeis e Orçamento – Agrupa os sistemas responsáveis pela contabilização do gasto da entidade, agregando de forma subsidiária os dados do orçamento;

Planejamento – Agrupa os sistemas responsáveis pelo acompanhamento do planejamento orçamentário;

Recursos Humanos – Agrupa as informações dos sistemas relacionados à gestão e controle do pagamento dos servidores;

Administrativos/Operacionais – Agrupa os sistemas relacionados às atividades de controle administrativo e das operações.

A junção desses pilares dará base para a geração de informação do sistema. É importante ressaltar que o software estrutura as informações advindas de outros sistemas utilizados na organização, de tal maneira que permita a mensuração dos custos e sua comparação. Os custos trazidos de outros sistemas de dados são de recursos que foram efetivamente gastos, ou seja, o que foi liquidado e pago ao decorrer da execução das atividades.

A implementação e a comunicação entre os diversos níveis hierárquicos permitem a troca de informações entre os atores governamentais e principalmente aos órgãos de controle e os tomadores de decisão:

O Sistema é um grande instrumento de mediação a permitir a efetiva realização da missão instituída constitucionalmente para as instituições públicas por meio de políticas, programas e demais ações aprovadas pelo sufrágio universal na figura das chapas eleitas. Aprimorando os procedimentos da gestão pública com base em informações tempestivas e auditáveis (DANTAS, 2014)

Dantas (2014), recomenda a interação entre a própria organização para que exista uma melhor escolha da utilização daquele recurso de maneira que o sistema consiga expressar a realidade do custo: “importante é que o sistema de custo deve

propiciar o envolvimento de toda a organização, pois a decisão de fazer uso dos recursos é definida pela base da organização”.

A partir das informações geradas pelo SICGESP, são gerados relatórios para a análise dos dados elencados no sistema. Os relatórios partem dos princípios da metodologia “Gestão Pública para o Desenvolvimento - Instrumentos e Sócio Tecnologias para Governos” – GPDes, baseado em *Public Intelligence*.

O objetivo dos relatórios, segundo Lucio e Dantas (2020, no prelo), é de produzir informações auditáveis que possam ser exportadas para o repositório e serem utilizadas pelos órgãos reguladores.

O sistema disponibiliza dois relatórios de evidências auditáveis para Gestão e Governança: o Relatório Gerencial e o Relatório Nível de Serviço Comparado - NSC, também denominado RCASP. Dantas (2013), desenvolveu um modelo de relatório que seja de fácil compreensão, pois se trata de informações do Governo Federal, governos estaduais e municipais, por isso, devem-se diminuir o máximo de treinamentos referente ao sistema:

A forma de apresentação do relatório será a mesma para todos os gestores, visto oferecer a informação de custos comparável, no entanto, as decisões tomadas pelos gestores em níveis hierárquicos diferentes terão escopo e abrangência variados, respeitando o nível do gestor na hierarquia do setor público, podendo situar-se no escopo estratégico, tático ou operacional.

Consiste em um método que abrange de forma mais efetiva as informações que o gestor necessita para a tomada de decisão de forma a fornecer acesso de boa qualidade das legislações aplicáveis à Administração Pública como: LDO, LOA E PPA. (LUCIO E DANTAS, 2020, no prelo).

A metodologia é um produto do Laboratório de Inteligência Pública e está registrado no Diretório de Grupos de Pesquisa do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq).

Neste sentido, é importante descrever essa metodologia pois os relatórios gerados pelo SICGESP que farão parte da tomada de decisão dos gestores, possuem princípios e premissas baseados nesse arcabouço. De acordo com Lúcio e Dantas (2020, no prelo), as premissas da metodologia GPDes são:

- Preparar o ambiente organizacional para criação e implementação de tecnologias e instrumentos de gestão propícios ao desenvolvimento e implementação de inovação, propiciando a modernização do Estado;
- Desenvolver ferramentas e tecnologias de gestão com potencial de incidência sobre projetos de desenvolvimento nacional, regional e local;
- Desenvolver capacidades organizacionais de coordenação, articulação e integração com vistas à formação de gestores sob o ponto de vista da transversalidade e intersetorialidade nos procedimentos e processos que envolvem a gestão pública.
- Desenvolver capacidades organizacionais de coletar, organizar, analisar e compartilhar grande volume de informações e dados, por meio de ferramentas tecnológicas, com vistas a dar suporte a gestores públicos em todos os níveis federativos e nos diferentes tipos de instituições públicas;
- Vincular o desenvolvimento tecnológico à finalidade institucional propiciando alternativas que induzam o aumento da eficiência e efetividade das organizações públicas, bem como sua modernização.

Observa-se que as premissas da metodologia baseada em *Public Intelligence* consistem num conjunto de diretrizes para desenvolvimento de tecnologias de gestão. Vai muito além de uma mera ferramenta, desenvolve capacidades organizacionais de gestão, de modo a promover a intersetorialidade e a transversalidade entre os diversos poderes.

Os princípios para a implementação da metodologia em tecnologias de gestão, segundo Lúcio e Dantas (2020, no prelo), são:

- Estado se diferencia das demais instituições ou organizações por realizar direitos na forma de serviços (LUCIO, 2007; LUCIO et. al., 2014);
- diante da complexidade de sua missão e funções constitucionais, o Estado deve apoiar-se em ações coordenadas, articuladas e integradas, implementando a transversalidade, considerando o equilíbrio e autonomia entre os Poderes da República e suas especificidades institucionais;
- projeto de desenvolvimento deve prever instrumentos, tecnologias, dispositivos e artefatos que sejam capazes de estruturar propostas e executá-las, tendo como base a tecnopoliticidade;
- considera as capacidades estatais já existentes, fortalecendo-as ou ampliando-as de acordo com o desafio a ser enfrentado.

Os fundamentos que tangem a metodologia consistem numa adequação do sistema em diferentes cenários no âmbito estatal, ou seja, adequam-se em

diferentes níveis de governo de modo a permitir articulação intersetorial, o que faz promover uma melhor capacidade em realizar o serviço público, bem como uma melhor comunicação.

As informações trazidas nos relatórios são instrumentos que disseminam a governança ao promover uma melhor adequação dos gastos as normas vigentes, estimular melhores práticas de gestão e ao incentivar a articulação entre os atores além da publicização das informações, tornando o gasto transparente parente aos usuários da informação, ou seja, atende a Lei de Acesso à Informação (lei 12.527/2011).

3.2 Procedimentos basilares da implantação do SICGESP nas prefeituras - licenciamento, transferência de know-how, implantação e implementação

O sistema é uma inovação registrada no Núcleo de Inovação Tecnológica da Universidade de Brasília, sendo propriedade intelectual da UnB, e que pode ser licenciado nas três esferas de governo. Além do software, há um *know-how* registrado como: “Práticas de *accountability* e governança para utilização de informação de custos para o Setor Público”.

O programa atualmente está sendo implementado em algumas universidades federais, municípios e hospitais universitários. Para o órgão ou prefeitura interessada em implantar o programa, o primeiro passo é obter o licenciamento junto ao Núcleo de Inovação Tecnológica - CDT.

Para a implantação do programa é necessário identificar os recursos disponíveis para aquela prefeitura ou órgão. Outros dados que devem ser identificados também são: a força de trabalho e os custos, ou seja, o que foi utilizado para a execução das atividades.

A segunda fase da implantação consiste na capacitação da alta administração sobre o sistema, seu modelo e também uma forma diferente de interpretar os dados contábeis e financeiros do sistema. Essa capacitação é

repassada pelo grupo que recebeu o *know-how*, de forma breve, já que o sistema permite a compreensão sem necessitar de muito aprofundamento.

Para melhor identificação dos elementos, os gestores devem preencher alguns dados sobre a organização como o quantitativo de servidores e os setores daquela instituição, os quais preencherão as colunas de “insumo, material ou estrutura”. Essas informações vão compor o Relatório Gerencial, que possui informações contábeis.

Para a implementação do relatório de Nível de Serviço Comparado - NSC, segundo Lucio e Dantas (2020, no prelo), demanda um tempo maior, pois ele é estruturado através das informações mensais, para o gestor visualizar a coerência dos gastos. Por isso, ele deve ser implementado gradualmente, de forma Top-Down, de acordo com cada nível daquela instituição.

O NSC é um importante instrumento na fase de implementação pois será ele o responsável por comparar as atividades e serviço de modo a permitir a interpretação dos dados. Para essa interpretação, é identificado o produto principal daquele órgão e as unidades vinculados a ela. Exemplo: licenciamento de uma universidade federal o principal foco se dá nos alunos matriculados, que serão os produtos principais.

Por fim, observa-se que o sistema é implementado de forma gradual sendo a primeira etapa dedutiva, alimentado por dados de outros sistemas e a segunda etapa indutiva, a partir de informações já constantes no sistema por meio do *infrasis*.

3.3 Elementos centrais utilizados pelo gestor na tomada de decisão, a partir das informações geradas pelo SICGESP

O SICGESP é um importante instrumento dentro da gestão, pois uniformiza as informações tornando-as compreensíveis. Através das estruturas trazidas pelo SICGESP há vários elementos que o gestor pode usufruir para tomar decisão. Sabe-se que as informações geradas pelo sistema são estruturadas em forma de relatórios. Serão por meio deles que o gestor analisará seus gastos.

O primeiro relatório, o gerencial, é gerado a partir de informações contábeis. Nele incluem dados sobre folha de pagamento e de contabilidade. Sua função é evidenciar os custos de modo a permitir que o gestor identifique como eles estão sendo alocados de acordo com o gasto de cada unidade, por isso, há colunas que podemos identificar o custo individual de cada setor e o custo acumulado, que será aquele setor que abarca outros subsetores. (LUCIO, 2020, no prelo)

Os dados são gerados mensalmente e além de identificar o custo individual e acumulado, o programa mostra quais as características daqueles gastos:

Figura 6: Relatório Gerencial

SICGESP - Infringir de Informação e Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público				2.074,93	R\$ 2.074,93	R\$ 2.074,93
-- SEC DE DES. SOCIAL-CONSELHO TUTELAR-FPM	-	-	11.111,06	-	R\$ 11.111,06	R\$ 11.111,06
-- SEC DESENVOLVIMENTO SOCIAL-COM-FMAS	-	-	11.956,20	-	R\$ 11.956,20	R\$ 11.956,20
-- SEC. DE ESPORTE E LAZER - COM - FPM	-	-	8.561,60	-	R\$ 8.561,60	R\$ 8.561,60
-- CULTURA, TURISMO E DES ECONOMICO-COM-FPM	10.190,85	23.072,95	10.323,00	-	R\$ 43.586,80	R\$ 43.586,80
SEC MUN DE EDUC DE REMIGIO	-	-	129.555,88	-	R\$ 129.555,88	R\$ 1.516.806,40
-- CRECHE JOSE PASSOS DA COSTA	-	-	49.272,67	-	R\$ 49.272,67	R\$ 49.272,67
-- CRECHE MUNICIPAL PROFESSORA SOCORRO DE FATIMA CAVALCANTI VIA	-	-	44.342,65	-	R\$ 44.342,65	R\$ 44.342,65
-- CRECHE OLIVIA BRONZEADO	-	-	46.265,93	-	R\$ 46.265,93	R\$ 46.265,93
-- CRECHE PRE-ESCOLA WILSON P DOS SANTOS	-	-	33.551,10	-	R\$ 33.551,10	R\$ 33.551,10
-- EMEF ANTONIO CARNEIRO FILHO	-	-	47.519,01	-	R\$ 47.519,01	R\$ 47.519,01
-- EMEF BALTASAR N DE CARVALHO	-	-	7.914,57	-	R\$ 7.914,57	R\$ 7.914,57
-- EMEF CIRO DIAS	-	-	4.824,50	-	R\$ 4.824,50	R\$ 4.824,50
-- EMEF ESTANISLAU ELOY	-	-	157.063,76	-	R\$ 157.063,76	R\$ 157.063,76
-- EMEF JOSE CAZUZA FREIRE	-	-	9.803,93	-	R\$ 9.803,93	R\$ 9.803,93
-- EMEF JOSE DELFINO DE SOUTO	-	-	14.199,76	-	R\$ 14.199,76	R\$ 14.199,76
-- EMEF MARIA BATISTA DE LIMA	-	-	21.285,96	-	R\$ 21.285,96	R\$ 21.285,96
-- EMEF PAULO FREIRE	-	-	33.624,97	-	R\$ 33.624,97	R\$ 33.624,97
-- EMEF PEDRO B FILHO	-	-	14.385,95	-	R\$ 14.385,95	R\$ 14.385,95
-- EMEF PROFA GERCINA E FREIRE	-	-	122.180,03	-	R\$ 122.180,03	R\$ 122.180,03
-- EMEF PROFA MARGARIDA A SANTO	-	-	37.097,80	-	R\$ 37.097,80	R\$ 37.097,80
-- EMEF SAULO MAIA	-	-	5.891,20	-	R\$ 5.891,20	R\$ 5.891,20
-- EMEF SEVERINO BRONZEADO	-	-	16.892,93	-	R\$ 16.892,93	R\$ 16.892,93
-- EMEF SEVERINO TEIXEIRA BRITO LIRA	-	-	4.394,40	-	R\$ 4.394,40	R\$ 4.394,40
-- ESC MUL ENS FUND ELIZIO CLEMENTINO	-	-	19.959,57	-	R\$ 19.959,57	R\$ 19.959,57
-- ESC MUL ENS FUND JULIA VITORIO	-	-	45.244,73	-	R\$ 45.244,73	R\$ 45.244,73
-- ESC MUL ENS FUND MANOEL JOCA	-	-	12.994,69	-	R\$ 12.994,69	R\$ 12.994,69
-- SEC. DE EDUCACAO - COMISSONADO - FPM	-	-	18.565,34	-	R\$ 18.565,34	R\$ 18.565,34
-- SEC EDUC - PESSOAL APOIO/EFET-FUNDEB 40%	-	-	2.295,40	-	R\$ 2.295,40	R\$ 2.295,40
-- SECRETARIA DE EDUCACAO/EFET-MDE	-	-	4.346,24	-	R\$ 4.346,24	R\$ 4.346,24
-- SEC. EDUCACAO REGENTES DE ENSINO-MDE	-	-	2.757,38	-	R\$ 2.757,38	R\$ 2.757,38
-- SEC. EDUCACAO PROFESSORES-MDE	-	-	2.206,64	-	R\$ 2.206,64	R\$ 2.206,64
-- SEC DE EDUC - CEDIDOS A OUTRO ORGAO - FPM	-	-	5.295,28	-	R\$ 5.295,28	R\$ 5.295,28
-- SEC. EDUCACAO EFETIVO/COMISSONADO-FPM	270.245,83	156.838,33	155.989,97	-	R\$ 583.074,13	R\$ 583.074,13
Total:	R\$ 656.976,32	R\$ 787.974,84	R\$ 2.047.486,00	-	R\$ 3.492.437,16	III

Fonte: Lucio e Dantas, 2020, no prelo

Na figura acima, vemos dados sobre a Prefeitura de Remígio e alguns órgãos que estão sob sua supervisão. Ao observar o tópico da Secretaria Municipal de Educação de Remígio, nos tópicos abaixo o gestor pode identificar quais são as escolas e creches que estão sob administração desta secretaria e qual o custo de cada uma.

Observando a figura (6), podemos observar que há seis colunas. Cada coluna possui uma variável, que significa:

i. **f:t => M** - refere-se à segunda coluna. Nela o gestor pode identificar o custo relacionado a material;

ii. **f:i => I** - refere-se a terceira coluna. Nela o gestor pode visualizar o custo referente a insumos - como, por exemplo, serviços de terceiros, água, energia etc;

iii. **f:i => L** - refere-se a quarta coluna. Nela o gestor pode visualizar a função diz respeito ao Labor, isto é, a mão de obra;

iv. **f:t => E** - refere-se a quinta coluna. Nela o gestor pode visualizar os custos referente à estrutura - depreciação, amortização e exaustão;

v. **Custo Individual** refere-se a penúltima coluna. Refere-se ao custo de cada unidade na estrutura da entidade;

vi. **Custo Acumulado** - trata-se dos custos da unidade, em conjunto com o custo dos seus órgãos hierarquicamente inferiores.

Desse modo, o gestor pode visualizar todos os órgãos e setores que estão sob sua supervisão e tirar conclusões sobre onde investir, qual unidade está sendo mais custeada, além de observar os gastos mensais de acordo com cada variável.

O Relatório Nível de Serviço Comparado - NSC é o segundo relatório em que é validado com as informações do primeiro relatório. É uma medida geral de avaliação, não se enquadrando como um indicador. O intuito da demonstração é comparar e identificar como os custos se comportam e observar se foram efetivos.

Nesse relatório podemos observar os custos de cada estrutura ou setor vinculados à organização. Se for uma prefeitura, por exemplo, podemos notar duas escolas de mesmo nível, analisar o custo de cada uma e examinar qual está sendo mais custeada.

O relatório é composto com informação de custos com material, insumos, labor e com a estrutura:

Material - tudo que foi consumido na forma de material de expediente; Insumo - todos os contratos sejam ele de terceiros ou de outra espécie; Labor- toda força de trabalho permanente; Estrutura - apresenta a depreciação patrimonial (LUCIO; DANTAS, 2020, no prelo)

A diferença desse relatório para o relatório gerencial está na mensuração da produtividade dos setores ou unidades:

Figura 7: Relatório NSC

SEC MUN DE EDUC DE REMIGIO			Não Informado	128.748,77	128.748,77
-- CRECHE JOSE PASSOS DA COSTA	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	46.263,44	46.263,44
-- CRECHE MUNICIPAL PROFESSORA SOCORRO DE FATIMA CAVALCANTI VIA	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	42.458,37	42.458,37
-- CRECHE OLIVIA BRONZEADO	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	46.303,99	46.303,99
-- CRECHE PRE-ESCOLA WILSON P DOS SANTOS	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	51.366,69	51.366,69
-- EMEF ANTONIO CARNEIRO FILHO	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	46.530,62	46.530,62
-- EMEF BALTAZAR N DE CARVALHO	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	9.218,39	9.218,39
-- EMEF CIRO DIAS	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	4.824,50	4.824,50
-- EMEF ESTANISLAU ELOY	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	153.691,19	153.691,19
-- EMEF JOSE CAZUZA FREIRE	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	10.181,42	10.181,42
-- EMEF JOSE DELFINO DE SOUTO	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	18.417,11	18.417,11
-- EMEF MARIA BATISTA DE LIMA	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	17.843,77	17.843,77
-- EMEF PAULO FREIRE	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	29.257,58	29.257,58
-- EMEF PEDRO B FILHO	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	15.767,19	15.767,19
-- EMEF PROFª GERCINA E FREIRE	Aluno frequentante	Aluno matriculado	Não Informado	117.879,68	117.879,68

Fonte: Lucio e Dantas, 2020, no prelo

A figura acima, é a estrutura do Relatório NSC. Ela é configurada com as seguintes variáveis:

i. **Estrutura** - a primeira coluna detalha a estrutura, neste caso, é a Secretaria municipal de educação de Remígio e algumas unidades vinculadas a ela.

ii. **Produto Principal** – é a representada pela segunda coluna. Ela identifica a atividade principal daquela organização. Neste caso, são escolas e o produto fundamental são alunos frequentantes.

iii. **Unidade** – a terceira coluna é representada pela unidade de medida, neste caso serão os alunos matriculados;

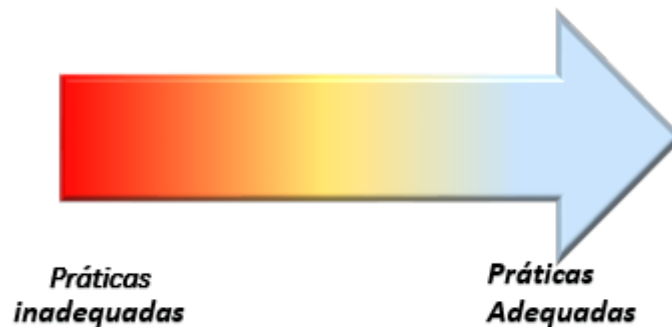
iv. **Produtividade** – a quarta coluna representa a quantidade produzida por aquela unidade, neste caso não foi informada;

v. **Nível de Serviços Comparado** – é a penúltima coluna. Representa custo total da unidade administrativa a que se refere. O gestor pode analisar o custo de cada creche por exemplo, ou até mesmo o custo da creche comparada a uma escola;

vi. **Custos** – é apresentada na última coluna. Nela apresenta o custo unitário do produto principal: razão do Nível de Serviços Comparado pela Produtividade.

Nesse relatório, podemos observar que o sistema traz outras variáveis como o nível de serviço variável, o que faz com que comparemos o custo de cada unidade administrativa e sua produtividade.

Figura 8: Medida de Avaliação



Fonte: elaborado pelo autor com dados de Dantas, 2013

Conforme a figura acima, o gestor poderá identificar as práticas consideradas inadequadas e ajustar para que sejam adequadas, ao passo que ele poderá observar um departamento ou estrutura do mesmo segmento, em que o custo é mais efetivo e copiá-lo, de acordo com seus limites.

A comparação vai permitir com que as unidades de maiores custos observem as unidades de menores custos, e busquem melhores práticas. Ao se perguntar o porquê da unidade X gastar mais que Y, o tomador de decisão poderá analisar cada variável e verificar sua produtividade de modo a promover gastos mais qualificados.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo averiguar em que medida o Sistema de Informações de Comunicação e Gestão para o Setor Público - SICGESP influencia a tomada de decisão dos gestores municipais.

Um prefeito que tem sua permanência limitada, muitas vezes não possui qualificação técnica e ao se deparar com várias legislações e recursos escassos encontrará dificuldade em implementar seu plano de governo. Por isso, o sistema contribui para auxiliar no processo de decisão.

Primeiramente, buscou-se descrever o funcionamento do sistema bem como sua metodologia. Para desenvolver esse objetivo, foram buscadas referências bibliográficas. Observou-se que a proposta trazida na tese de Dantas (2014), é uma inovação no que tange os sistemas contábeis de governo. Através dele qualquer indivíduo que não entende contabilidade consegue interpretar as variáveis trazidas pelo sistema e permite transformar em informações mais efetivas, sem a necessidade de um treinamento aprofundado a qual custaria tempo.

No que diz respeito aos quatro procedimentos basilares da implantação do SICGESP, verificou-se por meio de relatório técnico e pesquisas científicas que a implementação do sistema é gradual.

O grupo de auxílio à implementação junto aos gestores responsáveis pelos os cuidados do sistema alimentam as informações gerenciais, conforme os dados trazidos pelos sistemas da Administração de modo a compor o relatório gerencial e depois de um determinado período, pode-se gerar o relatório nível de serviço.

Ao identificar os elementos centrais utilizados pelo gestor na tomada de decisão, por meio do relatório técnico, notou-se que as informações trazidas pelo sistema orientam a tomada de decisão dos gestores. Permite que seja identificado as melhores práticas de gestão e melhorar a qualidade do gasto. Da mesma forma que contribui para o processo de decisão do gestor otimiza a fiscalização dos órgãos de controle mediante aos dados gerados pelos relatórios.

O sistema também influencia positivamente na governança do órgão, pois ao identificar condutas inadequadas tanto o gestor de cima como o da ponta, poderão se comunicar para propor uma solução sobre aquela demanda.

Além de contribuir positivamente aos gestores, observa-se que se torna uma ferramenta de controle dos órgãos fiscalizadores de modo a tornar mais transparente a aplicação dos recursos, tanto para a sociedade quanto aos órgãos de controle responsáveis pela fiscalização.

Conclui-se que a aplicação do modelo operacional SICGESP pode melhorar o processo de tomada de decisão do gestor público, influencia na melhoria da qualidade dos gastos e possibilita a comparação dos custos das diversas estruturas operacionais exercidas pelo Setor Público de forma fidedigna e comparável.

5 REFERÊNCIAS

_____. Decreto nº 6.975, de 7 de outubro de 2009. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 8 out. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20072010/2009/decreto/d6975.htm>.

_____. Decreto Presidencial nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 dez. 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>.

_____. Decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Seção 1, Sup. p. 4. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>.

_____. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 maio 2000, Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 fev. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>.

_____. Lei nº 13.587, de 2 de janeiro de 2018, v. I. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 3 jan. 2018. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento1/orcamentos-anuais/2018/loa-2018/volume_i.pdf/view.

_____. Lei nº. 4.320/64, de 17 de março de 1964. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção 1, p. 2745. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008. Disponível em: <www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/2008/portaria184>. Acesso em 10, mar.2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1078/2004, 2ª Câmara. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 de julho de 2004.

_____.Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.

AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE - ANAO (2002). Performance Information in Portfolio Budget Statements (Audit Report Nº 18 2001-2002). Canberra: Commonwealth of Australia.

BARRET, P. (2003). Achieving Better Practice Corporate Governance in the Public Sector. AM Auditor General for Australia. Recuperado em 27 October, 2003, de <http://www.anao.gov.au/uploads/documents/>.

BENEDICTO, S. C. DE et al. Governança Corporativa: uma análise da aplicabilidade dos seus conceitos na administração pública. Organizações Rurais & Agroindustriais - Revista Eletrônica de Administração da UFLA, v. 15, n. 2, p. 286–300, 2013

BHATTA, Gambhir. Post-NPM Themes. In: Public sector Governance, Wellington: State Services Commission. Working Paper nº 17. Sept. 2003.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Brasília: Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado, 1995.

BRASIL. Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração PúblicaTribunal de Contas da União. Brasília: [s.n.]. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. . 2016, p. 496. BRASIL. Guia da Política de Governança Pública. Brasília: [s.n.]. Disponível em: <<https://www.cgu.gov.br/noticias/2018/12/governo-federal-lanca-guia-sobre-a-politica-degovernanca-publica/guia-politica-governanca-publica.pdf>>.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, v. 47, n. 1, 1996.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução 1.328/11, Brasília, DF, 2011. Disponível em <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf>

COMISSÃO SOBRE GOVERNANÇA GLOBAL. Nossa Comunidade Global. O Relatório da Comissão sobre Governança Global. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1996

DANTAS, José Marilson Martins. Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 7, 2014, Brasília. Anais eletrônicos. Brasília: CONSAD, 2014. Disponível em: <http://banco.consad.org.br/handle/123456789/1169>.

DANTAS, José Marilson Martins. Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability. Tese de doutorado em Ciências Contábeis. Brasília: UnB, 2013.

FREITAS, W. S. R.; JABBOUR, C. J. C. Utilizando estudo de caso(s) como estratégia de pesquisa qualitativa: boas práticas e sugestões. **Estudo & Debate** Lajeando, v.18. n. 2, p.07-22, 2011.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo. v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

HOLANDA, V. B; LATTMAN-WELTMAN. F.; GUIMARÃES F. Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma Política de Estado — Rio de Janeiro: ed. FGV, p. 160, 2010.

HOLANDA, Victor B. LATTMAN-WELTMAN, Fernando. GUIMARÃES, Fabrícia (Org.). Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal: uma Política de Estado. Rio de Janeiro, Editora FGV, 2010.

LABATUT, Julie; AGGERI, Franck; GIRARD, Nathalie. **Discipline and Change: how Technologies and organizational routines Interact in new practice creation. Organization Studies**, v. 33, n.1, p. 39-69, 2012.

LUCIO, Magda de Lima; DANTAS, José Marilson Martins. Gestão, Custos e Governança Pública - Desenvolvimento Nacional Baseado em Public Intelligence (PI). **Revista NAU Social** - v.09, n.17, p. 92 – 101 Nov 2018 / Abr 2019.

LUCIO, Magda de Lima; DANTAS, José Marilson Martins. Laboratório de Inteligência Pública (Public Intelligence Laboratory - PIL) e seus desdobramentos - v.01, p. 06, 2020. No Prelo.

LÚCIO, Magda de Lima; DAROIT, Doriana; BESSA, Luiz F. M e ABREU, MADURO-ABREU, Alexandre. Sentidos e Significados de se Planejar Estrategicamente nas Organizações Públicas - Planejamento Estratégico Sociotécnico (PLANES): análise de uma experiência. **Revista NAU SOCIAL**, V. 5, n. 9, p. 151-160, 2016. Disponível em: <http://www.periodicos.adm.ufba.br/index.php/rs/article/viewFile/456/340> .

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade gerencial. 2002. 221f. Tese (doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo – SP. Disponível em: <http://www.socialiris.org/antigo/imagem/boletim/arq5533ffd3aed73.pdf> .

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. Métodos de Custeio Comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José Governança no setor público/José Matias-Pereira. São Paulo: Atlas, 2010. ISBN 978-85-970-1598-0

MATIAS-PEREIRA, J. A GOVERNANÇA CORPORATIVA APLICADA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO. **Administração Pública e Gestão Social**, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 109-134, 2010. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4015>. Acesso em: 19 nov. 2020.

MONTEIRO, B. R. P., PEREIRA, M. C. E., DOS SANTOS, W. V., & de HOLANDA, V. B. O Processo De Implantação Do Sistema De Informação De Custos Do Governo Federal Do Brasil. Disponível em http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf .

PADOVEZE, C. L. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. A Reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle. Cadernos MARE da Reforma do Estado. Brasília, v.1, 1997. Disponível em: http://www.bresserpereira.org.br/papers/1998/A_reforma_do_Estado_dos_anos_90.pdf .

REZENDE, F., CUNHA, A., BEVILACQUA, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44, 959-992 .

SECCHI, Leonardo. Modelos Organizacionais E Reformas Da Administração Pública. *Revista de Administração Pública*, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

STN. (2014). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Vol. II). Disponível em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp .

STOLF, Tatiane Hlatchuk. Sistema de Informações de Custos: uma proposta para a Universidade Tecnológica Federal do Paraná. 2018. 117 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) - Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2018. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/3878>

ROSENAU, James N. Governança, Ordem e Transformação na Política Mundial. In: ROSENAU, James N.; CZEMPIEL, Ernst-Otto. *Governança sem governo: ordem e transformação na política mundial*. Brasília: Ed. Unb e São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 2000. p. 11-46.

SANTOS JUNIOR, Orlando A.; AZEVEDO, S.; RIBEIRO, L. C. Q. Democracia e gestão local: a experiência dos conselhos municipais no Brasil. In: SANTOS JUNIOR, A. O.; RIBEIRO, Q. C. L.; AZEVEDO, S. *Governança democrática e poder local: a experiência dos conselhos municipais no Brasil*. Rio de Janeiro: Revan, Fase, 2004.

SANTOS JUNIOR, Orlando Alves dos. Democracia e Cidadania. In: SANTOS JUNIOR, Orlando Alves dos; et al. *Políticas Públicas e Gestão Local*. Rio de Janeiro: Fase, 2003, p. 31-37.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e Relatórios de Pesquisa em administração. 8º ed. São Paulo: Atlas, 2007.